

**Titel:**

**Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG ernstlich zweifelhaft; Aussetzung der Vollziehung setzt besonderes Aussetzungsinteresse voraus**

**Normenketten:**

KStG § 8c Abs. 1 S. 2

GG Art. 3 Abs. 1

GG Art. 19 Abs. 4

FGO § 69 Abs. 2 S. 2

FGO § 69 Abs. 3 S. 1

**Leitsätze:**

1. Der erkennende Senat hält es ernsthaft für möglich, dass die im Streitfall maßgebliche Vorschrift des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, ebenso wie die bereits zuvor vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) überprüfte Vorschrift von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, verfassungswidrig sein und der Gesetzgeber zu einer Änderung mit für die Antragstellerin günstigeren Rechtsfolgen verpflichtet werden könnte. (redaktioneller Leitsatz)

2. Verfassungsmäßige Zweifel allein reichen nicht zur Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung (AdV) aus; vielmehr muss der Steuerpflichtige ein besonderes berechtigtes Interesse an der AdV darlegen, das gegen das öffentliche Interesse an der Fortgeltung jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes bis zu einer Entscheidung des BVerfG und gegen das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung abzuwägen ist. (redaktioneller Leitsatz)

3. Das Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses ist kein zusätzliches, unbestimmtes Tatbestandsmerkmal, sondern eine zulässige Interpretation des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO als Soll-Vorschrift. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Vollziehung, Beschwerde, Aussetzungsinteresse, Bescheid, Aussetzung, Gesellschaft, Haftung, Zweifel, Ablehnung, Sicherheitsleistung, Aufhebung, AdV, Verfassungswidrigkeit, Gewerbeverlust, ernstliche Zweifel, Aussetzung der Vollziehung, berechtigtes Interesse

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Beschluss vom 12.04.2023 – I B 74/22 (AdV)

**Gründe**

I.

1

Im Einspruchsverfahren strittig ist der Untergang verrechenbarer Verluste nach § 8c Abs. 1 S. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG). Dabei streiten die Beteiligten darüber, ob die Verlustfeststellungsbescheide wegen möglicher Verfassungswidrigkeit der insoweit zur Verlustkürzung angewandten Norm von der Vollziehung auszusetzen sind.

2

Die Antragstellerin (AStin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie war alleinige Gesellschafterin der X GmbH, die wiederum u.a. alleinige Gesellschafterin der Y GmbH ist. Zwischen den Beteiligten besteht ein mehrstöckiges Organschaftsverhältnis mit der AStin als Organträgerin an der Spitze. Nach – seitens des Antragsgegners nicht widersprochenem – Vortrag der AStin verfügt diese innerhalb der Organschaft über ausreichend stille Reserven, die die vermeintlich untergegangenen Verlustvorträge auf Ebene der AStin übersteigen.

2016 wurden im nicht europäischen Ausland sämtliche Anteile der A Holdings Corp. – und hierdurch mittelbar auch alle Anteile der AStin – auf neue Gesellschafter übertragen. Im Rahmen dieser Umstrukturierung wurden 99% auf einen einzelnen Erwerber übertragen.

**3**

Mit Änderungsbescheiden vom ... 2022 kürzte das Finanzamt (FA) den zum 31. Dezember 2016 festgestellten Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer um ... EUR und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2016 um ... EUR. Der VdN wurde jeweils aufgehoben.

**4**

Gegen die vorgenannten Bescheide legte die AStin Einspruch ein und beantragte gleichzeitig deren Aussetzung der Vollziehung (AdV). Der Antrag wurde durch das FA abgelehnt. Über die eingelegten Einsprüche wurde bislang noch nicht entschieden. Die Einsprüche ruhen gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes (BVerfG) im Verfahren Az. 2 BvL 19/17.

**5**

Ihren bei Gericht gestellten Antrag auf AdV begründet die AStin damit, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG i.V.m. § 10a GewStG bestünden.

**6**

Diese würden sich einerseits bereits aus dem Beschluss des Finanzgerichts (FG) Hamburgs vom 29. August 2017 – 2 K 245/17 ergeben. Mit diesem hat das FG Hamburg eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 8c S. 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (jetzt § 8c Abs. 1 S. 2 KStG) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50% des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind (Az. beim BVerfG: 2 BvL 19/17).

**7**

Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung würden sich zudem aus der Entscheidung des BVerfG vom 29. März 2017 2 BvL 6/11 ergeben, mit dem die partielle Unvereinbarkeit von § 8c S. 1 KStG in der Fassung vom 14. August 2007 sowie des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG in der Fassung vom 12. August 2008 und späterer Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt worden sei. Das BVerfG habe in dieser Entscheidung unter anderem festgestellt, dass § 8c S. 1 KStG bereits einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht standhalte. Bei summarischer Prüfung erscheine es auf jeden Fall ernsthaft zweifelhaft, dass das BVerfG den von den Folgen her gravierenderen Fall des vollständigen Verlustuntergangs bei einer Übertragung von mehr als 50% der Anteile angesichts der Deutlichkeit seiner Ausführungen zum anteiligen Verlustuntergang anders beurteilen könnte.

**8**

Dem Antragsgegner sei auch nicht zu folgen, wenn er versucht darzulegen, dass das öffentliche Haushaltsinteresse dem berechtigten Aussetzungsinteresse des Antragstellers vorgehe. Zwar setze nach bisheriger ständiger Rechtsprechung eine AdV, die mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Gesetzesvorschrift begründet wird, voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht, dem Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt. Ob an diesem von der Rechtsprechung entwickelten Erfordernis, das jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehre, eingeschränkt weiterhin festzuhalten sei, sei zweifelhaft.

**9**

Dieses Erfordernis sei im Schrifttum vielfach kritisiert worden. Auch habe der erste Senat des BFH – ebenso wie das FG München – in jüngster Zeit offengelassen, ob an dem Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses noch festzuhalten sei (Beschlüsse des BFH vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BStBl. II 2014, 947; vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 12, 1489; FG München vom 17. Juli 2014 14 V 3/14, BeckRS 2014; 96417 und 14 V 10/14, BeckRS 2014, 96404). Der BFH habe eine AdV in der Vergangenheit generell für geboten erachtet, wenn er oder ein anderes FG von der Verfassungswidrigkeit der Norm überzeugt sind und die Vorschrift gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt haben (BFH-Beschlüsse vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BStBl. II 2003, 663; vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BStBl. II 2004, 367; vom 31. Januar 2007 VIII B 219/06, BFH/NV 2007, 914; vom 21. Mai 2010 IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613).

**10**

Die Bedenken gegenüber der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG seien nach Auffassung der AStin auch von hinreichendem Gewicht. Sie würden sich mit der in Schrifttum und Rechtsprechung weit überwiegend vertretenen Auffassung decken. So habe das BVerfG es unter besonderer Hervorhebung der besonderen Bedeutung der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG in jüngerer Vergangenheit für die Gewährung von einstweiligen Rechtsschutz ausreichen lassen, wenn die Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift lediglich von einer Mindermeinung im Fachschrifttum vertreten worden ist (Kammerbeschluss des BVerfG vom 11. Oktober 2010 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296, dort unter Aufhebung des BFH-Beschlusses vom 25. Mai 2010 IX B 179/09, BFH/NV 2010, 1627). Etwaige Gegenerwägungen seien bei der Abwägung zwischen individuellen und öffentlichen Interessen nur dann in die Waagschale zu werfen, wenn ihnen überragendes Gewicht zukommt. Andernfalls würden ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm, als gewissermaßen „einschneidendste“ Form der Rechtswidrigkeit eines Bescheides, dessen AdV erzwingen.

#### 11

Entgegen der Meinung des Antragsgegners käme dem Haushaltsinteresse hier kein überragendes Gewicht zu. Selbst bei einer geringen Belastung des Antragstellers könne das Aussetzungsinteresse überwiegen, namentlich dann, wenn die Gefahren für die öffentliche Haushaltsführung vergleichsweise gering sind. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben. Denn während die Kürzung des Verlustabzuges bei summarischer Prüfung für die AStin zu einem deutlich spürbaren steuerlichen Eingriff führen würde (insgesamt nahezu ... EUR Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in 2017; ohne dass die erheblichen Verlustvorträge aus Vorjahren genutzt werden könnten), wäre die öffentliche Haushaltsführung in einem nur vergleichsweise geringen Maß betroffen, da eine die AdV gewährende Entscheidung – anders als eine Entscheidung des BVerfG – nicht zu einer automatischen Anwendungssperre des Gesetzes in allen von ihm betroffenen Fällen führen würde (vgl. Seer, DStR 2012, 325, 328). Dass das vom Antragsgegner vorgetragene öffentliche, vornehmlich haushälterische Interesse am Vollzug des Gesetzes nicht vorrangig ist, ergäbe sich auch aus der Tatsache, dass die bei Einführung von § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 errechneten finanziellen Auswirkungen von 1,475 Milliarden EUR p.a., die sich sowohl auf den anteiligen als auch vollständigen Verlustuntergang beziehen würde (§ 8c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG), nicht von einem solchen Ausmaß sind, dass eine Gefahr für den Haushalt angenommen werden könne (Beschluss des FG Hamburg vom 11. April 2018 2 V 20/18, DStRE 2019, 251).

#### 12

Eine Einschränkung des vorläufigen Rechtsschutzes bei Verfassungsverstößen, von denen das die Normenkontrollklage vorlegende Gericht überzeugt ist, gegenüber dem bei sonstigen Rechtsverstößen zu gewährenden vorläufigen Rechtsschutz sei dem rechtsuchenden Steuerpflichtigen im Hinblick auf seinen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG nicht zuzumuten (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Nur in Ausnahmefällen könnten überwiegende öffentliche Belange es rechtfertigen, den Rechtsschutzanspruch des Grundrechtsträgers einstweilen zurückzustellen. Dieser Ausnahmefall sei hier aber nicht gegeben.

#### 13

Die bisher aufgestellten Anforderungen an ein (besonderes) Aussetzungsinteresse seien darüber hinaus überspannt und ließen sich aus dem Gesetzeswortlaut der §§ 361 Abs. 2 AO, 69 Abs. 2 S. 2 FGO nicht entnehmen, die ausschließlich ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angegriffenen Verwaltungsaktes verlangen und nicht auf öffentliche Belange der Haushaltsführung abstellen würden. Die sich aus einer AdV allenfalls ergebenden Probleme für die Haushaltsführung hätten nach Ansicht der AStin ihre vorrangige Ursache hauptsächlich in den überlangen Verfahrensdauern des BVerfG. Dies dürfe aber nicht zu Lasten der Gewährung eines vorläufigen Rechtsschutzes gewichtet werden.

#### 14

Daher sei eine AdV wegen verfassungsrechtlicher Zweifel bereits dann zu gewähren, wenn es – wie vorliegend – einen Vorlagebeschluss nach Art. 100 Abs. 1 GG des BFH oder eines FG an das BVerfG gibt.

#### 15

Aus den genannten Gründen sei daher AdV, wie beantragt, ohne Sicherheitsleistung, zu gewähren. Die Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheides sei regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn – wie im vorliegenden Streitfall – seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft sei und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestünden, dass bei einem Unterliegen der AStin im Hauptsacheverfahren die

Durchsetzung des Steueranspruches gefährdet wäre (BFH-Beschlüsse vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229 und vom 21. November 2013 II B 46/13, BFHE 243, 162, BStBl II 2014, 263). Nach eigenem Vortrag des Antragsgegners sei der Steueranspruch nicht gefährdet, da aufgrund des immer noch bestehenden Organschaftsverhältnisses ausreichende stille Reserven vorhanden seien und damit ein Insolvenzrisiko ausgeschlossen sei.

## 16

Die AStin beantragt sinngemäß,

die Aussetzung der Vollziehung der geänderten Bescheide vom ... 2022 über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils auf den 31. Dezember 2016 mit der Maßgabe, vorläufig, bis zur rechtskräftigen Entscheidung in der Hauptsache einen verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2016 in Höhe von ... EUR und einen vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2016 in Höhe von ... EUR zugesprochen zu bekommen.

## 17

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen, hilfsweise AdV nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren.

## 18

Im Hinblick auf den Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes müsse die AStin ein besonderes berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes haben. Geboten sei eine Interessenabwägung zwischen der einer AdV entgegenstehenden Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für eine AdV sprechenden individuellen Interessen der AStin an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. November 1987, III B 101/86, BStBl 1988 II S. 134; vom 1. April 2010, II B 168/09, BStBl II S. 558 und vom 25. November 2014, VII B 65/14, BStBl 2015 II S. 207). Als Ergebnis dieser Interessenabwägung könne somit trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer angewandten Vorschrift eine AdV abzulehnen sein.

## 19

Würde eine AdV im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen, hätte das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung Vorrang, wenn der durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts eintretende Eingriff beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen ist und dieser Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat; ob ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes bestehen, müsse dann i.d.R. nicht geprüft werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1. April 2010, II B 168/09 und vom 25. November 2014, VII B 65/14, jeweils a.a.O.). Dem Interesse der AStin an der Gewährung der AdV sei nicht allein deshalb der Vorrang einzuräumen, weil ein Gericht einen Beschluss über eine Vorlage an das BVerfG erlassen hat (BFH-Beschluss vom 25. November 2014, VII B 65/14, a.a.O.).

## 20

Der Vortrag der AStin, dass das FG Hamburg die Vorschrift des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt habe (Az. 2 BvL 19/17) und dass das BVerfG am 29. März 2017 bereits eine ähnliche Vorschrift, nämlich § 8c Abs. 1 S. 1 KStG i.d.F. vom 12. August 2008 „a.F.“) für verfassungswidrig erklärt habe (Az. 2 BvL 6/11), reiche demnach nicht für die Gewährung der begehrten AdV aus. Es ergäbe sich hieraus insbesondere auch kein berechtigtes Interesse der AStin.

## 21

Das FG Düsseldorf habe mit Beschluss vom 15. Oktober 2018 (Az. 12 V 1531/18 A (G,F)) die AdV in einem vergleichbaren Einzelfall abgelehnt. Gegen die Ablehnung der AdV sei Beschwerde beim BFH erhoben worden (Az. I B 67/18). Diese sei mit Beschluss vom 4. Februar 2019 als unbegründet zurückgewiesen worden. Das FG Düsseldorf habe in seinem Beschluss verschiedene Fallgruppen aufgeführt, in denen der BFH dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen eingeräumt hatte. Als Fallgruppe 7 sei der Fall genannt worden, dass das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt habe. Unter der Fallgruppe 8 werden Fälle erfasst, in denen dem Steuerpflichtigen durch den sofortigen Vollzug irreparable Nachteile drohen.

## 22

Zwar komme vorliegend § 8 c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. als ähnliche Vorschrift im Sinne der Fallgruppe 7 in Betracht. Das BVerfG habe diese Vorschrift aber nicht für nichtig erklärt, sondern dem Gesetzgeber nur aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend mit Geltung ab dem 1. Januar 2008 zu beseitigen. Nur im Falle, dass der Gesetzgeber dieser Verpflichtung nicht nachgekommen wäre, wäre die Nichtigkeit der Norm eingetreten. Der Gesetzgeber sei der Verpflichtung jedoch rechtzeitig durch das „Jahressteuergesetz“ 2018 vom 11. Dezember 2018 nachgekommen, indem er die Vorschrift des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres ursprünglichen Inkrafttretens aufgehoben habe.

### **23**

Dass der ASTin im Falle des sofortigen Vollzugs der angefochtenen Verwaltungsakte irreparable, über den Fakt der Steuerzahlung hinausgehende Nachteile im Sinne der Fallgruppe 8 drohen würden – wie etwa ein unmittelbares Insolvenzrisiko – habe sie selbst nicht behauptet. Im Gegenteil: Sie habe selbst auf das Vorhandensein ausreichender stiller Reserven innerhalb des Organkreises hingewiesen. Dieses Organschaftsverhältnis bestehe bis heute.

### **24**

Demgegenüber bestehe wegen der finanziellen Auswirkungen ein hoch zu bewertendes öffentliches Interesse am Vollzug von auf der Anwendung von § 8 c Abs. 1 S. 1 KStG n.F. beruhender Steuerbescheide. Nach dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes würden sich aus der mit § 8 Abs. 4, § 8 c KStG a.F. einzuführenden anteiligen Kürzung des Verlustausgleichspotentials beim Erwerb bzw. der Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften von § 8 c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG Mehreinnahmen in Höhe von 1,475 Milliarden EUR p.a. ergeben. Auch wenn sich dieser Betrag ersichtlich nicht allein mit der Anwendung von § 8 c Abs. 2 S. 1 KStG n.F. generieren kann, handle es sich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sich die finanziellen Auswirkungen bis zum Vorliegen einer Entscheidung des BVerfG über etliche Jahre aufsummieren könnten, um Steuereinnahmen gewichtigen Ausmaßes.

### **25**

Die Voraussetzungen der vorliegend im Hinblick auf ein berechtigtes Aussetzungsinteresse der ASTin allein in Betracht kommenden Fallgruppen 7 und 8 seien demnach nicht erfüllt, weshalb das öffentliche Interesse an der Vereinnahmung der auf formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzen beruhenden Steuerzahlungen zum Zweck einer geordneten Haushaltsführung das Aussetzungsinteresse der ASTin überwiege.

II.

### **26**

Der Antrag ist zulässig aber unbegründet. Das FA hat nach summarischer Prüfung der vorliegenden Unterlagen die Aussetzung bzw. Aufhebung der strittigen Verlustfeststellungsbescheide zu Recht abgelehnt.

### **27**

1. Der Antrag ist zulässig. Die Zugangsvoraussetzungen nach § 69 Abs. 4 FGO sind erfüllt. Insbesondere handelt es sich bei den Streitgegenständlichen Verlustfeststellungsbescheiden um vollziehbare und damit aussetzungsfähige Verwaltungsakte. Die Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags sind Grundlagenbescheide für die darauf aufbauenden Steuerbescheide als Folgebescheide. Einstweiliger Rechtsschutz mit dem Ziel der vorläufigen Berücksichtigung eines höheren Verlustvortrags kann folglich allein durch Anfechtung und AdV der Feststellungsbescheide erreicht werden (Beschluss des Bundesfinanzhofes – BFH – vom 15. Dezember 2004 I B 115/04, BStBl II 2005, 528, Rn. 12 m.w.N.)

### **28**

2. Es bestehen zwar ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG, jedoch reicht dies nicht aus, um die Feststellungsbescheide vom 21. Juli 2022 nach § 69 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 Alt. 1 FGO auszusetzen.

### **29**

a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes in diesem Sinne bestehen, wenn bei überschlüssiger Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründen gewichtige, gegen sie sprechende Umstände zu

Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen bewirken oder Unklarheiten in der Beurteilung der Tatfragen aufwerfen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse vom 19. März 2014 V B 14/14, BFHE 244, 156; vom 14. November 2013 VII B 170/13, BFH/NV 2014, 387; vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489; vom 5. April 2007 XI B 173/06, BFH/NV 2007, 1308).

### 30

Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes mit verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine dem Bescheid zugrundeliegende Norm begründet werden. An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung (BFH-Beschluss vom 10. Februar 1984 III B 40/83, BFHE 140, 396).

### 31

Wegen des Geltungsanspruchs jedes verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes bedarf es im Falle von ernstlichen Zweifeln hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrundeliegenden Gesetzesvorschrift nach langjähriger Rechtsprechung des BFH – über die verfassungsmäßigen Zweifel hinaus – eines (besonderen) berechtigten Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes. Danach ist eine Interessenabwägung zwischen der einer AdV entgegenstehenden konkreten Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für eine AdV sprechenden individuellen Interessen des Steuerpflichtigen geboten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 21. November 2013 II B 46/13, BStBl II 2014, 263; vom 9. März 2012 VII B 171/11, BStBl II 2012, 418; vom 1. April 2010 II B 168/09, BStBl II 2010, 558; vom 25. Juni 2004 XI B 20/03, BFH/NV 2005, 176; vom 11. Juni 2003 IV B 47/03, BStBl II 2003, 661; offen gelassen in BFH-Beschlüssen vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BStBl II 2014, 947; vom 13. März 2012 I B 111/11, BStBl II 2012, 611, Rn. 39; vom 25. August 2009 VI B 69/09, BStBl II 2009, 826, Rn. 18; vom 23. August 2007 VI B 42/07, BStBl II 2007, 799, Rn. 18).

### 32

Dabei soll es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung ankommen. Dem bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes ist dann der Vorrang einzuräumen, wenn die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen würde, die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen sind und der Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat (vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 18. Juni 2012 II B 17/12, BFH/NV 2012, 1652; vom 25. August 2009 VI B 69/09, a. a. O.). Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift ist bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung (BFH-Beschlüsse vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489; BFH-Beschluss vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144).

### 33

Der BFH hat in verschiedenen Fallgruppen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen eingeräumt, und zwar wenn das zu versteuernde Einkommen abzüglich der darauf zu entrichtenden Einkommensteuer unter dem sozialhilferechtlich garantierten Existenzminimum liegt (Fallgruppe 1, BFH-Beschluss vom 25. Juli 1991 III B 555/90, BStBl II 1991, 876; vom 29. Oktober 1991 III B 83/91, BFH/NV 1992, 246), wenn ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des bisher zulässigen Abzugs von laufenden erwerbsbedingten Aufwendungen als Werbungskosten bestehen (Fallgruppe 2, BFH-Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07, BStBl II 2007, 799, zu den Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; vom 25. August 2009 VI B 69/09, a. a. O., zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer), wenn es um das aus verfassungsrechtlichen Gründen schutzwürdige Vertrauen auf die Beibehaltung der bisherigen Rechtslage geht (Fallgruppe 3, BFH-Beschluss vom 5. März 2001 IX B 90/00, BStBl II 2001, 405), wenn es um ausgelaufenes Recht geht (Fallgruppe 4, BFH-Beschluss vom 31. Januar 2007 VIII B 219/06, BFH/NV 2007, 914; vom 2. August 2007 IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2270), wenn das zur Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung zuständige Gericht die vom Kläger als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG gemäß

Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt hat (Fallgruppe 5, BFH-Beschluss vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BStBl II 2003, 663; vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BStBl II 2004, 367; vom 30. November 2004 IX B 120/04, BStBl II 2005, 287; ebenso FG Hamburg, Beschluss vom 11. April 2018, 2V 20/18, EFG 2018, 1128), wenn das erkennende Gericht selbst schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm hat und der Gesetzgeber in Kenntnis der Problematik über Jahre untätig geblieben ist (Fallgruppe 6, BFH-Beschluss vom 25. April 2018 IX B 21/18, BStBl II 2018, 415), wenn das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt hatte (Fallgruppe 7, BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2000 IX B 128/99, BStBl II 2001, 411) oder wenn dem Steuerpflichtigen durch den sofortigen Vollzug irreparable Nachteile drohen (Fallgruppe 8, BFH-Beschluss vom 9. November 1992 X B 137/92, BFH/NV 1994, 324; vom 19. August 1994 X B 318/93, X B 319/93, BFH/NV 1995, 143; BFH-Beschluss vom 9. März 2012 VII B 171/11, BStBl. II 2012, 418; wohl auch Beschluss vom 21. November 2013 II B 46/13, BStBl. II 2014, 263).

### 34

b) Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide, ergeben sich unstreitig nicht aus der Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt. Die streitgegenständlichen Bescheide ergingen – worüber zwischen den Beteiligten Einigkeit besteht – in Übereinstimmung mit den Vorschriften des KStG. Nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren (un)mittelbar mehr als 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Die Anteile der ASTin wurden in 2016 zu mehr als 50% mittelbar an einen einzelnen Erwerber veräußert. Dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG zufolge sind daher die auf den 31. Dezember 2015 festgestellten Verluste in Gänze nicht mehr abziehbar.

### 35

c) Der erkennende Senat teilt aber die Ansicht der ASTin, wonach sich ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der strittigen Regelung aus dem Beschluss des FG Hamburg vom 29. August 2017 (2 K 245/17, Entscheidungen der Finanzgerichte □EFG□ 2017,1906) ergeben, mit dem es dem BVerfG die Frage zur Prüfung vorgelegt hat, ob § 8c Abs. 1 S. 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind. Der erkennende Senat hält es aus den in dem vorzitierten Beschluss genannten Gründen ernsthaft für möglich, dass die hier maßgebliche Vorschrift des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG, ebenso wie die bereits zuvor vom BVerfG überprüfte Vorschrift von § 8 c Abs. 1 S. 1 KStG verfassungswidrig sein könnte und der Gesetzgeber zu einer Änderung mit für die Antragstellerin günstigeren Rechtsfolgen verpflichtet werden könnte.

### 36

d) Allerdings reichen nach der Mehrheit der Beschlüsse des BFH verfassungsmäßige Zweifel allein nicht zur Gewährung einer AdV aus; vielmehr muss der Steuerpflichtige ein besonderes berechtigtes Interesse an der AdV darlegen, das gegen das öffentliche Interesse an der Fortgeltung jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes bis zu einer Entscheidung des BVerfG und gegen das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung abzuwägen ist. Dem schließt sich der erkennende Senat an.

### 37

Die Voraussetzungen der insoweit hier allein in Betracht kommenden Fallgruppen 7 und 8 sind nicht erfüllt, weshalb das öffentliche Interesse an der Vereinnahmung der auf formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzen beruhenden Steuerzahlungen zum Zweck einer geordneten Haushaltsführung das Aussetzungsinteresse der Antragstellerin überwiegt.

### 38

aa) Als ähnliche Vorschrift im Sinne der Fallgruppe 7 kommt § 8 c Abs. 1 S. 1 KStG in Betracht. Das BVerfG hat diese Vorschrift in seinem Beschluss vom 29. März 2017 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 108 aber nicht für nichtig erklärt, sondern dem Gesetzgeber lediglich aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend mit Geltung ab dem 1. Januar 2008 zu beseitigen. Nur für den Fall, dass der

Gesetzgeber dieser Verpflichtung nicht nachkommen wäre, wäre die Norm nichtig geworden (vgl. Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rn. 162 ff.).

### 39

bb) Dass der AStin im Falle des sofortigen Vollzugs irreparable – über die Tatsache der Steuerzahlung hinausgehende – Nachteile im Sinne der Fallgruppe 8 drohen, hat sie selbst nicht behauptet. Sie hat in ihren Schreiben vom 13. August 2018 und 22. August 2022 vielmehr vorgetragen, über ausreichend finanzielle Mittel innerhalb des Organkreises zu verfügen.

### 40

Demgegenüber besteht – wie bereits vom Antragsgegner vorgetragen – wegen der finanziellen Auswirkungen ein hoch zu bewertendes öffentliches Interesse am Vollzug von auf der Anwendung von § 8 c Abs. 1 S. 2 KStG beruhender Steuerbescheide. Nach dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes ergeben sich aus der mit § 8 Abs. 4, § 8 c KStG einzuführenden anteiligen Kürzung des Verlustausgleichspotentials beim Erwerb bzw. der Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften von § 8 c Abs. 1 S. 1 und S. 2 KStG Mehreinnahmen in Höhe von 1,475 Milliarden EUR p.a. (Deutscher Bundestag 16. Wahlperiode, Drucksache 16/4841, Tabelle auf Seite 43). Auch wenn dieser Betrag ersichtlich nicht allein mit der Anwendung von § 8 c Abs. 2 S. 2 KStG generiert werden kann, handelt es sich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sich die finanziellen Auswirkungen bis zum Vorliegen einer Entscheidung des BVerfG über etliche Jahre aufsummieren könnten, um Steuereinnahmen gewichtigen Ausmaßes (so auch Beschluss des FG Düsseldorf vom 15. Oktober 2018 12 V 1531/18 A (G,F), EFG 2019, 379, Rn. 25; a.A. Beschluss des FG Hamburg vom 11. April 2018 2 V 20/18, EFG 2018, 1128, Rn. 25).

### 41

e) Dabei verkennt der Senat nicht, dass das FG München in seinen beiden gleichgelagerten Fällen vom 17. Juli 2014 (14 V 3/14, BeckRS 2014; 96417 und 14 V 10/14, BeckRS 2014, 96404) offengelassen hat, ob an dem Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses noch festzuhalten sei. Der vorliegende Fall ist mit den dort streitigen Sachverhalten nicht vergleichbar. Der 14. Senat des FG München hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem er bereits den Geltungsanspruch des streitgegenständlichen Gesetzes in Frage stellte. Da der erkennende Senat die Gesetzgebungskompetenz des Bundes anzweifelte und damit, ob das streitgegenständliche Gesetz überhaupt formell verfassungsmäßig zustande gekommen sei, hielt er eine weitergehende Prüfung eines berechtigten Aussetzungsinteresses des Steuerpflichtigen ausnahmsweise für entbehrlich. Damit ist der vorliegende Fall jedoch nicht vergleichbar. Vorliegend ergeben sich keine Bedenken am Geltungsanspruch des KStG an sich, sondern allein hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1 KStG.

### 42

f) Auch aus den ebenfalls von der AStin angesprochenen Beschlüssen des BFH vom 9. Mai 2012 I B 18/12, BFH/NV 12, 1489 und vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 ergibt sich keine zwingende andere Sichtweise. In diesen Beschlüssen hat der BFH offengelassen, ob es eines besonderen Aussetzungsinteresses bedürfe. Er konnte die Entscheidung abermals dahinstehen lassen, weil dieses im zu entscheidenden Streitfall vorlag und den haushalterischen Interessen vorging.

### 43

g) Aus dem seitens der AStin ferner zur Begründung angeführtem Kammerbeschluss des BVerfG vom 11. Oktober 2010 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 ergibt sich aus Sicht des erkennenden Senats nach summarischer Prüfung der Unterlagen ebenfalls keine – von oben ausgeführten Grundsätzen – abweichende Beurteilung. In dem dort zugrundeliegenden Sachverhalt hob das BVerfG die ihm vorgelegte BFH-Entscheidung deswegen auf, weil der BFH seine Prüfung darauf beschränkt hatte, ob das FG München ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der ausgesetzten Einkommensteuerbescheide zu Unrecht bejaht hat. Nicht in seine Überprüfung miteinbezogen hatte er die Frage, ob eine AdV nach § 69 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 FGO zu gewähren ist, weil die Vollziehung für den Steuerpflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge gehabt hätte. Der BFH hätte den in der Literatur vorzufindenden – und vom Steuerpflichtigen vorgetragenen – Bedenken gegen die strittige Regelung bei der Abwägung der gegenläufigen Interessen zu wenig Bedeutung beigemessen. Hierin erblickte der BVerfG einen Verstoß gegen das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG. Hieraus können nach Ansicht des erkennenden Senates keine Rückschlüsse auf die im vorliegenden

Fall entscheidende Frage abgelesen werden, ob und inwieweit die Darlegung eines besonderen berechtigten Interesses des Steuerpflichtigen an der AdV notwendig ist.

#### 44

h) Soweit die AStin einwendet, dass die bisher aufgestellten Anforderungen an ein besonderes Aussetzungsinteresse überspannt seien und sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO nicht entnehmen ließe, ist dem nach ständiger Rechtsprechung entgegen zu halten, dass das Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses kein zusätzliches, unbestimmtes Tatbestandsmerkmal ist, sondern eine zulässige Interpretation des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO als Soll-Vorschrift (Kammerbeschluss des BVerfG vom 6. April 1988 1 BvR 146/88, juris). Hieran ist nach Auffassung des beschließenden Senats trotz der in der Literatur geäußerten Kritik (vgl. insbesondere Seer in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: Februar 2021, § 69 FGO Rn. 97; Seer, Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, DStR 2012, 325; Schallmoser, Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden bei ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer entscheidungserheblichen Rechtsnorm, DStR 2010, 297, alle m.w.N.) festzuhalten.

#### 45

3. Die AdV soll gemäß § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 S. 2 FGO auch dann erfolgen, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte darstellt. Anhaltspunkte hierfür sind von der AStin nicht vorgetragen worden und für den beschließenden Senat aus den Akten auch nicht erkennbar. Die AStin hat in ihren Schreiben vom 13. August 2018 und 22. August 2022 vielmehr vorgetragen, über ausreichend finanzielle Mittel innerhalb des Organkreises zu verfügen.

#### 46

4. Im Hinblick auf die aktuelle Rechtsprechung der verschiedenen Senate des BFH zu der Frage, nach welchen Maßstäben die Entscheidung über Anträge auf AdV zu treffen ist, wenn die Verfassungswidrigkeit der dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegende Rechtsnormen gerügt wird, lässt der Senat die Beschwerde gegen den Beschluss gem. § 128 Abs. 3, § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zu.

#### 47

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.