Finanzgericht Münster, 6 V 4218/11 E

Datum:	16.01.2012
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	6. Senat
Entscheidungsart:	Beschluss
Aktenzeichen:	6 V 4218/11 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2012:0116.6V4218.11E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Vollziehung der Bescheide vom 13.09.2011 (Steuernummer VST und Steuernummer VST) – teilweise in Gestalt der Verfügung vom 09.11.2011 (Steuernummer VST) werden von der Vollziehung ausgesetzt und angeordnet, dass für das Kalenderjahr 2012 die Steuerklasse für die Lohnversteuerung des Antragstellers zu 1. von I. in III. und die Steuerklasse des Antragstellers zu 2. von I. in V. geändert wird.

Die Aussetzung der Vollziehung endet mit Bestandskraft des angefochtenen Bescheides, spätestens einen Monat nach Ergehen einer die Instanz abschließenden Entscheidung.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe: 1

I. 2

Die Antragsteller begehren im Wege der Aussetzung der Vollziehung die Änderung ihrer Lohnsteuerklassen dahingehend, dass sie als Partner einer eingetragenen 3

Lebenspartnerschaft wie verheiratete Steuerpflichtige behandelt werden und deshalb die Kombination der Steuerklassen III und V wählen können.

Die nicht getrenntlebenden und unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Antragsteller haben am 05.08.2011 eine eingetragene Lebenspartnerschaft begründet. Beide Antragsteller erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. 4

Mit Schreiben vom 11.08.2011 beantragten die Antragsteller einen (sofortigen) Wechsel ihrer Steuerklassen dahingehend, dass der Antragsteller zu 1. von der Steuerklasse I in die Steuerklasse III und der Antragsteller zu 2. von der Steuerklasse I in die Steuerklasse V wechselt. Dies lehnte der Antragsgegner mit Bescheid vom 24.08.2011 für den Antragsteller zu 2. (Steuernummer VST) und mit Bescheid vom 26.08.2011 für den Antragsteller zu 1. (Steuernummer VST) ab. Zur Begründung führte der Antragsgegner jeweils aus, dass die Kombination der Steuerklassen III/V gem. § 38b EStG verheirateten unbeschränkt steuerpflichtigen Personen vorbehalten sei. Dabei könne eine Ehe nur zwischen Personen unterschiedlichen Geschlechts eingegangen werden. Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes stehe ein Wechsel in die Steuerklassen III und V nicht offen. 5

Mit Schreiben vom 07.09.2011 beantragten die Antragsteller den Wechsel der Steuerklassen in der vorgenannten Kombination III/V für das Kalenderjahr 2012. Mit getrennten Bescheiden vom 13.09.2011 wies der Antragsgegner die Anträge auf Wechsel der Steuerklassen jeweils zurück. Zur Begründung nahm der Antragsgegner jeweils Bezug auf die vorangegangenen Ablehnungen für das Jahr 2011 mit Bescheiden vom 24. und 26.08.2011. 6

Mit Schreiben vom 12.10.2011, beim Antragsgegner am 13.10.2011 eingegangen, erhoben die Antragsteller Einspruch gegen die beiden Bescheide vom 13.09.2011 und beantragten jeweils, die Ablehnung der Änderung der Lohnsteuerkarten gem. § 361 Abs. 2 Satz 1 AO von der Vollziehung auszusetzen, weil ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Ablehnungen der Anträge auf Wechsel der Steuerklassen bestünden. 7

Mit einer als Einspruchsentscheidung bezeichneten Verfügung vom 09.11.2011 lehnte der Antragsgegner die vom Antragssteller zu 1. beantragte Aussetzung der Vollziehung ab. Dabei führte er in der "Einspruchsentscheidung" als Streitgegenstand die "Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung (Änderung der Lohnsteuerklasse 2012)" auf. Im Tenor wies der Antragsgegner den Einspruch vom 13.10.2011 als unbegründet zurück. In den Gründen verhält sich die Verfügung jedoch im Wesentlichen nicht zur Hauptsache, dem Einspruch, sondern zum Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. Zur Begründung führt der Antragsgegner aus, dass Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft keine Ehegatten seien und deshalb die gesetzlichen Voraussetzungen für den Wechsel in die Steuerklasse III bzw. V nicht vorliegen würden. Der Antragsgegner sei hier an den Gesetzeswortlaut gebunden. Eine Abweichung sei (auch) im Rahmen der Aussetzung der Vollziehung nicht möglich. Zudem sei bei einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, welcher auf die Verfassungswidrigkeit einer Norm gestützt werde, erforderlich, dass ein besonderes rechtliches Interesse an der Aussetzung gegeben sei. Dies sei vorliegend nicht vorgetragen und nicht erkennbar. In der beigefügten Rechtsbehelfsbelehrung führt der Antragsgegner aus, dass die Entscheidung nicht mit der Klage angefochten werden (§ 361 Abs. 5 AO, § 69 Abs. 7 FGO), sondern ein gerichtlicher Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt werden könne. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die als "Einspruchsentscheidung" bezeichnete Verfügung vom 09.11.2011 verwiesen. 8

Über den Antrag des Antragstellers zu 2. vom 13.10.2011 auf Aussetzung der Vollziehung der ablehnenden Verfügung vom 13.09.2011 entschied der Antragsgegner bisher nicht. 9

Eine Einspruchsentscheidung in der Hauptsache ist weder für den Antragsteller zu 1. noch für den Antragsteller zu 2. erfolgt. 10

Mit dem am 29.11.2010 bei Gericht eingegangenen Schriftsatz verfolgen die Antragsteller ihr Begehren auf Aussetzung der Vollziehung (Änderung der Lohnsteuerklassen für das Jahr 2012) weiter. Zur Begründung führen sie im wesentlichen aus, dass es der Bundesfinanzhof im Beschluss vom 08.06.2011 (III B 210/10, BFH/NV 2011, 1692) offengelassen habe, ob vorläufiger Rechtsschutz gegen die Ablehnung der Änderung der Steuerklassen nach § 69 FGO im Wege der Aussetzung der Vollziehung oder nach § 114 FGO im Wege der einstweiligen Anordnung zu gewähren sei. Der BFH habe jedoch hinzugefügt, dass vieles dafür spreche, dass vorläufiger Rechtsschutz im Wege der Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sei. In der Sache führen sie aus, dass sie zwar nicht verheiratet, aber auch nicht ledig seien. § 38b sei im Hinblick auf den Familienstand der Lebenspartnerschaft lückenhaft, weil dort der Familienstand "verpartnert" nicht geregelt sei. Die vorhandene Lücke müsse verfassungskonform dahingehend geschlossen werden, dass die für verheiratete geltenden Regelungen Anwendung fänden, weil die Lebenspartnerschaft in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht einer Ehe entspreche. Zur weiteren Begründung nehmen die Antragsteller insbesondere Bezug auf die Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12.09.2011 (3 V 2820/11), welche sie über weite Teile – inklusive der dortigen Verweise auf weitere Entscheidungen auch des Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Erbschafts- und Schenkungsteuer – wörtlich zitieren. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 26.11.2011 verwiesen. 11

Die Antragsteller beantragten sinngemäß, 12

1. den Bescheid des Antragsgegners vom 09.11.2011 aufzuheben, 13
2. die Vollziehung der Bescheide des Antragsgegners vom 13.09.2011 und vom 09.11.2011 gem. § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 FGO auszusetzen und anzuordnen, dass für das Jahr 2012 die Steuerklasse des Antragstellers zu 1. von I in III und die Steuerklasse des Antragstellers zu 2. von I in V zu ändern sind.

Der Antragsgegner beantragt, 14

den Antrag abzulehnen. 15

Zur Begründung nimmt der Antragsgegner zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug auf die "Einspruchsentscheidung" vom 09.11.2011 bezüglich des Antragstellers zu 1. Über den Einspruch des Antragsteller zu 2. sei noch nicht entscheiden worden, weil zunächst das Verfahren hinsichtlich des Antragstellers zu 1. abschließend durchgeführt werden solle. Das Ergebnis des Verfahrens hinsichtlich des Antragstellers zu 1. würde sodann bei der Entscheidung hinsichtlich des Antragstellers zu 2. vom Antragsgegner berücksichtigt. 16

II. 17

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist zulässig und begründet. 18

1.) Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist sowohl hinsichtlich des Antragstellers zu 1. als auch hinsichtlich des Antragstellers zu 2. zulässig. 19

Die Antragsteller begehren mit Schriftsatz vom 26.11.2011 jeweils, dass die beiden Bescheide vom 13.09.2011 (Steuernummer VST und Steuernummer 20

21

VST), mit welchen jeweils der Antrag vom 07.09.2011 auf Wechsel der Steuerklassen abgelehnt wurde, von der Vollziehung ausgesetzt wird. Insoweit liegt eine subjektive Antragshäufung vor. Bei subjektiver Antragshäufung sind die Prozessvoraussetzungen für jeden einzelnen Antragsteller voneinander unabhängig zu prüfen (vgl. zur Klagehäufung FG Hamburg, Urteil vom 10.07.1969, III 476/66, EFG 1969, 496).

a) Der (gemeinsame) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist statthaft. 22

Wird in der Hauptsache die Änderung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte begehrt, wird nicht einheitlich gesehen, ob der diesbezügliche Eilrechtsschutz im Wege der Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 FGO oder durch eine Regelungsanordnung i.S.d. § 114 FGO begehrt werden kann. Das Niedersächsische Finanzgericht hielt insoweit in einem Beschluss vom 01.12.2010 (13 V 239/10, Juris) die einstweilige Anordnung nach § 114 FGO für statthaft. Demgegenüber halten das Finanzgericht Baden-Württemberg (Beschluss vom 08.06.2011, 12 V 1468/11, EFG 2011, 1619) und das Finanzgericht Köln (Beschluss vom 07.12.2011, Juris) einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 FGO für statthaft. Der BFH hat diese Frage im Beschluss vom 08.06.2011 (III B 210/10, BFH/NV 2011, 1692), welcher auf die genannte Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 01.12.2010 (13 V 239/10) folgte, offen gelassen. 23

Der erkennende Senat hält den erhobenen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 FGO für statthaft. Gemäß § 114 Abs. 5 FGO ist die einstweilige Anordnung zum Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung subsidiär. Gleichzeitig gebietet Art. 19 Abs. 4 Grundgesetz (GG) umfassenden Rechtsschutz. Die Abgrenzung zwischen § 114 und § 69 FGO erfolgt entsprechend der statthaften Klageart in der Hauptsache. Ist in der Hauptsache die Anfechtungsklage statthaft, ist im Eilverfahren regelmäßig die Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO statthaft. Bei Verpflichtungs-, Leistungs- und Feststellungsklagen ist Rechtsschutz im Eilverfahren regelmäßig über die einstweilige Anordnung zu gewähren (vgl. FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 08.06.2011, 12 V 1468/11, EFG 2011, 1619). 24

Die Eintragung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte ist ein Verwaltungsakt und eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 179 AO), die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 39 Abs. 3b Satz 4 EStG). Gegen die Eintragung oder die Ablehnung der Eintragung der Steuerklasse ist demnach der Einspruch gegeben (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 08.06.2011, 12 V 1468/11 EFG 2011, 1619). 25

Lehnt das Finanzamt die Änderung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte ab, handelt es sich um einen vollziehbaren Verwaltungsakt. Begründet wird dies damit, dass der abschlägig beschiedene Wechsel der Steuerklassen damit vergleichbar ist, dass das Finanzamt die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte ganz oder teilweise ablehnt. Dabei ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt, dass im letzteren Fall vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung statthaft ist (BFH, Beschluss vom 08.06.2011, III B 210/10, BFH/NV 2011, 1692, BFH, Beschluss vom 25.08.2009, VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826). 26

b) In Bezug auf den Antragsteller zu 1. liegen die weiteren Zulässigkeits- und Zugangsvoraussetzungen für den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 FGO vor. 27

Gemäß § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO ist der gerichtliche Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zuvor ganz 28

oder teilweise abgelehnt hat. Der Antragsteller zu 1. hat mit Schriftsatz vom 12.10.2011, beim Antragsgegner am 13.10.2011 eingegangen, einen behördlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des ihn betreffenden Ablehnungsbescheides vom 13.09.2011 gestellt. Diesen Antrag hat der Antragsgegner mit der als Einspruchsentscheidung bezeichneten Verfügung vom 09.11.2011 abgelehnt. Dass der Antragsgegner über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung erstmalig in der Form einer Einspruchsentscheidung entschieden hat und nicht zuvor den Antrag vom 13.10.2011 durch einen "Ausgangsverwaltungsakt" beschieden hat, ist für die Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 FGO unerheblich, da der Antragsgegner mit der Verfügung vom 09.11.2011 jedenfalls deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass er den behördlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ablehnt.

Der ablehnende Bescheid vom 13.09.2011 ist auch (noch) i.S.d. § 69 Abs. 1 Satz 1 FGO angefochten. Insbesondere ist der am 13.10.2004 gegen den Ablehnungsbescheid vom 13.09.2011 erhobene Einspruch nicht durch die als "Einspruchsentscheidung" bezeichnete Verfügung vom 09.11.2011 als unbegründet zurückgewiesen worden. Insoweit kann die streitige Frage, ob ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung unzulässig oder unbegründet ist, wenn der streitige Verwaltungsakt bestandskräftig geworden ist (vgl. Koch in Gräber, FGO, 7. Auflage, 2010, § 69 Rn. 98), dahinstehen. Trotz der missverständlichen Form der Verfügung vom 09.11.2011 als "Einspruchsentscheidung" hat der Antragsgegner mit dieser Verfügung nicht über den Einspruch vom 13.10.2011 in der Hauptsache entschieden. Dies ergibt sich daraus, dass die "Einspruchsentscheidung" bereits als Streitgegenstand die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung (Änderung der Lohnsteuerklasse 2012) aufführt. Hätte der Antragsgegner hier über die Hauptsache entschieden, hätte der Klammerzusatz (Änderung der Lohnsteuerklasse 2012) als Streitgegenstand genannt werden müssen. Des Weiteren verhalten sich die Gründe der "Einspruchsentscheidung" vom 09.11.2011 im Wesentlichen zum Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. So führt der Antragsgegner beispielsweise aus, dass der Antragsteller bei einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes, welchen er wegen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes für rechtswidrig hält, ein besonderes berechtigtes Interesse an der Gewährung von vorläufigem Rechtsschutz geltend machen müsse. Diese Ausführungen wären in einer Einspruchsentscheidung in der Hauptsache – Änderung der Lohnsteuerklasse 2012 – nicht verständlich. Schließlich spricht auch die vom Antragsgegner beigefügte Rechtsbehelfsbelehrung dafür, dass er mit der Verfügung vom 09.11.2011 nicht über den Einspruch in der Hauptsache entscheiden wollte, denn in der Rechtsbehelfsbelehrung weist der Antragsgegner darauf hin, dass die "Einspruchsentscheidung" nicht mit der Klage angefochten werden (§ 361 Abs. 5 AO, § 69 Abs. 7 FGO), sondern ein Antrag auf gerichtliche Vollziehungsaussetzung gestellt werden könne. Diese Rechtsbehelfsbelehrung ist nur dann richtig, wenn der Antragsgegner einen Einspruch gegen die Ablehnung der Vollziehung durch Einspruchsentscheidung zurückweist. Demgegenüber wäre die Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig, wenn mit der Einspruchsentscheidung die Hauptsache entschieden worden wäre, weil in diesem Fall die Entscheidung durch Anfechtungsklage anfechtbar wäre. Über die Hauptsache ist vorliegend daher noch nicht entschieden. 29

c) Auch für den Antrag des Antragstellers zu 2. liegen die Sachentscheidungs- und Zugangsvoraussetzungen für den gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vor. 30

Zwar hat der Antragsgegner – anders als beim Antragsteller zu 1. – den (behördlichen) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vom 13.10.2011 bisher noch nicht abgelehnt, insofern liegt die Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO, wonach die Behörde einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vor Stellung eines entsprechenden Antrages beim Finanzgericht ganz oder teilweise abgelehnt haben muss, nicht vor. Diese 31

Zugangsvoraussetzung ist jedoch gemäß § 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO entbehrlich, wenn die Finanzbehörde über den Antrag ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat. Diese Ausnahme liegt im Streitfall in Bezug auf den Antragsteller zu 2. vor. Soweit ersichtlich, hat der Antragsgegner auf den behördlichen Antrag des Antragstellers zu 2. auf Aussetzung der Vollziehung vom 12.10.2011 bis zum Eingang des Antrages bei Gericht, der für die Prüfung der Zugangsvoraussetzungen maßgebend ist, noch in keiner Weise reagiert. Der Senat sieht die 6 ½ Wochen zwischen dem behördlichen und dem gerichtlichen Antrag des Antragsstellers zu 2. auf Aussetzung der Vollziehung auch als unangemessen lange Frist im Sinne des § 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO an, weil wegen des konkreten Streitgegenstandes eine besondere Eilbedürftigkeit geboten ist, welche über die gewöhnliche Eilbedürftigkeit eines behördlichen Antrages auf Aussetzung der Vollziehung hinausgeht. Diese erhöhte Eilbedürftigkeit ergibt sich daraus, dass die Nichtentscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung im vorliegenden Fall bereits mit den Lohnabrechnungen der Antragsteller für den Monat Januar 2012 dazu führt, dass die Lohnsteuer anhand der nicht gewünschten Steuerklasse I einbehalten wird. Dies wirkt für den Steuerpflichtigen faktisch wie eine Vollstreckung der ablehnenden Verfügung vom 13.09.2011. Demgegenüber führt ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, welcher nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist, regelmäßig dazu, dass aus dem angefochtenen Bescheid nicht vollstreckt wird, bis über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung entschieden worden ist. Insoweit hat regelmäßig faktisch bereits der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung aufschiebende Wirkung. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Daher ist die "angemessene Frist" i.S.d. § 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO vorliegend wesentlich kürzer als bei sonstigen Steuerbescheiden üblich zu fassen. Demnach war es dem Antragsteller zu 2. bereits nach Ablauf von 6 ½ Wochen nach der Stellung des behördlichen Antrags möglich, am 29.11.2011 einen zulässigen Aussetzungsantrag an das Gericht zu stellen.

Schließlich kann auch der Antragsteller zu 2. ein allgemeines Rechtsschutzbedürfnis für sich in Anspruch nehmen, obwohl dieser durch seinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung letztlich eine Schlechterstellung beantragt, indem er begehrt, auf seiner Lohnsteuerkarte anstelle der Steuerklasse I die für ihn ungünstigere Steuerklasse V einzutragen. Hier ist aber zum Einen zu beachten, dass die Antragsteller gemeinsam die Steuerklassenkombination III und V begehren und für den begehrten und günstigen Wechsel der Steuerklasse beim Antragsteller zu 1. von I in III gemäß § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 a) bb) EStG erforderlich ist, dass sich der "Ehegatte" aufgrund eines gemeinsamen Antrags beider "Ehegatten" in die Steuerklasse V einreiht. Zum Anderen ist zu beachten, dass die Wahl der Steuerklassenkombination III/V lediglich ein Zwischenschritt in Bezug auf die von den Antragstellern letztlich begehrte und für beide Antragsteller günstigere Zusammenveranlagung ist. 32

2.) Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist begründet. 33

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides bestehen oder die Vollziehung des Bescheides für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. 34

a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage auf Grund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder 35

Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte; dabei ist nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (BFH, Beschluss vom 13.10.2009, VIII B 62/09, BFHE 226, 353, BStBl II 2010, 180).

Nach der gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der beiden Bescheide auf Ablehnung der Änderung der Steuerklassen vom 13.09.2011. 36

Der Antragsgegner hat zwar in nicht zu beanstandender Weise ausgeführt, dass die Kombination der Steuerklassen III und V nach dem Gesetzeswortlaut in § 38b EStG nur solchen Steuerpflichtigen offen steht, welche verheiratet sind. Ferner geht der Antragsgegner zu Recht davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal der Ehe bzw. eines "Ehegatten" eine Ehe nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften voraussetzt, welche nur von Personen unterschiedlichen Geschlechts eingegangen werden kann. Dennoch könnten die ablehnenden Bescheide vom 13.09.2011 rechtswidrig sein, weil § 38b EStG in Bezug auf verpartnerte Steuerpflichtige planwidrig lückenhaft sein könnte oder die Norm wegen der Ungleichbehandlung von verheirateten und verpartnerten Steuerpflichtigen wegen eines Verstoßes gegen Artikel 3 Abs. 1 GG möglicherweise verfassungswidrig ist. 37

Für den Senat kann dahingestellt bleiben, ob – wie die Antragsteller meinen – § 38b EStG in Bezug auf verpartnerte Steuerpflichtige planwidrig lückenhaft ist und ob diese planwidrige Regelungslücke durch eine analoge Anwendung der Vorschriften für verheiratete Steuerpflichtige zu schließen ist oder ob, wie der Antragsgegner meint, von einer planwidrigen Regelungslücke nicht ausgegangen werden könne, weil im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz die steuerlichen Regelungen und Lücken für Lebenspartner im Einkommensteuerrecht gesehen und abschließend diskutiert worden seien. Im Gesetzgebungsverfahren ist an Stelle einer Zusammenveranlagung eine Erweiterung des sogenannten Realsplittings gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG für eingetragene Lebenspartner in Betracht gezogen worden. Der Bundesrat hat dem nicht zugestimmt. Dementsprechend spricht in der Tat einiges dafür, dass § 38b EStG in Bezug auf verpartnerte Steuerpflichtige nicht planwidrig lückenhaft ist, sondern der Gesetzgeber die Lücke bewusst in Kauf genommen hat. 38

Der Senat sieht es jedoch zumindest als ernstlich zweifelhaft an, ob der Ausschluss von Personen, die in eingetragener Lebenspartnerschaft zusammen leben, von der Zusammenveranlagung bzw. von der Steuerklassenkombination III/V mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Er schließt sich insoweit im Ergebnis den ernstlichen Bedenken anderer Gerichte an, wonach die Ungleichbehandlung von verpartnerten Steuerpflichtigen im Vergleich zu verheirateten Steuerpflichtigen in Bezug auf die Zusammenveranlagung und den vorherigen Lohnsteuerabzug anhand von entsprechenden Steuerklassenkombinationen wegen eines Verstoßes gegen Artikel 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig seien könnte (vgl. zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 09.11.2010, 10 V 309/10, DStRE 2011, 675; zu Lohnsteuerklassen bei gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern, Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 01.12.2010, 13 V 239/10, Juris; zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 15.06.2011, 3 V 125/11, Juris; vgl. zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, FG Nürnberg, Beschluss vom 16.08.2011, 3 V 868/11, Juris; zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, FG Baden 39

Württemberg, Beschluss vom 12.09.2011, 3 V 2820/11; zu Lohnsteuerklassen bei gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern, FG Köln, Beschluss vom 07.12.2011, 4 V 2831/11).

Der allgemeine Gleichheitssatz des Artikels 3 Abs. 1 GG gebietet es, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Hieraus folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dabei ergeben sich nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmal unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. In Fällen, in denen der Gesetzgeber eine mit der sexuellen Orientierung von Personen zusammenhängende Differenzierung vornimmt, fordert das BVerfG eine strenge Gleichheitsprüfung. Die Entscheidung des Einzelnen für eine Ehe oder eingetragene Lebenspartnerschaft ist kaum trennbar von seiner sexuellen Orientierung. Die Bestimmungen, die die Rechte und Pflichten eingetragener Lebenspartner regeln, werden typischer Weise sexuell gleichgeschlechtlich orientierte Menschen erfassen. Demgegenüber werden die Bestimmungen, welche die Rechte und Pflichten von Ehegatten regeln, heterosexuellen Menschen betreffen (BVerfG, 21.07.2010, 1 BvR 611/07, BVerfGE 126, 400; Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 15.06.2011, 3 V 125/11, Juris). Diese Grundsätze gelten auch für steuerrechtliche Regelungen. Folgerichtig hat das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung vom 21.07.2010 Vorschriften des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in der Fassung bis zum 31.12.2008 wegen der Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft wegen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Artikels 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt (1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400). 40

Da die Ungleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartner im Hinblick auf die Zusammenveranlagung und den vorhergehenden Lohnsteuerabzug anhand von Steuerklassen im Einkommensteuerrecht letztlich in Anknüpfung an die sexueller Orientierung erfolgt, bedarf es hinreichend gewichtiger Unterschiede zwischen diesen beiden Formen einer auf Dauer angelegten, rechtlich verfestigten Partnerschaft, um diese Ungleichbehandlung zu rechtfertigen (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 09.11.2010, 10 V 309/10, DStRE 2011, 675; Niedersächsisches FG, Beschluss vom 15.06.2011, 3 V 125/11, Juris). 41

Zwischen der Ehe und der eingetragenen Lebenspartnerschaft bestehen nach Auffassung des Senates keine Unterschiede von solchem Gewicht, dass die Schlechterstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft im Vergleich zu Ehegatten im Hinblick auf die einkommensteuerliche Zusammenveranlagung und den hiermit einhergehenden Lohnsteuerabzug anhand von bestimmten Steuerklassen-kombinationen gerechtfertigt ist. Insbesondere ergibt sich eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nicht aus Artikel 6 Abs. 1 GG, nach dem Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen. Wie das BVerfG in der genannten Entscheidung vom 21.07.2010 zu der damaligen Ungleichbehandlung von Lebenspartnern und Eheleuten im Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ausgeführt hat, ist es dem Gesetzgeber wegen des verfassungsrechtlichen Schutzes der Ehe zwar grundsätzlich nicht verwehrt, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen. Gehen jedoch die Förderung der Ehe mit einer Benachteiligung anderer Lebensformen einher, obgleich diese nach dem geregelten Lebenssachverhalt und den mit der Normierung verfolgten Zielen der Ehe vergleichbar seien, rechtfertige die bloße Verweisung auf das Schutzgebot der Ehe eine solche Differenzierung nicht. Die Ungleichbehandlung sei auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass grundsätzlich nur aus einer Ehe gemeinsame Kinder hervor gehen können und der Gesetzgeber unter 42

Anknüpfung an das Familienprinzip eine möglichst ungeschmälerte Erhaltung kleiner und mittlerer Vermögen mit der Generationsfolge erhalten wolle. In ihrer Eignung als Ausgangspunkt der Generationenfolge unterscheide sich die Ehe grundsätzlich von der Lebenspartnerschaft. Da die Lebenspartnerschaft auf gleichgeschlechtliche Paare begrenzt sei, könnten aus einer solchen Beziehung grundsätzlich keine gemeinsamen Kinder hervorgehen. Demgegenüber sei die Ehe als Verbindung verschieden geschlechtlicher Paare möglicher Ursprung einer eigenen Generationenfolge. Auch sei sie ungeachtet der den Ehepartnern allein überlassenen freien Entschließung für eine Elternschaft der durch vielfältige gesetzliche Ausgestaltung privilegierte Rechtsraum zur Familiengründung. Es könne dahin stehen, ob diese bessere abstrakte Eignung der Ehe, Ausgangspunkt der Generationenfolge zu sein, höhere Freibeträge zu Gunsten von Ehegatten mit Blick auf die mögliche Weitervererbung des Familienvermögens an gemeinsame Kinder rechtfertigen könne. Sollte der Gesetzgeber diesen Gesichtspunkt in dem geltenden Steuerrecht überhaupt Beachtung geschenkt haben, so habe er dies jedenfalls mit einer Regelung getan, die diesen Ansatz nicht hinreichend umgesetzt habe. Sie könne daher auch nicht als Grundlage einer unterschiedlichen Behandlung von Ehegatten und Lebenspartnern herangezogen werden. Denn das geltende Recht mache die Privilegierung der Ehe nicht vom Vorhandensein gemeinsamer Kinder abhängig, sondern differenziere bei der Höhe des Freibetrages nicht zwischen kinderlosen Ehen und solchen, aus denen Kinder hervorgegangen seien (1 BvR 611/7, 1 BvR 2464/07, BVerGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985).

Der Senat ist der Ansicht, dass sich diese Erwägungen auch auf das Einkommensteuerrecht übertragen lassen. Soweit beide Steuerrechtsgebiete begünstigende Regelungen enthalten, die ihren Ausgangspunkt auch in der sexuellen Orientierung der betreffenden Personen haben, ist es für den Senat zumindest ernstlich zweifelhaft, ob Partner bzw. Partnerinnen eingetragener Lebenspartnerschaften schlechter gestellt werden dürfen als verheiratetet Steuerpflichtige. Es ist daher denkbar, dass das BVerfG die Beschränkung des Splittingtarifes auf verheiratete Steuerpflichtige als verfassungswidrige Ungleichbehandlung von verpartnerten Steuerpflichtigen ansieht. 43

Für das Einkommensteuerrecht kommt noch als wesentlicher Gesichtspunkt für eine Gleichbehandlung beider Formen der Lebensgemeinschaft (Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft) hinzu, dass beide Lebensformen zur einer Versorgungsgemeinschaft führen. Dementsprechend hat der Gesetzgeber in NRW beispielsweise die Gleichbehandlung der Hinterbliebenen einer eingetragenen Lebenspartnerschaft mit Witwen bzw. Witwern von Beamten des Landes NRW durch das "Gesetz zur Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe im Besoldungs- und Versorgungsrecht" vom 24.05.2011 hergestellt. In Bezug auf die Beihilfe hat der Gesetzgeber des Landes NRW die Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Witwen bzw. Witwern bereits in der Verordnung über Beihilfen in Geburts-, Krankheits-, Plege- und Todesfällen vom 05.11.2009 mit aufgenommen. Auch wenn diese Gesetzesänderungen der Umsetzung der Richtlinie 2000/78/EG des Rates vom 27.11.2000 zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf (Amtsblatt EG Nr. L 303 vom 02.12.2000, 16) geschuldet waren, wird hieran die weitere Angleichung der eingetragenen Lebenspartnerschaft an die Ehe und der gesetzliche Versorgungscharakter der eingetragenen Lebenspartnerschaft deutlich. 44

Soweit der BFH in seinen bisherigen Entscheidungen die Ungleichbehandlung der verpartnerten Steuerpflichtigen im Vergleich zu verheirateten Eheleuten wegen der besonderen Förderung von Ehe und Familie durch Artikel 6 Abs. 1 GG für gerechtfertigt 45

angesehen hat (vgl. BFH, Urteil vom 26.01.2006, III R 51/05, BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515; Urteil vom 20.07.2006, III R 8/04, BFHE 214, 347, BStBl II 2006, 883; Urteil vom 19.10.2006, III R 29/06, BFH/NV 2007, 663), ist darauf hinzuweisen, dass die genannten Entscheidungen in zeitlicher Hinsicht vor der Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 zur Verfassungswidrigkeit des damaligen Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts (1 BvR 611/7,1 BvR 2464/07, BVerGE 126, 400) ergangen sind. Gegen die genannten Entscheidungen des BFH wurden Verfassungsbeschwerden erhoben. Diese sind noch unter den Az. BvR 288/07, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 909/06 beim BVerfG anhängig. Es besteht auch insoweit die Möglichkeit, dass das BVerfG die gesetzliche Ungleichbehandlung der eingetragenen Lebenspartner in Bezug auf die Möglichkeit der Zusammenveranlagung für verfassungswidrig hält. Dabei ist der erkennende Senat der Auffassung, dass die Frage der hier streitigen Steuerklassenkombination III/V ebenso zu entscheiden ist, wie die Frage der Zusammenveranlagung. Schließlich sind die jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen – jedenfalls in Bezug auf das vorliegen einer Ehe von unbeschränkt steuerpflichtigen Personen – identisch. Insofern bestehen nach Auffassung des Senates ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, was zugleich zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der ablehnenden Bescheide vom 13.09.2011 führt.

b) Auch das in ständiger, höchstrichterlicher Rechtssprechung für eine Aussetzung der Vollziehung wegen Verfassungswidrigkeit einer Norm geforderte besondere berechtigte Interesse des Antragstellers an der Gewährung von vorläufigem Rechtsschutz (vgl. BFH, Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558; BFH, Beschluss vom 26.01.2010, VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935) ist hier gegeben. 46

Es ist das berechtigten Aussetzungsinteresses des Steuerpflichtigen mit den öffentlichen Belangen der Behörde, insbesondere dem öffentlichen Interesse an einer geordneten Haushaltsführung, gegeneinander abzuwägen (vgl. BFH, Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558). In diese Abwägung sind wiederum einerseits die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits die Auswirkungen einer Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzuges und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung mit einzubeziehen. Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift ist bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung (BFH-Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; FG Köln, Beschluss vom 07.12.2011, 4 V 2831/01, Juris). 47

Diesbezüglich ist der Senat – ebenso wie der 4. Senat des FG Köln im Beschluss vom 07.12.2011 (4 V 2831/11, Juris) – der Auffassung, dass es bei dieser Abwägung nicht entscheidend darauf ankommt, dass die vorläufig erstrittene geänderte Eintragung auf der Lohnsteuerkarte in Folge Zeitablaufs gemäß § 41c Abs. 3 EStG später nicht mehr rückgängig gemacht werden kann und dass der finanzielle Vorteil durch die Wahl der Steuerklassenkombination III/V gegebenenfalls nur einen Zinsvorteil bringt und damit gering sein kann, weil eine Entscheidung über die Besteuerung der Antragsteller anhand des Splittingtarifs auch noch unabhängig von dem Wechsel der Lohnsteuerklassen im späteren Veranlagungsverfahren entschieden werden könnte und entschieden werden muss. Vielmehr kann eine günstige Steuerklassenkombination auch einen monatlichen Liquiditätsvorteil erzeugen. Dies ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil eine Vielzahl der laufenden Kosten der Steuerpflichtigen – wie beispielsweise Miete, Telefon, Finanzierungsraten etc. – ebenfalls monatliche zu zahlen sind. Ferner spricht vorliegend für die Antragsteller, dass das BVerfG mit der Entscheidung vom 21.07.2010 zur verfassungswidrigen Ungleichbehandlung der eingetragenen Lebenspartner im Vergleich zu Eheleuten im Bereich des Erbschafts- und 48

Schenkungssteuerrechts bereits eine ähnliche gesetzliche Regelung für verfassungswidrig erklärt hat, so dass ausnahmsweise das Aussetzungsinteresse der Antragsteller stärker zu gewichten ist als die öffentlichen Belange des Antragsgegners, welche gegen eine Aussetzung sprechen. Hinzu kommt, dass die Anzahl der verpartnerten Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit insoweit überschaubar ist, dass ein vorläufiger Lohnsteuerabzug anhand der Steuerklassenkombination III/V im Vergleich zur Steuerklassenkombination I/I die Haushaltsinteressen des Staates nicht über Gebühr beansprucht, zumal die Frage der Anwendbarkeit des Splittingtarifs noch im Veranlagungsverfahren endgültig geklärt werden wird, weil die Wahl der Steuerklassenkombination III/V zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet.

c) Schließlich ist der Senat mit dem FG Köln auch der Ansicht, dass eine Aussetzung der Vollziehung auch nicht deshalb ausscheidet, weil dadurch eine weitergehende Entscheidung getroffen würde, als von dem BVerfG in einer Entscheidung über die für verfassungswidrig gehaltene Rechtsnorm zu erwarten ist. Sollte das BVerfG den Ausschluss von Lebenspartnerschaften von der Gewährung des Splittingtarifs für verfassungswidrig halten, kann nicht vorausgesagt werden, ob das BVerfG insoweit eine befristete Fortgeltungsanordnung ausspricht oder die Norm wegen eines Verstoßes gegen Artikel 3 Abs. 1 GG rückwirkend für nichtig erklärt (vgl. FG Köln, Beschluss vom 07.12.2011, 4 V 2831/11, Juris). Diese Ungewissheit darf nicht zu Lasten der Antragsteller gehen. 49

3.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Beschwerde war nach § 128 Abs. 3 Satz 1 und 2 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 50

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE