4 V 1245/11

**FINANZGERICHT KÖLN**

B E S C H L U S S

In dem Rechtsstreit

Herr

- Antragsteller -

Prozessbevollmächtigter: Herr Manfred Bruns, Lessingstraße 37 i, 76135 Karlsruhe,

gegen Finanzamt Köln-Ost
- vertreten durch den Vorsteher -
StNr.: 218/2210/1469
RBL-Nr.: / - RBST 7,

- Antragsgegner -

wegen Aussetzung der Vollziehung (Einkommensteuer 2001 bis 2005)

hat der 4. Senat in der Besetzung:

| | |
|---|---|
| Vorsitzender Richter am Finanzgericht | Ruster |
| Richter am Finanzgericht | Janich |
| Richter am Finanzgericht | Kolvenbach |

am 22.12.2011 beschlossen:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 02.01.2007 wird i.H.v. 292,- € bis einen Monat nach Ergehen einer das Einspruchsverfahren abschließenden Entscheidung von der Vollziehung ausgesetzt. Der weitergehende Antrag wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Antragsteller auferlegt.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung).

**G r ü n d e :**

**I.**

Der Antragsteller beantragte für die Streitjahre, ihn zusammen mit seinem Lebenspartner, Herrn entsprechend §§ 26 Abs. 1, 26 b des Einkommensteuergesetzes (EStG) wie Ehegatten zur Einkommensteuer zu veranlagen.

Der Antragsgegner lehnte eine Zusammenveranlagung des Antragsgegners mit seinem eingetragenen Lebenspartner ab. Gegen die entsprechenden ablehnenden Einkommensteuerbescheide legte der Antragsteller rechtzeitig Einspruch ein. Für den Veranlagungszeitraum 2001 erließ der Antragsgegner eine Einspruchsentscheidung, gegen die sich der Antragsteller mit seiner beim Finanzgericht Köln anhängigen Klage 6 K 1124/03 wehrt. Die Einspruchsverfahren 2002 bis 2005 ruhen beim Antragsgegner ebenso wie das o.a. Klageverfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgericht über die dort anhängigen einschlägigen Verfassungsbeschwerden.

Die Einzelveranlagungen 2001 bis 2004 führten zu Erstattungen. Für den Veranlagungszeitraum 2005 führte die Einzelveranlagung zu einer Nachzahlung in Höhe von 292,- €.

Mit Schreiben vom 31.03.2011 hat der Antragsteller beantragt, die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 auszusetzen, weil ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Ablehnung der Zusammenveranlagung beständen. Diesen Antrag hat der Antragsgegner mit Schreiben vom 20.04.2011 abgelehnt.

Mit dem vorliegenden Antrag begehrt der Antragsteller die gerichtliche Aussetzung der Vollziehung (AdV). Der Antragsteller wolle vorläufig den Unterschiedsbetrag zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung nicht zahlen bzw. die zu viel bezahlten Steuern vorläufig zurück erhalten, weil ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Ablehnung des Antrags auf Zusammenveranlagung bestünden. Wenn die Zusammenveranlagung endgültig zu einem späteren Zeitpunkt abgelehnt werden sollte, könne der Antragsgegner diesen Unterschiedsbetrag samt Zinsen nachfordern. Im Streitfall lägen auch die Voraussetzungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 der Abgabenordnung (AO) und § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vor, denn die Aussetzung

oder Aufhebung der Vollziehung erscheine zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Ablehnung des Antrags, den Antragsteller und seinen Lebenspartner wie Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagen, ergäben sich aus der Entscheidung des 1. Senats des Bundesverfassungsgericht vom 21.07.2010 1 BvR 611/07 und 1 BvR 2464/07 zur Erbschaftsteuer. Die dort aufgestellten Erwägungen des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts könnten ohne Weiteres auf die Gleichstellung von Lebenspartnern mit Ehegatten bei der Einkommensteuer übertragen werden. Die Privilegierung von Ehegatten bei der Einkommensteuer sei ebenfalls nicht davon abhängig, dass die Ehepaare Kinder haben oder hatten. So sehe das auch das Finanzgericht Niedersachsen in seinen Beschlüssen vom 09.11.2010 Az. 10 V 309/10 und vom 01.12.2010 Az. 13 V 239/10 und vom 06.01.2011 Az. 7 V 66/10. Da es sich bei den Ausführungen des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts um Erwägungen handele, die seine Entscheidung tragen, seien sie gemäß § 31 Abs. 1 Bundesverfassungsgerichtsgesetz für die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden bindend. Beim 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts seien zwar noch drei Verfassungsbeschwerden von Lebenspartnern zur Einkommensteuer anhängig, aber der 2. Senat werde mit Sicherheit nicht anders entscheiden. Die Aussetzung der Vollziehung erscheine auch zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig. Solche wesentlichen Nachteile lägen vor, wenn des Bundesfinanzhof oder ein Finanzgericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt seien und deshalb diese Normen gemäß Artikel 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt hätten. Die Finanzgerichte hätten zwar Klagen von Lebenspartnern gegen ihre Einkommensteuerveranlagung als Ledige bisher nicht gemäß Artikel 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Dies sei aber nicht unterblieben, weil die Finanzgerichte die steuerliche Einstufung von Lebenspartnern als Ledige für verfassungsgemäß halten würden, sondern allein deswegen, weil beim Bundesverfassungsgericht bereits mehrere einschlägige Verfassungsbeschwerden anhängig seien und die Finanzgerichte den Ausgang dieser Verfahren abwarten wollten. Der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts habe in den bindenden Gründen seiner Entscheidung vom 21.07.2010 darauf hingewiesen, dass die Förderung der Ehegatten im Steuerrecht und damit die Schlechterstellung der eingetragenen Lebenspartner nicht durch den bloßen Hinweis auf Artikel 6 Abs. 1 des GG gerechtfertigt werden könne, wie dass der Bundesfinanzhof bisher getan habe. Nach den bindenden grundsätzlichen Ausführungen des 1. Senats brauchten Lebenspartner im Steuerrecht nur dann nicht Ehegatten gleichgestellt

zu werden, wenn die Vergünstigung an das Vorhandensein von Kindern anknüpfe. Das sei beim Ehegattensplitting aber nicht der Fall. Deshalb könnten die Finanzgerichte Klagen von Lebenspartnern gegen ihre steuerliche Veranlagung als Ledige nicht mehr mit der Begründung abweisen, die Begünstigung von Ehegatten durch das Splittingverfahren sei durch Artikel 6 Abs. 1 des GG gerechtfertigt. Wenn die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhten, räume der Bundesfinanzhof dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen bei verschiedenen Fallgruppen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen ein. Diese Fallgruppen habe er in seiner Entscheidung vom 01.04.2010 beschrieben. Dazu gehöre auch der Fall, dass das Bundesverfassungsgericht eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt habe. Das sei hier mit der Entscheidung des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer geschehen. Das Finanzgericht Niedersachsen habe mit Recht nicht darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige durch den sofortigen Vollzug irreparable Nachteile zu befürchten habe. Vielmehr sei jeweils das Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen mit den gegen die Gewährung von AdV sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei komme es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und anderseits auf die Auswirkung einer AdV hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an. Insoweit falle ins Gewicht, dass die Verfassungswidrigkeit der §§ 26, 26 b EStG feststehe, soweit danach Lebenspartner nicht wie Ehegatten zusammen veranlagt werden können. Auch seien die praktischen Auswirkungen einer AdV gering. Die AdV habe nur für einen kleinen Kreis von Personen Bedeutung. Die Bundesregierung schätze, dass es zurzeit in Deutschland rund 19.000 eingetragene Lebenspartnerschaften gebe. Davon habe nur ein Bruchteil unterschiedliche Einkommen und nur wenige von diesen hätten sich gegen ihre Einzelveranlagung gewehrt und Zusammenveranlagung beantragt. Andererseits sei die Bundesregierung nicht bereit, das Einkommensteuerrecht so zu ändern, wie das auf Grund der bindenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 21.07.2010 geboten sei. Es sei im Übrigen völlig offen, wann der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts über die drei bei ihm anhängigen einschlägigen Verfassungsbeschwerden entscheiden werde. Zwar habe das Bundesministerium der Finanzen seine immer wieder verschleppte Stellungnahme am 30.09.2010 abgegeben. Aber zu Anfang des Jahres habe beim 2. Senat der Berichterstatter gewechselt. Das habe erfahrungsgemäß eine erhebliche Verzögerung der Sache

zur Folge. Das Bundesverfassungsgericht habe jetzt auf seiner Webseite eine Übersicht über die Verfahren veröffentlicht, in denen das Bundesverfassungsgericht anstrebe, im Jahr 2011 zu entscheiden. Die einschlägigen Verfassungsbeschwerden würden dort nicht genannt. Der Antragsteller habe deshalb gemäß Artikel 19 Abs. 4 des GG Anspruch auf vorläufigen Rechtsschutz durch Aufhebung der Vollziehung der Ablehnung der Zusammenveranlagung.

Der Antragsteller beantragt,

> die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 hinsichtlich der festgesetzten Steuer auszusetzen, die anfiel, wenn der Antragsteller und sein Lebenspartner zusammenveranlagt worden wären.

Der Antragsgegner beantragt,

> den Antrag abzuweisen.

Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen habe, könne die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen. Auf Antrag solle die AdV erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestünden oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Sei der Verwaltungsakt schon vollzogen, trete an die Stelle der AdV die Aufhebung der Vollziehung. Bei Steuerbescheiden seien die AdV und die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnende Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen beschränkt. Dies gelte nicht, wenn die AdV oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheine. Der Antragsteller begehre die Aufhebung der Vollziehung der Einkommensteuer 2001 bis 2005. Für die Beurteilung, wann „wesentliche Nachteile" vorlägen, seien die von der BFH-Rechtsprechung zur einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO entwickelten Grundsätze heranzuziehen. „Wesentliche Nachteile" lägen vor, wenn durch die Versagung der Vollziehungsaussetzung bzw. Vollziehungsaufhebung unmittelbar und ausschließlich die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Antragstellers bedroht sein würde. Gründe hierzu seien nicht vorgetragen worden. „Wesentliche Nachteile" lägen ebenfalls vor, wenn der Bundesfinanzhof oder ein Finanzgericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt seien und deshalb diese Norm gemäß Artikel 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht

zur Prüfung vorgelegt habe. Ein solcher Vorlagebeschluss liege dem Bundesverfassungsgericht derzeit jedoch nicht vor. Die Gründe, warum es bisher nicht zu einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gekommen sei, seien hierbei ohne Bedeutung. Das vom Antragsteller genannte Verfahren des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 21.07.2010 betreffe ein völlig anderes Rechtsgebiet und könne deshalb hier nicht angewandt werden.

II.

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 in Höhe von 292,- € begründet, im Übrigen aber unbegründet.

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

a. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder 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 (vgl. BFH Beschluss vom 13.10.2009 - VIII B 62/09, BFHE 226, 353, BStBl II 2010, 180).

Bei der im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung gebotenen --aber auch ausreichenden-- summarischen Prüfung bestehen nach Auffassung des Senats ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide.

Zwar hat der Antragsteller und sein Lebenspartner nach dem Wortlaut des Einkommensteuergesetzes (EStG) keinen Anspruch darauf, dass sie gem. §§ 26, 26 b EStG zusammenveranlagt werden. Denn § 26 EStG bestimmt, dass nur Ehegatten, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, die Zusammenveranlagung wählen können. Im Streitfall sind der Antragsteller und sein Lebenspartner nicht verheiratet. Bei Ihnen handelt es sich nicht um Ehegatten.

Gleichwohl könnte die Ablehnung des Finanzamts rechtswidrig sein, weil der Antragsteller und sein Lebenspartner Partner einer Lebenspartnerschaft sind.

Die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Verwaltungsakte könnte sich daraus ergeben, dass die Vorschrift des § 26 EStG verfassungswidrig sein könnte. Ihre Verfassungswidrigkeit könnte daraus folgen, dass nach ihr zwar Ehepaare nicht aber Lebenspartnerschaften einen Anspruch auf Zusammenveranlagung haben.

Für eine Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift spricht die Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BVR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985. In dieser Entscheidung hat das BVerfG die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung für verfassungswidrig erklärt. Es hat in dieser Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen. Es hat angeordnet, Gerichte und Verwaltungsbehörden dürften die beanstandeten Normen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden. Zur Begründung hat das BVerfG u. a. ausgeführt, wegen des verfassungsrechtlichen Schutzes der Ehe sei es dem Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt, sie gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen. Gehe 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 hervorgehen könnten und der Gesetzgeber unter Anknüpfung an das Familienprinzip eine möglichst ungeschmälerte Erhaltung kleiner und mittlerer Vermögen in der Generationenfolge 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 verschiedengeschlechtlicher Partner 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 dahinstehen, ob die bessere abstrakte Eignung der Ehe, Ausgangspunkt der Generationenfolge zu sein, höhere Freibeträge zugunsten von Ehegatten mit Blick auf die mögliche Weitervererbung des Familienvermögens an gemeinsame Kinder rechtfertigen könne. Sollte der Gesetzgeber diesem 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 und daher auch nicht als Grundlage einer unterschiedlichen Behandlung von Ehegatten und Lebenspartnern herangezogen werden könne. Denn das geltende Recht mache - im Unterschied zu früheren Regelungen - 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.

Nach Ansicht des Senats lassen sich diese Überlegungen auch auf das Einkommensteuerrecht übertragen. Aus denselben Gründen, aus denen das BVerfG die Benachteiligung von Lebenspartnerschaften gegenüber Ehepaaren im Erbschaftsteuerrecht als verfassungswidrig angesehen hat, könnte auch die Benachteiligung im Einkommensteuerrecht, die in der Versagung der Zusammenveranlagung und damit des Splittingtarifs liegt, als verfassungswidrig anzusehen sein.

Zwar widerspricht diese Beurteilung der bisherigen Rechtsprechung des BFH. Denn der BFH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die steuerliche Ungleichbehandlung eingetragener Lebenspartnerschaften beim Veranlagungswahlrecht wegen der Förderung von Ehe und Familie durch Art. 6 Abs. 1 GG für gerechtfertigt angesehen (vgl. BFH-Urteile vom 26.1.2006 - III R 51/05, BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515, vom 20.7.2006 - III R 8/04, BFHE 214, 347, BStBl II 2006, 883 und vom 19.10.2006 III R 29/06, BFH/NV 2006, 63). Indes ergingen sämtliche genannten Entscheidungen des BFH vor der Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BVR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985.

Gegen sämtliche genannten Entscheidungen des BFH sind Verfassungsbeschwerden anhängig (2 BvR 288/07, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 909/06). Diese könnten wegen der Entscheidung des BVerG vom 21.07.2010 erfolgreich sein.

Die Beurteilung des Senats entspricht demgegenüber einer Vielzahl von finanzgerichtlichen Beschlüssen, die nach der Entscheidung des BVerfG ergangen sind (vgl. u. a. FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 12.09.2011, 3 V 2820/11, FG Nürnberg Beschluss vom 16.08.2011, 3 V 868/11, FG Niedersachsen, Beschlüsse vom 15.06.2011, 3 V 125/11, vom 1.12.2010, 13 V 239/10 und 09.11.2010, 10 V 309/10). In sämtlichen Beschlüssen wurde übereinstimmend die Ansicht vertreten, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Partnern einer Lebenspartnerschaft von den Anwendungen der Regelungen über das Ehegatten Splitting bestünden. Zwar hat der BFH einen der genannten Beschlüsse aufgehoben und gegenteilig entschieden (vgl. BFH-Beschluss vom 08.06.2011, III B 210/10). Die Entscheidungen des BFH erfolgte aber aus anderen Gründen und ließ die materielle Rechtsfrage offen.

Auf Grund der Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BVR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985 könnten auch die beim BFH anhängigen Revisionsverfahren III 36/10, III R 103/07, III R 83/06, III R 14/05, III R 13/05, III R 12/05, III R 11/05, die sich ausnahmslos gegen Urteile richten, in denen eine Zusammenveranlagung gleichgeschlechtlicher Personen abgelehnt wurde, für die Kläger jener Verfahren erfolgreich sein.

Allein die Tatsache, dass mehrere Finanzgerichte nach Ergehen der Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 - – 1 BvR 611/07, 1 BVR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985 übereinstimmend die Ansicht vertreten haben, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Partnern einer Lebenspartnerschaft von den Anwendungen der Regelungen über das Ehegatten Splitting bestehen, rechtfertigt es im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide zu bejahen.

b. Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsakts, hat das Finanzgericht dessen Vollziehung im Regelfall auszusetzen. Dies ergibt sich aus der Formulierung des § 69 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2

FGO als Sollvorschrift. Nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen kann trotz Vorliegens solcher Zweifel die Aussetzung der Vollziehung abgelehnt werden.

Ein solcher atypischer Fall kommt nach Auffassung des BFH in Betracht, wenn die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen.

In diesem Fall ist die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung zwar nicht von vorneherein ausgeschlossen (vgl. z.B. Beschluss des BFH vom 25.08.2009 VI B 69/09, BStBl II 2009, 826). Sie setzt aber nach langjähriger Rechtsprechung des BFH wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes voraus (vgl. Beschluss des BFH vom 01.04.2010 II B 168/09, a.a.O., mit umfassenden Nachweisen zur ständigen Rechtsprechung verschiedener Senate des Bundesfinanzhofs).

Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt 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 der Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an. Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift ist bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung (vgl. Beschluss des BFH vom 01.04.2010 II B 168/09, a.a.O.).

Der BFH hat in verschiedenen Fallgruppen vornehmlich im Bereich des Einkommensteuerrechts bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die anzuwendende Rechtsnorm dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor dem öffentlichen Interesse eingeräumt (vgl. z.B. Beschlüsse des BFH vom 23.08.2007 VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799 sowie vom 25.08.2009 VI B 69/09, a.a.O.), und zwar unter anderem dann, wenn das BverfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt hatte (vgl. Beschluss des BFH vom 01.04.2010 II B 168/09, BStBl II 2010, 558 m.w.N.).

Im Streitfall hat das BVerfG zwar nicht eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt. Es liegt nach Ansicht des Senats aber eine vergleichbare Situation vor. Denn die Gründe, die das BVerfG dazu veranlassten in seinem Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BFH/NV 2010, 1985 die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz als verfassungswidrig anzusehen, könnten es rechtfertige, diese Ungleichbehandlung auch im Einkommensteuerrecht und insbesondere bei der Versagung des Splittingtarifs als verfassungswidrig zu beurteilen. Aus diesem Grund könnten die beim BVerfG zu dieser Frage anhängigen Verfassungsbeschwerden erfolgreich sein. Dies genügt um dem Aussetzungsinteresse der Antragsteller im Streitfall den Vorrang gegenüber den öffentlichen Belangen einzuräumen.

Eine Aussetzung scheidet auch nicht deshalb aus, weil dadurch eine weitergehende Entscheidung getroffen würde als von dem Bundesverfassungsgericht in einer Entscheidung über die für verfassungswidrig gehaltene Rechtsnorm zu erwarten ist. Es kann nicht vorausgesagt werden, ob das Bundesverfassungsgericht den Ausschluss von Lebenspartnerschaften von der Gewährung des Splittingtarifs - sollte es diesen für verfassungswidrig halten - lediglich mit befristeter Fortgeltungsanordnung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt. Dies gilt insbesondere deshalb, weil das Bundesverfassungsgericht die entscheidungserheblichen Regelungen in den Verfahren zur steuerlichen Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Urteil des vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210) und von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer (Urteil vom 6. Juli 2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) rückwirkend wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG außer Kraft gesetzt hat.

c. Wegen § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO ist trotz ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit und Vorliegen eines Aussetzungsinteresses die Aufhebung der Vollziehung der Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 aber zu versagen. Der Antragsteller kann also nicht vorläufig den Unterschiedsbetrag zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung vorläufig zurückerhalten.

Gemäß § 69 Abs. 2 Satz 8 i.V.m. Abs. 3 Satz 4 FGO sind bei Steuerbescheiden die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert

um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint. Der Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen (vgl. z.B. Beschluss des BFH vom 2.11.1999 I B 49/99, BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57, unter II.3.a dd, m.w.N.). Diese Beschränkung ist mit dem Grundgesetz vereinbar und nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren (vgl. z.B. Beschlüsse des BFH vom 24.1.2000 X B 99/99, BFHE 192, 197, BStBl II 2000, 559, und vom 22.12.2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367).

Danach ist die Aufhebung der Vollziehung beschränkt. Wesentliche Nachteile, die dem Antragsteller im Falle der Nichtaufhebung der Vollziehung drohen könnten, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Insbesondere wird die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen durch die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide nicht unmittelbar und ausschließlich bedroht (vgl. z.B. Beschlüsse vom 22.11.2001 V B 100/01, BFH/NV 2002, 519, unter II.2.a; vom 11.06.2001 I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223, und vom 29.1.1985 IX B 106/84, BFH/NV 1985, 40, zu § 114 FGO). Auch ist vorliegend die Aufhebung der Vollziehung nicht geboten, um eine erhebliche, über Randbereiche hinausgehende Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. Beschlüsse des BverfG vom 15.08.2002 1 BvR 1790/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3691, unter II.2.a; vom 16.5.1995 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1, 14; vom 25.10.1988 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69, 74 f.). Denn selbst schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der angewendeten Rechtsvorschrift allein rechtfertigen die Gewährung einer Aufhebung der Vollziehung wegen wesentlicher Nachteile nicht. Dies erscheint erst dann geboten, wenn das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat (vgl. z.B. Beschluss des BFH vom 22.12.2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367).

Der beschließende Senat hat zwar Zweifel an der Verfassungsgemäßheit des § 26 EStG, ist aber von der Verfassungswidrigkeit nicht überzeugt. Zur Begründung verweist der Senat auf die unter Tz. 1a des Beschlusses zitierten Entscheidungen des BFH vom 26.1.2006 III R 51/05, vom 20.7.2006 III R 8/04 und vom 19.10.2006 III R 29/06.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Beschwerde war nach § 128 Abs. 3 Sätze 1 und 2 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

Ruster Janich Kolvenbach