

Ausfertigung

Az: 8 V 3222/12

Finanzgericht München

Beschluss

In der Streitsache

Antragsteller

gegen

Finanzamt München Abteilung III
vertreten durch den Amtsleiter
Deroystr. 18
80335 München
StNr.: -

Antragsgegner

wegen

Aussetzung der Vollziehung i.S.
Änderung der Lohnsteuerklasse
ab 01.01.2012

hat der 8. Senat des Finanzgerichts München durch
den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht Dr. Buyer,
den Richter am Finanzgericht Zanzinger und
die Richterin am Finanzgericht Hamster

ohne mündliche Verhandlung am 18.12.2012 beschlossen:

1. Die Vollziehung des Bescheides über die Feststellung der Lohnsteuerklasse I für den Antragsteller wird mit der Maßgabe aufgehoben bzw. ausgesetzt, dass mit Wirkung ab 1. Januar 2012 bei der Berechnung der Lohnsteuerabzugsbeträge von der Lohnsteuerklasse III auszugehen ist.

Die Aufhebung/Aussetzung der Vollziehung endet:

- a) mit Ablauf des 31. Mai eines jeden Jahres, wenn der Antragsteller nicht bis dahin seine Einkommensteuererklärung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum beim Antragsgegner eingereicht hat,
- b) mit Eintritt der Bestandskraft jedes künftigen Einkommensteuerbescheides für den Antragsteller oder
- c) mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer den Einkommensteuerbescheid für 2012 für den Antragsteller betreffenden Einspruchsentscheidung bzw. Teileinspruchsentscheidung zur Veranlagungsart.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Antragsgegner.

3. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

1. Gegen diese Entscheidung steht den Beteiligten die Beschwerde an den Bundesfinanzhof in München zu.

Die Beschwerde ist beim Finanzgericht München, Ismaninger Str. 95, 81675 München (Briefanschrift: Finanzgericht München, Postfach 86 03 60, 81630 München) oder Außensenate Augsburg, Frohsinnstr. 21, 86150 Augsburg (Briefanschrift: Postfach 10 16 61, 86006 Augsburg) schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle innerhalb von zwei Wochen nach der Bekanntgabe (Zustellung) der Entscheidung einzulegen.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

2. Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Als Bevollmächtigte sind nur Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zugelassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des vorhergehenden Satzes zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Gründe:

I.

Der Antragsteller begehrt im Wege der Aussetzung der Vollziehung (AdV) die Änderung der Steuerklasse auf seiner Lohnsteuerkarte.

Der Antragsteller lebt mit seinem eingetragenen Lebenspartner zusammen. Beide sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Der Antragsteller erzielt im Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Lebenspartner hat nach Angabe keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Antragsschreiben vom 17. Oktober 2012).

Der Antragsteller beantragte mit Schreiben vom 01. (Angabe des Antragstellers) oder 04. (Angabe des Finanzamts) September 2012 die Änderung seiner Lohnsteuerklasse in die Steuerklasse III. Der Antragsgegner – das Finanzamt (FA) – lehnte dies mit Bescheid vom 13. September 2012 ab. Hiergegen erhob der Antragsteller mit Schreiben vom 15. September 2012 Einspruch und beantragte die AdV des Ablehnungsbescheides. Das FA lehnte den Antrag auf AdV mit Bescheid vom 09. Oktober 2012 ab.

Mit seinem Antrag (Schreiben vom 17. Oktober 2012) begehrt der Antragsteller nunmehr vom Gericht einstweiligen Rechtsschutz im Wege der AdV.

Der Antragsteller beantragt sinngemäß,
die Vollziehung des Bescheides über die Feststellung der Lohnsteuerklasse I mit der Maßgabe auszusetzen bzw. aufzuheben, dass der Berechnung der Lohnsteuerabzugsbeträge ab dem 01. Januar 2012 die Lohnsteuerklasse III zugrunde zu legen ist.

Das FA beantragt,
den Antrag zurückzuweisen.

Wegen der Einzelheiten wird auf das schriftsätzliche Vorbringen verwiesen.

II.

1. Der Antrag ist zulässig.

a. Im finanzgerichtlichen Verfahren ist vorläufiger Rechtsschutz entweder durch die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts nach § 69 Finanzgerichtsordnung (FGO) oder durch eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO zu gewähren. Die Abgrenzung der beiden Rechtsschutzmöglichkeiten richtet sich danach, welche Klage in einem Hauptsacheverfahren zu erheben wäre. Ist die zutreffende Klageart die Anfechtungsklage, wird vorläufiger Rechtsschutz durch die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung gewährt (§ 69 FGO), bei Verpflichtungsklagen ist grundsätzlich eine einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) zu beantragen (BFH-Beschluss vom 05. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144).

Diese Differenzierung gilt auch für Grundlagenbescheide wie die hier streitgegenständlichen Eintragungen auf der für 2010 ausgestellten Lohnsteuerkarte des Antragstellers, die gemäß § 39 Abs. 3b Satz 4 Einkommensteuergesetz (EStG) a.F. die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 179 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) sind und die – unabhängig von der eingetragenen Gültigkeit – auch im Lohnsteuerabzugsverfahren 2012 beachtet werden müssen (Einfügung des § 52b EStG durch Art. 1 Nr. 40 des Gesetzes vom 08. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768; vgl. auch BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1254).

Ist der (erstmalige) Grundlagenbescheid selbst Streitgegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens und damit die Möglichkeit zur Anfechtungsklage gegeben, ist einstweiliger Rechtsschutz durch AdV zu gewähren (vgl. zum negativen Grundlagenbescheid Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 1987 GrS 2/85, BStBl II 1987, 637 sowie BFH-Beschluss vom 27. März 1991 I B 187/90, BStBl II 1991, 643; BFH-Beschlüsse vom 16. Juni 2011 IX B 72/11, BFH/NV 2011, 1880, vom 12. April 1994 X S 20/93, BFH/NV 1994, 783 und vom 29. April 1992 VI B 152/91, BStBl II 1992, 752 betreffend Ablehnung des Antrags, erstmals einen Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte einzutragen). Ist hingegen der Bescheid, mit dem ein Antrag auf Änderung eines Grundlagenbescheides (z.B. nach § 164 Abs. 2 AO) abgelehnt wurde, Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens, kann hiergegen nur Verpflichtungsklage eingelegt und vorläufiger Rechtsschutz nur im Wege der einstweiligen Anordnung gewährt werden (BFH-Beschluss vom 09. August 1994 IV S 8/94, BFH/NV 1995, 409, zum Bescheid, mit dem der auf § 164 Abs. 2 AO gestützte Antrag auf Aufhebung eines bestandskräftigen Gewerbesteuerermessbetragsbescheides abgelehnt wurde).

Der Einspruch des Antragstellers (Schreiben vom 15. September 2012) richtet sich zwar nach Angabe gegen den Bescheid vom 13. September 2012, mit welchem das FA die Änderung der Lohnsteuerklasse abgelehnt hat. Davon ausgehend wäre einstweiliger Rechtsschutz nur im Wege der einstweiligen Anordnung möglich. Denn eine Aussetzung des Ablehnungsbescheides von der Vollziehung könnte die Bindungswirkung des vorangegangenen Grundlagenbescheides (Eintragung der Steuerklasse I auf der fort geltenden Lohnsteuerkarte 2010) nicht beseitigen. Weil der Antragsteller seinen Einspruch aber ausdrücklich mit einem Antrag auf Aufhebung der Vollziehung verbunden hat, sind seine Erklärungen auslegungsbedürftig (BFH-Beschluss vom 23. April 2009 X B 43/08, BFH/NV 2009, 1443). Dies umso mehr, als sich der (nicht vertretene) Antragsteller bei der Formulierung seines Einspruchs vermutlich an der dem Bescheid vom 13. September 2012 beigefügten Rechtsbehelfsbelehrung orientiert hat und weitere Rechtsbehelfsmöglichkeiten mangels dahingehender Belehrung nicht ohne weiteres erkennen konnte.

Der Senat versteht den Einspruch als (unmittelbar) gegen die Feststellung der Steuerklasse I in der Lohnsteuerkarte 2010 gerichtet. Deren Fortgeltung für das Jahr 2012 hat nach Ansicht des Senats eine neue Anfechtungsmöglichkeit eröffnet. Dabei kann offen bleiben, wann die für 2012 geltenden Lohnsteuerabzugsmerkmale gegenüber dem Antragsteller als bekannt gegeben gelten. Denn zum Zeitpunkt der Einspruchseinlegung war jedenfalls die mangels Rechtsbehelfsbelehrung geltende Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO noch nicht abgelaufen.

b. Soweit bei den seit Januar 2012 bis zur Entscheidung über den AdV-Antrag erfolgten Lohnsteueranmeldungen die Steuerklasse I zugrunde gelegt worden ist, ist der angefochtene Verwaltungsakt bereits vollzogen.

Vollzogen ist ein Verwaltungsakt, wenn sein Regelungsinhalt in irgendeiner Weise verwirklicht bzw. von seinen Wirkungen in irgendeiner Weise Gebrauch gemacht worden ist. Dies ist nicht nur bei Verwaltungsakten der Fall, die dem Adressaten eine Leistungspflicht auferlegen, sondern auch bei Grundlagenbescheiden, deren Bindungswirkung zum Erlass eines Folgebescheides führt (Gräber/Koch, FGO, Kommentar, 7. Auflage, § 69 Rz. 40, 37). Weil die Steuerklasse gemäß § 39b Abs. 2 Satz 8 EStG Grundlage für die Berechnung der Lohnsteuer ist, die der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG), richtet sich der Antrag – soweit er die zurückliegenden Monate betrifft – auf eine Aufhebung der Vollziehung.

c. Die Zugangsvoraussetzungen für einen gerichtlichen Antrag auf AdV liegen vor, denn der Antragsgegner hat die AdV mit Schreiben vom 09. Oktober 2012 abgelehnt (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO).

2. Der Antrag ist auch begründet.

Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts soll auf Antrag ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Satz 2 FGO). Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht unter den gleichen Voraussetzungen ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO). Während sich also die Aussetzung der Vollziehung nur auf Folgen in der Zukunft erstreckt, richtet sich die Aufhebung der Vollziehung auf die einstweilige Rückgängigmachung bereits eingetretener Wirkungen des angefochtenen Verwaltungsakts (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 69 FGO Rz. 177).

Ernstliche Zweifel i. S. d. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO können sich zwar grundsätzlich auch aus der möglichen Verfassungswidrigkeit der konkreten im Streitfall einschlägigen Rechtsnorm ergeben. Im Hinblick auf den Geltungsanspruch eines jeden formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes ist jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH in solchen Fällen zusätzlich ein (besonderes) berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes erforderlich. Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung von AdV 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 einer AdV hinsichtlich des Gesetzesvollzuges 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 (BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558).

a. Gleichgeschlechtliche Lebenspartner erfüllen jedenfalls dem Gesetzeswortlaut nach nicht die Voraussetzung für die Einreihung in die Steuerklasse III (vgl. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG), bei der die Lohnsteuer nach Maßgabe der sog. Splitting-Tabelle berechnet wird. Allerdings haben bereits mehrere Finanzgerichte verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ungleichbehandlung von Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften bei der Anwendung des Splitting-Verfahrens geäußert (FG Münster, Beschluss vom 16. Januar 2012 6 V 4218/11 E, EFG 2012, 750; FG Hamburg, Beschluss vom 29. Februar 2012 5 V 5/12, Juris; FG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 9. Dezember 2011 5 V 213/11, EFG 2012, 463; FG Köln, Beschluss vom 7. Dezember 2011 4 V 2831/11, EFG 2012, 361; FG Niedersachsen,

Beschluss vom 7. Dezember 2011 7 V 56/11, Juris; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 2. Dezember 2011 3 V 3699/11, EFG 2012, 461; anders FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 7. Dezember 2011 4 V 1910/11, EFG 2012, 459 sowie das FG Düsseldorf, Urteil vom 27. Oktober 2011 14 K 1890/11 E, EFG 2012, 746, Revision anhängig). Diese Bedenken teilt der BFH zwar nicht; im Hinblick auf den offenen Ausgang der beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Verfassungsbeschwerden 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07 sowie auf den zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ergangenen Beschluss des BVerfG vom 21. Juli 2010 1 BvR 611, 2464/07 (BVerfGE 126, 400) hat der BFH aber ernstliche Zweifel an der Richtigkeit seiner Rechtsauffassung bejaht (BFH-Beschluss vom 05. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144).

b. Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass im Lohnsteuerabzugsverfahren wegen der faktisch rechtsgestaltenden Wirkung einer im Wege der AdV gewährten Änderung der Lohnsteuerklasse I in III trotz verfassungsrechtlicher Bedenken für jeden Einzelfall gesondert zu überprüfen ist, ob das öffentliche Interesse am Vollzug eines jeden formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes hinreichend berücksichtigt ist und AdV gewährt werden kann.

Im vorliegenden Fall ist der Senat zu der Auffassung gelangt, dass eine Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung nicht aus Gründen des öffentlichen Interesses abzulehnen ist. Dabei verkennt der Senat nicht, dass die Sicherstellung des Lohnsteuerabzugsverfahrens für den Fiskus von besonderer Bedeutung ist (vgl. hierzu auch § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO) und der Antragsteller mit seinem Aussetzungsantrag letztlich die vorläufige Regelung eines streitigen Rechtsverhältnisses erreichen will, wie dies in seinen Wirkungen an sich nur im Wege einer einstweiligen Anordnung gem. § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO möglich ist. Der Senat sieht auch, dass das FA – sollte sich an das vorliegende Lohnsteuerabzugsverfahren nicht ein Einkommensteuerveranlagungsverfahren anschließen – im Falle einer die derzeitige Gesetzeslage bestätigenden Entscheidung seitens des BVerfG die beim Antragsteller zu wenig erhobene Lohnsteuer wohl nur mittels eines Nachforderungsbescheides gem. § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG einfordern kann.

Bei dem Nachforderungsverfahren gem. § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG handelt es sich um ein gegenüber dem Lohnsteuerabzug eigenständiges Verfahren, das erst durchgeführt werden kann, wenn feststeht, dass tatsächlich zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde (§ 41c Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 EStG), und für welches die vierjährige Festsetzungsverjährung für die einzelnen Lohnsteuervoranmeldungszeiträume bereits mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Voranmeldungen abgegeben wurden (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Da die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale mangels einer den § 39b Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3

Satz 7 sowie § 39e Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechenden gesetzlichen Regelung keine Grundlagenbescheidsfunktion für einen evtl. Nachforderungsbescheid gegenüber dem Arbeitnehmer gem. § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG hat (§ 179 Abs. 1 AO), kann nach Auffassung des Senats nach dem Ablauf der regulären Festsetzungsfrist durch eine erneute Änderung der Lohnsteuerklasse von III in I keine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 10 AO erreicht werden (das noch anders lautende BFH-Urteil vom 24. September 1982 VI R 64/79, BStBl II 1983, 60, ist durch die neuere Rechtsprechung des BFH zu § 179 Abs. 1 AO überholt, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BStBl II 2005, 679).

Wird daher die Lohnsteuer im Wege der AdV vorläufig nach Steuerklasse III (anstelle von I) berechnet und stellt sich nachträglich heraus (z.B. nach einer Entscheidung des BVerfG), dass die Lohnsteuerklasse I zutreffend eingetragen war, kann das FA sowohl aus tatsächlichen Gründen (z.B. weil die für die im Nachforderungsverfahren durchzuführende Schattenveranlagung --LStR R 41c.3-- erforderlichen Unterlagen nicht mehr vorhanden sind) wie auch rechtlich (wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung) an der Nachforderung der zu wenig erhobenen Lohnsteuer gem. § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG gehindert sein. Durch den dann unmöglich gewordenen Gesetzesvollzug würde die einstweilige Regelung den Rechtsstreit faktisch endgültig zu Gunsten des Antragstellers erledigen. Hinzu kommt, dass ein evtl. Nachforderungsbetrag weder nach § 233a AO noch nach § 237 AO zu verzinsen ist.

Diese verfahrensrechtliche Schlechterstellung des FA bei Abänderung der Lohnsteuerklasse zu Gunsten eines Arbeitnehmers von z.B. I in III im Wege der AdV besteht jedoch nicht, wenn dieser entweder zur Einkommensteuer veranlagt oder der Erlass eines Nachforderungsbescheides zeitnah ermöglicht wird. Das FA kann dann die Steuer entsprechend seiner Auffassung festsetzen bzw. nachfordern und im anschließenden Rechtsbehelfsverfahren die Aussetzung der Vollziehung des entsprechenden Bescheides (ggf. gegen Sicherheitsleistung) verfügen. Ist daher hinreichend sichergestellt, dass es zur Einkommensteuerveranlagung oder zeitnah zu einer Nachforderung kommen wird, ist nach Auffassung des Senats entsprechend dem BFH-Beschluss vom 05. März 2012 III B 6/12 (BFH/NV 2012, 1144), auf den zur weiteren Begründung Bezug genommen wird, bereits für das Lohnsteuerabzugsverfahren AdV zu gewähren. Nur so ist gewährleistet, dass die eingetragenen Lebenspartner, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, gegenüber den Einkommensteuervorauszahlern nicht schlechter gestellt werden (BFH-Urteil vom 27. Juni 1995 VI R 93/93, BFH/NV 1995, 1058).

Der Senat sieht das öffentliche Interesse durch die zeitliche Beschränkung der ausgesprochenen Aufhebung/Aussetzung der Vollziehung hinreichend gewahrt. Durch die Nebenbestimmung ist sichergestellt, dass es entweder zu einer Einkommensteuerveranlagung oder zeitnah zu einer Nachforderung kommen wird.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Beschwerde war nach § 128 Abs. 3 i. V. mit § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen.

Dr. Buyer

Zanzinger

Hamster

Ausgefertigt
München **19.12.12**
Qualitätsstelle d. FG München
UrkBearbeiter

