

Ausfertigung

Finanzgericht Nürnberg
3 V 1000/12



Beschluss

In dem Rechtsstreit

- Antragsteller -

gegen

Finanzamt Regensburg
Galgenbergstr. 31, 93053 Regensburg

- Antragsgegner -

wegen Aussetzung der Vollziehung wegen Änderung der Lohnsteuerklasse

hat der 3. Senat des Finanzgerichts Nürnberg durch
den Präsidenten des Finanzgerichts Lohrer,
den Richter am Finanzgericht Heuberger und
die Richterin am Finanzgericht Ruthenberg
am 15. Oktober 2012 beschlossen:

1. Der Bescheid über die Feststellung der Lohnsteuerklasse I wird mit der Maßgabe von der Vollziehung ausgesetzt, dass mit Wirkung ab dem 1. Januar 2012 bei der Berechnung der Lohnsteuerabzugsbeträge die beantragte Lohnsteuerklasse III zu berücksichtigen ist. Die Aussetzung der Vollziehung endet spätestens einen Monat nach Ergehen der Einspruchsentscheidung in der Hauptsache.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.
3. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Beschluss steht den Beteiligten die Beschwerde an den Bundesfinanzhof zu.

Die Beschwerde ist **beim Finanzgericht Nürnberg schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle innerhalb von zwei Wochen** nach Bekanntgabe dieses Beschlusses einzulegen. Die Beschwerdefrist ist auch gewahrt, wenn die Beschwerde innerhalb der Frist beim Bundesfinanzhof eingeht.

Bei der Einlegung der Beschwerde sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als **Bevollmächtigten vertreten lassen**. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwalts-gesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Postanschrift des Finanzgerichts Nürnberg: Deutschherrnstr. 8, 90429 Nürnberg
Telefax-Anschluss des Finanzgerichts Nürnberg: 0911/27076-290

Postanschrift des Bundesfinanzhofs: Postfach 860240, 81629 München
Hausanschrift des Bundesfinanzhofs: Ismaninger Straße 109, 81675 München
Telefax-Anschluss des Bundesfinanzhofs: 089/9231-201

Abkürzungen:

AO (Abgabenordnung), BFH (Bundesfinanzhof), BFH/NV (Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH), BStBl (Bundessteuerblatt), EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte), FGO (Finanzgerichtsordnung), GG (Grundgesetz), ZPO (Zivilprozessordnung)

Gründe

I.

Streitig ist die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale in die Steuerklasse III bei einem Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

Nach der Urkunde des Notars Dr. Gschoßmann in Regensburg (Urk.Nr. 1073/2002) haben der Antragsteller und Herr | | im Jahr 2002 eine Lebenspartnerschaft begründet, die im Partnerschaftsregister unter der Nr. | | eingetragen wurde. Der Antragsteller und sein Partner leben nicht dauernd getrennt und sie sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Mit Schreiben vom 15. März 2012 beantragten der Antragsteller und sein Partner beim Finanzamt die Abänderung von der Lohnsteuerklasse I in die Lohnsteuerklasse III beim Antragsteller unter entsprechender Abänderung in die Lohnsteuerklasse V beim Partner.

Das Finanzamt lehnte mit Bescheid vom 21. März 2012 den Antrag ab, da die eingetragene Lebenspartnerschaft nicht den Wortlaut der Bestimmung des EStG (Zusammenveranlagung von Ehegatten) erfülle.

Dagegen legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung der Ablehnung der Änderung der Steuerklasse gemäß § 361 Abs. 2 Satz 2 AO.

Mit Bescheid vom 21. Juni 2012 lehnte das Finanzamt die beantragte Aussetzung der Vollziehung ab.

Zur Begründung führte es aus, dass der Antragsteller nicht die Voraussetzungen für die Gewährung der Lohnsteuerklasse III erfülle. Die Lohnsteuerklasse III gemäß § 38 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG stehe nur Ehegatten und nicht Lebenspartnern zu. Arbeitnehmer in eingetragener Lebenspartnerschaft seien in § 38 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG nicht eigens erwähnt. Daher sei für diesen Personenkreis die Steuerklasse I anzuwenden. Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) seien die formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetze grundsätzlich zu vollziehen, weil der Verwaltung insoweit keine Prüfungs- und Verwerfungskompetenz zukomme.

Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsakts, der mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm, auf der der Verwaltungsakt aufbaut, begründet wird, bedürfe wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß

zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich eines (besonderen) berechtigten Interesses des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl 2010, 558). Ein solches besonderes berechtigtes Interesse sei weder vorgetragen noch ersichtlich.

Der Antragsteller verfolgt mit einem bei Gericht am 3. Juli 2012 eingegangenen Schriftsatz sein Anliegen auf Aussetzung der Vollziehung weiter.

Er führt sinngemäß aus, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ablehnung der Änderung der Steuerklasse bestünden. Auch der BFH habe nun entschieden, dass der Ausschluss der Lebenspartner vom Splittingverfahren „rechtlich ernsthaft zweifelhaft“ sei und dass das Interesse der Lebenspartner an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes höher zu bewerten sei als das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung (vgl. BFH-Beschluss vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144). Außer Bayern und Sachsen würden alle Bundesländer inzwischen Lebenspartnern gegen die Ablehnung von Anträgen auf Zusammenveranlagung in Nachforderungsfällen und gegen die Ablehnung von Anträgen auf Änderung der Steuerklassen die Aussetzung der Vollziehung gewähren.

Die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale stehe nach § 39 Abs. 1 Satz 4 EStG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Sollte das Bundesverfassungsgericht in den anhängigen Verfassungsbeschwerdeverfahren die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft nicht für verfassungswidrig erklären, könne im nachfolgenden Veranlagungsverfahren die vorgenommene Lohnsteuerklassenenteilung durch die Festsetzung der Nachzahlung rückgängig gemacht werden. Ein ungerechtfertigter Steuervorteil könne somit nicht entstehen.

Der Antragsteller beantragt, die Vollziehung des Bescheids vom 21. März 2012 gemäß §§ 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 FGO auszusetzen und anzuordnen, dass die Steuerklasse des Antragstellers ab dem 01.01.2012 von Lohnsteuerklasse I in III geändert wird.

Der Antragsgegner beantragt, den Antrag abzulehnen.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen sowie auf die überlassene Rechtsbehelfsakte des Finanzamts verwiesen.

II.

Der Antrag hat Erfolg.

An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestehen bei der gebotenen überschlüssigen Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts und der präsenten Beweismittel ernsthafte Zweifel.

1. Der Antrag auf AdV ist statthaft.

a) Im finanzgerichtlichen Verfahren ist vorläufiger Rechtsschutz entweder durch die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts nach § 69 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-Beschlüsse vom 16. Dezember 1997 XI S 41/97, BFH/NV 1998, 615; und vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144).

b) Vorläufiger Rechtsschutz gegen die Ablehnung der Änderung der Steuerklasse ist ebenso wie bei der Ablehnung eines Freibetrages durch Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO zu gewähren (BFH-Beschlüsse vom 24. April 2012 III 180/11, BFH/NV 2012, 1303; und vom 8. Juni 2011 III B 210/10, BFH/NV 2011, 1692; Schmidt/Krüger, EStG, 31. Auflage, § 39 Rz. 10). Das Gericht schließt sich dieser Auffassung an. Das Gericht legt das Rechtsschutzbegehren des Antragstellers unter der Berücksichtigung des Grundsatzes der Gewährung von effektivem Rechtsschutz dahin aus, dass die Abänderung der Feststellung der Lohnsteuerklasse I auf der Lohnsteuerkarte für 2010 des Antragstellers in Lohnsteuerklasse III mit Wirkung ab dem 1. Januar 2012 begehrt wird (so auch Beschluss des Finanzgerichts München vom 2. Oktober 2012 8 V 3233/11).

2. Der Antrag ist auch begründet. Das Gericht hat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ablehnung der Änderung der Steuerklasse im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO.

- a) Nach § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BFHE 202, 53, BStBl II 2003, 663, m.w.N.).
- b) Nach § 38 b Satz 2 Nr. 3 EStG gehören in die Lohnsteuerklasse III Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers keinen Arbeitslohn bezieht oder der Ehegatte auf Antrag beider Ehegatten in die Lohnsteuerklasse V eingereiht wird. Die Lohnsteuerklasse III steht nur Ehegatten zu, gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften werden vom Wortlaut der Vorschrift nicht erfasst. Eine analoge Anwendung der genannten Vorschriften auf Lebenspartnerschaften kommt nicht in Betracht (s. Senatsurteil vom 26. Januar 2006 III R 51/05, BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515).
- c) Nach der Auffassung des BFH ist die Beschränkung des Rechts auf Wahl der Zusammenveranlagung auf Ehegatten und damit die Beschränkung der Einreihung von Arbeitnehmern in die Lohnsteuerklasse III im Sinne des § 38 b Satz 2 Nr. 3 EStG auf verheiratete Arbeitnehmer verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144 m.w.N.; und vom 23. April 2012 III B 187/11, BFH/NV 2012, 1328). Gleichwohl hat der BFH wegen des offenen Ausgangs der beim BVerfG anhängigen Verfassungsbeschwerden 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07 ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO bejaht, ob bei einer Lebenspartnerschaft keine Möglichkeit der Zusammenveranlagung besteht. Der BFH begründet dies mit dem zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ergangenen Beschluss des BVerfG vom 21. Juli 2010 (1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, BGBl I 2010, 1295), in dem dieses die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG beanstandet hat. Das BVerfG hat ausgeführt, dass es dem

Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt sei, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen. Gehe die Förderung der Ehe aber 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.

Nach Auffassung des BFH ist es durchaus denkbar, dass dem Umstand, dass die Ehe –anders als bei gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften- typischerweise auf die Gründung einer Familie angelegt sei, keine entscheidungserhebliche Bedeutung mehr zuzumessen sei. Fraglich ist auch, ob eine homosexuelle Veranlagung ein Differenzierungsgrund von solchem Gewicht ist, dass er die unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Behandlung eingetragener Lebenspartnerschaften einerseits und sog. Geschwistergemeinschaften andererseits erlaubt (vgl. BFH-Beschluss vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144; Beschluss des Finanzgerichts Nürnberg vom 21. September 2012 7 V 773/12). Auch wenn eine Privilegierung der Ehe, die dem Gesetzgeber nach dem zitierten Beschluss des Ersten Senats des BVerfG in BVerfGE 126, 400, BGBl I 2010, 1295 weiterhin erlaubt ist, denkgesetzlich eine Nichtprivilegierung (Benachteiligung) anderer Lebensgemeinschaften zur Folge hat, ist es nach Meinung des BFH dennoch nicht auszuschließen, dass der Zweite Senat des BVerfG sich in den Verfahren über die Verfassungsbeschwerden 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07 den vom Ersten Senat aufgestellten Rechtssatz zu Eigen machen wird.

Auch in finanzgerichtlichen Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz ist eine einkommensteuerrechtliche Gleichbehandlung von Ehen und gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften bejaht worden (Beschlüsse des FG Nürnberg vom 16. August 2011 3 V 868/11, EFG 2011, 2165; des Niedersächsischen FG vom 9. November 2010 10 V 309/10, Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst 2011, 675; vom 1. Dezember 2010 13 V 239/10, juris; vom 15. Juni 2011 3 V 125/11, juris; des FG Baden-Württemberg vom 16. Mai 2011 9 V 1339/11, juris; in EFG 2012, 66; vom 2. Dezember 2011 3 V 3699/11, juris).

Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. Nach Auffassung des Senats bestehen bei der gebotenen überschlägigen Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts ernsthafte Zweifel, ob im Streitfall dem Antragsteller die begehrte Änderung der Lohnsteuerklasse versagt werden kann.

3. Eine AdV ist auch nicht aus Gründen des öffentlichen Interesses abzulehnen.
 - a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Antrag auf AdV, der mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift begründet wird, abzulehnen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles dem Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nicht der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt (vgl. BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558, m.w.N.). Es ist eine Interessenabwägung zwischen den individuellen Interessen des Steuerpflichtigen und dem öffentlichen Interesse erforderlich (vgl. BFH-Beschluss vom 25. August 2009 VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826, m.w.N.). Das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betroffenen Vorschrift ist bei dieser Abwägung nicht von ausschlaggebender Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558).
 - b) Im Streitfall lässt sich der Senat bei der gebotenen Interessenabwägung davon leiten, dass das BVerfG in seinem zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ergangenen Beschluss in BVerfGE 126, 400, BGBl I 2010, 1295 die als verfassungswidrig beurteilten Regelungen in allen offenen Fällen --ohne dem Gesetzgeber eine Übergangsfrist zur Nachbesserung mit befristeter Fortgeltung einzuräumen-- für nicht mehr anwendbar erklärt hat. Eine Gefährdung der geordneten Finanz- und Haushaltsplanung durch die rückwirkende Besserstellung eingetragener Lebenspartner kam nach Auffassung des BVerfG angesichts der zu erwartenden geringen Zahl der hiervon betroffenen Fälle offensichtlich nicht in Betracht. Dass die haushaltsrechtlichen Auswirkungen der Ungleichbehandlung im Bereich der im Streitfall relevanten Einkommensteuer anders zu beurteilen wären, ist nicht ersichtlich (so auch BFH-Beschluss vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144; Beschluss des Finanzgerichts Nürnberg vom 21. September 2012 7 V 773/12).
 - c) Zudem ist zu beachten, dass die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 1 Satz 4 EStG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Die Aussetzung der Vollziehung endet spätestens mit Veranlagung des Antragstellers zur Einkommensteuer. Da es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer für 2012 kommen wird und hier das Finanzamt eine neue Entscheidung hinsichtlich des Vorliegens der Zusam-

menveranlagungsvoraussetzungen treffen muss, ist das öffentliche Interesse bei der vorzunehmenden Interessenabwägung weniger schutzwürdig.

- d) Das Finanzamt war daher im Wege der Aussetzung der Vollziehung zu verpflichten, für den Antragsteller die Lohnsteuerklasse III ab dem 1. Januar 2012 auszuweisen. Da das Einspruchsverfahren in der Hauptsache noch nicht abgeschlossen ist, war die gerichtliche Aussetzung der Vollziehung längstens bis zu Ergehen der Rechtsbehelfsentscheidung zu gewähren (Gräber/Koch, FGO, § 69 Rz. 151).

Die Beschwerde wird nach § 128 Abs. 3 Sätze 1 und 2 FGO zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO

Ruthenberg

Lohrer

Heuberger



Ausgefertigt

Nürnberg, den 18.10.2012

Dotzauer
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle