

# Beschluss vom 11. December 2012, III B 89/12

## Ablehnung der Änderung der Lohnsteuerklasse eingetragener Lebenspartner und vorläufiger Rechtsschutz

BFH III. Senat

FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3, EStG § 38b, LPartG, EStG § 52b Abs 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 08. May 2012, Az: 3 V 1829/11

## Leitsätze

1. NV: Gegen die Ablehnung der Änderung der Steuerklasse ist im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes der Antrag auf AdV statthaft.
2. NV: Für das Lohnsteuerabzugsverfahren ist in den streitigen Fällen der Steuerklasseneinteilung von eingetragenen Lebenspartnern die vorläufige Eintragung der Steuerklasse III aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes geboten.

## Tatbestand

- 1 Die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) begründeten Ende September 2011 eine eingetragene Lebenspartnerschaft. Sie leben nicht dauernd getrennt und sind beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Antragsteller beziehen beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei der Antragsteller zu 2. erst seit dem 1. April 2012 als Arbeitnehmer beschäftigt und im Rahmen eines geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnisses tätig ist. Ihm wurde daraufhin am 18. April 2012 eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 erteilt, wonach für diesen die Steuerklasse I gilt.
- 2 Die Antragsteller beantragten unter dem 1. November 2011 bei dem Antragsgegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--), die für den Antragsteller zu 1. eingetragene Steuerklasse I ab dem Jahr 2012 in die Steuerklasse III zu ändern sowie dem Antragsteller zu 2. die Steuerklasse V zu bescheinigen. Nachdem das FA den Antrag auf Änderung der Lohnsteuerklasse abgelehnt hatte, legten die Antragsteller Einspruch ein und beantragten zudem Aussetzung der Vollziehung (AdV) wegen ernstlicher Zweifel. Auch diesen Antrag lehnte das FA unter dem 28. November 2011 durch einen an den Antragsteller zu 1. als Inhaltsadressaten gerichteten Bescheid ab. Über den Einspruch hat das FA noch nicht entschieden. Daraufhin beantragten die Antragsteller nun beim Finanzgericht (FG), im Wege der AdV anzuordnen, dass ab dem Jahr 2012 die Steuerklasse des Antragstellers zu 1. von I in III sowie die des Antragstellers zu 2. von I in V zu ändern sei. Eine Lohnsteuerbescheinigung hatte das FA dem Antragsteller zu 2. zu diesem Zeitpunkt noch nicht ausgestellt.
- 3 Das FG gab dem Antrag dergestalt statt, dass die Vollziehung bis einen Monat nach Abschluss des Einspruchsverfahrens derart aufgehoben und ausgesetzt werde, dass ab dem 1. Januar 2012 bei dem Antragsteller zu 1. vorläufig die Steuerklasse III und bei dem Antragsteller zu 2. vorläufig die Steuerklasse V beim Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werde. Zur Begründung führte es aus, es bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Eintragung der begehrten Steuerklassen III und V für eine vorläufige Bestimmung der Lohnsteuerpflicht. Die Abgeltungswirkung der Lohnsteuererhebung für die Einkommensteuer nach § 46 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) könne auch nicht zu einer Vorwegnahme der Hauptsache führen.
- 4 Zur Begründung seiner vom FG zugelassenen Beschwerde trägt das FA vor, die Ablehnung der Änderung der Lohnsteuerklassen entspreche der geltenden einfachgesetzlichen Regelung. Eine AdV sei nicht geboten, um eine erhebliche Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch die Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden könnten. Den Antragstellern drohten durch die Versagung der AdV zudem keine irreparablen Nachteile.
- 5 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Antrag auf AdV abzulehnen.

- 6 Die Antragsteller beantragen, die Beschwerde zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### 7 I. Antragsteller zu 1.

Die Beschwerde ist --soweit sie den Antragsteller zu 1. betrifft-- unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 132 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat insoweit zu Recht ab Januar 2012 AdV durch vorläufige Eintragung der Steuerklasse III gewährt.

- 8 1. Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass gegen die Ablehnung der Änderung der Steuerklasse vorläufiger Rechtsschutz im Wege der AdV nach § 69 Abs. 3 FGO zu gewähren ist.
- 9 a) Der Antrag auf AdV ist statthaft.
- 10 aa) Im finanzgerichtlichen Verfahren ist vorläufiger Rechtsschutz entweder durch die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 23. April 2012 III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173, m.w.N.).
- 11 bb) Vorliegend begehrt der Antragsteller zu 1. die Änderung der für ihn auf seiner Lohnsteuerkarte eingetragenen Steuerklasse I in die Steuerklasse III. Aus seiner Sicht ist die Eintragung der Steuerklasse I fehlerhaft, weil er als eingetragener Lebenspartner --entgegen § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG-- nicht ledig sei. Statthafte Klageart ist nach herrschender Meinung die Anfechtungsklage (Blümich/Thürmer, § 39 EStG Rz 22; Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, § 39 EStG Rz 5; Schmidt/Krüger, EStG, 31. Aufl., § 39 Rz 10; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 39 Rz 28; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 39 Rz 58; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 39 Rz A 39; Büchele, Deutsches Steuerrecht 1983, 435; a.A. noch Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Januar 1983 VI B 98/82, juris; FG Düsseldorf, Urteile vom 27. Oktober 2011 14 K 1890/11 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 746, und 14 K 2269/11 L, EFG 2012, 1401).
- 12 Dementsprechend ist vorläufiger Rechtsschutz grundsätzlich im Wege der AdV zu gewähren. Insbesondere ist die Lohnsteuerkarte --bzw. eine bis zur erstmaligen Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 52b Abs. 3 EStG)-- ein vollziehbarer Verwaltungsakt, da die auf ihr vorgenommenen Eintragungen die Grundlage für den Lohnsteuerabzug bilden. Durch den vorläufigen Rechtsschutz im Wege der AdV wird deshalb ein --möglicherweise-- überhöhter Lohnsteuerabzug unterbunden (vgl. hierzu Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 39 Rz A 39 und A 43).
- 13 b) Durch die Entscheidung im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes darf das Ergebnis des schwebenden Verfahrens in der Hauptsache nicht vorweggenommen werden, d.h. es dürfen keine vollendeten Tatsachen geschaffen werden (Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 69 FGO Rz 354). Soweit es um die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte geht, ist die Rechtsprechung bislang der Auffassung, durch eine nur vorläufige Eintragung werde keine Entscheidung in der Sache selbst getroffen (BFH-Beschluss vom 8. Dezember 1972 VI B 39/72, BFHE 107, 492, BStBl II 1973, 245) und das Ergebnis der Hauptsache deshalb rechtlich nicht vorweggenommen (BFH-Beschlüsse vom 24. Februar 1987 IX B 106/86, BFHE 148, 533, BStBl II 1987, 344; vom 29. April 1992 VI B 152/91, BFHE 167, 152, BStBl II 1992, 752).
- 14 Der Senat lässt dahinstehen, ob es allein durch die nur vorläufige Eintragung --vorliegend einer günstigeren Lohnsteuerklasse-- nicht zur Vorwegnahme der Hauptsache kommen kann (eine solche Vorwegnahme der Hauptsache bejahend Birkenfeld in HHSp, § 69 FGO Rz 357). Insoweit bestehen deshalb Bedenken, weil eine Entscheidung in der Hauptsache im Sinne einer "endgültig" geänderten Eintragung in einem Lohnsteuerermäßigungsverfahren regelmäßig nicht getroffen wird. Da eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nach der Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung für den im März des Folgejahres endenden Lohnzahlungszeitraum nicht mehr zulässig ist, kann ein etwaiger --z.B. durch eine unzutreffende vorläufige Eintragung ausgelöster-- Fehler in diesem Verfahren dann nicht mehr berichtigt werden (vgl. hierzu z.B. Senatsbeschluss vom 25. Mai 2012 III B 166/11, BFH/NV 2012, 1605). Dementsprechend tritt in der Hauptsache

regelmäßig eine Erledigung ein und es kommt allenfalls zur Feststellung, ob die Ablehnung der begehrten Eintragung rechtmäßig oder rechtswidrig war (hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 2. November 2000 X R 156/97, BFH/NV 2001, 476).

- 15** Aus Gründen der Effektivität des einstweiligen Rechtsschutzes erachtet der Senat in den streitigen Fällen der Steuerklasseneinteilung von eingetragenen Lebenspartnern eine vorläufige Eintragung im Wege der AdV gleichwohl grundsätzlich für geboten. Insbesondere wird eine AdV erst des Einkommensteuerbescheids oftmals an der gesetzlichen Vorschrift des § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO scheitern (vgl. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2012, 1173, und vom 23. April 2012 III B 187/11, BFH/NV 2012, 1328). Danach sind die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung grundsätzlich auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen beschränkt, wenn die AdV nicht ausnahmsweise zur Abwendung wesentlicher Nachteile geboten erscheint.
- 16** Es ist auch nicht zu befürchten, dass der mit einer "vorläufigen" Eintragung der Steuerklasse III erlangte Vorteil im Falle einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zu Lasten von eingetragenen Lebenspartnern endgültig nicht mehr korrigiert werden könnte. Denn kommt es nicht zu einer Einkommensteueranlagung, weil kein Fall des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG vorliegt und auch kein Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG gestellt wird, wäre die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer von der Finanzbehörde vom Arbeitnehmer nachzufordern (§ 41c Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 2 EStG; vgl. BFH-Urteil vom 24. September 1982 VI R 64/79, BFHE 136, 484, BStBl II 1983, 60).
- 17** 2. Das FG hat zutreffend auch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ablehnung auf Änderung der Steuerklasse von I in III ab dem Jahr 2012 i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO bejaht.
- 18** 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.).
- 19** b) Zwar hält der Senat an seiner Auffassung fest, dass die Beschränkung des Rechts auf Wahl der Zusammenveranlagung auf Ehegatten verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (vgl. ausführlich Senatsbeschluss vom 5. März 2012 III B 6/12, BFH/NV 2012, 1144, unter II.2.b). Da eingetragene Lebenspartner demzufolge mangels eines entsprechenden Veranlagungswahlrechts gemäß der Gesetzssystematik nach der Grundtabelle versteuert werden, sind sie --solange die für das Lohnsteuerabzugsverfahren notwendige Zuordnung zu einer Lohnsteuerklasse in § 38b Abs. 1 EStG nicht durch eine Regelung des Gesetzgebers erfolgt-- in entsprechender Anwendung des § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG wie Ledige in die Lohnsteuerklasse I einzureihen (vgl. Senatsurteil vom 19. Oktober 2006 III R 29/06, BFH/NV 2007, 663).
- 20** An der Richtigkeit der Rechtsauffassung des Senats bestehen jedoch 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 (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1144, unter II.2.c). Dementsprechend hat der Senat bereits in einem Verfahren gegen einen Einkommensteuerbescheid, durch den ein Steuerpflichtiger entgegen seinem Antrag nicht zusammen mit seinem gleichgeschlechtlichen Lebenspartner, sondern einzeln zur Einkommensteuer veranlagt worden ist, vorläufigen Rechtsschutz gewährt (Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1144). Für ein Verfahren betreffend die Ablehnung der Änderung der Steuerklasse eines eingetragenen Lebenspartners von I in III --wie vorliegend im Fall des Antragstellers zu 1.-- bedeutet dies, dass gleichfalls vorläufiger Rechtsschutz zu gewähren ist.
- 21** 3. Eine AdV ist auch nicht aus Gründen des öffentlichen Interesses abzulehnen.
- 22** 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).

- 23** b) In seiner Entscheidung betreffend die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes im Hinblick auf die abgelehnte Zusammenveranlagung eingetragener Lebenspartner im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung hat sich der Senat insoweit davon leiten lassen, dass das BVerfG in seinem zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ergangenen Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07 (BVerfGE 126, 400, BGBl I 2010, 1295) die als verfassungswidrig beurteilten Regelungen mangels Gefährdung der geordneten Finanz- und Haushaltsplanung durch die rückwirkende Besserstellung eingetragener Lebenspartner in allen offenen Fällen --ohne dem Gesetzgeber eine Übergangsfrist zur Nachbesserung mit befristeter Fortgeltung einzuräumen-- für nicht mehr anwendbar erklärt hat und eine hiervon abweichende Beurteilung der haushaltsrechtlichen Auswirkungen der Ungleichbehandlung im Bereich der Einkommensteuer nicht ersichtlich war (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1144, unter II.3.b).
- 24** c) Da Gegenstand der anhängigen Verfassungsbeschwerden ausschließlich die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von eingetragenen Lebenspartnern und Ehegatten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung im Hinblick auf das Veranlagungswahlrecht der §§ 26, 26b EStG ist, hat eine Entscheidung des BVerfG für die hier relevante Frage der Ungleichbehandlung von eingetragenen Lebenspartnern und Ehegatten im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens durch die unterschiedliche Steuerklasseneinreihung in § 38b EStG zunächst keine unmittelbare Auswirkung. Im Falle einer Entscheidung zu Gunsten von eingetragenen Lebenspartnern durch das BVerfG wäre der Gesetzgeber aus Gründen der Folgerichtigkeit freilich gehalten, für die gesetzlich geregelte Steuerklasseneinteilung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens als besonderes Vorauszahlungsverfahren (BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 VI R 64/09, BFH/NV 2011, 753) die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen.
- 25** Auch wenn im Erfolgsfalle der beim BVerfG anhängigen Verfassungsbeschwerden eine Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartner im Lohnsteuerabzugsverfahren durch Änderung des § 38b EStG allenfalls mit Wirkung für den dann laufenden Lohnzahlungszeitraum möglich ist, weil sich eine Änderung für bereits vergangene Lohnzahlungszeiträume tatsächlich nicht mehr auswirken kann, besteht gleichwohl kein Grund, die AdV für das Jahr 2012 aus Gründen des öffentlichen Interesses abzulehnen. Insoweit kommt es entscheidend darauf an, dass es sich bei dem Lohnsteuerabzugsverfahren zwar um ein rechtlich selbständiges Verfahren handelt, dieses jedoch gegenüber dem Veranlagungsverfahren nur ein vorläufiges Verfahren darstellt. Eine im Lohnsteuerabzugsverfahren zu viel erhobene und deshalb zu erstattende Lohnsteuer kann spätestens im Rahmen des Veranlagungsverfahrens angerechnet und ggf. ausgezahlt werden. Dass unter haushälterischen Gesichtspunkten der Durchführung des Lohnsteuerabzugs unter Zugrundelegung der Steuerklasse I der Vorrang vor dem Interesse des Antragstellers zu 1. an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes einzuräumen wäre, ist nicht ersichtlich.
- 26** II. Antragsteller zu 2.  
Die Beschwerde ist insoweit begründet. Sie führt betreffend den Antragsteller zu 2. zur Aufhebung des FG-Beschlusses und zur Ablehnung des AdV-Antrags.
- 27** 1. Der Antrag des Antragstellers zu 2. ist bereits deshalb unzulässig, weil die Finanzbehörde weder zuvor einen bei ihr gestellten Aussetzungsantrag abgelehnt hat (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO) noch die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 2 FGO erfüllt sind.
- 28** a) Nach § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO ist ein Antrag auf AdV an das Gericht nur zulässig, wenn die Finanzbehörde einen zuvor bei ihr gestellten Aussetzungsantrag abgelehnt hat. Bei dieser Zugangsvoraussetzung ist eine nachträgliche Heilung nicht möglich (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 28. Mai 2008 IX S 4/08 (PKH), BFH/NV 2008, 1489, m.w.N.).
- 29** b) Einen entsprechenden vorherigen Antrag bei dem FA hat der Antragsteller zu 2. jedoch nicht gestellt. Jedenfalls hat das FA einen solchen Antrag nicht vor Anrufung des FG abgelehnt.
- 30** Zwar haben die --zu dieser Zeit nicht durch einen steuerlichen Berater vertretenen-- Antragsteller den --mit ihrem Einspruch verbundenen-- AdV-Antrag an das FA beide unterschrieben. Zu diesem Zeitpunkt verfügte aber nur der Antragsteller zu 1. über eine Lohnsteuerkarte, deren Eintragungen (wie die Steuerklasse) hätten geändert werden können. Wie aus der Ablehnung des AdV-Antrags ersichtlich, ist das FA deshalb davon ausgegangen, dieser betreffe nur den --bereits über eine Lohnsteuerkarte verfügenden-- Antragsteller zu 1.

- 31** Der Antragsteller zu 2. hat nach Aufnahme einer geringfügigen Beschäftigung Anfang April 2012 (nochmals) die Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug beantragt, die ihm vom FA am 18. April 2012 ausgestellt wurde. Die dort eingetragene Steuerklasse I konnte somit nicht Gegenstand des Verfahrens auf AdV durch das FG sein. Auch ein Fall des § 69 Abs. 4 Satz 2 FGO ist insoweit nicht ersichtlich.
- 32** 2. Da der Antrag des Antragstellers zu 2. bereits im Hinblick auf § 69 Abs. 4 FGO unzulässig ist, braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob eine AdV auch deshalb nicht in Betracht kommt, weil der Antragsteller zu 2. die Änderung seiner Steuerklasse von I in V und damit eine Änderung zu seinen Ungunsten begehrt bzw. sich eine Änderung in seinem Fall möglicherweise gar nicht auswirkt, weil er nur einer geringfügigen Beschäftigung nachgeht, bei der der Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Verzicht auf die Vorlage der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug pauschalieren kann (§ 40a Abs. 2 und 2a EStG).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)