

# Beschluss vom 08. Juni 2011, III B 210/10

## Vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung der Änderung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte

BFH III. Senat

FGO § 69 Abs 3, FGO § 114

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 30. November 2010, Az: 13 V 239/10

## Leitsätze

NV: Es spricht viel dafür, dass vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung der Änderung der auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Steuerklasse durch Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO und nicht nach § 114 FGO im Wege der einstweiligen Anordnung zu gewähren ist .

## Tatbestand

- 1 I. Der Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) ist im Jahr 2008 eine eingetragene Lebenspartnerschaft eingegangen. Er erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Lebenspartner erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die beiden Lebenspartner leben nicht dauernd getrennt und sind beide unbeschränkt steuerpflichtig.
- 2 Den Antrag des Antragstellers, die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse I mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010 auf Steuerklasse III zu ändern, lehnte der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) im Januar 2010 ab. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Über die daraufhin erhobene Klage ist noch nicht entschieden.
- 3 Den Antrag des Antragstellers, "im Wege der Aussetzung der Vollziehung ... gemäß § 69 Abs. 3 FGO anzuordnen, dass in die Lohnsteuerkarte 2010 ... vorläufig die Lohnsteuerklasse III einzutragen ist", behandelte das Finanzgericht (FG) als einen solchen auf Erlass einer einstweiligen Anordnung und verpflichtete das FA mit Beschluss vom 1. Dezember 2010 13 V 239/10, die Steuerklasse des Antragstellers auf der Lohnsteuerkarte 2010 mit Wirkung ab 1. Januar 2010 auf Lohnsteuerklasse III abzuändern.
- 4 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner vom FG zugelassenen Beschwerde.
- 5 Der Senat hat das Verfahren, soweit es die Änderung der eingetragenen Steuerklasse I in Steuerklasse III auf der Lohnsteuerkarte 2010 für das abgelaufene Jahr 2010 betrifft, abgetrennt.
- 6 Im vorliegenden, die Änderung der Steuerklasse für das Jahr 2011 betreffenden Verfahren beantragt das FA sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag des Antragstellers abzulehnen, soweit dieser darauf gerichtet ist, die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse I mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 auf Steuerklasse III zu ändern.
- 7 Der Antragsteller hat erklärt, dass sich das vorläufige Rechtsschutzverfahren auch auf das Jahr 2011 beziehe.
- 8 Die begehrte Änderung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte 2010 ist bislang nicht erfolgt.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Der Beschluss des FG ist aufzuheben und der Antrag des Antragstellers abzulehnen, soweit er darauf gerichtet ist, die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse I mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 auf Steuerklasse III zu ändern.
- 10 1. Gemäß § 52b Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), der durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8.

Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) mit Wirkung zum 1. Januar 2011 in das EStG eingefügt wurde, gilt die Lohnsteuerkarte 2010 mit den eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmalen auch für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ab dem 1. Januar 2011 bis zur erstmaligen Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale. Danach hat die Eintragung der Lohnsteuerklasse auf der Lohnsteuerkarte 2010 (§§ 38b, 39 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG) auch für den Lohnsteuerabzug im Jahr 2011 Bedeutung.

- 11** 2. Dahinstehen kann, ob vorläufiger Rechtsschutz für die Änderung der Eintragung der Steuerklasse in der Lohnsteuerkarte nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) im Wege der Aussetzung der Vollziehung (AdV) oder nach § 114 FGO im Wege der einstweiligen Anordnung zu gewähren ist. Denn das FG hätte den Antrag des Antragstellers auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes in jedem Fall ablehnen müssen:
- 12** a) Geht man --wofür viel spricht-- davon aus, dass vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung der Änderung der Steuerklasse --ebenso wie bei Ablehnung der Eintragung eines Freibetrags (hierzu z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1992 VI B 152/91, BFHE 167, 152, BStBl II 1992, 752; vom 12. April 1994 X S 20/93, BFH/NV 1994, 783; vom 1. Februar 2006 X B 166/05, BFHE 212, 242, BStBl II 2006, 420; vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799; vom 25. August 2009 VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826)-- durch AdV nach § 69 Abs. 3 FGO zu gewähren ist (so z.B. FG München, Beschluss vom 5. August 2010 8 V 1107/10, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 67; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 114 FGO Rz 44; Schmidt/Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 39 Rz 8; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 39 Rz A 39, 42 f.), ist der Antrag des Antragstellers bereits unzulässig. Denn es liegen schon die Voraussetzungen nach § 69 Abs. 4 FGO nicht vor.
- 13** 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 sog. 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.). Einen entsprechenden vorherigen Antrag bei dem FA hat der Antragsteller jedoch nicht gestellt. Auch ein Fall des § 69 Abs. 4 Satz 2 FGO ist nicht ersichtlich.
- 14** b) Aber selbst wenn man mit dem FG davon ausgeht, dass vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung der Änderung der Steuerklasse im Wege der einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO zu gewähren ist (so noch BFH-Beschluss vom 3. August 1990 VI B 136/88, BFH/NV 1991, 242), ist der Antrag jedenfalls unbegründet. Denn entgegen der Auffassung des FG hat der Antragsteller schon keinen Anordnungsgrund glaubhaft gemacht.
- 15** aa) Gemäß § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag eine einstweilige Anordnung zur Regelung eines vorläufigen Zustands in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis treffen, wenn die Regelung zur Abwendung wesentlicher Nachteile, zur Verhinderung drohender Gewalt oder aus anderen Gründen nötig erscheint (sog. Regelungsanordnung). Voraussetzung für einen erfolgreichen Antrag ist, dass der Antragsteller einen Grund für die zu treffende Regelung (sog. Anordnungsgrund) und den Anspruch, aus dem er sein Begehren herleitet (sog. Anordnungsanspruch), schlüssig dargelegt und deren tatsächliche Voraussetzungen glaubhaft gemacht hat (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 920 Abs. 2 der Zivilprozessordnung). Fehlt es an einer der beiden Voraussetzungen, kann die einstweilige Anordnung nicht ergehen (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2006 VII B 121/06, BFHE 216, 38, BStBl II 2009, 839).
- 16** bb) Ein Anordnungsgrund ist gegeben, wenn die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Betroffenen durch die Ablehnung der beantragten Maßnahme unmittelbar bedroht ist. Die für den Erlass einer Anordnung geltend gemachten Gründe müssen jedenfalls ähnlich gewichtig und bedeutsam sein wie die im Gesetz ausdrücklich genannten ("wesentliche Nachteile" und "drohende Gewalt"). Sie müssen so schwerwiegend sein, dass sie eine einstweilige Anordnung unabweisbar machen (z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 216, 38, BStBl II 2009, 839; vom 12. Mai 1992 VII B 173/91, BFH/NV 1994, 103).
- 17** (1) Dass derartige Gründe gegeben sind, hat der Antragsteller weder vorgetragen noch glaubhaft gemacht. Ein Anordnungsgrund liegt insbesondere nicht bereits dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen lediglich ein Zinsverlust droht, wenn über den von ihm geltend gemachten Anspruch erst im Hauptsacheverfahren entschieden wird und dadurch möglicherweise einbehaltene Steuerabzugsbeträge erst im Veranlagungsverfahren angerechnet werden können (z.B. BFH-Beschluss vom 27. Juli 1994 I B 246/93, BFHE 175, 205, BStBl II 1994, 899; Lange in HHSp, § 114 FGO Rz 80).
- 18** (2) Entgegen der Auffassung des FG kann der erforderliche Anordnungsgrund auch nicht damit begründet werden, dass ohne den Erlass einer einstweiligen Anordnung das Lohnsteuerabzugsverfahren mit Ablauf des Jahres

endgültig abgeschlossen sei und der Antragsteller im nachfolgenden Veranlagungsverfahren vorläufigen Rechtsschutz hinsichtlich der streitigen Beträge wegen der Beschränkung in § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO nur erlangen könnte, wenn dies zur Abwendung wesentlicher Nachteile erforderlich ist. Nach dieser Vorschrift, die den Anforderungen an einen effektiven Rechtsschutz i.S. des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes genügt (z.B. BFH-Beschluss vom 2. November 1999 I B 49/99, BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57), ist bei Steuerbescheiden die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert u.a. um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge beschränkt; dies gilt nur dann nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint.

- 19** Der Begriff "wesentlicher Nachteil" i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen; auch ein solcher Nachteil ist grundsätzlich nur gegeben, wenn durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich bedroht sein würde (z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935; vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367; in BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57). Geht man davon aus, dass vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung der Änderung der Steuerklasse im Wege der einstweiligen Anordnung zu gewähren ist, hängt die in einem solchen Verfahren begehrte Änderung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte insofern also von den gleichen Voraussetzungen ("wesentlicher Nachteil") ab wie die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes im nachfolgenden Veranlagungsverfahren, wenn die Steuerklasse im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht geändert wurde und deshalb ein höherer Lohnsteuerabzug erfolgt ist. Bei dieser Sachlage kann das Vorliegen eines Anordnungsgrundes für die Änderung der Eintragung der Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte nach Ansicht des Senats nicht mit der Beschränkung vorläufigen Rechtsschutzes im nachfolgenden Veranlagungsverfahren durch § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO begründet werden.
- 20** (3) Ein wesentlicher Nachteil i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO wird zwar angenommen, wenn das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer Streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Prüfung vorgelegt hat (BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367). Unabhängig davon, ob dies auch zum Vorliegen eines Anordnungsgrundes für den Erlass einer einstweiligen Anordnung führen könnte, ist auch danach im vorliegenden Fall kein wesentlicher Nachteil gegeben. Denn ein entsprechender Vorlagebeschluss des Senats ist nicht ergangen, und selbst schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der angewendeten Rechtsvorschrift allein reichen zur Annahme wesentlicher Nachteile i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO nicht aus (z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, und in BFH/NV 2010, 935).
- 21** Fehlt mithin bereits ein Anordnungsgrund, kann dahinstehen, ob überhaupt ein Anordnungsanspruch besteht. Ebenso kann dahinstehen, ob der begehrten Eintragung im Wege vorläufigen Rechtsschutzes entgegen stehen könnte, dass die Folgen einer solchen Eintragung bei einer Entscheidung des BVerfG zu Lasten des Antragstellers ggf. nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Insoweit könnte zu berücksichtigen sein, dass die Eintragung der begehrten Änderung im Hauptsacheverfahren infolge Zeitablaufs ggf. nicht mehr rückgängig gemacht werden könnte und ein Veranlagungsverfahren, in dem eine Korrektur des Steuerabzugs erfolgen könnte, nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG von einem entsprechenden Antrag des Antragstellers abhängig wäre, da er nach Aktenlage lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.
- 22** 3. Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO bis zur Entscheidung des BVerfG in den bei ihm anhängigen Verfahren betreffend die Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft lebenden Steuerpflichtigen vom Splittingtarif (2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07) kommt nicht in Betracht. Geht man davon aus, dass vorläufiger Rechtsschutz für die Änderung der Eintragung der Steuerklasse in der Lohnsteuerkarte nach § 69 Abs. 3 FGO im Wege der AdV zu gewähren ist, folgt dies schon daraus, dass die Entscheidung des BVerfG für das vorliegende Verfahren nicht vorgreiflich ist. Denn da es an der Zugangsvoraussetzung des vorherigen Antrags beim FA fehlt, hätte das FG den Antrag des Antragstellers ohnehin ablehnen müssen.
- 23** Aber selbst wenn vorläufiger Rechtsschutz für die Änderung der Eintragung der Steuerklasse in der Lohnsteuerkarte nach § 114 FGO im Wege der einstweiligen Anordnung zu gewähren ist, hält der Senat eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO im Hinblick auf die Eilbedürftigkeit einer Entscheidung in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht für geboten.