

Urteil vom 16. Oktober 2025, III R 18/23

Zur Änderung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Fall der Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe

ECLI:DE:BFH:2025:U.161025.IIR18.23.0

BFH III. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AOEG Art 97 § 9 Abs 5, LPartG § 20a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GleichGeschlEheEG Art 3 Abs 2, EStG § 26b, EStG § 26b, EStG § 26, EStG § 26, EStG §§ 26ff, EStG §§ 26ff, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 13. Juni 2023, Az: 2 K 209/23

Leitsätze

1. Die durch § 20a des Lebenspartnerschaftsgesetzes ermöglichte Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) dar.
2. Nach Art. 97 § 9 Abs. 5 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) kommt eine auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützte Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids zum Zwecke der Zusammenveranlagung dann nicht mehr in Betracht, wenn die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in die Ehe nach dem 31.12.2019 erfolgt ist oder der Antrag auf Änderung des Bescheids erst nach dem 31.12.2020 gestellt wurde.
3. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO bestehen nicht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 13.06.2023 - 2 K 209/23 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerinnen zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerinnen und Revisionsbeklagten (Klägerinnen) in den Veranlagungszeiträumen 2006 bis 2009 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagten sind.
- 2 Die Klägerinnen leben seit xx.08.2006 in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft. Aufgrund der Erklärung der Klägerinnen vom xx.05.2020 wurde die Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt.
- 3 Am xx.07.2020 beantragten die Klägerinnen beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Zusammenveranlagung für die Streitjahre. Das FA hatte die Klägerinnen in den Streitjahren bestandskräftig veranlagt und die Einkommensteuer zuletzt wie folgt festgesetzt:

Veranlagungszeitraum	Klägerin zu 1.		Klägerin zu 2.	
	Bescheiddatum	Betrag in €	Bescheiddatum	Betrag in €
2006	xx.xx.2008	x	xx.xx.2009	x

2007	xx.xx.2009	x	xx.xx.2009	x
2008	xx.xx.2010	x	xx.xx.2009	x
2009	xx.xx.2010	x	xx.xx.2010	x

- 4 Mit Bescheid vom 18.11.2021 lehnte das FA den Antrag auf Zusammenveranlagung ab. Der Einspruch der Klägerinnen blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 07.02.2023).
- 5 Der anschließenden Klage gab das Sächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 13.06.2023 - 2 K 209/23 statt. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 137 veröffentlicht.
- 6 Gegen dieses Urteil wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Revision. Es rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 7 Das FA beantragt,
das FG-Urteil vom 13.06.2023 - 2 K 209/23 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerinnen beantragen (sinngemäß),
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) vorliegt (1.). Es hat jedoch zu Unrecht angenommen, dass Art. 97 § 9 Abs. 5 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) einer Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nicht entgegensteht (2.). Von der Verfassungswidrigkeit dieser im Streitfall einschlägigen Übergangsvorschrift ist der Senat nicht überzeugt (3.).
- 10 1. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Die Festsetzungsfrist beginnt in diesem Fall mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 11 a) Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt vor, wenn sich nach Ergehen eines Steuerbescheids der rechtserhebliche Sachverhalt in der Weise ändert, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob ein Ereignis in die Vergangenheit zurückwirkt, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.b und C.II.1.c; Senatsurteil vom 03.03.2005 - III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690, unter II.2.). Es muss ein Bedürfnis bestehen, eine schon bestandskräftig getroffene Regelung an die nachträgliche Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH-Urteile vom 12.07.1989 - X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957, unter 1.a; vom 20.08.2014 - X R 33/12, BFHE 247, 105, BStBl II 2015, 138, Rz 13, und vom 10.10.2024 - IV R 1/22, BStBl II 2025, 294, Rz 48).
- 12 aa) Die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart oder deren Änderung durch einen Ehegatten ist nach der Senatsrechtsprechung für den anderen Ehegatten (nur) dann ein rückwirkendes Ereignis, wenn die Einkommensteuerfestsetzung des die Wahl ausübenden oder ändernden Ehegatten noch nicht bestandskräftig ist (Senatsurteile vom 03.03.2005 - III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690, unter II.2.; vom 28.07.2005 - III R 48/03, BFHE 210, 393, BStBl II 2005, 865, unter II.2.a, und vom 15.12.2005 - III R 49/05, BFH/NV 2006, 933, unter II.1.). Im Fall der Bestandskraft der Bescheide beider Ehegatten ist eine wirksame Ausübung oder Änderung des Wahlrechts nicht mehr möglich und kann sich eine dennoch erklärte Wahl bei keinem der Ehegatten auf die gesetzlichen Voraussetzungen der Veranlagung auswirken, so dass es an einem rückwirkenden Ereignis fehlt (vgl. Senatsurteil vom 25.09.2014 - III R 5/13, BFH/NV 2015, 811, Rz 22 f., m.w.N.).

- 13** bb) Eine rückwirkende Änderung steuerrechtlicher Vorschriften erfüllt diese Voraussetzungen nicht, weil sie nicht den bestandskräftig geregelten Einzelfall im Sinne von § 118 Satz 1, § 155 AO (den Sachverhalt), sondern die rechtlichen Grundlagen eines solchen Steuerverwaltungsakts umgestaltet (BFH-Urteil vom 09.08.1990 - X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55, unter 2.b).
- 14** cc) Ein rückwirkendes Ereignis kann jedoch durch den Erlass einer außersteuerlichen Gesetzesnorm eintreten, wenn diese zur Folge hat, dass ein bereits bestandskräftig geregelter Sachverhalt nachträglich umgestaltet wird (BFH-Urteil vom 22.09.1999 - XI R 98/97, BFHE 190, 13, BStBl II 2000, 115, unter II.1. unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 09.08.1990 - X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55, unter 2.c; Loose in Tipke/Kruse, § 175 AO Rz 42; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rz 259; von Wedelstädt in Gosch, AO § 175 Rz 46 und 49; Klein/Rüsken, AO, 18. Aufl., § 175 Rz 145).
- 15** Daher stellt auch die erst durch § 20a des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG) ermöglichte Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, welches grundsätzlich (Ausnahme sogleich unter II.2.) zur Aufhebung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der vormaligen Lebenspartner führt, wenn die Ehegatten nach der Umwandlung das Ehegattenwahlrecht der Veranlagungsart zur Einkommensteuer für die zurückliegenden Veranlagungszeiträume ausüben (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 31.07.2018 - 1 K 92/18, EFG 2018, 1518; Münch in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 26 EStG Rz 23; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 2 EStG Rz 194; Brandis/Heuermann/ Ettlich, § 26 EStG Rz 39; Bodden in Korn, § 2 EStG Rz 299; Tormöhlen in Korn, § 26 EStG Rz 11.2; BeckOK EStG/Wagner, 22. Ed. 01.07.2025, EStG § 26 Rz 103, 103.1; Kanzler, FinanzRundschau 2019, 457; Rüschen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2021, 1211).
- 16** Eine Lebenspartnerschaft in eine Ehe umzuwandeln, wurde durch Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen des gleichen Geschlechts vom 20.07.2017 (BGBl I 2017, 2787) --EheöffnungsgG-- möglich, mit dem --mit Wirkung vom 01.10.2017-- die Regelung des § 20a in das Lebenspartnerschaftsgesetz eingefügt wurde. Darüber hinaus bestimmt Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG, dass für die Rechte und Pflichten der Lebenspartnerinnen und Lebenspartner nach der Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe weiterhin der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft maßgebend bleibt. Durch Art. 3 Nr. 2 des Gesetzes zur Umsetzung des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 18.12.2018 (BGBl I 2018, 2639; im Folgenden Umsetzungsgesetz) wurde § 20a LPartG mit Wirkung vom 22.12.2018 neu gefasst und unter anderem um einen Absatz 5 ergänzt, welcher regelt, dass nach der Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe für die Rechte und Pflichten der Ehegatten der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft maßgebend ist.
- 17** dd) Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG und § 20a Abs. 5 LPartG sind dahin auszulegen, dass der Zeitpunkt der Begründung der Lebenspartnerschaft für das Bestehen des Wahlrechts der Ehegatten bei der Veranlagung zur Einkommensteuer (§§ 26 ff. des Einkommensteuergesetzes --EStG--) maßgeblich ist.
- 18** (1) Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG und § 20a Abs. 5 LPartG lässt nicht erkennen, dass der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft nur in bestimmten Fällen für die Rechte und Pflichten der Lebenspartner/Ehegatten maßgeblich sein soll. Vielmehr wird dieser Zeitpunkt --ohne Einschränkungen auf abgeschlossene oder eherechtliche Sachverhalte-- als der entscheidende definiert.
- 19** Von einer umfassenden Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften und Ehen durch Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG und § 20a Abs. 5 LPartG im Fall der Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe gehen im Hinblick auf die Nachzahlung von Familienzuschlag (Stufe 1) auch das Sächsische Obergerverwaltungsgericht im Urteil vom 13.09.2022 - 2 A 189/21 (Rz 15) und der Bayerische Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 24.07.2020 - 3 ZB 19.1356 (Rz 11) aus.
- 20** (2) Die Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien führt nicht zu einem anderen Ergebnis.
- 21** Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs des Bundesrates zum Eheöffnungsgesetz (BTDrucks 18/6665 vom 11.11.2015, S. 10) sollte die Regelung des Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG bewirken, dass die Lebenspartnerinnen oder Lebenspartner nach der Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe die gleichen Rechte und Pflichten haben, als ob sie am Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft geheiratet hätten. Dadurch sollte die bestehende Ungleichbehandlung eingetragener Lebenspartnerinnen und Lebenspartner mit Ehegatten rückwirkend beseitigt werden, was bedeute, dass bestimmte sozial- und steuerrechtliche Entscheidungen neu getroffen werden müssen.
- 22** Der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, der das Umsetzungsgesetz betraf (BTDrucks 19/4670

vom 01.10.2018) ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber klarstellen wollte, dass durch die Umwandlung die bisherige rechtliche Beziehung der Partner in umgewandelter Form fortgesetzt, die Lebenspartnerschaft von der Ehe konsumiert werde. Zugleich sollten die an die Ehe geknüpften Rechte und Pflichten der bisherigen Lebens- und jetzigen Ehepartner für noch nicht abgeschlossene Sachverhalte an den Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft gebunden werden (BTDrucks 19/4670, S. 1). Grundlage hierfür war ein Verständnis des Eheöffnungsgesetzes, wonach dieses keine Rückwirkung auf den Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft für in der Vergangenheit bereits abgeschlossene Sachverhalte entfalte und die Bestandskraft von Bescheiden oder die Verjährung öffentlich-rechtlicher Ansprüche nicht durchbreche; es handle sich nach dem Gesetzeswortlaut lediglich um eine tatbestandliche Rückanknüpfung für noch nicht abgeschlossene Sachverhalte. Dies solle in Art. 3 Nr. 2 des Umsetzungsgesetzes für eherechtliche Sachverhalte klargestellt werden (BTDrucks 19/4670, S. 21).

- 23** Dieses Verständnis von der eingeschränkten Reichweite von Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG findet jedoch --wie ausgeführt-- im Wortlaut der Norm keine Stütze. Gleiches gilt für § 20a Abs. 5 LPartG.
- 24** (3) Der Sinn und Zweck der Vorschriften sowie die Gesetzessystematik sprechen gleichfalls für die Auslegung, dass der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft für das Bestehen des Wahlrechts der Ehegattenveranlagung (§§ 26 ff. EStG) maßgeblich sein soll.
- 25** (a) Im Bereich der Einkommensteuerveranlagung waren bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Eheöffnungsgesetzes am 01.10.2017 eingetragene Lebenspartner, deren Einkommensteuerbescheide bereits bestandskräftig waren, von den Regelungen zur Anpassung der Rechtsstellung an die von Ehegatten ausgenommen. Daher bestand weiterhin ein Bereich, der einer auf Gleichstellung von Lebenspartnerschaften und Ehen gerichteten Regelung zugänglich war.
- 26** Das Institut der Lebenspartnerschaft war durch das Lebenspartnerschaftsgesetz vom 16.02.2001 (BGBl I 2001, 266) mit Wirkung zum 01.08.2001 eingeführt und durch das Gesetz zur Überarbeitung des Lebenspartnerschaftsrechts vom 15.12.2004 (BGBl I 2004, 3396) den eherechtlichen Regelungen weiter angeglichen worden; die Möglichkeit der Zusammenveranlagung war dabei jedoch Ehegatten vorbehalten geblieben. Dazu entschied das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 07.05.2013 - 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07 (BVerfGE 133, 377), dass die Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern in den Vorschriften der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG zum Ehegattensplitting mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht vereinbar sei. Es ordnete an, dass diese Vorschriften bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung mit der Maßgabe anwendbar bleiben, dass auch eingetragene Lebenspartner, deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig durchgeführt sind (vgl. § 79 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes --BVerfGG--), mit Wirkung ab dem 01.08.2001 unter den für Ehegatten geltenden Voraussetzungen eine Zusammenveranlagung und die Anwendung des Splittingverfahrens beanspruchen können.
- 27** Daraufhin wurde durch Gesetz vom 15.07.2013 zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.05.2013 (BGBl I 2013, 2397) mit Wirkung vom 19.07.2013 die Vorschrift des § 2 Abs. 8 EStG eingefügt, die bestimmt, dass die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden sind. Nach § 52 Abs. 2a EStG in der Fassung dieses Gesetzes war diese Vorschrift in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden war.
- 28** (b) Die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zum Verfahren der Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten beziehungsweise (über § 2 Abs. 8 EStG) von Lebenspartnern enthalten Tatbestandsmerkmale, die an zivilrechtliche Begriffe anknüpfen. So ist der dem Zivilrecht entlehnte Begriff des "Ehegatten" in § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (BFH-Urteil vom 17.04.1998 - VI R 16/97, BFHE 185, 475, BStBl II 1998, 473, unter 2.; vgl. auch Senatsbeschluss vom 17.08.2004 - III B 121/03, BFH/NV 2005, 46, unter 2.a). Der Inhalt der in § 2 Abs. 8 EStG verwendeten Begriffe der Lebenspartnerschaft und der Lebenspartner entspricht dem des Lebenspartnerschaftsgesetzes (Senatsbeschluss vom 26.04.2017 - III B 100/16, BFHE 257, 424, BStBl II 2017, 903, Rz 12, m.w.N.). Wegen dieser Anknüpfung an das Zivilrecht können die Folgen, die Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG und § 20a Abs. 5 LPartG an die Umwandlung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in eine Ehe knüpfen, auch bei der Einkommensteuerveranlagung nicht unberücksichtigt bleiben.
- 29** b) Die gegen das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe) erhobenen Einwände des FA greifen nicht durch.
- 30** Die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe gemäß § 20a LPartG führt zu einer Änderung des

Familienstandes, die auch in Bezug auf das Wahlrecht zur Ehegattenveranlagung bewirkt, dass die vormaligen Lebenspartner und nunmehrigen Ehegatten so gestellt sind, als ob sie am Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft geheiratet hätten (Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsgG, § 20a Abs. 5 LPartG, vgl. BTDrucks 19/5595, S. 81). Als Ehegatten konnten sie bereits in diesem Veranlagungszeitraum die Zusammenveranlagung wählen. Hierin liegt auch unter Berücksichtigung des BVerfG-Beschlusses vom 07.05.2013 - 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07 (BVerfGE 133, 377) sowie von § 2 Abs. 8 EStG eine steuerlich relevante Rechtsänderung. Denn in den Fällen, in denen --wie im Streitfall-- eine Wahlrechtsausübung nicht mehr möglich war, weil das Veranlagungsverfahren durch bestandskräftige Einkommensteuerbescheide abgeschlossen war, zeitigt die Umgestaltung der rechtlichen Beziehungen der Lebenspartner (und nunmehr Ehegatten) steuerliche Wirkungen für die Vergangenheit. Die Erklärung zur Umwandlung der Lebenspartnerschaft führt dazu, dass ab deren Beginn eine Ehe vorliegt, welche die bisher bestehende Lebenspartnerschaft konsumiert.

- 31** 2. Obgleich die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in die Ehe im Mai 2020 ein rückwirkendes Ereignis darstellt, scheidet die von den Klägerinnen beantragte Zusammenveranlagung in den Streitjahren aus. Denn nach der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO kommt die Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nur bei Einhaltung der in dieser Vorschrift bestimmten Fristen in Betracht. Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung scheidet die Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO danach aus, wenn die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in die Ehe erst nach dem 31.12.2019 erfolgt ist. Die Übergangsvorschrift findet ungeachtet dessen Anwendung, dass die Umwandlung in die Ehe als ein rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren ist (im Ergebnis ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 26, Rz 6; a.A. HHR/Münch, § 26 EStG Rz 23; Brandis/Heuermann/Ettlich, § 26 EStG Rz 39; Bodden in Korn, § 2 EStG Rz 299; BeckOK EStG/Wagner, 22. Ed. 01.07.2025, EStG § 26 Rz 103, 103.1; Rüscher, DStR 2021, 1211).
- 32** a) Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO lautet: "Wurde eine Lebenspartnerschaft bis zum 31. Dezember 2019 gemäß § 20a des Lebenspartnerschaftsgesetzes in eine Ehe umgewandelt, sind § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 sowie § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden, soweit die Ehegatten bis zum 31. Dezember 2020 den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zur nachträglichen Berücksichtigung an eine Ehe anknüpfender und bislang nicht berücksichtigter Rechtsfolgen beantragt haben."
- 33** Die beiden Nebensätze am Satzanfang und am Satzende machen die Einhaltung von zwei gestuften Fristen zur Bedingung: erstens die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in die Ehe bis zum 31.12.2019 und zweitens den Antrag auf Bescheidkorrektur bis zum 31.12.2020. Rechtsfolge (nur) für den Fall der Einhaltung beider Fristen ist nach dem Gesetzeswortlaut die "entsprechende" Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO sowie von § 233a Abs. 2a AO.
- 34** Es kann dahinstehen, ob mit der befristeten Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO die unbefristete direkte Anwendung der Korrekturvorschrift in wirksamer Weise ausgeschlossen wurde. Denn jedenfalls erachtet der Senat die Auslegung des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO nach dessen Systematik, Zweck und Historie in dem Sinne für eindeutig, dass für Fälle der Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe auch eine etwaige unmittelbare Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO, die neben die nur noch befristet zulässige analoge Anwendung treten könnte, nicht unbefristet, sondern nur noch befristet zulässig ist. Bei einer anderen Auslegung liefe die Übergangsvorschrift entgegen dem in den Gesetzesmaterialien klar zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, die zeitliche Anwendbarkeit durch zwei gestufte Fristen (31.12.2019 und 31.12.2020) zu begrenzen, ins Leere.
- 35** b) Normsystematisch ist Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO im dritten Abschnitt des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung platziert, der mit "Schlussvorschriften" überschrieben ist. Art. 97 EGAO selbst enthält laut seiner Überschrift "Übergangsvorschriften", und zwar in Art. 97 § 9 EGAO solche zur "Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten". Art. 97 § 9 EGAO regelt demnach Übergangsvorschriften für die Anwendung der Korrekturvorschriften der Abgabenordnung, zu denen auch § 175 AO und insbesondere § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zählen.
- 36** Die rückwirkende Änderung nach dieser Vorschrift wird in Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO im Hinblick auf die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe zeitlich begrenzt. Anlass der Regelung ist die durch § 20a LPartG eröffnete Möglichkeit der "rückwirkenden Eheschließung", ihr Gegenstand sind die daraus resultierenden Folgen für die Korrektur von Steuerbescheiden. Die systematische Stellung der EGAO-Vorschrift spricht dafür, dass eine allgemeine Übergangsregelung für die zeitliche Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO getroffen, das heißt dessen Anwendungsbereich nach erfolgter Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe in zeitlicher Hinsicht begrenzt werden sollte.

- 37 c) Für diese Auslegung spricht auch die Normhistorie. Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO wurde durch Art. 13 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338) mit Wirkung vom 15.12.2018 --nahezu zeitgleich mit dem erst am 22.12.2018 in Kraft getretenen § 20a Abs. 5 LPartG-- eingefügt. Die Normierung einer ausdrücklichen Übergangsvorschrift für die Fälle der Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe erfolgte vor dem Hintergrund, dass aus der Sicht des Gesetzgebers zum damaligen Zeitpunkt noch "steuerrechtlich ... umstritten" war, ob die Umwandlung in die Ehe ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstelle oder nicht. In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 07.11.2018 wurde die Auffassung der Bundesregierung wiedergegeben, dass die Umwandlung in die Ehe kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung darstelle, weil die Steuergesetze zur Gleichstellung der Lebenspartnerinnen und Lebenspartner mit Ehegatten bereits entsprechend den Beschlüssen des BVerfG angepasst worden seien (BTDrucks 19/5595, S. 81).
- 38 Zutreffend ist zwar einerseits, dass im 4. Quartal 2018 noch nicht höchstrichterlich geklärt war, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Umwandlungen einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe erfüllt waren. Andererseits lag mit dem in der BTDrucks 19/5595 nicht erwähnten Urteil des FG Hamburg vom 31.07.2018 - 1 K 92/18 (EFG 2018, 1518) aber bereits eine Gerichtsentscheidung vor, nach der es sich bei der Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe --in Übereinstimmung mit den obigen Ausführungen unter II.1.-- um ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO handelte. Zur Zeit des Inkrafttretens des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO war das vor dem Senat geführte Revisionsverfahren III R 57/18 gegen das Urteil des FG Hamburg vom 31.07.2018 - 1 K 92/18 (EFG 2018, 1518) indes noch anhängig; erst am 05.02.2019 wurde es nach Rücknahme der Revision durch das FA eingestellt.
- 39 Ausgangsüberlegung war im Gesetzgebungsverfahren demzufolge, dass die (unmittelbare) Anwendung der Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO insofern unsicher erschien, als das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses umstritten war. Dieser Streit sollte durch die Regelung im Einführungsgesetz zur Abgabenordnung in dem Sinne zu Gunsten der Steuerpflichtigen geklärt werden, dass in einem gesetzlich definierten Übergangszeitraum die Möglichkeit der Änderung nach dieser Korrekturvorschrift eröffnet werden sollte (vgl. BTDrucks 19/5595, S. 81: "Im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit soll in Artikel 97 § 9 ... EGAO ausnahmsweise ausdrücklich gesetzlich bestimmt werden, dass § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 sowie § 233a Absatz 2a entsprechend anzuwenden sind, wenn die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe bis zum 31. Dezember 2019 erfolgt ist und die Ehegatten bis zum 31. Dezember 2020 gemeinsam den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines - konkret zu bezeichnenden - Steuerbescheids zwecks nachträglicher Berücksichtigung an eine Ehe anknüpfender, bislang aber noch nicht berücksichtigter Rechtsfolgen beantragt haben.").
- 40 d) Der Zweck der Übergangsvorschrift war es zugleich, die Möglichkeit, bestandskräftige Steuerbescheide an die auf den Zeitpunkt des Beginns der Lebenspartnerschaft zurückwirkende Eheschließung anzupassen, zeitlich zu begrenzen (insoweit zu Ungunsten der Steuerpflichtigen). Dies folgt aus den weiteren Hinweisen in BTDrucks 19/5595, S. 81, wo ausgeführt wird: "Mit der Regelung soll es dem betroffenen Personenkreis innerhalb einer gesetzlich bestimmten Frist ermöglicht werden, die Anpassung von Steuerbescheiden ungeachtet zwischenzeitlich eingetretener Bestandskraft und Festsetzungsverjährung herbeizuführen. Die im Gesetz bestimmten Fristen sind ausreichend bemessen; sie haben zum Ziel, dass nach ihrem Ablauf Rechtsfrieden eintritt. Dies ist nicht zuletzt deshalb geboten, weil die Finanzbehörden die Steuerakten nach Ablauf einer angemessenen Aufbewahrungsfrist vernichten und die Anpassung der früheren Steuerbescheide damit faktisch häufig nicht mehr sachgerecht möglich ist."
- 41 Dem Gesetzgeber kann nach der in diesen Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommenden Intention nicht unterstellt werden, er habe nur die entsprechende Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zeitlich befristen wollen, hingegen für den Fall, dass in der Rechtsprechung das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses bejaht werden sollte (vergleiche das damals noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Hamburg), die unmittelbare Anwendung der Vorschrift zeitlich unbefristet ermöglichen wollen. Der Normzweck des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO ist vielmehr unvereinbar mit der Annahme, dass die Übergangsvorschrift nur für die Fälle ihrer entsprechenden Anwendung Geltung beansprucht. Denn sähe man sie für die Fälle der unmittelbaren Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als unanwendbar an, würde sie entgegen der klaren Absicht des Gesetzgebers letzten Endes keine zeitliche Anwendungsbeschränkung bewirken.
- 42 e) Eine hiervon abweichende verfassungskonforme Auslegung ist nicht vorzunehmen.

- 43 Das Gebot verfassungskonformer Gesetzesauslegung verlangt, von mehreren möglichen Normdeutungen, die teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen, diejenige vorzuziehen, die mit dem Grundgesetz in Einklang steht. Auch im Wege der verfassungskonformen Interpretation darf der normative Gehalt einer Regelung aber nicht neu bestimmt werden, vielmehr muss die Interpretation nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässig sein und darf nicht dazu führen, dass das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht wird. Ein Normverständnis, das im Widerspruch zum klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers steht, kann auch im Wege der verfassungskonformen Auslegung nicht begründet werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 193 f.).
- 44 Diese Voraussetzungen einer verfassungskonformen Auslegung sind hier nicht erfüllt. Bei Anwendung der allgemeinen Grundsätze der Auslegung nach dem Wortlaut, der Systematik, der Historie und dem Zweck der Norm bestehen nicht mehrere Möglichkeiten, die entscheidungserhebliche Übergangsvorschrift auszulegen. Im Übrigen sind auch keine durchgreifenden Anhaltspunkte für die Verfassungswidrigkeit des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO gegeben (näher dazu 3.).
- 45 3. Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass die Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO verfassungswidrig ist. Sie verletzt weder den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz (Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG) noch den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 46 a) Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den grundrechtlich geschützten Interessen der Betroffenen sowie den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG). Das Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausprägung als Rückwirkungsverbot schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte. Dabei unterscheidet das BVerfG bei rückwirkenden Gesetzen in ständiger Rechtsprechung zwischen Gesetzen mit "echter" und solchen mit "unechter" Rückwirkung. Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine unechte Rückwirkung vor. Im Gegensatz zur echten Rückwirkung ist eine unechte Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht grundsätzlich unzulässig. Es muss jedoch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt sein; die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen, wobei das Gewicht des enttäuschten Vertrauens von dem Maß seiner Schutzwürdigkeit und Schutzbedürftigkeit abhängt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 96 bis 99). Schutzwürdigkeit und Schutzbedürftigkeit des Vertrauens in die geltende Rechtslage werden, auch soweit diese eindeutig ist, herabgesetzt oder sogar zerstört, wenn sich eine Änderung der Rechtslage konkret abzeichnet und der Einzelne deshalb bei der Ausübung seiner grundrechtlich geschützten Handlungsfreiheit die mögliche Änderung berücksichtigen kann (BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 110).
- 47 Für die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs und die Regelung des Übergangs von einer älteren zu einer neueren, den rechtspolitischen Vorstellungen der Gegenwart besser entsprechenden Regelung räumt das BVerfG dem Gesetzgeber einen gewissen Spielraum ein. Beim Erlass von Übergangsvorschriften steht ihm wegen deren zeitlich begrenzter Geltung generell eine besondere Gestaltungsfreiheit zu, die umso weiter reicht, je geringfügiger die Ungleichheit nach Dauer und Höhe ist (BVerfG-Beschluss vom 07.12.2022 - 2 BvR 988/16, BVerfGE 164, 347, Rz 138, m.w.N.).
- 48 Die verfassungsrechtliche Prüfung von Stichtags- und Übergangsvorschriften beschränkt sich grundsätzlich darauf, ob der Gesetzgeber den ihm zukommenden Spielraum in sachgerechter Weise genutzt hat, ob er die für die zeitliche Anknüpfung in Betracht kommenden Faktoren hinreichend gewürdigt hat und die gefundene Lösung im Hinblick auf den Sachverhalt und das System der Gesamtregelung sachlich vertretbar erscheint (BVerfG-Beschluss vom 01.04.2014 - 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127, Rz 50, m.w.N., zu einer Übergangsvorschrift des Körperschaftsteuergesetzes). Das Rechtsstaatsprinzip enthält als wesentliche Bestandteile die Rechtssicherheit und die materielle Gerechtigkeit. Beide Forderungen können miteinander in Widerstreit geraten. Hier ist es in erster Linie Aufgabe des Gesetzgebers, einen solchen Widerstreit zu entscheiden. Geschieht dies ohne Willkür, so kann die vom Gesetzgeber gewählte Regelung grundsätzlich weder unter dem Blickwinkel des Rechtsstaatsprinzips (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 26.02.1969 - 2 BvL 15/68, 2 BvL 23/68, BVerfGE 25, 269, 290 f.; vom 08.05.1973 - 2 BvL 5/72, BVerfGE 35, 41, 47; vom 20.04.1982 - 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, 268 f.) noch unter dem

Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes beanstandet werden (vgl. den u.a. zu Art. 97 § 10 EGAO ergangenen BVerfG-Kammerbeschluss vom 28.02.1989 - 1 BvR 1729/88, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 1989, 384, unter 1.a).

- 49** b) Nach diesen Grundsätzen ist die Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 50** Der Gesetzgeber war nicht gehalten, zur Beseitigung des vom BVerfG mit Beschluss vom 07.05.2013 - 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07 (BVerfGE 133, 377) beanstandeten Gleichheitsverstößes bei der Anwendung des Splittingverfahrens eine Regelung für bereits bestandskräftig durchgeführte Veranlagungen zu treffen (BVerfGE 133, 377, Rz 110; § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG). Folglich gab es bis zum Inkrafttreten des Eheöffnungsgesetzes keine Grundlage für die Erwartung, dass bestandskräftige Steuerbescheide von Lebenspartnern rückwirkend korrigiert werden würden. Der Gesetzgeber durfte insbesondere aus den von ihm angeführten Praktikabilitätsgründen, nämlich der im Rahmen von Aufbewahrungsfristen zeitlich begrenzten Verfügbarkeit von Steuerakten, auch eigene zeitliche Grenzen für die Anwendung der Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO schaffen.
- 51** Der Umstand, dass der Gesetzgeber die Übergangsvorschrift nicht unmittelbar mit dem Eheöffnungsgesetz im Jahr 2017, sondern erst im Folgejahr zeitlich parallel zum Umsetzungsgesetz geregelt hat, begegnet auch im Hinblick auf den Vertrauensschutz im Streitfall keinen Bedenken. Zwar kann eine tatbestandliche Rückanknüpfung namentlich in den Fällen vorliegen, in denen --anders als im Streitfall-- die Umwandlung der Lebenspartnerschaft im Zeitraum vom 01.10.2017 (Einführung des § 20a LPartG durch das EheöffnungsgG) bis zum 15.12.2018 (Inkrafttreten von Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO) bereits erfolgt war und die Betroffenen in dieser Zeit --wie unter II.1. ausgeführt-- die Korrektur ihrer Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in den Grenzen der Festsetzungsverjährung beantragen konnten. Im Zeitraum vom 01.10.2017 (Einführung des § 20a LPartG durch das EheöffnungsgG) bis zum 15.12.2018 (Inkrafttreten von Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO) war aber höchststrichterlich noch nicht geklärt, ob die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe steuerlich als rückwirkendes Ereignis anzusehen ist. Mit dem Urteil des FG Hamburg vom 31.07.2018 - 1 K 92/18 (EFG 2018, 1518) lag lediglich eine noch nicht rechtskräftige erstinstanzliche Entscheidung vor, die dies bejahte. Das Vertrauen der Betroffenen in die geltende Rechtslage, nämlich den Fortbestand der zeitlich nur durch die Festsetzungsverjährung begrenzten Korrekturmöglichkeit von Steuerbescheiden war spätestens seit dem 08.11.2018 (dem Tag der zweiten und dritten Beratung des Entwurfs eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Bundestag, Plenarprotokoll 19/61 - Tagesordnungspunkt 13) nicht mehr schutzwürdig. Denn wegen der in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zu diesem Gesetzentwurf (BTDrucks 19/5595 vom 07.11.2018) vorgesehenen Ergänzung von Art. 97 § 9 EGAO mussten sie damit rechnen, dass es bei dieser Rechtslage nicht bleiben würde. Der Gesetzgeber hat den Betroffenen ferner ausreichend Zeit eingeräumt, sich auf die geänderte Rechtslage einzustellen, denn er hat für die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe eine Frist von rund einem Jahr (bis 31.12.2019) und für den erforderlichen Antrag auf Korrektur der Bescheide eine weitere Frist bis 31.12.2020, mithin von rund zwei Jahren, vorgesehen.
- 52** Diese zweistufige Bedingung für die zeitliche Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO führt zwar zu einer Ungleichbehandlung von Ehegatten, die fristgemäß den Korrekturantrag gestellt, ihre Lebenspartnerschaft aber erst nach dem 31.12.2019 in eine Ehe umgewandelt haben, gegenüber Ehegatten, die auch die Umwandlung fristgemäß bis zum 31.12.2019 vollzogen hatten. Diese Ungleichbehandlung verbleibt jedoch im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, da er bei der Normierung einer zweistufigen Übergangsfrist berücksichtigt hat, dass in einem ersten Schritt die Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe erfolgen musste und erst anschließend der Antrag auf Korrektur der Bescheide möglich war.
- 53** 4. Die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO infolge der Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe setzt hiernach gemäß Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO voraus, dass die Umwandlung bis zum 31.12.2019 erfolgt ist und der Antrag auf Bescheidkorrektur bis zum 31.12.2020 gestellt wurde.
- 54** Da die Umwandlung der Lebenspartnerschaft der Klägerinnen in die Ehe im Streitfall erst im Jahr 2020 erfolgte und die erste der beiden Fristen folglich nicht eingehalten ist, hat das FG der Klage in rechtsfehlerhafter Weise stattgegeben. Die auf die Zusammenveranlagung in den Streitjahren zielende Klage ist unbegründet und deshalb abzuweisen.
- 55** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

