

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Erstreckung der für die Ehe geltenden Vorschriften des EStG auf eingetragene Lebenspartnerschaften durch den neuen Abs. 8
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898)

§ 2

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898)

(1)–(7) *unverändert*

(8) Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898)

...

(2a) § 2 Absatz 8 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Schrifttum: Christ, Gleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern verfassungswidrig, FamRB 2013, 257; Gebhardt, „Gleich und gleich gesellt sich gern“ – Folgen

der BVerfG-Entscheidung zur Zusammenveranlagung eingetragener Lebenspartner, EStB 2013, 315; Greite, Anmerkung, FR 2013, 723.

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderung:** Mit der Neuregelung in § 2 Abs. 8 verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647) umzusetzen. Das Gericht hatte die Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern für verfassungswidrig erklärt.

J 13-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 2 Anm. 4.

► **Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013** (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898): Abs. 8 wird neu eingefügt.

J 13-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Rückwirkung für alle nicht bestandskräftigen Fälle:** In § 52 Abs. 2a ist geregelt, dass § 2 Abs. 8 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Damit soll eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Einführung des Instituts der Lebenspartnerschaft in 2001 entsprechend den Vorgaben in BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647) erreicht werden. Folglich können alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist, in den Genuss der Gesetzesänderung kommen (vgl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 17/13870, 6). Im Ergebnis führt die Regelung dazu, dass Abs. 8 noch auf alle Altfälle Anwendung findet, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes noch verfahrensmäßig offen waren. Darüber hinaus ist die Vorschrift für alle Neuveranlagungen ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Nach zutreffender Ansicht des BFH ist Abs. 8 auch auf alle noch nicht bestandskräftigen Kindergeldfestsetzungen anzuwenden (BFH v. 8.8.2013 – VI R 76/12, BStBl. II 2014, 36).

► **Einzelfälle der rückwirkenden Anwendung:** Im Einzelnen kommt eine Änderung in folgenden Fällen in Betracht (im Einzelnen s. Christ, FamRB 2013, 257; Gebhardt, EStB 2013, 315):

- Über ein Rechtsmittel wurde noch nicht bestandskräftig entschieden oder eine Veranlagung wurde vorläufig durchgeführt.
- Die EStVeranlagung wurde ruhend gestellt.
- Die Veranlagung ist unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen.
- Für mindestens einen der Lebenspartner ist noch eine Antragsveranlagung möglich oder aus anderen Gründen ist die EStVeranlagung mindestens eines Partners noch offen.

Von fehlender Bestandskraft ist zunächst auszugehen, wenn noch Rechtsmittel bzw. Rechtsbehelfe gegen die Entscheidung eingelegt werden können oder über einen Rechtsbehelf noch keine bestandskräftige bzw. rechtskräftige Entscheidung vorliegt. Wurde also Einspruch eingelegt, über den noch nicht abschließend entschieden wurde, oder ist hierüber ein Klageverfahren anhängig, ist noch eine Zusammenveranlagung möglich. Der Einlegung von Rechtsbehelfen bedurfte es nicht in Fällen, in denen im Hinblick auf die noch ausstehende Entscheidung des BVerfG eine vorläufige Veranlagung nach § 165 AO erfolgte. Die Ruhendstellung erfolgte idR, wenn gegen einen EStBescheid Einspruch eingelegt wurde. Eines Einspruchs bedurfte es ebenfalls nicht, soweit ein Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO ergangen ist. Bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist ist nach § 164 Abs. 2 AO ohne Weiteres eine Änderung möglich (zu Einzelfragen s. Christ, FamRB 2013, 257 [258]). Weiterhin ist die Beantragung der Zusammenveranlagung noch solange möglich, wie die Veranlagung gegenüber einem der beiden Lebenspartner noch nicht bestandskräftig ist. Denkbar ist etwa, dass für einen Lebenspartner noch eine freiwillige Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 möglich ist. Dann ist auch die bereits bestandskräftige Veranlagung des anderen Partners wieder zu ändern, weil insoweit ein rückwirkendes Ereignis vorliegt (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 13-4

► **Entscheidung des BVerfG als Grund der Änderung:** Mit Beschluss v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647 = FR 2013, 712, mit krit. Anm. Greite, FR 2013, 723) hat das BVerfG festgestellt, dass die Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern in den Vorschriften der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 zum Ehegattensplitting mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist. Art. 3 Abs. 1 GG gebiete es, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln sowie wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen könnten sich unterschiedlich strenge Begrenzungen für den Gesetzgeber ergeben. Mit Blick auf die hier vorliegende Differenzierung zwischen Personengruppen nach sexueller Orientierung sei ein strenger Verhältnis-

mäßigkeitsmaßstab anzuwenden. Vor diesem Hintergrund stellten die Vorschriften über das Ehegattensplitting eine mittelbare Ungleichbehandlung wegen der sexuellen Orientierung dar. Diese Ungleichbehandlung könne nicht aus dem Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden. Zwar gebe es eine weite Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Jedoch ergebe sich aus dem Schutzgebot zugunsten der Ehe keine Rechtfertigung für die Differenzierung, weil die Unterschiede zwischen Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft nicht hinreichend groß seien. Weder der Normzweck noch die familienpolitische Intention der Splittingvorschriften könnten schließlich die Ungleichbehandlung zu lasten gleichgeschlechtlicher Partner rechtfertigen. Als Rechtsfolge des Gleichheitsverstößes stellte das BVerfG die Unvereinbarkeit der angegriffenen Normen mit dem GG fest. Der Gesetzgeber sei verpflichtet, den Verfassungsverstoß rückwirkend auszuräumen. Eine Einschränkung der Rückwirkung aus Gründen der Haushaltssicherung sei nicht geboten.

► **Entscheidung des Gesetzgebers für Teillösung im Einkommensteuerrecht:** Der Gesetzgeber war nach der Entscheidung des BVerfG zu einer schnellen Umsetzung der getroffenen Feststellungen angehalten. Zwar hatte das Gericht keine Umsetzungsfrist erlassen. Aufgrund der uneingeschränkten Rückwirkungsanordnung bedurfte es jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit eines schnellen Tätigwerdens. Die Fraktionen der CDU/CSU und der FDP brachten am 11.6.2013 einen entsprechenden Gesetzentwurf zur Änderung des EStG in den Bundestag ein (BTDrucks. 17/13870). Der Gesetzentwurf beschränkte sich darauf, in § 2 Abs. 8 die hier besprochene Änderung unter Anordnung einer unbeschränkten Rückwirkung einzufügen. Alternativ hätte auch die Möglichkeit bestanden, eine umfassende stl. Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Ehegatten herbeizuführen. Eine entsprechende Kleine Anfrage dreier Abgeordneter der Linken beantwortete die BReg. im Wesentlichen damit, dass hinsichtlich anderer Steuernormen noch weiterer Prüfungsbedarf bestehe. Insbesondere sei eine allgemeine Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Angehörigen iSv. § 15 AO weder erforderlich noch sinnvoll gewesen (so die Antwort der BReg. auf die Kleine Anfrage, BTDrucks. 17/14343).

► **Bedeutung der Änderung:** Soweit in Abs. 8 die Begriffe der Ehe und der Ehegatten verwandt werden, sind sie in Anlehnung an ihre zivilrechtl. Bedeutung zu verstehen (vgl. BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24; s. auch Seeger in Schmidt XXXIII. § 26 Rn. 7).

Der Inhalt der Begriffe der Lebenspartnerschaft und der Lebenspartner entspricht dem des Lebenspartnerschaftsgesetzes v. 16.2.2001 (BGBl. I 2001,

266, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 7.5.2013, BGBl. I 2013, 1122).

Die Neuregelung ist in mehrfacher Hinsicht zu kritisieren. Zunächst gibt das BVerfG in der vorliegenden Entscheidung zu erkennen, dass es eine umfassende stl. Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Ehepartnern für geboten hält. Dem Gericht ist darin ausdrücklich zuzustimmen. Es gibt kein „Abstandsgebot“ zugunsten der Ehe, das eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte (anders Greite, FR 2013, 723; Seeger in Schmidt XXXII. § 26 Rn. 1a). Vielmehr sind die Gründe für die stl. Andersbehandlung der Ehepartner gegenüber Alleinstehenden auch bei eingetragenen Lebenspartnern vorhanden, wie das BVerfG zutreffend hervorhebt. Eine Beschränkung auf einzelne Steuerarten ist nicht angezeigt. Angesichts dessen hätte es nahegelegen, eine umfassende stl. Gleichstellung zu normieren, anstatt sich auf den unmittelbar veranlassten Entscheidungsfall zu beschränken. Zu erklären ist dieses Verhalten des Gesetzgebers vermutlich mit der Tatsache, dass die Entscheidung des BVerfG unmittelbar vor der Bundestagswahl erging. Hier erschien es vermutlich als politisch geboten, der Entscheidung nur entsprechend ihrem unmittelbaren Entscheidungsausspruch nachzukommen. Materiell ändert dies aber nichts daran, dass auch für die übrigen Steuern eine Angleichung erforderlich ist. Eine solche Angleichung ist in jedem einzelnen Steuergesetz, soweit es entsprechende Regelungen enthält, aber auch in § 15 AO vorzunehmen, indem eingetragene Lebenspartner als Angehörige eingestuft werden.

Aber auch im Einzelnen ist die Vorschrift nicht gelungen. Sie formuliert, dass die Regelungen des EStG über Ehegatten auch auf Lebenspartner anzuwenden seien. Damit beschränkt sie ihre Geltung ausdrücklich nur auf Normen des EStG. Das EStRecht besteht aber aus mehr als dem bloßen Gesetzestext. Das EStG wird durch die EStDV und weitere Ausführungsnormen ergänzt. Zudem ist das EStRecht gerade im Bereich der Familienbesteuerung durch richterrechtl. Normierungen geprägt. Orientiert man sich nur am Wortlaut von Abs. 8, wären diese normativen Festlegungen nicht vom Gleichstellungsgebot erfasst. Richtigerweise wird man die Norm aber so verstehen müssen, dass in allen Fällen, die sich auf die Steuerart der ESt beziehen, eine Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartnern zu erfolgen hat.

