

Art. 3 Abs. 1 und 3 sowie Art. 14 Abs. 1 GG gebieten es nicht, eingetragene Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich in dieselbe Steuerklasse einzuordnen und ihnen dieselben Freibeträge zu gewähren wie Ehegatten.

Bundesfinanzhof , Urteil v. 20.06.2007 - Az.: II R 56/05

Gründe:

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin der am 28. Februar 2002 verstorbenen S, mit der sie am 30. November 2001 eine eingetragene Lebenspartnerschaft nach § 1 des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG) (Art. 1 des Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften --LPartDisBG-- vom 16. Februar 2001, BGBl I, 266) begründet hatte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin durch Bescheid vom 30. Mai 2003 Erbschaftsteuer nach der Steuerklasse III fest. Die Klägerin ist demgegenüber der Ansicht, ihr Erwerb sei nach der Steuerklasse I zu besteuern und es sei ein Freibetrag gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zu gewähren. Mit Einspruchsbescheid vom 18. Dezember 2003 setzte das FA die Erbschaftsteuer nach einem steuerpflichtigen Erwerb von 58 400 EUR auf 12 040 EUR herab, hielt aber an der Besteuerung nach der Steuerklasse III fest.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1949 abgedruckten Urteil ab. Es sei von Verfassungs wegen nicht geboten, eingetragene Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten zu behandeln.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3 sowie Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Da Lebenspartner gemäß § 11 LPartG als Familienangehörige des anderen Lebenspartners gälten, sei die Anwendung der Steuerklasse III ausgeschlossen und für Lebenspartner die Steuerklasse I anzuwenden. Die erbschaftsteuerrechtliche Ungleichbehandlung von Ehepartnern und Lebenspartnern sei mit Art. 3 Abs. 1 und 3 GG unvereinbar; das Merkmal der Homosexualität sei den Merkmalen des Art. 3 Abs. 3 GG, insbesondere dem des Geschlechts, gleichzusetzen. Eine Gleichbehandlung von Lebenspartnern und Ehegatten verstoße auch nicht gegen Art. 6 Abs. 1 GG, weil das Institut der Ehe durch das LPartG weder geschädigt noch beeinträchtigt werde. Es verstoße ferner gegen die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, überlebende Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich wie Fremde zu behandeln und damit die zivilrechtliche Gleichstellung der Lebenspartnerschaft mit der Ehe unberücksichtigt zu lassen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Erbschaftsteuerbescheid vom 30. Mai 2003 in der Gestalt des Einspruchsbescheids vom 18. Dezember 2003 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

Art. 3 Abs. 1 und 3 sowie Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG gebieten es nicht, die Partner eingetragener Lebenspartnerschaften nach derselben Steuerklasse zu besteuern und ihnen dieselben Freibeträge zu gewähren wie Ehegatten.

1. Nach § 15 Abs. 1 ErbStG fallen Ehegatten in die Steuerklasse I. Sie unterliegen damit nach § 19 Abs. 1 des Gesetzes den niedrigsten Steuersätzen. Gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommen sie ferner in den Genuss des höchsten Freibetrages von 307 000 EUR. Außerdem steht ihnen der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG zu. Die Klägerin hat von Verfassungs wegen keinen Anspruch darauf, erbschaftsteuerrechtlich den Ehegatten gleichgestellt zu werden.

a) Ein solcher Anspruch ergibt sich insbesondere nicht aus Art. 3 Abs. 1 GG. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) führt in dem Urteil vom 17. Juli 2002 1 BvF 1, 2/01 (BVerfGE 105, 313) aus, dass es einerseits dem Gesetzgeber gemäß Art. 3 Abs. 1 GG nicht verwehrt sei, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen, dass andererseits aber aus Art. 6 Abs. 1 GG kein Gebot herzuleiten sei, andere Lebensformen gegenüber der Ehe zu benachteiligen. Beide Aussagen zusammengenommen bedeuten, dass der Gesetzgeber den eingetragenen Lebenspartnern zwar ungeachtet des Schutzes der Ehe aus Art. 6 Abs. 1 GG dieselben Vergünstigungen einräumen kann wie Ehegatten, dass er dies aber ungeachtet des Art. 3 Abs. 1 GG nicht muss. Nur die Ehe und Familie stehen nach Art. 6 Abs. 1 GG unter dem besonderen Schutz des Staates. Diese unterschiedliche Verfassungsrechtslage bezüglich der Ehe und der eingetragenen Lebenspartnerschaft hat auch vor Art. 3 Abs. 1 GG Bestand (im Ergebnis ebenso zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Kindern: Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. April 2004 VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103, und vom 30. November 2004 VIII R 61/04, BFH/NV 2005, 695, sowie zum Ehegattensplitting: Urteil des BFH vom 26. Januar 2006 III R 51/05, BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515, unter II. 3.; vgl. auch Beschluss des BFH vom 6. Oktober 2005 II B 132/04, BFH/NV 2006, 303). Wenn der Gesetzgeber eine erbschaftsteuerrechtliche Gleichbehandlung der eingetragenen Lebenspartner mit Ehegatten will, bedarf es somit eines dies regelnden Steuergesetzes, an dem es derzeit noch fehlt.

b) Nichts anderes ergibt sich aus dem in Art. 3 Abs. 3 GG angeordneten Differenzierungsverbot. Selbst wenn --wie die Revision meint-- die Homosexualität den in Art. 3 Abs. 3 GG aufgeführten Merkmalen gleichzusetzen sein sollte, ergibt sich daraus jedenfalls nicht die Pflicht des Gesetzgebers, eingetragene Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich den Ehegatten gleichzustellen.

c) Im Ergebnis nicht anders verhält es sich mit dem Einwand der Klägerin, die Besteuerung nach der Steuerklasse III verletze ihre Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG und sei daher verfassungswidrig. Bei diesem Einwand stützt sich die Klägerin u.a. auf den Beschluss des BVerfG vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91

(BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671). In diesem Beschluss führt das BVerfG aus, in Ergänzung zur Eigentumsgarantie gewährleiste die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG den Fortbestand des Privateigentums im Wege der Rechtsnachfolge. Sie schütze nicht nur den Erblasser, sondern auch den Erben. Für den Erblasser gewährleiste sie zunächst die Testierfreiheit. Neben den Schutz der Testierfreiheit trete der Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG). Deshalb sehe das bestehende Erbschaftsteuerrecht auch das Familienprinzip als weitere Grenze für das Maß der Steuerbelastung vor. Zum Schutz von Ehe und Familie sei der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass --je nach dessen Größe-- zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleinen Vermögen, völlig steuerfrei zugute komme. Im geltenden Recht werde dies in typisierender Weise durch die Freibeträge des § 16 ErbStG für Ehegatten und Kinder erreicht. In Bezug auf einen darüber hinausgehenden Vermögenszuwachs sei der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibe und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren gehe. Im geltenden Recht nehme der Gesetzgeber diese nach Art. 6 Abs. 1 GG gebotene Abstufung der Steuerbelastung durch ermäßigte Steuersätze vor.

Soweit das BVerfG mit diesen Ausführungen dem Gesetzgeber in Einschränkung der ihm ansonsten zustehenden "weitreichenden Gestaltungsbefugnis" Grenzen für die Erbschaftsteuerbelastung vorgibt, sind diese aus Art. 6 Abs. 1 GG abgeleitet und demgemäß auf Ehegatten und Kinder zugeschnitten. Da im Streitfall Kinder nicht betroffen sind, führt somit auch die Berufung der Klägerin auf Art. 14 Abs. 1 GG wieder zurück auf den Ehegattenbegriff des Art. 6 Abs. 1 GG. Ehegatten aber waren die Klägerin und die Erblasserin nicht. Wenn die Klägerin dennoch beansprucht, gleichermaßen unter Wahrung dieser Belastungsgrenzen besteuert zu werden, ist die Grundlage ihres Begehrens letztlich wiederum der Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 und 3 GG. Daher bleibt es auch in diesem Zusammenhang bei dem bereits oben zu II. 1. a und b gewonnenen Befund, dass dem Anliegen der Klägerin nur durch eine Änderung des ErbStG entsprochen werden kann.

2. Für dieses Ergebnis spricht auch das o.a. Urteil des BVerfG in BVerfGE 105, 313 zum verfassungskonformen Zustandekommen des LPartDisBG vom 16. Februar 2001 (BGBl I, 266).

a) Der Gesetzentwurf der damaligen Regierungsfractionen für ein LPartG vom 4. Juli 2000 (BTDrucks 14/3751) enthielt in Art. 3 § 78 eine Gleichstellung der Lebenspartner mit Ehegatten auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer. Der Entwurf wurde jedoch im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens in einen zustimmungsfreien und einen zustimmungspflichtigen Teil aufgespalten. Die Regelungen bezüglich der Erbschaftsteuer befanden sich danach im zustimmungspflichtigen Teil. Nur der zustimmungsfreie Teil ist Gesetz geworden, nämlich jenes LPartDisBG. Diese Aufspaltung des Gesetzentwurfs hielten einige Landesregierungen für willkürlich. Sie sahen darin eine Umgehung des Zustimmungsrechts des Bundesrates und wandten sich an das BVerfG. Das BVerfG wies jedoch die Normenkontrollanträge mit dem o.a. Urteil in BVerfGE 105, 313 zurück. Es stützte sich dabei im Wesentlichen darauf, dass die Bundesländer auf den Gebieten, die zur Zustimmungsbedürftigkeit eines Teils

des ursprünglichen Gesetzentwurfs geführt hatten, ihre Regelungsfreiheit behielten, und fügte dem hinzu, es habe keine Notwendigkeit bestanden, das Unterhaltsrecht für Lebenspartner und die steuerrechtliche Berücksichtigung darauf beruhender Unterhaltsleistungen in ein und demselben Gesetz zu regeln. Auch das Unterhaltsrecht der Ehegatten sei stets getrennt von seiner steuerrechtlichen Behandlung in den Steuergesetzen ausgestaltet worden.

b) Das BVerfG spricht demnach bezüglich der steuerrechtlichen Folgen einer eingetragenen Lebenspartnerschaft ausdrücklich von einer getrennten Ausgestaltung in einem zweiten Gesetz und nicht davon, dass es dieses zweiten Gesetzes ohnehin nicht bedürfe, weil sich die Angleichung an die steuerrechtlichen Folgen einer Ehe bereits aus dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG ergebe. Hätte das BVerfG Letzteres zum Ausdruck bringen wollen, wäre im Zusammenhang mit der Zustimmungsproblematik des Bundesrates Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG zumindest zu erwähnen gewesen. Dies ist jedoch unterblieben.

3. Nach den vorstehenden Ausführungen scheidet eine analoge Anwendung der §§ 15, 16, 17 und 19 ErbStG auf eingetragene Lebenspartner von vornherein aus. Die Vorschriften enthalten insoweit keine Lücken (so auch BFH-Urteil in BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515, unter II. 2.). Die Eigenschaft "Ehegatte(n)" ist für die genannten Vorschriften so wesentlich, dass sie auch bei einer analogen Anwendung auf andere Sachverhalte gegeben sein müsste. Dies ist nach dem bisherigen Verständnis von der Ehe aber bei eingetragenen Lebenspartnern nicht der Fall.

Auch § 11 Abs. 1 LPartG vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Nach dieser Vorschrift gilt ein Lebenspartner als Familienangehöriger des anderen Lebenspartners, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist. Diese Einbeziehung des Lebenspartners in den Kreis der Familienangehörigen ist erbschaftsteuerrechtlich für die Steuerklassen, Freibetragsregelungen und den besonderen Versorgungsfreibetrag ohne Bedeutung, weil das ErbStG insoweit nicht an den Begriff des Familienangehörigen anknüpft.

4. Der von der Klägerin gegenüber dem FA mit "Einspruch" im Schriftsatz vom 7. März 2007 erstmals geltend gemachte Anspruch auf Berücksichtigung einer Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG kann im Revisionsverfahren -- abgesehen davon, dass die Klägerin ihren "Einspruch" mit Schriftsatz 1. Juni 2007 gegenüber dem FA zurückgenommen hat -- nicht berücksichtigt werden. Eine solche Ausgleichsforderung war nicht Gegenstand der Vorentscheidung; demgemäß sind auch die Voraussetzungen einer solchen Forderung nicht festgestellt. Die Klägerin hat jedoch insoweit auch keine zulässige und begründete Verfahrensrüge erhoben.