

BFH, Urteil vom 26.01.2006

Aktenzeichen: III R 51/05

BStBl II 2006, S. 515

Der Leitsatz

Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft haben keinen Anspruch auf Durchführung einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer unter Anwendung des Splittingtarifs.

Normenkette

Rechtszug:

EStG § 26; EStG § 26b; EStG § 32a Abs. 1; EStG § 32a Abs. 5; EStG § 33a; GG Art. 3 Abs. 1; GG Art. 6 Abs. 1

Vorinstanz:

FG Köln (Entscheidung vom 13.06.2005; Aktenzeichen 15 K 284/04; EFG 2005, 1362)

Der Sachverhalt

I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) leben seit dem 11. Mai 2002 in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl I 2001, 266).

Beide Kläger beantragten bei ihrer jeweiligen Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2002 die Durchführung einer Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit dem Ziel der Anwendung des Splittingtarifs gemäß § 32a Abs. 5 EStG.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) folgte den Anträgen nicht, sondern führte für die Kläger Einzelveranlagungen durch. Die nach dem Grundtarif gemäß § 32a Abs. 1 EStG festgesetzte Einkommensteuer betrug für den Kläger zu 1 2 823 € bei einem

zu versteuernden Einkommen von 18 570 € und für den Kläger zu 2 19 143 € bei einem zu versteuernden Einkommen von 59 924 €.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1362 veröffentlicht ist, führte im Wesentlichen aus:

Eine Zusammenveranlagung sei nach §§ 26, 26b EStG ausschließlich für Ehepaare vorgesehen. Eingetragene Lebenspartner fielen mithin nicht in den Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung. Eine verfassungskonforme Auslegung entsprechend dem Begehren der Kläger sei entgegen dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut nicht möglich. Es handle sich auch nicht um eine planwidrige Gesetzeslücke, so dass eine analoge Anwendung gleichfalls nicht in Betracht komme. Die im finanzgerichtlichen Verfahren von den Klägern hilfsweise begehrte Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) scheide mangels Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Regelung ebenfalls aus. Insbesondere verstießen die Vorschriften nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die durch die Zusammenveranlagung bewirkte Besserstellung von Ehepaaren nach Maßgabe der in Art. 6 Abs. 1 GG verankerten verfassungsrechtlichen Wertentscheidung gerechtfertigt sei.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Sie tragen vor, der Wortlaut der §§ 26, 26b EStG sei für die Beurteilung, ob die Lebenspartnerschaft in den Genuss des Splittingtarifs kommen solle, nicht entscheidend. Da der Personenstand "Lebenspartnerschaft" bei Verabschiedung der §§ 26, 26b EStG noch nicht existiert habe, könne keine durch den Gesetzgeber bewusst in Kauf genommene Regelungslücke bestehen. Daher sei eine entsprechende Anwendung der gesetzlichen Regelung auf eingetragene Lebenspartnerschaften geboten.

Selbst wenn man entsprechend der Auffassung des FG eine bewusste Regelungslücke des Gesetzgebers annehme, sei ein derartiger mutmaßlicher gesetzgeberischer Wille wegen des darin liegenden Verfassungsverstößes unbeachtlich.

Die Ungleichbehandlung von Ehepaaren und eingetragenen Lebenspartnerschaften sei mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Eine Rechtfertigung hierfür lasse sich Art. 6 Abs. 1 GG nicht entnehmen, weil die darin geschützte Institution Ehe im Streitfall nicht zur Diskussion stehe. Es gehe nicht um die Förderung von Ehe und Familie, sondern um die steuerrechtliche Schlechterstellung der Lebenspartnerschaft. Deshalb sei darüber nachzudenken, ob der besondere Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG nicht notwendigerweise auch den Lebenspartnerschaften zukommen müsse. Der Gesetzgeber habe nämlich die Lebenspartnerschaft der Institution Ehe als gesetzlich anerkannte Institution angenähert.

Auch aus der Entscheidung des BVerfG zur eingetragenen Lebenspartnerschaft sei herzuleiten, dass die Versagung des Splittingtarifs für eingetragene Lebenspartnerschaften verfassungswidrig sei. Das BVerfG habe zwar offen lassen müssen, ob die nur beschränkte einkommensteuerrechtliche Abzugsmöglichkeit nach § 33a EStG für Unterhaltsaufwendungen bei Lebenspartnern gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße (BVerfG-Urteil vom 17. Juli 2002 1 BvF 1/01 u.a., BVerfGE 105, 313). Es habe aber in diesem Zusammenhang auf seine Beschlüsse vom 17. Oktober 1984 1 BvR 527/80 u.a. (BVerfGE 68, 143) und vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84 u.a. (BVerfGE 82, 60) verwiesen, in denen es die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Unterhaltspflichten in anderen Fällen für verfassungswidrig erklärt habe.

Die Kläger beantragen, das FA unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einkommensteuerbescheide 2002 in der Fassung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen zu verpflichten, für die Kläger nach §§ 26, 26b EStG eine Zusammenveranlagung durchzuführen,

hilfsweise, das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und die Frage, ob die Versagung des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartner mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei, dem BVerfG zur Entscheidung vorzulegen.

Das FA beantragt, die Revision und den Hilfsantrag als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Entscheidung

II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

Nach zutreffender Entscheidung des FG haben die Kläger keinen Anspruch auf Zusammenveranlagung.

1. Nach §§ 26, 26b EStG steht das Recht auf Wahl der Zusammenveranlagung nur Ehegatten zu, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und während des Veranlagungszeitraums nicht dauernd getrennt gelebt haben. Haben Ehegatten die Zusammenveranlagung gewählt, ist nach § 32a Abs. 5 EStG das Splittingverfahren anzuwenden.

Mit dem Begriff "Ehegatten" sind eindeutig die Partner einer Ehe im Sinne des bürgerlichen Rechts gemeint. Unter einer "Ehe" ist nur die rechtlich verbindliche Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau zu verstehen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 20. April 2004 VIII R 88/00 , BFH/NV 2004, 1103 , m.w.N.; die Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1143/04 wurde durch Beschluss vom 12. Januar 2006 nicht zur Entscheidung angenommen).

Gleichgeschlechtliche Lebenspartner, die eine Lebenspartnerschaft nach dem LPartG begründet haben, sind von dem Gesetzeswortlaut mithin nicht erfasst. Eine unmittelbare Anwendung der Regelung auf die Kläger als gleichgeschlechtliche Lebenspartner scheidet somit aus.

2. Eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Zusammenveranlagung auf eingetragene Lebenspartnerschaften kommt mangels Regelungslücke nicht in Betracht.

Die analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Eine Gesetzeslücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig,

aber —gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck— nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist. Eine Auslegung gegen den Wortlaut kommt zudem nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (Senatsurteil vom 2. Juni 2005 III R 15/04 , BFHE 210, 141 , BStBl II 2005, 828 , m.w.N.; vgl. auch Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., S. 381 ff.).

a) Das im LPartG verankerte Rechtsinstitut der eingetragenen Lebenspartnerschaft ist zwar in mancher Hinsicht mit den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Ehe vergleichbar. So bildet die Lebenspartnerschaft wie die Ehe eine exklusive, auf Dauer angelegte Verantwortungsgemeinschaft. Sie kann nur mit einer Person begründet werden, die unverheiratet ist und keine andere Lebenspartnerschaft führt (§ 1 Abs. 2 LPartG). Wie die Ehe (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs —BGB—) wird sie grundsätzlich auf Lebenszeit eingegangen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 LPartG). Dazu bedarf es einer entsprechenden Erklärung gegenüber einer Behörde (§ 1 Abs. 1 Satz 3 LPartG). Eine Lebenspartnerschaft kann wie die Ehe nur durch gerichtliche Entscheidung aufgehoben werden (§ 15 Abs. 1 LPartG).

Nach § 5 Satz 1 LPartG sind die Lebenspartner einander zum angemessenen Unterhalt verpflichtet. In § 5 Satz 2 LPartG wird für das Maß des geschuldeten Unterhalts auf §§ 1360a, 1360b BGB verwiesen, die den Unterhalt zwischen Verheirateten regeln und für Lebenspartner entsprechend gelten sollen (vgl. Bundesarbeitsgericht —BAG—, Urteil vom 29. April 2004 6 AZR 101/03, Der Betrieb —DB— 2004, 2757).

b) Nach zutreffender Entscheidung des FG fehlt es im Streitfall aber jedenfalls an einer planwidrigen Regelungslücke durch den Gesetzgeber (vgl. auch Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 18. August 2004 3 K 200/02, EFG 2005, 51); denn der Gesetzgeber hat bewusst von einer einkommensteuerlichen Gleichstellung von Ehegatten und Partnern einer gleichgeschlechtlichen Gemeinschaft abgesehen. Der ursprünglich einheitliche Entwurf des LPartG wurde während des Gesetzgebungsverfahrens in zwei Gesetze aufgliedert: Zum einen in das LPartG mit den Regelungen zur eingetragenen Lebenspartnerschaft und zu den wesentlichen damit verbundenen Rechtsfolgen, zum anderen in das Gesetz zur Ergänzung des LPartG und anderer Gesetze (Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz —LPartErG—), das in Art. 2 § 55 auch Änderungen des EStG vorsah (BTDrucks 14/4545, S. 69, 70, 80). Dem

LPartErG hat der Bundesrat nicht zugestimmt (vgl. zur Entstehungsgeschichte ausführlich BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 313).

Damit beruht die unterschiedliche einkommensteuerliche Behandlung von Ehegatten einerseits und den Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft andererseits nicht auf einer unbewussten Regelungslücke. Der Gesetzgeber hat bei der Schaffung des LPartG bewusst auf eine Änderung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Zusammenveranlagung und zum Splittingverfahren verzichtet. Dies bedeutet, dass die Regelungen nach wie vor ausschließlich für Ehegatten anwendbar bleiben sollen (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 61/04 , BFH/NV 2005, 695 , m.w.N.).

c) Diesem Ergebnis steht auch nicht die Entscheidung des BAG in DB 2004, 2757 entgegen, nach welcher der für Verheiratete geltende Ortszuschlag nach § 29 des Bundes-Angestelltentarifvertrages für die eingetragenen Lebenspartnerschaften entsprechend anzuwenden ist. Das BAG führt in seiner Entscheidung selbst aus, diese rechtliche Beurteilung sei auf die Besonderheit der in Art. 9 Abs. 3 GG geschützten Tarifautonomie zurückzuführen. Der in Art. 6 Abs. 1 GG verankerte Schutzauftrag für Ehe und Familie binde nicht die Tarifvertragsparteien, sondern richte sich an den Staat und seine Institutionen.

3. Da der Ausschluss der Lebenspartner von der Zusammenveranlagung und von dem Splittingtarif nicht gegen die Verfassung verstößt, kommt weder eine verfassungskonforme Auslegung noch eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG in Betracht.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG verpflichtet Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm den Staat, die Ehe zu schützen und zu fördern. Das gilt nur für die Ehe als Institut, nicht dagegen für andere Lebensformen (z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 313, und BVerfG-Beschluss vom 7. Oktober 2003 1 BvR 246/93 u.a., BVerfGE 108, 351, jeweils m.w.N.). Soweit der Gesetzgeber Ehe und Familie steuerlich besser gestellt hat als nichteheliche Lebensgemeinschaften, hat das BVerfG dies durch Art. 6 Abs. 1 GG für gerechtfertigt gehalten (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 1. Juni 1983 1 BvR 107/83, BStBl II 1984, 172; vom 15. November 1989 1 BvR 171/89, BStBl II 1990, 103, und vom 15. Mai 1990 2 BvR 592/90, BStBl II 1990, 764). Eine unterschiedliche Förderung von Ehe und Familie im Vergleich zu anderen Formen gemeinschaftlichen Zusammenlebens verstößt daher nicht gegen den insoweit nachrangigen Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG-Beschluss in BStBl II

1984, 172; BFH-Urteile vom 25. April 2001 II R 72/00, BFHE 194, 462, BStBl II 2001, 610, und in BFH/NV 2004, 1103; vgl. auch Senatsurteil vom 28. Juli 2005 III R 30/03, BFHE 210, 355, BFH/NV 2005, 2277, jeweils m.w.N.).

Das gilt auch für die unterschiedliche Behandlung von Ehepaaren und eingetragenen Lebenspartnerschaften hinsichtlich der Veranlagungswahlrechte. Allein aus den gegenseitigen Unterhaltspflichten, die bei der eingetragenen Lebenspartnerschaft bestehen, ergibt sich keine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers, Lebenspartnern ebenfalls die Möglichkeit der Zusammenveranlagung und der Anwendung des Splittingtarifs einzuräumen.

Zwar gebietet die Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG), die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind daher unvermeidbare Ausgaben im privaten Bereich —wie zwingende Unterhaltsverpflichtungen— einkommensteuerlich in realitätsgerechtem Umfang zu berücksichtigen (vgl. Kammerbeschluss vom 25. April 1988 1 BvR 807/87, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1989, 71). Soweit ein Lebenspartner für den anderen Lebenspartner Unterhalt zu zahlen hat, wird diese die steuerliche Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten mindernde wirtschaftliche Belastung steuerlich dadurch berücksichtigt, dass er die Unterhaltsaufwendungen bis zu einer bestimmten Höhe (im Streitjahr 2002 bis zu 7 188 €), die sich am sozialhilferechtlichen Existenzminimum orientiert, nach § 33a EStG als außergewöhnliche Belastung abziehen kann (BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 313). Ob der abziehbare Höchstbetrag realitätsgerecht im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG ist, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich, denn die Kläger haben keine Unterhaltsaufwendungen geltend gemacht.

Auch die FG halten übereinstimmend die Nichtanwendung des Splittingtarifs bei Lebenspartnerschaften für verfassungsgemäß (vgl. Urteile des FG des Saarlandes vom 21. Januar 2004 1 K 466/02, EFG 2004, 568; des Schleswig-Holsteinischen FG in EFG 2005, 51; des FG Hamburg vom 8. Dezember 2004 II 510/03, EFG 2005, 705; des Niedersächsischen FG vom 15. Dezember 2004 2 K 292/03, EFG 2005, 606; des FG Berlin vom 21. Juni 2004 9 K 9214/03, Internationales Steuerrecht 2005, 540, und 9 K 9037/03, EFG 2005, 1202, jeweils m.w.N.; zur vergleichbaren Problemstellung der Steuerklasse für den eingetragenen Lebenspartner bei der Erbschaftsteuer: Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. August 2005 3 K 55/04, EFG 2005, 1949)