

Ausfertigung

02. Dez. 2006

BUNDESFINANZHOF

Az. II R 43/05

## IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

\_\_\_\_\_

Kläger und Revisionskläger,  
Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte Danuser & Luckhaus,  
Im Mediapark 6a, 50670 Köln,

gegen

\_\_\_\_\_

Beklagter und Revisionsbeklagter,  
wegen Erbschaftsteuer  
hat der II. Senat  
unter Mitwirkung  
des Vorsitzenden Richters  
am Bundesfinanzhof Dr. Schwakenberg  
und der Richter  
am Bundesfinanzhof Kilches,  
Dr. Pahlke,  
Dr. Jüptner und  
Schmid

in der Sitzung vom 8. November 2006 durch Gerichtsbescheid  
für Recht erkannt:

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des  
Finanzgerichts Köln vom 29. Juni 2005  
9 K 1041/03 wird als unbegründet zurückgewiesen.  
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger  
zu tragen.

Dieser Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird innerhalb eines  
Monats nach seiner Zustellung mündliche Verhandlung beantragt,  
gilt er als nicht ergangen.

- 2 -

Auch für den Antrag auf mündliche Verhandlung besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer; ferner Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwalts-gesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Halbsatz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

### G r ü n d e

#### I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe des am [REDACTED] verstorbenen [REDACTED], mit dem er am [REDACTED] vor der zuständigen Behörde eine Lebenspartnerschaft eingegangen war. Durch Änderungsbescheid vom 19. Juli 2002 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegen den Kläger bei einem Erwerb von [REDACTED] nach der Steuerklasse III Erbschaftsteuer in Höhe von [REDACTED] fest. Der Kläger meinte demgegenüber, der Erwerb sei nach der Steuerklasse I zu besteuern. Außerdem stehe ihm statt eines Freibetrages gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) von 10 000 DM ein solcher gemäß Nr. 1 der Vorschrift von 600 000 DM und gemäß § 17 Abs. 1 ErbStG ein Versorgungsfreibetrag zu. Einspruch und Klage hatten jedoch keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1788 veröffentlichten Urteil der Ansicht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) ergebe sich kein Ver-

- 3 -

- 3 -

fassungsgebot, Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten zu behandeln. Die Besserstellung der Ehegatten sei durch Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

Mit der Revision macht der Kläger geltend, es sei zwar zutreffend, dass nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 ErbStG Lebenspartner mit Auswirkung auf Freibeträge und Steuersatz unter die Steuerklasse III fielen. Das FG habe aber verkannt, dass die Vorschrift insofern verfassungswidrig sei, als sie Lebenspartner nicht wie Ehegatten der Steuerklasse I zuordne. Diese Ungleichbehandlung verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Für die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft von Lebenspartnern gälten weitgehend dieselben Regelungen wie für Ehegatten. Dies betreffe z.B. das Güterrecht (Zugewinnsgemeinschaft), das Erbrecht und den Versorgungsausgleich im Falle einer Aufhebung der Partnerschaft. Die Situation von Lebenspartnern ohne Kinder sei deshalb mit der von Ehegatten ohne Kinder vergleichbar. Eine Gefährdung des Instituts der Ehe sei nicht gegeben, da die Ehe und die Lebenspartnerschaft "gänzlich andere Personengruppen" betreffen. Außerdem verstoße es gegen die Verfassungsgarantie des Erbrechts durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, die genannten Rechtsfolgen einer Lebenspartnerschaft nicht zu berücksichtigen.

Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2003, den Änderungsbescheid vom 19. Juli 2002 und den geänderten Bescheid vom 5. April 2002 aufzuheben, hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 4 -

- 4 -

II.

Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Art. 3 Abs. 1 und 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 Nr. 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 seinerzeit 600 000 DM (nunmehr 307 000 €). Außerdem steht ihnen der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG zu. Der Kläger 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 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,

- 5 -

- 5 -

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) Im Ergebnis nicht anders verhält es sich mit dem Einwand des Klägers, die Besteuerung nach der Steuerklasse I verletze seine Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG und sei daher verfassungswidrig. Bei diesem Einwand stützt sich der Kläger 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 Vermögenszu-

- 6 -

- 6 -

wachs 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 des Klägers auf Art. 14 Abs. 1 GG wieder zurück auf den Ehegattenbegriff des Art. 6 Abs. 1 GG. Ehegatten aber waren der Kläger und der Erblasser nicht. Wenn der Kläger dennoch beansprucht, gleichermaßen unter Wahrung dieser Belastungsgrenzen besteuert zu werden, ist die Grundlage seines Begehrens letztlich wiederum der Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Daher bleibt es auch in diesem Zusammenhang bei dem bereits oben zu II. 1. a gewonnenen Befund, dass dem Anliegen des Klägers nur durch eine Änderung des ErbStG entsprochen werden kann.

2. Für diesen Befund spricht auch das o.a. Urteil des BVerfG in BVerfGE 105, 313 zum verfassungskonformen Zustandekommen des Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften (LPartDisBG) vom 16. Februar 2001 (BGBl I, 266).

a) Der Gesetzentwurf der damaligen Regierungsfractionen für ein Lebenspartnerschaftsgesetz 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

- 7 -

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

- 8 -

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.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ergeht gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid.

Dr. Schwakenberg

Kilches

Richter am Bundes-  
finanzhof Dr. Pahlke  
ist durch Urlaub  
gehindert, seine  
Unterschrift beizu-  
fügen

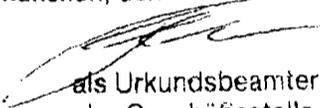
Dr. Schwakenberg

Dr. Jüptner

Schmid

**Ausgefertigt**

München, den 2. 1. 08

  
als Urkundsbeamter  
der Geschäftsstelle  
Justizsenatspräsident