

SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES  
FINANZGERICHT



IM NAMEN DES VOLKES  
URTEIL

3 K 200/02

In dem Rechtsstreit

des Herrn [REDACTED]

Kläger,

gegen

Finanzamt [REDACTED]

Beklagter,

wegen Einkommensteuer 2001

hat der 3. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts auf die mündliche Verhandlung vom 18. August 2004 durch

den Präsidenten des Finanzgerichts  
den Richter am Finanzgericht  
den Richter am Verwaltungsgericht  
die ehrenamtliche Richterin  
die ehrenamtliche Richterin

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

### Tatbestand

Der Kläger erzielte im Streitjahr als Verwaltungsangestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sein Bruttoarbeitslohn betrug 73.036 DM.

Am 14. September 2001 ging der Kläger mit Herrn [REDACTED] eine eingetragene Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) ein. Dieser bezog als Angestellter einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 53.378 DM.

Mit Einkommensteuer(EST)-Bescheid für 2001 vom 4. März 2002 veranlagte das beklagte Finanzamt den Kläger erklärungsgemäß und setzte die EST 2001 auf 6.679,01 € fest.

Gegen den EST-Bescheid legte der Kläger Einspruch ein und beantragte die Zusammenveranlagung mit seinem Lebenspartner, Herrn [REDACTED]. Die im Streitjahr geltende Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) widerspreche Art. 3 des Grundgesetzes (GG). Das so genannte „Ehegatten-Splitting“ müsse auch auf Lebenspartner Anwendung finden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 30. August 2002 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Eine Zusammenveranlagung komme nur bei Eheleuten in Betracht. Unter Ehe i.S. des EStG sei die Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau zu verstehen.

Am 3. September 2002 hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben. Zwar sei nach den Bestimmungen des EStG die Anwendung des Splittingtarifs ausschließlich Ehegatten vorbehalten. Hierin liege jedoch wegen der auch bei Lebenspartnern wechselseitig begründeten Unterhaltspflicht ein Verstoß gegen Art. 3 GG. Auf die Klagebegründung wird im Übrigen Bezug genommen.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 4. März 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2002 zu ändern und die tarifliche Einkommensteuer 2001 unter steuerlicher Berücksichtigung der bestehenden Unterhaltspflichten neu festzusetzen.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen ESt-Akten des Finanzamts (StNr. ██████████) Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist unbegründet.

- 1.) Gemäß §§ 26, 26b EStG (2001) werden Ehegatten zusammen zur ESt veranlagt, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, während des Veranlagungszeitraumes nicht dauernd getrennt gelebt und sich für die Zusammenveranlagung entschieden haben (§ 26 Abs. 1 Satz 1 mit Abs. 2 EStG). Die Zusammenveranlagung nimmt Ehegatten von der Regelbesteuerung nach der aus dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG) abgeleiteten Grundtabelle aus und besteuert sie statt dessen nach dem Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5 EStG). Den Lebenspartnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG ist die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung nicht eröffnet worden. Hiervon gehen auch die Beteiligten aus.
- 2.) Auch im Wege der verfassungskonformen Auslegung kann das Ehegattensplitting nicht auf die eingetragene Lebenspartnerschaft übertragen werden. Angesichts des vom Lebenspartnerschaftsgesetz-Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) herausgestellten verfassungsrechtlichen Unterschiedes zwischen der verschiedengeschlechtlichen bürgerlichrechtlichen Ehe und der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG, der Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes und des nicht Gesetz gewordenen LPartG-Ergänzungsgesetzes sowie der nach dem Inkrafttreten des LPartG aufrecht erhaltenen ausschließlichen Anknüpfung des Splittingtarifs an eine bestehende Ehe sieht der Senat ebenso wie das Finanzgericht des Saarlandes (Urteil vom 21. Januar 2004, 1 K 466/02, Deutsche Steuerzeitung -DStZ- 2004, 265), keine Möglichkeit, das Ehegattensplitting im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auch auf die Besteuerung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG anzuwenden. Denn jede verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie - wie hier - mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (BVerfG-Beschluss vom 30. Juni 1964, 1 BvL 16-25/62, Entscheidungen des BVerfG -BVerfGE- 18, 97; Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 21. Januar 2004, 1 K 466/02, DStZ 2004, 265).

- 3.) Desgleichen scheidet eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über das Ehegattensplitting auf die eingetragene Lebenspartnerschaft aus. Voraussetzung einer Rechtsanalogie ist das Vorhandensein einer Gesetzeslücke, d.h. einer planwidrigen (unbewussten) Unvollständigkeit des Gesetzes (vgl. hierzu Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 355, 358). Im Streitfall ist aber durch Einführung des Rechtsinstituts der eingetragenen Lebenspartnerschaft keine „unbewusste“ Regelungslücke im EStG (nachträglich) entstanden. Vielmehr hat der Gesetzgeber – wie das LPartG-Ergänzungsgesetz mit seinen Regelungen zum Lebenspartnersplitting zeigt – die steuerlichen Auswirkungen, die aufgrund der Begründung einer Lebenspartnerschaft entstehen, durchaus gesehen (aber eine steuerliche Entlastung der Lebenspartnerschaft nicht vorgenommen). Eine unbewusste Regelungslücke liegt nicht vor. Im Übrigen ist auch fraglich, ob die Regelungen im EStG nach Einführung des Rechtsinstituts der eingetragenen Lebenspartnerschaft überhaupt lückenhaft sind, denn das EStG bestimmt für die Besteuerung von nicht verheirateten Personen ausdrücklich die Besteuerung nach dem Grundtarif. Im Unterschied hierzu fehlte in der vom Kläger zitierten Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts vom 29. April 2004 (6 AZR 101/03) eine solche „Auffangregel“. Die Lebenspartnerschaft ließ sich weder unter § 29 Abs. 1 BAT noch § 29 Abs. 2 BAT subsumieren.
- 4.) Entgegen der Auffassung des Klägers liegt durch die Anwendung des Grundtarifs auf eingetragene Lebenspartner kein Verstoß gegen Art. 3 des GG vor. Demzufolge schied eine Vorlage der Rechtssache an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG aus.

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt als steuerliche Grundregel das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Da sich die Besteuerung notwendigerweise an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen orientiert (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 3. November 1982, 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, 343 f., Bundessteuerblatt -BStBl- II 1982, 717, 725), dürfen wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte nicht willkürlich unterschiedlich besteuert werden. Der Gesetzgeber hat zwar bei seiner Entscheidung, welche wirtschaftlichen Sachverhalte er wie besteuern will, grundsätzlich einen weiten Gestaltungsspielraum. Er verlässt diesen Gestaltungsspielraum jedoch und verstößt dann gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn er wirtschaftlich gleich gelagerte Sachverhalte ohne sachlichen Grund einer unterschiedlichen Steuer unterwirft. Insbesondere darf er Niemanden wegen seines Geschlechts verschieden besteuern (Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG). Er ist aber andererseits auch im Einkommensteuerrecht von

Verfassungen wegen nicht zur reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verpflichtet, sondern darf sich dabei auch von sozial- und/oder gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten leiten lassen (BVerfG-Beschluss vom 23. November 1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 150/75, 120 f., Neue Juristische Wochenschrift -NJW- 1977, 241).

Im Streitfall teilt der Senat nicht die Auffassung des Klägers, dass es sich bei Ehe und Lebenspartnerschaft aufgrund der durch beide Institute begründeten Unterhaltspflichten der §§ 1360a, 1360b BGB um wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte handelt, die der Gesetzgeber willkürlich unterschiedlich besteuert. Dabei kann der Senat offen lassen, ob überhaupt wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte gegeben sind. Jedenfalls ist unter Berücksichtigung des weiten gesetzgeberischen Spielraums die Nichtanwendung des Splittingtarifs auf die Lebenspartnerschaft nicht willkürlich. Vielmehr findet die ausschließliche Anwendung des Splittingtarifs bei Ehegatten ihre Rechtfertigung in Art. 6 Abs. 1 GG, wonach die Ehe unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung steht. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des Finanzgerichts des Saarlandes in seiner Entscheidung vom 21. Januar 2004, 1 K 466/02 (DStZ 2004, 265) an. Zutreffend hat das FG Saarland ausgeführt, dass Ehe und Familie durch Art. 6 Abs. 1 GG deswegen unter besonderen verfassungsrechtlichen Schutz gestellt sind, weil sie seit Alters her die kleinsten Einheiten der staatlichen Gemeinschaft bilden, die sich als gesellschaftliche Grundlagen eines Staates über Jahrhunderte in allen Staats- und Gesellschaftsformen bewährt haben. Aus diesem Grund ist auch eine - gewollt oder ungewollt - kinderlose Ehe geschützt, weil sie für einen Ausgleich der Geschlechter auf der untersten Stufe der staatlichen Gemeinschaft sorgt. Darüber hinaus ist die Ehe regelmäßig Vorstufe zur Familie, indem sie als typische rechtlich gesicherte Gemeinschaft zwischen Mann und Frau die Grundlage für Kinder bildet, so dass sich die Ehe zur Familie fortentwickeln kann. Auch wenn heute die Vergreisung der Gesellschaft wegen zurückgehender Kinderzahlen beklagt wird, ist die Ehe, aus welcher - die von der staatlichen Gemeinschaft gewünschten - Kinder hervorgehen, immer noch die Regel, während die eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft nicht auf ein eigenes Kind angelegt sein kann, mithin regelmäßig auch nicht zu Elternverantwortlichkeit führt und dadurch typischerweise keinen Beitrag für die Zukunftsfähigkeit von Staat und Gesellschaft leistet (so zutreffend die Richterin Haas in ihrer abweichenden Meinung zum Lebenspartnerschaftsgesetz-Urteil des BVerfG, NJW 2003, 2551, 2552). Deshalb durfte der Gesetzgeber wegen dieser grundlegenden gemeinschaftswichtigen Regelbedeutung der Ehe für eine künftige

oder bestehende Familie an das Institut der Ehe typisierend steuerbegünstigend anknüpfen. Damit ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung, sondern eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung (BVerfG-Urteil, BVerfGE 61, 319 347, NJW 1982, 717, 726), weil sie typischerweise den finanziellen Spielraum der Ehegatten für eine Familiengründung bzw. in der Familie verbreitert. Insbesondere wegen dieser bevölkerungspolitisch besonders bedeutsamen Regelfunktion der Ehe als Vorstufe zur Familie mit eigenen Kindern, die der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft naturbedingt fehlt, ist es daher verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten, das Ehegattensplitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften auszudehnen.

Folgerichtig kann aus der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nicht abgeleitet werden, dass bereits das bloße Bestehen gesetzlicher Unterhaltspflichten, wie sie § 5 LPartG durch die Inbezugnahme der §§ 1360a, 1360b BGB für eingetragene Lebenspartner in gleicher Weise wie für Ehegatten vorsieht, die Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe verlangt. Denn auch wenn der Splittingtarif an die wirtschaftliche Realität einer intakten Durchschnittsehe, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet, anknüpft (BVerfGE 61, 319, 346, BStBl II 1982, 717, 726) und deshalb insoweit für eine intakte Lebenspartnerschaft nichts Anderes gelten kann, rechtfertigt sich der Splittingtarif gerade nicht allein aus der ehelichen Unterhaltsgemeinschaft, sondern darüber hinausgehend aus dem durch Art. 6 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geschützten Wesen der Ehe als einer gleichberechtigten Partnerschaft zwischen Mann und Frau (s. dazu nochmals BVerfG eben a.a.O., S. 346 f. bzw. S. 726 re. Sp.). Allein wegen der Parallelität der gesetzlichen Unterhaltspflichtung ist die Übertragung des Ehegattensplittings auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften jedenfalls keine verfassungsrechtliche Notwendigkeit. Obwohl beide Gemeinschaften auf Dauer angelegt sind, rechtfertigt ihre unterschiedliche verfassungsrechtliche Stellung – besonderer Förderschutz nach Art. 6 Abs. 1 GG nur für die Ehe – die trotz des Erlasses des LPartG aufrecht erhaltene Beschränkung des Splittingverfahrens auf Ehegatten.

- 5.) Zu Recht verweist der Kläger darauf, dass die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltspflichten für den Steuerpflichtigen ein besonderer und unvermeidbarer, die Leistungsfähigkeit mindernder Umstand ist, dessen Nichtberücksichtigung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen kann (BVerfG, Urteil vom 17. Juli 2002, 1 BvF 1/01 u.a.,

BVerfGE 105, 313). Durch die Einführung der Unterhaltspflichten für Lebenspartner ist jedoch kein Rechtszustand eingetreten, der diese Belastung einkommensteuerrechtlich außer Betracht lässt. Nach § 33 a EStG wird auf Antrag die ESt dadurch ermäßigt, dass Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für den Unterhalt einer ihm gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erwachsen, in Höhe einer für das jeweilige Kalenderjahr festgesetzten Summe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Da der Unterhaltsanspruch eines Lebenspartners gesetzlich statuiert ist, ist er nach § 33 a EStG als außergewöhnliche Belastung einkommensteuermindernd zu berücksichtigen (BVerfG, Urteil vom 17. Juli 2002, 1 BvF 1/01 u.a., BVerfGE 105, 313). Der Kläger verweist zwar zutreffend darauf, dass das BVerfG ausdrücklich offen gelassen hat, ob die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltspflichten für Lebenspartner nach § 33 a EStG – auch im Vergleich zur steuerrechtlichen Behandlung von Ehegatten – ausreichend ist. Auch der Senat kann diese Frage dahingestellt sein lassen, denn im Streitjahr vermochte er schon nicht zu erkennen, dass der Kläger überhaupt nennenswert wirtschaftlich belastet ist (nur dann wäre die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage entscheidungserheblich und eine Richtervorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zulässig; vgl. BVerfG, Beschluss vom 28. April 2003, 1 BvL 4/01, JURIS). Der Kläger errechnet selbst infolge der Nichtanwendung des Splittingtarifs (lediglich) eine Mehrbelastung gegenüber Eheleuten in Höhe von 74 DM. Eine nennenswerte Beeinträchtigung seiner Leistungsfähigkeit und Benachteiligung gegenüber Eheleuten oder sonstigen Einstandsgemeinschaften ist im Streitjahr nicht gegeben.

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache war die Revision zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO).