

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT

URTEIL

vom

24.08.2005

Az.: 3 K 55/04

Orientierungssatz: **Erbschaftsteuer**

Keine Gleichstellung von Lebenspartner/innen und Ehegatten

Revision zugelassen

Tatbestand

Streitig ist, ob für die Klägerin als Lebenspartnerin der Erblasserin die Steuerklasse I sowie der entsprechende Freibetrag für Ehegatten gem. § 16 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) zur Anwendung kommt.

Die Klägerin hat am 30. November 2001 eine registrierte Lebenspartnerschaft mit der Erblasserin geschlossen. Diese ist im Februar 2002 verstorben. Aufgrund eines notariell beurkundeten Testaments wurde die Klägerin Alleinerbin. Der Beklagte hat im Erbschaftsteuerbescheid die Steuerklasse III mit entsprechendem Freibetrag in Höhe von 5.200 € zugrunde gelegt. Es ergab sich damit ein steuerpflichtiger Erwerb von 58.500 € und eine Erbschaftsteuer in Höhe von 12.090 €. Diese Steuer wurde im Einspruchsbescheid vom aufgrund eines Nachweises von weiteren Schulden auf 12.040 € herabgesetzt. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet abgewiesen. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage.

Die Klägerin macht geltend, dass im Falle einer registrierten Lebenspartnerschaft ebenfalls wie für Ehegatten gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG die Steuerklasse I, sowie gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein Freibetrag in Höhe von 307.000 € zur Anwendung kommen müsse. Sie gehe davon aus, dass durch die zivilrechtlichen Regelungen im Gesetz über die eingetragene Lebenspartnerschaft (LPartG) eine Gleichstellung der registrierten Lebenspartnerschaften mit der Ehe herbeigeführt worden sei. Eine Lebenspartnerin würde am Vermögen der anderen Partnerin genauso partizipieren wie dies bei Ehegatten der Fall sei. Es läge eine auf Dauer ausgerichtete Bindung vor, sowie ein gegenseitiges Fürsorgeverhältnis. Diese Bindung sei durch ein Versprechen ähnlich der Ehe herbeigeführt worden. Dadurch sei die Lebenspartnerschaft der Ehe vergleichbar, so dass nach § 15 ErbStG die entsprechende Steuerklasse anzuwenden sei. Hier läge eine Gesetzeslücke vor, die entsprechend zu schließen sei. Dem stünde auch nicht entgegen, dass eine Gleichstellung mit nicht verheirateten Paaren nicht möglich sei. § 10 Lebenspartnergesetz gewähre ein Erbrecht wie dies Ehegatten gewährt würde. Auch die weiteren Rechtsfolgen entsprächen denen der Ehegatten. Nach § 11 LPartG seien Lebenspartner als Familienangehörige zu behandeln. Dies führe dazu, dass die Erbschaftsteuerklasse III nicht einschlägig sei. Es bestünde ein gesetzliches Erbrecht wie beim Ehegatten, so dass sich als gesetzlich logische Folge auch eine Gleichstellung mit Ehegatten im Erbschaftsteuerrecht ergeben müsse.

Zudem habe das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass durch die Lebenspartnerschaft kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG) vorläge. Es habe für Recht erkannt, dass die Ehe weder durch die Lebenspartnerschaft geschädigt noch beeinträchtigt würde. Die Förderpflicht des Staates hinsichtlich der Ehe sei jedoch nicht verletzt, weil sich die Lebenspartnerschaft an einen anderen Adressatenkreis richte. Aufgrund der vorliegenden Homosexualität ergebe sich jedoch auch eine fehlende Konkurrenz zur Ehe, die durch Art. 6 GG geschützt sei. Beide Vorschriften richteten sich an einen unterschiedlichen Adressatenkreis. Dem Gesetzgeber sei es nicht verboten, auch andere Lebensformen in den Schutzbereich des Art. 6 GG aufzunehmen.

Obwohl bei der Lebenspartnerschaft ein gesetzliches Erbrecht bestehe, läge keine Einschränkung der Testierfreiheit im Sinne des Art. 14 GG vor. Das Bundesverfassungsgericht habe keine Benachteiligung der anderen Erben gesehen. Nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts müsse das Erbschaftsteuerrecht jedoch so gestaltet werden,

dass ein bedeutender Teil des Erbanfalls an Ehegatten steuerfrei bleibe. Dieser Teil orientiere sich am durchschnittlichen Wert eines Einfamilienhauses. Deshalb sei ein Freibetrag in Höhe von 307.000 € vorgesehen. Dies ergäbe sich auch aus der vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Pflicht des Staates, die Ehe zu fördern. Das Lebenspartnergesetz enthalte überwiegend dieselben Regelungen wie diese im BGB für Ehegatten vorgesehen seien. § 5 Lebenspartnergesetz verweise wegen der Unterhaltspflicht auf die §§ 1360 a, 1360 b Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), § 6 LPartG auf die §§ 1371 – 1390 BGB zur Regelung der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes. Auch in einer Lebenspartnerschaft würden dieselben wirtschaftlichen Grundlagen wie bei Ehegatten geschaffen werden. Die vorherrschende Ungleichbehandlung missachte die verfassungsrechtliche Garantie des Erbrechts. Die Klägerin habe mit der Erblasserin 16 Jahre zusammen gelebt.

Bei der Anwendung der Steuerklasse III sei sie zudem noch schlechter gestellt als ein geschiedener Ehegatte, für den die Steuerklasse II zum Ansatz komme. Dies sei mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar und stelle eine Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG dar, da die Homosexualität ein unabänderliches persönliches Merkmal im Sinne dieser Regelung sei.

Es könne nicht darauf abgestellt werden, dass keine Gleichstellung der nichtehelichen Lebensgemeinschaften mit der Ehe erfolgt sei und dies das Bundesverfassungsgericht akzeptiert habe. Diese Nichtgleichstellung beruhe auf der Tatsache, dass sich bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft die betreffenden Personen aufgrund einer eigenverantwortlichen Entscheidung gegen eine Ehe entschlossen hätten. Dies sei bei Lebenspartnerinnen jedoch nicht der Fall, da diese aufgrund eines bestehenden Eheverbotes keine Ehe eingehen könnten. Dieses Eheverbot würde steuerlich nicht realitätsgerecht berücksichtigt werden.

Auch das Bundesarbeitsgericht habe in seiner Entscheidung vom 29. April 2004 festgestellt, dass die Lebenspartnerschaft wie die Ehe eine auf Dauer angelegte Verantwortungsgemeinschaft sei. Deshalb sei einem im öffentlichen Dienst beschäftigten Lebenspartner der entsprechende Ortszuschlag wie bei Ehegatten gewährt worden. Somit habe auch schon ein Bundesgericht im Sinne einer Gleichstellung entschieden.

Der Beklagte macht geltend, dass vorliegend keine Gleichstellung mit der Ehe durch den Gesetzgeber vorgenommen worden sei. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, der von Ehe und Ehegatte rede, sei eindeutig und nicht auslegungsfähig. Die Lebenspartnerschaft sei nicht gleichzusetzen. Das ursprünglich angedachte Ergänzungsgesetz zum Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartErgG) mit steuerlichen Regelungen habe keine Zustimmung im Bundesrat gefunden. Zudem verweise es auf den Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 1. Dezember 2003 sowie das Urteil des Saarländischen Finanzgericht vom 21. Januar 2004. In beiden Entscheidungen sei die Lebenspartnerschaft nicht der Ehe gleich gestellt worden und dies auch verfassungsrechtlich akzeptiert worden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1. Der Beklagte hat zu Recht die vorliegende Lebenspartnerschaft nicht der Ehe gleichgestellt und deswegen die Steuerklasse III und den Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG zu Grunde gelegt.

a. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmt sich die Steuerklasse nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker. Der Steuerklasse I unterliegen demnach Ehegatten und Verwandte in gerader Linie. Der Steuerklasse II unterliegen Eltern und Großeltern im Falle einer Schenkung, nahe Verwandte der Seitenlinien sowie Stiefeltern und Schwiegerkinder bzw. -eltern sowie der geschiedene Ehegatte; der Steuerklasse III unterliegen alle übrigen Erwerber. Nach § 16 Abs. 1 Ziffer 1 ErbStG wird ein Freibetrag in Höhe von 307.000 € den Ehegatten gewährt. Personen der Steuerklasse III steht nach § 16 Abs. 1 Ziffer 5 ErbStG ein Freibetrag in Höhe von 5.200 € zu.

aa. Der Wortlaut der o.g. Vorschriften ist insoweit eindeutig. Ehegatten sind Personen, die mit einer Person des anderen Geschlechts eine nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes geschlossene Ehe eingegangen sind (Urteil des BFH vom 25. April 2001 II R 72/00, BStBl II 2001, 610; Beschluss des BFH vom 11. Oktober 2002 II B 193/01, BFH/NV 2003, 201). Prägendes Merkmal ist hierfür das unterschiedliche Geschlecht der beiden Ehegatten. Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes für die eingetragene Lebenspartnerschaft (LPartG) können zwei Personen gleichen Geschlechts eine Lebenspartnerschaft begründen, wenn sie gegenseitig persönlich und bei gleichzeitiger Anwesenheit erklären, miteinander eine Partnerschaft auf Lebenszeit führen zu wollen. Das Lebenspartnergesetz regelt insoweit noch weitere Voraussetzungen und Folgen. Es verweist jedoch nicht pauschal auf die Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches, die für Ehegatten gelten bzw. führt nicht zu einer entsprechenden formalen Erweiterung der ehebezogenen Regelungen auf Lebenspartner. Vielmehr hat sich der Gesetzgeber entschieden, das Rechtsverhältnis zwischen Lebenspartner/innen in einem besonderen Gesetz zu regeln. In diesem Zusammenhang wurde jedoch das Grundgesetz, hier insbesondere Art. 6 Abs. 1 GG, nicht geändert. Hieraus ergibt sich eine rechtliche Sonderstellung der Lebenspartner/innen, die somit nicht vom Gesetzgeber im vollen Umfang und mit allen Konsequenzen den Ehegatten gleich gestellt wurden. Weder die Begriffe Ehe noch Ehegatten werden vom LPartG verwendet. Es wurden insoweit eigene Begriffe geprägt.

bb. Es können auch nicht - entgegen dem Begehren der Klägerin - im Wege einer Analogie die streitigen Rechtsvorschriften auf die Lebenspartnerin ausgedehnt werden. Ursprünglich waren im Gesetzgebungsverfahren steuerliche Regelungen, z.B. zur Grunderwerbsteuer, zum Einkommensteuergesetz sowie zum ErbStG vorgesehen, die diesbezüglich zu einer Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartner/innen geführt hätten (vgl. Bundestagsdrucksache 14/3751, §§ 76 – 79). Es war durchaus beabsichtigt – wie es auch die Klägerin begehrt – Lebenspartner im Bereich Erbschaftsteuer den Ehegatten gleichzustellen. Gleichwohl wurden im weiteren Gesetzgebungsverfahren die steuerlichen Regelungen abgetrennt. Diese sind dann als Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz jedoch vom Bundesrat nicht angenommen worden (Bundestagsdrucksache 14/4875). Dieser hat die Zustimmung verweigert, so dass die beabsichtigten Regelungen nicht Gesetz wurden. Deshalb fehlt es diesbezüglich an einer planwidrigen Regelungslücke. Der Gesetzgeber hat vielmehr die geplanten Änderungen im Bereich des Steuerrechts ganz bewusst nicht umgesetzt.

b. Diese Entscheidung des Gesetzgebers ist vom Senat zu akzeptieren und ist nicht verfassungswidrig. Es liegt weder ein Verstoß gegen Art. 3 GG noch gegen Art. 6 GG bzw. Art. 14 GG vor.

aa. Der Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, wesentlich gleiches nicht ungleich zu behandeln. Bei der Beurteilung der Frage, welche Sachverhalte der Gesetzgeber als gleich oder ungleich behandeln will, kommt ihm ein weiter Entscheidungsspielraum zu. Der Gesetzgeber hat hier bewusst entschieden, dass er Ehegatten und Lebenspartner nicht gleich behandeln will. Da es sich bei der Ehe und der Lebenspartnerschaft aufgrund des Geschlechts der Beteiligten sowie der formalen Stellung der Beteiligten nicht um einen wesentlich gleichen Sachverhalt handelt, konnte der Gesetzgeber diesbezüglich unterschiedliche Regelungen treffen. Auch eine verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 30. Juni 1964, 1 BvL 16 – 25/62, BVerfGE 18, 97; Urteil des FG Saarland vom 21. Januar 2004 1 K 466/02, DStZ 2004, 265). Das Prinzip der Leistungsfähigkeit liegt zwar grundsätzlich dem Steuerrecht zugrunde, es wird jedoch auch durch sozial- und gesellschaftspolitische Erwägungen und Absichten zulässiger Weise modifiziert (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23. November 1976 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 120 f.). Solche Erwägungen liegen den Regelungen des LPartG und der Ablehnung des LPartErgG jedoch gerade zugrunde.

bb. Es ist auch kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz erkennbar.

Nach dieser Vorschrift werden Ehe und Familie ganz besonders geschützt. Eine Ehe kann jedoch nur mit einem Partner des jeweils anderen Geschlechts geschlossen werden, da ihr als Wesensmerkmal die Verschiedengeschlechtlichkeit der Partner inne wohnt. Nur hierauf bezieht sich das Recht der Eheschließungsfreiheit. Auch nach dem LPartG bleibt den Partnern einer gleichgeschlechtlichen Beziehung die Ehe verschlossen. Dies wird als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 2002, 1 BvF 1/01, 1 BvF 2/01 BVerfGE 105, 313; ZEV 2002, 318). Das Bundesverfassungsgericht hat in der o.g. Entscheidung festgestellt, dass das LPartG keine Benachteiligung der Ehe darstellt. Es hat aber in seiner Entscheidung zugleich festgestellt, dass es sich nicht um eine Ehe im Sinne des Art. 6 GG handelt (vgl. o.g. Beschluss vom 17. Juli 2002, BVerfGE 105, 313, 345f; II 1. b, bb). Dies bedeutet jedoch auch, dass das BVerfG der Lebenspartnerschaft nicht denselben Schutz wie der Ehe einräumt. Es geht davon aus, dass der Ehe ein grundrechtlich gesicherter höherer Schutz einzuräumen ist, als anderen Formen des Zusammenlebens. Es stellt lediglich fest, dass die Lebenspartnerschaft keine Beeinträchtigung des verfassungsrechtlichen Schutzes der Ehe darstellt, da sie sich an einen anderen Adressatenkreis richtet. Hieraus kann jedoch nach der Auffassung des Senats nicht geschlossen werden, dass das BVerfG der Lebenspartnerschaft denselben umfangreichen Schutz wie der Ehe zubilligt.

cc. Auch aus der Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts (Urteil des BAG vom 29. April 2004, 6 AZR 101/03, DB 2004, 2757) lässt sich keine Verpflichtung des Gerichts zur Gewährung steuerlicher Vorteile herleiten.

Im o.g. Urteil wurde einer angestellten homosexuellen Person derselbe Ortszuschlag wie Ehegatten zugesprochen. Das BAG hat hierbei hauptsächlich damit argumentiert, dass eine fehlende Aufnahme von Lebenspartner/innen in den BAT eine unbewusste, nachträglich entstandene Regelungslücke darstelle, da die Tarifparteien bei der letzten Änderung des BAT an eine Aufnahme der Lebenspartnerschaft nicht gedacht hätten. Aus Art. 9 Abs. 3 GG ergäbe sich dann eine Möglichkeit für das Gericht, den mutmaßlichen Willen der Tarifparteien umzusetzen. Die Gleichstellung ergäbe sich durch die im LPartG begründeten familien-

rechtlichen Unterhaltsleistungen, die eine Gleichbehandlung mit nichtverheirateten Personen untersage.

Für den Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber jedoch bewusst davon abgesehen, Regelungen für die Lebenspartnerschaft in die jeweiligen Steuergesetze – und somit auch in das ErbStG – aufzunehmen. Es liegt somit keine unbewusste Regelungslücke im Steuerrecht vor, die durch den Senat geschlossen werden könnte. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist vielmehr durch den erkennenden Senat zu akzeptieren. Auch die erbrechtliche Annäherung der Lebenspartner/innen an Ehegatten führt nicht zwingend zu einer erbschaftssteuerlichen Gleichstellung. Wie die Klägerin richtig anführt, wird geschiedenen Ehegatten eine steuerliche Begünstigung durch die Anwendung der Steuerklasse II eingeräumt, obwohl ihnen kein gesetzliches Erb- und kein Pflichtteilsrecht zusteht. Allerdings können auch entferntere Verwandte ein gesetzliches Erbrecht haben, die trotzdem nach der Steuerklasse III zu besteuern sind. Insofern ergibt sich aus der Systematik des Erbschaftsteuerrechts nicht automatisch eine Regelungslücke, die zur Gleichstellung mit Ehegatten führen müsste.

dd. Der Senat erkennt auch keinen Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Grundgesetz.

Danach ist das Erbrecht gewährleistet. Dies hat zur Folge, dass eine Besteuerung nicht zum Wegfall des ererbten Vermögens führen kann. Dies bedeutet, dass die steuerpflichtigen Erwerbe nicht übermäßig belastet und die ihnen zugewachsenen Vermögenswerte nicht grundlegend beeinträchtigt werden dürfen. Durch die Steuerbelastungen darf das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995, 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671, 673 f.). Dies ist hier nicht der Fall. Dem Erwerb der Klägerin in Höhe von 68.971 € steht nur eine Steuerlast in Höhe von 12.040 € gegenüber. Dies führt zu einem Steuersatz von ca. 17,5 v.H. Insofern kann nicht von einer übermäßigen Belastung der Klägerin gesprochen werden.

Da der Gesetzgeber die Lebenspartnerschaft der Ehe nicht gleichgestellt hat, können die Überlegungen zur Höhe eines zwischen Ehegatten steuerfrei zu übertragenden Vermögens hier auch nicht herangezogen werden. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass auch entferntere Verwandte, wie z.B. Großnichten und Großneffen, zu den Erwerbern der Steuerklasse III gehören. Es kann deshalb nicht davon ausgegangen werden, dass Lebenspartner/innen gegenüber sämtlichen Verwandten benachteiligt sind. Eine Gleichstellung mit dem Ehegatten wurde durch den Gesetzgeber bewusst unterlassen.