Finanzgericht Köln, 15 K 284/04

Datum:	13.06.2005
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	15. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	15 K 284/04
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2005:0613.15K284.04.00

Tenor:

Die Klagen werden abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Kläger als Mitglieder einer eingetragenen Lebenspartnerschaft das Recht auf Durchführung einer Zusammenveranlagung besitzen. 2

Die Kläger leben seit dem 11.5.2002 in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft gemäß § 1 Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG). Beide Kläger haben mit der Abgabe ihrer Einkommensteuererklärung die Zusammenveranlagung für das Jahr 2002 beantragt. Mit Bescheiden vom 26.5.2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer der Kläger durch Einzelveranlagungen unter Anwendung der Einkommensteuergrundtabelle fest. Für den Kläger zu 1) betrug die festgesetzte Steuer 2.823 Euro bei einem zu versteuernden Einkommen von 18.570 Euro, für den Kläger zu 2) 19.143 Euro bei einem zu versteuernden Einkommen von 59.924 Euro. 3

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 legten die Kläger Einspruch ein und begehrten weiterhin die Zusammenveranlagung. Sie sahen sich durch die Versagung der Zusammenveranlagung in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, da sie gegenüber Ehegatten ungleich behandelt würden. Sie wiesen darauf hin, dass gemäß § 5 LPartG den Lebenspartnern Unterhaltspflichten auferlegt würden, die den ehelichen Unterhaltspflichten entsprächen. Für eine Ungleichbehandlung gebe es keinen sachlichen Differenzierungsgrund. Zudem rügten sie einen Verstoß gegen Art. 6 GG. 4

5

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 6.1.2004 zurück. Auf den Inhalt der Einspruchsentscheidungen wird verwiesen.

Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren –die Zusammenveranlagung- weiter. Vorliegend gehe es darum, den Wortlaut des § 26 EStG, der vor Inkrafttreten des LPartG formuliert und beschlossen worden sei, verfassungsgemäß auszulegen. Die Verwaltung sei ohne jegliche Einschränkung an die Grundrechte gebunden. Da nach § 5 LPartG die gleichen Pflichten wie bei Eheleuten bestünden, habe auch eine Gleichbehandlung hinsichtlich der steuerlichen Fragen zu erfolgen. Die gleichheitswidrige Ungleichbehandlung werde auch nicht durch die Regelung des § 33 a EStG geheilt, da durch diese Regelung weiterhin eine Schlechterstellung erfolge. Auch Art. 6 GG stelle keinen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG dar, da die Zusammenveranlagung auch für kinderlose Ehegatten gelte. Die Lebenspartnerschaft sei ebenfalls eine auf Dauer angelegte Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft. Damit gelte auch die verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung. Zudem sei zu beachten, dass die Lebenspartnerschaft ein Zusammenschluss von zwei Personen sei, die ungleich stärkere und weiterreichende Bindungen eingingen als beispielsweise zwei Gesellschafter. Bei einer Personengesellschaft würden jedoch die gemeinsam erzielten Einkünfte auf die jeweiligen Gesellschafter verteilt und von diesen versteuert. Diese steuerrechtliche Entscheidung müsste dann erst recht auf die Lebenspartnerschaft Anwendung finden. 6

Soweit das FG Saarland in seiner Entscheidung vom 21.1.2004 eine andere Auffassung vertreten habe, könne dieser nicht gefolgt werden, da das FG Saarland verkannt habe, dass das BVerfG in seinem Beschluss vom 17.7.2002 ausgeführt habe, dass die Einführung des Rechtsinstituts der eingetragenen Lebenspartnerschaft für gleichgeschlechtliche Paare Art. 6 Abs. 1 GG gerade nicht verletze. Insgesamt könne den Ausführungen des FG Saarland nicht gefolgt werden, weil es zum einen teilweise ausdrücklich auf Minderheitenvoten unter gleichzeitiger abweichender Auslegung der Entscheidungen des BVerfG zum Lebenspartnerschaftsgesetzes abstelle, zum anderen rechtsirrig eine Pflicht zur Bevorzugung der Ehe vor anderen Lebensgemeinschaften und –formen annehme und letztlich nicht das Ehegattensplitting trotz eigener anderer Erkenntnisse an die Komponente "Kind" anknüpfe. Wegen der weiteren Einwendungen gegen das Urteil des FG Saarland wird auf das Schreiben der Kläger vom 22.6.2004 verwiesen. 7

Die Kläger wiederholen zudem ihr Vorbringen, dass auch steuerliche Regelungen bei einer Gesellschaft für die Anwendung des Splittingtarifs sprächen. Zudem seien die Kläger keine "Ledigen", auf die unstreitig der Splittingtarif nicht anwendbar sei. Die Familienstände "verpartnerschaftlicht" und "verheiratet" seien steuerrechtlich gleich zu behandeln, was durch eine Schließung der Lücke geschehen könnte, die sich aus dem Fehlen eines Familienstandes "Verpartnerschaft" zum Zeitpunkt der gesetzgeberischen Entscheidung zu § 26 EStG ergebe. Durch die Schaffung des neuen Familienstandes "eingetragene Lebenspartnerschaft" sei im Einkommensteuerrecht eine nachträgliche Lücke entstanden, weil dieser Familienstand naturgemäß positivrechtlich bei Abfassung des EStG nicht habe geregelt werden können. Da der Gesetzgeber zwischen Partnerschaften und Alleinstehenden differenziert habe, für Partnerschaften die Splittingregelung Anwendung finden sollte und auch geschaffen worden sei, sei zumindest in entsprechender Anwendung und unter Ausfüllung der gesetzgeberischen Lücke die Splittingtabelle auch im vorliegenden Fall anwendbar. 8

Die Kläger beantragen jeweils, 9

10

unter Aufhebung der Bescheide vom 26.5.2003 in der Fassung der Einspruchsentscheidungen den Beklagten zu verurteilen, die Kläger bei der Festsetzung zur Einkommensteuer 2002 zusammen zu veranlagen,

hilfsweise das Verfahren gemäß Art. 100 GG auszusetzen und die Frage, ob die Versagung 11
des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartner mit Art. 3 GG vereinbar sei, dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorzulegen,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klagen abzuweisen, 14

hilfsweise die Revision zuzulassen. 15

Zur Begründung beruft sich der Beklagte auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidungen. 16
Ergänzend weist er darauf hin, dass ein Fachgericht nicht an die Stelle des Gesetzgebers treten könne und insoweit auch keine verfassungskonforme Auslegung der §§ 26, 26 b EStG vornehmen könne. Auch das FG Saarland habe darauf hingewiesen, dass die verfassungskonforme Auslegung dort ihre Grenze finde, wo sie mit dem Wortlaut des Gesetzes und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde.

Ferner liege auch keine Verletzung des Art. 1 Abs. 2 GG vor. 17

Den Klägern sei lediglich insoweit zuzustimmen, als dass aus dem aus Art. 3 Abs. 1 GG 18
abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip keine Versagung des Splitting für eingetragene Lebenspartner gerechtfertigt sei. Die Kläger würden jedoch verkennen, dass für das Splitting bei Ehegatten Art. 6 Abs. 1 GG heranzuziehen sei, in dessen Schutzbereich die eingetragene Lebenspartnerschaft nicht falle.

Weiterhin gehe der Ansatz der Kläger fehl, den Begriff des "Ehegatten" damit zu begründen, 19
dass jeder, der nicht ledig sei, im Sinne des § 26 EStG automatisch als Ehegatte anzusehen sei. Richtig sei es vielmehr, positivistisch zwischen "Eheschließung" und "Nichteheschließung" im zivilrechtlichen Sinne zu unterscheiden.

Unzutreffend sei auch, dass das Einkommensteuergesetz auf den Familienstand "ledig" 20
aufgebaut sei. Ob jemand verheiratet ist oder nicht, spiele für die Bemessungsgrundlage keine Rolle.

Soweit die Kläger mit Verfassungsfragen argumentierten, sei darauf hinzuweisen, dass die 21
Verwaltungsbehörden allgemein keine Verfassungsfragen zu prüfen hätten und grundsätzlich darauf vertrauen dürften, dass die Normen verfassungsgemäß seien. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft nur teilweise einer Ehe gleichgestellt habe. Weiterhin verweist der Beklagte auf die Ausführungen des FG Saarlands in seinem Urteil vom 21.1.2004 (1 K 466/02), denen er sich anschließe.

Das Gericht hat durch Beschluss vom 3.5.2005 das Verfahren 15 K 284/04 (Klage des 22
Klägers zu 1) mit dem Verfahren 15 K 278/04 (Klage des Klägers zu 2) gemäß § 73 Abs. 2 FGO zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung miteinander verbunden.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 23

24

Die Klagen sind unbegründet.

Der Beklagte hat zu Recht eine Zusammenveranlagung nach § 26 EStG abgelehnt. 25

Gemäß §§ 26, 26 b EStG werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, während des Veranlagungszeitraums nicht dauernd getrennt gelebt und sich für die Zusammenveranlagung entschieden haben. Die Zusammenveranlagung bewirkt, dass die Ehegatten nach dem Splittingverfahren besteuert werden (§ 32 a Abs. 5 EStG). Für die Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach LPartG ist die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung nicht vorgesehen. 26

1. Auch im Wege einer verfassungskonformen Auslegung kann das Ehegattensplitting nicht auf die eingetragene Lebenspartnerschaft übertragen werden. 27

Einer verfassungskonformen Auslegung steht nicht nur der Wortlaut der §§ 26, 26 b EStG entgegen, sondern auch der klar erkennbare Wille des Gesetzgebers. Nach dem eindeutigen Wortlaut werden von den §§ 26, 26b EStG nur Ehegatten erfasst. Die Lebenspartner nach dem LPartG können nach dem Wortlaut nicht mit den Ehegatten gleichgesetzt werden. Regelungsgegenstand des LPartG ist nicht die Ehe. Das Grundgesetz enthält zwar keine Definition der Ehe, sondern setzt sie als besondere Form menschlichen Zusammenlebens voraus. Zum Gehalt der Ehe gehört aber nach st. Rspr. des BVerfG, dass sie die Vereinigung eines Mannes mit einer Frau zu einer auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft ist, begründet auf freiem Entschluss unter Mitwirkung des Staates, in der Mann und Frau in gleichberechtigter Partnerschaft zueinander stehen und über die Ausgestaltung ihres Zusammenlebens frei entscheiden können (Urteil des BVerfG vom 17. Juli 2002 1 BvF 1/01-2/01, BVerfGE 105, 313 mit zahlreichen Nachweisen). Wesensmerkmal ist daher die Verschiedengeschlechtlichkeit der Partner. Führt die Auslegung einer Vorschrift nach dem Wortlaut zu einem eindeutigen Ergebnis, dass nämlich im vorliegenden Fall nur Partner einer Ehe Zusammenveranlagung beantragen können, so kann die Vorschrift nicht durch eine "verfassungskonforme Auslegung" erweitert werden, wenn kein Anhalt dafür besteht, dass die Vorschrift entgegen dem nach außen erkennbar gewordenen Willen des Gesetzgebers einen zu engen Anwendungsbereich erhalten hat. 28

Den Klägern ist zwar zuzugestehen, dass bei Schaffung des § 26 EStG die Form der Lebenspartnerschaft nach dem LPartG nicht existierte. Der Gesetzgeber hätte aber bei der Schaffung des LPartG zwischen der verschiedengeschlechtlichen Ehe und der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft eine Gleichstellung klar zum Ausdruck bringen können, denn die Problematik –gerade auch im Hinblick auf die steuerrechtlichen Regelungen- war dem Gesetzgeber durchaus bekannt. Der Gesetzgeber hat vielmehr bewusst von einer einkommensteuerrechtlichen Gleichstellung von Ehegatten und Partner einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft abgesehen. Der ursprünglich einheitliche Entwurf eines Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften (Lebenspartnerschaften) (LPartG, BT-Drucks 14/3751) wurde während des Gesetzgebungsverfahrens in zwei Gesetze aufgegliedert: Zum einen in das Lebenspartnerschaftsgesetz mit den Regelungen zur eingetragenen Lebensgemeinschaft und zu den wesentlichen damit verbundenen Rechtsfolgen, zum anderen in das Gesetz zur Ergänzung des Lebenspartnerschaftsgesetzes und anderer Gesetze (Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz), das in Art. 2 § 55 auch Änderungen des Einkommensteuergesetzes vorsah (BTDrucks 14/4545, S. 69 und 80). Der Entwurf des Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetzes ist wegen fehlender Zustimmung des Bundesrates nicht zum Gesetz geworden. Damit ist die unterschiedliche einkommensteuerliche 29

Behandlung von Ehegatten einerseits und den Partnern einer eingetragenen Lebensgemeinschaft andererseits bewusst in Kauf genommen worden (BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 61/04, BFH/NV 2005, 695).

Angesichts der vom BVerfG zum LPartG in seinem Urteil vom 17. Juli 2002 (aaO) herausgestellten verfassungsrechtlichen Unterschiede, der Entstehungsgeschichte des LPartG und des nicht Gesetz gewordenen LPartG-Ergänzungsgesetzentwurfes sowie der nach dem Inkrafttreten des LPartG aufrecht erhaltenen ausschließlichen Anknüpfung des Splittingtarifs an eine bestehende Ehe kommt eine verfassungskonforme Auslegung nicht in Betracht (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 18. August 2004 3 K 200/02, EFG 2005, 51). Die Achtung vor dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber verbietet es den Gerichten, den normativen Gehalt einer Vorschrift grundlegend neu zu bestimmen (BFH-Vorlagebeschluss vom 30. November 2004 VIII R 51/03 juris). Hat der Gesetzgeber eine eindeutige Entscheidung getroffen, darf der Richter daher diese nicht aufgrund eigener rechtspolitischer Vorstellungen verändern und durch eine judikative Lösung ersetzen (BFH-Urteil vom 25. April 2001 II R 72/00, BFHE 194, 462, BStBl II 2001, 610 mwN). 30

2. Somit scheidet auch eine entsprechende Anwendung des § 26 EStG auf die eingetragene Lebenspartnerschaft auf. Voraussetzung einer analogen Anwendung ist das Vorhandensein einer Gesetzeslücke, d.h. einer planwidrigen (unbewussten) Unvollständigkeit des Gesetzes. Im vorliegenden Fall fehlt es aber –wie unter Punkt 1. dargestellt- an einer solchen "unbewussten" Regelungslücke. 31

3. Nach Ansicht des Senats ist die unterschiedliche Behandlung von Ehegatten und gleichgeschlechtlichen Partnern bei der Anwendung des Splittingtarifs auch nicht verfassungswidrig. Demzufolge scheidet auch die hilfsweise beantragte Vorlage der Rechtssache an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG aus. 32

§§ 26, 26 b EStG verstoßen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Denn Art. 6 Abs. 1 GG stellt die Ehe unter den besonderen Schutz des Staates. Damit erhält der Gesetzgeber die Möglichkeit, ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG Regelungen zu treffen, die zwischen Ehegatten und Nichtehegatten differenzieren und erstere begünstigen (BFH- Urteil vom 30. November 2004 VIII R 61/04 aaO). Art. 6 Abs. 1 GG gilt insoweit als Ausnahmevorschrift zum Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Dabei ist zu beachten, dass Art. 6 Abs. 1 GG sich nicht nur in dem Gebot erschöpft, alles zu unterlassen, was die Ehe schädigt oder beeinträchtigt, sondern auch einen Auftrag beinhaltet, die Ehe durch geeignete Maßnahmen zu fördern. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung zum LPartG (BVerfGE 105, 313) nochmals ausdrücklich ausgeführt, dass die Besonderheit des Art. 6 Abs. 1 GG darin liegt, dass allein die Ehe als Institut neben der Familie einen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz erfährt, nicht dagegen eine andere Lebensform. Nur für die Ehe besteht ein verfassungsrechtlicher Auftrag zur Förderung. Der Senat ist daher der Ansicht, dass das Ehegattensplitting eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare orientierte sachgerechte Besteuerung darstellt (FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 18. August 2004 aaO). Die gesetzgeberische Entscheidung für den Splittingtarif allein bei Ehegatten lässt sich somit nicht allein mit den gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen, die auch bei den eingetragenen Lebenspartnerschaften bestehen, begründen, sondern auch mit dem verfassungsrechtlichen geschützten Förderauftrag der Ehe. Insoweit ist nach Ansicht des Senats auch die unterschiedliche Behandlung zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnerschaften verfassungsgemäß nach Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 6 GG und stellt insoweit einen sachlichen Differenzierungsgrund für die unterschiedliche Behandlung dar. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass durch die 33

Einführung der gegenseitigen Unterhaltspflichten der Lebenspartner kein Rechtszustand eingetreten ist, der diese Belastung einkommensteuerrechtlich außer Betracht lässt. Nach § 33 a EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer 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 festgelegt ist, ist er nach § 33 a EStG als außergewöhnliche Belastung einkommensteuermindernd zu berücksichtigen.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung zum Lebenspartnerschaftsgesetzes (aaO) zwar ausdrücklich offengelassen, ob die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltspflichten für Lebenspartner nach § 33 a EStG –auch im Vergleich zur steuerlichen Behandlung von Ehegatten- ausreichend ist. Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass eine Gleichbehandlung auch über den Splittingtarif verfassungsrechtlich nicht geboten ist. 34

Zwar ist nicht zu verkennen, dass eine Ungleichbehandlung zwischen zusammenlebenden Ehegatten und zusammenlebenden Lebenspartner nach dem LPartG bei der Anwendung des Steuertarifs vorliegt. Ob aber eine verfassungsrechtliche Pflicht vorliegt, diese Ungleichheit zu beseitigen, ist grundsätzlich am Maßstab des aus Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmenden Gebots der Steuergerechtigkeit zu prüfen, an der der Gesetzgeber gebunden ist. Zu beachten ist jedoch, dass bei dieser Prüfung die Wertentscheidungen des Grundgesetzes zugunsten von Ehe und Familie zu berücksichtigen sind. Daher ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuer-"Vergünstigung", 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 (Urteil des BVerfG vom 3. November 1982 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319). Es kommt daher nicht darauf an, ob der Gesetzgeber mit der Anwendung des Splittingtarifs nur für Ehegatten die gerechteste oder zweckmäßigste Regelung getroffen hat, sondern allein darauf, ob er die Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit gewahrt hat, die auch mit dem Grundsatz der Gleichwertigkeit der Ehen durch Art. 6 Abs. 1 GG gewahrt wird (Beschluss des BVerfG vom 7. Oktober 2003 1 BvR 246/93, 1 BvR 2298/94, BVerfGE 108, 351). Bei Normen, wie den vorliegenden (§§ 26, 26 b EStG), die auch wie oben dargestellt grundrechtliche Schutzpflichten ausfüllen sollen, ist das maßgebende Grundrecht nur dann verletzt, wenn ihre Auslegung und Anwendung den vom Grundrecht vorgezeichneten Schutzzweck grundlegend verfehlt (Beschluss des BVerfG vom 7. Oktober 2003 aaO). Die gesetzgeberische Ausgestaltung, den Splittingtarif nur Eheleuten zu gewähren, entspricht dem Schutzauftrag nach Art. 6 Abs. 1 GG und rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung zwischen Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften. Der Gleichheitssatz i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG gebietet es daher nicht, den Splittingvorteil auch auf andere Lebensformen, wie die eingetragenen Lebenspartnerschaften oder Alleinerziehende mit Kindern (vgl. Beschluss des BFH vom 28. Januar 2005 III B 97/04, juris), auszudehnen. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen des FG Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 18. August 2004 (aaO), denen der Senat folgt. 35

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO). 36

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 37

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE