Urteil vom 26. Juni 2014, III R 14/05

Keine Zusammenveranlagung für nicht eingetragene Lebenspartner - Steuerliche Ungleichbehandlung von Ehegatten einerseits und zusammenlebenden homosexuellen Paaren andererseits vor Einführung des LPartG nicht zu beanstanden - Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung

BFH III. Senat

EStG § 2 Abs 8, EStG § 26, EStG § 26b, EStG § 33a Abs 1, EStG § 52 Abs 2a, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, LPartG

vorgehend FG Berlin, 20. Juni 2004, Az: 9 K 9037/03

Leitsätze

Die Partner einer Lebensgemeinschaft können für Jahre, in denen das LPartG noch nicht in Kraft war, keine Zusammenveranlagung wählen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) lebte seit dem Jahr 1997 mit dem brasilianischen Einwanderer C, der mangels Arbeitsgenehmigung kein Einkommen bezog, in einer Lebensgemeinschaft. Am 19. Februar 1999 schlossen der Kläger und C einen notariell beurkundeten "Partnerschaftsvertrag", aufgrund dessen der Kläger an C Unterhalt zu leisten hatte.

2 Der Kläger wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Jahr 2000 (Streitjahr) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er wandte sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 3. Juni 2002 mit Einspruch. Im Verlauf des Rechtsbehelfsverfahrens erließ das FA unter dem Datum des 8. Juli 2002 einen Änderungsbescheid und berücksichtigte Unterhaltszahlungen des Klägers an C in Höhe von 13.500 DM. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger unter Hinweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Juli 2002 1 BvF 1/01, 1 BvF 2/01 (BVerfGE 105, 313) ein weiteres Mal Einspruch ein und beantragte die Zusammenveranlagung mit C. Das FA lehnte dies ab (Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2003).

3 Im anschließenden Klageverfahren begehrte der Kläger weiterhin, zusammen mit C zur Einkommensteuer veranlagt zu werden, hilfsweise, Unterhaltszahlungen an C von 40.000 DM als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es war der Ansicht, nur Ehegatten stehe das Recht zur Wahl der Zusammenveranlagung zu, auch sei ein weitergehender Abzug von Unterhaltsleistungen nicht möglich.

4 Zur Begründung der Revision trägt der Kläger im Wesentlichen vor, er lebe mit C in einer auf Dauer angelegten, lebenslangen Fürsorge- und Einstandsgemeinschaft, ebenso wie dies bei Ehegatten der Fall sei. Er sei im Streitjahr steuerlich wie ein Lediger behandelt worden, obwohl seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der eines Verheirateten entsprochen habe. Das von ihm erwirtschaftete Einkommen sei geteilt und gemeinsam verwendet worden. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebiete es, Lebenspartner ebenso nach § 26b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zusammen zu veranlagen wie Ehegatten. Er, der Kläger, könne wegen seiner sexuellen Identität keine Ehe eingehen. Die sexuelle Orientierung sei das Ergebnis einer frühkindlich abgeschlossenen Entwicklung. Dieses personenbezogene Merkmal sei ebenso Bestandteil seiner Identität wie seine Haar- und Hautfarbe oder seine Rasse.

5 Durch Beschluss vom 5. Juli 2006 setzte der Senat das Verfahren nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zur Entscheidung des BVerfG in der Sache 2 BvR 909/06 aus. Mit Schreiben vom 12. August 2013 fragte die Senatsgeschäftsstelle beim Kläger an, ob dieser die Revision im Hinblick auf den Beschluss des BVerfG vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07 (BVerfGE 133, 377) aufrecht erhalten wolle, da im Streitjahr 2000 eingetragene Lebenspartnerschaften noch nicht existiert hätten.

6 Der Kläger teilte daraufhin mit, dass die Revision nicht zurückgenommen werde. Das BVerfG habe in der Entscheidung in BVerfGE 133, 377 den Obersatz aufgestellt, dass die Besserstellung der Ehe nicht zu einer Diskriminierung gegenüber anderen rechtlich geordneten Lebensgemeinschaften führen dürfe. Dem BVerfG komme es vor allem auf den Bindungsgrad einer Paarbeziehung an. Er, der Kläger, habe im Streitjahr noch keine Partnerschaft nach dem erst später in Kraft getretenen Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) eingehen können. Er habe jedoch mit dem Abschluss des notariellen Partnerschaftsvertrags diejenige Gestaltung gewählt, die zur stärksten Bindung geführt habe.

7 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, ihn zusammen mit C zur Einkommensteuer zu veranlagen,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Juli 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2003 dahingehend zu ändern, dass Unterhaltszahlungen an C in Höhe von 40.000 DM steuermindernd berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und wird daher zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO).

10 1. Das FA hat es zu Recht abgelehnt, den Kläger zusammen mit C zur Einkommensteuer zu veranlagen. Der hierauf gerichtete Verpflichtungsantrag des Klägers (vgl. Senatsurteil vom 31. Januar 2013 III R 15/10, BFH/NV 2013, 1071) hat keinen Erfolg.

11 a) Der Kläger und C erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung. Nach § 26 Abs. 1 EStG haben Ehegatten bei Vorliegen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen das Recht, gemäß § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt zu werden. Der Kläger und C sind jedoch nicht Ehegatten. Dies können nur zwei Menschen verschiedenen Geschlechts sein.

12 b) Auch aus der in § 2 Abs. 8 EStG i.d.F. des Gesetzes vom 15. Juli 2013 zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai 2013 (BGBl I 2013, 2397) bestimmten Gleichstellung von Lebenspartnern mit Ehegatten ergibt sich kein Anspruch des Klägers auf Zusammenveranlagung, da der Kläger und C im Streitjahr 2000 noch keine Lebenspartner waren; in diesem Jahr galt das LPartG, das erst zum 1. August 2001 in Kraft trat, noch nicht.

13 aa) Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Vorschrift ist rückwirkend in allen Fällen anzuwenden, in denen --wie im Streitfall-- die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (§ 52 Abs. 2a EStG i.d.F. des Gesetzes in BGBl I 2013, 2397). Das Gesetz spricht in § 2 Abs. 8 EStG zwar lediglich von Lebenspartnern und Lebenspartnerschaften und nicht von Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft bzw. eingetragenen Lebenspartnerschaften. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Partner von Lebensgemeinschaften, die keine Lebenspartner im Sinne des LPartG sind, in den Genuss der steuerlichen Vorteile kommen können, die bis zur Einfügung des § 2 Abs. 8 EStG allein Ehegatten vorbehalten waren.

14 bb) Die genannte Vorschrift ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 133, 377. Das BVerfG war der Ansicht, die Versagung des Splittingtarifs für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft sei eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung aufgrund der sexuellen Orientierung und damit ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der besondere Schutz, unter den Art. 6 Abs. 1 GG die Ehe als besondere Verantwortungsbeziehung stelle, rechtfertige die Besserstellung der Ehe im Verhältnis zu ungebundenen Partnerbeziehungen, nicht aber ohne Weiteres im Verhältnis zu einer rechtlich verbindlich verfassten Lebensgemeinschaft, die sich von der Ehe durch die Gleichgeschlechtlichkeit der Partner unterscheide. Durch die gesetzliche Einführung des Instituts der Lebenspartnerschaft hätten sich die jeweils durch eine Ehe und die Lebenspartnerschaft begründeten rechtlichen Bindungen und die gegenseitigen Einstandspflichten weitgehend angeglichen. Auch sei die Lebenspartnerschaft taugliche Grundlage für eine Familie.

15 cc) Für das BVerfG war ausschlaggebend, dass wegen der seit dem 1. August 2001 für gleichgeschlechtlich

veranlagte Menschen bestehenden Möglichkeit, eine eingetragene Lebenspartnerschaft einzugehen, derartige Partnerschaften sich herkömmlichen Ehen derart angenähert hätten, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht mehr zu rechtfertigen sei. Vor der Einführung des LPartG war somit auch aus der Sicht des BVerfG eine steuerliche Ungleichbehandlung von Ehegatten einerseits und zusammenlebenden homosexuellen Paaren andererseits nicht zu beanstanden.

16 dd) Nach der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 133, 377 haben somit nur zwei Menschen, die als Ehegatten oder als Lebenspartner im Sinne des LPartG eine Gemeinschaft bilden, einen Anspruch auf Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer. Ehe und eingetragene Lebenspartnerschaft sind die gesetzlich vorgesehenen Anknüpfungspunkte für eine einkommensteuerrechtliche Privilegierung gegenüber anderen Formen des Zusammenlebens. Andere denkbare Gemeinschaften sind nicht begünstigt, auch dann nicht, wenn die Partner ihre Rechtsbeziehungen auf eine vertragliche Grundlage gestellt haben. So kann z.B. ein nicht verheiratetes verschiedengeschlechtliches Paar, das einen Partnerschaftsvertrag mit weitreichenden Unterhalts- und Beistandsverpflichtungen abgeschlossen hat, nicht die Zusammenveranlagung beanspruchen; auf die Gründe, weshalb das Paar keine Ehe schließen will oder kann, kommt es nicht an. Auch ein Geschwisterpaar, das nach jetziger Rechtslage keine Lebenspartnerschaft eingehen kann (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 LPartG), ist von einer steuerlichen Zusammenveranlagung ausgeschlossen, unabhängig von etwaigen vertraglich vereinbarten Unterhalts- und Beistandspflichten. Entgegen der Rechtsansicht des Klägers ist somit aus der Formulierung des BVerfG in BVerfGE 133, 377 (Rz 85), wonach eine Besserstellung der Ehe im Vergleich zu ungebundenen Partnerbeziehungen möglich sei, nicht abzuleiten, dass eine solche Besserstellung schon dann nicht erlaubt ist, wenn --wie im Streitfall-- zwischen gleichgeschlechtlichen Partnern vertragliche Bindungen bestehen. Solche Bindungen führen nicht zu "rechtlich verbindlich verfassten Lebensformen" im Sinne des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 133, 377 (Rz 84).

17 2. Auch der hilfsweise gestellte Anfechtungsantrag, mit dem der steuermindernde Abzug von Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 40.000 DM begehrt wird, hat keinen Erfolg. Das FA hat im geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Juli 2002 für Unterhaltsleistungen des Klägers an C einen Abzug nach § 33a Abs. 1 EStG in der maximalen Höhe von 13.500 DM gewährt. Für eine darüber hinausgehende Berücksichtigung fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Sie ist auch nicht verfassungsrechtlich geboten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de