



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WD, Adr, vertreten durch Dr. Helmut Graupner, 1130 Wien, Maxingstraße 22-24/4/9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Mai 2005 zu ErfNr, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 13. August 2004 übergab Herr WD (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) seinem Lebensgefährten, Herrn BS schenkungsweise Bargeld in Höhe von € 1.000,00 zur Anschaffung von Einrichtungsgegenständen für die Wohnung des Beschenkten im Haus dessen Mutter in Thailand.

Diese Schenkung wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Abgabenerklärung vom 23. August 2004 angezeigt. In dieser wurde ua. erklärt, dass die Steuer vom Bw. getragen werde. Die Frage nach dem Verhältnis des Empfängers zum Zuwendenden (zB Verwandtschaft, Schwägerschaft, Dienstverhältnis usw.) im Punkt 3 der Erklärung wurde mit "gleichgeschlechtlicher Lebensgefährte (umfassende Einstehens- und Verantwortungsgemeinschaft wie bei Ehepartnern" beantwortet und dazu in einem Beiblatt Folgendes ausgeführt:

"Der Geschenkgeber und der Geschenknehmer führen seit mehreren Jahren eine Lebenspartnerschaft, die sowohl von tiefen inneren Bindungen geprägt ist als auch von gegenseitigem Einstehen, Beistand, gegenseitiger Zuwendung, Fürsorge und Verantwortung, wie dies auch für Eheleute charakteristisch ist.

Die wirtschaftliche Existenzgrundlage des Geschenkgebers - und damit diejenige der Lebensgemeinschaft - liegt im Inland. Die Verbindung zu Österreich ist daher ein wesentliches Element der Beziehung der Antragsteller und kann die Partnerschaft nicht zumutbar woanders gelebt werden.

Gem. Art. 8 EMRK haben der Geschenkgeber und der Geschenknehmer daher einen Anspruch auf Erteilung eines Aufenthaltstitels an den Geschenknehmer. Dies auch mit Blick darauf, dass nach Art. 14 EMRK, Art. 13 EG und Art. 21 EU-Grundrechtecharta niemand wegen seiner sexuellen Ausrichtung diskriminiert werden darf.

Das österreichische Fremdenrecht ermöglicht die Erlangung eines Aufenthaltstitels in diesem Sinne lediglich in Form einer Niederlassungsbewilligung mit dem Zweck „Privat“, wobei die Republik Österreich (wenn der ausländische Partner, wie im gegenständlichen Falle der Geschenknehmer, nicht über ausreichende eigene Mittel verfügt) die Erteilung einer solchen Niederlassungsbewilligung (und damit die Ermöglichung der Lebenspartnerschaft in Österreich) davon abhängig macht, dass der österreichische Lebenspartner sich per vollstreckbarem Notariatsakt zu Unterhaltsleistungen an den ausländischen Lebenspartner verpflichtet (Anfragebeantwortung des Bundesministers für Inneres vom 27.07.2001, 2514/AB XXI. GP; in Kopie anbei). Der Wiener Magistrat akzeptiert in diesem Sinne ausschließlich Unterhaltsvereinbarungen, die vom Bestand der Lebensgemeinschaft unabhängig sind und bei denen die Kündigungsfrist nicht kürzer als sechs Monate bemessen ist.

Der Geschenkgeber hat sich 2003 auf diese Weise mittels vollstreckbaren Notariatsaktes zum Unterhalt für den Geschenknehmer verpflichtet und hat der Magistrat der Stadt Wien dementsprechend dem Geschenknehmer eine Niederlassungsbewilligung mit dem Zweck „Privat“ erteilt.

Die nunmehrige Zuwendung von EUR 1.000,- erfolgte über die Leistungen aus dem Unterhaltsvertrag hinaus als freigebige Zuwendung. Angesichts der, ebenso wie bei Ehepartnern, staatlicherseits angeordneten Unterhaltspflicht des Geschenkgebers für den Geschenknehmer wird die vorliegende Schenkung nach der Steuerklasse I (in analogiam) zu bemessen sein.“

Mit Bescheid vom 10. Mai 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Bw. Schenkungssteuer in Höhe von € 141,96 fest. Dabei ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 1.014,60 (€ 1000,00 abzüglich Freibetrag von € 110,00, ergibt € 890,00 zuzüglich des darauf entfallenden Steuerbetrages von € 124,00, weil die Steuer vom Geschenkgeber getragen wird) in der Steuerklasse V aus. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Lebensgemeinschaft keine nach staatlichem Recht geschlossene Ehe sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurden zunächst die Ausführungen aus der Abgabenerklärung wiederholt und ausdrücklich festgehalten, dass die nunmehr verfahrensgegenständliche Zuwendung – anders als die Unterhaltszahlungen selbst – steuerbar sei. Die Bemessung nach Steuerklasse I werde nicht deshalb angestrebt, weil die Lebensgemeinschaft eine nach staatlichem Recht geschlossene Ehe sei, sondern weil sie in Analogie anzuwenden sei, um im Wege der Lückenfüllung ein gleichheitswidriges Ergebnis zu vermeiden (Doralt/Ruppe II II⁴, Rz 424)- Eine solche (in verfassungskonformer Interpretation zu schließende) Lücke liege im Falle des Bw. vor. Die hier präjudizielle Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gehöre zur Stammfassung des Gesetzes aus dem Jahre 1955. Der

historische Gesetzgeber habe an Fälle wie jenen des Bw. nicht gedacht; er habe daran gar nicht denken können. 1955 seien homosexuelle Kontakte noch generell mit mehrjährigem schwerem Kerker bedroht gewesen und Europäische Menschenrechtskonvention (BGB1 1958/210) noch nicht Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung. Die Erkenntnis homosexueller Beziehungen als Menschenrecht (Art. 8 EMRK: EGMR, Dudgeon vs. Z/JT1981; Norris vs. Ireland 1988; Modinos vs. Cypws 1993; A.D.T. vs. UK2QOO; Lustig-Prean Et Becket 1999; Smith & Grady 1999) sei damals ebenso noch nicht einmal erahnbar wie die Erkenntnis des Menschenrechts der Nichtdiskriminierung auf Grund sexueller Orientierung (Art. 14 EMRK: EGMR, Salgueiro da Silva Mouta v. Portugal, 21.12.1999, I. B V. vs. Austria 2003, 5.L. vs. Austria 2003, Karner vs. Austria 2003; Woditschka Et Wilfling vs. Austria 2004, Franz Ladner vs. Austria 2005, Thomas Wolfmeyer vs. Austria 2005). Auch ein grundrechtlicher Anspruch auf Erteilung eines Aufenthaltstitels an einen Lebensgefährten (Art. 8 EMRK EGMR: Abdulaziz et. al. vs. VK, 28.05.1985; EKMR 03.05.1983 [appl. 9369/81]) sei damals noch nicht absehbar gewesen. An die Möglichkeit, dass der Bund einem gleichgeschlechtlichen Lebensgefährten als Bedingung zur Erfüllung des menschenrechtlichen Anspruchs seines Partners auf Erteilung eines Aufenthaltstitels, staatlicherseits eine Unterhaltspflicht ebenso wie bei Ehepartnern auferlegt, habe der Gesetzgeber des Jahres 1955 nicht gedacht. Der Gesetzgeber 1955 habe daher Fälle wie jenen des Bw mit Sicherheit nicht in Steuerklasse V einbezogen. Ebenso wenig in Steuerklasse I Z. 1. Der Fall des Bw sei daher seitens des historischen Gesetzgebers ungeregelt. Diese Lücke muss durch Analogie geschlossen werden; Analogie entweder zu Steuerklasse V oder Steuerklasse I Z. 1. Diese Frage könne nur anhand jener Kriterien gelöst werden, die für den historischen Gesetzgeber für die Zuordnung zu den Klassen maßgebend war, wobei das Ergebnis - wegen des Gebots der verfassungskonformen Auslegung - grundrechtskonform zu sein habe. Anknüpfungspunkt und Motivationsgrund für die Steuerbegünstigung durch Einreihung in die Steuerklasse I Z.1 sei erkennbar nicht die (Anerkennung und Förderung der) Erbringung von Beistand und Unterhaltsgewährung sondern die (Anerkennung und Förderung der) Verpflichtung zu Beistand und Unterhaltsgewährung. Das sei bereits daran erkennbar, dass einerseits faktischer Beistand und Unterhalt zwischen Lebensgefährten nicht zur Steuerbegünstigung führe, anderseits fehlende faktische Beistands- und Unterhaltsgewährung zwischen Ehepartnern an der Einreihung in Steuerklasse I Z. 1 nichts ändere. Die Rechtspflicht zu Beistand und Unterhalt durch das aufrechte Eheband genügt (selbst von Tisch und Bett geschiedene Ehegatten gehören zur Steuerklasse 1; Dorazil/Taucher, ErbStG4 § 7 Anm 2.3 c, mit Judikaturnachweis). In diesem Sinne habe der VfGH den sachlich gerechtfertigten Grund für die Ungleichbehandlung von Ehepaaren und Lebensgefährten darin gesehen, dass für Lebensgefährten eine „vergleichbare rechtliche Ordnung des Gemeinschaftsverhältnisses“

nicht besteht (VfGH 20.06.1984, B 540/79). Für eine Begünstigung bei einer Steuerleistung könne - bei wie hier kinderlosen Paaren - wohl nur die Pflicht zu Beistand und Unterhalt relevant sein und daher eine Privilegierung von (kinderlosen) Ehepaaren gegenüber (kinderlosen) Lebensgefährten tragen. So habe auch der VfGH den (für Zwecke der Schenkungssteuer(begünstigung) entscheidenden Unterschied zwischen Ehe und Lebensgemeinschaft in der Verpflichtung zu Beistand und Unterhalt gesehen, die auch nicht jederzeit beendet werden kann (Dorazil/Taucher, ErbStG4 § 7 Anm 2.4 a, mit Judikaturnachweis). Der Bw. sei nun genau eine solche Rechtspflicht eingegangen; anders als bei Ehegatten sogar unmittelbar vollstreckbar ohne Notwendigkeit der Einklagung. Und diese Rechtspflicht sei überdies staatlich angeordnet, sei Bedingung für die Erfüllung seines Menschenrechtes (Art. 8 MRK) auf Führung der Lebensgemeinschaft mit dem Geschenkenehmer, welche Lebensgemeinschaft nirgendwo anders als in Österreich zumutbar gelebt werden könne. Dieser Rechtspflicht könne sich der Bw. auch nicht jederzeit entziehen, musste er sich doch – auch das sei Bedingung - einer Kündigungsfrist von einem halben Jahr unterwerfen. Sei der Bw. aber, um durch die Republik ein Menschenrecht erfüllt zu erhalten, eine nicht jederzeit beendbare Verpflichtung zu Beistand und Unterhalt für seinen Lebensgefährten eingegangen, so sei seine Situation jener, in der sich nichteheliche Lebensgefährten im Allgemeinen befinden (und die der historische Gesetzgeber vor Augen gehabt hätte) nicht vergleichbar. Sie sei (hinsichtlich der für die Begünstigung bei der Schenkungssteuer maßgebenden Umstände) der typischen Situation von Ehegatten viel näher als der typischen Situation von nichtehelichen Lebensgefährten. Die gebotene verfassungskonforme Analogie könne daher nur zum Ergebnis führen, dass die hier gegenständliche Schenkung gemäß Steuerklasse I Z. 1 zu bemessen sei. Dies gelte umso mehr als die Lebensgemeinschaft des Bw. eine gleichgeschlechtliche sei und der Bw. und sein Lebensgefährte andernfalls – wegen der im österreichischen Recht noch fehlenden Eheschließungsmöglichkeit – anders als verschiedengeschlechtliche Lebensgefährten die (auf Beistand- und Unterhaltspflicht gegründete) Steuerbegünstigung nie und nimmer in Anspruch nehmen könnten und dauerhaft als Fremde behandeln werden müssten. Auch wenn es verfassungs- und grundrechtskonform sein mag, gleichgeschlechtlichen Paaren die Eheschließung zu verwehren, so könne der Gesetzgeber gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften dennoch dadurch unzulässigerweise diskriminieren, dass er in einzelnen Rechtsgebieten für Ehegatten Besonders vorsieht (so ausdrücklich Verfassungsgerichtshof 12.12.2003, B 777/03). Nirgendwo gelte dies mehr als bei Schenkungssteuer in Fällen wie jenen des Bw. Die Gleichsetzung der Schenkung des Bw. mit Schenkungen in typischen (von staatlich auferlegten nicht jederzeit beendbaren rechtlichen Bindungen freien) Lebensgemeinschaften wäre unsachlich und damit gleichheitswidrig (Art. 7

B-VG; Art. 2 StGG). Die Benachteiligung des Bw. gegenüber (verschiedengeschlechtlichen) Ehepartnern, die ähnlich Beistands- und Unterhaltungspflichten treffen, verstoße überdies gegen das Diskriminierungsverbot auf Grund des Geschlechts und der sexuellen Orientierung, müssten doch solche Ungleichbehandlungen, um zulässig zu sein, nicht nur plausibel, angemessen, sachlich, geeignet oder vernünftig, sondern wirklich notwendig sein (EGMR: Karner vs. Austria 2003, par. 41). Davon könne im vorliegenden Fall keine Rede sein (vgl. mutatis mutandis EGMR: Karner vs. Austria 2003). Die Erstbehörde unterstelle dem Gesetz einen verfassungswidrigen Inhalt. Bei verfassungskonformer Interpretation sei die Steuer nach Steuerklasse I Z. 1 zu bemessen, wodurch (infolge des Freibetrags gemäß § 14 ErbStG) die Schenkungssteuer mit Null festzusetzen sei.

Dem hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegen, dass für Partner einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft, die nach eigenverantwortlicher Entscheidung die Bindungen einer Ehe nicht eingehen wollen oder auch nicht eingehen können, keine rechtliche Ordnung ihres Gemeinschaftsverhältnisses bestehe. Auch wenn bei einer echten Lebensgemeinschaft beide Lebensgefährten ihre ganze Kraft einsetzen, um einander beizustehen, jedenfalls eine Obsorge an den Tag legen, wie sie den Ehegatten durch Gesetz auferlegt ist, so unterscheide sie sich im Rechtssinn doch wesentlich. Die Ehe stehe unter besonderem Schutz der staatlichen Ordnung, das Gemeinschaftsverhältnis habe durch Gesetz eine bis ins Detail gehende Ordnung. Es sei (auch) abgabenrechtlich zwischen den Institutionen der Ehe und einer Lebensgemeinschaft zu unterscheiden. Im § 7 ErbStG seien die einzelnen Angehörigen in den Steuerklassen I bis IV ausdrücklich angeführt. Wenn die Steuerklasse I nur auf die durch das Eherecht gesetzlich geregelten Beziehungen zwischen Mann und Frau abstelle, jedoch Lebensgemeinschaften, die nicht auf dem Band der Ehe beruhen, unberücksichtigt lasse, bewege sich der Gesetzgeber im Bereich einer rechtspolitisch zulässigen Entscheidung. Lebensgefährten seien daher der Steuerklasse V zuzuordnen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz betonte der Bw., dass er die Einreihung in die Steuerklasse I in analogiam nicht darauf stütze, dass Ehe und Lebensgemeinschaft sich im Rechtssinn nicht wesentlich unterscheiden würden, sondern darauf, dass seine Situation bei der gegenständlichen Schenkung (hinsichtlich der für die Begünstigung bei der Schenkungssteuer maßgebenden Umstände) der typischen Situation von Ehegatten viel näher sei als der typischen Situation von nichtehelichen Lebensgefährten. Die Gleichsetzung der Schenkung des Bw mit Schenkungen in typischen (von staatlich auferlegten nicht jederzeit beendbaren rechtlichen Bindungen freien) Lebensgemeinschaften wäre unsachlich und damit gleichheitswidrig (Art. 7 B-VG; Art. 2 StGG; Art- 14 iVm 8 EMRK). Die Benachteiligung des Bw gegenüber (verschiedengeschlechtlichen) Ehepartnern, die ähnliche Beistands- und Unterhaltungspflichten treffen wie ihn, verstöße überdies gegen das

Diskriminierungsverbot auf Grund des Geschlechts und der sexuellen Orientierung, müssten doch solche Ungleichbehandlungen, um zulässig zu sein, nicht nur plausibel, angemessen, sachlich, geeignet oder vernünftig, sondern wirklich notwendig sein (EGMR: Karner vs. Austria 2003, par. 4I).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG bleiben Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass ein schenkungssteuerbarer Tatbestand iSd § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG verwirklicht wurde und dass hier die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG nicht vorliegen. Strittig ist hier alleine die Frage, welche Steuerklasse zur Anwendung kommt.

§ 7 Abs. 1 ErbStG lautet wie Folgt:

"Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser werden die folgenden fünf Steuerklassen unterschieden:

I. Steuerklasse I.

- 1. Der Ehegatte*
- 2. Die Kinder. Als solche gelten auch*
 - a) die an Kindes Statt angenommenen Personen,*
 - b) die Stiefkinder.*

II. Steuerklasse II.

Die Abkömmlinge der in der Steuerklasse 1 Z. 2 Genannten, die Abkömmlinge der an Kindes statt angenommenen Personen jedoch nur dann, wenn sich die Wirkungen der Annahme an Kindes statt auch auf die Abkömmlinge erstrecken.

III. Steuerklasse III.

- 1. Die Eltern, Großeltern und weiteren Voreltern,*
- 2. Die Stiefeltern*
- 3. Die voll- und halbbürtigen Geschwister*

IV. Steuerklasse IV.

- 1. Die Schwiegerkinder,*
- 2. die Schwiegereltern,*
- 3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern*

V.
Steuerklasse V.

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen."

Für die Einordnung in die jeweilige Steuerklasse im Sinne des § 7 Abs. 1 ErbStG und damit für die Höhe des Steuersatzes sind die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers gegenüber dem Erblasser bzw. Geschenkgeber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend (vgl. VwGH 16.6.1983, 82/16/0028). Bei der Einreihung in die abgabenrechtlich bevorzugten Steuerklassen des § 7 Abs. 1 ErbStG 1955 ist allein ein nach bürgerlichem Recht bestehendes Abstammungsverhältnis, Verwandtschaftsverhältnis oder familienrechtliches Naheverhältnis zwischen Schenkendem und Beschenktem maßgebend (vgl. VwGH 30.6.1988, 87/16/0038). Unter Ehegatten im Sinne der Z 1 der Steuerklasse I fallen nur Personen, deren Ehe nach staatlichem Recht aufrecht ist (vgl. VwGH 15.10.1987, 86/16/0237). Alle Erwerber, denen die für eine Einordnung in eine der begünstigten Steuerklassen I bis IV maßgebliche persönliche Eigenschaft fehlt, fallen als "übrigen Erwerber" in die Steuerklasse V (vgl. VwGH 3.10.1996, 96/16/0136). Personen, an die der historische Gesetzgeber nicht gedacht hat, sind daher nicht jener Steuerklasse zuzuordnen, die der rechtlichen Stellung am ehesten vergleichbar sind, sondern der Steuerklasse V.

Im Hinblick auf die ausdrückliche Anführung der einzelnen Angehörigen in den Steuerklassen I bis IV der als Spezialbestimmung anzusehenden Bestimmung des § 7 ErbStG ändert daran, dass Lebensgefährten zur Steuerklasse V zu rechnen sind, der Umstand nichts, dass nach § 25 Abs. 1 Z. 5 BAO in der ab 26. Juni 2002 anzuwendenden Fassung des Art II AbgRmRefG, BGBl I 2002/97, Angehörige iSd Abgabenvorschriften (auch) Personen sind, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 20 zu § 7). Mit "Ehegatten" sind nur die Partner einer Ehe im Sinne des bürgerlichen Rechts, nicht aber die Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gemeint (vgl. Fellner, aaO unter Hinweis auf BFH 25.4.2001, II R 72/00).

Der deutsche Bundesfinanzhof hat erst jüngst in seinem Urteil vom 26. Jänner 2006, III R 51/05 ausgesprochen, dass gleichgeschlechtliche Lebenspartner, die eine Lebenspartnerschaft nach dem (deutschen) Lebenspartnerschaftsgesetz (kurz LPartG) begründet haben, vom Gesetzeswortlaut "Ehegatte" nicht erfasst sind. In diesem Urteil wurde ausdrücklich festgehalten, dass das im LPartG verankerte Rechtsinstitut der eingetragenen Lebenspartnerschaft zwar in mancher Hinsicht mit den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Ehe vergleichbar ist und dass nach § 5 Satz 1 LPartG die Lebenspartner einander zum angemessenen Unterhalt verpflichtet sind. Dennoch wurde eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Zusammenveranlagung auf eingetragenen Lebenspartnerschaften mangels planwidriger Regelungslücke durch den Gesetzgeber verneint.

In dieser Entscheidung verwies der BFH zur vergleichbaren Problemstellung der Steuerklasse für den eingetragenen Lebenspartner bei der Erbschaftsteuer auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 24. August 2005, 3 K 55/04, EFG 2005, 1949. In dem eben genannten Urteil wurde ebenso wie im Urteil des Finanzgerichtes Köln vom 29. Juni 2005, 9 K 1041/03 (abrufbar im Internet unter www.fg-koeln.nrw.de) die Anwendung der im Erbschaftssteuergesetz für Ehegatten enthaltenen Begünstigung auf Lebenspartner nach dem LPartG verneint. Bemerkt wird, dass gegen diese beiden Entscheidungen derzeit beim Bundesfinanzhof zu den Zahlen II R 43/05 und II R 56/05 Verfahren anhängig sind.

Die österreichische Rechtsordnung kennt kein der deutschen eingetragenen Lebenspartnerschaft vergleichbares Rechtsinstitut und kann daher die Rechtsstellung des Bw. gegenüber seinem Lebensgefährten nicht einmal der zwischen Ehegatten ähnlich sein. Eine verfassungskonforme Auslegung kommt überdies nur dann in Betracht, wenn der Wortlaut der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung mehrere Deutungen zulässt. Wie der Verfassungsgerichtshof zum FremdenG ausgesprochen hat, kann von einer Unbestimmtheit des Begriffes "Ehegatte" angesichts des geltenden § 44 ABGB nicht die Rede sein. Selbst ein Wandel in den gesellschaftlichen Anschauungen könnte ihn deshalb nicht unbestimmt machen (vgl. VfGH 14.10.2004, B 1512/03). Es ist daher auch für die Auslegung des Begriffes "Ehegatte" in der Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z. 1 ErbStG auf die in § 44 ABGB enthaltene Legaldefinition zurückzugreifen, wonach in einem Ehevertrag zwei Personen verschiedenen Geschlechtes gesetzmäßig ihren Willen erklären, in unzertrennlicher Gemeinschaft zu leben, Kinder zu zeugen, sie zu erziehen, und sich gegenseitig Beistand zu leisten. Auf Grund des eindeutigen Wortlautes des Begriffes "Ehegatte" kommt daher eine Auslegung, wonach darunter bei Vorliegen bestimmten Bedingungen (wie zB einer Unterhaltsverpflichtung) auch gleichgeschlechtliche Lebensgefährten zu verstehen seien, nicht in Betracht.

Auf Grund der Systematik der Bestimmung des § 7 ErbStG, alle begünstigten Personen taxativ aufzuzählen und "alle übrigen Erwerber" der Steuerklasse V zuzuordnen, existiert hier auch keine Regelungslücke, die durch (verfassungskonforme) Auslegung zu schließen ist. Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Dem unabhängigen Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem UFS zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten. Der unabhängige Finanzsenat ist auch nicht dazu legitimiert, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren eine Auseinandersetzung mit

den von der Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gesetzliche Bestimmung auch nicht unter diesem Aspekt geboten ist.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Juni 2006