



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme

der Bundesrechtsanwaltskammer

**zu der Verfassungsbeschwerde des Herrn L.
gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.02.2010 – II R 23/09
wegen Nichtanrechnung der auf geerbte Zinsen gezahlten
Einkommensteuer auf die Bemessungsgrundlage für die
Erbschaftssteuerschuld**

1 BvR 1432/10

erarbeitet vom

Verfassungsrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer

Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Kirchberg, Karlsruhe (Vorsitzender)

Rechtsanwalt Dr. Christian-Dietrich Bracher, Bonn

Rechtsanwalt und Notar Prof. Dr. Wolfgang Kuhla, Berlin

Rechtsanwalt Prof. Dr. Christofer Lenz, Stuttgart (Berichterstatter)

Rechtsanwalt Dr. Michael Moeskes, Magdeburg

Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Quaas, Stuttgart

Rechtsanwalt Dr. Gerhard Strate, Hamburg

Rechtsanwalt und Notar Prof. Dr. Bernhard Stürer, Münster

Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Uechtritz, Stuttgart

Rechtsanwalt Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer, Berlin

August 2011

BRÄK-Stellungnahme-Nr. 46/2011

I.

1. Die Verfassungsbeschwerde richtet sich gegen Gerichts- und Behördenentscheidungen bei der Berechnung und Festsetzung der Erbschaftssteuer unter dem Aspekt der Behandlung sogenannter latenter Einkommensteuern.
2. Gegen den Beschwerdeführer ist ausgehend von einem Nachlasswert von ca. 7,5 Mio € Erbschaftssteuer in Höhe von ca. 2,5 Mio. € festgesetzt worden. Der Beschwerdeführer greift nur einen ganz kleinen Teil dieser festgesetzten Erbschaftssteuer an. Er ist der Auffassung, von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer müssten von ihm zu tragende Einkommensteuern von 49.798,30 € für im Nachlass enthaltene, sogenannte Stückzinsen im Umfang von 97.320,03 € abgezogen werden. Wäre wie vom Beschwerdeführer verlangt verfahren worden, dann hätte sich die Erbschaftssteuer um 15.935,46 € verringert (32 %-Erbschaftssteuersatz auf die Bemessungsgrundlagenverringering um 49.798,30 €). Die mit der Beschwerde der Sache nach verfolgte Reduktion der Erbschaftssteuer macht 0,6 % der festgesetzten Erbschaftssteuer und 0,2 % des Gesamtnachlasses aus.
3. Der Beschwerdeführer hat Verletzungen des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) unter dem Aspekt des Übermaßverbots bei der Steuererhebung gerügt. Außerdem wendet er sich gegen die Verfahrensdauer, in der er eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips und des Rechts auf effektiven Rechtsschutz sieht.
4. Kernargument des Beschwerdeführers ist, dass die Stückzinsen (wenn man nur sie betrachtet) durch den doppelten Zugriff über die Erbschaftssteuer und über die Einkommensteuer zum weit überwiegenden Teil (83 %) als Steuern abgeführt werden müssen. Der Beschwerdeführer kleidet das in die Formel, er müsse auf Einkommensteuer (49.798,30 €) auch noch Erbschaftssteuer (weitere 15.935,46 €) bezahlen. Anders als bei Bargeld oder bei Vermögenszuwächsen, für die schon vor dem Erbfall der (Einkommens-)Steuerfall beim Erblasser eingetreten ist, seien bei den ererbten Stückzinsen die latent auf diesen

Erträgen lastenden Einkommensteuern noch nicht berücksichtigt worden.

5. Der Erbfall ist 2001 eingetreten. Zwei Jahre vorher war die Regelung § 35 EStG a.F. aufgehoben worden, die in solchen Fällen – wie die heute und seit dem Veranlagungszeitraum 2009 geltende Regelung des § 35b EStG – der Sache nach eine Anrechnung der Erbschaftssteuer bei der Einkommensteuer ermöglichte. Seine Einkommensteuerfestsetzung für das relevante Jahr (2002) hat der Beschwerdeführer nicht zum Gegenstand des Verfahrens gemacht.

II.

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die Beschwerde für unbegründet.

1. Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG ist durch die beanstandete Doppelbesteuerung, hier in der Gestalt des Abzugsverbots für die verwirklichte Einkommensteuer des Erben von seiner Erbschaftssteuer auf die Stückzinsen nicht verletzt, auch nicht unter dem Aspekt des Übermaßverbots bei der Steuererhebung. Denn der Steuergegenstand der Erbschaftssteuer ist der Nachlass als Ganzes und die dadurch ausgelöste Bereicherung beim jeweiligen Empfänger, nicht der jeweils einzelne Bestandteil des Nachlasses. Bezogen auf den Nachlass insgesamt ist aber die hier als verfassungswidrig angegriffene Mehrbelastung von 15.935,46 € mit 0,6 % der festgesetzten Erbschaftssteuer und 0,2 % des Gesamtnachlasses zu bagatellarisch, um die Besteuerung insgesamt als übermäßig erscheinen zu lassen.
2. Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) hat im Steuerrecht seine besondere Ausprägung im Grundsatz der Steuergerechtigkeit gefunden: Die Steuerlast muss sich an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit der gesetzlichen Belastungsentscheidung ausrichten; das gilt auch für das Erbschaftssteuerrecht (BVerfGE 117, 1 [30 f.]; BVerfGE 120, 1 [44]).

- a) Das ist hier nicht der Fall. Nicht nur der Bundesfinanzhof in der hier angegriffenen Entscheidung, sondern der Gesetzgeber selbst hat das eingeräumt.
- aa) Der Bundesfinanzhof hat sich auf den Standpunkt gestellt, der Gesetzgeber habe die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftssteuer einschließlich der damit verbundenen Härten in Kauf genommen (Urteilsurdruck, Seite 7 unten). Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich anerkannt, dass die Gesamtbelastung des Beschwerdeführers aus Erbschaftssteuer und Einkommensteuer niedriger gewesen wäre, wenn der Erblasser die bis zu dessen Tod entstandenen (Stück-)Zinsen noch zu dessen Lebzeiten vereinnahmt hätte, weil dann der Nachlass um die bereits gezahlte Einkommensteuer gemindert oder jedenfalls die Einkommensteuerschuld des Erblassers als Erblasserschuld abzuziehen wäre; deshalb besteht auch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs das Mehr der Gesamtbelastung des Klägers rechnerisch in der Höhe der Erbschaftssteuer auf die nicht zum Abzug zugelassene (latente) Einkommensteuerlast (Urteilsurdruck, Seite 9 Mitte).
- bb) Genau diese Doppelbelastung hat der Gesetzgeber – allerdings im Einkommensteuerrecht – bis zum Veranlagungszeitraum 1999 durch § 35 EStG a.F. und wieder seit dem Veranlagungszeitraum 2009 mit § 35b EStG im Wesentlichen kompensiert (vgl. dazu Mellinghoff, Das Verhältnis der Erbschaftssteuer zur Einkommen- und Körperschaftssteuer, in: DStJG 22 [1999], Seite 127 [148 ff.]; zum geltenden Recht Dreseck, in: Schmidt, EStG, 30. Auflage 2011, Rdnr. 1 zu § 35b EStG sowie Meinecke, ErbStG, 15. Auflage 2009, Einführung, Rdnr. 3).

Die Streichung des § 35 EStG a.F. mit der darin vorgesehenen Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftssteuer geht zurück auf das Steuerentlastungsgesetz

1999/2000/2002. Der von den seinerzeit die Bundesregierung tragenden Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN eingebrachte Gesetzentwurf vom 09.11.1998 räumte in seiner Begründung ganz offen ein, dass durch die Streichung der einkommensteuerrechtlichen Anrechnungsregelung eine

„dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Doppelbelastung von Einkünften mit Einkommen- und Erbschaftssteuer“

eintritt (BT-Drs. 14/23, Seite 183). Die Aufhebung von § 35 EStG mit seiner Abmilderung der dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Doppelbelastung werde

„jedoch aus Vereinfachungsgründen für vertretbar gehalten“.

Damit haben die im Gesetzgebungsverfahren seinerzeit maßgeblichen politischen Kräfte selbst offengelegt, dass sie gar nicht beanspruchen, in Fällen des Zusammentreffens der Erbschafts- mit der Einkommensteuerpflicht die Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und am Gebot der Folgerichtigkeit ausgerichtet zu haben. Der Gesetzgeber hat vielmehr offen die Befugnis beansprucht, eine Ausnahme hiervon unter dem Aspekt der Vereinfachung machen zu dürfen.

- cc) Dieses Eingeständnis war auch konsequent, weil alles andere dem Charakter der Erbschaftssteuer widersprochen hätte. Die Erbschaftssteuer ist eine Erbanfallsteuer und besteuert nicht den Nachlass als solchen, sondern allein die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung (BVerfGE 117, 1 [33]; BVerfGE 93, 165 [167]). Die Erbschaftsteuer hat das Ziel, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultie-

rende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu besteuern (BVerGE 117, 1 [33]).

- dd) Nach diesem Bereicherungsprinzip des Erbschaftssteuerrechts wäre es folgerichtig, die latente Einkommensteuerbelastung von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer abzuziehen, weil der Erbe oder Beschenkte nur den verbleibenden Saldo endgültig erhält (so ausdrücklich und unter Verweis auf die seinerzeit ganz überwiegende Auffassungen der Literatur, Mellinghoff, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG 22 [1999], Seite 127 [152]).
- ee) Dieses Netto-Bereicherungsprinzip prägt das Erbschaftsteuergesetz durchgehend und wird auch vom Gesetzgeber berücksichtigt.
 - (1) So werden im Bereich des Betriebsvermögens latente Steuern durch Rückstellungen gemäß § 249 Abs. 1 HGB berücksichtigt. Dies ergibt sich aus § 274 Abs. 1 HGB. Die Höhe von Rückstellungen beeinflusst auch den Sachwert eines Betriebes. Bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer wird der Betrieb nicht zerlegt in Aktiva und Passiva, sondern es erfolgt der Ansatz des Saldowertes. Die latenten Steuern haben sich also schon bei der Bewertung des Aktivwertes ausgewirkt.
 - (2) Latente Steuern werden auch bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren berücksichtigt, welches bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zur Anwendung kommt (§§ 199 ff. BewG). Der Ertragssteueraufwand wird gemäß § 202 Abs. 3 BewG dadurch berücksichtigt, dass ein positives Betriebsergebnis um 30 % gemindert wird.

- (3) Streng genommen würde das Netto-Bereicherungsprinzip dazu führen, dass der Wert des Nachlasses sich auch um die mit seinem Erwerb verbundene erbschaftssteuerliche Belastung des Erwerbers mindert. Um dieses steuersystematisch vorgegebene Ergebnis auszuschließen, bestimmt das Gesetz damals und heute in § 10 Abs. 8 ErbStG ausdrücklich, dass der Erwerber die von ihm zu entrichtende eigene Erbschaftssteuer nicht vom steuerpflichtigen Erwerb abziehen darf (vgl. dazu Meinecke, ErbStG, 15. Auflage 2009, Rdnr. 59 zu § 10 ErbStG). Diese Regelung tangiert allerdings den Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht, weil sie sich nahezu gleichmäßig auf die Besteuerung sämtlicher Nachlässe auswirkt.
- b) Deshalb kann es ausschließlich darum gehen, ob die vom Gesetzgeber offen eingeräumte Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit in diesem Zusammenhang aus Vereinfachungsgründen verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden kann.
- aa) Das ist grundsätzlich möglich. Denn in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist anerkannt, dass neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken, um die es hier nicht geht, auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse Durchbrechungen der Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit rechtfertigen können (BVerfGE 122, 210 [231]). Das gilt auch im Bereich der Erbschaftssteuer (BVerfGE 117, 1 [31]).

Danach darf der Steuergesetzgeber typisieren und vereinfachen, weil Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um prakti-

kabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen (zuletzt Beschluss des Ersten Senats vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, Rdnr. 52 bei Juris; BVerfGE 126, 268 [279]). Die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung und Vereinfachung sind nur überschritten, wenn die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler ein gewisses Maß übersteigt und nicht mehr durch die steuerlichen Vorteile der Typisierung gerechtfertigt werden kann. Außerdem muss sich die Typisierung realitätsgerecht am typischen Fall orientieren und darf sich nicht den atypischen Fall als Leitbild wählen (zuletzt Beschluss des Ersten Senats vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, Rdnr. 52 bei Juris; BVerfGE 126, 268 [279]).

Diese Grenzen sind hier eingehalten:

- bb) Der Vereinfachungseffekt, den der Gesetzgeber des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 mit der Streichung von § 35 EStG in Fällen des Zusammentreffens von Erbschaftssteuerpflicht und Einkommensteuerpflicht verfolgt hat, besteht darin, im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung keine Anträge auf Ermäßigung wegen der vorangegangenen Belastung mit Erbschaftssteuer mehr bearbeiten zu müssen.

Der Wegfall dieser Antragsmöglichkeit kann, wie der Fall des Beschwerdeführers verdeutlicht, durchaus wirtschaftliche Nachteile im fünfstelligen Bereich für den Einzelnen mit sich bringen. Dabei muss allerdings berücksichtigt werden, dass es zu diesem Nachteil im Volumen von 15.935,46 € in einem Fall gekommen ist, in dem der Beschwerdeführer durch den Erbfall einen Nachlass erworben hat, der bei einem Gesamtvolumen von 7,5 Mio. € des

Nachlasses Stückzins-tragende Anleihen in einem Wert von stolzen 4.487.474,88 € (8.776.738,00 DM) enthielt.

Das sind Werte, die weit jenseits des Durchschnittlichen und damit Normalen liegen. Im Jahr 2001 lag der durchschnittliche Wert einer Erbschaft bei ca. 65.000 € (Wochenbericht des DIW Berlin, 05/2004, Erbschaften und Schenkungen in Deutschland, abrufbar auf www.diw.de). Unter Berücksichtigung des damals maßgeblichen Freibetrags von 10.225,84 € (20.000 DM) ergibt sich ein durchschnittlicher steuerpflichtiger Wert bei Erbschaften von 54.774,16 €. Es dürfte unrealistisch sein anzunehmen, dass Stückzins-tragende Anleihen dabei auch nur 50 % ausmachen. Wenn dies gleichwohl zugrundegelegt wird, ergibt sich ein durchschnittlicher Wert von 27.387,08 € für solche Anleihen. Die Zinsen aus diesem Stückzins-tragenden Kapital betragen unter Zugrundelegung eines mittleren zeitlichen Werts zwischen Zinstag und Todestag (sechs Monate) und einem an die Abgabenordnung angelehnten Zinssatz von 6 % 821,61 €. Wenn, was auch 2002 unrealistisch hoch war, im Durchschnitt eine Einkommenssteuerbelastung von 45 % unterstellt wird, dann liegt der mit latenter Erbschaftssteuer belastete Teil des durchschnittlichen Nachlasses bei 369,72 €. Würde dieser Betrag aus der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer herausgenommen, hätte sich die Erbschaftssteuer um den Erbschaftssteuersatz von – wie im Fall des Beschwerdeführers – 32 % verringert, also in absoluten Zahlen um 118,31 €.

Das verdeutlicht: Im normalen Erbfall bleibt die wirtschaftlich ungleiche Wirkung im Verhältnis zu Bargeld auf ein sehr überschaubares Maß beschränkt. Bei sehr werthaltigen Nachlässen steigen zwar die absoluten Beträge der sachlich nicht gerechtfertigten Mehrbelastung, sie bleiben

aber in Relation zum Nachlasswert und zum Gesamtbeitrag der Erbschaftssteuer bagatellarisch.

- cc) Der Gesetzgeber hat sich bei der Bestimmung des für die Erbschaftssteuer relevanten Nachlasswerts nach § 10 ErbStG i.V. mit dem Bewertungsgesetz für das Stichtagprinzip (§ 11 i.V. mit § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: Tod des Erblassers) entschieden (BFH-Urteil, Umdruck Seite 5 f.). Es ist weder ersichtlich noch vom Beschwerdeführer geltend gemacht, dass der Gesetzgeber sich mit dem Stichtagprinzip an einem atypischen Fall orientiert hat.

Bezogen auf den gesamten Nachlass ist offensichtlich, dass sich die Frage einer Einkommensteuerpflicht für den Erben nur für ganz untergeordnete Teile des Nachlasses stellen kann. Denn den allergrößten Teil des Nachlasses wird der Verstorbene schon in früherer Zeit erworben und einkommensteuerlich versteuert haben. Der Erbe wird dann nicht mit Einkommensteuer belastet.

Das gilt auch dann, wenn die Einkommensteuer vom Erblasser zwar noch nicht bezahlt, aber jedenfalls angefallen ist, weil sie dann als Nachlassverbindlichkeit ebenfalls von der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer abzuziehen ist. Das galt auch 2001 schon (§ 10 Abs. 5 ErbStG; siehe dazu auch Meinecke, ErbStG, 13. Auflage 2002, Rdnr. 31 ff. zu § 10 ErbStG).

Vergleichbares gilt, wenn der Erblasser abhängig beschäftigt war und daraus laufende Einkünfte erzielt hat. Bei einem Freiberufler, der seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gilt ebenfalls nichts anderes, solange er die Honorarforderungen für erbrachte Leistungen noch vor seinem Tod eingezogen hat. In solchen Fällen tritt der Wechsel zur Einkommensteuerpflicht des Erben nur dann und in dem Umfang ein, in dem erst der Erbe offene Honorarforderungen

derungen des verstorbenen Freiberuflers einzieht (vgl. dazu Dreseck, in: Schmidt, EStG, 30. Auflage 2011, Rdnr. 1 zu § 35b EStG). Diese Konstellation ist aber ebenso wenig typisch wie die vom Beschwerdeführer thematisierte Stückzins-Konstellation.

3. Die erhobene Rüge der überlangen Verfahrensdauer betrifft, weil die Steuererhebung zum Bereich des öffentlichen Rechts gehört, nicht das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG, sondern den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG (Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 07.06.2011 – 1 BvR 194/11, Rdnr. 26 bei Juris).

Relevant ist aber nicht der gesamte Zeitraum vom Erbfall bis zur Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs, auf den der Beschwerdeführer abstellen möchte.

- a) Im gerichtlichen Verfahren selbst ist eine übermäßige Verfahrensdauer nicht feststellbar. Der Beschwerdeführer hat seine Klage am 31.03.2007 eingereicht, das abschließende Urteil des Bundesfinanzhof datiert vom 17.02.2010 und ist Anfang Mai 2011 zugestellt worden. Eine Verfahrensdauer von drei Jahren für zwei Instanzen ist nicht prima facie überlang. Besondere Umstände hat der Beschwerdeführer nicht benannt.
- b) Das Verfahren vor dem Finanzamt ist nur insoweit einzubeziehen, als es um das den Zugang zum Finanzgericht eröffnende Einspruchverfahren geht. Das ist zwar vom Bundesverfassungsgericht noch nicht ausdrücklich entschieden (vgl. zuletzt den offen lassenden Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 07.06.2011 – 1 BvR 194/11, Rdnr. 32 ff. bei Juris), ergibt sich aber aus der Rechtsprechung des EGMR zu Art. 6 EMRK, an der auch der verfassungsrechtliche Schutz gegen überlange Verfahrensdauer nach Art. 19 Abs. 4 GG auszurichten ist. Danach ist nicht das öffentlich-rechtliche Ausgangs-, sondern nur das Vorverfahren mit einzubeziehen (EGMR, NJW 1979, 477 Nr. 98 – König ./ Deutschland).

Das Einspruchsverfahren hat sich von Oktober 2004 bis März 2007 hingezogen, also zweieinhalb Jahre. Angesichts der verschiedenen Einzelpositionen im Nachlass, der in diesem Zusammenhang im Einspruchsverfahren vorgenommenen tatsächlichen Korrekturfeststellungen bei den Stückzinsangaben verschiedener Banken und der Einholung einer Stellungnahme beim Bayerischen Staatsministerium der Finanzen ist auch dieser Zeitraum für sich betrachtet nicht übermäßig lang. Besondere Umstände, die zu einer anderen Beurteilung führen können, hat der Beschwerdeführer nicht vorgetragen.

- - -