

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn Dr. L...,

- gegen a) das Urteil des Bundesfinanzhofs
vom 17. Februar 2010 - II R 23/09 -,
b) das Urteil des Finanzgerichts München
vom 18. Februar 2009 - 4 K 1131/07 -,
c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts
Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
vom 8. März 2007 - E 3068/04, ESZAG -,
d) den Erbschaftsteuerbescheid des Finanzamts Kaufbeuren
vom 20. September 2004 - Vorgangsnummer: 14463/01 - 0 -

hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

die Richter Gaier,

Schluckebier,

Paulus

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473)

am 7. April 2015 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

G r ü n d e :

I.

Der Beschwerdeführer wendet sich mit der Verfassungsbeschwerde gegen die Nichtberücksichtigung einer dem Erbfall nachfolgenden Einkommensteuerbelas-

1

tung für Zinserträge bei der Heranziehung zur Erbschaftsteuer.

1. Der Beschwerdeführer ist Alleinerbe seines im Jahr 2001 verstorbenen Bruders. Der erbschaftsteuerliche Gesamtwert des Nachlasses aus Grund- und Kapitalvermögen belief sich auf rund 15 Mio. DM. Unter Anwendung des damals maßgeblichen Erbschaftsteuersatzes von 32 % setzte das Finanzamt eine Erbschaftsteuer in Höhe von rund 4,8 Mio. DM fest. Zum Nachlass gehörten neben Wertpapieren mit einem Kurswert von ca. 12 Mio. DM auch bereits aufgelaufene, aber erst im Jahr 2002 fällige Zinsansprüche in Höhe von rund 190.000 DM. Einkommensteuer fiel auf die Zinsansprüche im Jahr 2001 mangels Zuflusses nicht an (§ 11 EStG). Für das Jahr 2002 wurde bei dem Beschwerdeführer Einkommensteuer auf Kapitalerträge von insgesamt rund 260.000 € festgesetzt, wobei auf die bis zum Erbfall aufgelaufenen Zinsansprüche in Höhe von rund 190.000 DM anteilig Einkommensteuer in Höhe von rund 50.000 € entfiel. Die Zinsansprüche wurden vom Finanzamt bei der Bestimmung des erbschaftsteuerlichen Gesamtwerts des Nachlasses mit ihrem Nennwert berücksichtigt. Die auf den Zinsansprüchen ruhende Belastung mit sogenannter latenter Einkommensteuer fand keine Berücksichtigung.

2

Hiergegen wendete sich der Beschwerdeführer zunächst im Einspruchsverfahren und später auf dem Rechtsweg. Seinem Begehren, die Erbschaftsteuer wegen der auf den Zinsansprüchen ruhenden Einkommensteuer um rund 16.000 € herabzusetzen, blieb aber vor dem Finanzgericht München (Urteil vom 18. Februar 2009 - 4 K 1131/07 -, DStRE 2010, S. 479) und vor dem Bundesfinanzhof (BFHE 229, 363) der Erfolg versagt.

3

2. Mit seiner gegen den Erbschaftsteuerbescheid, die Einspruchsentscheidung und die gerichtlichen Entscheidungen gerichteten Verfassungsbeschwerde rügt der Beschwerdeführer unter anderem eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG.

4

3. Zu der Verfassungsbeschwerde haben das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung sowie der Bundesfinanzhof, die Bundesrechtsanwaltskammer, die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Anwaltverein Stellung genommen. Allein der Deutsche Anwaltverein hielt die angegriffenen Entscheidungen für verfassungswidrig. Die Akten des Ausgangsverfahrens waren beigezogen.

5

II.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen. Ihr kommt weder grundsätzliche Bedeutung zu, noch ist ihre Annahme zur Durchsetzung der Rechte des Beschwerdeführers angezeigt (§ 93a Abs. 2 BVerfGG). Die Verfassungsbeschwerde hat in der Sache keine Aussicht auf Erfolg.

6

1. Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG wird durch die hier erfolgte Kumulation von Einkommen- und Erbschaftsteuer zu Lasten des Beschwerdeführers nicht verletzt.

7

a) Die Erhebung der Erbschaftsteuer, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet, verstößt als solche nicht gegen die verfassungsrechtliche Garantie des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG; vgl. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG; BVerfGE 93, 165 <172>). Der Spielraum für den steuerlichen Zugriff auf den Erwerb von Todes wegen findet allerdings seine Grenze dort, wo die Steuerpflicht den Erwerber übermäßig belastet und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt (vgl. BVerfGE 63, 312 <327>; 93, 165 <172>). Die Steuerbelastung darf das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lassen (vgl. BVerfGE 93, 165 <172>).

8

b) Demnach ist bei der Erbschaftsteuerbelastung grundsätzlich auf den gesamten Nachlass des jeweiligen Erben und auf die gesamte hierauf ruhende Steuerlast abzustellen (vgl. BVerfGE 115, 97 <117> zu Einkommensteuer und Eigentumsschutz). Bei der hier vorliegenden Gesamtsteuerbelastung von 4.794.240,00 DM beziehungsweise - bei Einbeziehung der Einkommensteuer - von 4.891.637,00 DM und einem Nachlasswert von mindestens 15.022.023,70 DM kann von ökonomischer Sinnlosigkeit des Vererbens keine Rede sein.

9

Auf die vom Beschwerdeführer als übermäßig gerügte Steuerbelastung allein der Stückzinsansprüche könnte es nur bei einer völlig atypischen separaten Vererbung der Zinserträge ankommen, die der Erblasser durch entsprechende Gestaltung problemlos und in rechtlich nicht zu beanstandender Weise vermeiden kann. Angesichts seiner Typisierungsbefugnis muss der Gesetzgeber für diesen Fall keine besondere Regelung vorsehen.

10

2. Auch Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt, wenn die erst im Jahr nach dem Erbfall auf die anteilig bis zum Erbfall aufgelaufenen Zinsansprüche anfallende Einkommensteuer bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer keine Berücksichtigung findet. Eine generelle Aussage zum Verhältnis von Erbschaft- und Einkommensteuer und dem hier diskutierten Problem der latenten Einkommensteuerbelastung (vgl. dazu Friz, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, 2014, m.w.N.) ist damit nicht getroffen. Denn unabhängig von der Antwort auf die Frage, ob die Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen kann, ist es jedenfalls bei zum Nachlass gehörenden Zinsansprüchen wegen der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt, eine später entstehende Einkommensteuer bei der Berechnung der Erbschaftsteuer unberücksichtigt zu lassen.

11

a) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 121, 108 <120>; 126, 400 <417>). Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl.

12

BVerfGE 123, 1 <19>; 135, 126 <145 Rn. 56>). Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11 -, juris, Rn. 41 m.w.N.; Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, NJW 2015, S. 303 <306 Rn. 123>). Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung (vgl. BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, NJW 2015, S. 303 <306 Rn. 123>).

b) Diesen Anforderungen werden die angegriffenen Entscheidungen gerecht. Es ist mit dem aus dem Grundsatz der Lastgleichheit folgenden Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar, wenn die künftige Einkommensteuerbelastung, die latent auf den zum Nachlass gehörenden Zinsen ruht, bei der Bestimmung des Werts des Nachlasses nicht in Abzug gebracht wird und es damit im Ergebnis durch den Zufluss der Zinsansprüche bei dem Erben zu einer kumulierten Belastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer kommt. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob hierin eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips liegt, weil diese jedenfalls als zulässige Typisierung gerechtfertigt ist.

13

aa) Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesichtspunkt der Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit vielfach als Rechtfertigungsgrund für eine Typisierung und Pauschalierung anerkannt (vgl. BVerfGE 63, 119 <128>; 84, 348 <360>; 122, 210 <232 f.>). Die wesentliche Funktion der Typisierung im Steuerrecht ist die Entlastung des Rechtsanwenders im Massenfallrecht (vgl. BVerfGE 127, 224 <254>). Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 120, 1 <30>; 122, 210 <231 ff.>; 126, 268 <278 f.>; 127, 224 <246>; 135, 126 <149 Rn. 76>; BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11 -, juris, Rn. 66; Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, NJW 2015, S. 303 <322 Rn. 250>). Der Gesetzgeber darf außerdem für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu Grunde legen (vgl. BVerfGE 112, 164 <180 f.>; 112, 268 <280 f.>; 116, 164 <183>).

14

bb) Diese Voraussetzungen liegen hier vor.

15

(1) Bei der Bestimmung des Werts des Nachlasses werden nach der neueren

16

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFHE 238, 233) Einkommensteuerverbindlichkeiten dann als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt, wenn noch der Erblasser sämtliche einkommensteuerrelevanten Tatbestände verwirklicht hat. Damit orientiert sich der Gesetzgeber an dem typischen Fall, wonach der Erblasser das zum Nachlass gehörende Vermögen bereits versteuert hat oder aber das Entstehen seiner Einkommensteuerschuld nur noch vom Ablauf des Veranlagungszeitraums abhängt. Verzichtet der Gesetzgeber auf eine Sonderregelung für den speziellen Fall, dass zum Nachlass Forderungen gehören, die erst mit ihrem späteren Zufluss beim Erben einkommensteuerpflichtig werden, ist dies im Ausgangspunkt eine jeder gesetzlichen Regelung immanente Verallgemeinerung (vgl. BVerfGE 82, 126 <151 f.>; 96, 1 <6 f.>; 101, 297 <309>).

(2) Durch diese Verallgemeinerung wird eine Entlastung des Rechtsanwenders erreicht, weil es im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer nicht notwendig ist, Berechnungen zu der künftigen Einkommensteuerbelastung anzustellen. Eine solche Berechnung birgt gerade in Fällen, in denen es nicht mehr der Erblasser ist, der sämtliche einkommensteuerrelevanten Tatbestände erfüllt, auch nicht zu vernachlässigende Schwierigkeiten. Zu dem für die Festsetzung der Erbschaftsteuer maßgeblichen Stichtag, dem Todestag des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), steht die Einkommensteuer dann nämlich noch nicht fest, weil sie von künftigen Ereignissen wie der Höhe der weiteren Einkünfte des Erben abhängt (§ 32a Abs. 1 EStG). Bleiben die Einkünfte unter dessen Freibetrag, entfällt eine Einkommensteuerbelastung sogar ganz.

17

Die in der Literatur zu findenden Vorschläge für eine Umsetzung der Berücksichtigung künftiger Einkommensteuer im Rahmen der Erbschaftsteuer (nachträgliche Berichtigung der Erbschaftsteuerveranlagung nach § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG, vgl. Keuk, DB 1973, S. 634 <636 f.>; Schätzung der künftigen Einkommensteuerbelastung im Rahmen des Erbschaftsteuerfestsetzungsverfahrens, vgl. Kapp, FR 1970, S. 1 <3>; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, Einleitung Rn. 19 <Oktober 2014>; nur vorläufige Veranlagung der Erbschaftsteuer und Berücksichtigung der Einkommensteuer nach ihrer Entstehung, vgl. Kröger, BB 1971, S. 647 <649>) zeugen denn auch von hoher Technizität und bergen ihrerseits Folgeprobleme (vgl. Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, 2007, S. 54).

18

Darauf, ob die Doppelbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer zu berücksichtigen wäre, kommt es hier nicht an, weil der Einkommensteuerbescheid nicht angegriffen ist (vgl. den ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltenden § 35b EStG und den bis zum Veranlagungszeitraum 1998 geltenden § 35 EStG). Auch dort ist der Gesetzgeber jedoch auf Vereinfachung und Typisierung angewiesen.

19

(3) Die Vereinfachungseffekte, die mit der Nichtberücksichtigung latenter Einkommensteuer im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung beziehungsweise mit der Nichtberücksichtigung geleisteter Erbschaftsteuer im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung erzielt werden, stehen jedenfalls bei den hier ausschließlich zu beurtei-

20

lenden Zinsansprüchen auch im rechten Verhältnis zu der hiermit notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Zwar zeigt der Fall des Beschwerdeführers, dass es bei absolut sehr hohen Erbschaften mit einem großen Anteil an Wertpapieren und sich hieraus ergebenden Zinsansprüchen zu einer für sich genommen hohen Mehrbelastung kommen kann. Bei der Beurteilung des Maßes an Ungleichheit muss aber die Mehrbelastung in Relation zur Gesamtbelastung gesehen werden. Diese erscheint hier aber als vernachlässigbar oder - mit den Worten der Bundesrechtsanwaltskammer - „bagatellarisch“. Bei einer Erbschaft in Höhe von jedenfalls 15.022.023,70 DM und einer Steuerbelastung in Höhe von 4.794.240,00 DM bedeutete die Berücksichtigung der späteren Einkommensteuerbelastung von 97.397,00 DM eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer um 31.167,04 DM, also lediglich um 0,65 %.

Nach den Berechnungen von Bundesrechtsanwaltskammer und Bundessteuerberaterkammer ergibt sich bei einer durchschnittlichen Erbschaft von 65.000,00 € und einem - eher hoch veranschlagten - Anteil stückzinstragender Anleihen von 50 % eine Mehrbelastung in Höhe von 118,31 € (bei einem Erbschaftsteuersatz von 32 %) beziehungsweise von 62,85 € (bei einem Erbschaftsteuersatz von 17 %). Auch die Gegenüberstellung der auf 9 Mio. DM geschätzten Steuernehreinnahmen im Veranlagungszeitraum 1999 durch Streichung des § 35 EStG a.F. (vgl. BTDrucks 14/23, S. 157) zu dem Gesamtsteueraufkommen aus Erbschaftsteuer von 3.055,7 Mio. € im Rechnungsjahr 1999 (vgl. BTDrucks 16/5706, S. 2 f.) zeigt, dass es sich um verhältnismäßig geringe Mehrbelastungen handelt.

21

Allein bei einer isolierten Vererbung von Zinsansprüchen fiele die zusätzliche Belastung mit Einkommensteuer ins Gewicht. Angesichts der vergleichweisen Seltenheit dieser Konstellation darf der Gesetzgeber sie im Rahmen seiner Typisierungsbe-
fugnis aber unberücksichtigt lassen.

22

3. Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen.

23

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

24

Gaier

Schluckebier

Paulus

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom
7. April 2015 - 1 BvR 1432/10**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 7. April 2015
- 1 BvR 1432/10 - Rn. (1 - 24), [http://www.bverfg.de/e/
rk20150407_1bvr143210.html](http://www.bverfg.de/e/rk20150407_1bvr143210.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2015:rk20150407.1bvr143210