

Geschäftsverzeichnisnr. 6508
Entscheid Nr. 20/2018 vom 22. Februar 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 70 des Erbschaftsteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 7 desselben Gesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, den Richtern T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet und R. Leysen, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 23. Juni 2016 in Sachen Jacques Fievez gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 16. September 2016 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 70 des Erbschaftssteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 7 desselben Gesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 16 der Verfassung, indem er den Erben, Gesamtvermächtnisnehmern und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs eine Gleichbehandlung auferlegt, wobei diese dazu gehalten sind, jeder im Verhältnis zu seinem Erbteil, die Erbschaftsteuer zu zahlen, die durch die Bruchteils- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldet wird, ohne je nachdem zu unterscheiden, ob sie in Konkurrenz mit einem Einzelvermächtnisnehmer auftreten, dem das Legat ausgehändigt werden muss, wobei es demzufolge möglich ist, sich dessen zu versichern, dass er die Erbschaftsteuer zahlen wird, oder aber in Konkurrenz mit einem Begünstigten von Schenkungen beweglicher Güter auftreten, der die Schenkung unmittelbar aus den Händen des Erblassers bekommt, und zwar ohne Zutun der Erben, Gesamtvermächtnisnehmer und -beschenkten, die somit nicht in der Lage sind, sich der Zahlung der Erbschaftsteuer zu versichern, die durch diese Schenkung, die kraft Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches einem Legat gleichgestellt ist, geschuldet wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 70 des Erbschaftssteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 7 desselben Gesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 16 der Verfassung befragt.

B.1.2. Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches bestimmt:

« Wenn die Verwaltung nachweist, dass der Verstorbene während der letzten drei Jahre vor seinem Tod kostenlos über Güter verfügt hat, gelten diese als Bestandteil seines Nachlasses, wenn die unentgeltliche Zuwendung nicht der für Schenkungen festgelegten Registrierungsgebühr unterlag, es sei denn, dass die Erben oder Vermächtnisnehmer gegenüber dem Beschenkten bezüglich der für die besagten Güter gezahlten Erbschaftssteuern Regress ausüben.

Wenn die Verwaltung oder die Erben und Vermächtnisnehmer nachweisen, dass die unentgeltliche Zuwendung einer bestimmten Person galt, gilt diese als Vermächtnisnehmer der geschenkten Sache ».

B.1.3. Artikel 70 des Erbschaftssteuergesetzbuches bestimmte in der Fassung, die auf die vor dem vorliegenden Richter anhängigen Streitsache anwendbar war:

« Die Erben, Vermächtnisnehmer und Beschenkten haften dem Staat gegenüber für die Erbschaftssteuern oder Steuern auf den Nachlass und die Zinsen, jeder für das Erhaltene.

Außerdem haften die Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs zusammen, jeder im Verhältnis seines Erbteils, für die Gesamtheit der Steuern und Zinsen, die durch die Gesamt- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldet werden. Diese Regel findet nicht Anwendung auf die Steuern und Zinsen, die auf die neuen, in Artikel 37 vorgesehenen Erklärungen geschuldet werden, wenn sie nicht verpflichtet sind, diese Erklärungen zu hinterlegen ».

B.2. Befragt wird der Gerichtshof zur Gleichbehandlung, die durch Artikel 70 in Verbindung mit Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches den Gesamterben, -vermächtnisnehmern und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs auferlegt werde, wobei sie je im Verhältnis ihres Erbteils die durch die Gesamt- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldeten Erbschaftssteuern zahlen müssten, ohne dass danach unterschieden werde, ob sie in Konkurrenz mit Einzelvermächtnisnehmern stünden, denen das Legat ausgehändigt werden müsse, und bei denen folglich sichergestellt werden könne, dass sie die Erbschaftssteuern zahlen würden, oder mit Begünstigten einer Schenkung beweglicher Güter, die die Schenkung in den drei Jahren vor dem Tod unmittelbar aus den Händen des Erblassers bekämen, und zwar ohne das Auftreten der Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten, die sich also nicht der gleichen Garantie für diese durch Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches einem Legat gleichgesetzten Schenkung versichern könnten.

B.3.1 Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, sofern dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Es widerspricht diesem Grundsatz außerdem, dass Personenkategorien, die sich im Hinblick auf die fragliche Maßnahme in Situationen befinden, die sich wesentlich unterscheiden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Ob eine solche Rechtfertigung vorhanden ist, muss unter Berücksichtigung des Zwecks und der Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie der Art der einschlägigen Grundsätze beurteilt werden; gegen den Grundsatz der Gleichheit und der Nichtdiskriminierung wird verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.3.2. In seinem Entscheid Nr. 162/2011 vom 20. Oktober 2011 hat der Gerichtshof in Bezug auf den Anspruch auf das Kapital einer Lebensversicherung, die aufgrund von Artikel 8 des Erbschaftssteuergesetzbuches einem Legat gleichgesetzt war, geurteilt, dass « Artikel 70 in Verbindung mit Artikel 8 des Erbschaftssteuergesetzbuches [...] gegen die Artikel 10, 11 und 16 der Verfassung [verstößt], insofern er bestimmt, dass die Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs zusammen, jeder im Verhältnis seines Erbteils, für die Gesamtheit der Steuern und Zinsen haften, die durch die Gesamt- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldet werden, und zwar auch dann, wenn Erstere nicht in der Lage gewesen sind, sich zu versichern, dass Letztere die von ihnen geschuldeten Steuern und Zinsen zahlen werden ».

Artikel 91 des Gesetzes vom 21. Dezember 2013 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen » hat in Artikel 70 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches einen Satz hinzugefügt, der bestimmt, dass die durch den fraglichen Artikel 70 Absatz 2 vorgesehene Regel der Gesamtschuldnerschaft nicht für die Steuern und Zinsen, die für einen durch Artikel 8 einem Legat gleichgesetzten Erwerb geschuldet werden, gilt. Diese Ausnahme vom Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung der Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten wurde in dem fraglichen Artikel 70 Absatz 2 hinzugefügt, um der im vorerwähnten Entscheid Nr. 162/2011 « festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende » zu setzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, S. 52).

Diese Änderung ist für die Prüfung der vorliegenden Vorabentscheidungsfrage nicht von Belang.

B.4. Die Erbschaftsteuer ist eine Steuer, die durch den Tod eines Einwohners des Königreiches entsteht und die nach Abzug der Schulden auf den Wert des gesamten Nachlasses

dieses Einwohners des Königreichs berechnet wird (Artikel 1 und 15 des Erbschaftssteuergesetzbuches).

Die Erbschaftssteuern werden auf die Gesamtheit der durch Vererbung übertragenen Güter erhoben, ohne zu unterscheiden, ob diese durch gesetzlichen Erbanfall, letztwillige Verfügung oder vertragliche Einsetzung übertragen werden (Artikel 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches).

B.5. Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches führt eine Fiktion ein, wonach die Güter, bei denen die Verwaltung nachweist, dass der Verstorbene während der letzten drei Jahre vor seinem Tod kostenlos darüber verfügt hat, und die nicht der für Schenkungen festgelegten Registrierungsgebühr unterlagen, Bestandteil des vererbten Vermögens sind. Der Begünstigte einer solchen unentgeltlichen Zuwendung gilt als Vermächtnisnehmer der geschenkten Sache. Somit sind auf diese Güter Erbschaftssteuern zu zahlen.

B.6.1 Artikel 70 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches bestimmt das Maß der Schuldenhaftung der Erben, Vermächtnisnehmer und Beschenkten an den Erbschaftssteuern. Gemäß dieser Bestimmung entrichten die Erben, Vermächtnisnehmer und Beschenkten die Erbschaftssteuern jeder für das Erhaltene. Die Höhe ihres Beitrags zu der Schuld wird durch Artikel 75 desselben Gesetzbuches festgelegt, der bestimmt:

« Die Erbschaftssteuern und Steuern auf den Nachlass werden, sofern es keine anders lautenden Bestimmungen gibt, durch die Erben, Vermächtnisnehmer und Beschenkten jeweils für den Teil, den sie erhalten, übernommen ».

B.6.2. Artikel 70 Absatz 2 desselben Gesetzbuches sieht außerdem vor, dass die Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs, unbeschadet der in diesem Absatz vorgesehenen Ausnahmen, zusammen, jeder im Verhältnis seines Erbteils, für die Gesamtheit der Steuern und Zinsen haften, die durch die Gesamt- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldet werden.

B.6.3. Während Artikel 75 das Bestreben zugrunde liegt, die Last der Erbschaftssteuern entsprechend dem den Begünstigten vererbten Vorteil aufzuteilen, stellt Artikel 70 Absatz 2, neben insbesondere den dinglichen Sicherheiten, deren Modalitäten in den Artikeln 84 bis 93 des Erbschaftssteuergesetzbuches vorgesehen sind, eine Garantie dar, mit der dem Staat die Beitreibung dieser Steuern gesichert werden soll und die ihren Ursprung in Artikel 2 des

Gesetzes vom 27. Dezember 1817 für die Erhebung der Erbschaftssteuer, das die Interessen der Staatskasse schützen sollte, findet. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass zwar die Schuld der Erbschaftssteuer als eine individuelle Schuld jedes Erben, Vermächtnisnehmers oder Beschenkten entsprechend dem Anteil, den jeder an dem Nachlass erhält, aufgefasst wird, die für die Beitreibung der Erbschaftssteuern vorgesehenen Garantien sich aber angesichts dessen, dass die Gesamterben und -vermächtnisnehmer den gesamten Nachlass erlangen, auf die Erbmasse als Ganzes beziehen, ohne dass danach unterschieden wird, in das Vermögen welches Erbfolgers die Güter übertragen werden oder übertragen werden sollen.

Die Grundlage der Garantie für die Eintreibung der Erbschaftssteuern ist also unabhängig von der Erbfolge, da sie durch die Rechte des Verstorbenen an den Gütern, die er bei seinem Ableben hinterlässt, bestimmt wird, und nicht durch die Rechte der Erben, Vermächtnisnehmer oder Beschenkten an den übertragenen Gütern.

B.7. Die fraglichen Bestimmungen können außerdem gerechtfertigt werden durch die Befürchtung, dass Nachlässigkeiten oder Betrug dazu führen, dass der Gegenstand von Einzelvermächtnissen der Steuer entgeht; sie verletzen selbst nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte der Betroffenen, da die Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten, wenn das Einzelvermächtnis übergeben werden soll, sich vergewissern können, dass der Begünstigte die diesbezüglichen Erbschaftssteuern zahlen wird, und da sie ihm gegenüber über das in Artikel 75 des Gesetzbuches vorgesehene Rechtsmittel verfügen.

Die fraglichen Bestimmungen selbst verletzen daher weder den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung noch das Eigentumsrecht, das durch die Verfassungsbestimmung garantiert wird, auf die sich die Vorabentscheidungsfrage bezieht, wobei der Gerichtshof bei seiner Prüfung die Vertragsbestimmungen mit einer analogen Tragweite wie Artikel 16 der Verfassung berücksichtigt hat, deren Garantien ein untrennbares Ganzes mit den in dieser Verfassungsbestimmung enthaltenen Garantien bilden, im vorliegenden Fall Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.8. Jedoch wurde, wenn die Verwaltung das Vorhandensein einer Schenkung beweglicher Güter des Erblassers an einen Beschenkten während der letzten drei Jahre vor seinem Tod nachweist und diese unentgeltliche Zuwendung nicht der für Schenkungen festgelegten Registrierungsgebühr unterlag, diese unentgeltliche Zuwendung, die durch den

fraglichen Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches einem Legat gleichgesetzt ist, vom Erblasser während der letzten drei Jahre vor seinem Tod unmittelbar seinem Begünstigten ohne Auftreten der für die Schuld haftenden Gesamterben oder -vermächtnisnehmer ausgehändigt. Diese – die das Erbe möglicherweise angenommen haben, ohne Kenntnis vom Vorhandensein dieser Schenkung zu haben, und die, da diese nicht per Testament vorgenommen wurde, nicht die in Artikel 783 des Zivilgesetzbuches vorgesehene Möglichkeit wahrnehmen können, die Erbschaft auszuschlagen, wenn ein Legat, das den Erben, die die Erbschaft angenommen haben, unbekannt war, einen Wert hat, der über der Hälfte dieser Erbschaft liegt – können nicht nur nicht sicherstellen, dass der Begünstigte die Erbschaftssteuern entrichtet, sondern haften zudem gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Erbschaftssteuern auf die Güter, die sie hätten erben sollen, wenn es diese unentgeltlichen Zuwendungen, die vom Verstorbenen während der letzten drei Jahre vor seinem Tod vorgenommen wurden, nicht gegeben hätte.

In diesem Fall sind die fraglichen Bestimmungen diskriminierend, insofern dadurch die beiden in B.2 beschriebenen Kategorien von Erben auf identische Weise behandelt werden, und können sie in Bezug auf die zweite Kategorie das Eigentumsrecht auf unverhältnismäßige Weise verletzen.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 70 in Verbindung mit Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 16 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern er bestimmt, dass die Gesamterben, -vermächtnisnehmer und -beschenkten im Nachlass eines Einwohners des Königreichs zusammen, jeder im Verhältnis seines Erbteils, für die Gesamtheit der Steuern und Zinsen haften, die durch die Gesamt- oder Einzelvermächtnisnehmer und -beschenkten geschuldet werden, und zwar auch dann, wenn Erstere nicht in der Lage gewesen sind, sich zu versichern, dass Letztere die von ihnen geschuldeten Steuern und Zinsen zahlen werden.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. Februar 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) J. Spreutels