

Geschäftsverzeichnissnr. 6705
Entscheid Nr. 34/2019 vom 28. Februar 2019

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigkeitklärung der Artikel 34 und 35 des flämischen Dekrets vom 23. Dezember 2016 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen und von Bestimmungen über die Beitreibung nicht steuerlicher Schuldforderungen (Abänderung der Bestimmungen über die Beitreibung nicht steuerlicher Schuldforderungen (Abänderung der Artikel 2.7.1.0.6 und 2.7.3.2.8 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013), erhoben vom Berufsverband « Assuralia ».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman und M. Pâques unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 3. Juli 2017 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 6. Juli 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob der Berufsverband « Assuralia », unterstützt und vertreten durch RA D. Lindemans und RA H. Verstraete, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 34 und 35 des flämischen Dekrets vom 23. Dezember 2016 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen und von Bestimmungen über die Beitreibung nicht steuerlicher Schuldforderungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2016), durch welche die Artikel 2.7.1.0.6 und 2.7.3.2.8 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 abgeändert werden.

Die Flämische Regierung, unterstützt und vertreten durch RA M. Delanote und RA A. De Becker, in Brüssel zugelassen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwiderngsschriftsatz eingereicht und die Flämische Regierung hat auch einen Gegenerwiderngsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 18. Juli 2018 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter T. Merckx-Van Goey und F. Daoût beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 19. September 2018 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 19. September 2018 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.1. Die Klage bezweckt die Nichtigerklärung der Artikel 34 und 35 des flämischen Dekrets vom 23. Dezember 2016 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen und von Bestimmungen über die Beitreibung nicht steuerlicher Schuldforderungen » (nachstehend: Dekret vom 23. Dezember 2016).

B.2.1. Der angefochtene Artikel 34 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 ersetzt Paragraph 1 von Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 und fügt in Paragraph 2 Absatz 2 desselben Artikels folgenden Satz ein:

« Cette preuve du contraire ne peut être fournie en démontrant qu'il a été fait don du contrat à cette personne ».

Der so abgeänderte Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 bestimmt:

« § 1er. Les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne peut être appelée à recevoir à titre gratuit en vertu d'une stipulation faite à son profit dans un contrat conclu par le défunt ou par un tiers au profit de cette personne sont considérées comme recueillies à titre de legs par cette personne.

Sont de même considérées comme recueillies à titre de legs les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne a été appelée à recevoir à titre gratuit dans les trois ans précédant le décès du défunt, en vertu d'une stipulation faite à son profit dans un contrat conclu par le défunt.

Si le défunt avait conclu un contrat en vertu duquel une indemnité ne peut être versée qu'après le décès du défunt, les sommes, rentes ou valeurs sont supposées avoir été reçues à titre gratuit et à titre de legs, selon le cas :

1° par la personne qui rachète le contrat d'assurance-vie après le décès du défunt, au moment du rachat;

2° par la personne qui reçoit réellement les sommes, rentes ou valeurs après le décès du défunt, au moment où une indemnité est versée.

Lorsque le défunt était marié sous un régime de communauté, les dispositions des premier, second et troisième alinéas s'appliquent également aux sommes, rentes ou valeurs que le conjoint survivant est appelé à recevoir à titre gratuit en vertu d'un contrat d'assurance-vie ou d'un contrat avec établissement d'une rente conclu par le conjoint survivant.

§ 2. Le présent article est applicable aux sommes ou valeurs qu'une personne est appelée à recevoir à titre gratuit au décès de celui qui a contracté une assurance sur la vie à ordre ou au porteur.

La personne, mentionnée dans le présent article, est présumée recevoir à titre gratuit, sauf preuve contraire. Cette preuve du contraire ne peut être fournie en démontrant qu'il a été fait don du contrat à cette personne.

Le présent article n'est pas applicable :

1° aux sommes, rentes ou valeurs recueillies en vertu d'une stipulation qui a été assujettie aux droits de donation ou au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs;

2° aux rentes et capitaux constitués en exécution d'une obligation légale;

3° aux capitaux et rentes constitués à l'intervention de l'employeur du défunt au profit du conjoint survivant du défunt ou, à défaut, au profit de ses enfants n'ayant pas atteint l'âge de vingt et un ans, en exécution soit d'un contrat d'assurance de groupe souscrit en vertu d'un règlement obligatoire de l'entreprise et répondant aux conditions déterminées par la réglementation relative au contrôle de ces contrats, soit du règlement obligatoire d'un fonds de prévoyance institué au profit du personnel de l'entreprise;

4° aux sommes, rentes ou valeurs recueillies au décès du défunt en vertu d'un contrat renfermant une stipulation faite par un tiers au profit du bénéficiaire, quand il est établi que ce tiers a stipulé à titre gratuit au profit du bénéficiaire ».

B.2.2. Der angefochtene Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 fügt einen Paragraphen 2 in Artikel 2.7.3.2.8 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 ein, der wie folgt lautet:

« Dans le cas d'un contrat d'assurance-vie, la base imposable des sommes, rentes ou valeurs pouvant revenir à la personne visée à l'article 2.7.1.0.6 [est] diminuée du montant ayant servi de base imposable pour le prélèvement des droits de donation si le contrat a fait l'objet d'une donation à cette personne par le défunt ».

B.3.1.1. Die angefochtenen Bestimmungen beziehen sich auf die Erbschaftssteuer, den Nachlass (Vermächtnis), Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag und die Auswirkungen einer Schenkung dieses Vertrages auf das Schulden der vorerwähnten Erbschaftssteuer auf die durch den Begünstigten erlangten Lebensversicherungsleistungen.

B.3.1.2. Der Erblasser kann durch Rechtsgeschäft für die Zeit, wo er nicht mehr sein wird, seine letztwillige Verfügung in Form eines Vermächtnisses zum Ausdruck bringen und so über sein gesamtes Vermögen oder einen Teil davon verfügen (Artikel 895 und 967 des Zivilgesetzbuches). Das Vermögen, das auf diese Weise durch einen Drittbegünstigten erworben wird, unterliegt der Erbschaftssteuer (Artikel 2.7.1.0.2 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013).

B.3.1.3. Ein Lebensversicherungsvertrag beinhaltet verschiedene Rechtsverhältnisse zwischen unterschiedlichen Personen.

Aus diesen Rechtsverhältnissen ergibt sich, dass die Versicherungsleistungen nur im Todesfall durch den Versicherer an den Begünstigten ausgezahlt werden und folglich nicht unmittelbar aus dem Nachlass des Versicherungsnehmers erworben werden. Um zu verhindern, dass im Zusammenhang mit Leistungen aus Lebensversicherungen keine Erbschaftssteuer gezahlt wird, wurde eine Regelung verabschiedet, die es ermöglicht, solche Lebensversicherungsleistungen der Erbschaftssteuer zu unterwerfen.

B.3.2. So enthielt das Erbschaftssteuergesetzbuch eine fiktive Bestimmung, um die aufgrund einer Drittbegünstigtenklausel kostenlos gewährten Summen zugunsten eines Begünstigten der Erbschaftssteuer zu unterwerfen, indem die entsprechende Auszahlung einem Vermächtnis aus dem Nachlass des Erblassers gleichgesetzt wurde. Diese fiktive Bestimmung beinhaltet, dass Leistungen dem Nachlass des Erblassers hinzugefügt werden, wenn die Summen Renten oder Werte betreffen, die infolge von Klauseln zugunsten Dritter kostenlos von einem Erblasser erlangt werden.

Durch das Dekret der Flämischen Region vom 19. Dezember 2014 « zur Abänderung des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 » wurden die bestehenden Regeln in Bezug auf die Erbschaftssteuer durch den Dekretgeber im Hinblick auf eine bessere Straffung der Struktur des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 und sprachliche Anpassungen ohne inhaltliche Abänderung der materiell-rechtlichen Bestimmungen kodifiziert. So wurde Artikel 8 des Erbschaftssteuergesetzbuches in den Artikeln 2.7.1.0.6 und 2.7.3.2.8 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 übernommen.

Ein Lebensversicherungsvertrag mit einem Versicherer enthält in der Regel eine vom Versicherungsnehmer vorgegebene Klausel zugunsten eines Drittbegünstigten, die bestimmt, dass der Begünstigte mit dem Tod des Versicherungsnehmers ohne irgendeine Gegenleistung Summen erlangt. Folglich werden Lebensversicherungsleistungen kraft der fiktiven Bestimmung grundsätzlich der Erbschaftssteuer unterworfen.

B.3.3. Damit der Begünstigte nicht in den Anwendungsbereich der vorerwähnten fiktiven Bestimmung fällt, muss er nachweisen, dass er die Lebensversicherungsleistungen als Gegenleistung erlangt hat oder dass keine Klausel zugunsten eines Dritten vorliegt.

B.3.4. Die föderale Steuerverwaltung hat in ihrem Schreiben Nr. EE/105.349 vom 9. April 2013 den Standpunkt vertreten, dass bei der Schenkung einer Lebensversicherung durch den Versicherungsnehmer die Leistungen, die der Begünstigte beim Tod des Schenkers erwerbe, kein Vermächtnis im Sinne von Artikel 8 des Erbschaftssteuergesetzbuches seien, weil infolge der Schenkung der Police die Klausel zugunsten eines Dritten in eine Klausel zu eigenen Gunsten umgewandelt worden sei. Der föderale Rulingdienst bestätigte diese Auffassung in seinem Ruling Nr. 2016.813 vom 6. Juli 2017.

B.3.5. Der « Vlaamse belastingdienst » (flämische Steuerbehörde) teilte die in B.3.4 erwähnte Ansicht nicht und kam in seinen Standpunkten Nr. 15133 vom 12. Oktober 2015 und Nr. 15142 vom 21. Dezember 2015 zu einem anderen Schluss. Eine in der Flämischen Region steuerlich lokalisierte Schenkung eines Lebensversicherungsvertrags verhindere danach nicht, dass die Lebensversicherungsleistungen in den Anwendungsbereich der fiktiven Bestimmungen fielen, sogar dann nicht, wenn der Vertrag zur Registrierung angeboten und einer Schenkungssteuer unterworfen worden sei. Eine Schenkung stehe auch dem Umstand nicht entgegen, dass noch immer eine Leistung infolge der durch den ursprünglichen Versicherungsnehmer zugunsten des Begünstigten vereinbarten Klausel vorliege. Der « Vlaamse belastingdienst » ist der Auffassung, dass eine Abstraktion in Bezug auf die Schenkung vorzunehmen sei. Artikel 2.7.1.0.6 § 2 Absatz 3 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 sei nicht anzuwenden und die ausgezahlten Versicherungsleistungen seien dem Nachlass hinzuzufügen. Sie würden deshalb der Erbschaftsteuer unterliegen, sogar wenn Schenkungssteuer auf die Schenkung des Lebensversicherungsvertrages erhoben worden sei.

Diese Standpunkte wurden beanstandet.

Der Dekretgeber hat daraufhin festgelegt, dass davon « ausgegangen wird, dass die in diesem Artikel erwähnte Person ohne Gegenleistung empfängt, vorbehaltlich des Beweises des Gegenteils. Dieser Beweis des Gegenteils kann erbracht werden, indem nachgewiesen wird, dass der Vertrag dieses Person geschenkt wurde ». Er hat ebenfalls bestimmt, dass die Versicherungsleistungen der Erbschaftsteuer unterworfen werden, wenn die Schenkung der Lebensversicherung bereits der Schenkungssteuer unterworfen wurde (Artikel 2.7.3.2.8 § 2 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 in Verbindung mit Artikel 2.7.1.0.6 desselben Kodex).

B.3.6. Der Dekretgeber wollte also die Diskussionen und die Unsicherheit beenden, die im Zusammenhang mit dem Standpunkt des « Vlaamse belastingdienst » entstanden waren, wonach der Begünstigte der Auszahlung im Todesfall des Versicherungsnehmers bei Vorliegen einer Versicherungsschenkung an diesen Begünstigten weiterhin Erbschaftssteuer zu zahlen habe, sogar wenn die Schenkung vorher der Schenkungssteuer unterworfen worden sei (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2016-2017, Nr. 928/1, S. 19; *ebenda*, Nr. 928/3, S. 8). Er beschloss, den vorerwähnten Standpunkt dekretal zu verankern (Artikel 34 Nr. 2 des Dekrets vom 23. Dezember 2016). Der Dekretgeber wollte, unter Berücksichtigung der Ausführungen in B.3.3, auch verhindern, dass über eine Lebensversicherungsschenkung keine Erbschaftssteuer auf Lebensversicherungsleistungen gezahlt wird. In dieser Hinsicht verfolgt er offenbar das Ziel, alle steuerpflichtigen Begünstigten in Bezug auf die Versicherungsleistungen, ungeachtet der Frage, ob eine Schenkung der Lebensversicherung vorliegt oder nicht, auf gleiche Weise der Erbschaftssteuer zu unterwerfen.

Mit Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 hatte er vor, gleichzeitig aus Gründen der Billigkeit und Redlichkeit die Folgen der etwaigen wirtschaftlichen Doppelbelastung zu vermeiden, indem nur Erbschaftssteuer hinsichtlich der Differenz zwischen der Auszahlung im Todesfall und dem Wert der Lebensversicherungspolice zum Zeitpunkt der Schenkung geschuldet wird (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2016-2017, Nr. 928/3, S. 8-9).

In Bezug auf die Zulässigkeit

B.4.1. Die Flämische Regierung bringt vor, dass die von der klagenden Partei erhobene Klage nicht zulässig sei, weil das erforderliche Interesse fehle.

B.4.2. Die klagende Partei ist ein anerkannter Berufsverband, der die Interessen der Versicherungsunternehmen vertritt und aufgrund des Gesetzes vom 31. März 1898 über die Berufsverbände die erforderliche Eigenschaft besitzt, um Bestimmungen anzufechten, die sich unmittelbar und in ungünstigem Sinne auf die Interessen seiner Mitglieder auswirken.

Da die angefochtenen Bestimmungen die Lebensversicherungsprodukte weniger attraktiv machen könnten, könnten sich die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar und ungünstig auf die Situation der Mitglieder der klagenden Partei auswirken. Das erforderliche Interesse ist deshalb bei der klagenden Partei gegeben.

Hinsichtlich des ersten Klagegrunds

B.5. Die klagende Partei leitet ihren ersten Klagegrund aus einem Verstoß gegen Artikel 177 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und Artikel 4 § 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen durch die angefochtenen Artikel 34 und 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 ab, weil diese die steuerpflichtige Materie hinsichtlich der Erbschaftssteuer regeln würden, während die Regionen lediglich befugt seien, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen in Bezug auf die Erbschaftssteuer zu regeln.

B.6.1. Artikel 177 der Verfassung bestimmt:

« Ein Gesetz, das mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen wird, legt das Finanzierungssystem für die Regionen fest.

Die Regionalparlamente bestimmen, jedes für seinen Bereich, den Verwendungszweck ihrer Einnahmen durch die in Artikel 134 erwähnten Regeln ».

B.6.2. Zur Ausführung von Artikel 177 Absatz 1 der Verfassung bestimmt Artikel 1 § 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend : Finanzierungs-sondergesetz):

« Unbeschadet des Artikels 170 § 2 der Verfassung wird der Haushalt der Wallonischen Region, der Flämischen Region und der Region Brüssel-Hauptstadt finanziert durch:

1. nichtsteuerliche Einnahmen,
2. in vorliegendem Gesetz erwähnte Steuereinnahmen,
3. Einnahmen aus der Ausübung der steuerlichen Autonomie im Bereich der Steuer der natürlichen Personen, wie erwähnt in Titel III/1,

4. zugewiesene Teile des Ertrags aus Steuern und Erhebungen,
5. föderale Dotationen,
6. einen Mechanismus der nationalen Solidarität,
7. für den Zeitraum von 2015 bis 2033: einen Übergangsmechanismus,
8. Anleihen ».

B.6.3. Artikel 3 des Finanzierungssondergesetzes bestimmt:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

4. die Erbschaftssteuer von Einwohnern des Königreichs und die Steuer auf den Nachlass von Nicht-Einwohnern des Königreichs,

[...]

Diese Steuern unterliegen den Bestimmungen der Artikel 4, 5, 8 und 11 ».

B.6.4. Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes bestimmt:

« Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.7. Der Steuergegenstand ist das Element, das die Steuer erzeugt, das heißt die Situation oder der Umstand, die bzw. der dazu führt, dass die Steuer geschuldet wird. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Steuerbemessungsgrundlage (« Besteuerungsgrundlage »), die die Grundlage ist, auf der die Steuer berechnet wird.

Hinsichtlich der Erbschaftssteuer bildet die steuerpflichtige Materie die Übertragung von Vermögen infolge des Todesfalles und bezieht sich die Besteuerungsgrundlage auf den Wert des gesamten Vermögens, das anlässlich eines Todesfalles erworben wurde.

B.8.1. Eine Klausel zugunsten eines Dritten in einem Lebensversicherungsvertrag zeitigt *quasi* dieselben zivilrechtlichen Folgen wie eine Schenkung von beweglichen Gütern unter der aufschiebenden Bedingung des Todes des Schenkers und wie ein Vermächtnis. Die

angefochtenen Bestimmungen ändern die zivilrechtlichen Merkmale der Schenkung des Lebensversicherungsvertrages nicht ab. Es handelt sich ausschließlich um Bestimmungen, die eine rechtliche Fiktion einführen. Diese Fiktion besteht darin, dass eine Auszahlung infolge einer Klausel zugunsten eines Dritten in einer Lebensversicherungspolice im Zusammenhang mit der Erhebung der Erbschaftssteuer steuerrechtlich einem Vermächtnis gleichgestellt wird und dass sie dazu den Wert der Auszahlung dem Nachlass hinzufügt.

B.8.2. Der Dekretgeber hat, indem er ausgeschlossen hat, dass die Schenkung einer Lebensversicherungspolice an den Begünstigten der Lebensversicherungsleistungen zur Folge hat, dass die Lebensversicherungsleistungen nicht mehr einer Summe gleichgestellt werden, die als Vermächtnis vom Erblasser erworben wird, die Tragweite der Fiktion präzisiert, die bereits im Erbschaftssteuerrecht bestand, wenn Lebensversicherungsleistungen anlässlich des Todes des Versicherten erbracht werden.

Trotz der Schenkung wird die Versicherungsauszahlung weiterhin anlässlich des Todes des Versicherungsnehmers erlangt. Der Dekretgeber bestimmt, dass sie Vermögen darstellt, das infolge des Todes übertragen wird. Die Präzisierung seitens des Dekretgebers bewegt sich daher innerhalb des Rahmens der steuerpflichtigen Materie, die ihm durch das vorerwähnte Sondergesetz zugewiesen wurde.

B.8.3. Wenn die Schenkung eines Lebensversicherungsvertrages einer Schenkungssteuer unterworfen wird, bildet der Wert des Vertrages zum Zeitpunkt der Schenkung die Grundlage dieser Steuer, also der entsprechende Rückkaufswert bei einer vorzeitigen Kündigung durch den Versicherungsnehmer. Der Dekretgeber hat durch seine Entscheidung, dass die Besteuerungsgrundlage der Erbschaftssteuer auf die Lebensversicherungsauszahlung um den Betrag reduziert wird, der als Grundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer gedient hat, wofür der Dekretgeber auch befugt ist (Artikel 3 Absatz 1 Nr. 8 des Finanzierungssondergesetzes), die Besteuerungsgrundlage der Erbschaftssteuer präzisiert.

B.9. Demnach beziehen sich die angefochtenen Bestimmungen auf die Besteuerungsgrundlage hinsichtlich der Erbschaftssteuer und sind sie von der Befugnis der Regionen nach Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes gedeckt.

B.10. In Bezug auf das Hilfsargument, das sich auf einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bezieht, wird nicht nachgewiesen, dass der Dekretgeber es dem Föderalgesetzgeber übertrieben erschwert, seine eigenen Befugnisse auszuüben.

Der erste Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund

B.11. Die klagende Partei leitet einen zweiten Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ab. Sie trägt vor, dass die angefochtenen Artikel eine Ungleichbehandlung zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen einführen würden, die eine Schenkung mehr als drei Jahre vor dem Tod des Erblassers erhalten hätten. Wenn die Schenkung einen Lebensversicherungsvertrag betrifft, schulden die Steuerpflichtigen Erbschaftssteuer zum Zeitpunkt des Todes des Versicherten als Schenker. Diese Steuer wird in Bezug auf die Auszahlung auf der Grundlage des Lebensversicherungsvertrages anlässlich des Todes abzüglich des Teils der Auszahlung berechnet, der bereits als Grundlage für die Erhebung der Schenkungssteuer zum Zeitpunkt der Schenkung des Lebensversicherungsvertrages gedient hat. Die Steuer bezieht sich daher auf den vollen Auszahlungsbetrag, wenn die Schenkung der Schenkungssteuer nicht unterworfen worden ist. Diese Steuerpflichtigen schulden mit anderen Worten Erbschaftssteuer auf einen Betrag, der dem Wertzuwachs der Lebensversicherung entspricht, der sich zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung der Lebensversicherung und dem Zeitpunkt des Todes des schenkenden Versicherten gebildet hat. Die Steuerpflichtigen hingegen, die eine Schenkung von anderen beweglichen Gütern mehr als drei Jahre vor dem Tod des Erblassers erhalten haben, schulden anlässlich des Todes des Schenkers keine Erbschaftssteuer auf den Wertzuwachs hinsichtlich der geschenkten Güter, der sich zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung dieser Güter und dem Tod des Schenkers gebildet hat.

B.12. Nach Artikel 2.7.1.0.2 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 ist grundsätzlich Erbschaftssteuer auf den Erwerb von Vermögen aus einem Nachlass zu zahlen, ungeachtet dessen, ob es vom Steuerpflichtigen durch gesetzlichen Erbanfall, ein Vermächtnis oder vertragliche Erbeinsetzung erlangt wird.

In Bezug auf diesen Nachlass im Rahmen der Erbschaftssteuer bestimmt Artikel 2.7.1.0.5 § 1 desselben Kodex:

« Les biens dont l'entité compétente de l'administration flamande établit que le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si la libéralité n'a pas été assujettie aux droits de donation ou au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs. Les héritiers ou légataires possèdent un droit de recours contre le donataire pour les droits de succession acquittés à raison desdits biens.

Lorsque l'entité compétente de l'administration flamande ou les héritiers et légataires démontrent que la libéralisation valait pour une personne particulière, celle-ci est considérée comme légataire de la donation.

Pour l'application du présent paragraphe, une libéralisation faisant l'objet d'une exonération du droit d'enregistrement est assimilée à une libéralisation assujettie aux droits de donation ou au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs ».

B.13.1. Aus Artikel 2.7.1.0.5 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 geht hervor, dass bei einer Schenkung von Gütern (etwa Geld, Aktien oder einem Gemälde) in der Regel keine Erbschaftssteuer geschuldet wird, wenn der Schenker noch mindestens drei Jahre nach der Schenkung am Leben bleibt beziehungsweise wenn im Zusammenhang mit dieser Schenkung Schenkungssteuer bezahlt wurde, und ebenso wenig in Bezug auf den Wertzuwachs hinsichtlich des Guts zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung und dem Tod.

B.13.2. Gemäß Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 sind hingegen bei der Schenkung einer Lebensversicherung die erlangten Versicherungsleistungen grundsätzlich erbschaftssteuerpflichtig, selbst wenn Schenkungssteuer auf die Schenkung der Lebensversicherung bezahlt worden ist oder der Schenker noch mindestens drei Jahre nach der Schenkung weitergelebt hat.

Wenn Schenkungssteuer bezahlt wurde, wird nach Artikel 2.7.3.2.8 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 die Besteuerungsgrundlage hinsichtlich der Erbschaftssteuer lediglich um den Betrag reduziert, der im Rahmen der Schenkungssteuer zugrunde gelegt wurde. Die Besteuerungsgrundlage bei der Schenkung einer Lebensversicherung stellt ihr Rückkaufswert dar, mit anderen Worten die Auszahlung, die der Versicherungsnehmer bei einer vorzeitigen Beendigung der Lebensversicherung bekommt.

Diese Bestimmungen haben gemeinsam zur Folge, dass der begünstigte Steuerpflichtige Erbschaftssteuer auf den Wertzuwachs einer Lebensversicherung zwischen dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers, der zugleich Schenker und Versicherter ist, und dem Zeitpunkt der Schenkung der Versicherungspolice an den jeweiligen Begünstigten schuldet, und dies im Gegensatz zu dem Wertzuwachs bei anderen Gütern.

Über diese Ungleichbehandlung zwischen den steuerpflichtigen Begünstigten hat der Gerichtshof zu befinden.

B.14. Die spezifische Natur des Gegenstandes der Schenkung muss hier berücksichtigt werden. Die spezifische Natur eines Anlageprodukts führt dazu, dass der Schenkungsgegenstand auch noch nach der Schenkung weitere Vorteile generiert, die den Rückkaufswert übersteigen, sogar ohne dass der Begünstigte der Schenkung als Versicherungsnehmer selbst irgendwelche Leistungen erbringt.

So erwirbt der Beschenkte zum Zeitpunkt der Schenkung die Rechte aus dem Rechtsverhältnis des ursprünglichen Versicherungsnehmers, einschließlich des Rückkaufsrechts und dem Recht auf Bestimmung oder Abänderung eines Begünstigten. Hinsichtlich des Übergangs dieser Versicherungsrechte wird der Rückkaufswert bezüglich des Versicherungsvertrags zugrunde gelegt, wenn dieser der Schenkungssteuer unterworfen wird. Dieser Rückkaufswert entspricht dem Betrag, der an den Versicherungsnehmer bei einer vorzeitigen Beendigung des Vertrages ausgezahlt wird.

Der Begünstigte des Lebensversicherungsvertrages erlangt die Leistungen, die sich aus dem Rechtsverhältnis zum Versicherer ergeben, erst im Todesfall des Erblassers als Versicherungsnehmer.

Angesichts der in B.3.6 erwähnten, durch den Dekretgeber verfolgten Ziele der Gleichheit, Billigkeit und Redlichkeit bei der Regelung der Erbschaftssteuer auf Lebensversicherungsleistungen ist es angemessen gerechtfertigt, dass der Wertzuwachs zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung und dem der effektiven Bereicherung des Begünstigten der Lebensversicherungsleistungen der Erbschaftssteuer unterworfen wird.

B.15. Die angefochtenen Bestimmungen sind deshalb nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung unvereinbar.

Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Februar 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

A. Alen