

Geschäftsverzeichnisnr. 6947
Entscheid Nr. 109/2019 vom 10. Juli 2019

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 15 und 32 Absatz 1 des flämischen Dekrets vom 8. Dezember 2017 zur Festlegung von Bestimmungen zur weiteren Regelung der Beitreibung nichtsteuerlicher Schuldforderungen für die Flämische Gemeinschaft und die Flämische Region sowie für die ihnen unterstehenden Einrichtungen, zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen sowie in Bezug auf die Übernahme des Dienstes der Steuer auf Spiele und Wetten, der Spielautomatensteuer und der Eröffnungssteuer für den Ausschank gegorener Getränke, erhoben von Paul Lannoy und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, T. Giet und J. Moerman, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, 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 13. Juni 2018 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 14. Juni 2018 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigkeitsklärung der Artikel 15 und 32 Absatz 1 des flämischen Dekrets vom 8. Dezember 2017 zur Festlegung von Bestimmungen zur weiteren Regelung der Beitreibung nichtsteuerlicher Schuldforderungen für die Flämische Gemeinschaft und die Flämische Region sowie für die ihnen unterstehenden Einrichtungen, zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen sowie in Bezug auf die Übernahme des Dienstes der Steuer auf Spiele und Wetten, der Spielautomatensteuer und der Eröffnungssteuer für den Ausschank gegorener Getränke (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. Dezember 2017): Paul Lannoy, Katrien Mattelaer, Pierre Lannoy und Marie Lannoy, unterstützt und vertreten durch RA A. Verbeke und RAin P. Macaluso, in Brüssel zugelassen.

Die Flämische Regierung, unterstützt und vertreten durch RA B. Martel und RA K. Caluwaert, in Brüssel zugelassen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und die Flämische Regierung hat auch ein Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 20. März 2019 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman 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 24. April 2019 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Infolge des Antrags der klagenden Parteien auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 24. April 2019 den Sitzungstermin auf den 15. Mai 2019 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Mai 2019

- erschienen
- . RA A. Verbeke und RAin P. Macaluso, für die klagenden Parteien,
- . RA K. Caluwaert ebenfalls *loco* RA B. Martel, für die Flämische Regierung,
- haben die referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache 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

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigkeitserklärung der Artikel 15 und 32 Absatz 1 des flämischen Dekrets vom 8. Dezember 2017 zur Festlegung von Bestimmungen zur weiteren Regelung der Beitreibung nichtsteuerlicher Schuldforderungen für die Flämische Gemeinschaft und die Flämische Region sowie für die ihnen unterstehenden Einrichtungen, zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen sowie in Bezug auf die Übernahme des Dienstes der Steuer auf Spiele und Wetten, der Spielautomatensteuer und der Eröffnungssteuer für den Ausschank gegorener Getränke (nachstehend: Dekret vom 8. Dezember 2017).

B.1.2. Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 ersetzt die Nr. 1 des Artikels 2.7.3.4.1 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013, wodurch dieser erste Absatz festlegt:

« Le passif admissible dans la succession d'un habitant du royaume se borne :

1° aux dettes du défunt existantes au moment du décès. Les dettes autres que les dettes, visées à l'article 2.7.3.2.7, découlant de l'application d'une stipulation dans un contrat de mariage conclu entre le défunt et son partenaire et se rapportant à la liquidation de leur régime matrimonial, ne sont pas prises en considération comme des dettes du défunt existantes au moment du décès;

2° aux frais funéraires ».

B.1.3. Artikel 32 Absatz 1 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 bestimmt:

« Le présent décret entre en vigueur le dixième jour [qui suit] sa publication au *Moniteur belge*, à l'exception de l'article 31, qui entre en vigueur le 1er décembre 2017 ».

B.2. In den Vorarbeiten heißt es:

« Par le décret contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, le Gouvernement flamand a fait la clarté sur la technique dite de la ' clause de la maison mortuaire '.

La suppression de la condition de survie inscrite à l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité a entre-temps clarifié le fait que ce qui est acquis par le conjoint survivant au-delà de la moitié du patrimoine commun est soumis à l'impôt de succession. Ce principe est applicable depuis le 1er juillet 2015.

Pour les époux mariés sous le régime de la séparation de biens également, il existe des clauses plus ou moins comparables qui ont pour effet que la base imposable de l'impôt de succession à charge du conjoint survivant peut être réduite. Ces clauses créent des dettes et des créances qui ont des conséquences importantes sur l'impôt de succession. Ces clauses ont déjà donné lieu à de nombreux litiges de longue durée, entraînant une insécurité juridique prolongée pour les contribuables et pour l'autorité publique.

De la même manière que le Gouvernement flamand a fait la clarté sur la ' clause de la maison mortuaire ', ce sont maintenant les ' clauses de participation finale ', d'une part, et les ' clauses d'attribution ou les clauses optionnelles à titre onéreux ', d'autre part, qui seront clarifiées.

En résumé, ces deux catégories de clauses ont les effets suivants :

- dans le cas d'une clause de participation finale prévue par des époux qui sont mariés sous un régime de séparation de biens, une dette est créée lors du décès du premier époux, à charge de la succession, au bénéfice de l'époux survivant. La jurisprudence qualifie cette clause de participation d'avantage matrimonial sur lequel, en l'absence d'une disposition décrétable explicite, l'impôt de succession ne peut pas être prélevé à charge de l'époux survivant. De plus, cette créance doit être considérée comme un passif admissible dans la succession du conjoint qui décède en premier lieu. Il en résulte que l'impôt de succession peut même être réduit à zéro;

- à l'inverse, dans le cas d'une clause d'attribution ou clause optionnelle à titre onéreux prévue par des époux mariés sous un régime de communauté, une créance naît lors du décès du premier époux, au bénéfice de la succession et à charge de l'époux survivant, qui ne devient exigible que lors du décès de ce second époux. Ces clauses ont elles aussi un effet important sur l'impôt de succession. Lors du premier décès, seule est imposable la créance mobilière de la succession envers l'époux survivant, alors que la dette qui est à charge de l'époux survivant relève du passif admissible dans la succession de cette personne.

Bien que ces clauses permettent de modérer considérablement l'impôt de succession, voire de le réduire à zéro, il s'agit souvent, du point de vue économique, d'acquisitions et de transferts de patrimoine importants. Dans un souci d'équité, d'une part, et de sécurité juridique, d'autre part, le Gouvernement flamand souhaite aussi faire la clarté sur ce point. Il peut le faire en prévoyant que de telles dettes ne relèvent plus, pour l'impôt de succession, du

passif admissible dans une succession. C'est en ce sens que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, est adapté.

Aux fins de cohérence fiscale, la dette non admise dans la succession de l'un des époux ne doit évidemment pas non plus être prise en considération comme créance imposable à titre d'élément d'actif dans la succession de l'autre époux. C'est à cela que tend le nouvel article 2.7.3.2.14.

Dans les deux cas, l'application des dispositions en projet a pour effet que la créance n'est pas à déclarer dans l'actif de la succession de l'un des partenaires (qui est, selon le cas, le premier ou le dernier à décéder) et, dans les deux cas, la dette ne relève pas non plus du passif admissible dans la succession de l'autre partenaire (qui est, selon le cas, le dernier ou le premier à décéder).

[...]

De même, il n'est pas établi de distinction selon la masse de participation choisie (les biens qui servent de base pour la participation) et/ou la clé de participation choisie (50/50, 0/100 ou d'autres clés). L'on ne distingue pas non plus les clauses optionnelles des clauses non optionnelles.

L'exposé des motifs du décret de 2015, précité, mentionne un plan par étapes visant à lutter contre les mécanismes d'évasion fiscale. Les présentes mesures poursuivent l'exécution de ce plan, à la suite des mesures déjà mises en œuvre auparavant, justifiées par un objectif d'équité et de sécurité juridique » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2017-2018, Nr. 1301/1, SS. 7-9).

Zur Hauptsache

In Bezug auf den ersten Klagegrund

B.3. Der erste Klagegrund richtet sich gegen Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 und ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

B.4. Im ersten Teil des Klagegrundes machen die klagenden Parteien geltend, dass Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch die angefochtene Bestimmung eine nicht gerechtfertigte unterschiedliche Behandlung einführe, weil Vorteile aus dem ehelichen Güterstand, die außerhalb des Gesamtgutes der Ehegatten (nachstehend: eheliche Gemeinschaft) dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt würden, anders besteuert würden als die Vorteile aus dem ehelichen Güterstand, die über die eheliche Gemeinschaft dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt würden.

B.5.1. Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch den angefochtenen Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 gehört zu Abschnitt 3 (« Besteuerungsgrundlage ») von Kapitel 7 (« Erbschaftssteuer ») von Titel 2 (« Besteuerung ») dieses Kodex.

Dieser Artikel bestimmt, welche Schulden und Kosten als Schuldenmasse eines Nachlasses anerkannt werden.

B.5.2. Vor der Ersetzung durch den angefochtenen Artikel 15 bestimmte Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex, dass « die Schulden des Erblassers, die am Tag seines Todes bestehen », als Schuldenmasse des Nachlasses anerkannt werden. Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 hat diese Bestimmung neu formuliert und ihr hinzugefügt, dass andere Schulden als die in Artikel 2.7.3.2.7 erwähnten Schulden, die sich aus der Anwendung einer Klausel in einer Ehevertragsvereinbarung ergeben, die vom Erblasser und seinem Partner vereinbart wurde und die sich auf die Abwicklung ihres ehelichen Güterstandes bezieht, nicht als Schulden des Erblassers, die am Tag seines Todes bestehen, angesehen werden.

B.5.3. Aus den in B.2 angegebenen Vorarbeiten geht hervor, dass der Dekretgeber die in Ehevertragsvereinbarungen aufgenommenen « Endabwicklungsklauseln » und « Verbleibklauseln oder Wahlklauseln mit Lasten » vor Augen hatte.

B.6. Aus der Antragschrift der klagenden Parteien geht hervor, dass ihr erster Klagegrund, sofern sie damit gegen die angefochtene Bestimmung einwenden, dass sie eine unterschiedliche Behandlung im Bereich der Besteuerung der Vorteile aus dem ehelichen Güterstand einführe, je nachdem, ob diese außerhalb oder über die eheliche Gemeinschaft dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt würden, sich ausschließlich auf die vorerwähnten Endabwicklungsklauseln bezieht und folglich nicht auf die Verbleibklauseln oder die Wahlklauseln mit Lasten.

In ihrem Erwiderungsschriftsatz wenden die klagenden Parteien gegen die angefochtene Bestimmung zwar ebenso ein, dass sie die Endabwicklungsklauseln einerseits und die Verbleibklauseln oder Wahlklauseln mit Lasten andererseits ohne sachliche Rechtfertigung

gleichbehandle, aber da dieser Einwand zum ersten Mal in dem Erwiderungsschriftsatz angeführt wird, ist er, wie die Flämische Regierung geltend macht, als neuer Klagegrund anzusehen, der nach Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung folglich auf die Endabwicklungsklauseln.

B.7.1. Wenn die Ehegatten sich in ihrer Ehevertragsvereinbarung für den Güterstand der Gütertrennung entscheiden, entscheiden sie sich dafür, dass ihre jeweils eigenen Güter getrennt bleiben und dass keine Gütergemeinschaft entsteht (Artikel 1466 ff. des Zivilgesetzbuches). Wenn einer dieser Ehegatten stirbt, werden die Eigengüter dieses Ehegatten grundsätzlich Teil des Nachlasses. Die Erbschaftssteuer bemisst sich nach dem Wert - nach Abzug der Schulden - von allem, was aus dem Nachlass entsprechend Abschnitt 1 von Kapitel 7 des Flämischen Steuerkodex (Artikel 2.7.3.1.1 und 2.7.3.2.1 des Flämischen Steuerkodex) erlangt wird.

B.7.2. Kraft Artikel 1469 § 1 des Zivilgesetzbuches in der Fassung der Ersetzung durch Artikel 34 des Gesetzes vom 22. Juli 2018 zur Abänderung des Zivilgesetzbuches und verschiedener anderer Bestimmungen in Sachen eheliche Güterstände und zur Abänderung des Gesetzes vom 31. Juli 2017 zur Abänderung des Zivilgesetzbuches, was Nachlasse und unentgeltliche Zuwendungen betrifft, und zur Abänderung verschiedener anderer Bestimmungen in diesem Bereich können die Ehegatten, die den Güterstand der Gütertrennung wählen, diesem Güterstand alle mit diesem Güterstand vereinbaren Klauseln hinzufügen. Sie können unter anderem Klauseln in Bezug auf die gegenseitige Beweisführung für das ausschließliche Eigentumsrecht, in Bezug auf den Nachweis von Forderungen, die der eine dem anderen gegenüber geltend machen kann, sowie Klauseln zur Regelung jeglicher ungeteilten Rechtsgemeinschaft oder jeglichen Zweckvermögens zwischen ihnen hinzufügen. Sie können auch Klauseln aufnehmen mit dem Ziel der Vermögensverrechnung, insbesondere durch das Hinzufügen einer Zugewinnklausel.

Kraft Artikel 1469 § 2 des Zivilgesetzbuches unterliegen die Ehegatten, die eine Zugewinnklausel angenommen haben, den Artikeln 1469/1 bis 1469/13 dieses Gesetzbuches. Anfangsvermögen, Endvermögen, Zugewinnausgleichsforderung und deren Zahlung werden gemäß diesen Artikeln bestimmt.

Die Ehegatten können in ihrer Ehevertragsvereinbarung jedoch davon abweichen und selbst Masse, Verteilungsschlüssel, Zeitpunkt und Modalitäten des Zugewinns vereinbaren.

B.7.3. Wenn eine Endabwicklungsklausel in eine Ehevertragsvereinbarung von Ehegatten aufgenommen wird, die ihre Ehe im Güterstand der Gütertrennung geschlossen haben, führt diese Klausel dazu, dass beim Tod eines Ehegatten eine Schuld zu Lasten des Nachlasses und zugunsten des hinterbliebenen Ehegatten entsteht. Die Schuldforderung, über die der hinterbliebene Ehegatte verfügt, muss als Vorteil aus dem ehelichen Güterstand qualifiziert werden.

Vor Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmung war dieser Vorteil aus dem ehelichen Güterstand mangels einer ausdrücklichen Dekretsbestimmung nicht von der Erbschaftssteuer hinsichtlich des hinterbliebenen Ehegatten erfasst und wurde er als eine Schuld des Erblassers, die am Tag seines Todes besteht, qualifiziert, sodass diese Schuld zur Schuldenmasse des Nachlasses gehörte.

Die Qualifizierung der Schuldforderung als Schuld des Erblassers, die am Tag seines Todes besteht, hatte zur Folge, dass diese Schuldforderung vom Wert von allem, was aus dem Nachlass erlangt wird, in Abzug gebracht werden musste. Diese Qualifizierung führte folglich zu einer niedrigeren Besteuerungsgrundlage bezüglich der Erbschaftssteuer.

B.7.4. Der angefochtene Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 ändert Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex in dem Sinne ab, dass die vorerwähnte Schuldforderung steuerlich nicht als eine Schuld des Erblassers, die am Tag seines Todes besteht, angesehen wird, sodass diese Schuldforderung nicht mehr vom Wert von allem, was aus dem Nachlass erlangt wird, in Abzug gebracht wird.

Der nicht angefochtene Artikel 14 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 fügt einen Artikel 2.7.3.2.14 in den Flämischen Steuerkodex ein, nach dem die vorerwähnte Schuldforderung im Rahmen der Erhebung der Erbschaftssteuer nicht berücksichtigt wird, sodass « die im Nachlass des einen Ehegatten geltend gemachte Schuld ebenso wenig als Schuldforderung berücksichtigt wird, die als aktiver Bestandteil des Nachlasses des anderen Ehegatten zu besteuern ist » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2017-2018, Nr. 1301/1, S. 8).

B.8.1. Artikel 2.7.1.0.4 des Flämischen Steuerkodex bestimmt:

« L'époux survivant, auquel une convention de mariage non soumise aux règles relatives aux donations attribue plus de la moitié de la communauté, est assimilé, pour la perception des droits de succession et de mutation par décès, à l'époux survivant qui, en l'absence d'une dérogation au partage égal de la communauté, recueille, en tout ou en partie, la portion de l'autre époux, en vertu d'une donation ou d'une disposition testamentaire ».

B.8.2. Diese Bestimmung, die sich ausschließlich auf die Güter bezieht, die zur ehelichen Gemeinschaft gehören, hat zur Folge, dass keine Erbschaftssteuer für das geschuldet wird, was der hinterbliebene Ehegatte infolge der Ehevertragsvereinbarung erwirbt, wenn dieser Erwerb nicht mehr als die Hälfte der ehelichen Gemeinschaft darstellt. Wenn der hinterbliebene Ehegatte die Hälfte der ehelichen Gemeinschaft erwirbt, gehört die andere Hälfte zum Nachlass des Erblassers, die folglich der Erbschaftssteuer unterliegt.

Der hinterbliebene Ehegatte unterliegt der Erbschaftssteuer nach der vorerwähnten Bestimmung nur, sofern er mehr als die Hälfte der ehelichen Gemeinschaft erwirbt und ausschließlich in Bezug auf den Teil, der die Hälfte der ehelichen Gemeinschaft übersteigt.

B.9. Da Artikel 2.7.1.0.4 des Flämischen Steuerkodex sich auf die eheliche Gemeinschaft bezieht, findet diese Bestimmung keine Anwendung, wenn die Ehegatten in ihre auf dem Güterstand der Gütertrennung beruhende Ehevertragsvereinbarung eine Endabwicklungsklausel aufgenommen haben. Im Todesfall eines der Ehegatten unterliegt der hinterbliebene Ehegatte nicht der Erbschaftssteuer für die Schulforderung, die er aufgrund dieser Klausel erwirbt. Die Erben des verstorbenen Ehegatten unterliegen dahingegen dieser Steuer, und zwar hinsichtlich des Wertes von allem, was aus dem Nachlass erworben wird, wobei die sich aus der Verrechnungsklausel ergebende Schulforderung aufgrund des durch die angefochtene Bestimmung ersetzten Artikels 2.7.3.4.1 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex von diesem Wert nicht in Abzug gebracht wird.

B.10. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die Vorteile aus dem ehelichen Güterstand, die im Güterstand der Gütertrennung dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt werden, einer anderen Steuerregelung unterliegen als die Vorteile aus dem ehelichen

Güterstand, die über die eheliche Gemeinschaft dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt werden.

B.11.1. Die Flämische Regierung trägt vor, dass die vorerwähnte unterschiedliche Behandlung sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung ergebe, sondern aus Artikel 2.7.1.0.4 des Flämischen Steuerkodex.

B.11.2. Der Einwand der klagenden Parteien in Bezug auf die angefochtene Bestimmung besteht darin, dass der Dekretgeber keine Maßnahme für die Vorteile aus dem ehelichen Güterstand, die außerhalb der ehelichen Gemeinschaft dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt werden, vorgesehen hat, die mit der Maßnahme in Artikel 2.7.1.0.4 des Flämischen Steuerkodex vergleichbar ist. Die beanstandete unterschiedliche Behandlung geht in dem Umfang aus der angefochtenen Bestimmung hervor.

Die Einrede der Flämischen Regierung wird abgewiesen.

B.12.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.12.2. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.13.1. Die in B.10 erwähnte unterschiedliche Behandlung beruht auf dem Kriterium des Ursprungs der Güter, die den Vorteil aus dem ehelichen Güterstand bilden (das Gesamtgut beziehungsweise das Eigengut der Ehegatten). Dieses Kriterium ist objektiv.

B.13.2. Den in B.2 angeführten Vorarbeiten lässt sich entnehmen, dass die angefochtene Bestimmung das Bemühen um Billigkeit und Rechtssicherheit zur Grundlage hat. Der Dekretgeber hatte festgestellt, dass die Erbschaftssteuer mittels Klauseln, die in eine Ehevertragsvereinbarung aufgenommen werden, « beträchtlich reduziert und sogar bis auf null gesenkt werden kann » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2017-2018, Nr. 1301/1, S. 8) und dass Uneinigkeit bestand über die steuerrechtliche Qualifizierung der sich aus solchen Klauseln ergebenden Schuldforderungen.

B.13.3. Der Dekretgeber kann sich mit Recht der unbilligen steuerlichen Folgen einer Klausel in einer Ehevertragsvereinbarung annehmen und diese korrigieren sowie die Unklarheiten über die steuerrechtliche Qualifizierung der sich aus solch einer Klausel ergebenden Schuldforderungen beenden. Die mit der angefochtenen Bestimmung verfolgten Zielsetzungen sind demnach legitim.

B.14.1. Der bloße Umstand, dass durch eine Gesetzesbestimmung ein Recht gewährt oder eine Verpflichtung auferlegt wird für Ehepartner, die in einem bestimmten Güterstand verheiratet sind, jedoch nicht für Ehepartner, die in einem anderen ehelichen Güterstand verheiratet sind, beinhaltet an sich keine Diskriminierung, da er eine Folge des Bestehens unterschiedlicher ehelicher Güterstände ist. Das Gleiche gilt für eine gesetzeskräftige Bestimmung, die bei der Erbschaftssteuer, die beim Tod eines der Ehegatten zu zahlen ist, eine unterschiedliche Behandlung ins Leben ruft, die auf der Art des gewählten ehelichen Güterstandes beruht. Der Gerichtshof muss gleichwohl unter Berücksichtigung des Ziels, der Eigenschaften und der Folgen einer solchen Bestimmung prüfen, ob die eingeführte unterschiedliche Behandlung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung vereinbar ist. Hierbei muss dem zuständigen Gesetzgeber jedoch ein breiter Ermessensspielraum gewährt werden, zumal Verheiratete immer das Recht haben, außer bei zwingender Anwendung des primären ehelichen Vermögensrechts, in ihrem Ehevertrag von den bestehenden gesetzlichen Güterständen abzuweichen oder sich für einen Güterstand zu entscheiden, der nicht im Gesetz vorgesehen ist.

B.14.2. Mit dem gesetzlichen Güterstand wollte der Gesetzgeber ein Gleichgewicht zwischen einerseits der Solidarität, die der Ehe eigen ist, und andererseits der Autonomie der

beiden Ehepartner, die mit der vom Gesetzgeber angestrebten rechtlichen Gleichstellung der Frau zusammenhängt, erreichen.

Die Entscheidung für ein System der Gütertrennung beinhaltet eine vom Gesetzgeber zugelassene Abweichung von diesem Gleichgewicht, wobei die Ehepartner sich für eine verringerte Solidarität und eine größere Autonomie entscheiden. Diese Entscheidung bewirkt, dass die vermögensrechtlichen Folgen der Ehe auf ein Mindestmaß begrenzt werden.

B.14.3. Die Vertragsfreiheit ist eines der grundlegendsten Merkmale des sekundären ehelichen Vermögensrechts. Ehepartner, die sich für ein System der Gütertrennung entscheiden, weichen freiwillig vom gesetzlichen Güterstand ab, so dass auch davon ausgegangen werden muss, dass sie die Folgen dieser Entscheidung annehmen.

Diese Annahme bezieht sich auf das Erbrecht des hinterbliebenen Ehegatten sowie auf die Erbschaftssteuer in Ermangelung eines Gesamtgutes.

B.15.1. Im gesetzlichen Güterstand bildet die eheliche Gemeinschaft ein Gut, das von den jeweiligen Eigengütern der Ehegatten getrennt ist. Nach Artikel 1445 des Zivilgesetzbuches wird bei der Auflösung des gesetzlichen Güterstandes der Überschuss bezüglich des Gesamtgutes hälftig geteilt. Daraus geht hervor, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass die eine Hälfte des Gesamtgutes dem einen Ehegatten und die andere Hälfte dem anderen Ehegatten zusteht.

B.15.2. Da beim Gesamtgut der im ehelichen Güterstand der Gütergemeinschaft verheirateten Ehegatten davon ausgegangen wird, dass es zur Hälfte dem hinterbliebenen Ehegatten gehört, ist es sachlich gerechtfertigt, dass dieser Ehegatte keine Erbschaftssteuer zahlen muss, wenn er nicht mehr als die Hälfte des Gesamtgutes erwirbt.

Da die Vorteile aus dem ehelichen Güterstand, die im Güterstand der Gütertrennung über eine Endabwicklungsklausel dem hinterbliebenen Ehegatten zuerkannt werden, dem Eigengut des verstorbenen Ehegatten entstammen, durfte der Dekretgeber den Standpunkt vertreten, dass in dem Fall keine Regelung wie die in Artikel 2.7.1.0.4 des Flämischen Steuerkodex enthaltene Regelung vorgesehen werden musste.

B.15.3. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass die angefochtene Bestimmung ausschließlich eine steuerrechtliche Tragweite hat und folglich die zivilrechtlichen Folgen einer in eine Ehevertragsvereinbarung aufgenommenen Klausel unberührt lässt, dass die sich aus einer solchen Klausel ergebende Schulforderung im Rahmen der Erhebung der Erbschaftssteuer nicht als aktiver Bestandteil des Nachlasses des hinterbliebenen Ehegatten angesehen wird sowie dass die Ehegatten immer die Möglichkeit haben, ihre Ehevertragsvereinbarung abzuändern, ist die angefochtene Bestimmung ebenso wenig mit unverhältnismäßigen Folgen verbunden.

B.15.4. Angesichts der breiten Ermessensbefugnis, die ihm in diesem Bereich zuerkannt werden muss, hat der Dekretgeber mit der angefochtenen Bestimmung somit keine Maßnahme ergriffen, die nicht vernünftig gerechtfertigt wäre.

B.16. Der erste Teil des ersten Klagegrunds ist unbegründet.

B.17. In einem zweiten Teil des ersten Klagegrundes führen die klagenden Parteien an, dass Artikel 2.7.3.4.1. Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch die angefochtene Bestimmung ohne sachliche Rechtfertigung alle darin erwähnten Klauseln gleich behandle, ungeachtet dessen, ob ihre Echtheit nachgewiesen werden könne oder nicht.

B.18. In den Vorarbeiten heißt es:

« Dans son avis n° 62.071/3 du 28 septembre 2017, point 4, le Conseil d'État renvoie à la note du Gouvernement flamand dans laquelle celui-ci explique que la véracité de ces dettes et créances n'est pas claire dans toutes les situations. Le Conseil d'État indique ensuite qu'il y a lieu de justifier l'égalité de traitement des deux situations, à savoir la situation dans laquelle la véracité n'est pas claire et la situation dans laquelle la véracité peut être démontrée.

Les raisons pour lesquelles les dispositions en projet n'établissent pas la distinction suggérée par le Conseil d'État sont les suivantes.

Ce n'est nullement un doute éventuel quant à la véracité des créances visées par ces dispositions qui a constitué le mobile unique ou déterminant de l'élaboration de ces dispositions. L'objectif des dispositions présentées est d'éviter que les clauses, dont la validité juridique et la véracité sur le plan civil ne sont certainement pas mises en doute par définition et pour toutes les situations, entraînent des différences fiscales disproportionnées en matière d'impôt de succession, par rapport à d'autres conjoints.

La distinction entre les deux situations, suggérée par le Conseil d'État, n'est actuellement pas faite non plus dans les situations visées par l'article 2.7.3.2.7, existant, qui traite du fait que le compte de récompense n'est pas pris en considération fiscalement dans le cas d'époux mariés sous un régime de communauté. Dans cette situation également, il n'est pas possible d'apporter la preuve contraire.

En outre, il n'est pas évident de prouver la véracité de ces clauses. Pour illustrer ce point, l'on peut renvoyer aux litiges entre l'administration et les contribuables qui résultent de l'application de l'article 2.7.3.4.4 existant, comme expliqué dans le manuel de Decuyper et Ruyssveldt ('Successierechten 2016-2017', sous le numéro 801). En vertu de cette disposition, les dettes qui ont été contractées par le défunt au bénéfice de ses successeurs ne relèvent pas du passif admissible dans la succession, à moins que les déclarants n'en démontrent la véracité. De nombreux cas d'application de cette règle ont déjà été soumis à l'appréciation du juge » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2017-2018, Nr. 1301/1, S. 8).

B.19. Daraus geht hervor, dass der Dekretgeber Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch die angefochtene Bestimmung nicht als Missbrauchsbekämpfungsbestimmung aufgefasst hat - das heißt als eine Bestimmung zur Verhinderung von Steuermisbrauch, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, die von der Verwaltung postulierte Missbrauchsvermutung zu widerlegen -, sondern als eine Bestimmung, die die Besteuerungsgrundlage der Steuer mitbestimmt. Im Lichte dessen und unter Berücksichtigung der - in B.13.2 erwähnten - verfolgten Zielsetzungen, durfte der Dekretgeber den Standpunkt vertreten, dass keine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen in Abhängigkeit davon vorgenommen werden musste, ob sie die Echtheit einer in eine Ehevertragsvereinbarung aufgenommenen Klausel nachweisen können oder nicht.

B.20. Der zweite Teil des ersten Klagegrunds ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund

B.21. Der zweite Klagegrund ist gegen Artikel 32 Absatz 1 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 gerichtet und ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit sowie mit dem Grundsatz des berechtigten Vertrauens.

Laut den klagenden Parteien entfaltet die angefochtene Bestimmung ohne sachliche Rechtfertigung rückwirkende Kraft in Bezug auf Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 und beeinträchtigt diese Bestimmung das berechtigte Vertrauen der Ehegatten, die vor Inkrafttreten von diesem Artikel 15 eine Klausel in ihre Ehevertragsvereinbarung aufgenommen hätten.

Sie sind ebenso der Auffassung, dass die angefochtene Bestimmung eine sachlich nicht gerechtfertigte unterschiedliche Behandlung zwischen Steuerpflichtigen einführe, je nachdem, ob die Verwaltung gegenüber ihnen Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 oder die Missbrauchsbekämpfungsbestimmung des Artikels 3.17.0.0.2 des Flämischen Steuerkodex anwende, weil letztgenannte Bestimmung nur für Rechtsgeschäfte gelte, die nach Inkrafttreten dieser Bestimmung vorgenommen würden.

B.22.1. Kraft Artikel 32 Absatz 1 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 tritt dieses Dekret mit Ausnahme von Artikel 31 desselben Dekrets zehn Tage nach seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft, nämlich am 24. Dezember 2017. Das führt dazu, dass Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 auf Erbfälle anzuwenden ist, die ab diesem Datum eintreten.

B.22.2. In den Vorarbeiten heißt es:

« Ces dispositions relatives aux clauses de participation finale et aux clauses d'attribution à titre onéreux sont, par définition, applicables aux successions ouvertes à partir de la date d'entrée en vigueur, étant donné qu'il s'agit de dispositions qui portent sur la composition de l'actif et du passif de la succession. Une éventuelle entrée en vigueur qui ne concernerait que les clauses stipulées après la date d'entrée en vigueur donnerait lieu à des situations particulièrement complexes qui apparaîtraient d'ailleurs comme inéquitables. En effet, l'administration devrait alors aborder ces clauses de manière fort différente, pendant une très longue période, ce qui ne serait nullement bénéfique pour la transparence et pour le traitement équitable auquel on aspire » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2017-2018, Nr. 1301/1, S. 9).

B.23. Bei Erbschaftssteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Ablebens. Ein Gesetz, das vor diesem Zeitpunkt die Erhebungsgrundlage der Erbschaftssteuern ändert, hat keine Rückwirkung.

B.24. Artikel 2.7.3.4.1. Absatz 1 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex in der Fassung der Ersetzung durch Artikel 15 des Dekrets vom 8. Dezember 2017 ändert die Erhebungsgrundlage der Erbschaftssteuer ab. Da diese Bestimmung nur auf die Erbfälle angewandt werden kann, die ab dem zehnten Tag nach der Veröffentlichung des Dekrets vom 8. Dezember 2017 im *Belgischen Staatsblatt* eintreten, entfaltet sie keine rückwirkende Kraft.

B.25. Es obliegt grundsätzlich dem Dekretgeber, wenn er beschließt, eine neue Regelung einzuführen, zu beurteilen, ob es notwendig oder sachdienlich ist, diese mit Übergangsmaßnahmen zu versehen. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung wird nur verletzt, wenn die Übergangsregelung oder ihr Fehlen zu einem nicht vernünftig zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied führt oder wenn der Grundsatz des berechtigten Vertrauens übermäßig beeinträchtigt wird.

Letzteres ist der Fall, wenn die rechtmäßigen Erwartungen einer bestimmten Kategorie von Rechtsunterworfenen missachtet werden, ohne dass ein zwingender Grund des Allgemeininteresses besteht, der das Fehlen einer Übergangsregelung rechtfertigen kann.

Der Vertrauensgrundsatz ist eng mit dem - gleichzeitig von den klagenden Parteien angeführten - Grundsatz der Rechtssicherheit verbunden, der es dem Dekretgeber verbietet, ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung das Interesse der Rechtsunterworfenen daran, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorhersehen zu können, zu beeinträchtigen.

B.26. Gesetzeskräftige Bestimmungen, die die Erhebungsgrundlage einer Steuer definieren, können jederzeit ganz oder teilweise abgeändert werden, sodass die Rechtssubjekte nicht auf gesetzlich geschützte Weise darauf vertrauen können, dass diese Bestimmungen in Zukunft unverändert beibehalten werden. Angesichts des verfolgten Ziels, die unbilligen steuerlichen Folgen von Klauseln in Ehevertragsvereinbarungen zu korrigieren, durfte der Dekretgeber den Standpunkt vertreten, dass keine Übergangsregelung vorgesehen werden musste.

B.27. Wie in B.19 erwähnt wurde, hat der Dekretgeber die angefochtene Bestimmung nicht als Missbrauchsbekämpfungsbestimmung aufgefasst, sondern als Bestimmung, die die Besteuerungsgrundlage der Steuer mitbestimmt. Angesichts der unterschiedlichen Art von Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 und Artikel 3.17.0.0.2 des Flämischen Steuerkodex und unter

Berücksichtigung der Ausführungen in B.26 ist die von den klagenden Parteien beanstandete unterschiedliche Behandlung zwischen Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund, ob Artikel 2.7.3.4.1 Absatz 1 Nr. 1 oder Artikel 3.17.0.0.2 auf sie angewandt wird, nicht sachlich ungerechtfertigt.

B.28. 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 10. Juli 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen