

Geschäftsverzeichnissnr. 7376

Entscheid Nr. 80/2021
vom 3. Juni 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches, vor seiner Aufhebung, was die Flämische Region betrifft, durch Artikel 5.0.0.0.1 Nr. 4 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 13. Februar 2020, dessen Ausfertigung am 11. März 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßt Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches, vor seiner Aufhebung, was die Flämische Region betrifft, durch Artikel 5.0.0.0.1 Nr. 4 des Dekrets vom 13. Dezember 2013 zur Festlegung des Flämischen Steuerkodex, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der koordinierten Verfassung, insofern er vorsieht, dass für die Steuerpflichtigen, wenn die Aktiva des Nachlasses eines Einwohners des Königreichs im Ausland gelegene unbewegliche Güter umfassen, die in dem Land, wo sie gelegen sind, Anlass zur Erhebung einer Erbschaftssteuer geben, die in Belgien einforderbare Erbschaftssteuer insofern, als sie diese Güter betrifft, um den Betrag der in dem Land, wo sie gelegen sind, erhobenen Erbschaftssteuer verringert wird, während er nicht vorsieht, dass für die Steuerpflichtigen, wenn die Aktiva des Nachlasses eines Einwohners des Königreichs im Ausland gehaltene bewegliche Güter umfassen, die in dem Land, wo diese Güter gehalten werden, Anlass zur Erhebung einer Erbschaftssteuer geben, die in Belgien einforderbare Erbschaftssteuer insofern, als sie diese Güter betrifft, um den Betrag der in dem Land, wo sie gehalten werden, erhobenen Erbschaftssteuer verringert wird? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der Fassung seiner Anwendung auf das vor dem vorlegenden Richter anhängige Verfahren, bestimmt:

« Lorsque l'actif de la succession d'un habitant du royaume comprend des immeubles situés à l'étranger qui donnent lieu à la perception, au pays de la situation, d'un impôt successoral, le droit de succession exigible en Belgique est, dans la mesure où il frappe ces biens, réduit à concurrence de l'impôt prélevé par le pays de la situation, converti en euro à la date du paiement de cet impôt.

La réduction dont il s'agit est subordonnée au dépôt, chez le receveur qui détient la déclaration de succession, de la quittance dûment datée des droits payés à l'étranger, ainsi que d'une copie, certifiée conforme par les autorités étrangères compétentes, de la déclaration qui leur a été remise et de la liquidation qu'elles ont établie.

Si les pièces justificatives visées à l'alinéa précédent ne sont pas déposées avant l'échéance des droits, ceux-ci doivent être payés dans le délai légal, sauf restitution, le cas échéant, conformément à ce qui est prévu à l'article 135, 2° ».

B.1.2. Die fragliche Bestimmung muss in Verbindung mit Artikel 15 des Erbschaftssteuergesetzbuches gelesen werden, wonach « die Erbschaftssteuer außer im Fall der Anwendung der Artikel 16 und 17 [...] auf das Gesamtvermögen, wo immer es sich befindet, das dem Erblasser oder dem Verschollenen gehört hat, nach Abzug der Schulden geschuldet [wird] ». In den Fällen, in denen sich, wie in der Ausgangsstreitigkeit, Nachlassgüter im Ausland befinden und das Land, in dessen Staatsgebiet sich die Güter befinden, eine Erbschaftssteuer in Bezug auf diese Güter erhebt, kann Artikel 15 des Erbschaftssteuergesetzbuches dazu führen, dass eine doppelte Erbschaftssteuer erhoben wird.

B.1.3. Die Artikel 15 und 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches wurden, was die Flämische Region betrifft, kraft des Dekrets vom 19. Dezember 2014 « zur Abänderung des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 » zum 1. Januar 2015 durch Artikel 2.7.3.2.1 beziehungsweise Artikel 2.7.5.0.4 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 aufgehoben und ersetzt.

B.2. Der vorliegende Richter befragt den Gerichtshof zu der Vereinbarkeit von Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, sofern diese Bestimmung vorsieht, dass bei Steuerpflichtigen, die aus dem Nachlass eines Einwohners des Königreichs im Ausland gelegene unbewegliche Güter erwerben, die in Belgien einforderbare Erbschaftssteuer in Bezug auf diese Güter um den Betrag der Erbschaftssteuer verringert wird, die in dem Land erhoben wird, in dem diese Güter liegen, während sie nicht vorsieht, dass bei Steuerpflichtigen, die aus dem Nachlass eines Einwohners des Königreichs im Ausland gehaltene bewegliche Güter erwerben, die in Belgien einforderbare Erbschaftssteuer um den Betrag der Erbschaftssteuer in Bezug auf diese Güter verringert werden kann, die in dem Land erhoben wird, in dem diese Güter gehalten werden.

B.3.1. 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.3.2. Artikel 172 Absatz 1 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.3.3. Weder Artikel 10 und 11 noch Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung sehen ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung vor.

B.3.4. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, bei der Erhebung einer Steuer deren Befreiungen und Modalitäten festzulegen. Der Gesetzgeber kann jedoch, ohne gegen die Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, nicht gewissen Steuerpflichtigen Befreiungen oder Ermäßigungen gewähren und sie anderen, die mit ihnen vergleichbar sind, verweigern, wenn dieser Behandlungsunterschied nicht objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.4.1. Die fragliche Bestimmung sieht keine Befreiung von der Erbschaftssteuer für ein im Ausland gelegenes unbewegliches Gut vor, sondern impliziert nur eine Verringerung der in Belgien geschuldeten Erbschaftssteuer um die im Ausland für dasselbe Gut entrichtete Erbschaftssteuer. Falls die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer niedriger ist als die in Belgien geschuldete, muss noch teilweise eine Erbschaftssteuer in Belgien gezahlt werden. Nur in dem Fall, in dem die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer der in Belgien geschuldeten entspricht oder darüber liegt, ist keine Erbschaftssteuer für das im Ausland gelegene unbewegliche Gut in Belgien geschuldet. Wurde im Ausland mehr Erbschaftssteuer gezahlt, darf der Betrag, der die in Belgien geschuldete Erbschaftssteuer überschreitet, nicht von der in Belgien geschuldeten Erbschaftssteuer abgezogen werden.

Die Anrechnung der im Ausland erhobenen Erbschaftssteuer erfordert, dass die Erben den Nachweis erbringen, dass auch tatsächlich Erbschaftssteuer gezahlt wurde. Sie müssen dazu einen ordnungsgemäß datierten Zahlungsnachweis zusammen mit einer von der zuständigen ausländischen Behörde beglaubigten Abschrift der ausländischen Erbschaftssteuererklärung und der Berechnung der ausländischen Erbschaftssteuer vorlegen.

B.4.2. Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches wurde durch das Gesetz vom 10. August 1923 « zur Abänderung der Gesetze über die Stempelsteuer, die Registrierungs-, Kanzlei- und Hypothekengebühren und die Erbschaftssteuer » eingeführt. In den Vorarbeiten wird diese Regelung wie folgt begründet:

« Dans cet état de notre législation, les immeubles situés hors de nos frontières et qui sont transmis par le décès d'un habitant du Royaume sont, en règle, soumis à une double perception : l'une en Belgique, l'autre au pays de la situation des biens.

Cette double perception pour un même fait est évidemment rigoureuse et a donné lieu à de fréquentes et légitimes protestations. [...]

Il importe de faire disparaître le grief que soulève à cet égard notre législation. Tel est le but de la disposition qui est l'objet de l'article 33 du projet. Cette disposition exempte, en fait, du droit de succession la partie du montant net de l'héritage qui est fournie par des immeubles situés hors de notre territoire, et ce à concurrence du droit similaire que les héritiers ou légataires justifieront avoir payé du chef des dits immeubles dans le pays de leur situation. C'est dire qu'il y aura remise totale du droit dû en Belgique d'après la loi existante, lorsque le droit perçu par l'État étranger sera égal ou supérieur, et que la remise sera d'une somme égale à ce dernier droit dans l'hypothèse contraire » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1922-1923, Nr. 138, S. 10).

B.4.3. Während der Besprechung des Gesetzentwurfs, der zu dem Gesetz vom 10. August 1923 geführt hat, wurde in der Kammerkommission die Frage gestellt, ob die Verringerung der Erbschaftssteuer nicht auch die Erbschaftssteuer umfassen sollte, die für die im Ausland gehaltenen beweglichen Güter gezahlt worden ist. Der Berichterstatter antwortete jedoch, dass

« Il n'a pas été possible [...] de vérifier si et dans quelle mesure des pays étrangers perçoivent des droits de succession sur les valeurs mobilières qui dépendent de la succession d'un habitant de notre pays.

Il est, en général, admis, que la succession est, en droit civil, régie quant aux meubles tant corporels qu'incorporels par la loi du domicile de leur propriétaire.

Donc, on peut soutenir qu'il est juste d'intégralement appliquer le tarif successoral belge à l'ensemble du patrimoine mobilier délaissé par un habitant du Royaume » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1922-1923, Nr. 279, S. 35).

B.5.1. Wie in B.4.2 erwähnt wurde, hatte die Einführung der fraglichen Bestimmung zum Ziel, eine Doppelbesteuerung im Bereich der Erbschaftssteuer zu verhindern. Dieses Ziel ist legitim.

B.5.2. Der Behandlungsunterschied beruht ebenfalls auf einem objektiven Unterscheidungskriterium, nämlich dem unbeweglichen beziehungsweise beweglichen Charakter des Gutes, das zum Nachlass gehört.

B.5.3. Wie sich aus den in B.4.3 erwähnten Vorarbeiten ergibt, wurde der Ausschluss der im Ausland gehaltenen beweglichen Güter bei der Einführung von Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches aus zwei Gründen für gerechtfertigt erachtet. Einerseits wurde darauf hingewiesen, dass auf dem Gebiet des Zivilrechts für die Vererbung das am Wohnsitz des Verstorbenen geltende Recht gelte. Andererseits sei es zu dem betreffenden Zeitpunkt schwierig gewesen, in Erfahrung zu bringen, ob durch diese Länder für die im Ausland gehaltenen beweglichen Güter Erbschaftsteuer erhoben werde.

B.5.4. Die Flämische Regierung führt zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung, die dem Gerichtshof vorgelegt wurde, noch an, dass die fragliche Bestimmung zum Ziel habe, Steuerhinterziehung zu verhindern.

B.6.1. Unabhängig davon, ob im Jahr 1923 durch andere Länder Erbschaftsteuer in Bezug auf bewegliche Güter, die in ihrem Staatsgebiet von Gebietsfremden gehalten wurden, erhoben wurde oder nicht, erheben zurzeit verschiedene Länder, unter anderem Spanien, eine solche Erbschaftsteuer.

Außerdem hat die internationale Mobilität sowohl von Personen als auch von Gütern und Kapital seit 1923 beträchtlich zugenommen. Dadurch halten Belgier zurzeit viel mehr bewegliche Güter im Ausland, als es zum Zeitpunkt des Zustandekommens der fraglichen Bestimmung der Fall war. Diese Güter können einen beträchtlichen Wert haben, insbesondere wenn es sich dabei um Bankguthaben oder Anteile handelt.

B.6.2. Nach dem Zivilrecht unterliegt nicht nur die grenzüberschreitende Vererbung beweglicher Güter, sondern auch die Vererbung unbeweglicher Güter in der Regel dem am Wohnsitz des Erblassers geltenden Recht. Dieser zivilrechtliche Grundsatz hängt im Übrigen nicht mit der steuerlichen Behandlung dieser Güter zusammen, die auf einer eigenen Steuerlogik beruht.

B.6.3. Die inhärente Mobilität beweglicher Güter und die Möglichkeit, sie nach dem Tod des Erblassers ins Ausland zu verbringen, um sich der Erbschaftssteuer in Belgien zu entziehen, lassen es unberührt, dass die fragliche Bestimmung keine Steuerbefreiung, sondern eine bloße Verrechnung regelt. Nichts rechtfertigt den Umstand, dass der zuständige Gesetzgeber weiterhin den steuerpflichtigen Erben beweglicher Güter anders behandelt als den steuerpflichtigen Erben unbeweglicher Güter.

B.6.4. Die Flämische Regierung macht geltend, dass die Ausweitung der fraglichen Bestimmung auf im Ausland gehaltene bewegliche Güter der Steuerhinterziehung Vorschub leisten könnte, indem die Erben dazu verleitet würden, bewegliche Güter nach dem Tod des Erblassers ins Ausland zu verbringen, um sich der belgischen Erbschaftssteuer zu entziehen.

Die fragliche Bestimmung kann sich nur auf Güter beziehen, die sich zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits im Ausland befinden. Das Risiko, das sich manche Steuerpflichtige der Steuerhinterziehung schuldig machen könnten, kann im Übrigen als solches nicht rechtfertigen, dass Steuerpflichtige, die in gutem Glauben handeln, vom Vorteil der fraglichen Bestimmung ausgeschlossen werden. Wenn der Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung auf die im Ausland gehaltenen beweglichen Güter ausgeweitet würde, müssten die Erben, um die Verrechnung der Erbschaftssteuer beanspruchen zu können, den Nachweis erbringen, dass eine Erbschaftssteuer in einem anderen Land tatsächlich gezahlt wurde, was notwendigerweise impliziert, dass sie das Bestehen der im Ausland gehaltenen beweglichen Güter gegenüber den verschiedenen Steuerbehörden offenlegen müssten.

B.7. Wie in B.4.2 erwähnt wurde, wurde die fragliche Bestimmung eingeführt, um die Härte der Doppelbesteuerung im Rahmen der Erbschaftssteuer abzumildern, und beruht sie auf Billigkeitserwägungen. Im Lichte dieses Ziels und unter Berücksichtigung der Ausführungen in B.6 beruht die unterschiedliche Behandlung, die sich aus Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches in Abhängigkeit davon ergibt, ob sich die Erbschaftssteuer auf unbewegliche oder bewegliche Güter bezieht, nicht auf einem sachdienlichen Unterscheidungskriterium.

Folglich ist die fragliche unterschiedliche Behandlung nicht sachlich gerechtfertigt.

B.8. Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

In Erwartung des Auftretens des Gesetzgebers obliegt es dem vorlegenden Richter, der durch den Gerichtshof festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende zu setzen, da diese Feststellung ausreichend deutlich und vollständig formuliert ist, damit die fragliche Bestimmung unter Einhaltung der Artikel 10 und 11 der Verfassung angewandt werden kann.

In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen

B.9.1. Die Flämische Regierung beantragt hilfsweise, im Falle der Feststellung der Verfassungswidrigkeit die Folgen der fraglichen Bestimmung für die Vergangenheit aufrechtzuerhalten, um die Rechtssicherheit zu gewährleisten. Sie bringt vor, dass, wenn die fragliche Bestimmung ohne Weiteres für verfassungswidrig erklärt werde, Streit über die Anwendbarkeit von Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches in Bezug auf Nachlässe entstehen könne, zu denen im Ausland gelegene unbewegliche Güter gehörten, und wofür die geschuldete Erbschaftsteuer bereits seit geraumer Zeit eingetrieben worden sei, sowie über die Ablehnung, diesen Artikel auf Nachlässe anzuwenden, zu denen im Ausland gehaltene bewegliche Güter gehörten. Die Flämische Regierung weist ferner darauf hin, dass Artikel 2.7.5.0.4 des Flämischen Steuerkodex zurzeit eine Regelung enthalte, die mit der identisch sei, die in der fraglichen Bestimmung vorgesehen gewesen sei.

B.9.2. Die Aufrechterhaltung der Folgen ist als eine Ausnahme zur deklaratorischen Beschaffenheit des in Vorabentscheidungsstreitsachen gefällten Entscheids anzusehen. Bevor beschlossen wird, die Folgen der fraglichen Bestimmung aufrechtzuerhalten, muss der Gerichtshof feststellen, dass der Vorteil aus einer nichtmodulierten Feststellung der Verfassungswidrigkeit nicht im Verhältnis zu der dadurch für die Rechtsordnung entstehenden Störung steht.

B.9.3. In erster Linie ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof nicht über die Aufrechterhaltung der Folgen von Artikel 2.7.5.0.4 des Flämischen Steuerkodex entscheiden kann, da diese Bestimmung nicht Gegenstand der vorliegenden Rechtssache ist.

B.9.4. In Bezug auf Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches weist die Flämische Regierung nicht nach, dass eine nicht modulierte Feststellung der Verfassungswidrigkeit die

Rechtssicherheit in solchem Maße gefährden könnte, dass im Rahmen der Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage die Aufrechterhaltung der Folgen dieser Bestimmung angeordnet werden muss. Im Übrigen gilt die fragliche Bestimmung in Bezug auf die Flämische Region nicht mehr seit dem 1. Januar 2015.

B.9.5. Der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen ist folglich abzulehnen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches, vor seiner Aufhebung, was die Flämische Region betrifft, durch Artikel 5.0.0.0.1 Nr. 4 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, sofern er nicht vorsieht, dass bei Steuerpflichtigen, die aus dem Nachlass eines Einwohners des Königreichs im Ausland gehaltene bewegliche Güter erwerben, die in Belgien einforderbare Erbschaftssteuer in Bezug auf diese Güter um den Betrag der Erbschaftssteuer verringert werden kann, die in dem Land erhoben wird, in dem diese Güter gehalten werden.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 3. Juni 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen