

ÜBERSETZUNG

Geschäftsverzeichnisnr. 6891
Entscheid Nr. 86/2019 vom 28. Mai 2019

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 14 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, und den Richtern J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Entscheid vom 20. März 2018 in Sachen der Flämischen Region gegen Herman De Saegher und Jeanine Jacobs, dessen Ausfertigung am 3. April 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Gent folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 14 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches insofern, als er nur auf abhängige Verfügungen Anwendung findet, die Gegenstand ein und derselben Urkunde sind, vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er einen Behandlungsunterschied zwischen zwei Kategorien von Personen ermöglicht, und zwar

- einerseits der Kategorie der Ehepartner, die gegenseitige Schenkungen mittels einer indirekten Schenkung, einer Handschenkung oder Bankschenkung durchführen (können), wobei für das zur Registrierung vorgelegte Schriftstück, das als Beweis für die Schenkungen erstellt wird, nur einmal Registrierungsgebühren (und zwar die höchste Gebühr) erhoben werden, und

- andererseits der Kategorie der Ehepartner, die sich wegen des Verbots von Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches dazu verpflichtet sehen, gegenseitige notarielle Schenkungen mittels zwei getrennter notarieller Urkunden durchzuführen, wobei für jede Urkunde getrennt Registrierungsgebühren erhoben werden? In der vorerwähnten Auslegung wäre Artikel 14 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches nämlich außer Anwendung zu lassen, weil es für die Anwendung dieses Artikels erforderlich wäre, dass die abhängenden Verfügungen Gegenstand einer einzigen Urkunde sind ».

(...)

III. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Artikel 14 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches (nachstehend: Registrierungsgebung) in der Fassung der Anwendung vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan bestimmt:

« Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions dépendantes ou dérivant nécessairement les unes des autres et qui sont intervenues entre les mêmes contractants, il n'est dû qu'un droit pour l'ensemble de ces dispositions.

Le droit est perçu d'après celle de ces dispositions qui donne lieu au droit le plus élevé ».

Artikel 15 des Registrierungsgesetzbuches in der Fassung der Anwendung vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan bestimmt:

« Lorsque, dans un acte, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon sa nature un droit particulier.

Cette règle n'est pas applicable au droit fixe général ».

B.1.2. In der Flämischen Region wurden diese Bestimmungen mit Wirkung zum 1. Januar 2015 durch Artikel 5.0.0.0.1 Nr. 5 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 aufgehoben. Deren Inhalt wurde mit Wirkung zu diesem Datum *mutatis mutandis* in verschiedenen Bestimmungen des Flämischen Steuerkodex übernommen, die jeweils für eine bestimmte flämische Steuer gelten. Hinsichtlich der Schenkungssteuer geht es um Artikel 2.8.4.1.2 des Flämischen Steuerkodex, der bestimmt:

« Lorsqu'un acte ou un écrit, convenu entre les mêmes parties, contient des réglementations dépendantes l'une de l'autre ou découlant nécessairement l'une de l'autre, et en vertu desquelles une donation est soumise aux droits de donation, le droit qui est perçu est le droit d'application en vertu de la réglementation qui donne lieu à la perception du droit le plus élevé, constaté en application des chapitres 8 à 11.

Lorsqu'un acte ou un écrit, convenu entre les mêmes parties, contient des réglementations indépendantes l'une de l'autre ou ne découlant pas nécessairement l'une de l'autre, et en vertu desquelles une donation est soumise aux droits de donation, le droit est perçu selon chaque réglementation, et selon les cas, conformément aux dispositions des chapitres 8 à 11 ».

Diese Abänderungen sind für den Ausgangsrechtsstreit nicht relevant, in dem die notariellen Urkunden vor dem 1. Januar 2015 beurkundet und zur Registrierung angeboten worden sind und in dem die angefochtene Entscheidung der Verwaltung ebenso vor diesem Datum erlassen worden ist.

B.1.3. Artikel 1096 des Zivilgesetzbuches bestimmt:

« Alle Schenkungen, die unter Ehegatten während der Ehe anders als durch Ehevertrag gemacht werden, sind jederzeit widerruflich, auch wenn man sie als Schenkung unter Lebenden bezeichnet.

Diese Schenkungen werden nicht durch die Geburt von Kindern widerrufen ».

Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches bestimmt:

« Ehepartner dürfen einander während der Ehe weder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, anders als durch Ehevertrag, noch durch Testament eine wechselseitige Schenkung in ein und derselben Urkunde machen ».

B.2. Der vorlegende Richter befragt den Gerichtshof zu der Vereinbarkeit von Artikel 14 des Registrierungsgesetzbuches mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, sofern er wechselseitige Schenkungen zwischen Ehepartnern in Abhängigkeit von der angewandten Technik unterschiedlich behandle. Wenn die Ehepartner die Technik der wechselseitigen Handschenkungen, der wechselseitigen Bankschenkungen oder der wechselseitigen mittelbaren Schenkungen anwenden, schulden sie für das zur Registrierung angebotene Schriftstück, das zum Nachweis der Schenkungen erstellt wird, die Registrierungsgebühr nur einmal. Wenn sie hingegen die Technik der wechselseitigen Schenkungen anwenden, schulden sie die Registrierungsgebühr zweimal, da sie angesichts der Regelung in Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches zwei authentische Urkunden zur Registrierung anbieten müssen.

B.3.1. Nach Artikel 15 des Registrierungsgesetzbuches werden mehrere Registrierungsgebühren geschuldet, wenn eine einzige zur Registrierung angebotene Urkunde mehrere Verfügungen enthält. Jede Verfügung wird in dem Fall der jeweils einschlägigen Registrierungsgebühr unterworfen. So wird vermieden, dass Parteien sich der Zahlung der Registrierungsgebühren entziehen können, indem sie verschiedene, voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte in ein und dieselbe Urkunde aufnehmen lassen.

Die in Frage stehende Bestimmung enthält eine Ausnahme von dieser Regel. Sie garantiert, dass nur eine einzige Registrierungsgebühr geschuldet wird, wenn eine einzige Urkunde verschiedene Verfügungen zwischen denselben Vertragsparteien beinhaltet, sofern diese Verfügungen « voneinander abhängig sind oder die eine Verfügung zwangsläufig aus der anderen hervorgeht ». In dem Fall wird nur die Verfügung, für die die höchste Gebühr anfällt, der Registrierungsgebühr unterworfen. So wird vermieden, dass für unterschiedliche Rechtsgeschäfte, die eine rechtliche Einheit darstellen, mehrere Registrierungsgebühren gezahlt werden müssen.

B.3.2. Unter Zugrundelegung der Auslegung des vorlegenden Gerichts kommt die in Frage stehende Bestimmung nur zur Anwendung, sofern die voneinander abhängigen

Verfügungen in derselben Urkunde aufgeführt sind, jedoch gilt sie danach nicht für voneinander abhängige Verfügungen, die in zwei oder mehreren Urkunden aufgeführt sind.

Diese Auslegung, die der Auslegung durch das Flämische Steueramt entspricht (Vlabel, Standpunkt Nr. 15137 vom 12. Oktober 2015), ist nicht offensichtlich falsch, da sie mit dem Wortlaut der in Frage stehenden Bestimmung im Einklang steht. Der Gerichtshof beantwortet die Vorabentscheidungsfrage daher unter Zugrundelegung dieser Auslegung.

In Bezug auf die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage

B.4.1. Der Ministerrat und die Flämische Regierung sind der Auffassung, dass wechselseitige Schenkungen einer identischen Geldsumme oder einer identischen Schuldforderung keine tatsächliche Schenkung darstellen, da bei keinem der beiden Schenker eine Vermögensminderung entstehe. Es liege vielmehr ein Tauschvertrag vor.

B.4.2. Die zivilrechtliche Nichtigkeit einer zur Registrierung angebotenen Urkunde lässt die Verpflichtung zur Zahlung der geschuldeten Registrierungsgebühren unberührt (Kass., 18. Mai 1866, *Pas.*, 1866, S. 190; Vlabel, Standpunkt Nr. 15137 vom 12. Oktober 2015). Folglich muss der Gerichtshof nicht prüfen, ob die Rechtsgeschäfte, auf die sich die Streitigkeit vor dem vorlegenden Gericht bezieht, gültig sind oder ob die Parteien sie richtig eingestuft haben.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.5.1. Nach Ansicht der Flämischen Regierung liegt der vorliegenden Ungleichbehandlung nicht die in Frage stehende Bestimmung zugrunde, sondern Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches.

B.5.2. Die vorliegende Ungleichbehandlung bezieht sich auf die steuerliche Behandlung von wechselseitigen Schenkungen zwischen Ehepartnern. Dieser Unterschied beruht auf der in Frage stehenden Bestimmung, die nur dann eine einmalige Registrierungsgebühr vorsieht, wenn voneinander abhängige Verfügungen in ein und derselben zur Registrierung angebotenen Urkunde enthalten sind, jedoch nicht, wenn sie in gesonderten zur Registrierung angebotenen Urkunden enthalten sind.

Die Einrede wird abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.6.1. Die vorliegende Ungleichbehandlung bezieht sich nicht auf einen Vergleich zwischen zwei gesetzlichen Regelungen, sondern einen Vergleich einer gesetzlichen Regelung mit Rechtsfiguren, die durch die Rechtspraxis entwickelt worden sind.

B.6.2. Die Schenkung unter Lebenden ist in den Artikeln 931 bis 959 des Zivilgesetzbuches geregelt. Nach Artikel 931 des Zivilgesetzbuches werden alle Schenkungsurkunden vor einem Notar errichtet. Nach Artikel 938 des Zivilgesetzbuches geht das Eigentum an den geschenkten Gegenständen auf den Beschenkten durch die Zustimmung zur Schenkung über, ohne dass es irgendeiner anderen Übergabe bedarf.

Nach Artikel 19 Absatz 1 Nr. 1 des Registrierungsgesetzbuches in der Fassung der Anwendung vor dem vorlegenden Gericht unterliegt eine notarielle Schenkungsurkunde der Registrierungsverpflichtung. Artikel 131 § 2 Absatz 1 Nr. 1 des Registrierungsgesetzbuches in der Fassung der Anwendung vor dem vorlegenden Gericht unterwirft die Schenkung von beweglichen Gütern zwischen Ehepartnern einer Registrierungsgebühr von 3 % hinsichtlich des Bruttoanteils des Beschenkten.

Für wechselseitige Schenkungen zwischen Ehepartnern, die die Form von Schenkungen unter Lebenden haben, ist diese Registrierungsgebühr zweimal zu zahlen, da wechselseitige Schenkungen zwischen Ehepartnern nach Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches in zwei gesonderten notariellen Urkunden zu beurkunden sind.

B.6.3. Die Handschenkung, die Bankschenkung und die mittelbare Schenkung sind Rechtsfiguren, die durch die Rechtspraxis entwickelt worden sind. Diese Rechtsfiguren unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von der Schenkung unter Lebenden.

Eine Handschenkung kommt durch die tatsächliche Übergabe eines beweglichen Guts an den Beschenkten durch den Schenker zustande. Sie ist nur dann gültig, wenn sie auf einem

animus donandi des Schenkers beruht und der Beschenkte die Schenkung zu Lebzeiten sowohl des einen als auch des anderen annimmt.

Eine mittelbare Schenkung besteht in einer endgültigen und unwiderruflichen Übertragung eines Gegenstands anhand eines anderen Rechtsgeschäfts als einer Schenkung unter Lebenden oder einer Handschenkung. Dieses Rechtsgeschäft verfügt über eine eigene autonome Rechtsform und unterliegt den damit zusammenhängenden Bedingungen. Die Urkunde zu diesem Rechtsgeschäft enthält die zugrunde liegende Ursache nicht.

Eine Bankschenkung ist eine Form einer mittelbaren Schenkung, die durch die Überweisung einer Geldsumme auf das Bankkonto des Beschenkten zustande kommt, der diese Schenkung ausdrücklich oder stillschweigend annimmt.

Diese Techniken unterscheiden sich von der Schenkung unter Lebenden, weil sie nicht durch das Aufsetzen einer authentischen Urkunde oder eines anderen Schriftstücks zustande kommen, sondern durch die Vornahme der entsprechenden Handlung, unter der Bedingung, dass die sonstigen Voraussetzungen für die Gültigkeit erfüllt sind.

Nichtsdestotrotz wird in der Praxis oft *post factum* eine Urkunde aufgesetzt, um eine Handschenkung oder Bankschenkung zu beweisen. Eine solche Privaturkunde unterliegt der Registrierungsverpflichtung nicht. Für wechselseitige Schenkungen zwischen Ehepartnern, die die Form von Hand- oder Bankschenkungen haben, ist folglich grundsätzlich keine Registrierungsgebühr zu zahlen. Wenn die Ehepartner sich dennoch dafür entscheiden, diese Privaturkunde freiwillig registrieren zu lassen, fällt eine Registrierungsgebühr von 3 % hinsichtlich des Bruttoanteils des Beschenkten im Sinne von Artikel 131 § 2 Absatz 1 Nr. 1 des Registrierungsgesetzbuches an.

Unter Zugrundelegung der Auslegung des vorlegenden Gerichts ist Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches nicht auf wechselseitige Hand- und Bankschenkungen zwischen Ehepartnern anzuwenden. Bei dieser Auslegung reicht eine einzige Privaturkunde aus, um beide Schenkungen zu beweisen. Wenn die Ehepartner sich dafür entscheiden, diese Privaturkunde registrieren zu lassen, gilt die in Frage stehende Bestimmung, sodass nur eine Registrierungsgebühr für die Schenkung zu zahlen ist, für die die höchste Gebühr anfällt.

B.7.1. Bei Anwendung der Technik der wechselseitigen Schenkungen zwischen Ehepartnern mit einer Klausel der Rückübertragung im Todesfall ist in Bezug auf den geschenkten Teil des Eigenguts des erstversterbenden Ehepartners keine Erbschaftssteuer zu einem progressiven Satz bis 27 %, sondern sind nur Registrierungsgebühren zu einem festen Satz von 3 % zu zahlen.

B.7.2. Der Föderale Dienst Vorabentscheidungen hat entschieden, dass die in Frage stehende Bestimmung anzuwenden ist, wenn die Ehepartner insofern die Technik der wechselseitigen Bankschenkungen anwenden, unter der Bedingung, dass sie nur ein einziges Schriftstück als Beweis beider Schenkungen aufsetzen (Vorabentscheidungen Nr. 900 097 vom 23. Juni 2009, Nr. 900 469 vom 20. April 2010 und Nr. 2011 260 vom 6. September 2011). In einem solchen Fall ist dementsprechend nur eine Registrierungsgebühr für die höchste Geldsumme, die geschenkt wurde, zu zahlen.

B.7.3. Das Flämische Steueramt hat entschieden, dass Artikel 2.8.4.1.2 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex nicht anzuwenden ist, wenn die Ehepartner insofern die Technik der wechselseitigen Schenkungen unter Lebenden anwenden und dabei angesichts der Regelung in Artikel 1097 des Zivilgesetzbuches zwei authentische Urkunden zur Registrierung anbieten (Vlabel, Standpunkt Nr. 15137 vom 12. Oktober 2015). In diesem Standpunkt hat der Flämische Steuerdienst ausgeführt, dass die Registrierungsgebühr « Urkunden und Schriftstücke » zur Grundlage hat, sodass das *scriptum* bezüglich des Rechtsgeschäfts ausschlaggebend ist. Verfügungen, die in zwei verschiedenen Urkunden vorkommen, können daher nicht voneinander abhängen im Sinne von Artikel 2.8.4.1.2 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex.

B.8. Die Festlegung des Steuersatzes und die Festlegung seiner Modulierung sind Aufgabe des zuständigen Steuergesetzgebers. Wenn er dabei Unterscheidungskriterien anwendet, müssen diese sachlich gerechtfertigt sein. Die Sätze und ihre Modalitäten müssen auf gleiche Weise gegenüber jedem angewandt werden, der sich im Hinblick auf die Maßnahme und das verfolgte Ziel in einer gleichwertigen Position befindet, sei es, dass der Steuergesetzgeber verschiedene Sachverhalte über Kategorien regeln muss, die zwangsläufig nur mehr oder weniger mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.9. Die in Frage stehende Ungleichbehandlung beruht auf der Zahl der Urkunden, die zur Registrierung angeboten wird. Es handelt sich dabei um ein objektives Unterscheidungskriterium.

B.10.1. Der Gesetzgeber durfte vernünftigerweise die Ansicht vertreten, dass die jeweiligen Rechtsgeschäfte nur dann eine rechtliche Einheit im Lichte der in Frage stehenden Bestimmung bilden, wenn sie voneinander abhängen und in derselben Urkunde enthalten sind.

Diese letztere Voraussetzung stimmt mit der Natur einer Registrierungsgebühr überein, die nach Artikel 1 des Registrierungsgesetzbuches im Zusammenhang mit « dem Abschreiben, Zergliedern oder Erwähnen einer Urkunde oder eines Schriftstücks » anfällt.

B.10.2. Es kann dem Steuergesetzgeber, der festlegt, unter welchen Umständen ein präferenzzieller Steuersatz anzuwenden ist, nicht vorgeworfen werden, dass er nicht jede zivilrechtliche Technik berücksichtigt. Es kann ihm ebenso wenig vorgeworfen werden, dass er die steuerliche Behandlung von gesetzlich geregelten Systemen, wie hier die Schenkung unter Lebenden, nicht mit der steuerlichen Behandlung von Techniken gleichgestellt hat, die durch die Rechtspraxis entwickelt worden sind, *a fortiori* wenn diese Techniken im Hinblick auf eine steuerliche Optimierung gerade bezwecken, von diesen gesetzlich geregelten Systemen abzuweichen.

B.10.3. Schließlich ist es sachlich gerechtfertigt, dass die Einstufung von Rechtsgeschäften als voneinander abhängigen Verfügungen im Sinne der in Frage stehenden Bestimmung auf der Grundlage von objektiven Maßstäben erfolgt. Wenn diese Einstufung dem Willen der Parteien anheimgestellt werden würde, könnten sie sich nämlich immer der Zahlung eines Teils der Registrierungsgebühren entziehen und käme die effektive Erhebung dieser Gebühren in Gefahr.

B.11. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden entbehrt der fragliche Behandlungsunterschied nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 14 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

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

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) A. Alen