

Geschäftsverzeichnisnr. 7462
Entscheid Nr. 180/2021 vom 9. Dezember 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013, gestellt vom Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne und D. Pieters, 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 Urteil vom 19. Oktober 2020, dessen Ausfertigung am 9. November 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Ostflandern, Abteilung Gent, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insbesondere insofern er eine Diskriminierung herbeiführt zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, denen ein Lebensversicherungsvertrag bzw. die damit verbundenen Rechte geschenkt wurden und die die Schenkungssteuer darauf entrichtet haben, und die beim Tod des Versicherten und Schenkers die Erbschaftssteuer auf die vollständige Leistung aufgrund dieses Lebensversicherungsvertrags zu entrichten haben, und andererseits den Steuerpflichtigen, die eine Schenkung anderer Güter erhalten und die Schenkungssteuer darauf entrichtet haben und die beim Tod des Schenkers keine Erbschaftssteuer auf diese geschenkten Güter zu entrichten haben? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung und deren Kontext

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Erbschaftssteuerverpflichtigkeit bezüglich der Auszahlung von Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag, wenn dieser Vertrag dem Begünstigten durch den Erblasser und Versicherungsnehmer geschenkt wurde und darauf Schenkungssteuer entrichtet wurde.

B.1.2. Der Gerichtshof wird insbesondere über Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 (nachstehend: Flämischer Steuerkodex) in der vor seiner Abänderung durch Artikel 34 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) anwendbaren Fassung befragt.

Die fragliche Bestimmung lautet:

« § 1er. Sont considérées comme recueillies à titre de legs les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne est appelée à recevoir à titre gratuit au décès du défunt en vertu d'un contrat renfermant une stipulation à son profit par le défunt ou par un tiers.

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 ou qu'elle est appelée à recevoir à titre gratuit à une date postérieure au décès, en vertu d'une stipulation faite à son profit dans un contrat conclu par le défunt.

Lorsque le défunt était marié sous un régime de communauté, les dispositions du premier et du second alinéa sont également d'application pour les sommes, rentes ou valeurs que le conjoint survivant est appelé à recevoir à titre gratuit en vertu d'un contrat conclu par lui.

§ 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.

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.2.1. 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 früheren Zivilgesetzbuches). Das Vermögen, das auf diese Weise durch einen Drittbegünstigten erworben wird, unterliegt der Erbschaftssteuer (Artikel 2.7.1.0.2 des Flämischen Steuerkodex).

B.2.2. 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.2.3. So enthielt Artikel 8 des Erbschaftssteuergesetzbuches 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 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 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.2.4. 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.2.5. 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.2.6. Der « Vlaamse Belastingdienst » (Flämische Steuerbehörde) teilte die in B.2.5 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 die Schenkung nicht zu berücksichtigen sei. Artikel 2.7.1.0.6 § 2 Absatz 3 Nr. 1 des Flämischen Steuerkodex 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.

B.2.7. Durch Artikel 34 Nr. 2 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 hat der Dekretgeber 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 » (Artikel 2.7.1.0.6 § 2 Absatz 2 des Flämischen Steuerkodex). Er hat in Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 ebenfalls bestimmt, dass die Versicherungsleistungen der Erbschaftsteuer unterworfen werden, und zwar auch dann, wenn die Schenkung der Lebensversicherung bereits der Schenkungssteuer unterworfen wurde (Artikel 2.7.3.2.8 § 2 des Flämischen Steuerkodex in Verbindung mit Artikel 2.7.1.0.6 desselben Kodex).

Der Dekretgeber wollte also die Diskussionen und die Unsicherheit beenden, die im Zusammenhang mit dem in B.2.6 erwähnten 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 des in B.2.5 Erwähnten, auch verhindern, dass über eine Lebensversicherungsschenkung keine Erbschaftssteuer auf Lebensversicherungsleistungen gezahlt wird. Insofern wollte er alle steuerpflichtigen Begünstigten in Bezug auf die Versicherungsleistungen, ungeachtet der Frage, ob eine Schenkung der Lebensversicherung vorliegt oder nicht, auf gleiche Weise der Erbschaftssteuer unterwerfen. Mit Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 hatte er vor, gleichzeitig aus Gründen der Billigkeit und Angemessenheit 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, SS. 8-9).

Gegen die Artikel 34 und 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 wurde eine Nichtigkeitsklage eingereicht. Durch seinen Entscheid Nr. 34/2019 vom 28. Februar 2019 hat der Gerichtshof diese Klage zurückgewiesen.

Nach Artikel 60 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 gilt Artikel 34 für Todesfälle ab dem 1. Januar 2017 und ist Artikel 35 am 9. Januar 2017 in Kraft getreten. Diese Bestimmungen wirken sich folglich nicht unmittelbar auf die Ausgangsstreitigkeit aus, da der Verstorbene in dieser Ausgangsstreitigkeit am 23. März 2016 gestorben ist.

In Bezug auf die Tragweite der Vorabentscheidungsfrage

B.3.1. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass der Gerichtshof zu der Fassung von Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex befragt wird, die vor der Abänderung dieser Vorschrift durch Artikel 34 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 gegolten

hat, und zwar in der Auslegung, die den in B.2.6 erwähnten Standpunkten des « Vlaamse Belastingdienst » zugrunde liegt. Nach dieser Auslegung sind die Leistungen aus dem Lebensversicherungsvertrag der Erbmasse hinzuzurechnen und deshalb insgesamt der Erbschaftssteuer zu unterwerfen, auch wenn eine Schenkung des Lebensversicherungsvertrags an den Begünstigten erfolgt ist und auf diese Schenkung Schenkungssteuer entrichtet wurde.

Der Gerichtshof bemerkt diesbezüglich, dass sich die Vorabentscheidungsfrage nicht auf die Auslegung bezieht, die der fraglichen Bestimmung zu geben ist, sondern auf die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern sie in der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung « eine Diskriminierung herbeiführt zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, denen ein Lebensversicherungsvertrag bzw. die damit verbundenen Rechte geschenkt wurden und die die Schenkungssteuer darauf entrichtet haben, und die beim Tod des Versicherten und Schenkers die Erbschaftssteuer auf die vollständige Leistung aufgrund dieses Lebensversicherungsvertrags zu entrichten haben, und andererseits den Steuerpflichtigen, die eine Schenkung anderer Güter erhalten und die Schenkungssteuer darauf entrichtet haben und die beim Tod des Schenkers keine Erbschaftssteuer auf diese geschenkten Güter zu entrichten haben ».

B.3.2. Sofern die klagenden Parteien vor dem vorlegenden Gericht in ihrem Schriftsätzen ebenso die Unvereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit, der Vorhersehbarkeit, der Rechtsicherheit und des berechtigten Vertrauen sowie mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention anführen, weist der Gerichtshof darauf hin, dass es den Parteien nicht erlaubt ist, die Tragweite der durch den vorlegenden Richter gestellten Vorabentscheidungsfrage zu ändern oder ändern zu lassen. Es obliegt dem vorlegenden Richter zu urteilen, welche Vorabentscheidungsfragen er dem Gerichtshof stellen muss, und dabei den Umfang der Befassung zu bestimmen. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf den Behandlungsunterschied, den die fragliche Bestimmung in der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung zwischen den in der Vorabentscheidungsfrage genannten Kategorien von Steuerpflichtigen zur Folge hat.

Zur Hauptsache

B.4.1. 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.4.2. 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.4.3. Weder Artikel 10 und 11 noch Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung sehen ein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung vor.

B.5. Nach Artikel 2.7.1.0.2 Absatz 1 des Flämischen Steuerkodex 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.6.1. Aus Artikel 2.7.1.0.5 des Flämischen Steuerkodex geht hervor, dass bei einer Schenkung von Gütern (etwa Geld, Aktien oder einem Gemälde) in der Regel keine Erbschaftssteuer geschuldet wird, 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.6.2. Infolge der fraglichen Bestimmung unterliegen, in der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung, bei einer Schenkung einer Lebensversicherung die ausgezahlten Versicherungsleistungen hingegen insgesamt der Erbschaftssteuer, selbst wenn Schenkungssteuer auf die Schenkung der Lebensversicherung bezahlt worden ist.

B.7. Die spezifische Natur des Gegenstandes der Schenkung muss hier berücksichtigt werden. Die spezifische Natur eines Lebensversicherungsvertrages als Anlageprodukt 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.

B.8.1. In seinem Entscheid Nr. 34/2019 vom 28. Februar 2019 hat der Gerichtshof geurteilt, dass es keiner sachlichen Rechtfertigung entbehrt, dass der Wertzuwachs zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung und dem der effektiven Bereicherung des Begünstigten der Lebensversicherungsleistungen der Erbschaftssteuer unterworfen wird, und zwar angesichts

der in B.2.7 erwähnten, durch den Dekretgeber verfolgten Ziele der Gleichheit, Billigkeit und Angemessenheit bei der Belegung der Lebensversicherungsleistungen mit der Erbschaftssteuer.

B.8.2. Diese Ziele können jedoch nicht rechtfertigen, dass die Erbschaftssteuer auf Grundlage des Gesamtwertes der ausgezahlten Versicherungsleistungen bestimmt wird, ohne dass die bereits bezüglich der Versicherungszuwendung erhobene Schenkungssteuer bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer berücksichtigt wird.

Die Schenkungssteuer wird bei der Schenkung einer Lebensversicherung auf Grundlage des Rückkaufswertes bestimmt, mit anderen Worten der Auszahlung, die der Versicherungsnehmer bei einer vorzeitigen Beendigung der Lebensversicherung bekommen würde. Hier wird die Lebensversicherung nicht vorzeitig beendet, sondern werden die Versicherungsleistungen im Todesfall des ursprünglichen Versicherungsnehmers an den Begünstigten ausgezahlt. Dies ist, nach der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung der fraglichen Bestimmung, auch der maßgebliche Zeitpunkt für die zu entrichtende Erbschaftssteuer, die auf Grundlage des Gesamtwertes der ausgezahlten Versicherungsleistungen ermittelt wird. Daraus ergibt sich, dass die geschuldete Gesamtsteuer wesentlich höher ausfallen kann, als wenn keine Lebensversicherung geschenkt worden wäre, worauf Schenkungssteuer erhoben wurde.

In der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung ist die fragliche Bestimmung daher mit unverhältnismäßigen Folgen bezüglich der Steuerpflichtigen verbunden, die Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag erhalten, wenn ihnen dieser Vertrag geschenkt wurde und darauf Schenkungssteuer erhoben wurde. Der Umstand, dass der Gegenstand der Schenkungssteuer (die Übertragung der Rechte aus dem Rechtsverhältnis des ursprünglichen Versicherungsnehmers) grundsätzlich nicht der gleiche ist wie der der Erbschaftssteuer (die Auszahlung der Leistungen, die sich aus dem Rechtsverhältnis mit dem Versicherer ergeben), führt zu keinem anderen Ergebnis.

B.9. Die fragliche Bestimmung ist folglich in der Auslegung, dass sie auf Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag Anwendung findet, wenn dieser Vertrag Gegenstand einer Schenkung des Erblassers und Versicherungsnehmers an den steuerpflichtigen Begünstigten gewesen ist, worauf Schenkungssteuer erhoben wurde, mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung unvereinbar, sofern diese Bestimmung in einer solchen Situation dazu führt, dass

die vollständige Erbschaftssteuer zu entrichtet ist, die auf Grundlage des Gesamtwertes der Leistungen aus dem Lebensversicherungsvertrag ermittelt wurde.

Die Vorabentscheidungsfrage ist bejahend zu beantworten.

B.10.1. Aus den Artikeln 170 §§ 1 und 2 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung einer gesetzeskräftigen Norm vorbehalten wird, wobei der zuständige Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es ausschließlich Sache des Dekretgebers, unter Beachtung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung eine Regelung zu verabschieden, durch die die festgestellte Verfassungswidrigkeit, die der fraglichen Bestimmung in der dem Gerichtshof vorgelegten Auslegung anhaftet, beendet wird.

Wie die Flämische Regierung anmerkt, gibt es zur Beendigung dieser Verfassungswidrigkeit in der Tat verschiedene Möglichkeiten, darunter eine Ermäßigung der Erbschaftssteuer um die bereits entrichtete Schenkungssteuer oder eine Herabsetzung der Besteuerungsgrundlage der Erbschaftssteuer um den Betrag, der als Besteuerungsgrundlage der Schenkungssteuer gedient hat.

In der Zwischenzeit hat sich der Dekretgeber im Rahmen der dekretalen Verankerung des in B.2.6 erwähnten Standpunkts des « Vlaamse Belastingdienst » für diese letztgenannte Möglichkeit entschieden. In Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 wurde nämlich vorgesehen, dass « im Falle eines Lebensversicherungsvertrags [...] die Besteuerungsgrundlage der Summen, Renten oder Werte, die der in Artikel 2.7.1.0.6 erwähnten Person zukommen können, um den Betrag herabgesetzt [wird], der als Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Schenkungssteuer gedient hat, wenn der Erblasser den Vertrag an diese Person geschenkt hat » (Artikel 2.7.3.2.8 § 2 des Flämischen Steuerkodex). Wie in B.2.7 erwähnt, kann die so bestimmte Herabsetzung der Besteuerungsgrundlage jedoch nicht auf die

Ausgangstreitigkeit angewandt werden, da Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 erst am 9. Januar 2017 in Kraft getreten ist.

B.10.2. Die festgestellte Verfassungswidrigkeit bezieht sich ausschließlich auf eine Situation wie die in der Ausgangstreitigkeit, in der Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag vor Inkrafttreten von Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 ausgezahlt wurden, der Gegenstand einer Schenkung des Erblassers und Versicherungsnehmers an den steuerpflichtigen Begünstigten gewesen ist und auf den Schenkungssteuer erhoben wurde. Diese Verfassungswidrigkeit lässt die Anwendung der Erbschaftssteuer in anderen Situationen unberührt, in denen Summen, Renten oder Werte, einschließlich Lebensversicherungsleistungen, infolge einer Vertragsklausel zugunsten Dritter kostenlos von einem Erblasser vor Inkrafttreten von Artikel 35 des Dekrets vom 23. Dezember 2016 erlangt wurden.

In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen

B.11.1. Die Flämische Regierung beantragt hilfsweise, im Falle der Feststellung der Verfassungswidrigkeit die Folgen der fraglichen Bestimmung aufrechtzuerhalten. Sie bringt vor, dass in dem Fall, dass die fragliche Bestimmung ohne weiteres für verfassungswidrig erklärt werde, dies dazu führen werde, dass die steuerpflichtigen Begünstigten keinerlei Erbschaftssteuer mehr zu entrichten hätten. Bei Ausbleiben der Aufrechterhaltung wäre die Feststellung der Verfassungswidrigkeit auch mit unerwünschten budgetären und administrativen Folgen verbunden.

B.11.2. 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.11.3. Die Flämische Regierung weist nicht nach, dass eine nichtmodulierte Feststellung der Verfassungswidrigkeit die Rechtssicherheit in einem solchen Ausmaß gefährden könnte

beziehungsweise dass die budgetären oder administrativen Folgen derart schwerwiegend wären, dass bei der Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage die Aufrechterhaltung der Folgen dieser Bestimmung angeordnet werden muss. Im Übrigen wurde, wie in B.10.1 erwähnt, die festgestellte Verfassungswidrigkeit in der Zwischenzeit durch das Dekret vom 23 Dezember 2016 beendet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 2.7.1.0.6 des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 34 des flämischen Dekrets vom 23. Dezember 2016 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen und von Bestimmungen über die Beitreibung nicht steuerlicher Schuldforderungen » anwendbaren Fassung, dahin ausgelegt, dass er auf Leistungen aus einem Lebensversicherungsvertrag Anwendung findet, wenn dieser Vertrag Gegenstand einer Schenkung des Erblassers und Versicherungsnehmers an den steuerpflichtigen Begünstigten gewesen ist, worauf Schenkungssteuer erhoben wurde, verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, sofern diese Bestimmung in einer solchen Situation dazu führt, dass die vollständige Erbschaftssteuer zu entrichtet ist, die auf Grundlage des Gesamtwertes der Leistungen aus dem Lebensversicherungsvertrag ermittelt wurde.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 9. Dezember 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen