



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 17/2026
vom 29. Januar 2026
Geschäftsverzeichnismr. 8469
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 17, 134, 135 und 138 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » anwendbaren Fassung, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren

In seinem Urteil vom 2. April 2025, dessen Ausfertigung am 2. Mai 2025 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches bezüglich der Verringerung der in Belgien zu erhebenden Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer, die in dem Land, wo die ausländischen unbeweglichen Güter gelegen sind, erhoben wird, die Artikel 134 und 135 desselben Gesetzbuches bezüglich der Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen und Artikel 138 desselben Gesetzbuches bezüglich der Verjährung des Anspruchs auf Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen, in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 28. Dezember 2023 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen anwendbaren Fassung, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie einen Behandlungsunterschied beinhalten zwischen den Steuerpflichtigen, die die Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen beantragen, die der in Artikel 17 Absatz 1 desselben Gesetzbuches vorgesehenen Verringerung der Steuern entspricht (wobei die Erstattung in diesem Fall der Bedingung unterliegt, dass die in Artikel 17 erwähnten Belege innerhalb der

Frist von zwei Jahren ab der im Königreich erfolgten Zahlung der Steuer beim Steuereinnehmer hinterlegt wurden, bei Strafe des Ausschlusses), und den Steuerpflichtigen, die die Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen in den meisten anderen Fällen der Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen beantragen, etwa in den in Artikel 134 Nr. 1 und Artikel 135 Nrn. 3, 6 und 7 genannten Fällen (wobei die Erstattung in diesen Fällen nicht der Bedingung unterliegt, dass innerhalb einer solchen Ausschlussfrist die Belege oder andere Nachweise eingereicht wurden oder eine Erklärung abgegeben oder eine andere Formalität erfüllt wurde, und wobei die Erstattung in diesen Fällen nur der Bedingung unterliegt, dass der Antrag innerhalb der Verjährungsfrist der Erstattungsklage gestellt wird, das heißt fünf Jahre ab dem 1. Januar des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, aufgrund von Artikel 138 Absatz 1 desselben Gesetzbuches)? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Frist von zwei Jahren, die ab der in Belgien erfolgten Zahlung der Erbschaftssteuer einsetzt und in der die Erben beim Steuereinnehmer die Belege hinterlegen müssen, aus denen hervorgeht, dass m Ausland auf das dort gelegene Vermögen Erbschaftssteuer gezahlt wurde, um die Erstattung der gesamten oder eines Teils der in Belgien gezahlten Erbschaftssteuer zu erwirken.

B.2. In der Vorabentscheidungsfrage werden die Artikel 17, 134, 135 und 138 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor der Abänderung von Artikel 135 desselben Gesetzbuches durch das Gesetz vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 28. Dezember 2023) anwendbaren Fassung erwähnt, die bestimmen:

« Art. 17. 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° ».

« Art. 134. Les droits de succession et de mutation par décès, les intérêts et les amendes acquittés sont sujets à restitution :

1° lorsque la loi a été mal appliquée;

2° lorsque l'existence de dettes rejetées pour défaut de justifications est établie dans les deux ans du paiement de l'impôt ».

« Art. 135. Moyennant le dépôt d'une déclaration indiquant le fait donnant lieu à la restitution, les droits, intérêts et amendes sont restituables :

1° lorsque, dans le cas de l'article 3, l'existence de l'absent vient à être légalement prouvée;

2° lorsque, dans le cas de l'article 17, les pièces justificatives qui y sont prévues, ont été déposées chez le receveur, dans les deux ans du paiement de l'impôt effectué dans le royaume;

3° lorsqu'il est prouvé qu'un bien meuble ou immeuble individuellement désigné a été porté par erreur à l'actif de la déclaration;

4° lorsque, postérieurement à l'ouverture de la succession[,] la consistance de celle-ci est diminuée, soit par l'arrivée d'une condition ou de tout autre événement, soit par la solution d'un litige en suite d'un jugement passé en force de chose jugée ou d'une transaction, à moins que la diminution d'actif ne soit la conséquence d'une résolution provenant de l'inexécution par les héritiers, légataires ou donataires, des conditions d'un contrat;

5° lorsqu'il survient un changement dans la dévolution de l'hérédité de nature à diminuer le montant de l'impôt primitivement liquidé;

6° lorsqu'il est établi qu'une erreur a été commise dans la déclaration :

a) quant au degré de parenté existant entre le défunt et ses héritiers, légataires ou donataires;

b) quant à la dévolution légale ou testamentaire de la succession;

c) quant à la qualité d'habitant du royaume dans le chef du défunt;

7° lorsque, dans les cas prévus à l'article 49, l'intéressé parvient à établir la situation réelle et qu'il en résulte une diminution d'impôt;

8° lorsque, dans le cas prévu à l'article 60ter, alinéa 2, l'application du tarif réduit est expressément demandée après le dépôt de la déclaration et la force majeure prouvée dans les deux ans du paiement de l'impôt;

9° lorsque l'agrément visé à l'article 59, 1°, est obtenu le jour du décès ou l'année qui le suit ».

« Art. 138. Il y a prescription pour la demande en restitution des droits, intérêts et amendes, après cinq ans à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'action est née.

En cas de décision définitive sur une procédure de règlement des différends visée aux articles 3, 4, 6 10 ou 15 de la loi du 2 mai 2019 transposant la directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'[Union] européenne, une nouvelle prescription est acquise après un an.

L'alinéa 2 s'applique seulement si, cumulativement :

1° La prescription visée à l'alinéa 1er est acquise ou s'il reste moins d'un an avant qu'elle ne le soit;

2° La personne concernée a renoncé au droit à toute voie de recours interne;

3° L'article 15, § 4, alinéa 3 de la loi précitée ne s'applique pas ».

B.3.1. Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzbuches sieht in dem Fall, dass das vererbte Vermögen im Ausland gelegene Güter umfasst, eine Verringerung der in Belgien geschuldeten Erbschaftssteuer bis zur Höhe der im Ausland auf dieses Vermögen gezahlten Erbschaftssteuer vor (Absatz 1). 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 Erbschaftssteuererklärung und der Berechnung der ausländischen Erbschaftssteuer vorlegen (Absatz 2).

Wenn die Erben diese Belege nicht vor der Fälligkeit der Erbschaftssteuer hinterlegt haben, müssen sie die vollständigen Steuern innerhalb der gesetzlichen Frist zahlen, es sei denn, sie erwirken die teilweise oder vollständige Erstattung gemäß Artikel 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches [...]. Nach diesem Artikel 135 Nr. 2 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 anwendbaren Fassung können die Steuern, Zinsen und Geldbußen gegen Hinterlegung einer Erklärung erstattet werden, wenn die vorerwähnten Belege, die in Artikel 17 Absatz 2 desselben Gesetzbuches vorgesehen sind, beim Steuereinnahmer innerhalb von zwei Jahren nach der im Königreich erfolgten Zahlung der Steuer hinterlegt wurden.

B.3.2. Die vorerwähnte Situation ist nicht die einzige, in der die Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen gegen Hinterlegung einer Erklärung erwirkt werden kann. Artikel 135 des Erbschaftssteuergesetzbuches sieht eine solche Möglichkeit auch in acht anderen Situationen vor. Außerdem bestimmt Artikel 134 desselben Gesetzbuches, dass die Erbschaftsteuer und die Steuer bei Übertragung im Todesfall, die entrichteten Zinsen und Geldbußen erstattet werden müssen, wenn das Gesetz falsch angewendet wurde und wenn das Vorhandensein von Schulden, die aufgrund fehlender Nachweise abgelehnt wurden, innerhalb von zwei Jahren nach Zahlung der Steuer festgestellt wird.

B.3.3. Schließlich bestimmt Artikel 138 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches, dass der Erstattungsantrag in fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, verjährt.

B.4. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der Artikel 17, 134, 135 und 138 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor der Abänderung von Artikel 135 desselben Gesetzbuches durch das Gesetz vom 28. Dezember 2023 anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern die Steuerpflichtigen, die auf der Grundlage der Artikel 17 und 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches die Erstattung von Steuern, Zinsen und Geldbußen beantragen, darauf nur Anspruch erheben können, wenn die Belege innerhalb von zwei Jahren nach der im Königreich erfolgten Zahlung der Steuer beim Steuereinnahmer hinterlegt wurden, während in den meisten anderen Fällen und insbesondere in den in den Artikeln 134 Nr. 1 und 135 Nrn. 3, 6 und 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches erwähnten Situationen der von einem Steuerpflichtigen gestellte Erstattungsantrag nicht von der Erfüllung einer Formalität innerhalb einer Ausschlussfrist von zwei Jahren abhängt, sodass in diesen Fällen lediglich die in Artikel 138 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches vorgesehene Verjährungsfrist von fünf Jahren zu berücksichtigen ist.

B.5.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

Der Behandlungsunterschied zwischen gewissen Kategorien von Personen, der sich aus der Anwendung unterschiedlicher Verfahrensregeln unter unterschiedlichen Umständen ergibt,

ist an sich nicht diskriminierend. Es könnte nur eine Diskriminierung vorliegen, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung dieser Verfahrensregeln ergibt, zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Rechte der betroffenen Personen, im vorliegenden Fall des Eigentumsrechts, führen würde.

B.6. Aus der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass es um die in Artikel 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches erwähnte Frist von zwei Jahren geht, in der die Erben die in Artikel 17 Absatz 2 desselben Gesetzbuches erwähnten Belege hinterlegen müssen, mit denen bescheinigt wird, dass Erbschaftssteuer im Ausland gezahlt wurde. Diese Frist ergibt sich aus Artikel 33 des Gesetzes vom 10. August 1923 « zur Abänderung der Gesetze über die Stempelsteuer, die Registrierungs-, Kanzlei- und Hypothekengebühren und die Erbschaftssteuer », der Artikel 17 des Erbschaftssteuergesetzes geworden ist.

Auch wenn der Gesetzgeber dies nicht präzisiert hat, ist davon auszugehen, dass diese Frist dazu dient, der Steuerverwaltung in kurzer Zeit Sicherheit über den tatsächlich geschuldeten und im Ausland gezahlten Erbschaftsteuerbetrag zu verschaffen, bis zu dessen Höhe ein Antrag auf Erstattung der in Belgien gezahlten Steuer noch möglich ist. Dieses Ziel ist legitim.

B.7. Die fragliche Frist ist eine Ausschlussfrist. Der Anspruch auf Erstattung erlischt, wenn die Belege nicht innerhalb der Frist beim Steuereinnehmer hinterlegt wurden. Diese Sanktion hat nicht an sich zur Folge, dass die fragliche Frist eine unverhältnismäßige Einschränkung der Rechte der Erben zur Folge hätte. Dies wäre nur der Fall, wenn die Frist für die Hinterlegung der Belege übermäßig kurz wäre.

Aufgrund von Artikel 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor seiner Abänderung durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 geltenden Fassung beträgt die Frist zwei Jahre und setzt ab der im Königreich erfolgten Zahlung der Steuer ein und nicht ab der Eröffnung der Erbschaft. Diese Frist ist ausreichend lang, um eine Erklärung im Ausland abzugeben, die dort geschuldete Erbschaftssteuer zu zahlen, die notwendigen Belege zusammenzustellen und diese beim Steuereinnehmer zu hinterlegen. Sie wird außerdem während eines Zeitraums höherer Gewalt ausgesetzt, da nicht vom allgemeinen Rechtsgrundsatz abgewichen wird, dass die Strenge des Gesetzes im Fall höherer Gewalt gemildert werden kann.

B.8. Der Umstand, dass der Gesetzgeber durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 die fragliche Frist von zwei auf fünf Jahre verlängert hat, ändert auch nichts an den vorstehenden Feststellungen. Jede Änderung der Gesetzgebung würde unmöglich, wenn man aus der Einführung einer neuen Regelung schließen würde, dass die frühere *ipso facto* verfassungswidrig wäre.

B.9. Artikel 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor seiner Abänderung durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 geltenden Fassung ist demzufolge vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er eine Frist von zwei Jahren vorsieht, die ab der in Belgien erfolgten Zahlung der Erbschaftsteuer einsetzt, um beim Steuereinnehmer die Belege zu hinterlegen, mit denen die im Ausland gezahlte Erbschaftsteuer bescheinigt wird.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 135 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor seiner Abänderung durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » geltenden Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er eine Frist von zwei Jahren vorsieht, die ab der in Belgien erfolgten Zahlung der Erbschaftsteuer einsetzt, um beim Steuereinnahmer die Belege zu hinterlegen, mit denen die im Ausland gezahlte Erbschaftsteuer bescheinigt wird.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 29. Januar 2026.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul