



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 7/2025
vom 16. Januar 2025
Geschäftsverzeichnismr. 8216
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 55*quinquies* des Erbschaftsteuergesetzbuches, eingefügt durch Artikel 3 des Dekrets der Wallonischen Region vom 13. Dezember 2017 « zur Abänderung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen », und 60*ter* des Erbschaftsteuergesetzbuches, ersetzt durch Artikel 4 des vorerwähnten Dekrets der Wallonischen Region vom 13. Dezember 2017, gestellt vom Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Katrin Jadin 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 24. April 2024, dessen Ausfertigung am 15. Mai 2024 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Hennegau, Abteilung Mons, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 55*quinquies* und/oder 60*ter* des Erbschaftsteuergesetzbuches (Wallonische Region) in der im Jahre 2021 anwendbaren Fassung beim Festsetzen der Erbschaftssteuer gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, dahin ausgelegt, dass sie den gesetzlich Zusammenwohnenden (im Sinne von Artikel 55*quinquies* des Erbschaftsteuergesetzbuches (Wallonische Region)) und/oder die Erben (im Sinne von Artikel 60*ter* des Erbschaftsteuergesetzbuches (Wallonische Region)) des Verstorbenen, dessen Hauptwohntort sich zum Todeszeitpunkt seit mindestens fünf Jahren nicht in der Familienwohnung befunden hat, vom Vorteil der durch diese Artikel eingeführten Maßnahmen zugunsten der Vererbung dieser Wohnung ausschließen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen und deren Kontext

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Möglichkeit des Ehepartners oder des gesetzlich Zusammenwohnenden eines Verstorbenen, in den Vorteil einer Befreiung von der Erbschaftssteuer auf den Nettoanteil an der Wohnung, die ihnen als Hauptwohntort diente, zu kommen, sowie auf die Möglichkeit der Erben in gerader Linie des Verstorbenen, in den Vorteil eines Vorzugssatzes für ihren Nettoanteil an derselben Wohnung zu kommen.

B.1.2. Artikel 55^{quinquies} des Erbschaftsteuergesetzbuches in der in der Wallonischen Region geltenden Fassung bestimmt:

« § 1. Der Nettoanteil des Ehepartners oder des anspruchsberechtigten gesetzlich zusammenwohnenden Partners an der Wohnung, die dem Erblasser und seinem Ehepartner oder gesetzlich zusammenwohnenden Partner am Datum seines Todes seit mindestens fünf Jahren als Hauptwohntort diente, wird von der Erbschaftssteuer oder der Steuer auf den Nachlass befreit.

Zur Anwendung von Absatz besteht der Beweis der Tatsache, dass der Erblasser und der Ehepartner oder gesetzlich zusammenwohnende Partner ihren Hauptwohntort in dem betreffenden Immobiliengut hatten, vorbehaltlich des Gegenbeweises aus einem Auszug aus dem Bevölkerungs- oder Fremdenregister.

Der letzte Hauptwohntort der Ehepartner oder der gesetzlich zusammenwohnenden Partner wird ebenfalls als Hauptwohntort betrachtet, wenn deren Zusammenwohnen entweder durch die tatsächliche Trennung der Ehepartner oder gesetzlich zusammenwohnenden Partner, oder wegen höherer Gewalt oder eines zwingenden Grundes familiärer, gesundheitlicher, beruflicher oder sozialer Art beendet wurde.

§ 2. Als Nettoanteil im Sinne von Paragraph 1 Absatz 1 gilt der Wert des von dem hinterbliebenen Ehepartner oder dem hinterbliebenen gesetzlich zusammenwohnenden Partner erworbenen Anteils an dem Hauptwohntort, nach Abzug der Schulden.

Der Anteil des hinterbliebenen Ehepartners oder des hinterbliebenen gesetzlich zusammenwohnenden Partners an den Schulden der Erbschaft, die eigens zwecks des Erwerbs

oder der Erhaltung dieses Hauptwohnorts eingegangen wurden, wird vorrangig auf ihren Anteil an diesem Gut angerechnet.

Der Anteil des hinterbliebenen Ehepartners oder des hinterbliebenen gesetzlich zusammenwohnenden Partners an den sonstigen Schulden und Bestattungskosten wird vorrangig vom Wert der Aktiva nach Artikel 60bis, danach vom Wert der anderen Güter des Nachlasses, und schließlich vom restlichen Wert seines erworbenen Anteils am Hauptwohnort abgerechnet.

§ 3. Wenn die in Paragraf 1 Absatz 1 angeführten Bedingungen gemäß den Angaben des Bevölkerungsregisters oder des Fremdenregisters erfüllt sind, gewährt der Einnehmer diese Befreiung von Amts wegen. Wenn der Erblasser oder sein Ehepartner oder gesetzlich zusammenwohnender Partner in den in Paragraf 1 Absatz 3 genannten Fällen seinen Hauptwohnort in dem Immobiliengut nicht hat behalten können oder das Zusammenwohnen wegen höherer Gewalt oder eines zwingenden Grundes familiärer, gesundheitlicher, beruflicher oder sozialer Art beendet wurde, wird die Anwendung der Befreiung jedoch ausdrücklich in der Erbfallanmeldung beantragt und wird die höhere Gewalt oder der zwingende Grund gegebenenfalls nachgewiesen ».

Artikel 60ter des Erbschaftsteuergesetzbuches in der in der Wallonischen Region geltenden Fassung bestimmt:

« § 1. Wenn der Nachlass der verstorbenen Person mindestens einen Volleigentumsanteil an der Immobilie umfasst, wo der Verstorbene seit mindestens fünf Jahren am Datum des Todesfalls seinen Hauptwohnort hatte, und diese Immobilie, die ganz oder teilweise zu Wohnungszwecken bestimmt ist und in der Wallonischen Region liegt, von einem Erben, einem Vermächtnisnehmer oder einem Schenkungsempfänger in direkter Linie erworben wird, so wird die Erbschaftssteuer, die auf den Nettowert seines Anteils an dieser Wohnung anwendbar ist, gegebenenfalls abgesehen von dem beruflichen Teil dieses Gebäudes, auf den der ermäßigte Satz nach Artikel 60bis anwendbar ist, nach dem in der nachstehenden Tabelle angeführten Tarif festgelegt.

In der Tabelle gelten:

unter Buchstabe a: der auf die entsprechende Rate anwendbare Prozentsatz;

unter Buchstabe b: der Gesamtbetrag der Steuer auf die vorigen Raten.

| Tabelle über den Vorzugstarif für Nettoanteile in Wohnungen | | | |
|---|------------------------|--|----------|
| Tranche des Nettoanteils | | Erbe, Schenkungsempfänger, Vermächtnisnehmer in direkter Linie | |
| von | bis ... einschließlich | a | b |
| EUR | EUR | Prozent | EUR |
| 0,01 | 25.000,00 | 1 | - |
| 25.000,01 | 50.000,00 | 2 | 250,00 |
| 50.000,01 | 160.000,00 | 5 | 750,00 |
| 160.000,01 | 175.000,00 | 5 | 6.250,00 |

| | | | |
|-----------------|------------|----|-----------|
| 175.000,01 | 250.000,00 | 12 | 7.000,00 |
| 250.000,01 | 500.000,00 | 24 | 16.000,00 |
| über 500.000,00 | | 30 | 76.000,00 |

§ 2. Zur Anwendung von Paragraph 1 besteht der Beweis der Tatsache, dass der Erblasser seinen Hauptwohntort in dem betreffenden Immobiliengut hatte, vorbehaltlich des Gegenbeweises aus einem Auszug aus dem Bevölkerungs- oder Fremdenregister.

Der Vorteil des ermäßigten Tarifs wird erhalten, auch wenn der Erblasser seinen Hauptwohntort in dem betreffenden Immobiliengut aus höherer Gewalt oder aus zwingenden Gründen gesundheitlicher, familiärer, beruflicher oder sozialer Art nicht hat behalten können.

§ 3. Unter Nettowert versteht man den Wert des Anteils an der in Paragraph 1 erwähnten Wohnung, abzüglich des Restbetrags der Schulden und der Bestattungskosten nach Anrechnung auf die in Artikel 60*bis* erwähnten Güter, wie in Art. 60*bis* § 2 vorgesehen, unter Ausschluss derjenigen Schulden, die sich spezifisch auf andere Güter beziehen.

§ 4. Wenn die in vorliegendem Artikel angeführten Bedingungen gemäß den Angaben des Bevölkerungsregisters oder des Fremdenregisters erfüllt sind, gewährt der Einnehmer diesen ermäßigten Satz von Amts wegen. Wenn der Erblasser in dem in Paragraph 2 Absatz 2 genannten Fall seinen Hauptwohntort in dem betreffenden Immobiliengut wegen höherer Gewalt oder eines zwingenden Grundes familiärer, gesundheitlicher, beruflicher oder sozialer Art nicht hat behalten können, wird die Anwendung des ermäßigten Satzes jedoch ausdrücklich in der Erbfallanmeldung beantragt und wird die höhere Gewalt oder der zwingende Grund nachgewiesen ».

B.2. Mit der ersten Bestimmung wird der Nettoanteil, den der Ehepartner oder der gesetzlich Zusammenwohnende an der Wohnung erhält, die dem Verstorbenen und dem Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnenden zum Zeitpunkt des Todes seit mindestens fünf Jahre als Hauptwohntort diente, von den Erbschaftssteuern und den Übertragungssteuern befreit. Die zweite Bestimmung unterwirft den Nettoanteil an der Immobilie, in der der Verstorbene zum Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren seinen Hauptwohntort hatte, einem ermäßigten Steuersatz, wenn ein Erbe, Vermächtnisnehmer oder Beschenkter in gerader Linie diese Immobilie, die ganz oder teilweise zu Wohnzwecken bestimmt und in der Wallonischen Region gelegen ist, erlangt.

B.3. Aus den Vorarbeiten zu den fraglichen Bestimmungen geht hervor, dass Artikel 55*quinquies* des Erbschaftsteuergesetzbuches darauf abzielt, es dem Ehepartner oder dem gesetzlich Zusammenwohnenden des Verstorbenen zu ermöglichen, « in gewissem Umfang die Beibehaltung dieses Hauptwohnsitzes sicherzustellen » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2017-2018, Nr. 972/1, S. 3), und dass Artikel 60*ter* desselben Gesetzbuches das Ziel

hat, « die Schenkung und Vererbung der Familienwohnung durch einen günstigen Steuersatz zu fördern » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2005-2006, Nr. 279/1, S. 2).

B.4.1. Die von den fraglichen Bestimmungen vorgesehene Bedingung, dass der Verstorbene und sein Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnender im Fall der ersten Bestimmung oder nur der Verstorbene im Fall der zweiten Bestimmung zum Zeitpunkt des Todes ihren Hauptwohntort seit mindestens fünf Jahren in der Wohnung gehabt haben müssen, lehnt sich an die in der Region Brüssel-Hauptstadt geltenden Rechtsvorschriften an (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2005-2006, Nr. 279/1, SS. 6, 7 und 11; 2017-2018, Nr. 972/1, S. 3).

In der Region Brüssel-Hauptstadt war diese Bedingung in Artikel 60ter des Erbschaftssteuergesetzbuches in seiner in der Region Brüssel-Hauptstadt geltenden Fassung, eingefügt durch Artikel 11 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 20. Dezember 2002 « zur Abänderung des Erbschaftsteuergesetzbuches » und vor seiner Abänderung durch die Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 6. Juli 2023 « zur Abänderung des Erbschaftssteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, um das Brüsseler Steuerrecht an neue Familienstrukturen anzupassen und die Übertragung zwischen den Generationen zu erleichtern » (nachstehend: Ordonnanz vom 6. Juli 2023), vorgesehen. In der Begründung zu Artikel 11 der vorerwähnten Ordonnanz vom 20. Dezember 2002 wurde erläutert:

« Le délai de cinq ans est posé afin d'éviter qu'en fin de vie, l'on déménagerait vers la Région Bruxelles-Capitale uniquement pour des raisons fiscales. La règle de localisation mentionnée ci-dessus prévoit, en effet, également un délai afin d'empêcher le shopping fiscal » (*Parl. Dok.*, Rat der Region Brüssel-Hauptstadt, 2002-2003, A-360/1, S. 9).

B.4.2. Der Ordonnanzgeber hat seitdem die Ordonnanz vom 6. Juli 2023 angenommen, deren Artikel 10 die Bedingung des Wohnorts seit mindestens fünf Jahren zum Zeitpunkt des Todes streicht. Diesbezüglich heißt es in der Begründung:

« [La] crainte d'un déménagement en fin de vie n'a aujourd'hui plus lieu d'être, dans la mesure où tant la Région wallonne que la Région flamande connaissent des régimes préférentiels similaires. Le déménagement en Région de Bruxelles-Capitale n'est donc plus motivé par la seule application de l'article 60ter. D'ailleurs, dès lors que l'impôt est localisé en Région de Bruxelles-Capitale, ce n'est pas seulement le tarif réduit qui est appliqué : toute la succession est imposée et génère des recettes au profit de la Région » (*Parl. Dok.*, Parlament der Region Brüssel-Hauptstadt, 2022-2023, A-709/1, S. 14).

Zur Hauptsache

B.5. Mit der Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan wissen, ob die Artikel 55*quinquies* und 60*ter* des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Wallonischen Region geltenden Fassung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind, insofern sie den Ehepartner oder den gesetzlich Zusammenwohnenden (Artikel 55*quinquies*) oder die Erben in direkter Linie (Artikel 60*ter*) des Verstorbenen, dessen Hauptwohntort zum Zeitpunkt des Todes nicht seit mindestens fünf Jahren in dieser Immobilie war, vom Vorteil jeweils der Befreiung und der Verringerung des Steuersatzes der Erbschaftssteuern und der Übertragungssteuern auf den Erwerb der Familienimmobilie ausschließen, während denselben Personenkategorien dieser Vorteil zugutekommt, wenn zum Zeitpunkt des Todes die Bedingung des Wohnorts seit mindestens fünf Jahren erfüllt ist.

B.6.1. 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.6.2. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen verfügt der Dekretgeber über eine breite Ermessensbefugnis. Der Gerichtshof kann die politischen Entscheidungen des Dekretgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind. Außerdem muss ein Steuergesetz notwendigerweise unterschiedliche Situationen mit Kategorien erfassen, die nur in vereinfachender Form und annäherungsweise mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.7. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, dass die Wohnung zum Zeitpunkt des Todes seit mindestens fünf Jahren als Hauptwohntort des Verstorbenen oder des Verstorbenen und seines Ehepartners oder gesetzlich Zusammenwohnenden diente oder nicht diente.

B.8. Aus dem in B.4.1 Erwähnten geht hervor, dass diese Bedingung des Wohnorts seit mindestens fünf Jahren zum Zeitpunkt des Todes Steuershopping verhindern und es vermeiden soll, dass Personen am Ende ihres Lebens nur aus steuerlichen Gründen in die Wallonische Region umziehen. Dieses Ziel ist legitim.

Der Dekretgeber kann zudem die Anerkennung eines Steuervorteils von einer Mindestdauer des Wohnorts abhängig machen.

B.9. Die fragliche Bedingung des Wohnorts hat keine unverhältnismäßigen Folgen, da der Dekretgeber mehrere Ausnahmen vorgesehen hat. Gemäß Artikel 55*quinquies* § 1 Absatz 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Wallonischen Region anwendbaren Fassung wird als Hauptwohntort auch der letzte Hauptwohntort der Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnenden berücksichtigt, wenn ihr Zusammenwohnen beendet wurde, entweder durch die tatsächliche Trennung der Ehepartner oder gesetzlich Zusammenwohnenden oder durch einen Fall höherer Gewalt oder zwingende Gründe medizinischer, familiärer, beruflicher oder sozialer Art. Darüber hinaus wird gemäß Artikel 60*ter* § 2 Absatz 2 desselben Gesetzbuches der verringerte Steuersatz auch dann beibehalten, wenn der Verstorbene seinen Hauptwohntort in der betreffenden Wohnung aufgrund höherer Gewalt oder zwingender Gründe medizinischer, familiärer, beruflicher oder sozialer Art nicht beibehalten konnte.

B.10. Die fraglichen Bestimmungen sind daher vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel *55quinquies* und *60ter* des Erbschaftsteuergesetzbuches in der in der Wallonischen Region geltenden Fassung verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Januar 2025.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul