

Geschäftsverzeichnisnr. 3003
Urteil Nr. 107/2005 vom 22. Juni 2005

URTEIL

In Sachen: Klage auf Nichtigkeitserklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches, erhoben von P. Renkin.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden P. Martens, dem Vorsitzenden A. Arts und den Richtern R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Richters P. Martens,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 17. Mai 2004 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. Mai 2004 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob P. Renkin, wohnhaft in 1472 Genappe, Vieux Manands 12, Klage auf Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. November 2003).

Die Wallonische Regierung hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht und die Wallonische Regierung hat auch einen Gegenerwiderungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 16. März 2005

- erschienen
- . RA J. Autenne und RÄin M. Mund, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei,
- . RA L. Verbraken *loco* RA M. Eloy, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,
- haben die referierenden Richter R. Henneuse und E. Derycke Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

Hinsichtlich der angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Durch Artikel 1 des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches (weiter unten: Dekret vom 22. Oktober 2003) werden - für die Wallonische Region - die letzten zwei Spalten der Tabelle II von Artikel 48 des Erbschaftssteuergesetzbuches, abgeändert durch das Dekret vom

14. November 2001 und durch den Erlaß der Wallonischen Regierung vom 20. Dezember 2001, durch das Folgende ersetzt:

« zwischen anderen

[von Euro]	[bis Euro]	a %	b Euro
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[über 175.000,00]		90	118.125,00 ».

B.1.2. Durch Artikel 2 desselben Dekrets wird - was die Wallonische Region betrifft - Artikel 54 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches, abgeändert durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989, durch das Dekret vom 14. November 2001 und durch den Erlaß der Wallonischen Regierung vom 20. Dezember 2001, durch die folgende Bestimmung ersetzt:

« 1° was von einem gesetzlich zur Erbfolge berufenen Erben in gerader Linie oder zwischen Eheleuten oder zwischen gesetzlich Zusammenwohnenden im Sinne von Artikel 48 erhalten wird:

- in Höhe des ersten Teils von 12.500,00 Euro;
- in Höhe des zweiten Teils von 12.500,01 Euro bis 25.000,00 Euro, wenn der von diesem Anspruchsberechtigten erhaltene Nettoanteil 125.000,00 Euro nicht übersteigt.

Der befreite Gesamtbetrag wird zugunsten der Kinder des Verstorbenen, die das Alter von einundzwanzig Jahren noch nicht erreicht haben, um 2.500,00 Euro für jedes volle Jahr bis zum Erreichen ihres einundzwanzigsten Lebensjahres und zugunsten des hinterbliebenen Ehepartners bzw. gesetzlich Zusammenwohnenden, um die Hälfte der zusätzlichen Abschläge der gemeinsamen Kinder erhöht.

Der befreite, ggf. erhöhte Gesamtbetrag wird auf die aufeinanderfolgenden Teile des der Erbschaftsteuer unterliegenden Nettoanteils angerechnet, mit Beginn beim niedrigsten Teil; ».

B.1.3. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 ist kraft seines Artikels 3 am Tag seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, d.h. am 19. November 2003 in Kraft getreten.

Hinsichtlich des Interesses des Klägers

B.2. Einerseits erhöhen die angefochtenen Bestimmungen für die Wallonische Region den Prozentsatz der auf die drei letzten Teilbeträge der Erbschaftssteuern « zwischen anderen » anwendbaren Tarife (Artikel 1); andererseits gewähren sie eine zusätzliche Befreiung von den von Erben in gerader Linie, zwischen Eheleuten oder zwischen gesetzlich Zusammenwohnenden zu entrichtenden Erbschaftssteuern, wenn der Nettoanteil, den der Anspruchsberechtigte erhält, nicht mehr als 125.000 Euro beträgt (Artikel 2).

B.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.4. Zur Untermauerung seines Interesses führt der Kläger seine Eigenschaft als Gesamtvermächtnisnehmer ohne Verbindung der Blutsverwandtschaft, der Verschwägerung oder des gesetzlichen Zusammenlebens mit dem Verstorbenen bei einem Nachlaß an, der in der Wallonischen Region nach dem Inkrafttreten des angefochtenen Dekrets eröffnet worden ist und dessen Betrag über 175.000 Euro liege.

B.5.1. Da der Kläger persönlich die Erbschaftssteuern auf die höchsten Teilbeträge des « zwischen anderen » geltenden Tarifs zahlen muß, kann er direkt und nachteilig von Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 betroffen sein.

Umgekehrt ermöglicht die bloße Eigenschaft als Anspruchsberechtigter, der den höchsten Teilbeträgen des « zwischen anderen » geltenden Tarifs unterliegt, es dem Kläger nicht, ein Interesse an einer Klage gegen Artikel 2 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 nachzuweisen, der den Erben in gerader Linie, Eheleuten oder gesetzlich Zusammenwohnenden eine zusätzliche Befreiung gewährt, wenn ihr Nettoanteil an dem Nachlaß nicht mehr als 125.000 Euro beträgt.

B.5.2. Insofern die Klage gegen Artikel 2 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 gerichtet ist, ist sie folglich wegen mangelnden Interesses unzulässig.

Der Hof beschränkt seine Prüfung daher auf die Klagegründe, die gegen Artikel 1 des angefochtenen Dekrets gerichtet sind.

Zur Hauptsache

B.6. Die Prüfung der Übereinstimmung einer angefochtenen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muß der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II der Verfassung und mit deren Artikeln 170, 172 und 191 vorangehen.

Hinsichtlich der Regeln der Zuständigkeitsverteilung

In bezug auf den fünften Klagegrund

B.7. Der fünfte Klagegrund ist aus einem Verstoß gegen die Grundprinzipien der Wirtschafts- und Währungsunion, auf denen der Aufbau des belgischen Staates beruhe, und insbesondere Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen abgeleitet.

Indem Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 den Satz der drei oberen Teilbeträge des Tarifs « zwischen anderen » auf 60, 80 beziehungsweise 90 Prozent festsetze, könne er zu Marktverzerrungen und zu schweren Behinderungen des freien Personenverkehrs führen, indem er zahlreiche Einwohner Walloniens dazu verleite, sich in einer anderen Region niederzulassen.

B.8.1. Aus sämtlichen Texten, die sich aus den Verfassungsrevisionen von 1970, 1980 und 1988 ergeben, und insbesondere aus den Bestimmungen von Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 - eingefügt durch Artikel 4 § 8 des Sondergesetzes

vom 8. August 1988 -, geht hervor, daß die Struktur des belgischen Staates auf einer Wirtschafts- und Währungsunion beruht, die durch einen integrierten Markt und die einheitliche Währung gekennzeichnet ist.

Obwohl Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 Bestandteil der Erteilung der Zuständigkeit für Wirtschaft an die Regionen ist, drückt diese Bestimmung den Willen des Sondergesetzgebers aus, eine einheitliche Grundregelung für die Organisation der Wirtschaft in einem integrierten Markt aufrechtzuerhalten.

B.8.2. Das Bestehen einer Wirtschaftsunion beinhaltet zwar zunächst den freien Verkehr von Waren und Produktionsfaktoren, doch es impliziert ebenfalls den freien Personenverkehr zwischen den Bestandteilen des Staates.

B.9.1. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 beruht auf Artikel 4 § 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, der durch Artikel 6 des Sondergesetzes vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen ersetzt wurde und aufgrund dessen die Regionen befugt sind, den Steuersatz, die Bemessungsgrundlage und die Befreiungen von den Erbschaftssteuern zu ändern, die aufgrund von Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 desselben Sondergesetzes eine Regionalsteuer sind.

B.9.2. Da der Sondergesetzgeber es den Regionen ausdrücklich erlaubt hat, den Steuersatz der Erbschaftssteuern zu ändern, kann sich daraus ergeben, daß diese Steuern in den einzelnen Regionen unterschiedlich sind. Ein solcher Unterschied beinhaltet nicht an sich einen Verstoß gegen die Wirtschafts- und Währungsunion.

B.9.3. Der Umstand, daß die Erhöhung einer Steuer zur Folge haben kann, daß es zu einer Änderung in der Verhaltensweise eines Steuerpflichtigen kommt, ist eine mögliche Nebenwirkung jeder Steuer oder jeder Steuererhöhung oder -senkung.

Man kann jedoch nicht davon ausgehen, daß eine Erhöhung des Satzes der Erbschaftssteuern « zwischen anderen », die außerhalb des Kontextes der globalen Steuerpolitik einer Region ins Auge gefaßt wird, automatisch eine Wirkung der Auslagerung

der Bemessungsgrundlage zur Folge haben würde, die ein Verstoß gegen den Grundsatz der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit wäre.

B.9.4. Außerdem wurde zur Begrenzung der Gefahr eines Steuerwettbewerbs in Artikel 5 § 2 Nr. 4 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989, der durch Artikel 7 Nr. 2 des obengenannten Sondergesetzes vom 13. Juli 2001 ersetzt wurde, als Kriterium für die Standortbestimmung der Erbschaftssteuern der Einwohner des Königreichs « der Ort, an dem der Verstorbene zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Steuerwohnsitz hatte, » festgelegt und bestimmt, daß die Erbschaftssteuern, « wenn der Verstorbene seinen Steuerwohnsitz im Laufe der letzten fünf Jahre vor seinem Ableben an mehreren Orten in Belgien hatte », « an dem Ort Belgiens, wo sein Steuerwohnsitz sich während des besagten Zeitraums am längsten befand, » angesiedelt werden.

B.9.5. Angesichts dieser Elemente verstößt die Erhöhung der « zwischen anderen » geltenden Sätze, die in Artikel 1 des angefochtenen Dekrets vom 22. Oktober 2003 vorgesehen ist, nicht gegen den Grundsatz der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit.

B.9.6. Der fünfte Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den dritten Klagegrund

B.10. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung, insbesondere Artikel 39 der Verfassung, sowie gegen die Artikel 1, 6, 7, 8 und 10 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen.

Der Marginalsatz von 90 Prozent stelle eine Maßnahme dar, die der Schaffung eines « Pflichtteils » zu Gunsten der Wallonischen Region gleichkomme, wobei diese sich einen derart unverhältnismäßigen Anteil des Vermögens aneigne, daß man davon ausgehen müsse, daß sie sich *de facto* die Eigenschaft als Pflichtteilserbe aneigne, obwohl keine Bestimmung die Regionen ermächtige, die gesetzlichen Regeln über die Pflichtteile zu ändern.

B.11.1. Der Pflichtteil ist eine Einrichtung, die auf gesetzliche und zwingende Weise gewisse gesetzlich bestimmte Erben schützt, indem ihnen ein Mindestanteil des Nachlasses *ab intestat* zugeteilt wird. Die Pflichtteilserben sind somit vor unentgeltlichen Zuwendungen - Schenkungen und Vermächtnisse - des Erblassers geschützt, müssen jedoch wie jeder Erbe weiterhin die Erbschaftsschulden begleichen. Der Begriff des Pflichtteils drückt somit eine zwingende Solidaritätspflicht des Verstorbenen gegenüber gewissen Mitgliedern seiner engeren Familie aus.

B.11.2. Die Erbschaftssteuern sind eine Steuer, die beim Tod eines Einwohners des Königreichs entsteht und auf den Wert der Gesamtheit der durch Erbschaft übertragenen Güter abzüglich der Schulden erhoben wird. Als Steuer beinhalten die Erbschaftssteuern ein bestimmtes politisches Konzept der Übertragung eines Vermögens, und beim derzeitigen Stand der Gesetzgebung sind sie entsprechend der affektiven Beziehung festgelegt, die aufgrund des Grades der Blutsverwandtschaft, der Verschwägerung oder des gesetzlichen Zusammenlebens mit dem Verstorbenen vermutet werden kann.

B.11.3. Aus den wesentlichen Unterschieden zwischen diesen beiden Einrichtungen, die unterschiedlichen Zwecken dienen und nicht miteinander zu verwechseln sind, geht hervor, daß Erbschaftssteuern, selbst wenn ihr Betrag hoch ist, auf keinen Fall mit Pflichtteilen zu Gunsten des Gesetzgebers, der ihren Satz festlegt, gleichzustellen sind. Folglich verstößt die Erhöhung der « zwischen anderen » geltenden Sätze, die in Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 vorgesehen ist, nicht gegen die im Klagegrund angeführten Regeln der Zuständigkeitsverteilung.

B.11.4. Der dritte Klagegrund ist nicht annehmbar.

Hinsichtlich des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung

In bezug auf den ersten Klagegrund

B.12.1. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

In Erwägung der Darlegungen in B.5.1 und B.5.2 beschränkt der Hof seine Prüfung auf den ersten Teil des Klagegrunds.

B.12.2. Indem Artikel 1 des angefochtenen Dekrets den Satz der Erbschaftssteuern, der « zwischen anderen » gilt, von 50 auf 60 Prozent für den Teilbetrag von 25.000,01 bis 75.000 Euro, von 65 auf 80 Prozent für den Teilbetrag von 75.000,01 bis 175.000 Euro und von 80 auf 90 Prozent für den Teilbetrag über 175.000 Euro anhebe, erhöhe er den Steuerdruck auf den Anspruchsberechtigten ohne Verbindung der Blutsverwandschaft oder des gesetzlichen Zusammenwohnens mit dem Verstorbenen derart, daß dieser Artikel nicht mehr dem Grundsatz der finanziellen Belastbarkeit des Steuerpflichtigen entspreche, was eine Diskriminierung zwischen den Anspruchsberechtigten schaffe, die ein Nettoerbeil von mehr als 25.000 Euro erhielten.

B.13.1. Es obliegt dem zuständigen Steuergesetzgeber, die auf die von ihm bestimmten verschiedenen Kategorien anwendbaren Steuersätze festzulegen und deren Modalitäten zu bestimmen. Ein unterschiedlicher Tarif für die verschiedenen Gruppen von Erben entsprechend ihrer Blutsverwandschaft, Verschwägerung oder Situation des Zusammenlebens mit dem Verstorbenen beruht auf einem objektiven und sachdienlichen Kriterium. Es ist nicht offensichtlich unvernünftig, einen unterschiedlichen Tarif für die vier obengenannten Kategorien von Personen unter Berücksichtigung der affektiven Beziehung, die aufgrund des Grades der Verwandtschaft zwischen dem Verstorbenen und seinen Erben angenommen werden kann, festzusetzen.

B.13.2. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 bezweckt, « kleinen und mittleren Nachlässen eine Vorzugsregelung zu gewähren » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2002-2003, DOC 520/1, S. 2) - wobei « die Kinder sich die von einem ihrer Elternteile hinterlassenen Aktiva teilen und der hinterbliebene Ehepartner oder Zusammenwohnende ebenfalls zur Erbschaft zugelassen wird » (ebenda, S. 3) -, indem es der bestehenden Befreiung eine Befreiung von den Erbschaftssteuern auf den Teilbetrag zwischen 12.500,01 und 25.000 Euro für Anspruchsberechtigte, deren Nettoanteil nicht mehr als 125.000 Euro beträgt, hinzufügt. Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 dient dazu, « diese Befreiung durch eine Erhöhung der für Nachlässe ‘ zwischen anderen ’ geltenden Sätze auszugleichen » (ebenda,

S. 2). Während der Vorarbeiten wurde bemerkt, daß diese Erhöhung der Sätze nur für Nettoteilbeträge pro Erbe von mehr als 25.000 Euro gelten (ebenda, S. 2).

B.13.3. Ohne daß eine perfekte Übereinstimmung der jeweiligen Beträge - die von ihrem Wesen her schwanken - der zusätzlichen Befreiung und der Erhöhung der drei oberen Teilbeträge des Tarifs « zwischen anderen » nachgewiesen werden muß, konnte der Dekretgeber zumindest in der Theorie vernünftigerweise davon ausgehen, daß diese neue Steuereinnahme die steuerlichen Kosten der zusätzlichen Befreiung ausgleichen könnte.

Der Dekretgeber konnte somit beschließen, gewisse kleine und mittlere Nachlässe zu begünstigen und im Hinblick auf die Haushaltsneutralität nur eine Erhöhung der für die Kategorie « zwischen anderen » geltenden Sätze einzuführen.

B.13.4. Angesichts dieser Ziele ist die Änderung der « zwischen anderen » geltenden Tarife sachdienlich.

Auch wenn sie sehr hoch sind - und vorbehaltlich des Satzes von 90 Prozent für den Teilbetrag über 175.000 Euro, der Gegenstand des Klagegrunds ist -, sind die Erbschaftssteuern zu Lasten von Vermächtnisnehmern, die keinerlei Verbindung der Blutsverwandtschaft oder der Verschwägerung zum Verstorbenen haben und nicht mit ihm zusammenlebten, nicht unverhältnismäßig, da diese Erben nicht zur Familie des Verstorbenen gehörten und bei ihnen nicht davon auszugehen ist, daß sie eine ausreichende Verbindung zu den bei seinem Tod übertragenen Familienvermögen aufweisen.

B.13.5. Der erste Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den zweiten Klagegrund

B.14. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, in Verbindung mit deren Artikel 16 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Ein Steuersatz von 90 Prozent auf den Teilbetrag über 175.000 Euro komme offensichtlich einer Einziehung gleich und beraube somit unter Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung einer Kategorie von Steuerpflichtigen ihres Rechtes auf Eigentum, ohne daß diese Beraubung vernünftig gerechtfertigt sei. Der Satz von 90 Prozent, der der höchste in Europa sei, führe praktisch zu einer Einziehung, da die Verbindung einer niedrigen Schwelle (175.000 Euro) und eines übertriebenen Satzes (90 Prozent) die reale Gefahr einer Antastung des persönlichen Vermögens des Anspruchsberechtigten mit sich bringe. Dieser laufe Gefahr, mehr als 100 Prozent seiner Erbschaft ausgeben zu müssen, wenn die geerbten Aktiva aus Gütern bestünden, die nicht unmittelbar liquide und zu veräußern seien und deren Wert erheblich und schnell schwanken könne, so daß er Zweifel haben könne, die Erbschaft anzunehmen.

B.15.1. Die Festsetzung hoher Sätze für Erbschaftssteuern kann das Recht des Erblassers, über seine Güter zu verfügen, das ihm durch Artikel 544 des Zivilgesetzbuches anerkannt wird, beeinträchtigen. Sie kann es unmöglich machen, einer Person mit bescheidenem Einkommen eine unbewegliche Sache oder ein unteilbares Gut zu vermachen, da diese Person es notwendigerweise wird veräußern müssen, um die Erbschaftssteuern zu zahlen, wobei die Gefahr besteht, daß sie es innerhalb der gesetzlichen Frist für die Zahlung der Erbschaftssteuern nicht zu einem ausreichenden Preis verkaufen kann.

B.15.2. Die Verpflichtung des Vermächtnisnehmers, hohe Steuern zu entrichten, kann die Achtung des Eigentums, die durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention Konvention gewährleistet ist, verletzen.

Laut dieser Bestimmung beeinträchtigt der Schutz des Eigentumsrechts « jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Selbst wenn der Steuergesetzgeber über eine breite Ermessensbefugnis verfügt, kann eine Steuer eine Unverhältnismäßigkeit aufweisen, die die Achtung des Eigentums auf ungerechtfertigte Weise verletzt, wenn sie das billige Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Gemeinwohls und der Wahrung des Rechtes auf Achtung des Eigentums

zerstört (EuGHMR, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH gegen Niederlande, 23. Februar 1995; s.a. Dangeville gegen Frankreich, 16. April 2002 und s.a. Cabinet Diot und s.a. Gras Savoye gegen Frankreich, 16. April 2002; Buffalo SRL in Liquidation gegen Italien, 3. Juli 2003). Im übrigen wird ebenfalls anerkannt, daß die auf geerbte unbewegliche Güter erhobenen Steuern die durch Artikel 1 des obengenannten ersten Zusatzprotokolls garantierten Rechte verletzen können (Jokela gegen Finnland, 21. Mai 2002).

B.15.3. Der Dekretgeber konnte aus den in B.12 und B.13 dargelegten Gründen zwar vernünftigerweise die Progression der Steuer erhöhen, um kleine und mittlere Nachlässe zu begünstigen und gleichzeitig sein Haushaltsziel einzuhalten, doch es ist zu prüfen, ob ein Satz von 90 Prozent auf den Teilbetrag über 175.000 Euro nicht in unverhältnismäßiger Weise das Recht einer Kategorie von Personen auf Achtung ihres Eigentums verletzen kann.

B.15.4. Es ist vorstellbar, daß der Gesetzgeber neben seinem Steuerziel in bestimmten Bereichen Einfluß auf das Verhalten der Steuerpflichtigen ausüben möchte, was einen besonders hohen Steuersatz rechtfertigen kann. Dies gilt beispielsweise für Steuern, mit denen der Verbraucher von der Verwendung von Einwegprodukten oder umweltschädlichen Produkten abgehalten werden soll (siehe in diesem Sinne die Urteile Nrn. 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 über Umweltsteuern), mit denen ungesetzliche Verhaltensweisen bestraft werden sollen (siehe die Urteile Nrn. 44/2000, 28/2003 und 72/2004 über geheime Provisionen) oder mit denen tolerierte, jedoch schädliche Tätigkeiten eingedämmt werden sollen (siehe das Urteil Nr. 100/2001 über Spiele und Wetten).

B.15.5. Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, daß der Dekretgeber davon ausgegangen wäre, daß der Wunsch eines Erblassers, Personen zu belohnen, die er mag, die jedoch keine ausreichende Verbindung der Blutsverwandtschaft oder der Verschwägerung zu ihm aufweisen, ein unrechtmäßiges Verhalten darstellen würde. Auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern kann zwar angenommen werden, daß der Gesetzgeber durch vorteilhafte Sätze Verwandte begünstigt, die eine mutmaßliche affektive Verbindung zum Verstorbenen hatten (siehe in diesem Sinne die Urteile Nrn. 128/98, 82/99 und 66/2004), doch daraus ergibt sich nicht, daß er die affektiven Verbindungen, deren Existenz durch eine Testamentsverfügung erwiesen ist, nicht berücksichtigen sollte.

B.15.6. Im vorliegenden Fall hat der Dekretgeber sowohl das Recht des Erblassers, über seine Güter zu verfügen, als auch die rechtmäßigen Hoffnungen des Vermächtnisnehmers auf deren Erhalt in unverhältnismäßiger Weise verletzt, indem er einen Satz festgelegt hat, der in keinem Verhältnis zu den Steuerabgaben steht, die auf andere Formen der Eigentumsübertragung erhoben werden, und zu denjenigen, die von anderen Kategorien von Erben verlangt werden.

Es gehört zwar zu den politischen Entscheidungen des Steuergesetzgebers, auf die verschiedenen Steuern unterschiedliche Sätze anzuwenden und die einzelnen Kategorien von Erben unterschiedlich zu besteuern, doch es ist offensichtlich unverhältnismäßig, bei Erbschaftssteuern einen Satz anzuwenden, bei dem kein Ziel in Verbindung mit der betroffenen Kategorie von Steuerpflichtigen eine derartige Höhe rechtfertigt, wobei man nur das Haushaltsziel berücksichtigt.

B.15.7. Indem Artikel 1 des angefochtenen Dekrets den für den Teilbetrag über 175.000 Euro geltenden Satz auf mehr als 80 Prozent erhöht, ist er nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar und ist er in diesem Maße für nichtig zu erklären.

In bezug auf den vierten Klagegrund

B.16. Der vierte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Während das wallonische Dekret vom 27. Mai 2004, « durch welches die Auswirkungen des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung auf die regionalen Steuern anwendbar gemacht werden » (nachstehend: das Dekret vom 27. Mai 2004), auf die vor dem 1. Januar 2003 eröffneten Nachlässe Anwendung finde, führe Artikel 1 des angefochtenen Dekrets nach Auffassung des Klägers zu einer Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen, die von der Erhöhung der Sätze der Erbschaftssteuern « zwischen anderen » betroffen seien, und der gleichen Kategorie von Anspruchsberechtigten, die aufgrund des Dekrets vom 27. Mai 2004 in den Genuß einer erheblichen Herabsetzung der

Steuerlast auf Guthaben, die auf betrügerische Weise den Erbschaftssteuern entgangen seien, gelangen könnten. Der Dekretgeber habe somit nicht eine Mindestkohärenz zwischen den innerhalb kurzer Frist zum gleichen Gegenstand angenommenen Texten eingehalten, obwohl auf diesem Gebiet und innerhalb dieser Frist keinerlei wirtschaftlich-soziale Änderung eingetreten sei.

B.17.1. Mit dem Gesetz vom 31. Dezember 2003 wurde ein System der einmaligen befreienden Erklärung eingeführt, das es natürlichen Personen, die Summen, Kapitalien oder Wertpapiere genossen haben, die nicht in einer in Belgien gesetzlich vorgeschriebenen Buchführung oder Erklärung angegeben wurden, bis zum 31. Dezember 2004 ermöglichte, diese Summen, Kapitalien oder Wertpapiere zu melden. Nach der Zahlung einer Abgabe von sechs oder neun Prozent, je nachdem, ob die Guthaben investiert wurden oder nicht, gelten die gemeldeten Summen, Kapitalien oder Wertpapiere unwiderlegbar und endgültig als steuerfrei. Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz geht hervor, daß es ausschließlich die Regularisierung föderaler Steuern bezweckte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, S. 4, und DOC 51-0353/005, S. 119). Die Wallonische Region hat jedoch mit dem Föderalstaat ein Zusammenarbeitsabkommen geschlossen, in dem sie sich verpflichtet hat, « die notwendigen gesetzgebenden Maßnahmen [zu] treffen [...], um den befreienden Charakter der einmaligen Erklärung ab dem 1. Januar 2004 auf die regionalen Steuern auszudehnen » (*Belgisches Staatsblatt*, 25. Juni 2004, zweite Ausgabe).

Somit « haben die Föderalbehörde und die Regionen mit dem Ziel, ein kohärentes System der einmaligen befreienden Erklärung für alle Steuern - sowohl föderale als auch regionale - zu schaffen und ihre gesetzgeberischen Initiativen auf diesem Gebiet zu harmonisieren, bilaterale Zusammenarbeitsabkommen über die Einführung eines Systems der einmaligen befreienden Erklärung auf der Grundlage von Artikel 92bis § 1 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen geschlossen » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2003-2004, DOC 701/1, S. 2).

Um dieses Zusammenarbeitsabkommen umzusetzen, dient das Dekret vom 27. Mai 2004 « folglich dazu, diese befreiende Wirkung auf sämtliche Regionalsteuern auszudehnen, für die die Wallonische Region zuständig ist » (ebenda, S. 3), durch « ein eigenständiges Regionaldekret » (ebenda, S. 3).

B.17.2. Artikel 4 § 1 des Dekrets vom 27. Mai 2004 besagt:

« Was die Erbschaftssteuern betrifft, für die die Wallonische Region aufgrund des Artikels 3, 4°, des Artikels 4, § 1 und des Artikels 5, § 2, 4° des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und der Regionen zuständig ist, hat die in Artikel 1 vorgesehene Erklärung in Abweichung von den Artikeln 1 bis 3 keine Wirkung in Bezug auf die Erbschaftssteuern, die auf Summen, Kapital oder Wertpapiere geschuldet sind, die Teil der Erbschaft eines Einwohners des Königreichs sind bzw. sein sollen, dies in den nachstehenden Fällen:

1° die Nachfolge wird nach dem 31. Dezember 2002 eröffnet;

2° die vor dem 1. Januar 2003 eröffnete Nachfolge ist nicht Gegenstand einer vor dem 1. Juni 2003 oder innerhalb der Frist, für die die Verwaltung ihre Zustimmung vor diesem Datum schriftlich gegeben hat, eingereichten Nachfolgeerklärung gewesen ».

Mit dieser Bestimmung « soll auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern ausgeschlossen werden, daß die Erben eines Einwohners des Königreichs sich infolge des Inkrafttretens dieses Gesetzes für eine einmalige befreiende Erklärung statt für eine vollständige Erbfallanmeldung entscheiden können » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2003-2004, DOC 701/1, S. 4).

B.17.3. Aufgrund von Artikel 4 § 1 des Dekrets vom 27. Mai 2004 kann ein Nachlaß, der nach dem 31. Dezember 2002 eröffnet worden ist, folglich nicht in den Genuß der Wirkung der einmaligen befreienden Erklärung gelangen.

Aufgrund seines Artikels 3 ist das Dekret vom 22. Oktober 2003 am Tag seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, nämlich am 19. November 2003, in Kraft getreten.

B.17.4. Das Datum, an dem ein Nachlaß eröffnet wird, stellt ein sachdienliches Kriterium dar, um den zeitlichen Anwendungsbereich von Gesetzesbestimmungen über Erbschaftssteuern festzulegen.

Die Zielsetzungen der Dekrete vom 22. Oktober 2003 und vom 27. Mai 2004 - die in B.13.2 beziehungsweise B.17.1 in Erinnerung gerufen wurden - sind zwar unterschiedlich, doch sie sind nicht unvereinbar, denn derselbe Nachlaß kann nicht gleichzeitig beiden Dekreten unterliegen.

B.17.5. Folglich ist die Lage, in der sich der Kläger befindet, der dem angefochtenen Dekret unterliegt, nicht mit derjenigen vergleichbar, die sich aus der Anwendung des obengenannten Dekrets vom 27. Mai 2004 ergibt.

B.17.6. Der vierte Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt Artikel 1 des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches insofern, als er den Erbschaftssteuersatz auf über 80 Prozent festsetzt, für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 22. Juni 2005.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens