

|                                          |
|------------------------------------------|
| Geschäftsverzeichnisnr. 3684             |
| Urteil Nr. 58/2006<br>vom 26. April 2006 |

## URTEIL

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 4 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches, hinzugefügt durch das flämische Dekret vom 24. Dezember 2004 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2005, erhoben von J. Ambaum und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot und L. Lavrysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\*   \*

## I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 7. April 2005 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. April 2005 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben J. Ambaum und C. Janssen, wohnhaft in 3650 Dilsen, Dr. Lenstralaan 25, und W. Ambaum, der in 1150 Brüssel, Sint-Michielslaan 2, Domizil erwählt hat, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 4 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches, eingefügt durch das flämische Dekret vom 24. Dezember 2004 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2005 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2004, dritte Ausgabe).

Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt und die Flämische Regierung haben jeweils einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt und die Flämische Regierung haben jeweils auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 31. Januar 2006 hat der Hof die Rechtssache für Verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 1. März 2006 anberaumt, nachdem die klagenden Parteien aufgefordert wurden, in einem Ergänzungsschriftsatz auf die in der Anordnung gestellten Fragen zu antworten.

Die klagenden Parteien haben einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 1. März 2006

- erschienen
- . RA A. Nijs, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien,
- . RA P. Van Orshoven, in Brüssel zugelassen, für die Flämische Regierung,
- . RA C. Molitor, in Brüssel zugelassen, für die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt,
- haben die referierenden Richter M. Bossuyt und P. Martens 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden eingehalten.

## II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

### *Die angefochtene Bestimmung*

B.1.1. Die Klage ist ausgerichtet auf die Nichtigkeitsklärung von Artikel 4 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches, der durch Artikel 13 des Dekrets des Flämischen Parlamentes vom 24. Dezember 2004 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2005 (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 2004) eingefügt wurde.

B.1.2. Artikel 4 des Erbschaftssteuergesetzbuches bestimmt in Bezug auf die Flämische Region:

« Im Hinblick auf die Erhebung der Erbschaftssteuern gelten als Vermächtnisse:

1. alle Schulden, die nur durch Testament anerkannt wurden;
2. alle Schuldanerkenntnisse von Summen, die eine unentgeltliche Zuwendung verdecken unter dem Erscheinungsbild eines Vertrags gegen Entgelt und auf die nicht die für Schenkungen festgelegte Registrierungsgebühr angewandt wurde;
3. alle Schenkungen von beweglichen Gütern unter Lebenden, die der Verstorbene unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers vorgenommen hat ».

B.1.3. Gemäß Artikel 95 des Dekrets vom 24. Dezember 2004 tritt die angefochtene Bestimmung zum 1. Januar 2005 in Kraft.

### *In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage*

B.2.1. Die Flämische Regierung stellt die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in Abrede, weil die Kläger nicht das rechtlich erforderliche Interesse nachwiesen.

B.2.2. Der erste und der zweite Kläger, die ihren Wohnsitz in Belgien hatten, haben am 11. Juni 2003 zum Vorteil des dritten Klägers eine Schenkung vorgenommen unter der aufschiebenden Bedingung des Überlebens des Beschenkten. Die Schenkungsurkunde wurde vor einem Notar in den Niederlanden verhandelt. Gemäß der Urkunde gilt für den Schenkungsvertrag inhaltlich das belgische Recht und nach der Form das niederländische Recht, während für etwaige Streitsachen, die sich aus dem Vertrag ergeben, ausschließlich die belgischen Gerichte zuständig sind.

Da die Schenkungsurkunde vor einem Notar in den Niederlanden verhandelt wurde, unterliegt sie nicht der Registrierungsverpflichtung für notarielle Urkunden, die in Artikel 19 Nr. 1 des Registrierungsgebührengesetzbuches festgelegt ist und die nur für die in Belgien verhandelten Urkunden gilt, und unterliegt die Schenkung in Belgien nicht den Registrierungsgebühren.

B.2.3. Gemäß der angefochtenen Bestimmung unterliegen Schenkungen von beweglichen Gütern unter Lebenden, die der Verstorbene unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers vorgenommen hat, den Erbschaftssteuern. Zuvor mussten auf solche Schenkungen aufgrund von Artikel 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches nur Erbschaftssteuern gezahlt werden, wenn der Schenker innerhalb von drei Jahren nach der Schenkung verstarb.

B.2.4. Die angefochtene Bestimmung tritt zum 1. Januar 2005 in Kraft und findet Anwendung auf Nachlässe, die ab diesem Datum eröffnet werden.

B.2.5. Die Kläger, die derzeit in der Flämischen Region wohnhaft sind, können durch die angefochtene Bestimmung direkt und nachteilig betroffen sein und weisen das rechtlich erforderliche Interesse nach.

B.3. Die Einrede ist abzuweisen.

### *In Bezug auf den ersten Klagegrund*

B.4.1. Gemäß Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen ist die Erbschaftssteuer von Einwohnern des Königreichs eine Regionalsteuer. Artikel 4 § 1 desselben Gesetzes in der durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen abgeänderten Fassung gewährt den Regionen die Befugnis, « den Steuersatz, die Erhebungsgrundlage und die Befreiungen » der Erbschaftssteuern zu ändern.

B.4.2. Nach Darlegung der Kläger verstoße die angefochtene Bestimmung gegen Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes, da er in Bezug auf Erbschaftssteuern den Steuergegenstand ändere, was eine föderale Zuständigkeit geblieben sei.

B.4.3. Der Begriff « Steuergegenstand » bezeichnet die Tatsache oder die Situation, auf die die Steuer erhoben wird. In Bezug auf Erbschaftssteuern ist die Übertragung von Gütern infolge des Todes der Steuergegenstand. Die « Erhebungsgrundlage » ist der Betrag, auf den die Steuer berechnet wird. In Bezug auf Erbschaftssteuern ist die Erhebungsgrundlage der Wert aller Güter, die man anlässlich eines Todesfalls erhält, das heißt der Wert der Erbmasse nach Abzug der Schulden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, SS. 157 und 158).

B.4.4. Die angefochtene Bestimmung ändert nicht die zivilrechtlichen Merkmale der Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung des Überlebens des Beschenkten ab. Es ist eine juristische Fiktionsbestimmung, die eine solche Schenkung steuerrechtlich einem Vermächtnis gleichstellt im Hinblick auf die Erhebung der Erbschaftssteuern und hierzu den Schenkungsbetrag zur Erbmasse hinzufügt. Somit beinhaltet sie eine Änderung der Erhebungsgrundlage der Erbschaftssteuern und gehört sie aufgrund von Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes zur Zuständigkeit der Regionen.

B.5. Der erste Klagegrund ist nicht annehmbar.

### *In Bezug auf den zweiten Klagegrund*

B.6.1. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Vertrauensgrundsatz.

Die Kläger bemängeln, dass die angefochtene Bestimmung auf alle ab dem 1. Januar 2005 eröffneten Nachlässe Anwendung finde und keine Übergangsbestimmung vorsehe für die Schenkungen, die vor diesem Datum durchgeführt worden seien.

B.6.2. Die Flämische Regierung führt an, dass der Klagegrund unzulässig sei, weil das Fehlen einer Übergangsbestimmung sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus dem nicht angefochtenen Artikel 95 des Dekrets vom 24. Dezember 2004, der das Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmung regelt, ergebe.

B.6.3. Aus der Darlegung des Klagegrunds geht hervor, dass die Beschwerden der Kläger sowohl gegen Artikel 13 des angefochtenen Dekrets als auch gegen den untrennbar damit verbundenen Artikel 95, der dessen Inkrafttreten regelt, gerichtet ist. Die Einrede der Flämischen Regierung ist nicht annehmbar.

B.7.1. Artikel 131 des Registrierungsgebührengesetzbuches sieht in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung einen ermäßigten Tarif für die Registrierungsgebühren auf Schenkungen von beweglichen Gütern unter Lebenden vor. Dieser Tarif beträgt drei Prozent für Schenkungen in gerader Linie und zwischen Ehegatten und sieben Prozent für Schenkungen an andere Personen.

Diese Maßnahme, die durch Artikel 43 des Dekrets des Flämischen Parlamentes vom 19. Dezember 2003 eingeführt wurde, sollte ein steuerliches Hindernis beseitigen, das die Übergabe beweglicher Vermögensgüter zwischen Generationen während des Lebens des Übertragenden erschwerte (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2004-2005, Nr. 124/1, SS. 11 und 12).

B.7.2. Artikel 13 des Dekrets des Flämischen Parlamentes vom 24. Dezember 2004 erlegt fortan Erbschaftssteuern auf für Schenkungen von beweglichen Gütern unter Lebenden, die der Verstorbene unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers vorgenommen hat. Gleichzeitig schließt Artikel 14 desselben Dekrets solche Schenkungen von der Anwendung von Artikel 131 des Registrierungsgebührengesetzbuches aus.

B.7.3. Zur Begründung der angefochtene Bestimmung führte der Dekretgeber an:

« Es scheint jedoch eine einfache Möglichkeit zu bestehen, einerseits den Vorteil des ermäßigten flämischen Tarifs für Schenkungen zu erhalten, und dennoch die Übertragung der Güter bis zum Zeitpunkt des Ablebens zu verschieben. [...] »

Dies war eigentlich nicht die Absicht des Dekretgebers bei der Einführung der besonderen, ermäßigten Tarife.

Eine Schenkung von beweglichen Gütern unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens hat zivilrechtlich praktisch dieselben Folgen wie ein Vermächtnis. Steuerrechtlich unterliegt sie jedoch seit dem 1. Januar 2004 sehr unterschiedlichen Tarifen.

Die Flämische Regierung erachtet es daher als absolut logisch, dass eine Schenkung von beweglichen Gütern unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers steuerrechtlich einem Vermächtnis gleichgestellt wird. So verhindert man eine ungleiche Behandlung von Erblassern, die ein Vermächtnis von beweglichen Gütern vornehmen, das *per definitionem* erst zum Zeitpunkt ihres Ablebens wirksam wird » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2004-2005, Nr. 124/1, SS. 11 und 12).

B.8.1. Indem die angefochtene Bestimmung am 1. Januar 2005 in Kraft tritt, findet sie Anwendung auf die Nachlässe, die ab diesem Datum anfallen, und betrifft sie auch Schenkungen, die vor dem 31. Dezember 2004 vorgenommen wurden, das heißt dem Datum der Veröffentlichung des Dekrets vom 24. Dezember 2004.

B.8.2. Eine steuerrechtliche Regel kann nur als rückwirkend eingestuft werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig verwirklicht waren.

B.8.3. Gemäß Artikel 894 des Zivilgesetzbuches ist eine Schenkung grundsätzlich unwiderruflich. Der Schenkungsvertrag besteht *ab initio* und ist für die Vertragsparteien verbindlich, auch wenn der Vertrag eine Bedingung enthält.

Eine Schenkung mit aufschiebender Bedingung ist jedoch nicht vollständig wirksam, solange die aufschiebende Bedingung nicht erfüllt ist.

B.8.4. Bei Erbschaftssteuern entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Ablebens.

Wenn eine Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers im Hinblick auf die Erhebung der Erbschaftssteuern als Vermächtnis angesehen wird, entsteht die Steuerschuld folglich bei der Erfüllung der aufschiebenden Bedingung. Vor der Erfüllung der Bedingung besteht kein Anhaltspunkt zur Erhebung der Steuer.

Ein Gesetz, das vor diesem Zeitpunkt die Erhebungsgrundlage der Erbschaftssteuern ändert, hat keine Rückwirkung.

B.9.1. Ungeachtet dessen, ob ein Gesetz Rückwirkung hat, führt es durch die Festlegung des Zeitpunkts, zu dem es wirksam wird, einen Unterschied ein zwischen Personen, die von der Rechtslage unter Anwendung der früheren Regelung betroffen sind, und Personen, die von der Rechtslage unter Anwendung der neuen Regelung betroffen sind. Ein solcher Unterschied stellt keinen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung dar. Jede Gesetzesänderung würde unmöglich, wenn man davon ausgehen würde, dass eine neue Bestimmung aus dem bloßen Grund, dass sie die Anwendungsbedingungen der früheren Gesetzgebung ändert, gegen diese Verfassungsartikel verstoßen würde, nur weil sie die Berechnungen derjenigen stören würde, die von der früheren Situation ausgegangen sind, oder nur weil sie die Erwartungen einer Partei in einem Gerichtsverfahren durchkreuzen würde.

B.9.2. Es obliegt dem Gesetzgeber, das Inkrafttreten eines neuen Gesetzes zu regeln und zu bestimmen, ob er Übergangsmaßnahmen vorsehen muss oder nicht. Es liegt nur ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung vor, wenn der Zeitpunkt des Inkrafttretens zu einem Behandlungsunterschied führt, für den keine vernünftige Rechtfertigung besteht.

B.9.3. Indem der Dekretgeber Schenkungen unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers im Hinblick auf die Erhebung der Erbschaftssteuern als Vermächtnis betrachtet, hat er, wie aus B.7.3 hervorgeht, nichts anderes getan als die

Bestimmungen über Registrierungs- und Erbschaftssteuern besser auf ihre ursprüngliche Zielsetzung abzustimmen.

Der Dekretgeber kann Maßnahmen ergreifen, um das Vorgehen zu verhindern, mit dem Steuerpflichtige bezwecken, in den Genuss einer Steuerregelung zu gelangen in Fällen, die der Dekretgeber nicht gewünscht hat.

B.9.4. Zwar werden die Kläger, die gehofft hatten, die frühere Regelung würde beibehalten, durch die neue Regelung in ihren Erwartungen enttäuscht, doch bei der Ausführung einer Schenkung mit aufschiebender Bedingung war nicht die Möglichkeit auszuschließen, dass die Steuergesetzgebung abgeändert werden könnte, bevor die Bedingung erfüllt sein würde.

Da die betreffenden Schenkungen in Zukunft einerseits von Registrierungsgebühren befreit und andererseits auf die gleiche Weise wie Vermächtnisse von beweglichen Gütern behandelt werden, erlegen die angefochtenen Bestimmungen denjenigen, die vor deren Inkrafttreten eine Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des Schenkers vorgenommen haben, keine unverhältnismäßigen Verpflichtungen auf.

B.10. Der zweite Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klage zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 26. April 2006.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts