

Geschäftsverzeichnissnr. 1301
Urteil Nr. 60/99 vom 9. Juni 1999

URTEIL

---

*In Sachen:* Präjudizielle Frage in bezug auf Artikel 68 des Erbschaftsteuergesetzbuches, gestellt vom Gericht erster Instanz Marche-en-Famenne.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz der Referentin B. Renauld als stellvertretende Kanzlerin, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der präjudiziellen Fragen*

In seinem Urteil vom 23. Februar 1998 in Sachen G. Martens und andere gegen den Belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 3. März 1998 in der Kanzlei des Schiedshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Marche-en-Famenne folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstößt Artikel 68 des Erbschaftsteuergesetzbuches gegen die in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung festgelegten Regeln, indem er bestimmt, daß im Falle der Ablehnung einer letztwilligen Verfügung die Steuer, die die dadurch begünstigten Personen zu entrichten haben, nicht niedriger sein darf als die Steuer, die der Verzichtleistende hätte entrichten müssen, auch wenn es keine fiktive Verzichtleistung gegeben hat? »

## II. *Sachverhalt und vorhergehendes Verfahren*

J. Cousin starb, nachdem er testamentarisch drei Gesamtvermächtnisnehmer bezeichnet hatte, die allerdings auf die Erbschaft verzichteten.

Da von den gesetzlichen Erben in Anwendung von Artikel 68 des Erbschaftsteuergesetzbuches Steuern verlangt werden, die um mehr als sechs Millionen höher liegen als jene, die sie hätten bezahlen müssen, wenn sie das Erbe direkt erhalten hätten, beanstanden die genannten Erben als Kläger vor dem Verweisungsrichter die Vereinbarkeit des obengenannten Artikels 68 mit dem Gleichheitsgrundsatz und beantragen, dem Hof diesbezüglich eine präjudizielle Frage vorzulegen.

## III. *Verfahren vor dem Hof*

Durch Anordnung vom 3. März 1998 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Verweisungsentscheidung wurde gemäß Artikel 77 des organisierenden Gesetzes mit am 10. März 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 25. März 1998.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- G. Martens, wohnhaft in 1301 Bierges, avenue des Tarins 8, A. Martens, wohnhaft in 9921 Lovendegem, Kasteellaan 8, T. Martens, wohnhaft in 1030 Brüssel, rue de Bériot 36, R. Martens, wohnhaft in 4300 Bleret, rue Amédée de Lantremange 1, S. Dartois, wohnhaft in 4000 Lüttich, rue de Sélys 28, und V. Beer, wohnhaft in 4000 Rocourt, rue du Cheval Blanc 78, mit am 8. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 24. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 30. April 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

G. Martens und andere haben mit am 25. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 30. Juni 1998 und 24. Februar 1999 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 3. März 1999 bzw. 3. September 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 10. Februar 1999 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 17. März 1999 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 11. Februar 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. März 1999

- erschienen

. RA D. Delangre *loco* RA G. Rivière, in Tournai zugelassen, für G. Martens und andere,

. RA G. Gauthier, in Dinant zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter R. Henneuse und M. Bossuyt Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

#### IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

*Standpunkt der Kläger vor dem Verweisungsrichter (G. Martens und andere)*

A.1.1. Artikel 68 des Erbschaftsteuergesetzbuches nehme einen Unterschied vor zwischen zwei Kategorien von gesetzlichen Erben - jenen, die das Erbe eines Verstorbenen direkt erhalten würden, und jenen, die es erst nach Ablehnung durch andere, zuerst benannte Erben erhalten würden - obgleich sie hinsichtlich des Zivilgesetzbuches, insbesondere hinsichtlich seines Artikels 785 dennoch vergleichbar seien. Da kraft dieser Bestimmung der ablehnende Erbe nämlich betrachtet werde als jemand, der nie Erbe gewesen sei, würden jene, die von diesem Erbverzicht profitieren würden, so betrachtet, als seien sie von Anfang an Erben gewesen, und zwar auf dieselbe Weise wie die Erben, die direkt ein Erbe erhalten hätten.

A.1.2. Die *ratio legis* des Artikels 68 und der früheren Bestimmungen, die diesen Artikel inspiriert hätten, habe in der Absicht gelegen, dem Betrug, der darin bestehe, zwecks Senkung des Steuerbetrags fiktiv auf das Erbe zu verzichten, vorzubeugen, indem er überflüssig gemacht werde; es sei somit darum gegangen, ein mögliches abgekartetes Spiel zwischen dem Verzichtleistenden und den von diesem Verzicht profitierenden Erben zu verhindern.

Obgleich die Maßnahme gerechtfertigt zu sein scheine, wenn der Wille zu einer absichtlichen Steuerumgehung feststehe, treffe dies nicht mehr zu, wenn es diesen Willen nicht gebe, insbesondere, wenn, wie im vorliegenden Fall, weder familiäre noch zwischenmenschliche Beziehungen bestünden zwischen den Gesamtvermächtnisnehmern und den Erben, die schließlich das Erbe erhalten hätten. Hinsichtlich des angestrebten Ziels sei die undifferenzierte Behandlung der betrügerischen Erben und der ehrlichen Erben durch den beanstandeten Artikel 68 somit nicht gerechtfertigt. Insoweit also eine Vermutung von Betrug und abgekartetem Spiel feststehe, ohne daß irgendein Gegenbeweis zugelassen werde, verletze Artikel 68 den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

A.2. In ihrem Erwidierungsschriftsatz würden die Kläger vor dem Verweisungsrichter jede der Zielsetzungen analysieren, die durch den Ministerrat zur Untermauerung des beanstandeten Artikels 68 angeführt würden, nämlich die Vorbeugung des Betrugs einerseits und die Gewährleistung der Rechte der Staatskasse andererseits.

Hinsichtlich der ersten Zielsetzung werde darauf hingewiesen, daß der Ministerrat selbst davon ausgehe, daß nicht alle Erbverzichtserklärungen notwendigerweise betrügerischer Art seien; auf unwiderlegbare Weise vermuten, daß ein solcher Betrug vorliege, sei somit eine hinsichtlich des angestrebten Ziels deutlich unverhältnismäßige Maßnahme.

Hinsichtlich der finanziellen Zielsetzung werde die beanstandete Maßnahme als eine Bereicherung ohne Grund betrachtet, da sie dazu führe, Summen einzubehalten, die dem Finanzamt nicht zustünden, sowohl unter Berücksichtigung der Folgen, die das Zivilgesetz mit der Verzichtserklärung verbinde, als auch unter Berücksichtigung der von den Erben geschuldeten Steuer für den Fall einer direkten Erbfolge, der keine Erbverzichtserklärung durch andere vorangehe.

#### *Standpunkt des Ministerrats*

A.3. Die Erbschaftsteuern würden als eine Steuer auf die Übertragung der Güter der verstorbenen Personen an ihre Erben betrachtet; es gehe gleichzeitig um eine Schuld der Erbengemeinschaft und um eine Schuld der Erben. Diese Schuld werde am Tage des Ablebens festgelegt, ohne daß sie durch äußere Ereignisse beeinflusst werden könne und ohne daß der äußere Wille von wem auch immer sie beeinträchtigen könne.

A.4. Dem Ministerrat zufolge seien es die zivilen Folgen der Verzichtserklärung, die Artikel 68 erklären würden, insoweit die Verzichtserklärung rückwirkend sei, da derjenige, der auf das Erbe verzichte, betrachtet werde, als sei er nie Erbe gewesen (Artikel 785 und 786 des Zivilgesetzbuches).

Die beanstandete Maßnahme werde nicht nur durch die Sorge erklärt, der Staatskasse die Steuer zu erhalten, wie sie zum Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls bestanden habe, sondern auch durch die Sorge, eine Verringerung dieser Steuer durch die Verzichtserklärungen zu verhindern. Einerseits habe der Gesetzgeber dadurch, daß er eine mögliche fiktive Verzichtserklärung überflüssig gemacht habe, jedem möglichen Betrug vorbeugen wollen. Andererseits führe die beanstandete Maßnahme, selbst wenn kein Betrug vorliege, dazu, daß der Staat nicht einer Steuereinnahme beraubt werde. Es werde übrigens im Schriftsatz darauf hingewiesen, daß « kein Behandlungsunterschied vorgenommen wird zwischen jenen, die auf betrügerische Weise auf ein Erbe verzichten, und jenen, die ohne steuerliche Absichten darauf verzichten », da ein solcher Unterschied es nicht ermögliche, « das erste durch ihn angestrebte (finanzielle) Ziel zu erreichen ».

- B -

### *Die präjudizielle Frage und die beanstandete Bestimmung*

B.1.1. Die durch das Gericht erster Instanz Marche-en-Famenne gestellte präjudizielle Frage bezieht sich auf Artikel 68 des Erbschaftsteuergesetzbuches.

Diese Bestimmung lautet:

« Wenn auf einen Intestaterbanteil, eine letztwillige Verfügung oder eine vertragliche Erbeinsetzung verzichtet wird, darf die Steuer, die die dadurch begünstigten Personen zu entrichten haben, nicht niedriger sein als die Steuer, die der Verzichtleistende hätte entrichten müssen.

Der Verzicht eines Erben in Vertretung seines Elternteils auf eine zugunsten dieses Elternteils angefallene Erbschaft darf dem Staat nicht zum Nachteil gereichen. »

B.1.2. Aus dem dem Verweisungsrichter vorgelegten Streitfall wie auch aus dem Wortlaut der präjudiziellen Frage geht hervor, daß die Frage sich auf den Fall eines Verzichts auf den Vorteil einer letztwilligen Verfügung bezieht; der Streitfall betrifft demzufolge nur Absatz 1 des Artikels 68, auf den der Hof somit seine Untersuchung beschränken wird.

### *Zur Hauptsache*

B.2. Aufgrund der Artikel 785 und 786 des Zivilgesetzbuches wird der Erbe, der auf die Erbschaft verzichtet, betrachtet, als sei er nie Erbe gewesen. Die somit der Verzichtserklärung verliehene rückwirkende Kraft hat zur Folge, daß derjenige, der auf die Erbschaft verzichtet, seine Eigenschaft als « Erbe/Erbfolger » verliert und daß die Erben, die wegen einer solchen Verzichtserklärung das Erbe antreten, betrachtet werden, als hätten sie *ab initio* geerbt. Dieselbe Regel gilt auch bei Ablehnung von Legaten (Artikel 1043 des Zivilgesetzbuches).

B.3. Auch für die Anwendung der Steuergesetzgebung wird derjenige, der verzichtet, betrachtet, als habe er nie etwas von der Erbschaft erhalten, so daß er als Folge der Verzichtserklärung von seinen Steuerpflichten entbunden ist. Die Verzichtserklärung führt jedoch zu einer Veränderung im Erbanfall, die in Anwendung der im Erbschaftsteuergesetzbuch enthaltenen

Erhebungsvorschriften zu einer Steuerermäßigung und somit zu einem Einkommensverlust für die Staatskasse führen kann. Gerade dieser Konsequenz habe der Gesetzgeber vorbeugen wollen.

B.4. Artikel 68 Absatz 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches bestimmt, daß bei Ablehnung eines Intestatanteils, einer letztwilligen Verfügung oder einer vertraglichen Erbeinsetzung die Erbschaftsteuer, die die dadurch begünstigten Personen zu entrichten haben, nicht niedriger sein darf als die Steuer, die der Verzichtleistende hätte entrichten müssen.

B.5. Der Verweisungsrichter fragt den Hof, ob die beanstandete Bestimmung die Artikel 10 und 11 der Verfassung verletze, indem sie auch dann anwendbar sei, wenn es keine « fiktive » Verzichtserklärung gegeben habe.

Die ausgehandelte Verzichtserklärung wird zu Unrecht als fiktiv oder betrügerisch qualifiziert. Sie ist real und zieht die Folgen nach sich, die das Zivilgesetzbuch damit verbindet; sie ist nicht ungesetzlich durch die alleinige Tatsache, daß sie nicht uneigennützig ist.

B.6. Wie aus dem Sachverhalt vor dem Verweisungsrichter ersichtlich wird, kann die beanstandete Bestimmung dazu führen, daß die Erbfolger mehr Erbschaftsteuern bezahlen müssen, wenn sie nach einer Verzichtserklärung erben, als wenn sie direkt geerbt hätten, unabhängig davon, ob diese Verzichtserklärung ausgehandelt worden ist oder nicht.

Diese Vorschrift hängt mit den unterschiedlichen Umständen zusammen, unter denen die Erbschaft an sie fällt. In dem einen Fall erben die Erben direkt aufgrund der im Zivilgesetzbuch enthaltenen Vorschriften und aufgrund des Willens des Erblassers. In dem anderen Fall fällt den durch den Willen des Verstorbenen ganz oder teilweise von der Erbschaft ausgeschlossen Erbfolgern die Erbschaft nur dann zu, nachdem ein anderer, durch das Testament oder nach der Intestaterbfolge bezeichneter Erbfolger seine Erbschaft abgelehnt hat. Zwischen beiden Situationen besteht ein objektiver Unterschied.

Unter Berücksichtigung des Vorteils, den die Erbfolger als Folge der Verzichtserklärung im zweiten Fall genießen, ist es weder irrelevant noch unverhältnismäßig, daß die Erbschaftsteuern zu ihren Lasten nicht niedriger sein dürfen - auch wenn die Verzichtserklärung nicht ausgehandelt wurde -, als sie gewesen wären, wenn keine Verzichtserklärung vorgelegen hätte.

B.7. Die präjudizielle Frage muß verneinend beantwortet werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 68 Absatz 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Juni 1999.

Der stellv. Kanzlerin,

Der Vorsitzende,

(gez.) B. Renauld

(gez.) M. Melchior