

Geschäftsverzeichnismr. 4748
Urteil Nr. 83/2010 vom 8. Juli 2010

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Fragen in Bezug auf Artikel 60bis § 5 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung vor seiner Abänderung durch das flämische Dekret vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008, gestellt vom Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Bossuyt und M. Melchior, und den Richtern R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Fragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 29. Juni 2009 in Sachen Jacqueline Van De Perre und anderer gegen die Flämische Region, dessen Ausfertigung am 10. Juli 2009 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brüssel folgende präjudizielle Fragen gestellt:

« 1. Verstößt die Bestimmung von Artikel 60bis § 5 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung vor seiner Abänderung durch das Dekret vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem in dieser Bestimmung unterschieden wird zwischen den Erben von Aktiva in Familienunternehmen oder von Anteilen in Familiengesellschaften, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer - in Vollzeiteinheiten ausgedrückt – zählen, die in der Flämischen Region beschäftigt sind, einerseits und den Erben von Aktiva in Familienunternehmen oder von Anteilen in Familiengesellschaften, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer - in Vollzeiteinheiten ausgedrückt – zählen, die nicht in der Flämischen Region beschäftigt sind, andererseits, unter Berücksichtigung dessen, dass der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in einem Urteil vom 25. Oktober 2007 erkannt hat, dass ‘ Art. 43 EG einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats im Bereich der Erbschaftsteuern [entgegensteht], die von der für Familienunternehmen vorgesehenen Befreiung von diesen Steuern Unternehmen ausschließt, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer in einem anderen Mitgliedstaat beschäftigt haben, während sie eine solche Befreiung dann gewährt, wenn die Arbeitnehmer in einer Region des erstgenannten Mitgliedstaats beschäftigt worden sind ’?»

2. Verstößt die Bestimmung von Artikel 60bis § 5 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung vor seiner Abänderung durch das Dekret vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008 gegen die durch die Verfassung oder kraft derselben zur Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten von Staat, Gemeinschaften und Regionen festgelegten Vorschriften, insbesondere gegen Artikel 6 § 1 VI Nrn. 3 und 4 des Sondergesetzes vom 8. August 1980, abgeändert durch das Gesetz vom 8. August 1988, und gegen die Regeln der belgischen Wirtschafts- und Währungsunion, indem die in Artikel 60bis § 5 des Erbschaftssteuergesetzbuches festgelegte Regelung, durch die eine Befreiung von der Erbschaftsteuer nur Familienunternehmen oder Familiengesellschaften gewährt wird, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer in der Flämischen Region beschäftigt haben, es für die Familienunternehmen oder Familiengesellschaften erschwert, sich in einer anderen Region des Föderalstaates als der Flämischen Region niederzulassen und/oder in Familienunternehmen oder Familiengesellschaften mit Sitz in einer anderen Region des Föderalstaates als der Flämischen Region zu investieren? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Die präjudiziellen Fragen betreffen Artikel 60*bis* § 5 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung vor seiner Abänderung durch das flämische Dekret vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008.

Aus den präjudiziellen Fragen geht hervor, dass sie sich ausschließlich auf Absatz 1 dieser Bestimmung beziehen, der wie folgt lautete:

« Die Befreiung wird nur unter der Bedingung gewährt, dass das Unternehmen oder die Gesellschaft in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer - in Vollzeiteinheiten ausgedrückt - zählt, die in der Flämischen Region beschäftigt sind ».

B.2. Artikel 60*bis* wurde durch Artikel 21 des flämischen Dekrets vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1997 (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1996, dritte Ausgabe; Ber. *Belgisches Staatsblatt*, 11. Februar 1997) eingefügt und durch Artikel 38 des flämischen Dekrets vom 22. Dezember 1999 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2000 (*Belgisches Staatsblatt*, 30. Dezember 1999, zweite Ausgabe; Ber. *Belgisches Staatsblatt*, 11. Januar 2000) ersetzt.

Die Bedingung, dass die Familienunternehmen oder -gesellschaften mindestens fünf Arbeitnehmer, ausgedrückt in Vollzeiteinheiten, in den drei dem Tod vorausgehenden Jahren in der Flämischen Region beschäftigt haben, wurde bereits durch das Dekret vom 20. Dezember 1996 eingefügt, wobei sie zu einer Herabsetzung der Erbschaftsteuer - und noch nicht zu einer Befreiung - führte.

Das erste Ziel der in Artikel 60*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches eingeführten Maßnahme wurde wie folgt erläutert:

« Die Kontinuität von flämischen Unternehmen fördern und so eine dauerhafte Beschäftigung erzielen, ist ein wichtiges Ziel der Flämischen Regierung. Die bedeutendste

Steuer, mit der die Flämische Regierung dies derzeit erreichen kann, ist die Erbschaftssteuer. Zum jetzigen Zeitpunkt werden Investitionen bisweilen gebremst, und damit auch die Beschäftigung, weil die Betroffenen befürchten, die Erbschaftssteuer über den Wert des Unternehmens hinaus zu erhöhen. Ein marginaler Satz von 30 % (und nach der Reform immer noch 27 %) ist nämlich eine schwere Last für Aktiva, die zwar einen bedeutenden Wert darstellen können, aber *per definitionem* nicht oder nur sehr schwer in Geld umzusetzen sind » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 1996-1997, Nr. 428/1, S. 7).

Daneben bezweckte die Maßnahme ebenfalls - auf freiwilliger Basis - erneut Anteile und Aktien in den offiziellen Kreislauf zu bringen und allerlei Konstruktionen im In- und vor allem im Ausland, die lediglich auf die Vermeidung der Erbschaftssteuer ausgerichtet waren, überflüssig zu machen (ebenda, SS. 7-8).

In Bezug auf die in Paragraph 5 festgelegte Beschäftigungsbedingung wurde ferner erklärt:

« Das Hauptziel dieser Maßnahme ist der Erhalt der Arbeitsplätze durch die Förderung der Kontinuität der Unternehmen. Die Anwendungsbedingungen für den ermäßigten Satz drücken dieses Ziel aus, indem die Beschäftigung von mindestens fünf Personalmitgliedern gilt. Somit werden Unternehmen angesprochen, bei denen der Erhalt der Arbeitsplätze den Fortbestand des Unternehmens in gleichartiger Größe erfordert » (ebenda, S. 9).

B.3. Die fragliche Bedingung wurde infolge der Ersetzung von Paragraph 5 von Artikel 60*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches durch Artikel 20 des flämischen Dekrets vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008 (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 2007; *Ber. Belgisches Staatsblatt*, 9. Oktober 2008) aufgehoben. Im Anschluss an diese Abänderung wird die Befreiung von der Erbschaftssteuer nur gewährt « unter der Bedingung, dass das Unternehmen oder die Gesellschaft in den zwölf Quartalen vor dem Tod mindestens 500.000 Euro an Lohnkosten an Arbeitnehmer ausgezahlt hat, die im Europäischen Wirtschaftsraum beschäftigt sind », so dass das Kriterium der Beschäftigung in der Flämischen Region weggefallen ist.

Aus den Vorarbeiten zur Dekretsänderung geht hervor, dass sie die Folge eines Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union als Antwort auf eine Vorabentscheidungsfrage zu den Anwendungsbedingungen von Artikel 60*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung ist. In diesem Urteil erkannte der Gerichtshof für Recht:

« In Ermangelung einer stichhaltigen Rechtfertigung steht Art. 43 EG einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats im Bereich der Erbschaftsteuern entgegen, die von der für Familienunternehmen vorgesehenen Befreiung von diesen Steuern Unternehmen ausschließt, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer in einem anderen Mitgliedstaat beschäftigt haben, während sie eine solche Befreiung dann gewährt, wenn die Arbeitnehmer in einer Region des erstgenannten Mitgliedstaats beschäftigt worden sind » (EuGH, 25. Oktober 2007, C-464/05, *Geurts und Vogten*, Urteilstenor).

In den Vorarbeiten wurde ferner erklärt:

«Es ist klar, dass die bloße Streichung des Erfordernisses der Lokalisierung der Beschäftigung in der Flämischen Region Schwierigkeiten bei der Bestimmung dessen, was ein Arbeitnehmer ist, bereiten kann. Muss hierzu das Kriterium des belgischen Arbeitsrechts oder des Arbeitsrechts des tatsächlichen Beschäftigungsortes erfüllt werden? Oder dasjenige des Sozialversicherungsrechts? Dies ist eine Frage des europäischen Rechts, für die schließlich alleine der Europäische Gerichtshof zuständig ist, und dieser hat sich nicht zu der Frage geäußert.

Daher hat man sich für ein anderes Kriterium entschieden, das möglichst eng dem ursprünglichen Ziel der Befreiung entspricht. Das anfängliche Ziel der Befreiung war es, die Kontinuität der Unternehmen und die damit verbundene Beschäftigung über Generationen zu sichern. Bei der Wahl dieses anderen Kriteriums spielt auch das Bemühen um administrative Vereinfachung und Ausführbarkeit eine Rolle » (*Parl. Dok.*, Flämische Parlament, 2007-2008, Nr. 1368/6, S. 5).

B.4. Die Prüfung der Vereinbarkeit einer gesetzeskräftigen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung, um die der Hof in der zweiten präjudiziellen Frage gebeten wird, muss grundsätzlich der Prüfung der Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II der Verfassung, die Gegenstand der ersten präjudiziellen Frage ist, voraufgehen.

Daher beantwortet der Hof zunächst die zweite präjudizielle Frage.

B.5. Mit der zweiten präjudiziellen Frage möchte das vorlegende Rechtsprechungsorgan vom Hof vernehmen, ob die fragliche Bestimmung in Übereinstimmung mit Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und den Regeln der belgischen Wirtschafts- und Währungsunion stehe, indem die durch diese Bestimmung eingeführte Regelung, auf deren Grundlage eine Befreiung von Erbschaftssteuern nur für Familienunternehmen oder -gesellschaften gewährt werde, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer in der Flämischen Region beschäftigt hätten, es Familienunternehmen und -gesellschaften erschwere, sich in einer anderen Region als der Flämischen Region niederzulassen oder in Familienunternehmen oder

-gesellschaften zu investieren, die in einer anderen Region als der Flämischen Region niedergelassen seien.

B.6. Die fragliche Bestimmung ist die Folge der Anwendung der Steuerbefugnis der Flämischen Region, hauptsächlich zur Förderung der Beschäftigung in der Flämischen Region. Das Sondergesetz vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Finanzierungssondergesetz vom 16. Januar 1989) legt die Mittel fest, über die die Gemeinschaften und Regionen zur Ausübung ihrer Befugnisse verfügen.

Gemäß Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 sind die Erbschaftssteuer und die Steuer auf den Nachlass Regionalsteuern. Aufgrund von Artikel 4 § 1 desselben Sondergesetzes sind die Regionen befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der Erbschaftssteuer und der Steuer auf den Nachlass zu ändern. Die Änderung von Befreiungen beinhaltet, dass diese abgeschafft und eingeführt werden können, so dass die Regionen auf der Grundlage der ihnen erteilten Befugnisse auch Erben von Aktiva in Familienunternehmen und von Anteilen oder Aktien in Familiengesellschaften eine Befreiung gewähren können.

B.7. Wenn eine Region ihre Steuerbefugnis ausübt, darf sie nicht das allgemeine Staatsverständnis beeinträchtigen, das in den aufeinander folgenden Staatsreformen und in den jeweiligen Sondergesetzen und ordentlichen Gesetzen zur Festlegung der jeweiligen Zuständigkeiten von Staat, Gemeinschaften und Regionen zum Ausdruck kommt. Aus der Gesamtheit dieser Bestimmungen, insbesondere aus Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 - eingefügt durch Artikel 4 § 8 des Sondergesetzes vom 8. August 1988 - und aus Artikel 49 § 6 Absatz 3 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 geht hervor, dass das belgische Staatssystem auf einer Wirtschafts- und Währungsunion beruht, die durch einen integrierten Markt und durch die Währungseinheit gekennzeichnet ist. Gemäß Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 üben die Regionen nämlich in Wirtschaftsangelegenheiten ihre Befugnisse sowohl unter Einhaltung der Grundsätze des freien Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs und der Handels- und Gewerbefreiheit als auch unter Einhaltung des allgemeinen Rechtsrahmens der Wirtschafts- und Währungsunion, wie er durch oder aufgrund des Gesetzes und durch oder aufgrund internationaler Verträge festgelegt worden ist, aus.

Obwohl Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 sich in den Rahmen der Zuständigkeitsübertragung an die Regionen hinsichtlich der Wirtschaft einfügt, gilt diese Bestimmung als Ausdruck des Willens des Sondergesetzgebers, eine einheitliche Grundregelung der Organisation der Wirtschaft in einem integrierten Markt aufrechtzuerhalten.

B.8. Wie in B.6 erwähnt wurde, beruht die fragliche Bestimmung auf Artikel 4 § 1 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989, aufgrund dessen die Regionen befugt sind, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der Erbschaftssteuer und der Steuer auf den Nachlass zu ändern, die aufgrund von Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 desselben Sondergesetzes Regionalsteuern sind.

Da der Sondergesetzgeber es den Regionen ausdrücklich erlaubt hat, die Befreiungen von der Erbschaftssteuer zu ändern, kann sich daraus ergeben, dass der Betrag dieser Steuer von einer Region zur anderen unterschiedlich ist. Ein solcher Unterschied beinhaltet an sich keinen Verstoß gegen die Wirtschafts- und Währungsunion. Der Umstand, dass die Befreiung das Verhaltensmuster eines Steuerpflichtigen beeinflussen kann, ist im Übrigen eine mögliche Nebenwirkung einer jeden Steuer oder ihrer Modalitäten.

B.9. Die Einführung der spezifischen Befreiung für Erben von Aktiva in Familienunternehmen oder von Anteilen oder Aktien in Familiengesellschaften kann Investitionen in Unternehmen, die nichts mindestens fünf Arbeitnehmer in der Flämischen Region beschäftigen, erschweren oder verhindern. Die Maßnahme behindert somit die Niederlassungsfreiheit und beschränkt folglich den freien Kapitalverkehr (siehe auch EuGH, 25. Oktober 2007, C-464/05, Randnrn. 16 und 17). Die Auswirkungen einer steuerlichen Regelung durch Dekret in Sachen Erbfolge gehören nämlich zu den Erwägungen, die eine Person berücksichtigen kann bei ihrer Entscheidung darüber, ob sie in ein Unternehmen investiert, das mindestens fünf Arbeitnehmer in einer bestimmten Region beschäftigt, oder nicht.

Obwohl die Kontinuität von Familienunternehmen und die Beschäftigungsgarantien in diesen Unternehmen in bestimmten Fällen und unter bestimmten Bedingungen eine annehmbare Rechtfertigung für eine regionale Regelung, mit der ein Steuervorteil gewährt wird, darstellen können, wurde nicht nachgewiesen, dass diese Rechtfertigung im vorliegenden Fall vorhanden ist

(ebenda, Randnr. 26). Die Förderung der Kontinuität von Unternehmen mit Aufrechterhaltung der Arbeitsplätze kann nämlich ausreichend durch die erforderliche Mindestbeschäftigung gewährleistet werden, ungeachtet der Region, in der diese Beschäftigung erfolgt.

B.10. Die zweite präjudizielle Frage ist bejahend zu beantworten.

Die erste präjudizielle Frage braucht folglich nicht mehr geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 60bis § 5 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der in der Flämischen Region anwendbaren Fassung vor seiner Abänderung durch das flämische Dekret vom 21. Dezember 2007 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 2008 verstößt gegen Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 8. Juli 2010.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt