

Geschäftsverzeichnismrn. 6933 und 6934

Entscheid Nr. 10/2020
vom 23. Januar 2020

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf die Artikel 147 ff. (darunter insbesondere die Artikel 149 Nr. 3 und 150 Absatz 1) des Erbschaftssteuergesetzbuches, gestellt vom Appellationshof Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

a. In seinem Entscheid vom 2. Mai 2018, dessen Ausfertigung am 25. Mai 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor seiner Abänderung durch Artikel 52 des Gesetzes vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er die VoGs, die Inhaber von Gütern sind, die sie in Belgien besitzen, mit der Erbschaftsteuerausgleichsabgabe auf den Wert dieser Güter belegt, die VoGs, die Inhaber von Gütern sind, die sie im Ausland besitzen, jedoch hinsichtlich des Wertes der letztgenannten Güter davon befreit?

2. Verstoßen die Artikel 147 ff. des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie gemäß der Auslegung der Steuerverwaltung nicht zwischen den VoGs, die von Privatpersonen stammende Vermögenswerte erlangen, bei denen eine Rückkehr zur ‘ Toten Hand ’ zu befürchten ist, einerseits und den VoGs, die Vermögenswerte einer anderen juristischen Person erlangen - wobei kein Risiko des Verlustes von Erbschaftsteuern besteht, weil diese nie zu entrichten sind -, andererseits unterscheiden?

3. Verstoßen die Artikel 147 ff. des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem sie gemäß der Auslegung der Steuerverwaltung nicht zwischen den VoGs, die von Privatpersonen stammende Vermögenswerte erlangen und sie thesaurieren, bei denen somit eine Rückkehr zur ‘ Toten Hand ’ zu befürchten ist, einerseits und den VoGs, die Vermögenswerte einer anderen juristischen Person oder gar einer Privatperson erlangen, die aber einen Verteilungszweck verfolgen, weil sie diese Vermögenswerte für die Bezahlung von Pensionen bestimmen, wobei diese ins Vermögen einer Privatperson und somit in den ‘ normalen Steuerkreislauf ’ zurückfließen, andererseits unterscheiden?

4. Verstoßen die Artikel 147 ff. des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor ihrer Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung und insbesondere Artikel 149 Nr. 3, dahin ausgelegt, dass sie eine VoG, die von einer Interkommunalen gegründet worden ist, um deren gesetzliche Verpflichtung zu erfüllen, die darin besteht, ihren endgültig ernannten Personalmitgliedern und deren Rechtsnachfolgern eine Pension zu gewährleisten, mit der Erbschaftsteuerausgleichsabgabe belegen, während die anderen Einrichtungen, die ebenfalls die Gewährleistung einer gesetzlichen Pension bezwecken, wie das Landespensionsamt, die anerkannten Pensionskassen für Selbständige, das Landesamt für soziale Sicherheit der provinziellen und lokalen Verwaltungen, nicht mit dieser Abgabe belegt werden, gegen die Artikel 10, 11, und 172 der Verfassung?

5. Verstößt Artikel 150 des Erbschaftssteuergesetzbuches, insofern er grundsätzlich jeden Kostenabzug ausschließt, in der vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er die VoG, die sich darauf beschränkt, ihre Geldmittel zu thesaurieren, ohne jede Verpflichtung, sie weiterzuleiten oder infolgedessen Rückstellungen anzulegen, einerseits und die VoG, deren Zweck darin besteht, Geldmittel zu verwalten, die für die gesetzlichen Pensionen der Personalmitglieder einer Interkommunalen und für die Bezahlung derselben bestimmt sind, andererseits gleich behandelt? ».

b. In seinem Entscheid vom 2. Mai 2018, dessen Ausfertigung am 25. Mai 2018 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Lüttich folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der vor seiner Abänderung durch Artikel 52 des Gesetzes vom 2. Mai 2002 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen anwendbaren Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er die VoGs, die Inhaber von Gütern sind, die sie in Belgien besitzen, mit der Erbschaftsteuerausgleichsabgabe auf den Wert dieser Güter belegt, die VoGs, die Inhaber von Gütern sind, die sie im Ausland besitzen, jedoch hinsichtlich des Wertes der letztgenannten Güter davon befreit? ».

Diese unter den Nummern 6933 und 6934 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen

B.1.1. Die Kapitel I und II von Buch II des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängigen Sachen anwendbaren Fassung bestimmen:

« Chapitre Ier : Etablissement de la taxe

Art. 147. Les associations sans but lucratif sont assujetties, à partir du premier janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

Art. 148. Sont soumises à la taxe :

- 1° les associations sans but lucratif créées après le 10 juillet 1921;
- 2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920;
- 3° les associations internationales à but scientifique, régies par la loi du 25 octobre 1919.

Art. 148*bis*. Ne sont pas soumises à la taxe les institutions et associations sans but lucratif dont la masse des biens déterminée à l'article 150 a une valeur ne dépassant pas un million de francs.

Art. 149. Sont exonérées de la taxe :

- 1° les caisses de compensation agréées pour allocations familiales et les caisses mutuelles agréées d'allocations familiales;
- 2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile avant le 11 juillet 1921, autres que celles dont il s'agit au numéro 2 de l'article précédent;
- 3° les caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants ».

« Chapitre II : Assiette de la taxe

Art. 150. La taxe est due sur la masse des biens possédés en Belgique, sans distraction des charges.

Toutefois, cette masse ne comprend pas :

- 1° les intérêts, les termes de rente, les loyers et fermages et, plus généralement, les fruits civils de toute nature, ainsi que les cotisations et souscriptions annuelles, qui, restant dus, ne sont pas capitalisés;
- 2° les fruits naturels, perçus ou non;
- 3° les provisions et objets destinés à la consommation courante.

Sont applicables à la taxe établie par l'article 147, les dispositions du livre premier relatives à la base imposable et au régime des biens conditionnels et litigieux ».

B.1.2. Die Erbschaftssteuerausgleichsabgabe wurde eingeführt durch das Gesetz vom 27. Juni 1921 « zur Verleihung der Rechtspersönlichkeit an Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und an gemeinnützige Einrichtungen » (nachstehend: Gesetz vom 27. Juni 1921), nämlich durch Titel III (« Steuerrechtliche Bestimmungen ») dieses Gesetzes.

Laut den Vorarbeiten zu dem vorerwähnten Gesetz bezweckt die strittige Abgabe, die fehlende Einnahme von normalerweise im Todesfall geschuldeten Steuern auf den Nachlass durch den Staat auszugleichen, die sich aus dem zeitlich unbegrenzten Bestehen der VoGs ergibt:

« Le changement apporté par le projet au régime des associations sans but lucratif [conférer la personnalité civile] appelle nécessairement une modification à la législation fiscale en ce qui concerne les biens affectés au service de ces organismes.

Sous le régime actuel, la propriété desdits biens repose juridiquement sur la tête de personnes physiques interposées. Au décès de chacun des propriétaires apparents, l'État perçoit sur la valeur des biens, soit un droit de mutation entre vifs, soit un droit de succession [...].

Dans le nouvel état de choses, ce sera dans le chef de l'association elle-même, personne morale, que reposera la propriété des biens et cette propriété restera immuable aussi longtemps que durera l'association. Les biens ne faisant plus l'objet de mutations, le Trésor se trouvera, par le fait, privé de la recette des droits d'enregistrement et de succession qu'il prélève actuellement. Il est juste et équitable de dédommager l'État de la perte d'impôt que lui causera l'institution du nouveau régime » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1919-1920, Nr. 375, Begründung, S. 1).

Im « Bericht der beratenden Kommission » heißt es:

« Ce qui, sans aucun doute, a longtemps retardé dans notre pays une législation rationnelle et méthodique sur les personnes morales, ce sont les défiances qu'inspire à beaucoup d'esprits la personnalité civile elle-même, notion à laquelle on allie volontiers, sous l'empire de traditions fort anciennes, la notion redoutée de la main morte » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1919-1920, Nr. 375, Anlage, Bericht der beratenden Kommission, S. 3).

B.1.3. Der Minister der Finanzen hat 1998 in einer Antwort auf eine parlamentarische Frage angegeben, dass die *ratio legis* der Einführung der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe - die darin besteht, die geringeren Einnahmen aus der Erbschaftssteuer für die Staatskasse auszugleichen – weiterhin gültig sei: Die Aufrechterhaltung dieser Abgabe sei begründet, da ihr Grund fortbestehe (*Fragen und Antworten*, Kammer, 1997-1998, 7. September 1998, QRVA 49-142, SS. 19.555-19.557).

B.2. Mehrere der vorerwähnten Bestimmungen wurden durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 « über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen » (nachstehend: Gesetz vom 2. Mai 2002) abgeändert. Diese Abänderungen sind am 1. Juli 2003 in Kraft getreten. Da die vor dem

vorliegenden Richter anhängigen Streitsachen Steuerjahre vor diesen Abänderungen betreffen, hat der Gerichtshof sie nicht zu berücksichtigen.

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933 und die Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6934

B.3. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorliegenden Richter anhängigen Sachen anwendbaren Fassung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, insofern er die VoGs je nachdem, ob sie Güter in Belgien oder im Ausland besitzen, unterschiedlich behandle, da die Erbschaftssteuerausgleichsabgabe auf die Masse der Güter, die sie in Belgien besitzen geschuldet werde, aber nicht auf die Güter, die sie im Ausland besitzen.

Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, bedeutet der Umstand, dass die Bemessungsgrundlage der strittigen Abgabe für alle VoGs gleich ist, nicht, dass kein Behandlungsunterschied vorliegt. Im vorliegenden Fall betrifft der bemängelte Behandlungsunterschied einerseits die VoGs, die Güter in Belgien besitzen, und andererseits die VoGs, die Güter im Ausland besitzen.

B.4. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

B.5.1. Wie in B.1.2 erwähnt, bezweckt die Erbschaftssteuerausgleichsabgabe die fehlende Einnahme von normalerweise im Todesfall geschuldeten Steuern auf den Nachlass auszugleichen, die sich aus dem zeitlich unbegrenzten Bestehen der VoGs ergibt. Diese Abgabe ist jährlich; sie wird auf die Masse der Güter, die die VoG in Belgien besitzt, ohne Abzug von Kosten geschuldet (Artikel 150 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, fragliche Bestimmung). Unter « Güter, die sie in Belgien besitzen » sind alle beweglichen oder unbeweglichen materiellen Güter, die sich in Belgien befinden, sowie alle immateriellen Güter, auch wenn der Schuldner seinen Sitz im Ausland hat, zu verstehen. Der Steuersatz ist auf 0,17 % festgelegt (Artikel 152 desselben Gesetzbuches).

B.5.2. In Bezug auf die Erbschaftssteuern legt Artikel 1 Absatz 1 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches eine Erbschaftsteuer auf den Wert des gesamten Nachlasses eines Einwohners des Königreichs nach Abzug der Schulden fest.

Artikel 15 desselben Gesetzbuches sieht vor, dass « die Erbschaftsteuer außer im Fall der Anwendung der Artikel 16 und 17 [...] auf das Gesamtvermögen, wo immer es sich befindet, das dem Erblasser oder dem Verschollenen gehört hat, nach Abzug der Schulden geschuldet [wird] ».

Artikel 17 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches sieht vor, dass die in Belgien fällige Erbschaftsteuer, wenn das vererbte Vermögen eines Einwohners des Königreichs Immobilien umfasst, die sich im Ausland befinden und die im Belegenheitsland zur Erhebung einer Erbschaftsteuer führen, insoweit sie auf dieses Vermögen erhoben wird, um den Betrag der von dem Belegenheitsland erhobenen Steuer verringert wird.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass beim Tod eines Einwohners des Königreichs Erbschaftssteuern auf unbewegliche und bewegliche Sachen, die sich im Ausland befinden und die Bestandteil des Nachlasses sind, was unbewegliche Sachen betrifft, durch die Anwendung eines Mechanismus geschuldet werden, mit dem die in Belgien geschuldete Erbschaftsteuer um den Betrag der Erbschaftsteuer verringert wird, der gegebenenfalls von dem Staat, in dem die Immobilie liegt, erhoben wird.

B.5.3. Da beim Tod eines Einwohners des Königreichs Erbschaftssteuern grundsätzlich auf das gesamte Vermögen, das zum Nachlass gehört, unabhängig von seinem Ort, geschuldet werden, ist der Ausschluss der Güter, die eine VoG im Ausland besitzt, aus der Bemessungsgrundlage der strittigen Abgabe im Hinblick auf die *ratio legis* der Abgabe, die das gesamte Vermögen der VoG unabhängig von dessen Ort betrifft, nicht sachdienlich.

B.6. Nach Auffassung des Ministerrats ist der Behandlungsunterschied jedoch dadurch gerechtfertigt, dass eine VoG nach dem früheren Artikel 15 des Gesetzes vom 27. Juni 1921 nur Immobilien besitzen dürfe, die zur Verwirklichung des Zwecks, zu dem sie gegründet worden sei, notwendig seien, und dass es daher selten vorkomme, dass eine VoG eine Immobilie im Ausland besitze. Der Ministerrat führt ebenfalls an, dass die Anwendung der Abgabe auf Güter, die sich im Ausland befinden, übermäßige Kosten im Verhältnis zum

erwarteten Aufkommen verursacht hätte, insbesondere angesichts der geringen Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der verschiedenen Staaten.

B.7.1. Artikel 15 des Gesetzes vom 27. Juni 1921 schloss vor seiner Abänderung durch Artikel 25 des vorerwähnten Gesetzes vom 2. Mai 2002 die Möglichkeit nicht aus, dass eine VoG im Rahmen der Verwirklichung des Zwecks, zu dem sie gegründet worden ist, Immobilien im Ausland besitzt. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, kann der Umstand, dass eine Situation selten vorkommt, es nicht an sich rechtfertigen, warum diese – wenn dies doch der Fall ist – anders zu behandeln sein sollte als ähnliche Situationen.

B.7.2. Überdies ist nicht zu erkennen, dass es besondere Probleme im Zusammenhang mit übermäßigen Kosten, die die Anwendung der Abgabe auf Güter, die sich im Ausland befinden, im Verhältnis zum erwarteten Aufkommen verursachen würde, geben würde.

B.8. Folglich ist der Behandlungsunterschied nicht vernünftig gerechtfertigt und die Vorabentscheidungsfragen sind bejahend zu beantworten.

B.9. Um eine rückwirkende, nicht vom Gesetz vorgesehene Besteuerung zu vermeiden, sind die Folgen von Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 in Anwendung von Artikel 28 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof wie im Tenor angegeben aufrechtzuerhalten.

In Bezug auf die zweite und die dritte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933

B.10. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit der Artikel 147 ff. des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung befragt, insofern sie VoGs, die von Privatpersonen stammende Vermögenswerte erlangen, einerseits und VoGs, die Vermögenswerte einer anderen juristischen Person erlangen, andererseits gleich behandeln (zweite Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933) sowie VoGs, die von Privatpersonen stammende

Vermögenswerte erlangen und sie thesaurieren, einerseits und VoGs, die Vermögenswerte einer juristischen Person oder einer Privatperson erlangen, die aber einen Verteilungszweck verfolgen, weil sie diese Vermögenswerte für die Bezahlung von Pensionen bestimmen, wobei diese ins Vermögen einer Privatperson und somit in den normalen Steuerkreislauf zurückfließen, andererseits gleich behandeln (dritte Vorabentscheidungsfrage in derselben Rechtssache).

Der vorlegende Richter fragt sich, ob das fehlende Risiko einer Rückkehr zur « Toten Hand » für die betreffenden VoGs, das die erste und dritte der genannten Kategorien kennzeichnen würde, nicht einen Behandlungsunterschied rechtfertigen könne.

Aus den Vorabentscheidungsfragen geht hervor, dass diese sich insbesondere auf die Artikel 148 und 149 des Erbschaftssteuergesetzbuches beziehen.

B.11. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Schuldner der von ihm eingeführten Steuer zu bestimmen. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessensspielraum.

Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner bestimmt, muss er Kategorien anwenden, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht an sich unvernünftig. Es obliegt jedoch dem Gerichtshof zu prüfen, ob dies auch für die Weise, in der das Verfahren durchgeführt wurde, gilt.

B.12.1. Wie der Ministerrat anmerkt, wird die Erbschaftssteuerausgleichsabgabe nicht auf die Übertragung von Gütern an eine VoG erhoben; sie betrifft das Vermögen der VoG als solches, das aufgrund ihres zeitlich unbegrenzten Bestehens nicht den Steuern auf den Nachlass unterliegt, die normalerweise im Fall des Todes geschuldet werden. Somit ist die Herkunft der Güter der VoG im Rahmen der Anwendung der strittigen Abgabe nicht zu berücksichtigen.

B.12.2. Außerdem ist der Verteilungscharakter, den die beklagte Partei vor dem vorlegenden Richter in der Rechtssache Nr. 6933 geltend macht, der Mehrheit der VoGs gemeinsam, die *per definitionem* keine Gewinnerzielungsabsicht haben und ein uneigennütziges Ziel verfolgen. Dieser Verteilungscharakter kann unterschiedliche Formen annehmen.

Indem er sämtliche VoGs der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe unterworfen hat, mit Ausnahme derjenigen, die in den Artikeln 148*bis* und 149 des Erbschaftssteuergesetzbuches erwähnt sind, ohne eine Unterscheidung nach der Herkunft ihrer Vermögen oder nach den von ihnen ausgeübten Tätigkeiten vorzunehmen, hat der Gesetzgeber nicht unvernünftig gehandelt. Es kann ihm nämlich nicht vorgeworfen werden, dass er hinsichtlich der vorerwähnten Abgabe nicht die besondere Situation jeder einzelnen VoG, die dieser unterliegt, in Betracht gezogen hat.

B.13. Die zweite und die dritte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933 sind verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die vierte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933

B.14. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Vereinbarkeit der Artikel 147 ff. des Erbschaftssteuergesetzbuches und insbesondere von Artikel 149 Nr. 3 in der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, insofern sie eine VoG, die von einer Interkommunalen gegründet worden ist, um ihrer Verpflichtung nachzukommen, die darin besteht, ihren endgültig ernannten Personalmitgliedern und deren Anspruchsberechtigten eine Pension zu gewährleisten, die der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe unterliegen, einerseits und andere Einrichtungen, die ebenfalls die Gewährleistung einer gesetzlichen Pension bezwecken, wie das Landespensionsamt, das Landesamt für soziale Sicherheit der provinziellen und lokalen Verwaltungen (nachstehend: LASSPLV) und die anerkannten Pensionskassen für Selbständige, andererseits, die dieser Abgabe nicht unterliegen, unterschiedlich behandeln.

Aus der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass sie sich insbesondere auf Artikel 149 des Erbschaftssteuergesetzbuches, der eine Befreiung von der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe für bestimmte Einrichtungen und Vereinigungen vorsieht, bezieht.

B.15.1. Durch Artikel 149 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches, eingefügt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 24. April 1958 «zur Ergänzung von Artikel 149 des

Erbschaftssteuergesetzbuch » (*Belgisches Staatsblatt*, 15. Mai 1958), werden die anerkannten Pensionskassen für Selbständige von der Erbschaftsteuerausgleichsabgabe befreit.

Seinerzeit wurde diese Befreiung einerseits mit dem Umstand, dass die beruflichen Pensionskassen für Selbständige nach Artikel 1 Nr. 1 des königlichen Erlasses vom 26. September 1956 « über die Anerkennung der beruflichen oder überberuflichen Kassen, die zur Ausführung des Gesetzes vom 30. Juni 1956 gegründet wurden » in Form einer VoG gegründet werden mussten, um anerkannt werden zu können, und andererseits mit dem Umstand gerechtfertigt, dass diese Kassen eine ähnliche Zweckbestimmung wie die anerkannten Ausgleichskasse für Familienbeihilfen und die anerkannten Kassen auf Gegenseitigkeit für Familienbeihilfen hatten, die nach Artikel 149 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches in den Genuss einer Befreiung kamen und ebenfalls « im Rahmen von Rechtsvorschriften zur Einführung einer Sozialversicherungsregelung zugunsten von Selbständigen und ihnen gleichgestellten Personen » gegründet worden waren (*Parl. Dok.*, Senat, 1956-1957, Nr. 355, S. 1).

Seit dem Inkrafttreten des königlichen Erlasses Nr. 38 vom 27. Juli 1967 « zur Einführung des Sozialstatuts der Selbständigen » kommt die in Artikel 149 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches vorgesehene Befreiung den freien Sozialversicherungskassen für Selbständige, die in Anwendung dieses königlichen Erlasses anerkannt sind, zugute.

B.15.2. Gemäß Artikel 161 des Neuen Gemeindegesetzes (vor seiner Aufhebung durch Artikel 54 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Oktober 2011 « zur Gewährleistung einer dauerhaften Finanzierung der Pensionen der endgültig ernannten Personalmitglieder der provinziellen und lokalen Verwaltungen und der lokalen Polizeizonen, zur Abänderung des Gesetzes vom 6. Mai 2002 zur Schaffung des Pensionsfonds der integrierten Polizei und zur Festlegung besonderer Bestimmungen in Sachen soziale Sicherheit und zur Festlegung verschiedener Abänderungsbestimmungen ») in Verbindung mit Artikel 11 des Gesetzes vom 25. April 1933 « über die Pensionsregelung für das Gemeindepersonal » hatten die Interkommunalen die Möglichkeit, um der ihnen obliegenden gesetzlichen Verpflichtung zur Zahlung der Pensionen ihrer endgültig ernannten Personalmitgliedern und von deren Anspruchsberechtigten nachzukommen, entweder dem LASSPLV beizutreten oder die Dienste einer Vorsorgeeinrichtung in Anspruch zu nehmen oder die Zahlung der Pensionen direkt zu übernehmen.

Eine VoG, die von einer Interkommunalen zu dem Zweck gegründet wird, die Zahlung der Pensionen ihrer endgültig ernannten Personalmitglieder und von deren Anspruchsberechtigten zu verwalten, erfüllt eine Aufgabe derselben Art wie die Aufgabe, der die freien Sozialversicherungskassen für Selbständige nachkommen. Es handelt sich in beiden Fällen um die private Verwaltung eines öffentlichen Dienstes auf Ermächtigung des Gesetzgebers. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, lässt die fehlende Anerkennung der betroffenen VoG nicht den Schluss zu, dass sie sich in einer grundsätzlich anderen Situation befindet als die freien Sozialversicherungskassen für Selbständige. Der Umstand, dass die Beiträge von dem Arbeitgeber oder von dem Selbständigen selbst gezahlt werden, ist auch nicht sachdienlich, um den Behandlungsunterschied zu rechtfertigen.

B.15.3. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Behandlungsunterschied zwischen einer VoG, die von einer Interkommunalen gegründet wird, um ihrer Verpflichtung nachzukommen, ihren endgültig ernannten Personalmitgliedern und deren Anspruchsberechtigten eine Pension zu gewährleisten, einerseits und den anerkannten Pensionskassen für Selbständige andererseits nicht vernünftig gerechtfertigt ist.

B.16. In Anbetracht des Vorstehenden ist es nicht notwendig, einen Vergleich einer VoG wie der, um die es in der Rechtssache Nr. 6933 geht, mit dem Landespensionsamt und mit dem LASSPLV vorzunehmen.

B.17. Die vierte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933 ist bejahend zu beantworten.

In Bezug auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933

B.18. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 150 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorliegenden Richter anhängige Rechtssache anwendbaren Fassung, insoweit er jeden Kostenabzug ausschließt, mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung befragt, insofern er die VoG, die sich darauf beschränkt, ihre Geldmittel zu thesaurieren, und die VoG, deren Zweck darin besteht,

Geldmittel zu verwalten, die für die gesetzlichen Pensionen der Personalmitglieder einer Interkommunalen und für die Bezahlung derselben bestimmt sind, gleich behandelt.

Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Situation von zwei Kategorien von VoGs je nach ihrem satzungsmäßigen Zweck und ihrer Tätigkeiten im Hinblick darauf, dass es nicht möglich ist, die Kosten von der zu versteuernden Masse abzuziehen, zu vergleichen.

B.19. Aus den gleichen Gründen wie in B.11 und B.12.2 ist die Gleichbehandlung vernünftig gerechtfertigt.

B.20. Die fünfte Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 6933 ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

1. Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches, vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 2. Mai 2002 « über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen », verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er die Güter von der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe ausschließt, die eine VoG im Ausland besitzt.

2. Artikel 149 Nr. 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängigen Rechtssachen anwendbaren Fassung verstößt gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, insofern er eine VoG, die von einer Interkommunalen gegründet wird, um ihrer Verpflichtung nachzukommen, ihren endgültig ernannten Personalmitgliedern und deren Anspruchsberechtigten eine Pension zu gewährleisten, nicht von der Erbschaftssteuerausgleichsabgabe befreit.

3. Artikel 148 des Erbschaftssteuergesetzbuches in der auf die vor dem vorlegenden Richter anhängigen Rechtssachen anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

4. Die Folgen von Artikel 150 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches, vor seiner Abänderung durch das vorerwähnte Gesetz vom 2. Mai 2002, werden aufrechterhalten.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 23. Januar 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) F. Daoût