

Geschäftsverzeichnisnr. 5026
Urteil Nr. 117/2011 vom 30. Juni 2011

URTEILSAUSZUG

In Sachen: Präjudizielle Frage in Bezug auf Artikel 1 des Gesetzes vom 14. April 1965 « zur Billigung des Abkommens zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, des Schlussprotokolls und der beigefügten Briefe, unterzeichnet am 10. März 1964 in Brüssel », sowie der Artikel 10 § 1 und 11 § 2 Buchstabe c) des besagten Abkommens, gestellt vom Gericht erster Instanz Namur.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. Gegenstand der präjudiziellen Frage und Verfahren

In seinem Urteil vom 2. September 2010 in Sachen Xavière Minet gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 10. September 2010 in der Kanzlei des Hofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Namur folgende präjudizielle Frage gestellt:

« Verstoßen Artikel 1 des Gesetzes vom 15. [zu lesen ist: 14] April 1965 zur Billigung des am 10. März 1964 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und - durch dieses Gesetz - die Artikel 10 Absatz 1 und 11 Absatz 2 Buchstabe c) des Abkommens selbst gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem (i) sie die Grenzarbeiter unterschiedlich behandeln, je nachdem, ob ihr Arbeitgeber ein privater Arbeitgeber oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts des Staates ist, wobei der Arbeitnehmer im ersten Fall in Frankreich und im zweiten Fall in Belgien besteuert wird, und (ii) indem sie Grenzarbeiter, die französische Ansässige und statutarische Bedienstete einer juristischen Person des öffentlichen Rechts des belgischen Staates beziehungsweise Lohnempfänger unter Arbeitsvertrag bei einer solchen juristischen Person sind, gleich behandeln (Besteuerung in Belgien)? ».

(...)

III. In rechtlicher Beziehung

(...)

B.1. Befragt wird der Hof zur Vereinbarkeit von Artikel 1 des Gesetzes vom 14. April 1965 « zur Billigung des Abkommens zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, des Schlussprotokolls und der beigefügten Briefe, unterzeichnet am 10. März 1964 in Brüssel » mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung.

Aus der Verweisungsentscheidung geht hervor, dass der vorlegende Richter den Hof insbesondere zur Vereinbarkeit der in den Artikeln 10 § 1 und 11 § 2 Buchstabe c) des besagten Abkommens enthaltenen Regeln mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung befragt, insofern sie einerseits einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen Grenzgängern einführen, die unter Arbeitsvertrag bei einem öffentlichen Arbeitgeber oder einem privaten Arbeitgeber beschäftigt würden, und andererseits ohne vernünftige Rechtfertigung Grenzgänger, die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stünden, auf gleiche

Weise behandelten, ungeachtet dessen, ob sie unter einem Arbeitsvertrag oder unter einer statistischen Regelung beschäftigt würden.

Der Hof kann ein Gesetz zur Billigung eines Abkommens nicht sinnvoll prüfen, ohne den Inhalt der relevanten Bestimmungen dieses Abkommens in seine Prüfung einzubeziehen.

B.2.1. Artikel 10 des vorerwähnten Abkommens vom 10. März 1964 bestimmt:

« 1. Die Vergütungen, die in Form von Gehältern, Löhnen, Bezügen, Sold und Renten durch einen der Vertragsstaaten oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates, die keine industrielle oder kommerzielle Tätigkeit ausübt, gezahlt werden, sind ausschließlich in dem besagten Staat steuerbar.

2. Diese Bestimmung kann durch ein Gegenseitigkeitsabkommen auf die Vergütungen des Personals von öffentlichen Körperschaften oder Einrichtungen oder von rechtlich autonomen Einrichtungen, die durch einen der Vertragsstaaten oder durch Provinzen und lokale Gebietskörperschaften dieses Staates gegründet oder kontrolliert werden, ausgedehnt werden, selbst wenn diese Körperschaften oder Einrichtungen eine industrielle oder kommerzielle Tätigkeit ausüben.

3. Die vorstehenden Bestimmungen finden jedoch nicht Anwendung, wenn die Vergütungen Ansässigen des anderen Staates, die Staatsangehörige dieses Staates sind, gezahlt werden ».

B.2.2. In der auf die Streitsache vor dem vorlegenden Richter anwendbaren Fassung bestimmte Artikel 11 desselben Abkommens:

« 1. Vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 9, 10 und 13 dieses Abkommens sind die Gehälter, Löhne und anderen gleichartigen Vergütungen nur in dem Vertragsstaat steuerbar, auf dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit, aus der diese Einkünfte herrühren, ausgeübt wird.

2. In Abweichung vom vorstehenden Paragraphen 1 gilt Folgendes:

[...]

c) Die Gehälter, Löhne und anderen gleichartigen Vergütungen, die ein Ansässiger eines Vertragsstaates erhält, der seine Tätigkeit im Grenzbereich des anderen Vertragsstaates ausübt und seine ständige Wohnstätte im Grenzbereich des erstgenannten Staates hat, sind nur in diesem Staat steuerbar.

Der Grenzbereich eines jeden Staates umfasst alle Gemeinden, die in dem Bereich gelegen sind, der durch die gemeinsame Grenze der Vertragsstaaten und eine in einem Abstand von zwanzig Kilometern zu dieser Grenze gezogene Linie abgegrenzt ist, wobei die Gemeinden, durch die diese Linie verläuft, in den Grenzbereich einbezogen werden.

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln gemeinsam oder getrennt die Anwendungsmodalitäten der vorstehenden Bestimmungen und vereinbaren notwendigerfalls insbesondere, welche Dokumente als Belege zum Zwecke dieser Bestimmungen dienen ».

B.3. Im Gegensatz zu dem, was der Ministerrat anführt, hat weder der Schreibfehler in der Entscheidung zur Befragung des Hofes bezüglich des Datums des Gesetzes zur Billigung des vorerwähnten Abkommens vom 10. März 1964, noch der Umstand, dass der vorlegende Richter nicht ausdrücklich die Abänderung von Artikel 11 dieses Abkommens durch den Zusatz vom 8. Februar 1999 erwähnt hat, zur Folge, dass die Frage für unzulässig erklärt werden müsste. Aus der Begründung der Verweisungsentscheidung geht nämlich hervor, dass der vorlegende Richter auf ausreichend deutliche Weise die Bestimmung angegeben hat, deren Verfassungsmäßigkeit Gegenstand seiner Frage an den Hof ist.

Die präjudizielle Frage enthält folglich die Elemente, die es dem Hof ermöglichen, eine Entscheidung zu treffen. Sie ermöglicht es unter anderem dem Ministerrat, eine sachdienliche Verteidigung zu führen.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.4. Die in der präjudiziellen Frage erwähnten Behandlungsunterschiede beruhen auf der - öffentlichen oder privaten - Eigenschaft des Arbeitgebers der Grenzgänger oder auf der - vertraglichen oder statutarischen - Beschaffenheit ihrer Einstellung. Der Hof muss prüfen, ob diese Kriterien hinsichtlich der Zielsetzung der strittigen Bestimmungen relevant sind.

B.5. Da die Kontrolle des Hofes die Prüfung der vorerwähnten Bestimmungen des Abkommens einschließt, muss der Hof berücksichtigen, dass es sich nicht um einen einseitigen Hoheitsakt handelt, sondern um eine Vertragsnorm, mit der Belgien eine Verpflichtung des internationalen Rechts gegenüber einem anderen Staat eingegangen ist.

Ebenso wie die anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt das französisch-belgische Abkommen vom 16. März 1964 in erster Linie, die internationale Doppelbesteuerung abzuschaffen und deren Auswirkungen zu mildern, was beinhaltet, dass die Vertragsstaaten ganz oder teilweise darauf verzichten, das durch ihre Gesetzgebung erteilte Recht, gewisse Einkünfte zu besteuern, auszuüben. Das Abkommen regelt also die Verteilung der

Besteuerungsbefugnis zwischen dem Aufenthaltsstaat des Steuerpflichtigen und dem Staat, aus dem die Einkünfte herrühren, und schafft keine neuen steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich ihres jeweiligen innerstaatlichen Rechts.

In der Begründung des Gesetzentwurfs zur Billigung des Abkommens ist präzisiert, dass das Abkommen auf den Musterabkommen beruht, die auf internationaler Ebene angenommen wurden, und eine Methode übernimmt, die weitgehend durch den Steuerausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) empfohlen wird (*Parl. Dok.*, Kammer, 1964-1965, Nr. 970/1, S. 3).

B.6. Im Allgemeinen ermöglicht die Festlegung einer besonderen Steuerregelung für Grenzgänger es zu vermeiden, dass die Anwerbung durch das Bestehen einer Grenze behindert wird, wobei die Besteuerung im Aufenthaltsland es dem Arbeitnehmer ermöglicht, in dem Steuersystem zu bleiben, das auf ihn anwendbar wäre, wenn er in seinem Aufenthaltsland arbeiten würde.

Auf ebenso allgemeine Weise ist die Besteuerung der Bediensteten des öffentlichen Sektors durch den Staat, der sie beschäftigt, mit der starken Beziehung, die sie verbindet, gerechtfertigt worden. Eine solche Methode der Übertragung beruht auf den « Regeln der internationalen Höflichkeit » und « ist in einer derart großen Anzahl von zwischen Mitgliedstaaten der OECD geltenden Abkommen enthalten, dass man sagen kann, dass sie bereits international angenommen ist » (Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Kurzfassung, OECD, Paris, 2005, S. 254).

B.7. Unter Berücksichtigung des breiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers in Steuersachen hat dieser nicht offensichtlich unvernünftig gehandelt, indem er einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zugestimmt hat, aufgrund dessen die belgischen Arbeitnehmer, die Bedienstete einer belgischen Behörde sind, jedoch in Frankreich innerhalb des Grenzgebiets wohnhaft sind, dem belgischen Steuersystem unterliegen, während dies nicht der Fall wäre, wenn ihr Arbeitgeber eine juristische Person des Privatrechts wäre. Die Verbindung zwischen den Steuerpflichtigen und dem Staat, in dem sie ihre Berufstätigkeit ausüben, ist im ersteren Fall nämlich stärker als im letzteren. Außerdem ist es zweifellos vernünftig, im Rahmen internationaler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Regeln der

internationalen Höflichkeit zwischen Staaten zu berücksichtigen, zumal sie innerhalb internationaler Organisationen kodifiziert sind.

Der Behandlungsunterschied ist umso weniger ungerechtfertigt, als eine abweichende Regelung zugunsten der belgischen Grenzgänger besteht, die in Belgien durch eine Person des öffentlichen Rechts mit industrieller oder kommerzieller Tätigkeit beschäftigt werden und die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Dimension der Tätigkeiten der sie beschäftigenden Person des öffentlichen Rechts auf die gleiche Weise behandelt werden wie belgische Grenzgänger, die durch eine juristische Person des privaten Rechts beschäftigt werden.

Im Übrigen konnte der Gesetzgeber vernünftigerweise darauf verzichten, eine Unterscheidung nach der vertraglichen oder statutarischen Einstellung des Arbeitnehmers zugunsten der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorzunehmen. Zwar kann angenommen werden, dass grundsätzlich die Funktionen, in denen die Verbindung zwischen dem Beamten und der öffentlichen Person, in deren Dienst er steht, am ausgeprägtesten ist, dem statutarischen Personal vorbehalten sind, doch durch die internationale Höflichkeit alleine lässt es sich rechtfertigen, dass der Staat, der die Berufseinkünfte zahlt, ebenfalls die Möglichkeit hat, deren Besteuerung zu gewährleisten, ungeachtet dessen, ob diese Einkünfte vertraglichen oder statutarischen Bediensteten gewährt werden. Zudem unterscheidet die OECD nicht nach der Beschaffenheit der Verbindung zwischen einem Bediensteten und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, für die er arbeitet.

Schließlich haben die fraglichen Behandlungsunterschiede in jedem Fall keine unverhältnismäßigen Folgen, insofern nicht erwiesen ist, dass die Festlegung des Staates, der die Vergütungen zahlen muss, als des für die Besteuerung der im öffentlichen Sektor erzielten Einkünfte zuständigen Staates als solche nachteilige Auswirkungen auf die betroffenen Steuerpflichtigen haben könnte. Die Vorteilhaftigkeit oder Nachteiligkeit der steuerlichen Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen ergibt sich nicht so sehr aus der Wahl des Anknüpfungsfaktors, sondern aus dem Niveau der Besteuerung in dem zuständigen Staat (siehe, im gleichen Sinne, EuGH, 12. Mai 1998, C-336/96, *Gilly*, Randnr. 34).

B.8. Die präjudizielle Frage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erkennt für Recht:

Artikel 1 des Gesetzes vom 14. April 1965 « zur Billigung des Abkommens zwischen Belgien und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung der Rechts- und Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, des Schlussprotokolls und der beigefügten Briefe, unterzeichnet am 10. März 1964 in Brüssel » 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 Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 30. Juni 2011, durch den Richter J.-P. Snappe, in Vertretung des Vorsitzenden R. Henneuse, der gesetzmäßig verhindert ist, der Verkündung des vorliegenden Urteils beizuwohnen.

Der Kanzler,

Der stellv. Vorsitzende,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J.-P. Snappe