

Geschäftsverzeichnisnr. 5383
Entscheid Nr. 32/2013 vom 7. März 2013

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf das Gesetz vom 11. Dezember 2002 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 », insbesondere der Artikel 18 und 19 dieses Abkommens, gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Entscheid vom 10. April 2012 in Sachen Gerardus Obdeijn gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 17. April 2012 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt das Gesetz vom 11. Dezember 2002 (*Belgisches Staatsblatt* vom 20. Dezember 2002) zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, und demzufolge das Abkommen zwischen Belgien und den Niederlanden selbst, unterzeichnet in Luxemburg am 5. Juni 2011, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem eine Pensionsleistung aus dem ‘Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds’ (ABP) zugunsten eines belgischen Ansässigen wegen der Besteuerung den Niederlanden oder Belgien zugeordnet wird, je nachdem, ob der Empfänger als ehemaliger Beamter der niederländischen Behörden seine Tätigkeiten formell für die niederländischen Behörden bzw. für eine völlig von den niederländischen Behörden subventionierte und kontrollierte privatrechtliche Einrichtung ausgeübt hat, wobei in den beiden Fällen die Pensionsansprüche zu Lasten der niederländischen Behörden aufgebaut wurden? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft die Vereinbarkeit des Gesetzes vom 11. Dezember 2002 zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 (nachstehend: das Steuerabkommen) mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung.

Artikel 2 des vorerwähnten Gesetzes vom 11. Dezember 2002 bestimmt, dass das Steuerabkommen voll und ganz wirksam wird.

Der Gerichtshof kann dieses Gesetz nicht sinnvoll prüfen, ohne dem Inhalt der relevanten Bestimmungen des Steuerabkommens Rechnung zu tragen.

B.2. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich insbesondere auf die Artikel 18 und 19 dieses Steuerabkommens, dem durch das fragliche Gesetz zugestimmt wurde.

Die relevante Bestimmung von Artikel 18, nämlich Absatz 1 Buchstabe a), bestimmt:

« Pensionen, Leibrenten, Leistungen der sozialen Sicherheit und Unterhaltsleistungen

1. a) Vorbehaltlich der Bestimmungen von Artikel 19 Absatz 2 können Pensionen und andere gleichartige Vergütungen, die einem Ansässigen eines Vertragsstaates in Bezug auf ein früheres Dienstverhältnis gezahlt werden, sowie Leibrenten und Leistungen - regelmäßige oder unregelmäßige - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen, die einem Ansässigen eines Vertragsstaates gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden ».

Die relevanten Bestimmungen von Artikel 19, nämlich die Absätze 1 Buchstabe a) und 2 Buchstabe a), bestimmen:

« Öffentliche Ämter

1. a) Löhne, Gehälter und andere gleichartige Vergütungen, die keine Pensionen sind und durch einen Vertragsstaat oder eine seiner politischen Untergliederungen oder lokalen Gebietskörperschaften einer natürlichen Person in Bezug auf Dienste gezahlt werden, die diesem Staat oder dieser Untergliederung oder Gebietskörperschaft geleistet wurden, dürfen in diesem Staat besteuert werden.

[...]

2. a) Pensionen eines Vertragsstaates oder einer seiner politischen Untergliederungen oder lokalen Gebietskörperschaften, entweder direkt oder aus durch sie eingerichteten Fonds, die einer natürlichen Person in Bezug auf Dienste gezahlt werden, die diesem Staat oder dieser Untergliederung oder Gebietskörperschaft geleistet wurden, dürfen in diesem Staat besteuert werden ».

Das vorliegende Rechtsprechungsorgan liest Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe a) des Steuerabkommens in Verbindung mit Punkt 23 von Protokoll I zu diesem Abkommen, der bestimmt:

« In Bezug auf Artikel 19 Absatz 2

Eine aus den Niederlanden stammende Pension gehört zum Anwendungsbereich von Artikel 19 Absatz 2, sofern der Anspruch auf diese Pension während eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses aufgebaut wurde, ungeachtet dessen, durch wen diese Pension ausgezahlt wird. Wenn der Anspruch auf eine Pension zum Teil während eines privaten Dienstverhältnisses und zum Teil während eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses aufgebaut wurde, wird der Teil dieser Pension, der Artikel 18 unterliegt, beziehungsweise der Teil, der Artikel 19 Absatz 2 unterliegt, proportional zu der Anzahl Jahre festgelegt, in denen der Anspruch auf diese Pension während eines privaten beziehungsweise während eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses aufgebaut wurde, im Verhältnis zur Gesamtanzahl Jahre, in denen der Anspruch auf diese Pension aufgebaut wurde ».

B.3. Das Steuerabkommen enthält Regeln zur Verteilung der Besteuerungszuständigkeit dieser Staaten und soll hauptsächlich vermeiden, dass Steuerpflichtige zweimal auf dieselben Einkünfte oder auf dieselben Vermögensbestandteile besteuert werden.

Artikel 18 des Steuerabkommens regelt die Besteuerungszuständigkeit Belgiens beziehungsweise der Niederlande auf dem Gebiet der Pensionen und anderer gleichartiger Vergütungen, die einem Ansässigen eines Vertragsstaates gezahlt werden in Bezug auf ein früheres Dienstverhältnis, sowie Leibrenten und Leistungen - regelmäßige oder unregelmäßige - aus Pensionssparen, Pensionsfonds und Gruppenversicherungen, die einem Ansässigen eines Vertragsstaates gezahlt werden (Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a) des Steuerabkommens).

Als allgemeine Regel gilt, dass der Wohnstaat des Empfängers die Besteuerungszuständigkeit besitzt (Artikel 18 Absatz 1). In Abweichung hiervon erteilt Absatz 2 von Artikel 18 auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht, falls bestimmte Bedingungen gemeinsam erfüllt sind.

Auch Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe a) enthält in Bezug auf « öffentliche Ämter » eine Ausnahme zur allgemeinen Regel von Artikel 18, wie in dessen Absatz 1 Buchstabe a) angeführt ist.

Insbesondere dürfen die Pensionen, die durch den Staat (oder eine seiner politischen Untergliederungen oder lokalen Gebietskörperschaften) einer natürlichen Person « in Bezug auf Dienste gezahlt werden, die diesem Staat » (oder dieser Untergliederung oder Gebietskörperschaft) geleistet wurden, durch diesen Staat besteuert werden, auch wenn diese Person in dem anderen Staat wohnt, außer wenn diese Person Ansässiger und Staatsangehöriger des anderen Staates ist.

B.4.1. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan fragt, ob es diskriminierend sei, dass ein Niederländer, der in Belgien wohne, in Belgien auf seine Pensionsleistungen besteuert werde in Bezug auf den Anteil seiner Pension, der durch seine Dienste in einer Stiftung für Sonderunterricht in den Niederlanden aufgebaut worden sei, während ein Niederländer, der in Belgien wohne, in den Niederlanden auf seine Pensionsleistungen besteuert werde in Bezug auf den Anteil seiner Pension, der durch seine Dienste als Beamter im öffentlichen Dienst für den niederländischen Staat aufgebaut worden sei, obwohl die Pension in beiden Fällen auf Kosten der niederländischen Behörden aufgebaut worden sei.

B.4.2. Der Berufungskläger vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan führt in seinem Schriftsatz vor dem Gerichtshof an, dass noch eine zweite Diskriminierung bestehe, insofern für die laufenden Einkünfte eines in Belgien wohnhaften Steuerpflichtigen, der in den Niederlanden arbeite, aufgrund von Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a) des Steuerabkommens nicht unterschieden werde zwischen öffentlich-rechtlichen und privaten Dienstverhältnissen, während für die Pensionsleistungen eines in Belgien wohnhaften Steuerpflichtigen, der in den Niederlanden gearbeitet habe, aufgrund von Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b) des Steuerabkommens wohl zwischen öffentlich-rechtlichen und privaten Dienstverhältnissen unterschieden werde.

Da die Parteien vor dem Gerichtshof die Tragweite der Vorabentscheidungsfrage nicht ändern, ändern lassen oder erweitern dürfen, darf der Gerichtshof nicht auf diesen zusätzlichen Vergleich eingehen.

B.5. Da die Prüfung durch den Gerichtshof die Untersuchung des Inhaltes der vorerwähnten Bestimmungen des Steuerabkommens beinhaltet, muss der Gerichtshof berücksichtigen, dass es sich nicht um einen einseitigen Souveränitätsakt handelt, sondern um eine Vertragsnorm, zu der Belgien sich gegenüber einem anderen Staat völkerrechtlich verpflichtet hat.

B.6. Dass für die Besteuerung von Pensionsleistungen, die in einem Dienstverhältnis bei der öffentlichen Hand aufgebaut wurden, durch Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe a) des Steuerabkommens in Verbindung mit Punkt 23 von Protokoll I zu diesem Abkommen vom Wohnstaatprinzip abgewichen wird, das aufgrund von Artikel 18 für Privatpensionen gilt, stimmt mit den Regeln der internationalen Höflichkeit und des gegenseitigen Respekts zwischen souveränen Staaten überein, die sich aus der Überlegung ergeben, dass die Besteuerung von öffentlichen Pensionen dem Staat zusteht, der für die Finanzierung des Aufbaus dieser öffentlichen Pensionen aufgekommen ist.

Wie in den gemeinsamen Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Steuerabkommens angeführt wurde, entspricht der vorerwähnte Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe a) im Übrigen dem durch das Fiskalkomitee der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) empfohlenen Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, nämlich dem « OECD-Musterabkommen 1992/1997 » (*Parl. Dok.*, Senat, 2001-2002, Nr. 2-1293/2, S. 52).

B.7. Unter Berücksichtigung der breiten Ermessensbefugnis, über den der Gesetzgeber in Steuerangelegenheiten verfügt, ist es nicht unvernünftig, dass er einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zugestimmt hat, mit dem hinsichtlich der öffentlichen

Pensionen vom Wohnstaatprinzip abgewichen und die Besteuerung dem Staat überlassen wird, der die Mittel finanziert hat, mit denen diese Pensionen aufgebaut wurden, im Gegensatz zu den Pensionen, die nicht - oder nicht überwiegend - mit Mitteln aufgebaut wurden, die aus dem Quellenstaat stammten. Die Verbindung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Staat, in dem die Dienste geleistet und die Pensionsansprüche aufgebaut wurden, ist nämlich im ersten Fall stärker als im zweiten.

Der fragliche Behandlungsunterschied hat keine unverhältnismäßigen Folgen, insofern durch das Steuerabkommen vermieden werden soll, dass Pensionen doppelt besteuert werden, jedoch nicht gewährleistet wird, dass die Steuerpflichtigen das vorteilhaftere der beiden Steuersysteme genießen könnten. 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).

Es entbehrt im Übrigen nicht einer vernünftigen Rechtfertigung, im Rahmen von internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Regeln der internationalen Höflichkeit zwischen Staaten zu berücksichtigen, zumal diese im Rahmen von internationalen Organisationen kodifiziert wurden.

Überdies obliegt es dem zuständigen Richter zu beurteilen, in welchem Maße der Aufbau von Pensionsansprüchen aus einem privaten oder einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis erfolgt ist und in welchem Maße der Staat für die Finanzierung des Aufbaus dieser Pensionsansprüche aufgekommen ist.

B.8. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Das Gesetz vom 11. Dezember 2002 « zur Zustimmung zum Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung von Steuerumgehungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zu den Protokollen I und II sowie zum Briefwechsel, geschehen zu Luxemburg am 5. Juni 2001 » verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 7. März 2013.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) M. Bossuyt