



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 5/2022**  
**vom 20. Januar 2022**  
**Geschäftsverzeichnismr. 7459**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters und S. de Bethune, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 24. Oktober 2020, dessen Ausfertigung am 28. Oktober 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 230 [Absatz 1] Nr. 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern er bestimmt, dass die von einem der folgenden Arbeitgeber gezahlten Entlohnungen: dem Belgischen Roten Kreuz, im Rahmen von Hilfeleistungen im Ausland; der Belgischen Technischen Zusammenarbeit, im Rahmen von Hilfeleistungen für Entwicklungsländer; einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe *a*) oder *b*) erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Forschungsprojekten im Ausland; einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Hilfeleistungen für Entwicklungsländer; einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 3 erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Hilfeleistungen für Opfer schwerer Industrieunfälle im Ausland; einem in Artikel 228 § 2 Nr. 6 Buchstabe *c*) erwähnten Arbeitgeber, zugunsten eines Empfängers, der nicht in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, und der es zum Zeitpunkt seiner Anwerbung nicht war und der zum gleichen Zeitpunkt auch kein Einwohner des Königreichs

war, für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von der Steuer der Gebietsfremden befreit sind, wenn dieser Empfänger ‘ direkt in dem Staat angeworben wird, in dem die [...] Tätigkeiten ausgeübt werden ’, während sie von dieser Befreiung ausgeschlossen sind, wenn derselbe Empfänger in jedem anderen Staat der Welt als dem Staat, in dem die Tätigkeiten ausgeübt werden, angeworben wird? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die « Steuer der Gebietsfremden » ist von den vier Einkommensteuern (Artikel 1 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend: EStGB 1992) diejenige, der insbesondere die « Nicht-Einwohner des Königreichs » unterliegen (Artikel 227 Nr. 1 des EStGB 1992).

Diese Steuer wird « auf Einkünfte erhoben, die in Belgien erzielt oder bezogen werden und steuerpflichtig sind » (Artikel 228 § 1 des EStGB 1992).

Während des Steuerjahres 2015 umfassten diese der Steuer der Gebietsfremden unterliegenden Einkünfte die in Artikel 23 § 1 Nr. 4 erwähnten Entlohnungen, die von Gebietsfremden bezogen werden, und direkt oder indirekt zu Lasten eines Einwohners des Königreichs, einer inländischen Gesellschaft oder einer Vereinigung, deren Sitz oder Hauptniederlassung in Belgien liegt, einer belgischen Behörde oder einer belgischen Niederlassung, über die ein Gebietsfremder verfügt, gehen (Artikel 228 § 2 Nr. 6 des EStGB 1992).

In den Artikeln 230 und 231 des EStGB 1992 sind die steuerfreien Einkünfte in der Besteuerungsgrundlage der Gebietsfremden aufgeführt.

B.2. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2015 geltenden Fassung, der bestimmte:

« Steuerfrei sind:

[...]

3. in Artikel 23 § 1 Nr. 4 erwähnte Entlohnungen in dem Maße, wie sie eine vom Empfänger im Ausland ausgeübte Tätigkeit entlohnen und gezahlt oder zuerkannt werden:

*a)* entweder von einem Schuldner, der der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer unterliegt, und sie auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung angerechnet werden,

*b)* oder, wenn der Empfänger direkt in dem Staat angeworben wird, in dem die erwähnten Tätigkeiten ausgeübt werden, er nicht in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, und er es zum Zeitpunkt seiner Anwerbung nicht war und er zum gleichen Zeitpunkt auch kein Einwohner des Königreichs war, von einem der folgenden Arbeitgeber:

- dem Belgischen Roten Kreuz, im Rahmen von Hilfeleistungen im Ausland,
- der Belgischen Technischen Zusammenarbeit, im Rahmen von Hilfeleistungen für Entwicklungsländer,
- einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe *a)* oder *b)* erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Forschungsprojekten im Ausland,
- einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Hilfeleistungen für Entwicklungsländer,
- einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 3 erwähnten Arbeitgeber, im Rahmen von Hilfeleistungen für Opfer schwerer Industrieunfälle im Ausland.

Die in Buchstabe *b)* erwähnte Steuerbefreiung ist nicht anwendbar, wenn die betreffenden Entlohnungen in dem Staat, in dem die Tätigkeiten ausgeübt werden, aufgrund eines Abkommens zur Entwicklungszusammenarbeit von der Steuer befreit sind ».

Aus dem Text von Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b)* des EStGB 1992 ergibt sich, dass die Steuerbefreiung der Entlohnungen, die diese Bestimmung vorsieht, von mehreren kumulativen Bedingungen abhängig ist, die mit der Eigenschaft des Arbeitgebers, der Situation des Empfängers, dem Ort der entlohnten Tätigkeiten und der fehlenden Steuerbefreiung aufgrund eines Abkommens zur Entwicklungszusammenarbeit zusammenhängen.

B.3. Die Streitsache vor dem vorlegenden Richter betrifft die Weigerung der Steuerverwaltung, die von der fraglichen Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung auf Entlohnungen anzuwenden, die die VoG « Médecins Sans frontières » (nachstehend: M.S.F.)

an gebietsfremde Arbeitnehmer zahlt, die in Ländern tätig sind, mit denen Belgien kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat.

Im vorliegenden Fall ist M.S.F., die klagende Partei vor dem vorlegenden Richter, ein « in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 [erwähnter] Arbeitgeber, im Rahmen von Hilfeleistungen für Entwicklungsländer » im Sinne der fraglichen Bestimmung. Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 bezieht sich unter den Einrichtungen, die steuerlich abzugsfähige unentgeltliche Zuwendungen erhalten dürfen, auf Einrichtungen, die Entwicklungsländern Hilfe leisten und als solche zugelassen sind.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diesen Fall.

B.4.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung befragt, insofern die darin vorgesehene Steuerbefreiung der Entlohnungen auf einen Empfänger anwendbar ist, der nicht in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, der es zum Zeitpunkt seiner Anwerbung nicht war und der zum gleichen Zeitpunkt auch kein Einwohner des Königreichs war, für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit, aber nur wenn dieser Empfänger « direkt in dem Staat angeworben wird, in dem die [...] Tätigkeiten ausgeübt werden », während eine solche Befreiung ausgeschlossen ist, wenn derselbe Empfänger in einem anderen Staat als dem Staat, in dem die Tätigkeiten ausgeübt werden, angeworben wird.

B.4.2. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich somit ausschließlich auf den Umstand, dass die Steuerbefreiung der Entlohnungen der Bedingung unterliegt, dass der Empfänger direkt in dem Staat angeworben wurde, in dem die erwähnten Tätigkeiten ausgeübt werden, die in Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 vorgesehen ist, auf den der Gerichtshof deshalb seine Untersuchung beschränkt.

B.5.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.5.2. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, bei der Erhebung einer Steuer deren Befreiungen und Modalitäten festzulegen. Der Gesetzgeber kann jedoch, ohne gegen die Grundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, nicht gewissen Steuerpflichtigen Befreiungen oder Ermäßigungen gewähren und sie anderen, die mit ihnen vergleichbar sind, verweigern, wenn dieser Behandlungsunterschied nicht objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.6.1. In der fraglichen Bestimmung wird der Vorteil der darin vorgesehenen Steuerbefreiung der Entlohnungen von der beanstandeten Bedingung abhängig gemacht, dass der Empfänger der Entlohnungen « direkt in dem Staat angeworben wird, in dem die [...] Tätigkeiten ausgeübt werden ».

Diese Bedingung wurde durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 « zur Ersetzung von Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » (nachstehend: Gesetz vom 7. Dezember 2006) eingefügt, der den Text des fraglichen Artikels 230 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 ersetzt hat.

Gemäß Artikel 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 war der neue Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 auf die ab dem 1. Januar 2007 gezahlten oder zuerkannten Entlohnungen anwendbar.

B.6.2. Vor seiner Ersetzung durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 bestimmte Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992:

« Steuerfrei sind:

[...]

3. in Artikel 23 § 1 Nr. 4 erwähnte Entlohnungen, deren Schuldner nicht der Belgische Staat und keine der Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen und Gemeinden ist, er aber in Belgien der Steuer der natürlichen

Personen, der Gesellschaftsteuer oder der Steuer der juristischen Personen unterliegt, in dem Maße, wie sie eine vom Empfänger im Ausland ausgeübte Tätigkeit entlohnen und auf die Ergebnisse einer im Ausland gelegenen Einrichtung angerechnet werden ».

Ausgehend von der Feststellung, dass die Bedingung für die Anrechnung « nur für Unternehmen Sinn macht » und dass « diese Bedingung nicht von juristischen Personen erfüllt werden kann, die kein Gewerbe betreiben und die der Steuer der juristischen Personen unterliegen », heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfes, aus dem das Gesetz vom 7. Dezember 2006 geworden ist, dass diese Bestimmung, so wie sie formuliert war, zur Folge hatte, « dass ein vorstehend genannter Arbeitnehmer, der vor Ort angeworben wird und der in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat, in der Tat in Belgien der Steuer der Gebietsfremden unterliegt und dass der Schuldner der Entlohnungen an die Staatskasse den geschuldeten Berufssteuervorabzug abführen muss », obgleich « es sich in den meisten Fällen um Personal handelt, das keinerlei Verbindung zu Belgien hat » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2692/001, S. 5).

Um dies zu beheben, bezweckt die fragliche Bestimmung « die in Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnte Steuerbefreiung auf vor Ort angeworbenes Personal von genau benannten Einrichtungen und Vereinigungen, die in genau eingegrenzten Bereichen tätig sind, auszudehnen, sofern dieses Personal in einem Land ansässig ist, mit dem Belgien kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat » (ebenda).

B.6.3. In dem Kommentar zu dem Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 wurde Folgendes dargelegt:

« Afin d'atteindre l'objectif précisé dans l'« exposé général », il est proposé de remplacer l'article 230, alinéa 1er, 3<sup>o</sup>, CIR 92 par une disposition qui fait la distinction entre les rémunérations payées ou attribuées d'une part par des débiteurs assujettis à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés et d'autre part par un certain nombre d'institutions et associations actives dans le domaine de la coopération au développement et de la recherche scientifique.

Pour la première catégorie subsiste la condition selon laquelle il ne peut être question d'une exonération d'impôt que si les rémunérations sont imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger.

Une deuxième catégorie se compose d'institutions comme la Croix Rouge de Belgique, la Coopération technique belge, les universités ou centres universitaires belges, le Fonds National

de la recherche scientifique, les institutions qui viennent en aide aux pays en voie de développement ou aux victimes d'accidents industriels majeurs, institutions qui sont habilitées à recevoir des libéralités déductibles sur le plan fiscal, etc.

[...]

Il n'est pas exigé pour les institutions reprises dans cette deuxième catégorie que les rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger vu le caractère inapplicable de cette condition.

En outre, il est exigé que le personnel soit recruté directement dans l'État où est exercée l'activité professionnelle.

Le bénéficiaire des revenus visés ne peut pas non plus être résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition (ci-après 'État partenaire') ni être résident d'un tel état partenaire au moment de son engagement par un des employeurs pris en considération.

N'entre pas non plus en considération pour l'exonération le bénéficiaire des revenus visés qui, au moment de son recrutement, était résident de la Belgique mais qui après est devenu résident d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition.

Pour être complet, il est précisé que cette règle d'exonération forme une subdivision spécifique de l'impôt des non-résidents et que par conséquent, par définition, elle ne peut jamais être invoquée par des habitants du Royaume soumis à l'impôt des personnes physiques.

[...]

La nouvelle disposition adaptée en fonction des remarques du Conseil d'État s'applique par conséquent à l'égard de tout résident d'un État avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition à condition que l'intéressé ne soit pas un résident de la Belgique au moment de son engagement par un des employeurs visés à la disposition. Cette disposition ne se base plus sur le critère de la nationalité mais bien sur le critère de résidence de manière à éliminer un risque éventuel de discrimination à l'égard des contribuables belges ou des résidents de 'pays limitrophes'.

Cette disposition établit toutefois une distinction entre le personnel engagé en Belgique (à savoir les personnes qui sont des résidents de la Belgique au moment de leur engagement) et le personnel engagé à l'étranger. Seules les rémunérations payées à cette dernière catégorie des membres du personnel sont exonérées d'impôt en Belgique compte tenu de l'absence de lien objectif de ce personnel avec la Belgique.

[...]

[...] Dans la mesure où la nouvelle disposition vise uniquement le personnel engagé à l'étranger à l'exclusion du personnel engagé en Belgique, il ne devrait, en principe, pas y avoir de double exonération. Toutefois, les dispositions fiscales contenues dans les divers accords de coopération technique ne sont pas rédigées de manière uniforme. Afin d'éviter tout double emploi, un alinéa 2 est dès lors ajouté à l'article 230, alinéa 1er, 3°, CIR 92. Celui-ci prévoit

que l'exonération ne s'applique pas aux rémunérations qui sont exonérées d'impôt dans l'État où les activités sont exercées en vertu d'une convention de coopération au développement » (ebenda, SS. 6-10).

B.7.1. Mit der fraglichen Bestimmung soll eine Steuerbefreiungsregelung für Entlohnungen eingeführt werden, die von im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit tätigen Einrichtungen und Vereinigungen, die gemäß Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 auch eine Regelung zur Steuerermäßigung für an sie vorgenommene unentgeltliche Zuwendungen genießen, gezahlt werden.

B.7.2. Durch das Erfordernis, dass der Empfänger der Entlohnungen direkt in dem Staat angeworben wird, in dem die Tätigkeiten der Entwicklungszusammenarbeit der Vereinigung ausgeübt werden, behält die fragliche Bestimmung den Vorteil dieser Steuerbefreiung dem lokalen Personal vor, das in dem Land angestellt wird, in dem die Tätigkeiten der Entwicklungszusammenarbeit ausgeübt werden.

Diese Maßnahme leistet daher einen Beitrag zu den Zielen, die von der belgischen Entwicklungszusammenarbeit verfolgt werden, die gemäß Artikel 3 des Gesetzes vom 19. März 2013 « über die Belgische Entwicklungszusammenarbeit » das allgemeine Ziel der nachhaltigen menschlichen Entwicklung hat und die zur Verwirklichung dieses Ziels Aktionen durchführt, die « zu nachhaltigem und integrativem Wirtschaftswachstum und zur sozioökonomischen und soziokulturellen Entwicklung der Bevölkerung in Entwicklungsländern beitragen, damit ihre Lebensbedingungen verbessert beziehungsweise Armut, Ausgrenzung und Ungleichheit beseitigt werden ».

Angesichts der Ziele der Entwicklungszusammenarbeit und des Umstands, dass der Vorteil der Befreiung nur von Einrichtungen gezahlte Entlohnungen betrifft, die Entwicklungsländern Hilfe leisten und als solche zugelassen sind, ist es gerechtfertigt und verhältnismäßig, den Vorteil dieser Steuerbefreiung dem lokalen Personal vorzubehalten, das – da es direkt im Entwicklungsland angeworben wird – auf diese Weise durch diese von einem in Artikel 145<sup>33</sup> § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 erwähnten Arbeitgeber entlohnte Tätigkeit an dem nachhaltigen Wirtschaftswachstum teilhaben kann, das dieser notwendigerweise in seiner Eigenschaft als im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit zugelassene Einrichtung verfolgt.

B.8. Im Übrigen obliegt es dem vorlegenden Richter, den Begriff der « direkten Anwerbung » anhand der von der fraglichen Bestimmung verfolgten Zielsetzung auszulegen und zu entscheiden, ob und in welchem Maße das System der weltweiten Anwerbung, das von einem Arbeitgeber wie der klagenden Partei vor dem vorlegenden Richter organisiert wird, diesem Begriff entsprechen kann.

B.9. Die Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Insofern er die in ihm vorgesehene Steuerbefreiung der Entlohnungen von der Bedingung abhängig macht, dass der Empfänger direkt in dem Staat angeworben wurde, in dem die erwähnten Tätigkeiten ausgeübt werden, verstößt Artikel 230 Absatz 1 Nr. 3 Buchstabe *b*) des Einkommensteuergesetzbuches 1992 nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Januar 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) P. Nihoul