

Geschäftsverzeichnissnr. 6654
Entscheid Nr. 163/2018 vom 29. November 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 1 des Gesetzes vom 2. September 1980 « zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet in Bern am 28. August 1978 », insofern dadurch Zustimmung zu Artikel 15 § 3 dieses Abkommens erteilt wird, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und R. Leysen, 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*

In seinem Urteil vom 20. April 2017 in Sachen Suzanne Goffart und Vincenzo Bastianelli gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 2. Mai 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« Verstößt Artikel 15 § 3 des am 28. August 1978 zwischen Belgien und der Schweiz geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, unterzeichnet in Bern und gebilligt durch das Gesetz vom 2. September 1980 (*Belgisches Staatsblatt*, 14. Oktober 1980), gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, indem er nicht die gleiche stabile und gesicherte Befreiungsregelung für mit dem internationalen Transport verbundene Entlohnungen eines im internationalen Straßentransport tätigen Berufsfahrers, der in Belgien ansässig ist und vertraglich mit einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz im Großherzogtum Luxemburg hat, verbunden ist, vorsieht und den im internationalen Straßentransport tätigen Berufsfahrer, der in Belgien ansässig ist und vertraglich mit einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, verbunden ist, dem Risiko der Doppelbesteuerung der Gesamtheit oder eines Teils seiner Einkünfte und einer unvorhersehbaren Regelung, die keinerlei Rechtssicherheit bietet, aussetzt?

Verstößt Artikel 15 § 3 des am 28. August 1978 zwischen Belgien und der Schweiz geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, unterzeichnet in Bern und gebilligt durch das Gesetz vom 2. September 1980 (*Belgisches Staatsblatt*, 14. Oktober 1980), gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er eine Diskriminierung einführt, je nachdem, ob der internationale Transport im See-, Flug- oder Straßenverkehr erfolgt, insofern er in Belgien zur Befreiung der Entlohnungen schweizerischen Ursprungs, die von einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, für Leistungen als Arbeitnehmer an Bord eines Luftfahrzeugs oder eines Seeschiffs gezahlt werden, führt, während er in Belgien zur Besteuerung der Entlohnungen schweizerischen Ursprungs, die von einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, für Leistungen als Arbeitnehmer an Bord eines Zuges oder eines Lastkraftwagens gezahlt werden, führt? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 1 des Gesetzes vom 2. September 1980 « zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet in Bern am

28. August 1978 » (nachstehend: belgisch-schweizerisches Abkommen vom 28. August 1978), insofern dadurch Zustimmung zu Artikel 15 § 3 dieses Abkommens erteilt wird.

Artikel 15 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 bestimmt:

« § 1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

§ 2. Ungeachtet des § 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tagen während des betreffenden Steuerjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

§ 3. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet ».

B.1.2. Artikel 15 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 regelt die Verteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Belgien und der Schweiz für Löhne, Gehälter und andere gleichartige Vergütungen, die in Belgien, in der Schweiz oder in diesen beiden Staaten ansässige Personen aus unselbständiger Arbeit beziehen (Artikel 1 desselben Abkommens).

Aufgrund von Artikel 15 § 1 steht die Befugnis, die von Ansässigen eines Vertragsstaates aus unselbständiger Arbeit erhaltenen Vergütungen zu besteuern, in erster Linie dem Vertragsstaat zu, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist. Wird die Arbeit jedoch in einem anderen Staat ausgeübt, wird die Besteuerungsbefugnis grundsätzlich dem Vertragsstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, zugewiesen.

Artikel 15 § 2 sieht eine Ausnahme von der in Artikel 15 § 1 enthaltenen allgemeinen Regel vor: Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, werden ausschließlich in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn drei Bedingungen erfüllt sind: (a) Der Arbeitnehmer hält sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres auf, b) die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und c) die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (sogenannte « 183 Tage »-Regel).

Schließlich sieht Artikel 15 § 3 eine Sonderregelung für Vergütungen für unselbständige Arbeit vor, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird. Solche Vergütungen werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sich der tatsächliche Geschäftsführungssitz des Unternehmens befindet.

B.2.1. In der vom vorlegenden Richter angenommenen Auslegung bedeutet die Bestimmung, dass eine Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird, im Sinne von Artikel 15 § 1 *in fine* des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978, dass die Besteuerungsbefugnis ausschließlich der Schweiz zusteht, wenn nachgewiesen ist, dass der Arbeitnehmer sich tatsächlich physisch in der Schweiz aufhält.

Diese Auslegung entspricht der des Kassationshofs, der durch einen Entscheid vom 15. Oktober 2015 (F.13.0120.N) zu Artikel 15 § 1 des am 16. Oktober 1969 zwischen Belgien und Dänemark abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der fast wortgleich mit Artikel 15 § 1 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 abgefasst ist, Folgendes geurteilt hat:

« 1. En vertu de l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969 entre la Belgique et le Danemark en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

En vertu de cette disposition conventionnelle, le pouvoir d'imposer les rémunérations revient en premier lieu à l'État dont le travailleur est résident. Si l'emploi est toutefois exercé dans un autre État, ce qui implique la présence physique du travailleur dans cet État pour exercer son activité, le pouvoir d'imposition est, en principe, attribué à l'État dans lequel l'emploi est exercé.

En cas de transport international par camion, l'État dans lequel l'entreprise de transport est établie n'a le pouvoir d'imposer les rémunérations que pour les jours pendant lesquels le chauffeur de camion a effectivement travaillé dans cet État.

2. Les juges d'appel ont constaté que :

- le premier défendeur est domicilié en Belgique;
- il est occupé en tant que chauffeur de camion effectuant des transports internationaux pour une firme danoise;
- des transports sont effectués dans divers pays sans qu'il existe des données détaillées du nombre d'heures prestées ou des kilomètres effectués ou des heures prestées dans chaque pays séparément;
- les camions sont immatriculés au Danemark et les transports sont organisés à partir de ce pays.

3. Les juges d'appel ont considéré que :

- pour déterminer la notion d'« exercice d'un emploi dans un autre état » que l'état du domicile, le critère de la « présence physique » est impossible à appliquer à l'égard d'un chauffeur de camion effectuant presque quotidiennement des transports internationaux dans divers pays;
- les revenus du premier défendeur pour les prestations de chauffeur de camion effectuant des transports internationaux pour une firme danoise, ne sont pas soumis aux impôts en Belgique, en application de l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969.

4. Les juges d'appel, qui, en ce qui concerne les exercices 2003, 2004 et 2006, attribuent ainsi le pouvoir d'imposition, pour les revenus résultant d'un travail non-indépendant exercé partiellement dans un État autre que celui dans lequel le travailleur est résident, à l'État dans lequel l'emploi est exercé sans tenir compte de l'étendue des prestations qui ont été accomplies en-dehors du territoire de cet État, ont violé l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969.

Dans cette mesure, le moyen est fondé ».

Der Kassationshof hat sich im gleichen Sinne zu Artikel 15 § 1 des am 19. Oktober 1970 zwischen Belgien und den Niederlanden abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geäußert (Kass., 15. Oktober 2015, F.14.0083.N, nicht veröffentlicht).

B.2.2. Aufgrund von Artikel 15 § 1 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978, so wie er durch den vorlegenden Richter ausgelegt wird, werden Entlohnungen, die ein im internationalen Straßentransport tätiger Fahrer bezieht, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, grundsätzlich in Belgien besteuert, das der Vertragsstaat des Aufenthalts des Arbeitnehmers ist (Artikel 15 § 1 erster Satz). Die Schweiz, die der Vertragsstaat ist, in dem die Arbeit ausgeübt wird, hat die Befugnis, diese Entlohnungen zu besteuern « nur für die Tage, an denen der Lastkraftwagenfahrer tatsächlich in diesem Staat gearbeitet hat » (Artikel 15 § 1 zweiter Satz) (Kass., 15. Oktober 2015, F.13.0120.N; Kass., 15. Oktober 2015, F.14.0083.N, nicht veröffentlicht).

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.3.1. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung zu prüfen, insofern sie in Belgien zur Steuerbefreiung der Entlohnungen schweizerischen Ursprungs, die von einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, für Leistungen als Arbeitnehmer an Bord eines Luftfahrzeugs oder eines Schiffs gezahlt werden, und sie in Belgien zur Besteuerung der Entlohnungen schweizerischen Ursprungs, die von einem Arbeitgeber, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, für Leistungen als Arbeitnehmer an Bord eines Zuges oder eines Lastkraftwagens gezahlt werden, führt.

B.3.2. Der vorlegende Richter vergleicht die Situation des Lohnempfängers, der in Belgien ansässig ist, bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, der an Bord eines Zuges oder eines Lastkraftwagens arbeitet und auf den Artikel 15 § 1 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 anwendbar ist, mit der Situation eines Lohnempfängers, der in Belgien ansässig ist, bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, der an Bord eines Luftfahrzeugs oder eines Schiffs arbeitet und auf den Artikel 15 § 3 desselben Abkommens anwendbar ist.

Folglich ergibt sich der Behandlungsunterschied, zu dem der Gerichtshof befragt wird, aus Artikel 15 § 3 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 in Verbindung mit Artikel 15 § 1 desselben Abkommens.

B.4. Das Ausgangsverfahren betrifft die Besteuerung in Belgien der Entlohnungen, die von einem im internationalen Straßentransport tätigen Fahrer bezogen werden, der in Belgien ansässig ist und der für ein Unternehmen arbeitet, das seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat.

Folglich prüft der Gerichtshof den vorerwähnten Behandlungsunterschied nur insofern er sich auf im internationalen Straßentransport tätige Fahrer bezieht, ohne die Situation von Personalmitgliedern von Eisenbahngesellschaften zu prüfen, die im Übrigen in Artikel 19 § 3 Absatz 2 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 gesondert behandelt wird.

B.5. Aus dem in B.2.2 Erwähnten geht hervor, dass aufgrund von Artikel 15 § 1 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978, so wie er durch den vorliegenden Richter ausgelegt wird, Entlohnungen, die ein im internationalen Straßentransport tätiger Fahrer bezieht, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, grundsätzlich in Belgien besteuert werden, das der Vertragsstaat des Aufenthalts des Arbeitnehmers ist. Diese Entlohnungen werden in der Schweiz, die der Vertragsstaat ist, in dem die Arbeit ausgeübt wird, nur für die Tage, an denen der Lastkraftwagenfahrer tatsächlich in diesem Staat gearbeitet hat, besteuert.

Hingegen werden aufgrund von Artikel 15 § 3 desselben Abkommens, so wie er durch den vorliegenden Richter ausgelegt wird, Entlohnungen, die ein Lohnempfänger bezieht, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat und der « an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, » beschäftigt ist, vollständig in der Schweiz besteuert, die der Vertragsstaat ist, auf dessen Staatsgebiet das Unternehmen seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz hat.

B.6. Da die Prüfung durch den Gerichtshof die Analyse des Inhalts von Artikel 15 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 umfasst, muss der Gerichtshof berücksichtigen, dass es sich hierbei nicht um einen einseitigen Hoheitsakt handelt, sondern um eine Vertragsnorm, zu deren Einhaltung gegenüber einem anderen Staat Belgien sich völkerrechtlich verpflichtet hat.

B.7.1. Ebenso wie die anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt das belgisch-schweizerische Abkommen vom 28. August 1978 in erster Linie, die internationale Doppelbesteuerung abzuschaffen oder 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.

B.7.2. In der Begründung des Gesetzentwurfs zur Billigung des Abkommens ist präzisiert, dass dieses weitgehend auf dem Musterabkommen beruht, das auf internationaler Ebene durch die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erstellt wurde (*Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1979, Nr. 255/1, S. 2).

B.8.1. Die fragliche Bestimmung beruht auf Artikel 15 Absatz 3 des Musterabkommens der OECD in der Fassung zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des belgisch-schweizerischen Abkommens am 28. August 1978 und bis zum 20. November 2017:

« Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, article 15 « Revenus d'emploi », pp. 33-34).

B.8.2. Seit dem « Update 2017 zum OECD-Musterabkommen » vom 21. November 2017 lautet Artikel 15 Absatz 3 des Musterabkommens wie folgt:

« Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié, en tant que membre de

l'équipage régulier d'un navire ou aéronef, exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à l'exception d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État » (OECD (2017), *Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Éditions OCDE, article 15, paragraphe 3, p. 39, traduction libre).

Daraus ergibt sich, dass Artikel 15 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens seit dem 21. November 2017 vorsieht, dass Vergütungen für unselbständige Arbeit als Mitglied der ständigen Besatzung an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, grundsätzlich im Vertragsstaat des Aufenthalts des Arbeitnehmers besteuert werden.

B.9. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen ist für die OECD-Mitgliedstaaten nicht verbindlich. Insofern dieser Kommentar das Ergebnis der von den Vertretern der Mitgliedstaaten im OECD-Ausschuss für Steuerfragen geführten Diskussionen ist, spiegelt er jedoch wider, wie der Text des Musterabkommens von den Mitgliedstaaten gedacht war.

B.10. Die Absätze 9 und 10 des Kommentars zu Artikel 15 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens hatten in ihrer Fassung vor dem 21. November 2017 folgenden Wortlaut:

« 9. Le paragraphe 3 rend applicable aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans les Commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité s'agissant des revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est de la rémunération de l'équipage [...] ».

« 10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers ou des salariés travaillant à bord de camions et de trains entre plusieurs États n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, éditions OCDE, Commentaires sur l'article 15 concernant les revenus d'emploi, paragraphes 9 et 10, pp. 294-295).

B.11. Daraus ergibt sich, dass es nach Auffassung der OECD-Mitgliedstaaten besser ist, die Behandlung der Besteuerung von Einkünften von Arbeitnehmern, die an Bord eines

Lastkraftwagens arbeiten, den betroffenen Staaten in bilateralen Abkommen zu überlassen, ohne dass es erforderlich ist, eine besondere Bestimmung bezüglich dieser Problematik in dem Musterabkommen der OECD vorzusehen.

Sie haben jedoch über Artikel 15 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens eine besondere Bestimmung in Bezug auf die Besteuerung von Einkünften der Besatzungen von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr oder von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, eingeführt, um « in einem gewissen Maße » die auf diese Vergütungen anwendbare Regel an die in Artikel 8 des OECD-Musterabkommens enthaltene, für die Gewinne von Unternehmen geltende Regel, die diese Seeschiffe, Schiffe oder Luftfahrzeuge betreiben, anzupassen.

Aufgrund der letztgenannten Bestimmung werden Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr und Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, nur « in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, » besteuert.

Nach Absatz 1 des Kommentars zu Artikel 8 des Musterabkommens, wie er vor dem 21. November 2017 abgefasst war:

« La disposition du paragraphe 1 qui concerne les bénéfices de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs a pour but d'assurer que ces bénéfices seront imposés dans un seul État. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. L'expression ' trafic international ' est définie à l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, éditions OCDE, Commentaires sur l'article 8 concernant l'imposition des bénéfices provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne, paragraphe 1er, p. 190).

Vor dem 21. November 2017 hatte Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e) des Musterabkommens folgenden Wortlaut:

« Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente : [...] l'expression ' trafic international ' désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale*

concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, éditions OCDE, article 3 « Définitions générales », paragraphe 1, e), p. 25).

Nach Absatz 5 des Kommentars zu Artikel 3 des Musterabkommens, wie er vor dem 21. November 2017 abgefasst war:

« La définition de l'expression ' trafic international ' est fondée sur le principe exposé au paragraphe 1 de l'article 8 suivant lequel, étant donné le caractère spécial des opérations ainsi visées, seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette forme d'exploitation de navires ou d'aéronefs[...] » (*ibid.*, Commentaires sur l'article 3 concernant les définitions générales, p. 85).

B.12. Angesichts der Absicht, die Besteuerung von Entlohnungen der Besatzungen von Seeschiffen, Schiffen oder Luftfahrzeugen an die Besteuerung der Gewinne von Unternehmen anzupassen, die diese Seeschiffe, Schiffe oder Luftfahrzeuge betreiben, konnte der Gesetzgeber vernünftigerweise seine Zustimmung zu einem internationalen Abkommen erteilen, das vorsieht, dass nur die Entlohnungen von Arbeitnehmern, die an Bord von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, oder von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und nicht die Entlohnungen von im internationalen Straßentransport tätigen Fahrern in dem Staat besteuert werden, in dem sich der tatsächliche Geschäftsführungssitz des Arbeitgebers befindet.

Die Besteuerung der Entlohnungen von im internationalen Straßentransport tätigen Fahrern ist außerdem Gegenstand von unterschiedlichen Lösungen in anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die von Belgien abgeschlossen wurden.

Die fragliche Bestimmung hat keine unverhältnismäßigen Folgen, da es Artikel 26 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 ermöglicht, wenn eine Person der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung führen oder führen werden, innerhalb von drei Jahren ein Verständigungsverfahren einzuleiten, um eine Abänderung der nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung zu erreichen.

B.13. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.14.1. Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu prüfen, insofern diese Bestimmung nicht die gleiche Befreiungsregelung für mit dem internationalen Transport verbundene Entlohnungen eines im internationalen Straßentransport tätigen Fahrers, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, vorsieht wie für den im internationalen Straßentransport tätigen Fahrer, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz im Großherzogtum Luxemburg hat.

B.14.2. Der vorliegende Richter vergleicht die Situation des im internationalen Straßentransport tätigen Fahrers, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz in der Schweiz hat, und auf den Artikel 15 § 1 des belgisch-schweizerischen Abkommens vom 28. August 1978 anwendbar ist, mit der Situation des im internationalen Straßentransport tätigen Fahrers, der in Belgien ansässig ist und bei einem Arbeitgeber unter Vertrag steht, der seinen tatsächlichen Geschäftsführungssitz im Großherzogtum Luxemburg hat, und auf den Artikel 15 § 3 des am 17. September 1970 zwischen Belgien und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichneten Abkommens, das durch das Gesetz vom 14. Dezember 1972 gebilligt wurde, (nachstehend: belgisch-luxemburgisches Abkommen vom 17. September 1970) anwendbar ist, insofern Ersterer den Nachweis seines physischen Aufenthalts in der Schweiz erbringen muss, um die Befreiung seiner beruflichen Einkünfte von der Steuer der natürlichen Personen in Belgien zu erhalten, während bei Letzterem die Entlohnungen als Vergütungen angesehen werden, die mit einer im Großherzogtum Luxemburg ausgeübten Tätigkeit verbunden sind und in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 15 § 3 des belgisch-luxemburgischen Abkommens vom 17. September 1970, wie er durch das Zusatzabkommen vom 11. Dezember 2002, das durch das Gesetz vom 17. Dezember 2004 gebilligt wurde, abgeändert wurde, bestimmt nämlich:

« Par dérogation aux §§ 1 et 2 et sous la réserve mentionnée au § 1, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire ou routier exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure en trafic international, sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'État contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise et sont imposables dans cet État ».

B.15. Der in B.14.2 erwähnte Behandlungsunterschied ist dadurch zu erklären, dass die Vertragsparteien ihre Befugnis ausgeübt haben, internationale Verpflichtungen einzugehen.

Somit ist unter Berücksichtigung des in B.6 und B.12 Erwähnten der Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt.

B.16. Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 1 des Gesetzes vom 2. September 1980 « zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet in Bern am 28. August 1978 », insofern dadurch Zustimmung zu Artikel 15 § 3 dieses Abkommens in Verbindung mit § 1 derselben Bestimmung erteilt wird, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 29. November 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) F. Daoût