

**Doppelbesteuerung
der Bezüge von
Grenzgängern mit
französisch-belgischer
Staatsangehörigkeit
aus einer Tätigkeit im
öffentlichen Dienst
(BE-FR)**

Oktober 2023

TASK FORCE



Grenzgänger / Frontaliers

Task Force Grenzgänger 3.0
der Großregion

**Doppelbesteuerung
der Bezüge von
Grenzgängern mit
französisch-belgischer
Staatsangehörigkeit
aus einer Tätigkeit im
öffentlichen Dienst
(BE-FR)**

Oktober 2023

Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion

Arbeitskammer des Saarlandes

Fritz-Dobisch-Straße 6–8

66111 Saarbrücken

task-force-grenzgaenger@arbeitskammer.de

Doppelbesteuerung der Bezüge von Grenzgängern mit französisch-belgischer Staatsangehörigkeit aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst (BE-FR) Rechtsgutachten, Oktober 2023

Autorinnen: Alfonsine Camiolo, Christiana Ijezie

Finanziert durch die Partner der Großregion:

Staatskanzlei des Saarlandes

Ministerium für Arbeit, Soziales, Transformation und Digitalisierung des Landes Rheinland-Pfalz

Ministerium für Arbeit, Luxemburg

Region Grand Est

Präфекtur Grand Est

Departement Moselle

Service public de Wallonie économie emploi formation recherche

Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgien

Hinweis:

Zur besseren Lesbarkeit und Übersetzbarkeit wurde in dieser Broschüre darauf verzichtet, immer gleichzeitig die weibliche und die männliche Schreibweise zu benutzen. Die benutzten Formulierungen umfassen in gleicher Weise immer Männer, Frauen und dem diversen Geschlecht zugehörige Personen.

Haftungsausschluss:

Für die in dieser Broschüre bereitgestellten Informationen gilt Haftungsausschluss. Die Informationen wurden sorgfältig zusammengestellt und übersetzt. Dennoch können Irrtümer nicht ausgeschlossen werden.

Urheberrechte:

© Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion, Oktober 2023

Das Werk einschließlich aller Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung der Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion unzulässig.



Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Beschreibung des Mobilitätshemmnisses	2
III.	Darstellung und Analyse des rechtlichen Rahmens	2
1.	Bestimmungen des derzeit geltenden DBA FR-BE	3
2.	Inhalt der Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008	4
3.	Das Urteil des belgischen Kassationshofs vom 17. September 2020 und seine Folgen	5
a.	Gerichtliche Infragestellung der Verständigungsvereinbarung	6
b.	Einseitige Änderung der Praxis der belgischen Steuerverwaltung	8
4.	Folge: liegt eine juristische Doppelbesteuerung vor?	9
IV.	Lösungsansätze	9
1.	Eine für die Zukunft entscheidende Frage: das neue DBA vom 9. November 2021	10
2.	Bereits eingetretene Doppelbesteuerungsfälle: Rückgriff auf das Verständigungsverfahren	14
V.	Fazit	17



I. Einleitung

Internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) werden zwischen Staaten bilateral abgeschlossen, mit dem Hauptziel die Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem Regelungen zur Verteilung des Besteuerungsrechts je nach Art der Einkünfte getroffen werden. So werden z.B. Einkünfte von Grenzgängern nur in einem Staat besteuert: entweder im Beschäftigungs- oder im Wohnsitzstaat. In seltenen Fällen kann es jedoch trotz des Bestehens eines DBA zu einer Doppelbesteuerung kommen, insbesondere wenn die beiden Vertragsstaaten die Bestimmungen dieses Abkommens unterschiedlich zur Anwendung bringen.

Die Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0) wurde von ihren Kooperationspartnern und von ihrem Netzwerkpartner Frontaliers Grand Est¹, der seinerseits von einer Gruppe von Grenzgängern um Unterstützung gebeten wurde, auf mehrere konkrete Fälle einer Doppelbesteuerung innerhalb der Großregion zwischen Belgien und Frankreich hingewiesen. Davon betroffen sind die Einkünfte von im öffentlichen Dienst tätigen Grenzgängern mit doppelter Staatsangehörigkeit. Es ist derzeit nicht möglich, die Anzahl der Personen zu schätzen, die von dieser Doppelbesteuerung betroffen sind.

In diesem Rechtsgutachten beschreibt die TFG 3.0 zunächst dieses auf dem Arbeitsmarkt der Großregion bestehende Mobilitätshemmnis (II.). Danach folgt eine Schilderung und Analyse des rechtlichen Rahmens, um die zur Doppelbesteuerung führenden Zusammenhänge begreifbar zu machen (III.). Abschließend werden Ansätze zur Lösung des Problems aufgezeigt (IV.).

¹ <https://frontaliers-grandest.eu/de/startseite/>



II. Beschreibung des Mobilitätshemmnisses

Das Mobilitätshemmnis wird folgendermaßen beschrieben: die Einkünfte von Grenzgängern, die die französische und belgische Staatsbürgerschaft besitzen, in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig sind, werden derzeit von Frankreich und Belgien besteuert.

Bisher wurden ihre Bezüge aus dem öffentlichen Dienst in Frankreich ausschließlich dort besteuert, da dieser Staat aufgrund einer zwischen den beiden Staaten zur Auslegung des DBA FR-BE abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung dafür zuständig war.

Mit Urteil vom 17. September 2020 stellte jedoch der belgische Kassationshof diese Verständigungsvereinbarung mit der Begründung in Frage, dass sie nicht verbindlich ist und folglich für die Gerichte nicht bindend sein kann. Der Gerichtshof interpretierte den Wortlaut des Steuerabkommens und gelangte zum gegenteiligen Ergebnis: das Besteuerungsrecht steht ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu. Die belgischen Steuerbehörden folgten dieser Auffassung, so dass die betroffenen Steuerpflichtigen nunmehr in Belgien rückwirkend ab 2020 einkommensteuerpflichtig sind, obwohl die betroffenen Einkünfte parallel dazu in Frankreich versteuert wurden und nach wie vor versteuert werden.

Nach dieser kurzen Beschreibung des gemeldeten Mobilitätshemmnisses folgt im nächsten Abschnitt eine Erörterung der rechtlichen Aspekte der Problematik. Zur Veranschaulichung und zum besseren Verständnis sollen Beispiele beitragen, die im Verlauf des Rechtsgutachtens immer wieder aufgegriffen werden.

III. Darstellung und Analyse des rechtlichen Rahmens

Zunächst beschreibt und analysiert die TFG 3.0 den rechtlichen Rahmen, um die Problematik besser zu beleuchten. Nach einer Darstellung der



Bestimmungen des derzeit geltenden DBA FR-BE (1.) und des Inhalts der Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008 (2.) folgt eine Erörterung des Urteils des belgischen Kassationshofs vom 17. September 2020 und seiner Folgen (3.). Abschließend wird geprüft, ob eine juristische Doppelbesteuerung vorliegt (4.).

1. Bestimmungen des derzeit geltenden DBA FR-BE

Am 9. November 2021 wurde ein neues DBA zwischen Belgien und Frankreich unterzeichnet. Dieses befindet sich noch im Ratifizierungsprozess (siehe Seite 9). Die untersuchte Doppelbesteuerungsproblematik fällt unter die Anwendung der Regeln des mehrfach geänderten französisch-belgischen DBA vom 10. März 1964², das, obwohl es manchmal schon als "ehemaliges Abkommen" bezeichnet wird, zum Zeitpunkt dieses Dossiers noch das geltende ist.

Artikel 10 regelt die Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Gehältern und Löhnen, die ein Staat oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die keine gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit ausübt, bezahlt.

Gemäß Artikel 10 Abs. 1 werden solche Bezüge aus dem öffentlichen Dienst ausschließlich im auszahlenden Staat, d.h. im Kassenstaat besteuert.

Beispiel 1: Ein französischer Staatsbürger ist in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig. Für die Besteuerung seiner Einkünfte ist ausschließlich Frankreich zuständig.

² Abkommen zwischen Frankreich und Belgien vom 10. März 1964 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung von Regeln über die gegenseitige Verwaltungs- und Rechtshilfe im Bereich der Einkommensteuer (in Verbindung mit einem Protokoll), geändert gemäß Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971, 8. Februar 1999, 12. Dezember 2008 und 7. Juli 2009 (Abkommen), modifiziert durch das am 7. Juni 2017 von Frankreich und Belgien unterzeichnete mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung („BEPS-MLI“).



In Artikel 10 Abs. 3 ist eine Ausnahme vorgesehen: die in Artikel 10 Abs. 1 festgelegte Regelung gilt nicht, wenn Arbeitnehmer, Beamte oder Bedienstete des öffentlichen Dienstes die Staatsbürgerschaft des anderen Staates besitzen.

Beispiel 2: Ein belgischer Staatsbürger ist in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig. In diesem Fall kommt das Kassenstaatsprinzip nicht zur Anwendung.

Welcher Staat ist dann zuständig? Der andere Staat, also der Wohnsitzstaat, wie man durch Rückschluss annehmen könnte? Allein aus dem Wortlaut des Artikels kann eine Antwort auf diese Frage nicht hergeleitet werden.

Es mussten daher Fragen im Zusammenhang mit der Auslegung von Artikel 10 DBA beantwortet werden, insbesondere bezüglich des Staates, der im Rahmen von Artikel 10 Abs. 3 die Steuerhoheit besitzt. Darüber hinaus waren Fragen in Bezug auf die Anwendung dieses Artikels auf Personen zu klären, die sowohl die französische als auch die belgische Staatsbürgerschaft besitzen. Zur Regelung dieser Fragen, haben die beiden Staaten am 4. August 2008³ eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen, die im nächsten Abschnitt erörtert wird.

2. Inhalt der Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008

Zur Frage, welchem Staat nach Art. 10 Abs. 3 das Besteuerungsrecht an Einkünften zukommt, regelt die Verständigungsvereinbarung, die im Rahmen des Verständigungsverfahrens gemäß Artikel 24 Abs. 2 DBA FR-BE abgeschlossen wurde, dass Vergütungen, die gemäß Artikel 10 Abs. 3 aus dem

3 „INT – Steuerabkommen zwischen Frankreich und Belgien im Bereich der Einkommensteuer – Besteuerungsregeln für öffentliche Gehälter und Ruhegelder, private Gehälter und Löhne, Einkünfte von Studenten, private Ruhegelder und Leibrenten“, Titel I, a, Ziff. 1, BOI-INT-CVB-BEL-10-30, veröffentlicht im BOFIP am 12.09.2012

„Verwaltung des Steuerwesens der Unternehmen und Einkünfte – Vereinbarung zwischen den französischen und belgischen Behörden über die Anwendung von Artikel 10 Abs. 3 des am 10. März 1964 abgeschlossenen französisch-belgischen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“, numac 2009003401, veröffentlicht im belgischen Staatsblatt am 09.11.2009.



Geltungsbereich des Artikels 10 Abs. 1 ausgeschlossen sind, ausschließlich im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.

Kommen wir auf das oben aufgeführte Beispiel 2 zurück: Ein in Belgien ansässiger belgischer Staatsbürger ist in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig. In diesem Fall kommt das Kassenstaatsprinzip nicht zur Anwendung, so dass ausschließlich Belgien zur Besteuerung seiner Bezüge berechtigt ist.

Was Doppelstaatsbürger anbelangt, wurde klargestellt, dass diese Vereinbarung nicht für französisch-belgische Doppelstaatsbürger gilt, deren Bezüge weiterhin unter Artikel 10 Abs. 1 DBA fallen, also im Kassenstaat besteuert werden.

Beispiel 3: Ein Beamter der französischen Verwaltungsbehörden ist in Frankreich beschäftigt, in Belgien ansässig und besitzt die belgische und die französische Staatsbürgerschaft. Nach Maßgabe der Verständigungsvereinbarung werden seine Bezüge gemäß Artikel 10 Abs. 1 im Kassenstaat, also in Frankreich, besteuert.

In der Praxis gingen die Steuerbehörden der beiden Staaten im Einklang mit dieser Lösung vor, bis die unten näher dargestellte Entscheidung der belgischen Justiz dieses Gleichgewicht in Frage stellte.

3. Das Urteil des belgischen Kassationshofs vom 17. September 2020 und seine Folgen

Mit Urteil des belgischen Kassationshofs vom 17. September 2020⁴ wurde die Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008 gerichtlich in Frage gestellt

⁴ Kassationshof – Urteil F-20200917-6 (F.19.0021.F) vom 17. September 2020.



(a.), was zu einer einseitigen Änderung der Praxis der belgischen Steuerverwaltung führte (b.).

a. Gerichtliche Infragestellung der Verständigungsvereinbarung

Der belgische Kassationshof, oberstes Gericht der ordentlichen Gerichtsbarkeit Belgiens und damit letzte Instanz in Zivil- und Strafverfahren, entschied in seinem Urteil vom 17. September 2020 über die Auslegung von Artikel 10 DBA FR-BE. Das Verfahren betraf einen in Frankreich ansässigen französisch-belgischen Doppelstaatsbürger, der von einer belgischen öffentlich-rechtlichen Körperschaft bezahlte Pensionen bezieht.

Der Kassationshof gelangte zur Auffassung, dass die zwischen Frankreich und Belgien abgeschlossene Verständigungsvereinbarung nicht verbindlich ist und deshalb von den Gerichten aus folgenden Gründen nicht zur Anwendung gebracht werden soll: diese Vereinbarung geht über die Klarstellung von Details hinaus, was dem Verständigungsverfahren gemäß Artikel 24 Abs. 2 DBA zuwiderläuft. Nach Ansicht der Richter berechtigt dieser Artikel die Behörden nicht, von den Bestimmungen des Abkommens abzuweichen oder ihre Anwendung von neuen Bedingungen abhängig zu machen.

Artikel 10 Abs. 3 verlange nicht, dass eine Person die Staatsbürgerschaft des Wohnsitzstaates besitzt, ohne gleichzeitig Staatsbürger des anderen Staates zu sein. Insoweit folgt der Kassationshof den Erwägungen des Berufungsgerichts (Gericht zweiter Instanz), wonach für den Fall, dass Artikel 10 Abs. 1 nach den Maßgaben des Artikel 10 Abs. 3 nicht zur Anwendung kommt, auf die subsidiäre Regelung gemäß Artikel 18 DBA zurückgegriffen werden muss, so dass das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zusteht.

Wiederholung von Beispiel 3, diesmal unter Anwendung der Lösung des belgischen Kassationshofs: *Ein Beamter der französischen Verwaltungsbehörden ist in Frankreich beschäftigt, in Belgien ansässig*



und besitzt die belgische und die französische Staatsbürgerschaft. Auf Basis der Entscheidung des Kassationshofes sind die bezogenen Gehälter gemäß Artikel 10 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 18 DBA im Wohnsitzstaat Belgien zu besteuern, weil der Empfänger die belgische Staatsbürgerschaft besitzt.

Angesichts des von den zuständigen Behörden der beiden Staaten in der Verständigungsvereinbarung zum Ausdruck gebrachten Willens, erscheint es gerechtfertigt, die Begründetheit des Urteils des belgischen Kassationshofs, das im Endeffekt ein bestehendes Gleichgewicht stört, zu hinterfragen. Die Finanzverwaltungen machten von dem in Artikel 24 Abs. 2 DBA vorgesehenen Verständigungsverfahren Gebrauch, um sich auf die Auslegung dieses Abkommens zu einigen. Im Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 - einem völkerrechtlichen Instrument - heißt es in Artikel 31, dass ein Vertrag nach Treu und Glauben, in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen ist. Dieser Zusammenhang umfasst jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen. Das Steuerabkommen müsste also logischerweise nach Maßgabe der später abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung ausgelegt werden. Der belgische Kassationshof wies dieses Argument jedoch mit der Begründung zurück, dass Artikel 24 Abs. 2 des Abkommens es den Behörden nicht gestatte, von den Bestimmungen dieses Abkommens abzuweichen oder ihre Anwendung von darin nicht vorgesehenen Bedingungen abhängig zu machen, so dass die Finanzverwaltungen gewissermaßen über die nach diesem Artikel zustehenden Befugnisse hinausgegangen sind. Diese Lösung, wonach eine Auslegungsvereinbarung nicht über den Wortlaut des Abkommens hinausgehen darf und - sofern dies der Fall ist - für die Gerichte nicht bindend ist, ist auch in der Steuerrechtsprechung anderer Staaten zu



finden⁵. In der belgischen Rechtsliteratur ist man offensichtlich ebenfalls der Ansicht, dass Auslegungsvereinbarungen zwischen Finanzverwaltungen für die Gerichte nicht verbindlich sind, allerdings aufgrund anderer, mit dem Rang dieser Vereinbarungen in der internen Rechtsordnung im Zusammenhang stehenden Erwägungen.⁶

b. Einseitige Änderung der Praxis der belgischen Steuerverwaltung

Den der TFG 3.0 von ihren Partnern übermittelten Auskünften und anderen online verfügbaren Informationsquellen⁷ ist zu entnehmen, dass die belgische Finanzverwaltung die Entscheidung des Kassationshofs zur Kenntnis genommen und beschlossen hat, die sich daraus ergebende Lösung rückwirkend ab dem Einkommenssteuerzeitraum 2020 zur Anwendung zu bringen. Deshalb haben die betroffenen Grenzgänger einen Steuerbescheid (Steuerabrechnung) erhalten, demzufolge ihre in diesem Zeitraum aus dem öffentlichen Dienst bezogenen Einkünfte in Belgien einkommensteuerpflichtig sind. Problem dabei ist, dass diese Einkünfte bereits in Frankreich versteuert wurden.

Bisher ist nicht bekannt, dass Belgien Frankreich gegenüber die Kündigung der Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008 mitgeteilt hat. Wurde die

5 Ständige Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs: Urteil vom 02.09.2009 – I R 111/08, Urteil vom 10.06.2015 – I R 79/13, Urteil vom 28.06.2023 – I R 43/20.

6 Siehe diesbezüglich P. d'ARGENT, A. DE VAUCLEROY, F. DOPAGNE und E. LANOTTE „Jurisprudence Belge relative au droit international public (2012-2017)“, *Revue belge de droit international*, 2018/1, S. 213 und 214, und

„De la fiscalité transfrontalière et de l'apport de la Cour, de la Brussels International Business Court et des bitcoins“, feierliche Eröffnungsversammlung des belgischen Kassationshofs – 3. September 2018, S. 13 und 14.

7 Siehe diesbezüglich: <https://lesfrancais.press/la-Belgien-impose-les-fonctionnaires-francais-ayant-la-double-nationalite/>, <http://www.ceciliagondard.be/double-imposition-des-binationaux-dernieres-nouvelles/>, <https://www.senat.fr/questions/base/2023/qSEQ23030486S.html>, <https://www.assemblee-france.fr/probleme-de-double-imposition-des-revenus-de-source-publique-pour-les-contribuables-franco-belges-residant-en-Belgien-3134.html>, <https://www.senat.fr/questions/base/2022/qSEQ221204101.html>, schriftliche Anfrage von Benoît Piedboeuf, MR, veröffentlicht am 21.04.2022, und Antwort des Finanzministeriums, veröffentlicht am 27.06.2022: <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislaf=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml>, zuletzt abgerufen am 18.10.2023.



Vereinbarung nicht gekündigt, ist sie noch in Kraft und wird jedoch von Belgien einseitig nicht zur Anwendung gebracht.

4. Folge: liegt eine juristische Doppelbesteuerung vor?

In tatsächlicher Hinsicht liegt in der vorstehend beschriebenen Situation allem Anschein nach eine Doppelbesteuerung vor. Kann sie jedoch tatsächlich als Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinn qualifiziert werden? Eine juristische Doppelbesteuerung liegt vor, wenn das Einkommen desselben Steuersubjekts für denselben Steuergegenstand im gleichen Zeitraum in mehreren Staaten einer vergleichbaren Besteuerung unterliegt.⁸ Im vorliegenden Fall wurden die von französisch-belgischen Doppelstaatsbürgern aus dem französischen öffentlichen Dienst bezogenen Vergütungen in Frankreich besteuert, wo seit dem 1. Januar 2019 die Einkommensteuer an der Quelle eingezogen wird. Die gleichen Bezüge wurden im gleichen Zeitraum auch in Belgien besteuert. Folglich liegt eindeutig eine juristische Doppelbesteuerung vor.

Die Situation läuft offensichtlich dem Sinn und Zweck des zwischen den beiden Staaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen abgeschlossenen internationalen Steuerabkommens zuwider. Für die bereits eingetretenen Fälle, aber auch für die Zukunft muss umgehend eine Lösung zugunsten der Steuerpflichtigen umgesetzt werden. Im nachfolgenden Abschnitt werden die bestehenden oder denkbaren Lösungsmöglichkeiten erörtert.

IV. Lösungsansätze

Dieser Abschnitt ist den möglichen Ansätzen gewidmet, die nach Ansicht der TFG 3.0 geeignet sind, das Problem der Doppelbesteuerung zu lösen. Zunächst wird das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und Frankreich geprüft, um festzustellen, ob es bereits eine Lösung für die Zukunft

⁸ Definition der juristischen Doppelbesteuerung, siehe: OECD (2018) „Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune“, Kurzfassung 2017, Verlag OECD, Seite 408.



enthält (1.). Im Anschluss daran zeigt die TFG 3.0 eine Lösung für die bereits eingetretenen oder in der Zwischenzeit gegebenenfalls noch eintretenden Fälle auf (2.).

1. Eine für die Zukunft entscheidende Frage: das neue DBA vom 9. November 2021

Am 9. November 2021 unterzeichneten Belgien und Frankreich im Bereich der Einkommensteuer ein neues Abkommen, das das DBA vom 10. März 1964 ersetzen wird. Es soll am 1. Januar des Jahres, das auf den Abschluss, der in den jeweiligen Rechtsordnungen vorgeschriebenen Ratifizierungsformalitäten folgt in Kraft treten, voraussichtlich am 1. Januar 2025.⁹ Fraglich ist also, ob nach Inkrafttreten dieses neuen DBA die derzeitige Lage aufgrund der darin enthaltenen Bestimmungen geklärt ist oder ob auch dann noch Doppelbesteuerungsfälle fortbestehen können.

Die Verteilung des Rechts, Bezüge aus dem öffentlichen Dienst zu besteuern, ist in Artikel 18 des neu abgeschlossenen DBA geregelt.

Gemäß Artikel 18 Abs. 1 lit. a) werden Bezüge aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst ausschließlich im Kassenstaat besteuert, d.h. im Staat, in dem der öffentliche Arbeitgeber, der die Vergütung als Gegenleistung für die erbrachten Dienstleistungen bezahlt, ansässig ist. Als öffentliche Auftraggeber werden im Gesetzestext insbesondere Verwaltungsbehörden, Gebietskörperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts aufgeführt.

Anwendung dieser Regel auf Beispiel 1:

⁹ Diese Schätzung ergibt sich aus der Tatsache, dass die Ratifizierung in Belgien aufgrund der politischen Organisation des Landes eine Prüfung des Übereinkommens durch verschiedene Versammlungen auf verschiedenen Ebenen erfordert und höchstwahrscheinlich nach den Parlamentswahlen im nächsten Jahr stattfinden wird. In Frankreich erfordert das Ratifizierungsverfahren eine Abstimmung in der Nationalversammlung und im Senat, aber ein Gesetzentwurf wurde bisher noch nicht vorgelegt.



Ein französischer Staatsbürger ist in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig.

Es gilt die gleiche Regelung wie im bisherigen, nach wie vor geltenden DBA: für die Besteuerung der Vergütung ist ausschließlich Frankreich zuständig, weil diese von einer französischen Einrichtung als Empfängerin der Dienstleistungen bezahlt wird.

In Artikel 18 Abs. 1 lit. b) ist eine Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip vorgesehen: Erbringt der Arbeitnehmer seine Dienstleistungen im Staat, in dem er ansässig ist und besitzt er die Staatsbürgerschaft dieses Staates, ohne zugleich Staatsangehöriger des Kassenstaates zu sein, werden seine Bezüge im anderen Staat (Wohnsitzstaat) besteuert.

Die Ausnahme gilt folglich dann, wenn alle Kriterien (Wohnsitz, Arbeitsleistung im Wohnsitzstaat, ausschließliche Staatsangehörigkeit des Wohnsitzstaates) im Wohnsitzstaat erfüllt sind, bis auf den Sitz des Arbeitgebers, der im anderen Staat liegt (Kassenstaat). Sie ist folglich eng gefasst und betrifft nur ganz spezifische Situationen.¹⁰

Nach der neuen Regelung würde Beispiel 2 ebenfalls unter den Grundsatz der Besteuerung im Kassenstaat fallen:

Ein belgischer Staatsbürger ist in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig.

Da die in Artikel 18 Abs. 1 lit. b) vorgesehene Ausnahme voraussetzt, dass alle Kriterien, abgesehen vom Sitz des Arbeitgebers, im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers erfüllt sind und der Arbeitnehmer nicht zugleich die

¹⁰ Es könnte sich um eine in Belgien ansässige Person mit belgischer Staatsangehörigkeit handeln, die von Frankreich angestellt ist, um ein Verbindungsbüro in Brüssel zu führen, oder auch um Botschafts- oder Konsularpersonal, das mit einem örtlichen Vertrag beschäftigt ist, keinen "Diplomatenstatus" genießt, im Gaststaat ansässig ist und dessen Staatsangehörigkeit besitzt, ohne die des Staates zu besitzen, der die Bezüge auszahlt.



Staatsangehörigkeit des Kassenstaates hat, würde dieser Fall nicht unter die Ausnahmeregelung fallen, da ein Kriterium nicht im Wohnsitzstaat erfüllt wird: die Erbringung der Dienstleistung in diesem Staat. Folglich würde weiterhin das Kassenstaatsprinzip gelten, so dass die Bezüge in Frankreich zu besteuern wären.

Wie ist die doppelte Staatsbürgerschaft im Beispiel 3 nach den Bestimmungen des neuen DBA zu behandeln?

Beispiel 3: *Ein Beamter der französischen Verwaltungsbehörden ist in Frankreich beschäftigt, in Belgien ansässig und besitzt die belgische und die französische Staatsbürgerschaft.*

Festzuhalten ist, dass Artikel 18 des neu abgeschlossenen DBA keine ausdrückliche positive Regelung für Personen mit doppelter Staatsangehörigkeit enthält. In Artikel 18 Abs. 1 lit. b) heißt es lediglich im negativen Sinn, dass der Arbeitnehmer die Staatsangehörigkeit des Wohnsitzstaates besitzt, ohne zugleich Staatsangehöriger des ersten Staates (Kassenstaat) zu sein.

Fraglich ist also, ob die Staaten im Rahmen des am 9. November 2021 unterzeichneten Abkommens, das mehr als ein Jahr nach Verkündung des Urteils des belgischen Kassationshofs, mit dem die Verständigungsvereinbarung für unanwendbar erklärt wurde, erfolgte, die Gelegenheit nutzten, um die darin festgelegte Lösung auf Ebene des Abkommens zu heben.

Nach Prüfung des Artikels 18 des neuen DBA ist festzustellen, dass die Entscheidung des Kassationshofs von beiden Staaten berücksichtigt wurde. Im neuen DBA wurde der Punkt, der zu Auslegungsdiskrepanzen führte, insoweit klargestellt, als es in Artikel 18 Abs. 2 lit. b) nunmehr ausdrücklich heißt, dass der Arbeitnehmer „die Staatsangehörigkeit des Wohnsitzstaates besitzt, ohne zugleich Staatsangehöriger des ersten Staates (Kassenstaat) zu sein“. Genau



das ist Gegenstand der Entscheidung des Kassationshofes, der die Auffassung des vorinstanzlichen Gerichts bestätigte, wonach Artikel 10 Abs. 3 DBA 1964 seinem Wortlaut entsprechend nicht verlangt, dass der Arbeitnehmer des anderen Staates nicht auch die Staatsangehörigkeit des Kassenstaates besitzen darf.

Ein Vergleich der ursprünglichen Bestimmung des Artikels 10 mit Artikel 18 des neuen DBA zeigt auch, dass die Ausnahmeregelung nicht mehr dahingehend formuliert ist, dass die grundsätzliche Regelung (Kassenstaatsprinzip) für unanwendbar erklärt wird, was den Rückgriff auf Artikel 18 des bisherigen DBA ermöglichte. Nunmehr gilt weiterhin die Grundregel gemäß Artikel 18 Abs. 1 lit. a) dieses DBA, wenn Artikel 18 Abs. 1 lit. b) des neuen DBA nicht anwendbar ist.

Aus der Prüfung des Wortlauts der Bestimmungen des Artikels 18 Abs. 1 lit. a) und b) kann also geschlossen werden, dass die Fälle der doppelten Staatsbürgerschaft zwar nicht ausdrücklich geregelt, jedoch konkludent erfasst sind. Aufgrund der klaren Bestimmung der Konstellation, auf die Artikel 18 Abs. 1 lit. b) zur Anwendung kommt, fallen alle anderen Situationen, die nicht durch diesen Artikel oder andere Bestimmungen abgedeckt sind, also auch Bezüge eines Doppelstaatsbürgers aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst, unter die Grundregel des Artikel 18 Abs. 1 lit. a) und sind folglich nach dem Kassenstaatsprinzip zu behandeln.

Anwendung des Artikels auf Beispiel 3:

Ein Beamter der französischen Verwaltungsbehörden ist in Frankreich beschäftigt, in Belgien ansässig und besitzt die belgische und die französische Staatsbürgerschaft.

Der Beamte ist in Frankreich tätig. Er besitzt die belgische und französische Staatsbürgerschaft, so dass zwei für die Anwendung der Ausnahmeregelung gemäß Artikel 18 Abs. 1 lit. b) des neuen DBA FR-BE



gestellte Bedingungen nicht erfüllt sind. In diesem Fall kommt weiterhin das Kassenstaatsprinzip des Artikel 18 Abs. 1 lit. a) zur Anwendung, so dass die Bezüge in Frankreich besteuert werden.

Es kann also festgestellt werden, dass die für die Besteuerung der Bezüge von im öffentlichen Dienst tätigen Bürgern mit doppelter Staatsangehörigkeit getroffene Regelung im Ergebnis der in der Verständigungsvereinbarung vom 4. August 2008 vereinbarten Regelung entspricht. Nach Ansicht der TFG 3.0 bestätigt dies einen echten gemeinsamen Willen der beiden Staaten in diesem Punkt. Dieser Standpunkt wurde auch durch eine schriftliche Antwort der belgischen Regierung bekräftigt, wonach „mit dem neuen, am 9. November 2021 unterzeichneten DBA die Frage geklärt und der Stand vor Verkündung des Urteils des Kassationshofs wiederhergestellt wird“.¹¹

Die TFG 3.0 ist der Meinung, dass bezüglich der Auslegung der Vorschriften, die für die Besteuerung der von französisch-belgischen Arbeitnehmern im öffentlichen Dienst bezogenen Einkünfte gelten, nach Inkrafttreten des neuen DBA keine Ungewissheiten mehr bestehen dürften. Da dieses Abkommen jedoch erst in und für die Zukunft zur Anwendung kommt, muss für bereits eingetretene oder in der Zwischenzeit noch eintretende Doppelbesteuerungsfälle eine Lösung gefunden werden. Diese Lösung ist bereits in der Umsetzung und wird im nachfolgenden Kapitel beschrieben.

2. Bereits eingetretene Doppelbesteuerungsfälle: Rückgriff auf das Verständigungsverfahren

Im derzeit geltenden DBA FR-BE ist in Artikel 24 Abs. 3 und 4 ein übliches Verständigungsverfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

¹¹ Schriftliche Anfrage von Benoît Piedboeuf, MR, veröffentlicht am 21.04.2022, und Antwort des Finanzministeriums, veröffentlicht am 27.06.2022, <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislaf=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml>, zuletzt abgerufen am 18.10.2023.



vorgesehen.¹² Dieses Verfahren unterscheidet sich vom vorerwähnten Verständigungsverfahren gemäß Artikel 24 Abs. 1.

Dabei handelt es sich um ein von den Rechtsbehelfen, die im innerstaatlichem Recht vorgesehen sind, unabhängiges Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung eines Steuerpflichtigen.¹³ Ist eine Person der Meinung, dass vom Staat oder von beiden Staaten getroffene Maßnahmen für sie zu einer nicht dem DBA entsprechenden Besteuerung führten oder führen können, hat sie die Möglichkeit, ihre Angelegenheit der zuständigen Behörde eines der beiden Staaten zu unterbreiten.¹⁴ Die mit diesem Antrag befassten Behörden und die entsprechenden Behörden des anderen Staates verständigen sich sodann, um in der unterbreiteten Angelegenheit eine Lösung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu finden. Sind Verhandlungen erforderlich, können die beiden Staaten eine gemischte Kommission einrichten.

Sowohl Belgien als auch Frankreich haben sich für eine Lösung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens ausgesprochen. Diese Schlussfolgerung kann aus den Antworten des belgischen Finanzministeriums auf eine parlamentarische Anfrage¹⁵ und den Antworten des französischen Wirtschaftsministeriums auf mehrere parlamentarische Anfragen gezogen

12 Der Artikel wurde zuletzt mit dem von Frankreich und Belgien am 7. Juni 2017 unterzeichneten mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung geändert („BEPS-MLI“).

13 Definition siehe <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/la-procedure-amiable>, zuletzt abgerufen am 17.10.2023.

14 In Frankreich ist der Antrag an die „Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI)“ der „Direction générale des finances publiques“, 64-70 Allée de Bercy, Télédéc 849, 75574 Paris Cedex 12 (mejei@dgfip.finances.gouv.fr), zu richten. Die Vorgehensweise für das französische Verfahren wird im „Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts“ erklärt.

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, juristische Kennung: BOI-INT-DG-20-30-10-01/02/2017, Ziff. 160 bis 200.

In Belgien: SPF Finances Administration générale de la Fiscalité - Services centraux Service Relations internationales - Division Commentaire North Galaxy – Tour A 24, Boulevard du Roi Albert II, 33 / boîte 515 1030 BRÜSSEL, map.apa@minfin.fed.be.

15 Schriftliche Anfrage von Benoît Piedboeuf, MR, veröffentlicht am 21.04.2022, und Antwort des Finanzministeriums, veröffentlicht am 27.06.2022: <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislaf=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml>, zuletzt abgerufen am 18.10.2023.



werden¹⁶. Sie bestätigen, dass zwischen den französischen und belgischen Behörden bereits 2022 ein „tiefgreifender und konstruktiver“ Austausch in die Wege geleitet wurde. Die französischen Verwaltungsbehörden empfehlen allen doppelt besteuerten französischen Steuerpflichtigen - falls nicht bereits geschehen - einen entsprechenden Antrag¹⁷ an die Rechts- und Steuerkontrollabteilung der Generaldirektion der öffentlichen Finanzen zu richten, die für die Herstellung einer Verbindung mit den belgischen Behörden eine eigene Stelle eingerichtet hat.

Diese veröffentlichten offiziellen Antworten deuten darauf hin, dass im Verständigungsverfahren bereits die internationale Phase eingeleitet wurde und derzeit eine Stelle mit der Bearbeitung dieser Sache beauftragt ist. Es ist zu begrüßen, dass sich die beiden Staaten bereits auf ein Verfahren geeinigt haben, um die dem Sinn des Abkommens zuwiderlaufende Doppelbesteuerung zu beseitigen und die betroffenen Personen steuerlich zu entlasten. Unter Berücksichtigung der Komplexität der Angelegenheit und der Tatsache, dass die Verständigungsverfahren zwischen OECD-Mitgliedern im Durchschnitt zwei Jahre dauern, sollten die zuständigen Behörden der beiden Staaten alle Anstrengungen unternehmen, um die Doppelbesteuerung der im Einzelfall jeweils betroffenen Steuerpflichtigen so schnell wie möglich zu beseitigen. Die Relevanz der zügigen Durchführung eines solchen Verfahrens wurde vom Europäischen Parlament in der Vergangenheit wie folgt betont: *„Das Europäische Parlament betont, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung von großer Bedeutung ist, wenn es darum geht, ehrliche*

16 Schriftliche Anfrage von Thierry Masson, veröffentlicht am 07.10.2022: <http://www.assemblee-afe.fr/probleme-de-double-imposition-des-revenus-de-source-publique-pour-les-contribuables-franco-belges-resident-en-Belgien-3134.html> – Mündliche Anfrage Nr. 0486S von Chantrel Yan, veröffentlicht am 09.03.2023: <https://www.senat.fr/questions/base/2023/qSEQ23030486S.html>, zuletzt abgerufen am 18.10.2023.

17 Der Antrag muss spätestens drei Jahre nach Mitteilung der Maßnahme gestellt werden, die zu der nicht dem DBA entsprechenden Besteuerung führte (Artikel 24, Abs. 3, Satz 2 DBA in Verbindung mit Artikel 16 Abs. 1, Satz 2 und Artikel 4 a) ii) des von Frankreich und Belgien am 7. Juni 2017 unterzeichneten mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung geändert („BEPS-MLI“).



Steuerpflichtige fair zu behandeln und ihr Vertrauen nicht zu gefährden; fordert die Mitgliedstaaten auf, ihre Doppelbesteuerungsabkommen einzuhalten und bei gemeldeten Doppelbesteuerungen vertrauensvoll und rasch zusammenzuarbeiten“¹⁸.

Obwohl bereits ein Verständigungsverfahren eingeleitet wurde, sind die Steuerpflichtigen theoretisch verpflichtet, die belgische Steuer zu bezahlen. Nach innerstaatlichem Recht kann jedoch die Steuereinzahlung ausgesetzt werden, bis im Verständigungsverfahren eine Lösung gefunden wurde.¹⁹

Bis in den unterbreiteten Angelegenheiten zwischen den beiden Staaten eine positive Lösung herbeigeführt wurde, wird die Aussetzung der Steuererhebung durch die belgischen Finanzbehörden bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens empfohlen, um der unangemessenen finanziellen Belastung der Familien der Grenzgänger - auch im Sinne der diesbezüglichen allgemeinen Empfehlung der OECD²⁰ - bereits jetzt abzuweichen.

V. Fazit

In diesem Rechtsgutachten untersuchte die TFG 3.0 das gemeldete Mobilitätshemmnis der Doppelbesteuerung der Einkünfte von Grenzgängern, die die französische und belgische Staatsbürgerschaft besitzen, in Belgien ansässig und in Frankreich im öffentlichen Dienst tätig sind. Die Analyse des rechtlichen Rahmens hat ergeben, dass in Anwendung des derzeit gültigen DBA FR-BE bei den Bezügen der im öffentlichen Dienst tätigen französisch-belgischen Doppelstaatsbürger eine juristische Doppelbesteuerung vorliegt.

¹⁸ Entschließung des Europäischen Parlaments vom 26. März 2019 zur Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (2018/2121 (INI)): Ziff. 366.

¹⁹ Rundschreiben 2018/C/27 betreffend die Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit internationalen Steuerabkommen, FÖD Finanzen, 07.03.2018, Ziff. 3.6.2.

²⁰ Siehe OECD (2018), „Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune“, Kurzfassung 2017, Verlag OECD, Seite 484, Punkt 48.



Bei der Bewertung der Lösungsmöglichkeiten konnten drei Ansätze aufgezeigt werden.

Zunächst ergibt sich aus der Prüfung des neu abgeschlossenen DBA FR-BE, dass die Situation für die Zukunft geklärt und geregelt ist, d.h. ab dem Datum des Inkrafttretens des neuen DBA, welches bisher nicht bekannt ist.

Was die Fälle betrifft, in denen bereits eine Doppelbesteuerung vorliegt oder bis zum Inkrafttreten des neuen DBA eintreten könnte, muss das Verständigungsverfahren gemäß Artikel 24 Abs. 3 und 4 des derzeit geltenden DBA zum Abschluss gebracht werden. Dieses außergerichtliche Verfahren ermöglicht es den zuständigen Behörden der beiden Staaten, Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Den jeweiligen Mitteilungen der beiden Staaten zufolge, ist dieses Verfahren bereits im Gange, so dass die im Rahmen der zwischen den beiden Finanzverwaltungen geführten Gespräche es ermöglichen sollten, die Doppelbesteuerungen von Fall zu Fall zu beseitigen. Es ist zu begrüßen, dass bereits an der Beseitigung dieses Hemmnisses gearbeitet wird. Eine zügige Bearbeitung der Fälle, die noch nicht gelöst wäre, sollte angestrebt werden.

Bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens wird den belgischen Finanzbehörden empfohlen, den Steuerpflichtigen entgegenzukommen und die Einziehung der fälligen Steuer auszusetzen, um die derzeit hohe Steuerlast der Familien der betroffenen Grenzgänger zu mindern.



Das Projekt Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0)

Die Task Force Grenzgänger wurde im Januar 2011 als Interreg-IV-A-Projekt gegründet und dann bis zum 30. Juni 2021 mehrmals verlängert.

Auf Wunsch des Gipfels der Großregion im Februar 2021 nach einer Fortführung des Projektes über die Förderperiode hinaus, wurde auf Ebene der Großregion eine Kooperationsvereinbarung unterzeichnet. Seit dem 01. Juli 2021 trägt die Arbeitskammer des Saarlandes das Projekt Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0) im Auftrag der Projektpartner.

Die Projektpartner der TFG 3.0 sind: die Staatskanzlei des Saarlandes, das Ministerium für Arbeit, Soziales, Transformation und Digitalisierung des Landes Rheinland-Pfalz, das Ministerium für Arbeit Luxemburg, die Region Grand Est, die Präfektur Grand Est, das Departement Moselle, der Service public de Wallonie économie emploi formation recherche und das Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgiens.

Die TFG 3.0 erarbeitet konkrete juristische und administrative Lösungsvorschläge für Probleme grundsätzlicher Art von Grenzgängern, Auszubildenden, Praktikanten und Personen in Weiterbildungsmaßnahmen sowie Unternehmen, die Grenzgänger beschäftigen. Dabei ist sie insbesondere in

den folgenden Rechtsgebieten tätig: Arbeits-, Bildungs-, Sozial- und Steuerrecht.

Die erarbeiteten Lösungsvorschläge leitet die TFG 3.0 weiter an die jeweiligen politischen Entscheidungsträger auf regionaler, nationaler und europäischer Ebene. Die TFG 3.0 begleitet als Expertin die Umsetzung ihrer Lösungsvorschläge bei den verschiedenen Instanzen.

Neben Rechtsgutachten fertigt die TFG 3.0 auch Informationsvermerke für die Grenzgänger und Arbeitsmarktakteure an. Zur Unterstützung der politischen Entscheidungsträger erstellt die TFG 3.0 auf Anfrage der Projektpartner rechtsvergleichende Bestandsaufnahmen auf Ebene der Großregion zu zukunftsorientierten Themen. Die TFG 3.0 ist auch präventiv tätig und erstellt Gesetzesfolgenabschätzungen zu Entwürfen von Rechtstexten für die politischen Entscheidungsträger, um die Entstehung neuer Mobilitätshemmnisse zu vermeiden.

Ziel ist hierbei die Verbesserung der beruflichen Mobilität auf dem grenzüberschreitenden Arbeitsmarkt in der Großregion. Um dieses Ziel zu erreichen, arbeitet die TFG 3.0 eng mit Institutionen und Netzwerken zusammen. Außerdem ist sie in verschiedenen Gremien der Großregion vertreten.

Notizen

Notizen



Arbeitskammer des Saarlandes
beraten.bilden.forschen.

Arbeitskammer des Saarlandes
Fritz-Dobisch-Straße 6–8
66111 Saarbrücken
Tel. 0681 4005-0
info@arbeitskammer.de
www.arbeitskammer.de

ISSN 2367-2188



**PRÉFET
DE LA RÉGION
GRAND EST**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Grand Est

ALSACE CHAMPAGNE-ARDENNE LORRAINE

L'Europe s'invente chez nous

Moselle
L'Euroministère



Rheinland-Pfalz

MINISTERIUM FÜR ARBEIT,
SOZIALES, TRANSFORMATION
UND DIGITALISIERUNG

Landesregierung
SAARLAND



LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère du Travail



Wallonie

Ostbelgien

