

**Besteuerung der Einkünfte von
pendelnden Berufskraftfahrern in der
Großregion**

- Bestandsaufnahme -
August 2020



Einleitung

Berufskraftfahrer befinden sich in einer besonderen Lage: Ihr Arbeitsort oder der Ort, an dem sie ihre Berufstätigkeit ausüben, bestimmt sich nach dem Ort, in dem sich das von ihnen gelenkte Fahrzeug aufhält bzw. fortbewegt. Diese Besonderheit kann dann Schwierigkeiten mit sich bringen, wenn das Fahrzeug am gleichen Tag in mehreren Staaten unterwegs ist, was im Raum der Großregion oft der Fall ist. Noch komplizierter wird es, wenn der Berufskraftfahrer seinen Wohnsitz nicht in dem Staat hat, in dem sein Arbeitgeber ansässig ist. Insoweit wird bei solchen Berufskraftfahrern von „Pendlern“ gesprochen.

In diesem Zusammenhang ist regelmäßig die Frage zu klären, welcher Staat für die Besteuerung der Einkünfte zuständig ist, die der pendelnde Berufskraftfahrer für seine Tätigkeit erhält. Bezüglich der Besteuerung der Löhne von Berufskraftfahrern zwischen Deutschland und Luxemburg hat die Task Force Grenzgänger der Großregion (TFG) bereits 2012 einen Informationsvermerk verfasst¹.

Die Frage erlangt nunmehr erneut an Bedeutung, nachdem Frankreich und das Großherzogtum Luxemburg am 20. März 2018 ein neues Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterzeichnet haben.² In der internationalen Straßenverkehrsbranche wurden Stimmen laut, die bemängeln, dass die besondere Lage der im internationalen Verkehr tätigen Berufskraftfahrer bei der Neufassung des französisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens nicht berücksichtigt worden ist.³

Die TFG 2.0 ist von einem der operativen Partner⁴ des Projekts gebeten worden, zu prüfen, ob eine Gesetzeslücke besteht, da die Situation der Berufskraftfahrer im neuen französisch-luxemburgischen Steuerabkommen nicht ausdrücklich erwähnt wird.

Hierfür sind u. a. folgende Fragen zu klären: Hat man die Situation der im internationalen Verkehr eingesetzten Berufskraftfahrer vergessen oder wurde sie

¹ Siehe Informationsschreiben „Besteuerungshoheit in Bezug auf die Löhne von Berufskraftfahrern zwischen Deutschland und Luxemburg“ vom 3. April 2012.

² Abkommen zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Großherzogtums Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der Steuerflucht und der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

³ Siehe z.B. die Artikel „Les oubliés de la convention fiscale“ in Wort.lu vom 5. Februar 2019, „Les camionneurs français en mal d'impôts“, verfasst von Nicolas Léonard, veröffentlicht am 5. Februar 2019 in Paperjam.

⁴ E-Mail Maison du Luxembourg vom 6. Februar 2020.



bewusst nicht berücksichtigt, um das bisherige System nicht zu verändern? Ist das bestehende System mit den Empfehlungen des neuen OECD-Musterabkommens 2017⁵ zu vereinbaren? Über welchen Spielraum verfügen die Mitgliedstaaten?

Zur Beantwortung dieser Fragen werden zunächst die im französisch-luxemburgischen Steuerabkommen vereinbarten Regelungen beschrieben. Danach wird ein Überblick über die verschiedenen Lösungen, die in den zwischen den Staaten abgeschlossenen Steuerabkommen festgelegt wurden, gegeben. Abschließend wird geprüft, ob die bestehenden Regelungen mit dem OECD-Musterabkommen vereinbar sind.

I. Besteuerung der Einkünfte der Berufskraftfahrer nach dem französisch-luxemburgischen Steuerabkommen

Zum richtigen Verständnis des derzeitigen Systems (b) muss zunächst das System beschrieben werden, das nach Maßgabe des früheren französisch-luxemburgischen Steuerabkommens Geltung hatte (a).

a) Lage zur Zeit der Geltung des französisch-luxemburgischen Steuerabkommens von 1958

Die beiden Staaten unterzeichneten am 1. April 1958 ein Doppelbesteuerungsabkommen⁶, das zuletzt gemäß Zusatzabkommen vom 5. September 2014⁷ geändert wurde und bis zum 31. Dezember 2018 in Kraft war.

Dieses Abkommen enthielt keine besondere Regelung für die Besteuerung der Einkünfte von Berufskraftfahrern im internationalen Verkehr. Der in Artikel 14. Abs. 1 des Abkommens festgelegte Grundsatz, wonach „Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen nur in dem Staat besteuert werden können, in dessen Hoheitsgebiet die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird“, galt auch für die von Berufskraftfahrern bezogenen Einkünfte.

⁵ OECD (2018), Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen, Kurzfassung 2017, Verlag OECD.

⁶ Abkommen zwischen Frankreich und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

⁷ Abkommen geändert mit Zusatzabkommen vom 8. September 1970, 24. November 2006, 3. Juni 2009 und 5. September 2014.



Hinsichtlich pendelnden Berufskraftfahrern, die ihre Tätigkeit ausschließlich in Luxemburg ausüben, steht dem Großherzogtum Luxemburg das Recht zu, die aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünfte zu besteuern. Bei pendelnden Berufskraftfahrern, die auch in ihrem Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat tätig sind, muss zunächst geprüft werden, ob die in Artikel 14. Abs. 2 vorgesehene Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt. Dabei handelt es sich um die sogenannte „183-Tage-Regelung“, wonach **alle aus der Tätigkeit bezogenen Einkünfte im Wohnsitzstaat besteuert werden, wenn die hierfür gestellten Bedingungen kumulativ erfüllt sind**⁸:

- Der Arbeitnehmer hält sich in einem Zeitraum von 12 Monaten nicht mehr als 183 Tage im anderen Staat (d. h. im Beschäftigungsstaat oder in einem Drittstaat) auf, **und**
- die Vergütung wird nicht von einem im Beschäftigungsstaat ansässigen Arbeitgeber gezahlt, **und**
- die Vergütung wird nicht von einer im anderen Staat (Beschäftigungsstaat) befindlichen Betriebsstätte getragen.

Wird eine dieser Bedingungen nicht erfüllt, erfolgt die Besteuerung der bezogenen Löhne im Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

Wird die Tätigkeit in mehreren Staaten ausgeübt und sind die Bedingungen der 183-Tage-Regelung nicht erfüllt, **müssen die Einkünfte nach den Tagen aufgeteilt werden, an denen der Arbeitnehmer in den einzelnen Staaten jeweils tätig war**. Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erfolgt in Frankreich anteilig für die Tage, an denen die Tätigkeit in Frankreich oder in einem Drittstaat ausgeübt wurde, und in Luxemburg anteilig für die Tage, an denen die Tätigkeit dort ausgeübt wurde.

In der Praxis bedeutet dies, dass der Arbeitgeber prüfen muss, in welchem Staat bzw. in welchen Staaten der pendelnde Berufskraftfahrer unterwegs war, um festzustellen, welche(r) Staat(en) berechtigt ist (sind), die aus dieser Tätigkeit herrührenden Einkünfte zu besteuern. Diese Prüfung ist komplizierter als es scheint, denn der Berufskraftfahrer kann am gleichen Tag in Luxemburg, Deutschland, Frankreich, Belgien usw. unterwegs gewesen sein. In diesem Fall hängt die Besteuerung von den Abkommen und Vereinbarungen ab, die zwischen den betroffenen Staaten abgeschlossen wurden.

⁸ Quelle: <https://impotsdirects.public.lu/fr/conventions/transport.html>, zuletzt abgerufen am 4. Juni 2020.



Teils ist die Aufenthaltsdauer im jeweiligen Staat maßgebend, teils genügt eine bloße, wenn auch kurzfristige Anwesenheit. Die Erfüllung der Bedingungen der 183-Tage-Regelung muss für jeden betroffenen Staat separat geprüft werden.⁹

b) Lage seit Geltung des neuen französisch-luxemburgischen Steuerabkommens 2018

Frankreich und das Großherzogtum Luxemburg haben ein am 20. März 2018 unterzeichnetes neues Steuerabkommen ausgehandelt, das am 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist.

Inhaltlich ist der die Besteuerung der Arbeitseinkünfte betreffende Artikel 14 dieses Abkommens weitgehend mit dem entsprechenden Artikel des früheren Steuerabkommens vergleichbar. So wurde der Grundsatz beibehalten, dass die Einkünfte im Beschäftigungsstaat besteuert werden (Artikel 14. Abs. 1). Es wurden auch keine besonderen Bestimmungen für unselbständige Berufskraftfahrer im internationalen Verkehr aufgenommen, d. h. die im früheren französisch-luxemburgischen Steuerabkommen festgelegte, vorstehend beschriebene Methode ist gleich geblieben.

Was die Besteuerung der Einkünfte der im internationalen Verkehr zwischen Frankreich und Luxemburg pendelnden unselbständigen Berufskraftfahrer betrifft, besteht keine Gesetzeslücke. Gemäß Artikel 14 des französisch-luxemburgischen Steuerabkommens werden die Arbeitseinkünfte in dem Staat besteuert, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Wenn die für die 183-Tage-Ausnahmeregelung gestellten Bedingungen nicht erfüllt sind, und der Berufskraftfahrer in mehreren Staaten unterwegs war, wird die Besteuerung auf die betroffenen Staaten anteilig aufgeteilt.

Die TFG 2.0 ist der Meinung, dass eine Regelung für die Berufskraftfahrer nicht vergessen wurde, sondern die Nichtaufnahme vielmehr dem politischen Willen entspricht.

⁹ Siehe Frank Burmeister „50. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und die 183-Tage-Regelung in Wassermeyer Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer“, Nr. 7.



II. Bestandsaufnahme in der Großregion

Zum besseren Verständnis der von einigen Verbänden internationaler Transportunternehmer gestellten Forderungen werden nachstehend die verschiedenen Lösungen beschrieben, die in den in der Großregion geltenden Steuerabkommen bezüglich der Besteuerung der Einkünfte der im internationalen Verkehr tätigen Berufskraftfahrer vereinbart wurden. Dabei sind wesentliche Unterschiede festzustellen. Die innerhalb der Großregion bestehenden Steuerabkommen können in zwei Kategorien unterteilt werden: Abkommen, die keine besonderen Bestimmungen enthalten (a), und Abkommen mit spezifischen Regelungen oder Vereinbarungen (b).

a) Bilaterale Steuerabkommen ohne spezifische Erwähnung oder Vereinbarung

In die gleiche Kategorie wie das französisch-luxemburgische Abkommen, das - wie oben ausgeführt - keine besonderen Bestimmungen für die Besteuerung der Einkünfte der Berufskraftfahrer enthält, fallen in der Großregion die zwischen Frankreich und Deutschland und zwischen Belgien und Deutschland abgeschlossenen Abkommen.

Das im Jahre 1959 zwischen **Frankreich und Deutschland** abgeschlossene Steuerabkommen¹⁰ wurde in den Jahren 1969, 1989, 2001 und 2015 durch Zusatzabkommen abgeändert. Es enthält zwar keine besonderen Bestimmungen für die Besteuerung der Berufskraftfahrer, jedoch eine „Grenzgängerregelung“. Personen, die die für die Grenzgängereigenschaft geltenden Bedingungen erfüllen, zahlen ihre Einkommensteuer nicht im Staat, in dem sie beruflich tätig sind (Artikel 13. Abs. 1 des Abkommens), sondern in ihrem Wohnsitzstaat (Artikel 13. Abs. 5)¹¹. Bei den betroffenen Berufskraftfahrern muss also zunächst geprüft werden, ob sie die für die Anwendung dieser Ausnahmeregelung geltenden Voraussetzungen erfüllen. Trifft dies nicht zu, kommen die sich aus Artikel 13. Abs. 1 und 4 ergebenden allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

¹⁰ Abkommen vom 21. Juli 1959 zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern.

¹¹ Die steuerliche Grenzgängereigenschaft kann auch verloren gehen, wenn der Arbeitnehmer beispielsweise an mehr als 45 Tagen außerhalb der Grenzzone tätig ist. Siehe Verständigungsvereinbarung vom 16. Februar 2006 über die für Leiharbeiter und Grenzgänger geltenden Bestimmungen.



Das derzeit zwischen **Belgien und Deutschland** geltende Abkommen ist im Jahre 1967 unterzeichnet worden.¹² Die Besteuerung der Einkünfte der Berufskraftfahrer wird darin nicht eigens erwähnt. Das Abkommen enthält auch keine Sonderregelung für Grenzgänger.¹³ Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist in Artikel 15 geregelt. Im ersten Absatz dieses Artikels wird der allgemeine Grundsatz festgehalten, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Absatz 2 enthält als Ausnahmeregelung die 183 Tage-Klausel.

b) Abkommen oder Vereinbarungen mit spezifischen Bestimmungen für die Besteuerung der Berufskraftfahrer

Da der Inhalt der Abkommen frei vereinbart werden kann, haben sich manche Staaten für Sonderregelungen entschieden, die den Besonderheiten der international tätigen Berufskraftfahrer Rechnung tragen, die berufsbedingt ständig unterwegs sind. So enthalten die Steuerabkommen zwischen Frankreich und Belgien, Deutschland und Luxemburg und Belgien und Luxemburg spezifische Regelungen.

Frankreich und Belgien haben im Jahre 1964 ein Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet.¹⁴ Gemäß Artikel 11 Abs. 1 dieses Abkommens, in dem die Besteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen geregelt ist, gilt grundsätzlich, dass diese Bezüge nur in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dessen Hoheitsgebiet die Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird. Artikel 11 Abs. 2 enthält Ausnahmeregelungen. So ist in Artikel 11 Abs. 2 b. Satz 2 ausdrücklich die Situation von Personen geregelt, die **mit anderen Transportmitteln im Hoheitsgebiet der beiden Staaten** eingesetzt werden. In diesem Fall können die Einkünfte aus dieser Tätigkeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet, zu

¹² Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie zum dazugehörigen Schlussprotokoll, unterzeichnet in Brüssel am 11. April 1967 (Moniteur Belge vom 30. Juli 1969).

¹³ Zusatzabkommen zum Abkommen vom 11. April 1967 zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie zum dazugehörigen Schlussprotokoll, unterzeichnet in Brüssel am 5. November 2002. In diesem Abkommen wurde die in Abs. 3.1 enthaltene Grenzgängerregelung gestrichen.

¹⁴ Abkommen vom 10. März 1964 zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen. Zusätzlich wurde ein Protokoll abgeschlossen, das Bestandteil dieses Abkommens ist, das gemäß Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971, 8. Februar 1999, 12. Dezember 2008 und 7. Juli 2009 geändert wurde.



der diese Personen gehören. Ist keine Betriebsstätte vorhanden, werden diese Vergütungen im Vertragsstaat besteuert, in dem diese Personen ihren Wohnsitz haben.¹⁵ Die Ermittlung des Staates, der für die Besteuerung der Einkünfte der Berufskraftfahrer zuständig ist, ist somit klarer und in der Praxis für die Unternehmen weniger komplex.

Im Verhältnis zwischen **Deutschland und Luxemburg** ist in Artikel 14 des im Jahre 2012 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens geregelt, in welchem Staat die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuert werden.¹⁶ Gemäß Absatz 1 können die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und ähnlichen Vergütungen nur in dem Staat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist. Es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Abweichend davon enthält Absatz 2 die 183-Tage-Regelung.

Aufgrund der Besteuerungsprobleme, mit denen nicht ansässige Berufskraftfahrer konfrontiert waren, wurde im Jahre 2005 ein Verständigungsverfahren zwischen den in Luxemburg und in Deutschland jeweils zuständigen Behörden eingeführt.¹⁷ An seine Stelle ist am 7. September 2011 eine Verständigungsvereinbarung getreten.¹⁸ Außerdem vereinbarten die zuständigen Behörden, dass die Grenzgängerregelung vom 26. Mai 2011 auch für Berufskraftfahrer und Lokomotivführer gilt, die somit als Grenzgänger eingestuft wurden.¹⁹

Das bedeutet: Wenn ein Berufskraftfahrer, der in Deutschland wohnhaft und bei einem luxemburgischen Unternehmen beschäftigt ist, an weniger als 20 Tagen in Deutschland oder in einem Drittstaat tätig ist, steht Luxemburg das Recht zu, alle damit erzielten Einkünfte zu besteuern. Hat er seine Tätigkeit an mehr als 20 Tagen außerhalb des Beschäftigungsstaates ausgeübt, gilt folgende Verteilungsregelung:

¹⁵ Siehe Nr. 110 und 120, BOI-INT-CVB-BEL-10-30-20120912, veröffentlicht am 13.09.2012.

¹⁶ Abkommen zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet in Berlin am 23. April 2012.

¹⁷ Verständigungsvereinbarung 2005.

¹⁸ Siehe auch Rundschreiben des Leiters der Finanzverwaltung, L.G.-Conv. D.I. Nr. 51 vom 26. März 2012 und L.I.R. Nr. 137/2 vom 26. März 2012.

¹⁹ Rundschreiben des Leiters der Finanzverwaltung, L.G.-Conv. D.I. Nr. 51 vom 26. März 2012.



Ort, an dem die Tätigkeit ausgeübt wurde	Besteuerung in Deutschland	Besteuerung in Luxemburg
Deutschland	100 %	/
Luxemburg	/	100 %
Drittstaat(en)	100 %	/
Deutschland und Drittstaat(en)	100 %	/
Luxemburg und Deutschland	50 %	50 %
Luxemburg und Drittstaat	50 %	50 %
Luxemburg und 2 Drittstaaten	66,66 %	33,33 %
Luxemburg, Deutschland und Drittstaat	66,66 %	33,33 %
Luxemburg, Deutschland und 2 Drittstaaten	75 %	25 %

Diese Bestimmungen sind in Abschnitt 3 „Berufskraftfahrer, Lokomotivführer und Begleitpersonal“ der Verständigungsvereinbarung²⁰ vom 7. Juli 2012 enthalten.

Das **belgisch-luxemburgische Steuerabkommen** ist am 17. September 1970 unterzeichnet worden.²¹ Mit dem Zusatzabkommen vom 11. Dezember 2002 wurden spezifische Regelungen für Berufskraftfahrer eingeführt, die seit dem 1. Januar 2005 in Kraft sind.

Artikel 15 des Abkommens, in dem die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit geregelt ist, wurde abgeändert. Der Geltungsbereich des 3. Absatzes wurde auf unselbständige Beschäftigungen in Schienen- oder Straßenfahrzeugen ausgedehnt, die im internationalen Verkehr betrieben werden. Nach Maßgabe dieses Absatzes steht das Besteuerungsrecht für die aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünfte dem Staat zu, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Abweichend von Absatz 1 und 2 werden folglich die Einkünfte von Berufskraftfahrern, die ihren Wohnsitz in Belgien haben und bei einem im Großherzogtum ansässigen

²⁰ Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 09.07.2012, zuletzt geändert gemäß Artikel 4 der Verordnung vom 22.12.2014 (BGBl. I S 2392).

²¹ Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zum dazugehörigen Schlussprotokoll, unterzeichnet in Luxemburg am 17. September 1970.



Verkehrsunternehmen beschäftigt sind, in vollem Umfang in Luxemburg besteuert, unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wird.²²

Mit den in den Steuerabkommen zwischen Belgien und Luxemburg und zwischen Belgien und Frankreich enthaltenen spezifischen Bestimmungen wurde die Aufteilung bzw. die Ermittlung des Staates, der für die Besteuerung der Einkünfte der im internationalen Verkehr pendelnden Berufskraftfahrer zuständig ist, weitgehend vereinfacht.

Die Anwendung der zwischen Deutschland und Luxemburg geltenden Regelungen ist in der Praxis komplizierter, weil der Arbeitgeber die Staaten erfassen muss, in denen der Berufskraftfahrer unterwegs war. Nur wenn der pendelnde Berufskraftfahrer seine Tätigkeit an weniger als 20 Tagen außerhalb des Beschäftigungsstaats ausgeübt hat, ist die Bearbeitung einfacher.

III. Vereinbarkeit der Lösungen mit dem OECD-Musterabkommen oder der Umfang der Staatshoheit

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat ein Muster für Doppelbesteuerungsabkommen ausgearbeitet, das im Lauf der Zeit an die Änderungen unserer Gesellschaften angepasst wurde. Das letzte OECD-Musterabkommen ist am 21. November 2017 veröffentlicht worden.²³ Zur Bestimmung des Staates, der für die Besteuerung der Einkünfte aus der Tätigkeit von pendelnden Berufskraftfahrern zuständig ist, haben die Mitgliedstaaten verschiedene Lösungen ausgewählt. Fraglich ist, ob diese Lösungen mit dem OECD-Musterabkommen vereinbar sind?

a) OECD-Musterabkommen

Das von der OECD ausgearbeitete Musterabkommen ist nicht bindend. Es soll vielmehr den Staaten als Leitfaden dienen, die ein Steuerabkommen abschließen möchten.

²² Rundschreiben des Leiters der Finanzverwaltung, L.G.-Conv. D.I. Nr. 55 vom 17. Januar 2005.

²³ Siehe OECD (2018), Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen, Kurzfassung 2017, Verlag OECD.



Artikel 15 des OECD-Musterabkommens betrifft die Bestimmung des für die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit zuständigen Staates. Er umfasst drei Absätze:

- Absatz 1 sieht grundsätzlich vor, dass die Einkünfte in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Dieser Grundsatz findet sich in allen Steuerabkommen, die im Raum der Großregion abgeschlossen wurden.
- Der zweite Absatz enthält als Ausnahmeregelung die 183-Tage-Klausel, die ebenfalls in alle zitierte Abkommen aufgenommen wurde.
- Im dritten Absatz sind spezifische Regelungen für Vergütungen vorgesehen, die für eine unselbständige Tätigkeit als Mitglied der Besatzung eines Schiffes oder Luftfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, bezogen wurden. Diese Vergütungen werden nur im Beschäftigungsstaat besteuert.

Fraglich erscheint, ob nicht zwischen dem internationalen Verkehr von Schiffen und Luftfahrzeugen und dem internationalen Verkehr der Berufskraftfahrer Ähnlichkeiten bestehen, die eine Anwendung dieser Regelung rechtfertigen. Berufskraftfahrer wurden jedoch im Musterabkommen bewusst nicht erwähnt. In der Kommentierung von Frank Burmeister in Wassermeyer Doppelbesteuerung zu Artikel 15 wird dies wie folgt begründet: „Für die Besteuerung der Einkünfte von Arbeitnehmern, die in Lastkraftwagen oder Schienenfahrzeugen zwischen mehreren Staaten tätig sind, sind keine besonderen Bestimmungen aufgenommen worden, weil die sich diesbezüglich aus lokalen Verhältnissen ergebenden Probleme am besten direkt von den betroffenen Staaten gelöst werden.“²⁴ Auch in anderen Kommentaren wird darauf hingewiesen, dass die für Schiffe und Luftfahrzeuge vorgesehenen Regelungen nicht auf die Situation der Berufskraftfahrer übertragen werden können.²⁵

Dies zeigt, dass die Staaten nicht wollten, dass für die Einkünfte der Berufskraftfahrer im internationalen Verkehr grundsätzlich die Besteuerung im Tätigkeitsstaat gilt. Es steht den Staaten vielmehr frei, die ihrer Ansicht nach am besten geeignete Lösung festzulegen. Fraglich ist, ob diese freie Wahl so eingeschränkt werden kann, dass ein Staat verpflichtet ist, immer die gleiche Lösung zu vereinbaren, um keine Diskriminierung herbeizuführen?

²⁴ Kommentar zu Artikel 15, Nr. 10, OECD (2018), Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen, Kurzfassung 2017, Verlag OECD.

²⁵ Siehe Frank Burmeister, „50. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und die 183-Tage Regelung, in Wassermeyer Doppelbesteuerung Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer“ Nr. 14, Punkt 10.



b) Freie Wahl der Staaten

Diese Frage ist in Belgien gestellt worden. Der Verfassungsgerichtshof hat sie in einem am 29. November 2018 ergangenen Urteil beantwortet.²⁶ In dieser Angelegenheit beanstandete ein international tätiger Berufskraftfahrer die Unterschiede zwischen den Steuerabkommen, die Belgien mit der Schweiz und mit Luxemburg abgeschlossen hat. Er beschwerte sich auch über die Ungleichbehandlung zwischen den Einkünften der Berufskraftfahrer und Lokomotivführer im internationalen Verkehr und den Einkünften aus einer internationalen Tätigkeit in Schiffen oder Luftfahrzeugen. Der Verfassungsgerichtshof führt in seiner Entscheidung aus, dass die unterschiedliche Behandlung mit der Art und Weise zu erklären ist, wie die Staaten ihr Recht internationale Verpflichtungen einzugehen, wahrnehmen. Damit hat der Verfassungsgerichtshof in Erinnerung gerufen, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, den Besteuerungsort zu bestimmen. Ein und derselbe Staat darf inhaltlich unterschiedliche Steuerabkommen abschließen. Derartige Unterschiede stellen für sich genommen keine Diskriminierung dar.

Es gibt derzeit keine genauen Empfehlungen für die Besteuerung der Einkünfte von Berufskraftfahrern im internationalen Verkehr. Den Staaten wurde es bewusst überlassen, die gewünschten Regelungen frei und uneingeschränkt zu vereinbaren.

²⁶ Urteil des belgischen Verfassungsgerichtshofs vom 29. November 2018, Nr. 163/2018.



IV. Fazit

- Bezüglich der Besteuerung der Einkünfte der zwischen Frankreich und Luxemburg im internationalen Verkehr pendelnden unselbständigen Berufskraftfahrer besteht keine Gesetzeslücke. Gemäß Artikel 14 des französisch-luxemburgischen Steuerabkommens werden die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Sind die Bedingungen für die als Ausnahmeregelung vorgesehene 183-Tage-Klausel nicht erfüllt und ist der Berufskraftfahrer in mehreren Staaten unterwegs, wird die Besteuerung auf die Staaten anteilig aufgeteilt. Die TFG 2.0 ist der Meinung, dass eine Regelung für die Berufskraftfahrer nicht vergessen wurde, sondern die Nichtaufnahme vielmehr dem politischen Willen entspricht.
- Mit den in den Steuerabkommen zwischen Belgien und Luxemburg und zwischen Belgien und Frankreich enthaltenen spezifischen Bestimmungen wurde die Aufteilung bzw. die Ermittlung des Staates, der für die Besteuerung der Einkünfte der im internationalen Verkehr pendelnden Berufskraftfahrer zuständig ist, weitgehend vereinfacht.
- Es gibt derzeit keine konkrete Empfehlung für die Besteuerung der Einkünfte von Berufskraftfahrern im internationalen Verkehr. Den Staaten wurde es bewusst überlassen, die gewünschten Regelungen frei und uneingeschränkt zu vereinbaren.



Haftungsausschluss

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

Urheberrecht: © Task Force Grenzgänger 2.0, August 2020

Das Werk, einschließlich aller Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige Zustimmung der Task Force Grenzgänger der Großregion 2.0 unzulässig.

Task Force Grenzgänger 2.0 August 2020

Verfasserinnen:

Céline Laforsch / Alfonsine Camiolo

Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Energie und Verkehr des
Saarlandes

Task Force Grenzgänger 2.0

Franz-Josef-Röder-Straße 17

66119 Saarbrücken

taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de

www.tf-frontaliers.eu

