

GR_GERICHTE A 2019 42 vom 17. September 2021

GR Gerichte, 2021-09-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2019_42

FR: GR_GERICHTE A 2019 42 du 17 septembre 2021

IT: GR_GERICHTE A 2019 42 del 17 settembre 2021

Regeste

Quellensteuer | Steuern übriges

Erwägungen

E. 1

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Aktiengesellschaft mit Sitz in B._____, welche einerseits das „Crewing“ für gewisse von der C.____ GmbH in Rostock (Deutschland) betriebene Kreuzfahrtschiffe (d.h. Flussschiffe, die vorwiegend auf Rhein, Donau, Rhone und Seine verkehren) vornimmt und andererseits im Auftrag der C.____ GmbH gewisse Bereederungsaufgaben übernimmt. Im Rahmen der „Crewing“ Aufgaben beschäftigt die Beschwerdeführerin auf den Binnenschiffen ausländische Arbeitnehmer, ohne steuerrechtli- chen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.

E. 2

Am 27. April 2018 reichte die Beschwerdeführerin die Quellensteuerab- rechnung für das 1. Quartal 2018 und am 10. Juli 2018 für das 2. Quartal 2018 bei der Beschwerdegegnerin 1 ein. Dabei wurden in den Abrechnun- gen auch zwei Mitarbeiter mit Wohnsitz in Rumänien inkludiert.

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit Sitz in B._____. Sie be- treibt Binnenschiffahrt auf Seen und Flüssen, jedoch keine Meeresschiff- fahrt. Die Beschwerdeführerin will in den ersten beiden Quartalen 2018 die Quellensteuerabrechnungen für die beiden Mitarbeiter mit Wohnsitz in Rumänien versehentlich eingereicht haben. Eigentlich bestehe keine Quellensteuerpflicht, weil das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteue- rung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 25. Oktober 1993 (DBACH-RO; SR 0.672.966.31) einzig eine Regelung für Hochseeschiffahrt habe. In Ermangelung einer Regelung für Binnen- - 14 - schiffahrt, bestehe kein Besteuerungsrecht in der Schweiz für die beiden Mitarbeiter mit Wohnsitz in Rumänien.

E. 2.2

Ein Doppelbesteuerungsabkommen kommt immer dann zum Tragen, wenn unterschiedliche Steuerhoheitsträger dieselbe Person wegen des- selben Steuergegenstands für denselben Zeitraum in gleicher oder ähnli- cher Weise besteuern. Entsprechend ist daher immer zunächst auf Grund der nationalen gesetzlichen Grundlagen zu bestimmen, ob ein Land die Besteuerungshoheit in einem spezifischen Fall für sich beansprucht. Aus- gangslage ist mithin immer das nationale, im vorliegenden Fall das schweizerische

Steuerrecht (vgl. Peter Mäusli-Allenspach/Mathias Oertli, Das Schweizerische Steuerrecht, 9. Auflage, S. 593). Der zu beurteilende Sachverhalt betrifft das Jahr 2018. Die schweizerischen Steuergesetze, welche für den vorliegenden Sachverhalt relevant sind, sind seither angepasst worden, weshalb vorfrageweise auf den zeitlichen Anwendungsbereich von neuem Recht auf hängige Verfahren einzugehen ist.

E. 2.2.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. f DBG resp. Art. 4 Abs. 2 lit. f StHG in der jeweiligen Fassung, welche per 1. Januar 2018 Gültigkeit hatte, sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz resp. Kanton erhalten; davon ausgenommen bleibt die Besteuerung der Seeleute für Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes. In der DBG- resp. StHG-Fassung, welche per 1. Januar 2021 in Kraft getreten sind, wurden diese Bestimmungen beibehalten und zusätzlich Art. 91 Abs. 2 DBG resp. Art. 35 Abs. 1 lit. h StHG eingefügt, wonach im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes

- 15 - oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz resp. Kanton erhalten ebenfalls der Quellensteuer unterliegen; davon ausgenommen bleibt die Besteuerung der Seeleute für Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes. Davon abweichend sah und sieht das kantonale Recht bis heute in Art. 8 Abs. 1 lit. f StG vor, dass natürliche Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie als Arbeitnehmer von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Lohn oder andere Vergütungen beziehen für Arbeit im internationalen Verkehr. Während mit der Gesetzesrevision, welche per 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist, mit Art. 98 Abs. 1 lit. c StG im Abschnitt über Quellensteuern eine Bestimmung aufgenommen wurde, welche mit den in Art. 91 Abs. 2 DBG resp. Art. 35 Abs. 1 lit. h StHG festgehaltenen Vorgaben identisch ist, wurde der Wortlaut von Art. 8 Abs. 1 lit. f StG nicht an den Wortlaut im StHG angepasst.

E. 2.2.2

Tritt ein neues Gesetz in Kraft, so fragt sich, auf welche Sachverhalte das alte Recht noch anzuwenden ist und welche Sachverhalte nach dem neuen Recht zu beurteilen sind. Insbesondere, ob auf ein hängiges Verfahren altes oder neues Recht Anwendung findet. Die Antwort hängt vor allem davon ab, wie das Interesse des Betroffenen am Schutz des Vertrauens in die Weitergeltung des bisherigen Rechts gewichtet wird. Grundsätzlich muss die Frage vom Gesetz beantwortet werden. Ein Gesetz, das neu in Kraft tritt, sollte eine übergangsrechtliche (intertemporale) Regelung enthalten. Fehlt die gesetzliche Regelung, müssen allgemeine Rechtsprinzipien angewandt werden. Nach der Praxis des Bundesgerichts haben Rechtsmittelinstanzen grundsätzlich das zum Zeitpunkt des erstinstanzlichen Entscheids in Kraft stehende Recht anzuwenden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des neuen Rechts, kommt

- 16 - ausnahmsweise das neue Recht zur Anwendung (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Rz. 293 mit weiteren Verweisen). Die Anwendung des neuen Rechts findet auf jeden Fall im Grundsatz von Treu und

Glauben seine Grenzen (BGE 127 II 306 E. 7c). Vor diesem Hintergrund ist mit Blick auf das DBG und das StHG zu sagen, dass die per 1. Januar 2021 neu eingeführten Art. 91 Abs. 2 DBG resp. Art. 35 Abs. 1 lit. h StHG keinerlei Änderung mit Bezug auf die bisher bereits bestehenden Bestimmungen zur Folge hatten. Die Einführung dieser Artikel ist vielmehr eine Wiederholung dessen, was bisher schon Gültigkeit hatte. So ist denn auch der Wortlaut der entsprechenden Bestimmungen identisch und deren zusätzliche Einfügung ins Gesetz wohl einzig der Steuersystematik geschuldet. In Bezug auf das kantonale Recht hingegen wurde mit Art. 98 Abs. 1 lit. c StG im Abschnitt über Quellensteuern eine Bestimmung aufgenommen, welche präziser als die allgemeine Bestimmung in Art. 8 Abs. 1 lit. f StG regelt, was in Bezug auf im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer gilt, die für Arbeit im internationalen Verkehr Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten. Der oben erwähnte Wortlaut von Art. 8 Abs. 1 lit. f StG ist nicht im Einklang mit der seit 1. Juni 2017 in Kraft getretenen Bestimmung von Art. 4 Abs. 2 lit. f StHG, welche in Bezug auf den Wortlaut identisch mit dem neu eingefügten Art. 98 Abs. 1 lit. c StG ist. Geht man in Bezug auf die intertemporale Anwendbarkeit der gesetzlichen Grundlagen davon aus, dass die Bestimmungen im Zeitpunkt der Veranlagung, d.h. im Jahr 2018, Anwendung finden, so stellt sich die Frage, wie mit der vom StHG abweichenden kantonalen Bestimmung umzugehen ist. Mit Inkrafttreten des StHG im Jahr 1993 war grundsätzlich klar, dass Kantone ihre Steuergesetzgebung i.d.R. innerhalb einer bestimmten Frist je-

- 17 - weils an das StHG anpassen müssen (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG). Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG findet nach Ablauf dieser Frist das Bundesrecht direkt Anwendung, falls ihm das kantonale Recht widerspricht. Mit Inkrafttreten der Bestimmung im StHG – Art. 4 Abs. 2 lit. f StHG trat per 1. Juni 2017 in Kraft -, wurde keine explizite Anpassungsfrist vorgesehen. Ist keine Anpassungsfrist vorgesehen, ist festzustellen, ab wann widersprechende kantonale Bestimmungen durch die Bestimmungen des StHG ersetzt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die direkte Anwendung des StHG voraussetzt, dass ihm auch tatsächlich eine direkt anwendbare Regel entnommen werden kann. Die Bestimmung muss hinreichend konkret ausgestaltet und direkt anwendbar sein. Die Beantwortung dieser Frage kann vorliegend offen bleiben, da unstrittig ist, dass im Grundsatz, auch unter Anwendung des vom StHG abweichenden Wortlauts der kantonalen Bestimmung, im vorliegenden Fall gemäss schweizerischem nationalen Recht die beiden zur Diskussion stehenden Mitarbeiter mit Wohnsitz in Rumänien auf Grund ihrer Tätigkeit im internationalen Verkehr für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber in der Schweiz der Quellensteuerpflicht unterliegen. Das Verwaltungsgericht kommt somit zum Schluss, dass für den vorliegenden Fall die gesetzlichen Bestimmungen, wie sie im Zeitpunkt der Veranlagung im Jahr 2018 Gültigkeit hatten, Anwendung finden. In Bezug auf die widersprechende kantonale Bestimmung ist einschränkend festzuhalten, dass dies nur soweit zulässig ist, als diese für den zu beurteilenden Sachverhalt zu keinen widersprüchlichen Ergebnissen führt.

E. 2.3

Vorliegend sind sich die Parteien einig, dass gemäss schweizerischem nationalen Recht eine Quellensteuerpflicht gegeben wäre. Die beiden Mitarbeiter der Beschwerdeführerin sind im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, welche im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes arbeiten - Fahrten auf Rhein, Donau, Rhone. Die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin hat ihren Sitz unbestrittenermassen in der Schweiz. Die vom schweizeri-

- 18 - schen Steuerrecht unilateral erwähnte Ausnahme in Bezug auf die Besteuerung von Seeleuten für Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes greift vorliegend augenscheinlich nicht. Eine Ausnahme von der grundsätzlichen schweizerischen Steuerpflicht kann es daher nur geben, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den relevanten Ländern – hier Schweiz und Rumänien – besteht, welches das auf dem nationalen Recht des jeweiligen Landes fussende Besteuerungsrecht zurückdrängt. Wie unter Ziffer 2.1 erwähnt, besteht zwischen der Schweiz und Rumänien ein Doppelbesteuerungsabkommen. Die Anwendbarkeit des DBACH-RO auf den vorliegenden Sachverhalt ist unbestritten. Ebenso ist unbestritten, dass mit Blick auf die Frage der Zuteilung der Steuerhoheit für Vergütungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit Art. 15 DBACH-RO zur Anwendung kommt. Dabei geht Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO als *lex specialis* den Absätzen 1 und 2 vor und regelt das Besteuerungsrecht für unselbständiges Erwerbseinkommen u.a. an Bord eines Schiffes im internationalen Verkehr. Umstritten ist jedoch die Auslegung von Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO und insbesondere des darin verwendeten Wortes "Schiff".

E. 2.3.1

Völkerrechtliche Verträge und damit Doppelbesteuerungsabkommen sind nach den Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) auszulegen (BGE 2C 276/2016 E. 5.2.1; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 139 II 404 E. 7.2.1 S. 422). Massgebend sind Art. 31 bis 33 VRK, bei denen es sich um die Kodifikation völkergewohnheitsrechtlicher Grundsätze handelt. Deshalb sind diese Regeln auch auf Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar, die vor dem Inkrafttreten der VRK für die Schweiz (6. Juni 1990) abgeschlossen wurden sowie auf Doppelbesteuerungsabkommen mit Staaten, die ihr noch nicht beigetreten sind (vgl. Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, S. 64). Obschon Rumänien der VRK nicht beigetreten ist, kann somit mit Blick auf die Auslegung des DBA auf die VRK zurückgegriffen werden. Dabei gilt es zu

- 19 - berücksichtigen, dass sich die Auslegung völkerrechtlicher Verträge von der Interpretation nationalen Rechts unterscheidet. Innerstaatlich werden die klassischen Auslegungselemente (grammatikalisches, systematisches, teleologisches und historisches Element) vom Bundesgericht nach einem pragmatischen Methodenpluralismus ohne Rangordnung herangezogen. Demgegenüber ist die Auslegung völkerrechtlicher Verträge durch die VRK strukturiert (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 63 mit weiteren Verweisen).

E. 2.3.2

Nach VRK ist für die Auslegung einer Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen stets von deren Wortlaut, der aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren ist, auszugehen. Dabei ist nach Art. 33 VRK derjenige Text massgebend, den die Vertragsstaaten als authentisch festgelegt haben. Bei mehreren authentischen Sprachfassungen sind diese mangels anderweitiger Parteiabrede gleichwertig. Beim relevanten Wortlaut ist auf die gewöhnliche, übliche Bedeutung der verwendeten Begriffe und Formulierungen abzustellen. Nur wenn die Vertragsparteien eindeutig beabsichtigt haben, einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beizumessen, ist dies gemäss Art. 31 Abs. 4 VRK massgebend. Das DBACH-RO hat sowohl die französische als auch die rumänische Sprache als gleichwertige authentische Sprachen festgelegt, weshalb vom entsprechenden in Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO festgelegten Wortlaut auszugehen ist. Mit

Blick auf die in der amtlichen Sammlung (AS) und der systematischen Sammlung des Bundesrechts (SR) erscheinenden Übersetzungen in den jeweiligen Landessprachen Deutsch, Französisch und Italienisch ist festzuhalten, dass nur die in einem Staatsvertrag selber als authentisch bezeichnete Sprache rechtlich massgebend ist (Art. 15 Abs. 3 des Publikationsgesetzes; PubIG; SR 170.512). Insofern sind für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts einzig die französische und die rumänische Version des DBACH-RO massgebend. Entsprechend ist, wie die

- 20 - Beschwerdegegnerin 1 zu Recht ausführt, die deutsche Übersetzung des Abkommenstextes ohne rechtliche Bindungswirkung. Entsprechend konnte auch der deutsche Text durch eine formlose Berichtigung gemäss Art. 12 Abs. 1 PubIG angepasst werden. Ausgangspunkt sind somit der französische und der rumänische Wortlaut der relevanten Bestimmung. Auf Französisch hält Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO folgendes fest: "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 sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé". Auf Rumänisch lautet der entsprechende Artikel wie folgt: "Prin derogare de la dispozițiile prece- dente ale acestui articol, remunera-țiile primite pentru o activitate retribuită exercitată la bordul unei nave sau aeronave, exploatată în trafic interna- țio- nal, sunt impozabile în statul contractant în care se află sediul conducerii efective a întreprinderii". Vorliegend ist unbestrittenermassen eine unselbständige Erwerbstätigkeit im internationalen Verkehr für eine Arbeitgeberin mit Sitz in der Schweiz gegeben. Streitgegenstand ist somit lediglich die Bedeutung des Begriffes "navire" resp. "nava", d.h. ob sich die Begriffe generell auf jedes Fortbe- wegungsmittel auf Wasser beziehen oder nur auf Schiffe, die auf Meeren fahren. Interpretiert man den Begriff "navire" gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung aus sich selbst heraus, so handelt es sich dabei gemäss allge- meinem, alltäglichen Sprachgebrauch um einen Oberbegriff für jegliche Art von Wasserfahrzeugen unabhängig davon, ob sie in Binnengewässern oder auf dem offenen Meer fahren. Dies ergibt sich auch aus der Konsul- tation von verschiedenen Nachschlagewerken im Internet, wo die Begriffe "navire" und "bateau" als genereller Begriff für das deutsche Wort "Schiff" erscheinen (vgl. <https://www.deepl.com>, <https://www.linguee.de>, <https://dict.leo.org>, <https://translate.google.com>, <https://de.pons.com>; alle zuletzt besucht am 21. Oktober 2021). "Seeschiff" hingegen wird gross-

- 21 - mehrheitlich mit "navire de haute mer" oder "navire de mer" übersetzt. Schlägt man den Begriff "navire" im Glossar der Schweizerischen Eidgenossenschaft nach, so wird der Begriff mit "Schiff" übersetzt. Gibt man hin- gegen "Schiff" ein, so resultiert auf Französisch meistens der Begriff "ba- teau". Hochseeschiff wird jedoch nicht bloss mit "navire" sondern mit "na- vire de haute mer" übersetzt. Dies ist auch im Einklang mit der juristisch steuertechnischen Verwendung des Begriffs, wenn sowohl in der franzö- sischen Fassung des DBG und des StHG sowie in diversen kantonalen Steuergesetzen mit Hauptsprache Französisch der Begriff "navire de haute mer" für "Seeschiffe" verwendet wird (z.B. Art. 80 Abs. 2 Loi sur les impôts cantonaux directs FR; Art. 144 LOI sur les impôts directs cantonaux VD; Art. 109 Loi fiscale VS; Art. 148 Loi sur les contributions directes NE verwendet allgemein den Begriff "bateau" scheint aber die seit 2017 in Kraft getretene StHG Norm nicht übernommen zu haben – gleiches gilt für Art. 3 Abs. 2 lit. f Loi sur l'imposition des personnes physiques GE und Art. 148 Loi d'impôt JU). Mit Blick auf

die auszulegende Bestimmung würde dies somit bedeuten, dass unabhängig davon, auf welcher Art von Gewässer ein Schiff fährt und um welche Art von Schiff es sich handelt, die Arbeitsstätigkeit der Besatzung am Sitz des Arbeitgebers zu versteuern ist, solange dies im internationalen Verkehr erfolgt. Will man von dieser Grundregel abweichen, so ist dafür eine explizite Bestimmung notwendig, wie sie z.B. im Jahre 2017 in das DBG und das StHG aufgenommen wurde "les marins travaillant à bord de navires de haute mer". Damit gibt der Wortlaut selbst und dessen Verwendung bereits ein starkes Indiz dafür, dass "navire" als allgemeiner Oberbegriff für jegliche Art von Wasserfahrzeug zu verstehen ist. Nach Meinung des Verwaltungsgerichts sind damit Erwerbstätigkeiten auf allen international verkehrenden Wasserfahrzeugen ganz allgemein am Sitz des Arbeitgebers steuerpflichtig. Hätte das DBACH-RO vom üblichen Sprachgebrauch des Begriffs "navire" abweichen wollen, so wären die Ausnahmen präzisiert in den Wortlaut des DBACH-RO eingeflossen. Auf Grund dessen kann den Ausführungen der

- 22 - Beschwerdeführerin, wonach unter "navire" einzig Seeschiffe, d.h. Schiffe, die auf dem Meer verkehren, zu verstehen seien, nicht gefolgt werden. Der Herleitung der Beschwerdeführerin, wonach auf Grund des Wortlauts der Marginalie zu Art. 8 DBACH-RO, welche das Besteuerungsrecht von Unternehmensgewinnen regelt und von "Navigation maritime et aérienne internationale" spricht, der Schluss gezogen werden könne, dass für die Einkommenssteuer (sprich Quellensteuer) der Mitarbeiter gemäss Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO nur Mitarbeiter von Seeschiffahrt gemeint sein können, kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Einerseits ist, wie oben erwähnt, im Rahmen der Vertragsauslegung nach VRK ein systematisches Auslegungselement nicht vorgesehen und andererseits kann im allgemeinen sprachlichen Kontext mit dieser Marginalie nur die Abgrenzung der Navigation auf Wasser zur Navigation im Luftraum gemeint sein. Insofern ist auch dieser Einwand kein genügender Nachweis dafür, dass von einer Einschränkung der grundsätzlichen Besteuerung von Arbeitnehmern auf jeglicher Art von Schiffen im internationalen Verkehr im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers abzuweichen ist.

E. 2.3.3

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die sich aus dem reinen Wortlaut ergebende Interpretation auch mit Blick auf andere Auslegungselemente bestätigt werden kann. Dabei spielen gemäss VRK neben dem Prinzip von Treu und Glauben sowohl der Zusammenhang als auch Ziel und Zweck des Vertrags eine Rolle. Allerdings ist diese Auflistung nicht abschliessend (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 63 mit weiteren Verweisen). Dem Prinzip von Treu und Glauben kommt bei der Auslegung von Völkerrecht eine zentrale Bedeutung zu. So wird es neben Art. 31 VRK auch in Art. 26 VRK noch explizit hervorgehoben, was das Bundesgericht regelmässig auch bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen betont (vgl. u.a. BGE 143 II 202 E. 6.3.1; BGE 141 II 447 E. 4.3.1; BGE

- 23 - 139 II 404 E. 7.2.1). Das Prinzip beinhaltet u.a. auch die Pflicht im Rahmen von Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten an den Tag zu legen. Daraus folgt, dass Vertragstexte und damit auch internationale vertragliche Abmachungen, immer auch vor dem Hintergrund des grundlegenden Rechts- und Lebensverständnisses der beteiligten Parteien zu interpretieren sind. Mithin bietet dieser Grundsatz die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Verträge sind somit auch immer vor

dem Hintergrund der allgemeinen Rechtsauffassung zu bestimmten Sachverhalten in einem bestimmten Zeitpunkt auszulegen, das die eigenen rechtsstaatlichen Parameter und (Wert)Vorstellungen so- wie insbesondere die national vorhandenen Regelungen explizit oder im- plizit in (internationale) Vertragsverhandlungen und deren Ergebnisse mit- einfließen. Das schweizerische Steuerrecht sah im Jahre des Vertragsabschlusses des DBACH-RO (1993) resp. in den Jahren davor folgenden Wortlaut in Be- zug auf den gegenständlichen Sachverhalt vor: "Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind auf- grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhal- ten." Auf Französisch lautete der damalige nationale Text: "Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque en raison de leur activité dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, elles re- çoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse." Damit wurde klar zum Aus- druck gebracht, dass jegliche Arbeit u.a. an Bord eines wie auch immer

- 24 - gearteten Wasserfahrzeugs im internationalen Verkehr der Schweizeri- schen Steuerpflicht unterliegt, sofern der Arbeitgeber Sitz in der Schweiz hat. Die erst im Jahre 2017 ins nationale Recht eingefügte Ausnahme für die Seeleute auf Hochseeschiffen oder Französisch "les marins travaillant à bord de navires de haute mer", war somit zum Zeitpunkt der Vertrags- verhandlungen resp. Vertragsabschlusses nicht im nationalen Recht ver- ankert. Die im Jahr 2017 eingeführte Einschränkung des allgemeinen Prinzips der Besteuerung am Sitz des Arbeitgebers erfolgte vor dem Hintergrund der Totalrevision des Landesversorgungsgesetzes (BBL 2014 7119). In ent- sprechenden Motionen ("Besteuerung der Seeleute in der Hochseeflotte"

E. 2.3.4

Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen sind gemäss VRK auch Ziel und Zweck des Vertrages bzw. einer bestimmten Vertragsbe- stimmung zu berücksichtigen. Diese sind aber stets dem Vertragstext selbst zu entnehmen. Nach dem Kriterium der beabsichtigen Wirkung darf eine Auslegung nicht dazu führen, dass der Vertrag seiner Wirkung be- raubt wird; es ist jene Auslegung zu wählen, die dem Vertragszweck am

- 26 - besten zum Durchbruch verhilft (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 67). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbe- steuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.2.2; BGE 142 II 161 E. 2.1.3). Ein Hauptzweck eines Doppelbesteuerungsab- kommens ist es, im Rahmen seines Anwendungsbereichs eine Doppelbe- steuerung zu vermeiden resp. zu beseitigen. Entsprechend ist auch vor diesem Hintergrund zu beleuchten, ob die sich aus den obigen Erwägun- gen herauskristallisierende Auslegung Bestand hat. Hierfür sind grundsätzlich allfällige Protokolle, Noten oder Briefwechsel zu berücksich- tigen.

E. 2.3.4.1

Weder aus den Protokollen zur Änderung des Abkommens vom 25. Oktober 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2012 4133) noch der Verständigungsvereinbarung betreffend Artikel IX Absatz 3 Ziffer 8 Buchstabe c des Protokolls vom 28. Februar 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Änderung des Abkommens vom 25. Oktober 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 539) lässt sich ein expliziter Hinweis auf die Auslegung der hier interessierenden Bestimmung entnehmen. Auf Grund des Umstandes, dass das DBACH-RO seit dem ursprünglichen Vertragsschluss in diversen Punkten geändert wurde, der hier interessierende Art. 15 Abs. 3 des DBACH-RO jedoch nicht, kann geschlossen werden, dass sich eine Änderung des Wortlauts auf Grund allfälliger Probleme im Zusammenhang mit der Anwendung dieser Bestimmung

- 27 - mung und der Zuteilung der Steuerhoheit an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers unabhängig von der Art der Schiffe nicht aufgedrängt hat.

E. 2.3.4.2

Neben den oben erwähnten Materialien stellt sich in Bezug auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen auch jeweils die Frage, ob der Kommentar zum OECD Musterabkommen als ergänzendes Auslegungsinstrument beigezogen werden kann. In der Schweizerischen Literatur und der neueren Judikatur (vgl. Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 70 ff. mit weiteren Verweisen; BVGer Urteil A-4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.2. mit weiteren Verweisen) wird anerkannt, dass dem OECD Musterabkommen samt Kommentar eine wichtige Bedeutung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zukommt. Diese Hilfsmittel bringen in der Regel die gewöhnliche Bedeutung zum Ausdruck, soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen voll auf dieser Linie liegt (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 65 mit weiteren Verweisen). Allerdings ist hierzu zu bemerken, dass das Bundesgericht bis heute den genauen Stellenwert der VRK mit Bezug auf OECD Musterabkommen samt Kommentar bis heute nicht thematisiert hat (Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, a.a.O., S. 74). Der Kommentar zum OECD Musterabkommen ist ein lebendiger Text. Er wird ergänzt und angepasst, wenn sich die Umstände ändern. Dies wirft die Frage auf, ob neu eingeführte Merkmale und Änderungen rückwirkend gelten sollen oder ob nur der Stand des Textes zu einem bestimmten Zeitpunkt relevant ist. Auch wenn die Frage innerhalb der Lehre umstritten ist (vgl. BVGer Urteil A-4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.2. mit entsprechenden Verweisen), ergibt sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass sich der Richter je nach den Umständen auf einen Kommentar stützen kann, der jünger ist als das anzuwendende Abkommen (vgl. BVGer Urteil A-8400/2015 E. 2.2.2). Dies ist zumindest dann der Fall, wenn eine Änderung des Kommentars die bisherige Regelung nicht ändert, sondern präzisiert bzw. verdeutlicht (vgl. Ruth Bloch-Riemer, Doppelbesteuerungs-

- 28 - abkommen Schweiz/USA: Beschränkung von Begünstigungen und Beneficial Ownership, S. 35 ff.). Das DBACH-RO wurde im Jahr 1993 abgeschlossen, weshalb mit Blick auf eine Auslegung der entsprechenden Vertragsbestimmungen die Kommentierung aus dem Jahr 1992 die Ausgangsbasis bildet. Der Wortlaut von Art. 15 Abs. 3 des OECD Musterabkommens in der Fassung von 1992 lautet wie folgt: "Nonobstant les dispositions

précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé." Im dazugehörigen Kommentar zum OECD Musterabkommen von 1992 wird festgehalten, dass es gemäss dieser Bestimmung den Vertragsstaaten freisteht, die Besteuerung der Besatzung auf solchen Fortbewegungsmitteln im Vertragsstaat am Sitz der Gesellschaft zu besteuern. Weiter weist dieser Kommentar darauf hin, dass die Gründe, welche zur Einführung von Art. 8 geführt haben auch mit Bezug auf Art. 15 Abs. 3 gelten würden (vgl. OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 1992, S. 165). Im Kommentar zu Art. 8 Abs. 2, welcher die Besteuerung von Gewinnen im Rahmen der Binnenschifffahrt vorsieht, wird festgehalten, dass diese Klausel nur eingeführt wurde, um sicher zu stellen, dass die Vertragsstaaten die Möglichkeit haben Schiffen, die auf Flüssen, Kanälen oder Seen verkehren, den gleichen Besteuerungsregeln zu unterwerfen, wie den Schiffen, welche im internationalen Verkehr eingesetzt werden. Die Bestimmung sei nicht nur anwendbar auf Binnenverkehr zwischen zwei oder mehr Staaten, sondern auch wenn ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen Binnenfahrten zwischen zwei Punkten im anderen Vertragsstaat unternimmt (vgl. OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 1992, S. 102).

- 29 - In sämtlichen nachfolgenden OECD Musterabkommen sowie deren Kommentare – OECD Musterabkommen 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2018, 2014 hat sich der entsprechende Wortlaut der oben zitierten Bestimmungen resp. deren Kommentierung nicht geändert. Erst in der aktuellsten Version OECD Musterabkommen 2017 wurden Art. 8 und Art. 15 Abs. 3 signifikant verändert. Es erfolgt in Bezug auf Art. 8 eine Vereinfachung dahingehend, dass Gewinne einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr ausschliesslich im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert werden (vgl. OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 2017, S. 37). Entsprechend wurde auch Art. 15 Abs. 3 angepasst: "Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi salarié, en tant que membre d 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 Etat contractant, ne sont imposables que dans le premier Etat." Mit Blick auf diese Änderungen führt der Kommentar aus, dass die Änderungen vor dem Hintergrund erfolgt sind, eine klarere und in der administrativen Handhabung einfachere Regel einzuführen (vgl. OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 2017, S. 348). In Bezug auf Art. 8 wird mit Blick auf die Streichung von Absatz 2, in welchem die Rede von "bateaux servant à la navigation intérieure" war auf folgendes hingewiesen: "Si la disposition alternative ci-dessus utilise le terme "bateau" en ce qui concerne le transport par voie navigable, cet usage résulte d'une distinction traditionnelle et ne saurait être interprété comme limitant de quelque manière le sens du terme "navire" utilisé dans l'ensemble de la Convention, qui à revêtir une acception large de manière à désigner tout bâtiment utilisé pour la navigation maritime" (vgl. OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 2017, S. 242).

- 30 - Aus der obigen historischen Entwicklung des massgeblichen Artikels im OECD Musterabkommen lässt sich ableiten, dass in sämtlichen Fassungen bis 2017 nie eine Erklärung dessen erfolgt ist, warum für Wasserfahrzeuge eine unterschiedliche Terminologie verwendet und warum eine derart komplizierte Gesetzesbestimmung, deren Bedeutung und Anwendungszweck sich nicht unmittelbar erschliesst, vorgeschlagen wurde. Es besteht auf Anheben kein sachlogischer Grund, weshalb die Art des Gewässers (Meer, Fluss, See, Kanal), in welchem Schiffe fahren, ausschlaggebend für die Besteuerung sein soll. Das wird wohl letzten Endes auch der Grund dafür gewesen sein, warum mit der Fassung von 2017 eine pragmatische und vereinfachte Regel Eingang in das OECD Musterabkommen gefunden hat. Eine Regel, die mit Blick auf ihren Inhalt sehr viel mit dem Sinn und Zweck des Wortlauts im DBACH-RO gemeinsam zu haben scheint. Berücksichtigt man, dass der Hauptzweck eines Doppelbesteuerungsabkommens darin besteht, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und berücksichtigt man weiter, dass gemäss allgemeiner Erfahrung im Verhältnis Schweiz – Rumänien die Arbeitnehmer auf Schiffen tendenziell aus Rumänien kommen, während die Arbeitgeber tendenziell in der Schweiz sind und die Schweiz gemäss ihrem nationalen Recht grundsätzlich alle Arbeitnehmer im internationalen Verkehr, welche nicht in der Schweiz ansässig sind, der Steuerhoheit am Sitz des Schweizerischen Arbeitgebers unterwirft, so liegt die Vermutung nahe, dass die Vertragsparteien eine möglichst einfache und klare Regelung wollten, welche genau dieses Kräfteverhältnis widerspiegelt. Ein solches Vorgehen entspricht auch dem allgemein bekannten helvetischen Pragmatismus möglichst klare und einfache Regeln zu formulieren. Natürlich erreicht man mit der von der Beschwerdeführerin ins Feld geführten Argumentation in Bezug auf die Bestimmungen des OECD Musterabkommens ebenfalls den Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens – nämlich die Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Allerdings

- 31 - steht diese mögliche Interpretation nach Meinung des Verwaltungsgerichts nicht im Einklang mit dem Wortlaut und dem, was die Parteien im Rahmen der Vertragsverhandlungen nach Treu und Glauben erreichen wollten. Bezüglich OECD-Musterabkommen und der OECD-Kommentar bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen ist überdies zu beachten, dass sich diese nur als subsidiäre Hilfsmittel verwenden lassen, da es sich um ergänzende Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK handelt (vgl. BVGE 2011/6 E. 7.3.1, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-8400/2015 E. 2.2.1 A-3119/2014 E. 3.3, A-813/2010 E. 7.4.2.4). Dass die Auslegung der relevanten Bestimmung im DBACH-RO nicht ganz abwegig ist, widerspiegelt sich nicht zuletzt auch in den aktuellen, oben dargelegten Änderungen des OECD Musterabkommens.

E. 2.3.5

Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Niederlanden resp. Frankreich und Spanien jeweils andere Begriffe verwendet würden bzw. zwischen Binnenschifffahrt und Meerschifffahrt (Hochseeschifffahrt) unterschieden werde. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass jeder Vertrag jeweils aus sich selbst heraus autonom auszulegen ist. Die in anderen Doppelbesteuerungsabkommen verwendeten Begriffe oder dort getroffenen Unterscheidungen, können nicht direkt zur Auslegung des DBACH-RO herangezogen werden. Auch die Tatsache, dass die Schweiz in anderen Doppelbesteuerungsabkommen andere Begriffe oder detailliertere Formulierungen gewählt hat, lässt keine direkten Schlüsse zur

Auslegung des DBACH-RO zu. Insofern erübrigen sich Ausführungen resp. Vergleiche mit anderen Doppelbesteuerungsabkommen. Insbesondere auch, weil der Inhalt eines Abkommens letzten Endes auch immer eine Frage der individuellen Verhandlungspositionen der beteiligten Parteien und deren Verhandlungsmacht ist. 3. Zusammenfassend kommt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass unter Anwendung der gemäss VRK vorgesehenen Auslegungselemente, Art.

- 32 - 15 Abs. 3 DBACH-RO so zu verstehen ist, dass die unselbständige Erwerbstätigkeit auf jeglicher Art von Wasserfahrzeug am Sitz des Arbeitgebers zu versteuern ist, solange diese Tätigkeit im internationalen Verkehr erfolgt. Entsprechend unterliegen die beiden in Rumänien ansässigen Mitarbeiter mit ihrem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Quellensteuerpflicht in der Schweiz. 4. Vorliegend wird die Beschwerde abgewiesen, soweit sie nicht durch Anerkennung gegenstandslos geworden ist.

E. 3

Am 24. August 2018 eröffnete die Beschwerdegegnerin 1 die definitiven Veranlagungsverfügungen für die ersten beiden Quartale 2018.

E. 4

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin am 27. September 2018 Einsprache und beantragte in Bezug auf die beiden Mitarbeiter mit steuerlicher Ansässigkeit in Rumänien die ersatzlose Aufhebung der Veranlagungsverfügung und in Bezug auf diverse sonstige Mitarbeiter die Anpassung in Bezug auf Kinderabzüge resp. Tarife.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang gehen die Gerichtskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin (Art. 73 Abs. 1 VRG).

E. 4.2

Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis (teilweise) obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass.

E. 4.3

Gemäss Art. 4 der Verordnung über die Bemessung des Honorars der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte (Honorarverordnung, HV; BR 310.250) haben die Parteien zu Beginn des Verfahrens eine vollständige, unterschriebene Honorarvereinbarung einzureichen. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 78 Abs. 1 VRG). Die Beschwerdegegnerin 1 hat zwar das Rechtsbegehren hinsichtlich des Kinderabzugs für Arbeitnehmer in Frankreich anerkannt, womit die Beschwerde in diesem Punkt gegenstandslos geworden ist. Die Beschwerdeführerin hat allerdings die Behauptung der Beschwerdegegnerin 1, wonach die relevanten Beweisdokumente ihr erst nach erfolgtem Einspracheentscheid zur Verfügung gestellt worden sind, nicht nachweislich entkräftet. Auf Grund dessen besteht vorliegend keine

- 33 - Veranlassung, der Beschwerdeführerin diesbezüglich eine Parteientschädigung zuzusprechen. III. Demnach erkennt das Gericht:

E. 5

Mit Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 wurde die Einsprache mit Bezug auf die in Rumänien steuerlich ansässigen Mitarbeiter abgewiesen und in Bezug auf die übrigen Mitarbeiter gutgeheissen resp. teilweise gutgeheissen. Auf eine mündliche Einspracheverhandlung wurde seitens der Beschwerdeführerin im Nachgang zu einem Telefonat zwischen dem

- 4 - Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin und der Beschwerdegegnerin 1 verzichtet.

E. 6

Gegen den Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 erhob die Beschwerdeführerin am 22. Juli 2019 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: "1. Der Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 betreffend Quellensteuern für die Abrechnungsperioden vom 01.01.2018 bis 31.03.2018 sowie vom 01.04.2018 bis 30.06.2018 sei bezüglich den Arbeitnehmern mit steuerlicher Ansässigkeit in Rumänien ersatzlos aufzuheben: D.____ E.____ 2. Der Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 betreffend Quellensteuern für die Abrechnungsperioden vom 01.01.2018 bis 31.03.2018 sowie vom 01.04.2018 bis 30.06.2018 sei bezüglich der nachfolgenden Arbeitnehmer aufzuheben, ihnen sie der Kinderabzug zur gewähren und Steuer sei entsprechend neu gemäss nachfolgend beantragtem Tarif festzusetzen: F.____, Tarif C1N (statt C0N) G.____, Tarif C2N (statt C0N) Der Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 betreffend Quellensteuern für die Abrechnungsperioden vom 01.01.2018 bis 31.03.2018 sowie vom 01.04.2018 bis 30.06.2018 sei bezüglich der nachfolgenden Arbeitnehmerin aufzuheben, ihr sie der Kinderabzug zur gewähren und Steuer sei entsprechend neu gemäss nachfolgend beantragtem Tarif festzusetzen: H.____, Tarif H2N (statt A0N) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin 1."

E. 7

Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen was folgt aus: • Die Beschwerdeführerin sei ausschliesslich in der internationalen Binnenschifffahrt tätig und habe ihren zivil- und steuerrechtlichen Sitz in

- 5 - der Schweiz. Ihre Mitarbeiter, welche für ihre Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes Lohn erhalten, würden der Quellensteuerpflicht in der Schweiz unterliegen, weil die Ausnahme für Seeleute an Bord eines Hochseeschiffes nicht anwendbar sei. Zu prüfen sei, ob dieses Besteuerungsrecht durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien für die dort ansässigen Mitarbeiter zurückgedrängt werde. • Die Beschwerdeführerin 1 vertrete die Auffassung, dass in allen Doppelbesteuerungsabkommen ohne Binnenschifffahrtsklausel das Besteuerungsrecht für Löhne an ausländische Arbeitnehmer grundsätzlich der Schweiz zustehe. Diese Auffassung widerspreche jedoch der korrekten Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Rumänien (DBACH-RO). Die Auslegung erfolge gemäss der Wiener Vertragskonvention in erster Linie nach dem Wortlaut, wobei das Abkommen in französischer und rumänischer Sprache abgefasst worden sei und beide Sprachen gleichwertig seien. Darüber hinaus seien auch Sinn und Zweck der Norm sowie die Systematik und der wirkliche Vertragswille der Vertragsstaaten zu berücksichtigen. • Das DBACH-RO enthalte keine Binnenschifffahrtsklausel. Unabhängig davon gelte für die Auslegung der relevanten Klauseln, dass die Begriffsdefinition "internationaler Verkehr" gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f DBACH-RO, die

Zuteilung des Besteuerungsrechts für Gewinne und Kapital der im Schifffahrtsbereich tätigen Unternehmen (getrennt nach Hochsee- und Binnenschifffahrt – Art. 8 DBACH-RO) und die Zuteilung des Besteuerungsrechts für die Löhne der im internationalen Verkehr tätigen Mitarbeiter gemäss Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO zu berücksichtigen seien. • Der in Art. 3 Abs. 1 lit. f DBACH-RO verwendete Begriff des "internationalen Verkehrs" umfasse lediglich die Beförderung mit einem Seeschiff, d.h. mit einem Schiff, das auf den Meeren verkehre. Da die Beschwerdeführerin lediglich in der Binnenschifffahrt tätig sei, falle ihre Tätigkeit von vornherein nicht unter den internationalen Verkehr. • Die Zuteilungsnorm von Art. 8 DBACH-RO mache keine explizite Unterscheidung zwischen Seeschifffahrt und Binnenschifffahrt, wie dies andere Abkommenstexte vorsehen würden. Daraus sowie aus den Materialien werde klar, dass nur die Seeschifffahrt geregelt werden solle, nicht aber die Binnenschifffahrt. Das werde auch durch die Marginalie von Art. 8 DBACH-RO bestätigt. Es entspreche dem klaren Vertragswillen der Parteien, lediglich die Seeschifffahrt zu erfassen und die Bestimmungen nicht auf die Binnenschifffahrt auszudehnen. Die während des Verfahrens erfolgte Berichtigung des deutschen Wortlauts gestützt auf das Publikationsgesetz erscheine daher treuwidrig.

- 6 - • In Abweichung vom OECD Musterabkommen habe man in Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO den Hinweis auf die Binnenschifffahrt bewusst weggelassen. Da die Beschwerdeführerin lediglich in der internationalen Binnenschifffahrt und nicht in der Seeschifffahrt tätig sei, könne Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO nicht zur Anwendung kommen. Dies entspreche dem OECD Musterabkommen, welcher den Verweis auf die Binnenschifffahrt als Erweiterung des Anwendungsbereichs verstehe. Die Schweiz und Rumänien hätten somit die Bestimmungszuständigkeit für Mitarbeiter auf den Flussschiffen im internationalen Verkehr gerade nicht zugeteilt. Vorausgesetzt, dass die unselbständige Erwerbstätigkeit durch die ausländischen Arbeitnehmer nicht auf Binnenschiffen in der Schweiz ausgeübt werde (was nicht der Fall sei), habe die Schweiz basierend auf dem DBACH-RO kein Besteuerungsrecht für die Löhne der im Ausland ansässigen Angestellten. • Mit Bezug auf die Kinderabzüge sei zu erwähnen, dass die Gewährung derselben nicht davon abhängig gemacht werden dürfe, ob die zuständige schweizerische Familienausgleichskasse eine Verfügung betr. Familienzulagen erlassen habe. Man habe sich vielmehr an den tatsächlichen Verhältnissen zu orientieren. Der Nachweis der Kindseigenschaft sei auch mit anderen Dokumenten (z.B. Geburtsurkunden) möglich.

E. 8

Die Beschwerdegegnerin 1 beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 2. September 2019 was folgt: "1. Die Beschwerde sei bezüglich dem Rechtsbegehren 1 (ersatzlose Aufhebung des Einspracheentscheides vom 19.06.2019 betreffend Quellensteuer für D.____ und E.____) vollumfänglich abzuweisen. 2. Die Beschwerde sei bezüglich dem Rechtsbegehren 2 (Aufhebung des Einspracheentscheides vom 19.06.2019 und Neufestsetzung des Tarifs für F.____, Tarif C1N (statt C0N), G.____, Tarif C2N (statt C0N) und H.____, Tarif H2N (statt A0N)) gutzuheissen. 3. Unter gesetzlicher Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin." Begründend führte die Beschwerdegegnerin 1 im Wesentlichen was folgt aus: • Das in der Beschwerde vorgebrachte Rechtsbegehren 2 werde auf Grund der nach dem Einspracheentscheid noch vorgelegten Beweismittel gutgeheissen. Da die Beschwerdeführerin die relevanten Beweise erst im Beschwerdeverfahren vorgebracht habe, habe sie diesbezüglich dennoch die Kosten gemäss Art. 73 VRG zu tragen. Streitig bleibe somit alleine die Quellenbesteuerung der

beiden Mitarbeiter mit Ansässigkeit in Rumänien.

- 7 - • Das interne schweizerische Recht sehe für Sachverhalte wie den vorliegenden die Quellenbesteuerung in der Schweiz vor. Das Besteuerungsrecht der Schweiz stünde jedoch unter dem Vorbehalt einer abweichenden Regelung eines für den betreffenden Arbeitnehmer anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen. Die Beschwerdeführerin sei in der Binnenschiffahrt tätig, d.h. deren Schiffe würden nicht auf dem Meer verkehren. Der Ort der Geschäftstätigkeit befinde sich unbestritten in B._____. • Vorliegend würde das DBACH-RO Anwendung finden. Massgebend für die Auslegung des DBACH-RO sei der französische resp. der rumänische Wortlaut. Der deutsche Abkommenstext sei demgegenüber eine unverbindliche Übersetzung ohne Bindungswirkung. Die Berichtigung des deutschen Textes von "Seeschiff" auf "Schiff" sei daher auch durch formlose Berichtigung im Sinne von Art. 12 Abs. 1 des Publikationsgesetzes erfolgt, welche für nicht sinnverändernde Berichtigung von Fehlern vorgesehen sei. Der Kommentar zum OECD Musterabkommen halte fest, dass der englische Begriff "ship" und der französische Ausdruck "navire" mit Schiff zu übersetzen sein und jegliche Fahrzeuge zur Fortbewegung auf dem Wasser erfassen würden. Der im rumänischen Abkommenstext verwendete Begriff "nava" heisse ebenfalls Schiff und sei nicht auf Seeschiffe begrenzt. Die von der Beschwerdeführerin betriebene Binnenschiffahrt gelte somit nach Art. 3 Abs. 1 lit. f und Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO als internationaler Verkehr, soweit das betreffende Schiff nicht ausschliesslich in Rumänien verkehren würde. • Die Ausführungen betreffend der im DBACH-RO fehlenden Binnenschiffahrtsklausel sei irrelevant. Für eine Besteuerung der fraglichen Einkünfte nach Art. 15 Abs. 3 DBACH-RO und damit die Besteuerung durch die Schweiz sei ausreichend, dass die Arbeit auf Schiffen im internationalen Verkehr ausgeübt werde, was vorliegend der Fall sei. • Die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die Besteuerung von Gewinnen aus Schiff- und Luftfahrt gemäss Art. 8 DBACH-RO sei für den vorliegenden Fall irrelevant, da einzig die Besteuerung der Einkünfte der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin, die ihre Arbeit auf Schiffen im internationalen Verkehr verrichten würden, streitig sei.

E. 9

Die Beschwerdegegnerin 2 hat sich in der Folge nicht vernehmen lassen.

E. 10

In ihrer Replik vom 17. September 2019 bringt die Beschwerdeführerin vor • dass für die Auslegung des DBACH-RO vom Wortlaut auszugehen sei. Daneben würde das Vertrauensprinzip gelten und es sei der wahre

- 8 - Wille der Vertragsparteien zu ermitteln. Der Kontext sei von erheblicher Bedeutung. Ebenso sei auf Ziel und Zweck der Norm abzustellen. Von grosser Bedeutung sei dabei das OECD Musterabkommen. Würden die Parteien den Wortlaut des OECD Musterabkommens übernehmen, bestünde die Vermutung, dass sie nicht vom Wortlaut des Musterabkommens abweichen wollten. • Die Regelung von Art. 15 Abs. 3 OECD Musterabkommen nehme auf Art. 8 OECD Musterabkommen Bezug. Die Logik dieser Bestimmungen liege darin, dass derjenige Staat, in welchem entsprechende Entschädigungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand das Steuersubstrat mindern, dafür den Empfänger entsprechender Leistungen besteuern dürfe. • Der französische Wortlaut verwende den Begriff "navire" für Seeschiffe. Dass möglicherweise in der französischen Umgangssprache "navire" generell Schiff bedeuten könne, sei angesichts der

juristisch-technischen Verwendung der Begriffe im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen irrelevant. Das zeige sich insbesondere im Vergleich des DBACH-RO mit anderen Doppelbesteuerungsabkommen. So würde das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich den internationalen Verkehr mit Seeschiffen ("navire") und Flugzeugen definieren. Aus weiteren Bestimmungen dieses Doppelbesteuerungsabkommens ergebe sich klar, dass der Begriff "navire" Seeschiffe bedeuten würde. Wie dieses Doppelbesteuerungsabkommen zeige dasjenige zwischen der Schweiz und den Niederlanden, dass auch hier mit "navire" Seeschiffe gemeint seien. Im DBACH-RO hätten die Vertragsparteien die Binnenschiffahrtsklausel nicht aufgenommen und damit das Besteuerungsrecht für dieselbe nicht dem jeweils anderen Vertragsstaat zugeteilt. Wie im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien hätten die Parteien die Binnenschiffahrt anders geregelt haben wollen als die Seeschiffahrt. Daran habe sich die Schweiz zu halten. Sie habe nicht das Besteuerungsrecht für die Binnenschiffahrt bzw. für Löhne der in Rumänien ansässigen Angestellten zugeteilt bekommen.

E. 11

Die Beschwerdegegnerin 1 hält in ihrer Duplik vom 30. September 2019 fest, dass sich das Besteuerungsrecht der Schweiz aus der Tatsache ergeben würde, dass die Tätigkeit des Personals, dessen Löhne den Verfahrensgegenstand bilden würden, unter den Begriff des "internationalen Verkehrs" gemäss Art. 3 DBACH-RO fallen würde. Der im OECD Musterabkommen und im DBACH-RO verwendete Begriff "navire" erfasse gemäss den eindeutigen Ausführungen der OECD jedes Fahrzeug zu

- 9 - Wasser. Dasselbe gelte auch für den rumänischen Ausdruck "nava". Daher gehöre auch der Verkehr auf Flüssen (Binnenschiffahrt) zum internationalen Verkehr. Das vom Streit betroffene Personal sei im internationalen Verkehr tätig. Die Schweiz habe damit für die Löhne das Besteuerungsrecht, ohne dass dazu eine Binnenschiffahrtsklausel nötig wäre. Die Frage der Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Unternehmensgewinnen sei vorliegend irrelevant. Unklar sei, welche Schlüsse die Beschwerdeführerin aus ihren Ausführungen zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, den Niederlanden und Spanien für das vorliegende Verfahren ziehe. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich verwende für die Definition des internationalen Verkehrs den Ausdruck "navire" gemäss OECD Musterabkommen, womit jedes Fortbewegungsmittel auf Wasser gemeint sei. Ebenso verwende das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden diesen Begriff. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien entspreche in Bezug auf den Titel von Art. 8 nicht dem OECD Musterabkommen. Es sei aber nicht ersichtlich, inwiefern diese Frage für die Behandlung der Löhne des rumänischen Personals der Beschwerdeführerin relevant sei.

E. 12

Die Beschwerdeführerin liess sich mit Tripplik vom 24. Oktober 2019 erneut vernehmen. Sie hält im Wesentlichen fest, dass unbestritten sei, dass sowohl die Seeschiffahrt als auch die Binnenschiffahrt, welche nicht nur in einem der Vertragsstaaten ausgeübt werde, unter den Begriff des internationalen Verkehrs fallen würde. Das allein sei jedoch nicht massgebend für das Besteuerungsrecht. Vorliegend habe die Beschwerdeführerin ausführlich dargelegt, weshalb im DBACH-RO das Besteuerungsrecht für die Binnenschiffahrt nicht geregelte sei. Die Rechtsfolge daraus sei, dass der Schweiz im

Verhältnis zu Rumänien das Besteuerungsrecht für die Saläre der in Rumänien ansässigen Arbeitnehmern auf Binnenschiffen fehlen würde. • Ferner sei ausführlich dargelegt worden, dass in den Doppelbesteuerungsabkommen zwar die Seeschifffahrt regelmässig geregelt werde, die Binnenschifffahrt jedoch nur ausnahmsweise. Die OECD habe in den aktuellen Fassungen des Musterabkommens den Absatz zur Binnenschifffahrt gestrichen, weil diese Klausel nur Eingang in wenige Abkommen gefunden habe. In der neuen Version des OECD Musterabkommens sowie dem Kommentar zu Art. 8 des OECD Musterabkommens hätten die entsprechenden Anpassungen bereits stattgefunden. Neu werde im entsprechenden Artikel nur noch die Seeschifffahrt (und der Lufttransport) geregelt und nicht mehr auch noch die Binnenschifffahrt. Ebenso werde das Besteuerungsrecht für Mitarbeiter, welche in

- 10 - der Seeschifffahrt tätig sind, geändert. Daraus folge, dass im bisherigen DBACH-RO eine explizite Klausel zur Binnenschifffahrt hätte vereinbart werden müssen, wenn die Vertragsparteien das Besteuerungsrecht der Schweiz hätten zuteilen wollen. • Massgebend sei einzig der Abkommenstext des aus dem Jahre 1993 stammenden, völkerrechtlich verbindlichen DBACH-RO. Dieses Abkommen enthalte die Binnenschifffahrtsklausel nicht, welche gemäss dem damals geltenden Musterabkommen und dazu gehörigem Kommentar notwendig war, um der Schweiz als Sitzstaat der Arbeitgeberin das Besteuerungsrecht zuzuweisen. Die von der Beschwerdegegnerin 1 zitierten Passagen aus dem aktuellsten Kommentar zum Musterabkommen seien für die Auslegung des DBACH-RO irrelevant, weil sich dieser Kommentar auf eine andere Abkommensversion beziehen würde. Die Kommentierung der Fassung des OECD Musterabkommens, welches auf das DBACH-RO Anwendung finden würde sowie die zitierte deutsche und österreichische Literatur zeige auf, dass zwischen See- und Binnenschifffahrt zu differenzieren sei. Die Beschwerdegegnerin 1 sei dem Merkblatt des SIF gefolgt, welches inhaltlich nicht korrekt und als Verwaltungsverordnung für die Gerichte ohnehin nicht verbindlich sei. Die Argumentation der Beschwerdeführerin 1 und des SIF sei treuwidrig, wenn sie diverse Kommentarstellen zitieren würden, ohne die dazugehörige Historie abzuhandeln. • Der Schweiz und damit dem Kanton Graubünden fehle das Besteuerungsrecht für die Löhne der in Rumänien ansässigen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin auf deren Binnenschiffen.

E. 13

Die Beschwerdegegnerin 1 bringt in ihrer Quadruplik vom 5. November 2019 vor, • dass der Begriff des internationalen Verkehrs für die Zwecke des DBACH-RO auf allen Gewässern mit einem Schiff von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in der Schweiz ausgeführte Beförderungen umfasse. Ausgenommen seien einzig ausschliesslich innerhalb Rumäniens ausgeführte Transporte. Der internationale Verkehr umfasse daher zu einem guten Teil auch den Binnenverkehr im nautischen Sinne (d.h. auf Festlandgewässern ausgeführte Transporte). Die von der Beschwerdeführerin bemühte Binnenschifffahrtsklausel überschneide sich daher teilweise mit dem Bereich des internationalen Verkehrs. Mit Bezug auf die zitierte Kommentarstelle aus dem Kommentar zum OECD Musterabkommen 2017 sei zu sagen, dass es sich dabei nicht um eine dynamische Auslegung des DBACH-RO handeln würde, sondern um eine gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zulässige Präzisierung durch spätere Kommentierungen der

- 11 - OECD. Bei der entsprechenden Kommentarstelle handle es sich um eine Klarstellung der vorhergehenden Kommentarstellen. Auch sei nicht nachvollziehbar, inwiefern sich die Beschwerdegegnerin 1 und das SIF treuwidrig verhalten hätten. Hinsichtlich der Ausführungen im Zusammenhang mit einer möglichen Doppelbesteuerung sie anzumerken, dass eine solche ohne weiteres auf dem Wege eines für die betroffenen Mitarbeiter kostenlosen Verständigungsverfahrens beseitigt werden könnte. Dass dieser Weg nicht beschritten worden sei, könne durchaus daran liegen, dass Rumänien die Auslegung des DBACH-RO durch die Beschwerdeführerin nicht teile und das schweizerische Besteuerungsrecht vorliegend anerkenne.

E. 14

Mit Eingabe vom 21. November 2019 bringt die Beschwerdeführerin vor, • dass es vorliegend nicht um die Definition des internationalen Verkehrs gehen würde. Es sei unbestritten, dass die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit mit ihren Binnenschiffen unter den internationalen Verkehr falle. Damit sei aber noch nichts über das Besteuerungsrecht für die Gewinne aus dieser Tätigkeit und die Löhne der Mitarbeiter gesagt. Hierfür benötige es Zuteilungsnormen. Die Auslegung dieser Zuteilungsnormen im DBACH-RO durch die Beschwerdegegnerin 1 resp. das SIF stehe im vollkommenen Gegensatz zu allen Grundsätzen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, der Lehre und Rechtsprechung. Aus der Definition des internationalen Verkehrs könne die Schweiz kein Besteuerungsrecht für die Binnenschifffahrt ableiten. Dazu brauche es eine spezielle Binnenschifffahrtsklausel, welche im DBACH-RO gerade nicht vorhanden sei. • Es sei elementar, dass man sich bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, die gestützt auf eine alte Fassung des OECD Musterabkommens zustande gekommen seien, auch auf den damals geltenden Kommentar abstütze. Nur wenn bei gleichbleibendem Musterabkommenstext der Kommentar überarbeitet oder ergänzt werde, komme eine Übernahme des neuen Kommentars im Sinne einer dynamischen Auslegung in Betracht. Die Begriffe "ship" und "navire" würden für die Seeschifffahrt verwendet, die Begriffe "boat" und "bateau" dagegen für die Binnenschifffahrt. Die Sprache des Doppelbesteuerungsabkommens sei technisch und präzise. Die Beschwerdegegnerin 1 übersehe zudem die systematische und historische Auslegung, welche beweise, dass die Schweiz mit Rumänien keine Binnenschifffahrtsklausel vereinbart habe. Mit Bezug auf ein mögliches Verständigungsverfahren sei vor dem Hintergrund der Email vom SIF zu sagen, dass das Vorliegen einer (drohenden) Doppelbesteuerung, welche Voraussetzung für einen Antrag auf ein Verständigungsverfahren sei, sich nicht rechtsgenügend begründen liesse. Die Beschwerdeführerin führe derzeit ein Verständigungsverfahren betreffend Doppelbesteuerungsabkommen

- 12 - zwischen der Schweiz und Frankreich, welcher eine Binnenschifffahrtsklausel kennen würde. Auf den vorliegenden Fall angewendet bedeute dies, dass ein Dreiecksverhältnis Schweiz, Frankreich, Rumänien vorliegen würde, was zu einer Dreifachbesteuerung führen würde. Dies würde in der Email vom SIF anerkannt. Es sei bei dieser Ausgangslage nicht nachvollziehbar, dass die Beschwerdegegnerin 1 auf ein Verständigungsverfahren verweise, wenn das SIF gleichzeitig festhalte, dass ein Verständigungsverfahren im Falle von Drittstaaten ohne Binnenschifffahrtsklausel wie Rumänien keine Abhilfe schaffe. Gemäss SIF bleibe es bei einer Dreifachbesteuerung. Selbst wenn Frankreich auf das Besteuerungsrecht der Löhne jener Mitarbeiter, welche auf Rhoneschiffen arbeiten würden, verzichten sollte, bliebe die Doppelbesteuerung

zwischen der Schweiz und Rumänien bestehen. Damit bleibe einzig die korrekte Anwendung des DBACH-RO durch die Justiz. Der Schweiz fehle auf Grund des Abkommenswortlauts das Besteuerungsrecht für die Löhne der auf den Binnenschiffen der Beschwerdeführerin tätigen, in Rumänien ansässigen Mitarbeiter.

E. 15

In der Folge verzichtete die Beschwerdegegnerin 1 mit Schreiben vom 10. Januar 2020 auf eine weitere Stellungnahme, um damit den Schriftenwechsel zu beenden. II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019, betreffend Quellensteuern für die Abrechnungsperioden vom 01.01.2018 bis 31.03.2018 sowie vom 01.04.2018 bis 30.06.2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin 1 die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 27. September 2018 mit Bezug auf die in Rumänien steuerlich ansässigen Mitarbeiter abgewiesen und in Bezug auf die übrigen Mitarbeiter gutgeheissen resp. teilweise gutgeheissen hat. Solche Entscheide können gemäss Art. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. Art. 49 Abs. 2bis i.V.m. Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) bzw. Art. 44 Ausführungsbestimmungen zur Steuergesetzgebung (ABzStG; RB 720.015) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR

- 13 - 720.000) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG, wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier gemäss Art. 139 Abs. 1 StG der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführerin ist als formelle und materielle Adressatin der angefochtenen Einspracheentscheide beschwert und damit ohne Weiteres zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. 2. Beim vorliegenden Streitgegenstand geht es um die Quellensteuerpflicht von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin, die ihren Wohnsitz in Rumänien haben. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass kein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung und damit keine Quellensteuerpflicht in der Schweiz bestehe. Das weitere Begehren der Beschwerdeführerin, den Quellensteuertarif für weitere Mitarbeiter anzupassen, wurde von der Beschwerdegegnerin 1 anerkannt.

E. 16

Juni 1994 im Ständerat (Mo. Plattner 94.3270) und im Nationalrat (Mo. Hubacher 94.3258) wurde der Verzicht auf die im Rahmen der Steuerharmonisierung eingeführte Besteuerung ausländischer Seeleute an Bord von Hochseeschiffen unter Schweizer Flagge verlangt. Diese Seeleute wären an der Quelle, das heisst am Sitz ihrer Schweizer Reederei, besteuert worden. Weil den Reedern ein Verlust dieser unersetzlichen Seeleute drohte, zogen sie eine Ausflagung in Erwägung, was zu einer ernsthaften Gefährdung der Schweizer Hochseeflotte geführt hätte. Der Bundesrat erklärte sich deshalb bereit, die Motionen entgegenzunehmen, die von den beiden Räten diskussionslos überwiesen wurden. Der Bundesrat stellte eine Änderung für einen späteren Zeitpunkt im Zusammenhang mit einer

geeigneten grösseren Gesetzesvorlage in Aussicht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ersuchte mit Schreiben vom 5. Dezember 1994 die kantonalen Steuerverwaltungen, auf eine Quellenbesteuerung ausländischer Seeleute im Hinblick auf die angekündigte Gesetzesänderung zu verzichten. Die Kantone haben sich seither daran gehalten. Diese rechtlich unbefriedigende Lage wurde mit der entsprechenden Gesetzesänderung beseitigt.

- 25 - Daraus ergibt sich deutlich, dass die bisherige Intention der Schweiz klarerweise immer die Besteuerung von unselbständig Erwerbstätigen im internationalen Verkehr am Sitz des Arbeitgebers war. Insofern kann unter dem Aspekt von Treu und Glauben davon ausgegangen werden, dass zumindest aus einer schweizerischen Optik auf Grund der damals herrschenden Rechtsauffassung eine Abweichung vom nationalen Recht nicht im Fokus stand, sind doch der Wortlaut im DBACH-RO und derjenige im damaligen nationalen Recht ziemlich ähnlich. Auch wenn im damaligen nationalen Recht im Gegensatz zum DBACH-RO das Wort "bateau" statt dem Wort "navire" verwendet wurde, so ändert dies nichts an der allgemeinen sprachlichen Auffassung. Die Gewohnheiten und Verwendung der Sprache im Alltag führen dazu, dass sowohl "navire" als auch "bateau" als generelle Umschreibung für jegliche Art von Wasserfahrzeugen verwendet werden, ohne dass jemand daraus instinktiv einen Unterschied ableitet. Das lässt sich letzten Endes auch daran erkennen, dass mit der Aufnahme der Ausnahmebestimmung im nationalen Recht im Jahre 2017 von "navires de haute mer" für die Abgrenzung von ganz spezifischen Schiffen – nämlich Hochseeschiffen - die Rede ist. Entsprechend unterstützt das Prinzip von Treu und Glauben das Ergebnis der Auslegung aus dem Wortlaut heraus. Hätte im DBACH-RO generellen Prinzip abgewichen werden sollen, dass nicht jegliche unselbständige Erwerbstätigkeit auf einem Schiff im internationalen Verkehr der Besteuerung am Sitz des Arbeitgebers unterliegt, so hätte dies explizit in den Vertragstext aufgenommen werden müssen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.