



Sachstand

Grenzüberschreitender europäischer Modellraum Steuerrecht

Grenzüberschreitender europäischer Modellraum
Steuerrecht

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 017/23
Abschluss der Arbeit: 24.03.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Grundsatz	4
2.1.	Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte	4
2.2.	Doppelbesteuerungsabkommen	5
3.	Übertragung von Hoheitsrechten	6
3.1.	Hoheitsrechte	6
3.2.	Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen gemäß Art. 24 Abs. 1 GG	7
3.3.	Übertragung von Hoheitsrechten zur Verwirklichung der Europäischen Union gemäß Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG	7
3.4.	Übertragung von Hoheitsrechten auf grenznachbarschaftliche Einrichtungen gemäß Art. 24 Abs. 1a GG	8
3.5.	Übertragung von Hoheitsrechten auf andere Staaten	9
3.6.	Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über die deutsch-französische Zusammenarbeit und Integration (ZuIVetrG DE/FR)	10
4.	Gleichmäßige Verteilung der Lasten der Bundesfinanzierung	10
5.	Derzeitige Regelungen bei grenzüberschreitenden Gewerbegebieten	11
5.1.	Allgemeines	11
5.2.	Rechtliche Regelungen	12
5.3.	Faktisches Besteuerungswahlrecht	14
6.	Derzeitiges Besteuerungswahlrecht in Deutschland	15

1. Fragestellung

Gebeten wird um eine Darstellung, ob an der deutsch-französischen Grenze ein grenzüberschreitender europäischer Modellraum geschaffen werden kann, in dem ortsansässigen Unternehmen ein Wahlrecht hinsichtlich der für sie geltenden Rechtsordnung in Bezug auf steuerrechtliche Vorschriften zugebilligt werden kann.

2. Grundsatz

2.1. Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte

Die Besteuerungshoheit des Staates ist Teil seiner territorial radizierten Souveränität. Völkerrechtlich ist die Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte grundsätzlich aber zulässig, wenn die besteuerte Person zu dem steuernden Staat eine hinreichend enge Beziehung hat, die im Völkerrecht als „genuine link“ bezeichnet wird.¹

Für die Auferlegung von Abgaben gegen einen im Ausland lebenden Ausländer, die an einen Sachverhalt anknüpft, der ganz oder teilweise im Ausland verwirklicht worden ist, bedarf es, soll es nicht eine völkerrechtswidrige Einmischung in den Hoheitsbereich eines fremden Staates sein, hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt. Diese Anknüpfungsmomente und ihre Sachnähe müssen von Völkerrechts wegen einem Mindestmaß an Einsichtigkeit genügen. Dieses Erfordernis bildet eine wesentliche tatbestandliche Einschränkung der zulässigen von einem Staat mit Regelungen seiner eigenen Rechtsordnung zu erfassenden Sachverhalte, eine Begrenzung seiner internationalen Regelungskompetenz. Der rechtlichen Möglichkeit, Ausländer zu Abgaben heranzuziehen, sind durch das Erfordernis der Anknüpfung etwa an die Staatsangehörigkeit, Niederlassung, Wohnsitz oder Aufenthalt im Inland, die Verwirklichung eines Abgabentatbestandes im Inland oder die Herbeiführung eines abgaberechtlich erheblichen Erfolges im Inland deutliche Grenzen gesetzt.²

Das völkerrechtliche Nichteinmischungsgebot ist eine unmittelbare Folge der völkergewohnheitsrechtlichen Abgrenzung der staatlichen Souveränitäts- und damit Kompetenzsphären. Das Völkerrecht grenzt diese Sphären jedenfalls dem Grunde nach voneinander ab und verlangt zur Regelung eines Sachverhalts durch einen Staat einen legitimierenden Anknüpfungspunkt zu diesem Sachverhalt, etwa durch die Gebiets- oder Personalhoheit. Fehlt es an einem solchen Anknüpfungspunkt, ist ein Staat nach dem Völkergewohnheitsrecht nicht berechtigt, seine Hoheitsgewalt auszuüben. Er mischt sich damit in Angelegenheiten der anderen, völkerrechtlich regelungsbefugten Staaten ein und verletzt ihre Souveränitätssphären, das heißt er verstößt gegen das insoweit unmittelbar aus der staatlichen Souveränität folgende völkergewohnheitsrechtliche Nichteinmischungsgebot. Dieses ist über Art. 25 des Grundgesetzes (GG) Bestandteil der deutschen Rechtsordnung.³

1 Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 11.

2 BVerfG, Beschluss vom 22. März 1983 – 2 BvR 475/78 –, juris Rn. 96, 97.

3 BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 30. Januar 2008 – 2 BvR 793/07 –, juris Rn. 19.

Diese allgemein völkerrechtliche Voraussetzung wird im Anwendungsbereich der unbeschränkten Steuerpflicht insbesondere durch den Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz, den Ort der Geschäftsleitung, in Sonderfällen und mit Einschränkung auch durch die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen erfüllt. Im Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht bildet die inländische Quelle der Einkünfte das genuine link-Erfordernis für die Besteuerung des beschränkt steuerpflichtigen Steuerausländers. Die mit dem genuine link-Erfordernis umschriebene Voraussetzung des allgemeinen Völkerrechts für die Erstreckung inländischer Normen auf Auslands Sachverhalte wird in unterschiedlicher Terminologie auch als „Territorialprinzip“, „Territorialitätsprinzip“ oder „Territorialgrundsatz“ bezeichnet.⁴

Aus diesem Grund können nach dem Welteinkommensprinzip oder Universalitätsprinzip im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) alle Einkünfte im Inland steuerlich erfasst werden. Gleichgültig ist, ob es sich um Einkünfte aus dem Inland oder Ausland handelt oder welcher Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige unterliegt.⁵ Darüber hinaus umfasst das Besteuerungsrecht des Staates im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 4 EStG oder des § 2 Nr. 1 KStG auch die Besteuerung von Ausländern, sofern ausländische Personen Einkünfte aus Quellen beziehen, die aus dem Inland stammen. Zur Sicherung der Besteuerung dieser Einkünfte wird die Steuer in der Regel im Wege des Einbehaltes an der Quelle erhoben (Quellenbesteuerung).⁶ Nach diesen Grundsätzen können aber auch Sachverhalte, die weder durch Ansässigkeit noch durch inländische Quellen begründet sind, nicht der Besteuerung des jeweiligen Staates unterliegen.

2.2. Doppelbesteuerungsabkommen

Auch Doppelbesteuerungsabkommen haben keinen statusbegründenden oder statusbeschränkenden Einfluss auf die Anwendung der steuerrechtlichen Regelungen. Sie lassen die persönliche Steuerpflicht unverändert. Die Doppelbesteuerungsabkommen stellen vielmehr bestimmte inländische Einkünfte steuerfrei oder begrenzen die Höhe des Steuersatzes.⁷ Kernstück und eigentlicher Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen sind deshalb die Regelungen über die Zuordnung des Besteuerungsrechts. Es wird geregelt, ob die Besteuerung im Quellenstaat aufrechterhalten, eingeschränkt oder aufgehoben wird, und welche korrespondierenden Maßnahmen des Wohnsitzstaates (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode) angewandt werden.⁸

Deshalb werden durch ein Doppelbesteuerungsabkommen zwar grundsätzlich Regelungen zur Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten getroffen, ausgeschlossen bleiben aber Personen oder Sachverhalte die keinen Bezug zum jeweils anderen Vertragsstaat aufweisen. Ein

4 Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 11.

5 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Welteinkommensprinzip, Rn. 2.

6 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Quellenbesteuerung, Rn. 1, 2.

7 Brandis/Heuermann/Reimer EStG § 49 Rn. 33, 34.

8 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Doppelbesteuerung, Rn. 39.

freies Wahlrecht für Steuerpflichtige einer bestimmten Region wäre deshalb zunächst überhaupt nur möglich, falls die betroffenen Staaten ihre jeweiligen die Besteuerung betreffenden Hoheitsrechte auf den jeweils anderen Staat übertragen könnten, da eine Besteuerung aus eigenem Recht völkerrechtlich grundsätzlich ausgeschlossen ist.

3. Übertragung von Hoheitsrechten

Eine Übertragung von Hoheitsrechten bedeutet, dass die Bundesrepublik Deutschland damit ein tatsächlich gegebenes oder rechtlich mögliches ausschließliches Herrschaftsrecht zugunsten fremder Hoheitsgewalt zurücknimmt. Es muss also die Gebiets- oder die Personalhoheit der Bundesrepublik Deutschland dadurch zusätzliche Einschränkungen erleiden.⁹

Die Rechtswirkung einer Zustimmung zur Ausübung der Besteuerung durch einen anderen Staat kommt einer Übertragung von Hoheitsrechten gleich, da die Besteuerung von Wirtschaftsvorgängen und Vermögenswerte auf dem Bundesgebiet dann nicht mehr allein von der Bundesrepublik Deutschland bestimmt werden könnte. Sie würde damit diesen insoweit zuvor bestehenden, ausschließlichen rechtlichen Herrschaftsanspruch, zugunsten nichtdeutscher Hoheitsgewalt zurücknehmen.¹⁰

3.1. Hoheitsrechte

Unter Hoheitsrechten werden Rechte des Staates und anderer Gebietskörperschaften verstanden, vermöge derer ihr vorbehaltene öffentlich-rechtliche Befugnisse gegenüber der Allgemeinheit und den Bürgern zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben ausgeübt werden. Innere Souveränität bezeichnet den Inbegriff der staatlichen Herrschaftsrechte, die Letztentscheidungsgewalt des Staates. Sie besteht vor allem in der Befugnis zum einseitigen Erlass von Rechtsakten, die den Bürger binden. Herkömmlich werden Hoheitsrechte in Personal-, Gebiets- und Organisationshoheit unterteilt.

Die Personalhoheit bezeichnet das Recht, seine Staatsbürger einseitig zu berechtigen und zu verpflichten. Anknüpfungspunkt für staatsbürgerliche Rechte und Pflichten ist die Staatsangehörigkeit. Als Gebietshoheit bezeichnet man die umfassende und ausschließliche Zuständigkeit des Staates, innerhalb der Grenzen seines Territoriums tätig zu sein und insbesondere Hoheitsakte vorzunehmen. Diese Kompetenz besteht grundsätzlich gegenüber allen im Territorium befindlichen Personen. Die Organisationshoheit umfasst die Verfassungsautonomie, also die Entscheidungsbefugnis über die Organisation seines staatlichen Lebens.¹¹

Hierbei ist zu beachten, dass das in Art. 38 Abs. 1 S. 1 GG garantierte Wahlrecht zum Deutschen Bundestag sich in diesem Zusammenhang nicht in einer formalen Legitimation der (Bundes-) Staatsgewalt erschöpft, sondern auch den Anspruch des Bürgers umfasst, nur einer öffentlichen

9 BVerfG, Urteil vom 18. Dezember 1984 – 2 BvE 13/83 –, juris Rn. 145.

10 Zu Atomwaffenstationierung, Pershing II, Nato-Doppelbeschluß, BVerfG, Urteil vom 18. Dezember 1984 – 2 BvE 13/83 –, juris Rn. 146.

11 Bergmann, Handlexikon der Europäischen Union, 6. Auflage 2022, Hoheitsrechte.

Gewalt ausgesetzt zu sein, die er legitimieren und beeinflussen kann. Als Grundrecht auf demokratische Selbstbestimmung erfasst der Gewährleistungsbereich des Art. 38 Abs. 1 S. 1 GG deshalb auch Strukturveränderungen im staatsorganisatorischen Gefüge, wie sie etwa bei der Übertragung von Hoheitsrechten auf die Europäische Union oder andere supranationale Einrichtungen eintreten können.¹² Als verfassungsrechtliche Grundlage für die Übertragung von Hoheitsrechten kommen nachfolgende Möglichkeiten in Betracht.

3.2. Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen gemäß Art. 24 Abs. 1 GG

Der Verfassungsgeber ermöglicht mit Art. 24 GG die Übertragung und Beschränkung von Hoheitsgewalt auf internationale Organisationen.¹³ Dabei wird nicht eigentlich zur Übertragung von Hoheitsrechten ermächtigt, sondern die nationale Rechtsordnung wird derart geöffnet, dass der ausschließliche Herrschaftsanspruch der Bundesrepublik Deutschland im Geltungsbereich des Grundgesetzes zurückgenommen und der unmittelbaren Geltung und Anwendbarkeit eines Rechts aus anderer Quelle innerhalb des staatlichen Herrschaftsbereichs Raum gelassen wird. Anders formuliert enthält Art. 24 Abs. 1 GG die Ermächtigung zur Öffnung des innerstaatlichen Rechtsraums verbunden mit der Erteilung des innerstaatlichen Anwendungsbefehls für die Geltung des Rechts der zwischenstaatlichen Einrichtung. Im Hinblick auf die mit der Übertragung von Hoheitsrechten verbundene Veränderung des „Funktions- und Machtverteilungsvorgangs, wie er im Grundgesetz angelegt ist“, ist der dafür vorgesehene Gesetzesvorbehalt strikt anzuwenden.¹⁴

3.3. Übertragung von Hoheitsrechten zur Verwirklichung der Europäischen Union gemäß Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG

Nach Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG kann der Bund Hoheitsrechte auf die Europäische Union oder andere zwischenstaatliche Einrichtungen übertragen, die in einem Ergänzungs- oder sonstigen besonderen Näheverhältnis zu dieser stehen. Art. 23 Abs. 1 GG setzt nicht voraus, dass die Übertragung von Hoheitsrechten unmittelbar auf Organe, Einrichtungen oder sonstige Stellen der Europäischen Union erfolgt. Er geht vielmehr von einem weiten Verständnis des Begriffs der Europäischen Union aus, der grundsätzlich das gesamte mit ihr verbundene Integrationsprogramm sowie das für dieses geschaffene Organisationsgefüge umfasst und sich unter bestimmten Voraussetzungen auch auf zwischenstaatliche Einrichtungen und internationale Organisationen erstreckt, die zwar rechtlich eigenständig sind, jedoch in einem Ergänzungs- oder besonderen Näheverhältnis zur Europäischen Union stehen.¹⁵

Das Tatbestandsmerkmal der Übertragung von Hoheitsrechten in Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG knüpft an die ältere Vorschrift des Art. 24 Abs. 1 GG an und legt mit Blick auf Wortlaut, Systematik und

12 BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 2022 – 2 BvR 1111/21 –, juris Rn. 80.

13 Dürig/Herzog/Scholz/Calliess GG Art. 24 Abs. 1, Rn. 2.

14 Dürig/Herzog/Scholz/Calliess GG Art. 24 Abs. 1, Rn. 22, 23.

15 BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 2022 – 2 BvR 1111/21 –, juris Rn. 85.

Entstehungsgeschichte der Vorschriften eine parallele Auslegung nahe. Dabei stellt sich der für die europäische Integration „besondere Gesetzesvorbehalt“ des Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG als gegenüber Art. 24 Abs. 1 GG und auch Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG vorrangige, weil speziellere Regelung dar. Regelungstechnisch hält er am Mechanismus der „Übertragung von Hoheitsrechten“ fest, der insoweit nicht anders verstanden werden kann als in Art. 24 Abs. 1 GG, und unterwirft eine solche Übertragung – insbesondere in Verbindung mit Satz 3 – mit Blick auf die weitere Entwicklung der Europäischen Union erhöhten verfahrensrechtlichen Anforderungen.¹⁶ Nach herkömmlicher Auffassung liegt eine Übertragung von Hoheitsrechten nur bei der Ermächtigung der Europäischen Union oder einer zwischenstaatlichen Einrichtung vor, aufgrund derer diese Rechte und Pflichten der Bewohner Deutschlands ohne Dazwischentreten des deutschen Gesetzgebers oder anderer deutscher Stellen begründen kann, also bei Befugnissen, die eine rechtliche Durchgriffswirkung besitzen. Eine Durchgriffswirkung in diesem Sinne wird bejaht, wenn die Europäische Union oder die zwischenstaatliche Einrichtung unmittelbar wirksame Rechtsbefehle an die Einzelnen und/oder deutsche Stellen erteilen kann, ohne dass dies eines innerstaatlichen Umsetzungsaktes durch den Gesetzgeber, deutsche Behörden oder Gerichte bedürfte.¹⁷

Bei einer Übertragung von Hoheitsrechten nach Art. 23 Abs. 1 GG darf dabei gemäß Art. 79 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG der wesentliche Grundsatz der Volkssouveränität nach Art. 20 Abs. 1 und 2 GG nicht berührt werden.¹⁸

3.4. Übertragung von Hoheitsrechten auf grenznachbarschaftliche Einrichtungen gemäß Art. 24 Abs. 1a GG

Seit nunmehr fast 50 Jahren existiert eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen europäischen Regionen. Der grundlegende Gedanke besteht darin, in einer grenzüberschreitenden Region bei allen Planungen und Maßnahmen so zusammenzuarbeiten, dass für diese Region insgesamt keine schlechtere Situation entsteht, als wenn es sich um einen einheitlichen nationalen Raum handelt. Der hierin zum Ausdruck kommende „Gedanke der Nichtdiskriminierung bzw. Assimilierung mit innerstaatlichen Situationen“ ist Grundlage des ältesten, vorbildartigen Modells der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, der „Regio Basiliensis/Oberrheingraben“ zwischen dem schweizerischen Kanton Basel, der französischen Region Elsass und dem Regierungspräsidium Südbaden. Als Zweck des Zusammenschlusses wird die gegenseitige Mitwirkung bei der Planung und Förderung der wirtschaftlichen, politischen und kulturellen Entwicklung des als Regio bezeichneten Raumes angegeben. Alle grenzüberschreitenden Regionen haben ihre Zusammenarbeit in gewissem Grade institutionalisiert. Alle gemeinsam gefassten Beschlüsse sind aber unverbindlich und haben mehr den Charakter von Empfehlungen und Deklarationen. Typisch für grenzüberschreitende Zusammenarbeit sind die Aufgaben des Verkehrs und Transportes, der Infrastruktur, des Umweltschutzes, der Kultur und Bildung sowie der Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung der Region. Als Beispiele für eine grenznachbarschaftliche Zusammenarbeit werden in der Gesetzgebung zu Art. 24 Abs. 1a GG die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Schul- und Hochschulwesens, des Polizeirechts, der Abfall- oder Abwasserbeseitigung

16 BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 2022 – 2 BvR 1111/21 –, juris Rn. 88, 89.

17 BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 2022 – 2 BvR 1111/21 –, juris Rn. 92.

18 BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 2022 – 2 BvR 1111/21 –, juris Rn. 81.

genannt. Bis heute wurde aber von Art. 24 Abs. 1a GG im Rahmen der grenznachbarschaftlichen Kooperation kein Gebrauch gemacht.¹⁹

Die Ermächtigung reicht darüber hinaus nur soweit, wie die Länder für die Ausübung der staatlichen Befugnisse und die Erfüllung der staatlichen Aufgaben zuständig sind. Im Bereich der Gesetzgebung erfasst sind zunächst die ausschließlichen Zuständigkeiten der Länder und die konkurrierenden Zuständigkeiten, für die entweder kein Erfordernis einer bundesgesetzlichen Regelung oder ein Abweichungsrecht vorliegt. In den sonstigen Bereichen der konkurrierenden Gesetzgebung, in denen aktuell Länderbefugnisse gemäß Art. 72 Abs. 1 GG mangels abschließender bundesgesetzlicher Regelung bestehen, sind die Länder übertragungsbefugt. Der Gefahr einer späteren anderweitigen Bundesregelung wäre durch Kündigungsrechte Rechnung zu tragen.²⁰ Deshalb ist diese Möglichkeit nach derzeitiger Rechtslage aufgrund der durch den Bund wahrgenommenen Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 GG insbesondere für die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer ohnehin ausgeschlossen.

3.5. Übertragung von Hoheitsrechten auf andere Staaten

Für die Übertragung von Hoheitsrechten auf andere Staaten greifen die Art. 23, 24 GG zunächst jedenfalls nicht unmittelbar ein, da diese voraussetzen, dass Hoheitsrechte auf eine „zwischenstaatliche Einrichtung“ übertragen werden.²¹ Aber auf der Grundlage des Begriffs „zwischenstaatlich“ ist die Qualifizierung von Staaten selbst als Einrichtung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 GG nach überwiegender Meinung ausgeschlossen.²² Zwar dürfen bestimmte Hoheitsakte letztlich von anderen Staaten erlassen werden. Solches Handeln eines anderen Staates muss dann aber durch einen von der zwischenstaatlichen Einrichtung beschlossenen Rechtsakt legitimiert sein, oder die fremdstaatlichen Organe müssen funktional als solche der Einrichtung tätig werden.²³ Auch können Körperschaften des öffentlichen Rechts, die staatlichem Recht unterstehen, nicht zwischenstaatliche Einrichtungen im Sinne des Art. 24 GG sein. Sie werden es auch nicht dadurch, dass sich nach der Satzung Organe aus Personen verschiedener Staatsangehörigkeit zusammensetzen.²⁴

19 Dürig/Herzog/Scholz/Calliess GG Art. 24 Abs. 1a, Rn. 13 – 15.

20 Dreier/Wollenschläger GG Art. 24 Rn. 59.

21 BVerfG, Urteil vom 18. Dezember 1984 – 2 BvE 13/83 –, juris Rn. 147.

22 Beck OK GG/Heintschel von Heinegg/Frau GG Art. 24 Rn. 14; Dreier/Wollenschläger GG Art. 24 Rn. 33; Dürig/Herzog/Scholz/Calliess GG Art. 24 Abs. 1, Rn. 30; Jarass/Pieroth/Jarass GG Art. 24 Rn. 7; Sachs/Streinz GG Art. 24 Rn. 20; a. A. v. Mangoldt/Klein/Strack/Classen GG Art. 24 Rn. 65, 66.

23 v. Mangoldt/Klein/Strack/Classen GG Art. 24 Rn. 20.

24 BVerfG, Urteil vom 30. Juni 1953 – 2 BvE 1/52 –, juris Rn. 111, 112.

Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass bereits eine Übertragung von Hoheitsrechten an einen anderen Staat zum Zwecke der Besteuerung einzelner oder sämtlicher Steuerpflichtiger nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht möglich sein dürfte.

3.6. Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über die deutsch-französische Zusammenarbeit und Integration (ZuIVertrG DE/FR)

Wohl auch im Hinblick auf diese völker- und verfassungsrechtlichen Vorgaben wurde im Art. 13 Abs. 2 ZuIVertrG DE/FR für die regionale und grenzüberschreitende Zusammenarbeit auf die jeweiligen verfassungsrechtlichen Regeln verwiesen. Die Integration der beiden Volkswirtschaften hin zu einem deutsch-französischen Wirtschaftsraum mit gemeinsamen Regeln soll deshalb gemäß Art. 20 Abs. 1 ZuIVertrG DE/FR nicht durch eine Wahl der jeweils gültigen Rechtsordnung, sondern durch Rechtsharmonisierung unter anderem im Bereich des Wirtschaftsrechts gefördert werden.²⁵

4. Gleichmäßige Verteilung der Lasten der Bundesfinanzierung

Darüber hinaus verlangt der Gleichheitssatz für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach – unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen – gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen erreicht. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist bereichsspezifisch anzuwenden. Im Sachbereich des Steuerrechts gewinnt die Besteuerungsgleichheit allerdings nicht schon aus dem Zweck der Besteuerung, den staatlichen Haushalt mit Finanzmitteln auszustatten, deutliche Konturen, sondern erst aus der Eigenart der Steuer: Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer je nach ihrem Einkommen, Vermögen und ihrer Nachfragekraft zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben heranzieht. Der steuerliche Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Einzelnen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit dieser Lastenzuteilung.²⁶

Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz nach Art. 3 Abs. 1 GG fordert nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt in ihrer bereichsspezifischen Anwendung auf das gegenwärtige Steuerrecht, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird.²⁷ Mit diesem Grundsatz dürfte kaum vereinbar sein, dass sich einzelne Steuerpflichtige der Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben durch ein freies Wahlrecht entziehen können, auch wenn sie dann im Ergebnis ihren Beitrag zur Finanzmittelausstattung anderer Staaten leisten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist der Steuergesetzgeber aber auch nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Danach bedürfen Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip und

25 BGBI. II 2019, 898; BT-Drs. 19/10051.

26 BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91 –, juris Rn. 40, 41.

27 BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91 –, juris Rn. 45.

seinen konkretisierenden Prinzipien der Rechtfertigung durch „Gründe des Gemeinwohls“. Das rechtfertigende Prinzip bildet für die Sozialzwecknorm den Vergleichsmaßstab, nach dem zu prüfen ist, ob die steuergesetzliche Bevorzugung oder Benachteiligung gerechtfertigt werden kann und ob die Sozialzwecknorm als solche gleichheitsgerecht ausgestaltet ist.²⁸

Dabei ist das Gemeinwohlprinzip das Generalprinzip. Da das Steuerrecht Gemeinlasten verteilt, muss letztlich jede Verteilung von Steuerlasten mit der Gemeinwohlverantwortung des Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden können. Ökonomisch lassen sich Steuervergünstigungen und Sonderbelastungen nur zur Beseitigung eines Marktversagens rechtfertigen. Eine allein im Interesse einzelner Bürger oder Gruppen liegende steuerliche Sonderbehandlung ist dagegen nicht einsehbar. Das BVerfG verlangt, dass sich Steuervergünstigungen „gemeinwohlbezogen“ rechtfertigen lassen; anderenfalls sei der Gleichheitssatz verletzt. Das Bedürfnisprinzip berücksichtigt wirtschaftliche Bedürftigkeit durch Steuerentlastung. Die Steuerentlastung durch eine Bedürfnisnorm muss eine über die Berücksichtigung steuerlicher Leistungsunfähigkeit hinausgehende sein. Derartige Förderungen müssen auch im Interesse der Allgemeinheit liegen. Das Verdienstprinzip will ein bestimmtes, dem Allgemeininteresse dienendes Verhalten belohnen. Zu einem solchen Verhalten sollen die am Verdienstprinzip ausgerichteten Sozialzwecknormen, etwa Steuervergünstigungen für die Förderung von Gemeinwohlzwecken anreizen.²⁹

Im Hinblick auf ein mögliches Wahlrecht für die Besteuerung sind Zweifel an einer Rechtfertigung durch das Gemeinwohl-, Bedürftigkeits- oder Verdienstprinzip angebracht. Eine Ansässigkeit in einer grenznahen Region lässt keine dem Allgemeinwohl dienende Funktion erkennen, um ein Wahlrecht zu einem anderen Steuersystem zu rechtfertigen. Auch ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen ein derartiges Wahlrecht – das wohl nur in den Fällen ausgewählt würde, in denen es zu einer für die Betroffenen günstigeren Steuerlast führt – auf Steuerpflichtige in einer bestimmten Grenzregion beschränkt bleiben sollte.

Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben dürfte deshalb die Schaffung auch eines zeitlich und räumlich begrenzten europäischen grenzüberschreitenden Modellraumes mit einem Wahlrecht hinsichtlich der geltenden Steuerrechtsordnung nicht möglich sein. Insbesondere die freie Wählbarkeit einer Steuerrechtsordnung stößt neben den erheblichen staatsorganisatorischen, auch auf grundrechtliche Hindernisse.

5. Derzeitige Regelungen bei grenzüberschreitenden Gewerbegebieten

5.1. Allgemeines

Unabhängig von einem Wahlrecht über das anzuwendende Steuerrechtssystem gibt es aber bereits jetzt grenzüberschreitende Gewerbegebiete, in denen gesonderte steuerrechtliche Regelungen gelten. Diese sind durch die wachsende wirtschaftliche Zusammenarbeit in deutsch-niederländischen Grenzregionen mit länderübergreifenden festen Geschäftseinrichtungen entstanden. Der

28 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.132.

29 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.133 – 3.135.

Begriff, wie auch die rechtliche Ausgestaltung ist neuartig in der internationalen Steuerrechtspraxis. An das Vorhandensein eines grenzüberschreitenden Gewerbegebietes knüpft sich eine Reihe von Sonderbestimmungen. Die grenzüberschreitenden Gewerbegebiete sollen dazu dienen, Flächenengpässe zu überwinden, gemeinsame Ressourcen, wie zum Beispiel Standort und Infrastruktur zu aktivieren und Synergieeffekte zu erzielen, wie beispielsweise die Verwaltung des Gewerbegebietes durch eine Hand.³⁰ Ein grenzüberschreitendes Gewerbegebiet definiert sich nach Art. 3 Abs. 1 j des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-Niederlande)³¹ als ein räumlich abgeschlossenes Gebiet, das sich sowohl auf deutsches als auch auf niederländisches Hoheitsgebiet erstreckt und durch das die gemeinsame Grenze der beiden Vertragsstaaten verläuft, sofern die Vertragsstaaten das Gebiet einvernehmlich als grenzüberschreitendes Gewerbegebiet bestimmt haben. Tatsächlich bestehen derzeit mit dem Gewerbegebiet „Avantis“ in der Region Aachen-Heerlen und dem Gewerbegebiet „Eurode Business Center“ an der Stadtgrenze der Städte Herzogenrath und Kerkrade zwei grenzüberschreitende Gewerbegebiete.³²

Für derartige Gebiete gilt kein gesondertes Steuerregime. Vielmehr richten sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen nach den allgemeinen abkommensrechtlichen Instrumentarien, also insbesondere der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und dem Ort der Tätigkeit oder Belegenheit. Die Regelungen sollen vielmehr eine eindeutige und für alle Beteiligten möglichst vereinfachende Abgrenzung der Besteuerungsrechte der betroffenen Staaten gewährleisten, die im Hinblick auf die Entstehung grenzüberschreitender Gewerbegebiete im deutsch-niederländischen Grenzgebiet und aufgrund grenzüberschreitender fester Geschäftseinrichtungen zweifelhaft sein kann. Es gelten aber auch einige Sonderbestimmungen.³³

5.2. Rechtliche Regelungen

Nach Art. 7 Abs. 4 DBA-Niederlande wird die Anwendung des internationalen Betriebsstättenprinzips dort aufgehoben, wenn ein Unternehmen in Deutschland oder den Niederlanden ansässig ist und in dem zum anderen Vertragsstaat gehörenden Teil des grenzüberschreitenden Gewerbegebietes eine feste Geschäftseinrichtung unterhält. Durch die Regelung sollen die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen und nichtselbständiger Arbeit eindeutig bestimmbar und für alle Beteiligten einfach handhabbar gemacht werden. Bei den betreffenden Unternehmen werden die Einkünfte im jeweiligen Ansässigkeitsstaat besteuert.³⁴ Die Ansässigkeit bestimmt sich nach Art. 4 DBA-Niederlande nach dem Wohnsitz, dem ständigen Aufent-

30 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 3, Rn. 23.

31 BStBl. I 2016, 47.

32 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 3, Rn. 23.

33 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 3, Rn. 23.

34 Tonner, Duling, Hartmann: Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497.

halt, dem Ort der Geschäftsleitung oder dem Ort der Gründung. Für Zwecke der deutschen Körperschaft- und Einkommensteuer unterliegt der deutsche Unternehmer weiterhin auf Grund des Welteinkommensprinzips auch mit den auf dem niederländischen Hoheitsgebiet generierten Erträgen der unbeschränkten Steuerpflicht. Für den niederländischen Unternehmer suspendiert Art. 7 Abs. 4 DBA-Niederlande die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG über beschränkt steuerpflichtige Einkünfte.³⁵ Weiterhin werden bezüglich der Einrichtungen, die genau auf der Staatsgrenze der Vertragsstaaten liegen, Regelungen über die Ansässigkeit von juristischen Personen und der Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der dort Beschäftigten nach Art. 14 Abs. 3 DBA-Niederlande getroffen.³⁶

Auch wird durch Art. 26 DBA-Niederlande geregelt, dass die Steuerbehörden beider Staaten die Möglichkeit erhalten, in grenzüberschreitenden Gewerbegebieten Außenprüfungen auf dem Hoheitsgebiet des jeweils anderen Staates vorzunehmen. Da das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates auch Sachverhaltsgestaltungen umfassen kann, die ausschließlich in dem anderen ausgeführt werden, kann der Staat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, in diesen Fällen eine gesetzmäßige Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse vor Ort sicherstellen.³⁷ Anderenfalls hätte der steuernde Staat zwar das Recht, Steuern zu erheben, aber nicht die Möglichkeit, selbständig und unabhängig die ihm erklärten Sachverhalte nachzuprüfen.³⁸ Nach Art. 26 Abs. 5 S. 1 DBA-Niederlande hat der Vertragsstaat, auf dessen Hoheitsgebiet die Durchführung einer Außenprüfung beabsichtigt ist, die Möglichkeit zu widersprechen. Außerdem ist der Vertragsstaat, auf dessen Hoheitsgebiet die Durchführung einer Außenprüfung vorgesehen ist, gemäß Art. 26 Abs. 2 DBA-Niederlande mindestens zwei Wochen vor dem voraussichtlichen Prüfungsbeginn durch den anderen Vertragsstaat zu unterrichten. Weiterhin richtet sich nach Art. 26 Abs. 3 DBA-Niederlande die Durchführung der Außenprüfung und insbesondere die Bekanntgabe einer solchen Durchführung gegenüber dem Steuerpflichtigen nach den Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Vertragsstaates, der die Prüfung durchführt.³⁹

Für die Fälle, in denen Deutschland das Besteuerungsrecht für feste Geschäftseinrichtungen auf niederländischem Hoheitsgebiet zusteht, waren zusätzliche Änderungen im deutschen Einkommen- und Gewerbesteuerrecht notwendig, damit die Besteuerung nach deutschem Recht umgesetzt werden kann. Um den im Ausland liegenden Teil eines Gewerbegebietes von der Gewerbesteuer erfassen zu können, wurde über eine Fiktion dieser Teil gemäß § 2 Abs. 7 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zum Inland erklärt. Weiterhin wurde für den ausländischen Teil eines grenzüberschreitenden Gewerbegebietes der Hebesatz nach § 4 Abs. 3 GewStG an die für den deutschen Teil heheberechtigte Gemeinde gekoppelt. Um das gewerbesteuerliche Anrechnungs-

35 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 7, Rn. 41.

36 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 3, Rn. 23.

37 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 26, Rn. 2.

38 Tonner, Duling, Hartmann: Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497.

39 Engers/Stevens in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Niederlande Art. 26, Rn. 2.

volumen auf die tatsächlich gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmer zu begrenzen, wird in Fällen von ausländischen Mitunternehmern das volle Anrechnungsvolumen gemäß § 35 Abs. 2 S. 3 EStG nur auf die inländischen Mitunternehmer verteilt. Andernfalls hätte niederländischen Mitunternehmern ein Teil des Anrechnungsvolumens zugestanden. Diese hätten diese jedoch mangels Steuerpflicht in Deutschland nicht verwerten können.⁴⁰

5.3. Faktisches Besteuerungswahlrecht

Das Ansässigkeitsprinzip in Verbindung mit der Aufgabe des Betriebsstättenprinzips eröffnet den Unternehmen ein faktisches Wahlrecht über die für sie zuständige Steuerrechtsordnung. Durch entsprechende Gestaltung der Geschäftsleitungsbüros innerhalb der grenzüberschreitenden Geschäftseinrichtung lässt sich die abkommensrechtliche Ansässigkeit und damit die maßgebliche Steuerrechtsordnung festlegen.⁴¹

Festzuhalten bleibt aber auch hier, dass für die jeweilige Besteuerung der völkerrechtliche Anknüpfungspunkt der Ansässigkeit erfüllt sein muss. Die mittelbare faktische Wahl der Steuerrechtsordnung kann ausschließlich über eine unmittelbare Entscheidung über die Ansässigkeit ausgeübt werden. Entscheidendes Anknüpfungskriterium bleibt auch hier das Territorialprinzip, selbst wenn dem Steuerpflichtigen die Wahl der Ansässigkeit durch entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet wird.

Daneben steht nach Art. 26 Abs. 1 S. 2 DBA-Niederlande dem Vertragsstaat, auf dessen Hoheitsgebiet sich eine Geschäftseinrichtung befindet, das Recht zu, an einer Außenprüfung durch den anderen Vertragsstaat teilzunehmen, er ist gemäß Art. 26 Abs. 2 DBA-Niederlande davon zu unterrichten, Daten dritter Personen dürfen nach Art. 26 Abs. 4 DBA-Niederlande nur nach dessen Genehmigung verwertet werden und er kann gemäß Art. 26 Abs. 5 DBA-Niederlande unter bestimmten Voraussetzungen der Außenprüfung widersprechen. In der Folge wäre dann eine gemeinsame Außenprüfung durchzuführen, bei der dann allerdings die Rechts- und Verfahrensvorschriften des Staates maßgeblich sind, auf dessen Hoheitsgebiet die gemeinsame Prüfung stattfindet. Diese Vorschriften dienen insoweit der Wahrung der territorial radizierten Souveränität des jeweiligen Vertragsstaates. Deshalb stellt die Befugnis zur Durchführung einer Außenprüfung auch eine bloße Hoheitsrechtsbeschränkung, die verfassungsrechtlich zulässig sein dürfte und keine Übertragung von Hoheitsrechten dar.⁴²

40 Tonner, Duling, Hartmann: Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497.

41 Tonner, Duling, Hartmann: Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497.

42 Zur Prüfung von Zweigniederlassungen durch die zuständigen Stellen des Herkunftsmitgliedstaates nach § 53b Abs. 6 des Kreditwesengesetzes (KWG), Ohler: Hoheitsrechtsbeschränkungen im Rahmen grenzüberschreitender Verwaltungszusammenarbeit, DVBl. 2002, 880.

6. Derzeitiges Besteuerungswahlrecht in Deutschland

Darüber hinaus eröffnet § 1 Abs. 3 S. 1 EStG in Deutschland natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Möglichkeit auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Die Steuerpflicht des § 1 Abs. 3 EStG folgt zwar dem Quellen-/Ursprungsprinzip, ermöglicht aber eine Veranlagung des Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer mit den sich daraus ergebenden Vergünstigungen aufgrund der persönlichen und familiären Verhältnisse und befreit ihn materiell-rechtlich von den Abzugsbeschränkungen des § 50 EStG.⁴³ Damit haben die Steuerpflichtigen ein Besteuerungswahlrecht, ob sie als beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden.⁴⁴

Wird das „Welteinkommen“ nahezu ausschließlich im Inland erwirtschaftet, so erwächst daraus das Bedürfnis, die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen uneingeschränkt zu berücksichtigen. Dieses Bedürfnis bestand seit jeher bei den im Inland arbeitenden, jedoch nicht im Inland wohnenden Grenzpendlern. Dies wurde durch bilaterale Grenzgängerregelungen befriedigt. Nachdem jedoch der Europäische Gerichtshof (EuGH) in derartigen Fällen die Verletzung von Diskriminierungsverboten gerügt hatte, die sich aus der Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art. 45 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV ergeben, waren EU-Angehörige mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern steuerlich gleichzustellen, d. h. ihnen ist u. a. das Ehegattensplitting zu gewähren, wenn das Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erwirtschaftet wird. Hierzu müssen die nach deutschem Recht ermittelten Jahreseinkünfte zu mindestens 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die Auslandseinkünfte dürfen den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht überschreiten.⁴⁵

Im Ergebnis führt diese fiktive unbeschränkte Steuerpflicht aber nur zu einer für den Steuerpflichtigen in der Regel günstigeren Veranlagung und beschränkt nicht das Recht des Ansässigkeitsstaates, nach seinen jeweiligen Vorschriften die Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Alleiniger Anknüpfungspunkt bleibt auch hier das Territorialprinzip. Der Steuerpflichtige kann hier nur zwischen der beschränkten oder fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland wählen. Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterliegt ausschließlich diesem oder ist in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Eine unmittelbare Bindung für den Ansässigkeitsstaat entsteht durch die Wahl der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland jedenfalls nicht.

* * *

43 Brandis/Heuermann/Rauch EStG § 1 Rn. 238.

44 Brandis/Heuermann/Rauch EStG § 1 Rn. 262.

45 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.30.