

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Inlandsbegriffs in § 1 Abs. 3 für Zwecke des KStG (ebenso geändert wurden § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG) und Erstreckung auf bestimmte Anlagen zur Energieerzeugung und deren Errichtung in der ausschließlichen Wirtschaftszone im Sinne des Seerechtsübereinkommens der UN.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126).

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266;
BStBl. I 2014, 1126)

- (1) und (2) *unverändert*
- (3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil
1. **am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden, und**
 2. **an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen.**

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/M.

Schrifttum: Behrendt/Wischott/Krüger, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; Waldhoff/Engler, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254; Waffenschmidt, Rücken- oder Gegenwind: Gewerbesteuerliche Fragen bei Windparks, FR 2013, 268; Becker, Gewerbesteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) unter Berücksichtigung des StÄndG-AnpG-Kroatien, BB 2014, 2270.

Kompaktübersicht

J 14-1 **Inhalt der Änderung:** Die Änderung von § 1 Abs. 3 erweitert funktional (dh nicht umfassend, sondern nur für die dort genannten Tätigkeiten) den Inlandsbegriff des KStG: Das Inland im Sinne des KStG erstreckt sich nun auch auf den Anteil Deutschlands an der ausschließlichen Wirtschaftszone (s. dazu § 1 EStG Anm. J 14-6), soweit dort Energieerzeugungsanlagen (s. § 1 EStG Anm. J 14-7), die erneuerbare Energien nutzen (s. zur Nutzung erneuerbarer Energien § 1 EStG Anm. J 14-7), errichtet (s. § 1 EStG Anm. J 14-8) oder betrieben (s. § 1 EStG Anm. J 14-8) werden. Nicht mehr ausdrücklich verwiesen wird auf den noch von § 1 Abs. 3 aF erfassten, insoweit aber mit der ausschließlichen Wirtschaftszone deckungsgleichen Anteil Deutschlands am Festlandsockel (s. § 1 Anm. 86), soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient; der Anteil Deutschlands am Festlandsockel wird als Inland nur noch ausdrücklich angesprochen, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden (s. § 1 Anm. 88).

J 14-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 1 Anm. 2.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Mit dem JStG 2008 v. 29.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) war § 1 Abs. 3 ergänzt worden um die Formulierung „oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“ (s. § 1 Anm. 2). Art. 4 des KroatienAnpG v. 25.7.2014 ergänzt den Inlandsbegriff um Energieerzeugungsanlagen und deren Errichtung in der ausschließlichen Wirtschaftszone. Entfallen ist der Verweis auf den Anteil Deutschlands am Festlandsockel, „soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum ZollkodexAnpG hatte der BRat vorgeschlagen, die Erweiterung der Inlandsbegriffe im EStG, KStG und GewStG erneut zu prüfen (BRDrucks. 432/14 v. 7.11.2014), ohne dass dann jedoch § 1 Abs. 3 im Zuge dieses Gesetzgebungsverfahrens geändert wurde.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 1 Abs. 3 idF von Art. 4 Nr. 2 des KroatienAnpG v. 25.7.2014 ist anzuwenden ab dem VZ 2015 (§ 34 Abs. 1).

J 14-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Grund der Änderung:** Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der BReg. soll die Änderung klarstellen, dass die Energieerzeugung durch erneuerbare Energien in der ausschließlichen Wirtschaftszone im Inland im Sinne des KStG erfolge und damit in Deutschland besteuert werden kann. Da dort Energie durch erneuerbare Energien nicht auf dem Meeresgrund

bzw. im Meeresuntergrund, sondern oberhalb der Wasseroberfläche erzeugt werde, sei fraglich geworden, ob diese Tätigkeit von der vorherigen Definition des Inlands erfasst werde (BTDrucks. 18/1529, 67). Ebenfalls solle mit der Änderung klargestellt werden, dass auch Tätigkeiten in der ausschließlichen Wirtschaftszone, die der Errichtung der Energieerzeugungsanlagen dienen, im Inland ausgeübt werden.

► **Bedeutung der Änderung:** Ungeachtet des bedenkl. (vgl. BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326; s. dazu auch Drüen, Ubg 2014, 683) inflationären Gebrauchs des Wortes „klarstellen“ in der Begründung des Gesetzentwurfs der BReg. (BTDrucks. 18/1529, 67) ist die Änderung von § 1 Abs. 3 konstitutiv, denn schon ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs war bislang fraglich, ob eine feste Verbindung einer oberhalb der Wasseroberfläche Energie erzeugenden Anlage mit dem Festlandssockel nach § 1 Abs. 3 aF ausreichte, um den Inlandsbegriff auf sie zu erstrecken (vgl. BTDrucks. 18/1529, 67, s. aber § 1 EStG Anm. 99). Das galt erst recht für schwimmende Anlagen, die uE mangels Verbindung mit dem Festlandssockel nicht erfasst waren (§ 1 EStG Anm. 99 und s. § 1 EStG Anm. J 14-10; aA Waldhoff/Engler, FR 2012, 254 [256 f.]). Kein Inlandsbezug bestand aber jedenfalls bislang nach § 1 Abs. 3 aF für etwaige im Zusammenhang mit der Errichtung einer Energiegewinnungsanlage in der ausschließlichen Wirtschaftszone begründete BS (zB BauBS), solange noch keine Energie erzeugt wurde (unzutreffend deshalb uE OFD Karlsruhe v. 21.2.2014 – S 210.1/5/1-St 11, FMNR3b2070014; s. auch § 1 Anm. 91 mwN). Folge der Erweiterung von § 1 Abs. 3 ist damit in erster Linie, dass mit der Errichtung einer Energiegewinnungsanlage in der ausschließlichen Wirtschaftszone begründete BS (zB BauBS) inländ. BS sind, was – vorbehaltlich abweichender Regelungen eines anwendbaren DBA – dazu führt, dass daraus erzielte Gewinne der beschränkten KStPfl. und der GewSt unterliegen und das die BS begründende Unternehmen damit ein inländ. ArbG wird (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), den IStl. Pflichten treffen.

Es wird uE zu Unrecht bezweifelt, ob Abs. 3 Nr. 2 nF mit der Formulierung „soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen“ weit genug gefasst ist, um Einkünfte aus Offshore-Windkraftanlagen besteuern zu können, weil zwischen Energiequellen (Wind, Sonne) und sekundären Energieträgern (Elektrizität, Wärme, Kraftstoff) unterschieden und neben der reinen Nutzung erneuerbarer Energien auch die Gewinnung sekundärer Energieträger in den gesetzlichen Wortlaut hätte aufgenommen werden müssen (so Becker, BB 2014, 2270). Vertretbar erscheint uns, dass – in Übereinstimmung mit dem Regelungssystem und der Terminologie des EEG – in der ausschließlichen Wirtschaftszone errichtete und betriebene Offshore-Windkraftanlagen solche sind, die Windenergie als erneuerbare Energie „nutzen“, nämlich um daraus

Strom zu erzeugen. Dennoch sind uE die Gesichtspunkte beachtlich, die den BRat ausweislich seiner Stellungnahme zum Entwurf des Zollkodex-AnpG bewogen, eine erneute Prüfung der Reichweite des gerade erst erweiterten Inlandsbegriffs im EStG, KStG und GewStG zu erbitten (BRDrucks. 432/14, 26), denn auch nach Abs. 3 nF nimmt Deutschland nicht alle aus Art. 56 des UN-Seerechtsabkommen ableitbaren Besteuerungsrechte wahr, dh., die ausschließliche Wirtschaftszone wird nicht generell und umfassend und sogar noch nicht einmal im Hinblick auf alle dort genannten wirtschaftlichen Betätigungen zum Inland erklärt (BGBl. II 1994, 1798 [1822]). Die von dem BRat vorgeschlagene, erheblich erweiterte Definition des Inlands (s. BRDrucks. 432/14, 26, s. auch § 1 EStG Anm. J 14-9) trüge auch den im Hinblick auf die Formulierung „soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen“ geäußerten Zweifeln (vgl. Becker, BB 2014, 2270; s.o. Anm. J 14-4) Rechnung.