

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Inlandsbegriffs in § 1 Abs. 3 für Zwecke des KStG (inhaltsgleich geändert wurden § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 2 Abs. 7 GewStG) durch Ausweitung auf den Anteil Deutschlands an der ausschließlichen Wirtschaftszone im Sinne des Seerechtsübereinkommens der UN und am Festlandsockel.
- ▶ Fundstelle: Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846).

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846)

- (1) und (2) *unverändert*
- (3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil
- 1. an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort**
- a) die lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden,
 - b) andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone ausgeübt werden, wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind oder
 - c) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in den Buchstaben a und b genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden, und
- 2. am Festlandsockel, soweit dort**
- a) dessen natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet werden; natürliche Ressourcen in diesem Sinne sind die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entwe-

- der unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können; oder
- b) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in Buchstabe a genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Müller, 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; Maciejewski/Theilen, Steuern an ihren Grenzen: Der (erweiterte) Inlandsbegriff im deutschen Ertragsteuerrecht und seine völkerrechtlichen Bezüge, IStR 2013, 846; Waffenschmidt, Rücken- oder Gegenwind: Gewerbesteuerliche Fragen bei Windparks, FR 2013, 268; Becker, Gewerbesteuersteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) unter Berücksichtigung des StÄndG-AnpG-Kroatien, BB 2014, 2270.

Kompaktübersicht

J 15-1 **Inhalt der Änderung:** Die Änderung von § 1 Abs. 3 erweitert erneut (s. Anm. J 15-2) funktional, dh. nicht umfassend, sondern nur im Hinblick auf die dort genannten Tätigkeiten („soweit dort ...“) den Inlandsbegriff des KStG: Das Inland iSd. KStG erstreckt sich nun auch auf den Anteil Deutschlands an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel, soweit dort jeweils bestimmte Tätigkeiten (Ausbeutung von Ressourcen und damit verbundene Aktivitäten) unternommen werden.

J 15-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ **zur Rechtsentwicklung bis 2007** s. Anm. 2.
- ▶ **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Art. 4 des KroatienAnpG ergänzte in 2014 den Inlandsbegriff um Energieerzeugungsanlagen und deren Errichtung in der ausschließlichen Wirtschaftszone.
- ▶ **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die ausschließliche Wirtschaftszone und der Festlandsockel werden im Hinblick auf einen weiteren Kreis von Aktivitäten in das Inland iSd. KStG (wie auch entsprechend des EStG und des GewStG) einbezogen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 1 Abs. 3 i d F von Art. 4 Nr. 2 des Gesetzes v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846) ist anzuwenden ab dem VZ 2016 (§ 34 Abs. 1). J 15-3

Grund und Bedeutung der Änderung: J 15-4

► **Grund der Änderung:** Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs wurde der Inlandsbegriff erneut erweitert, weil in den erfassten Gebieten andere als die bisher geregelten wirtschaftlichen Tätigkeiten (BTDrucks. 18/4902, 41: „gewerbliche Fischzucht“) an Bedeutung zugenommen haben. Eine Ausweitung des stl. Inlandsbegriff sei geboten, um in Deutschland nur mit ihren inländ. Einkünften stpfl. ausländ. Stpfl. nicht gegenüber mit ihrem Welteinkommen stpfl. Inländern zu bevortellen (BTDrucks. 18/4902, 41, 45).

► **Bedeutung der Änderung:** Die Erweiterung des Inlandsbegriffs hat Bedeutung für den Umfang der beschränkten StPfl., also für die Besteuerung KStpfl. ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Diese in Deutschland nur beschränkt KStpfl. unterliegen der deutschen Steuer nur mit ihren inländ. Einkünften (§ 2 Nr. 1 iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 49 Abs. 1 EStG). Zu diesen zählen in erster Linie inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie setzen im Grundfall des § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG voraus, dass im Inland eine BS (§ 12 AO) unterhalten wird. Eine „offshore“ auf dem Deutschland zustehenden Anteil am Festlandsockel oder in dem Deutschland zustehenden Anteil der ausschließlichen Wirtschaftszone unterhaltene feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die die Voraussetzungen einer BS erfüllt, aber nicht der Energieerzeugung oder der Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes oder des Meeresuntergrundes dient (zB gewerbliche Fischzucht), war bislang deshalb keine inländ. BS; ihr Inhaber erzielte keine beschränkt kstpfl. Einkünfte. Dies hat sich mit der Erweiterung des Inlandsbegriffs in § 1 Abs. 3 durch das StÄndG 2015 geändert, weil eine solche Geschäftseinrichtung oder Anlage nunmehr im Inland liegt. Ein Unternehmen, das eine BS in dem genannten Gebiet begründet, ist damit zudem ein potentiell inländ. ArbG, den Istl. Pflichten treffen (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die erneute Erweiterung des Inlandsbegriffs klärt schließlich Zweifelsfragen, die nach der Änderung von § 1 Abs. 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) aufgetreten waren. Vor dieser Änderung hatte sich § 1 Abs. 3 aF nicht auf etwaige im Zusammenhang mit der Errichtung einer Energiegewinnungsanlage in der ausschließlichen Wirtschaftszone begründete BS (zB Baubetriebsstätten) erstreckt, solange dort 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 KStG Anm. 91 mwN). Auch nach der Erweiterung von § 1 Abs. 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014,

1126) war dann jedoch – uE zu Unrecht (s. Anm. J 14-4) – bezweifelt worden, ob Abs. 3 Nr. 2 idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) mit der Formulierung „soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen“ weit genug gefasst worden war, um Einkünfte aus Offshore-Windkraftanlagen besteuern zu können (so Becker, BB 2014, 2270). Schon im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hatte der Bundesrat 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. Dies wurde nun durch das StÄndG 2015 nachgeholt.

► **Unbeschränkte Steuerpflicht:** Umstritten ist, ob bzw. inwieweit die funktionale Erweiterung des Inlandsbegriffs auch Bedeutung haben kann für die unbeschränkte StPflcht (s. Waldhoff/Engler, FR 2012, 254; Maciejewski/Theilen, IStR 2013, 846 [847]; Gosch in Kirchhof, 15. Aufl. 2016, § 1 EStG Rn. 6f.; § 1 EStG Anm. 100). Das wäre bei einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse der Fall, wenn sich deren Geschäftsleitung oder Sitz in dem Deutschland zustehenden Anteil der ausschließlichen Wirtschaftszone oder des Festlandsockels befände, ohne dass eine der erforderlichen funktionalen Verknüpfungen („soweit dort ...“) besteht. Es bedarf uE der funktionalen Verknüpfung, um den Inlandsbezug herzustellen (zB Aufenthalt einer Person im Zusammenhang mit den Katalogtätigkeiten), dessen Folge dann auch die unbeschränkte StPflcht sein kann (vgl. § 1 EStG Anm. J 14-10). Für den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist diese funktionale Verknüpfung praktisch schwer vorstellbar, aber theoretisch nicht ausgeschlossen (zB bei einem überwiegenden Aufenthalt des Geschäftsführers einer Gesellschaft auf einer Bohrinself zu einem der genannten Zwecke).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 3 Nummer 1 (Der Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone)

J 15-5 **Ausschließliche Wirtschaftszone:** Die ausschließliche Wirtschaftszone ist ein jenseits des noch zum Staatsgebiet gehörenden Küstenmeeres (zweif Seemeilen, Art. 3 des UN-Seerechtsübereinkommen, SRÜ) gelegenes und an dieses angrenzendes Gebiet, das den in den Art. 55 ff. SRÜ festgelegten

Vorschriften, die die Hoheitsbefugnisse des jeweiligen Küstenstaats und die Rechte und Freiheiten anderer Staaten regeln, unterliegt (Art. 55 SRÜ). Innerhalb der ausschließlichen Wirtschaftszone bestehen nur die in Art. 56 SRÜ geregelten und damit funktional beschränkten Hoheitsbefugnisse.

► **Lebende und nicht lebende natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds:** Diese werden in Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a – anders als die natürlichen Ressourcen des Festlandsockels in Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. J 15-6) – nicht legal definiert. Die Terminologie ist Art. 56 des UN-Seerechtsübereinkommens entlehnt. Auslegungsprobleme sollten keine größere Relevanz entfalten, weil das, was nicht zweifelsfrei von der Formulierung erfasst ist, von der Auffangklausel in Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b erfasst sein sollte.

► **Andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone:** Die Formulierung ist eine Auffangklausel („andere Tätigkeiten“), die mit dem Erfordernis der „wirtschaftlichen Erforschung“ inhaltlich eingrenzbar erscheint, dies aufgrund des mit „oder“ verknüpften weitreichenden Verweises auf nicht näher spezifizierte Tätigkeiten zur Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone aber nicht ist.

► **Künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke:** Erforderlich ist eine feste Verbindung zum Untergrund; Schiffe sind keine künstlichen Inseln, Anlagen oder Bauwerke (vgl. EuGH v. 19.3.2015 – C-266/13, NZS 2015, 540). Erfasst sind hingegen zB Bohriseln und Windparks (s. Maciejewski/Theilen, IStR 2013, 846 [847]).

► **Errichtet oder genutzt:** Beide Tätigkeiten führen dazu, dass der betroffene Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone zum Inland wird. Damit genügen auch schon Tätigkeiten, die dem Bau (Errichtung) zB einer Bohrisel oder eines Windparks dienen.

■ Absatz 3 Nummer 2 (Der Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel)

Festlandsockel: Siehe Art. 76 SRÜ und § 1 KStG Anm. 86.

J 15-6

► **Natürliche Ressourcen des Festlandsockels:** Dies sind nach Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a zweiter Teilsatz die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben

oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können.