

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Inlandsbegriffs bei regenerativen Energien auf die ausschließliche Wirtschaftszone und auf Anlagen in Bau.
- ▶ 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

Steuerpflicht

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014
(BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. ²Zum 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.**

(2)–(4) (unverändert)

Autor: Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG Berlin-Brandenburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

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; Weber/Hammler/Kleinschmidt, Grundlegende ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte bei der Errichtung/dem Betrieb von Onshore- sowie Offshore-Windkraftanlagen, BB 2012, 1836; Maciejewski/Theilen, Steuern an ihren Grenzen: Der (erweiterte) Inlandsbegriff im deutschen Ertragsteuerrecht und seine völker-

rechtlichen Bezüge, IStR 2013, 846; Becker, Gewerbesteuersteuerliche Behandlung von Off-shore-Windkraftanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) unter Berücksichtigung des StÄndG-AnpG-Kroatien, BB 2014, 2270.

Kompaktübersicht

J 14-1 **Inhalt der Änderung:** Bislang erweiterte § 1 Abs. 1 Satz 2 den Inlandsbegriff lediglich auf den sog. Festlandsockel (zum Begriff § 1 Anm. 97), und zwar zunächst nur zur Erforschung und Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und seit dem JStG 2008 auch bei Nutzung des Festlandsockels zur Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien. Mit der Neuregelung durch das KroatienAnpG knüpft das Gesetz hinsichtlich der Energieerzeugungsanlagen nicht mehr an den Festlandsockel an, sondern an die ausschließliche Wirtschaftszone (AWZ) im Sinne des Seerechtsübereinkommens der UN (SRÜ). Außerdem wird nunmehr auch die Errichtung solcher Anlagen ausdrücklich erfasst.

J 14-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2008** s. § 1 Anm. 2.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Der bisherige § 1 Abs. 1 Satz 2 wird geändert und erhält zwei Nummern. Nach der neuen Nr. 2 knüpft der erweiterte Inlandsbegriff bei Energieerzeugungsanlagen, die erneuerbare Energien nutzen, nicht mehr an den Festlandsockel an, sondern an die AWZ.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Regelung gilt ab dem 1.1.2015 (Art. 28 Abs. 5 KroatienAnpG, § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Art. 3 Nr. 8 KroatienAnpG).

J 14-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:** Jenseits des Küstenmeeres (sog. Zwölf-Meilen-Zone) besteht keine umfassende staatliche Souveränität. Die Bundesrepublik Deutschland kann jedoch im Rahmen des Festlandsockels (Art. 55 ff. SRÜ) und der AWZ (Art. 76 ff. SRÜ) die ihr völkerrechtl. zugestandenen Hoheitsrechte geltend machen.

Ertragsteuerlich wurde der Inlandsbegriff bislang auf den Festlandsockel erweitert. Seit dem JStG 2008 galt dies auch, wenn der Festlandsockel der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien diente (§ 1 Abs. 1 Satz 2). Die Anknüpfung an den Festlandsockel beruhte insoweit aber auf einem „handwerklichen Fehler“ des Gesetzgebers, denn der Festland-

sockel umfasst nur den Meeresboden und den Meeresuntergrund, nicht aber die darüber liegenden Wasser- und Luftsäulen (Art. 78 Abs. 1 SRÜ). Genau dort werden aber die erneuerbaren Energien zur Energieerzeugung genutzt, wenn die Energie zB aus Winden (Offshore-Windanlagen) oder aus der Strömung (Gezeitenkraftwerke) erzeugt wird.

Die Gesetzesänderung durch das KroatienAnpG bezieht sich damit insbes. auf Offshore-Windenergieanlagen, die nicht auf dem Meeresgrund oder gar unter dem Meeresuntergrund, sondern oberhalb der Wasseroberfläche betrieben und schwimmend oder allenfalls im Meeresboden verankert errichtet werden. Nunmehr wird hinsichtlich der Energieerzeugung nicht mehr an den Festlandssockel angeknüpft, sondern an die AWZ im Sinne des SRÜ. Zugleich wird der erweiterte Inlandsbegriff, der bislang nur für die Energieerzeugung selbst galt, auch auf die Errichtung der Energieerzeugungsanlagen erstreckt (BRDrucks. 184/14, 77).

Vergleichbare Änderungen finden sich in § 1 Abs. 3 KStG und § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG.

Die Änderungen im Detail

- **Absatz 1 Nummer 2: Einbeziehung der ausschließlichen Wirtschaftszone in das Inland, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet und betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen**

Zum Begriff der erneuerbaren Energien vgl. § 1 Anm. 99.

J 14-5

Die ausschließliche Wirtschaftszone wird durch das Seerechtsübereinkommen (SRÜ) der Vereinten Nationen vom 10.12.1982 (United Nations Convention on the Law of the Sea, ABl. EG 1998 Nr. L 179, 23) definiert, dem die Bundesrepublik Deutschland im Jahr 1994 beigetreten ist (BGBl. II 1994, 1798).

J 14-6

► **Nach Art. 55 des UN-Seerechtsübereinkommens** ist die AWZ ein jenseits des Küstenmeeres gelegenes und an dieses angrenzendes Gebiet, in dem die Bundesrepublik nach Art. 56 SRÜ bestimmte Hoheitsrechte ausüben kann. Davon umfasst sind insbes. auch die Besteuerungsrechte für die Erzeugung von Energie aus Wasser, Strömung und Wind (Waldhoff/Engler, FR 2012, 254 [256]).

Anders als das sog. Küstenmeer (die 12-Meilen-Zone) gehört die AWZ also nicht zum deutschen Hoheitsgebiet. Die Bundesrepublik ist aber völkerrechtl. legitimiert, in der AWZ beschränkte Hoheitsrechte geltend zu machen (vgl. Art. 56 SRÜ). Diese Rechte beziehen sich

insbes. auf die Genehmigung und die Besteuerung von in der AWZ belegenen Anlagen, künstlichen Inseln und Bauwerken, also zB Offshore-Windkraftanlagen.

Die AWZ kann sich auf max. 200 Seemeilen seewärts der Basislinien erstrecken (Art. 57 SRÜ). Die AWZ der Bundesrepublik Deutschland wurde durch Proklamation vom 25.11.1994 errichtet (BGBl. II 1994, 3769). An die AWZ schließt sich grds. die Hohe See an (Art. 87 SRÜ). Aufgrund der geringen Ausdehnung existiert in der Ost- und Nordsee keine (nennenswerte) Hohe See (vgl. Behrendt/Wischott/Krüger, BB 2012, 1827 [1828]).

► **Der Festlandssockel** knüpft hingegen an den Meeresboden an (vgl. im Einzelnen Art. 76 SRÜ). Da die Erzeugung von Windenergie weder als Nutzung des Meeresbodens noch des Unterbodens angesehen werden kann, verwendete die bisherige gesetzliche Regelung den falschen Anknüpfungspunkt.

J 14-7 **Energieerzeugungsanlagen, die erneuerbare Energien nutzen:** Zum Begriff vgl. § 1 Anm. 99. Nicht zutreffend ist uE die zur Neuregelung vertretene Auffassung, wonach deren Wortlaut die Gewinnung sekundärer Energieträger (Elektrizität, Wärme, Kraftstoff) durch zB Windenergieanlagen oder Sonnenkollektoren nicht erfasse (so aber Becker, BB 2014, 2270 [2271]). Auch wenn es physikalisch nicht um Energiegewinnung, sondern um Umwandlung schon vorhandener Energien geht, ist die Wortwahl des Gesetzgebers eindeutig und verständlich und daher im Interesse eines verständlichen StRechts nicht zu beanstanden. Insbesondere ist nicht erforderlich, dass der Gesetzgeber neben der reinen Nutzung erneuerbarer Energien auch die Gewinnung sekundärer Energieträger in den gesetzlichen Wortlaut aufnimmt, um Einkünfte aus dem Betrieb von Offshore-Windkraftanlagen besteuern zu können.

J 14-8 **Errichtung oder Betrieb der Energieerzeugungsanlagen:** Während die bisherige Regelung nur den Betrieb von Energieerzeugungsanlagen erfasste, gilt der erweiterte Inlandsbegriff nunmehr auch für die Errichtung der Energieerzeugungsanlagen. Dies umfasst neben den eigentlichen Baumaßnahmen auch die vor Ort erbrachten Planungs- und Messarbeiten. Entgegen der Gesetzesbegründung liegt insoweit uE nicht nur eine Klarstellung, sondern eine Erweiterung des bisherigen Wortlauts vor.

J 14-9 **Sonstige Aktivitäten im Bereich der Ausschließlichen Wirtschaftszone oder des Festlandssockels:** Aktivitäten, die nicht zur Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes oder zur Nutzung erneuerbarer Energien gehören, sind vom erweiterten Inlandsbegriff derzeit weiterhin nicht erfasst.

Im Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG hat der BRat folgenden Entwurf eines neuen § 1 Abs. 1 Satz 2 eingebracht, mit dem weitere Aktivitäten (insbes. gewerbliche Fischzucht) erfasst werden sollten.

„Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel und an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes oder lebende und nichtlebende natürliche Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrundes erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden oder dieser/diese zu anderen Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung und Ausbeutung wie der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien (z.B. Wasser, Strömung, Wind) dient oder dort künstliche Inseln, Anlagen oder Bauwerke errichtet, betrieben oder genutzt werden.“

Durch die Einbeziehung der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung auch der natürlichen Ressourcen der Gewässer sollte insbes. die gewerbliche Fischzucht erfasst werden. Der Entwurf ist nicht umgesetzt worden.

Um den ertragsteuerlichen Inlandsbegriff auf sämtliche aus dem SRÜ ableitbaren Besteuerungsrechte zu erweitern, hat das BMF nunmehr im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (abrufbar auf der Homepage des BMF unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurfe/2015-02-20-G-z-Umsetzung-Protokollerklaerung-z-G-z-Anpassung-AO-a-d-Zollkodex-d-Union-u-z-Aenderung-weiterer-stl-Vorschriften.html>) folgenden Entwurf eines neu gefassten § 1 Abs. 1 Satz 2 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht:

„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 Untergrundes erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden sowie andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der Zone wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind betrieben werden, oder
 - b) künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke errichtet oder genutzt werden; dies gilt auch, soweit die Anlagen und Bauwerke für Zwecke des Buchstaben a errichtet oder genutzt werden, und
2. am Festlandssockel, 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 Untergrundes 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, oder
 - b) künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke errichtet oder genutzt werden; dies gilt auch, soweit die Anlagen und Bauwerke für Zwecke des Buchstaben a errichtet oder genutzt werden.“

Rechtsfolgen:

► **Beschränkte Steuerpflicht:** Vorrangige Bedeutung hat der erweiterte Inlandsbegriff für die beschränkte StPflcht (vgl. dazu § 1 Anm. 100). Wirtschaftliche Tätigkeiten unterliegen der beschränkten StPflcht in der Bun-

J 14-10

desrepublik Deutschland, wenn sie den Tätigkeitsbeschreibungen in § 1 Abs. 1 Satz 2 entsprechen (also: Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie Errichtung und Betrieb von Energieerzeugungsanlagen). Im Hinblick auf die Errichtung von Energieerzeugungsanlagen können auch inländische Baubetriebsstätten vorliegen. Andere Tätigkeiten in der AWZ oder im Bereich des Festlandsockels sind nicht erfasst (s. aber J 14-9 zu den Gesetzgebungsvorhaben).

Für Inländer hat dies aufgrund des Welteinkommensprinzips grds. keine Auswirkungen.

► **Unbeschränkte Steuerpflicht:** Streitig war und wird auch nach der Gesetzesänderung bleiben, ob und unter welchen Voraussetzungen der erweiterte Inlandsbegriff zu einer unbeschränkten StPfl. führt, wenn sich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Bereich des Festlandsockels bzw. der AWZ befindet (vgl. auch § 1 Anm. 100).

Eine bloße Wohnsitznahme oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Bereich des Festlandsockels oder der AWZ ohne Zusammenhang mit der Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes oder der Errichtung und dem Betrieb von Energieerzeugungsanlagen führt nicht zur unbeschränkten StPfl., denn § 1 Abs. 1 Satz 2 nimmt – wie aus der Konjunktion „soweit“ folgt – keine umfassende, sondern nur eine funktionale Erweiterung des Inlandsbegriffs auf die dort aufgeführten Tätigkeiten vor.

Steht die Wohnsitznahme oder der gewöhnliche Aufenthalt jedoch in Zusammenhang mit den Katalogtätigkeiten des § 1 Abs. 1 Satz 2, kann daraus uE die unbeschränkte StPfl. resultieren. Insbesondere der gewöhnliche Aufenthalt auf einer Ölbohrplattform oder auch auf einer schwimmenden Offshore-Energieerzeugungsanlage im Bereich der AWZ kann damit die unbeschränkte StPfl. begründen. Dies folgt daraus, dass gem. Art. 60 Abs. 2 SRÜ dem Küstenstaat die ausschließlichen Hoheitsbefugnisse (einschließlich derjenigen in Bezug auf Zoll- und sonstige Finanzgesetze) hinsichtlich der künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerke in der AWZ zustehen. Gleiches gilt gem. Art. 80 SRÜ für künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke auf dem Festlandsockel, die im Zusammenhang mit der Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes stehen. Die Bundesrepublik Deutschland hat dieses ihr völkerrechtl. eingeräumte Recht durch § 1 Abs. 1 Satz 2 wahrgenommen.

Vgl. zu dieser im Einzelnen sehr umstrittenen Frage auch Behrendt/Wischott/Krüger, BB 2012, 1827; Waldhoff/Engler, FR 2012, 254; Weber/Hammler/Kleinschmidt, BB 2012, 1836; Maciejewski/Theilen, ISTR 2013, 846; Becker, BB 2014, 2270.

► **Rückwirkung:** Die Neuregelung soll nach der Gesetzesbegründung eine Klarstellung sein. Dem ist nicht zuzustimmen. Bislang erfasste die Regelung nur Energieerzeugungsanlagen, die mit dem Festlandsockel fest verbunden waren (schwimmende Anlagen waren daher nicht erfasst, vgl. § 1 Anm. 97; aA Waldhoff/Engler, FR 2012, 254 [257], unter Verweis darauf, dass trotz der falschen Anknüpfung Tatbestand und Rechtsfolge eindeutig gewesen seien). Auch Anlagen in Bau waren bislang nicht erfasst, da diese noch nicht der Energieerzeugung dienen (so auch Behrendt/Wischott/Krüger, BB 2012, 1827 [1829]).

