



---

**Ausarbeitung**

---

**Offshore-Windkraftanlagen und Gewerbesteuer**  
Gewerbesteuerliche Behandlung und Kritik



**Offshore-Windkraftanlagen und Gewerbesteuer**  
Gewerbesteuerliche Behandlung und Kritik

Verfasser: [REDACTED]  
Aktenzeichen: WD 4 – 3000 – 150/12  
Abschluss der Arbeit: 25. Juli 2012  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen  
Telefon: [REDACTED]

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Gewerbsteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen auf dem Festlandsockel</b>	<b>4</b>
2.1.	Windkraftanlagen als Gewerbebetriebe	4
2.2.	Nur im Inland betriebene Windkraftanlagen	4
2.3.	Zurechnung der Windkraftanlage zu einer Gemeinde	5
2.4.	Zwischenergebnis	6
<b>3.</b>	<b>Kritik im Zeitschriftenaufsatz von Markus/Maurer</b>	<b>6</b>
3.1.	Qualifizierung des Festlandsockels als gemeindefreies Gebiet	6
3.2.	Bestimmung der zuständigen Landesregierung durch das GewStG	7
3.3.	Zuordnung zu den Küstenbundesländern	8
<b>4.</b>	<b>Fazit</b>	<b>9</b>

## 1. Einleitung

Die vorliegende Ausarbeitung behandelt im ersten Teil die Gewerbesteuerpflicht von Offshore-Windkraftanlagen auf dem Festlandsockel (Gliederungspunkt 2.). Im zweiten Teil wird auf die im aktuellen Zeitschriftenaufsatz von *Markus/Maurer*<sup>1</sup> geäußerte Kritik zu den rechtlichen Grundlagen der Gewerbesteuerpflicht für Offshore-Windkraftanlagen eingegangen (Gliederungspunkt 3.).

## 2. Gewerbesteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen auf dem Festlandsockel

### 2.1. Windkraftanlagen als Gewerbebetriebe

Der Gewerbesteuer einer Gemeinde unterliegen die in diesem Gemeindegebiet ansässigen Gewerbebetriebe. Windkraftanlagen sind als Gewerbebetriebe zu qualifizieren. Ist die Anlage als Kapitalgesellschaft organisiert, ist der Betrieb schon aufgrund der Rechtsform gemäß § 2 Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ein Gewerbebetrieb. Aber auch sonst ist eine Windenergie-Anlage gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG in Verbindung mit § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, da der Betrieb einer Windkraftanlage eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht ist, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und es sich weder um Land- und Forstwirtschaft noch um eine selbständige (insbesondere freiberufliche) Arbeit handelt.

### 2.2. Nur im Inland betriebene Windkraftanlagen

Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegen der Gewerbesteuer nur die im Inland belegenen Betriebsstätten eines Gewerbebetriebes. Der Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt, ist somit nicht gewerbesteuerpflichtig. Was unter dem Begriff „Inland“ zu verstehen ist, ist im GewStG nicht definiert. Daher muss auf die allgemeine Definition des Inlands zurückgegriffen werden. Zum Inland gehört das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland.<sup>2</sup>

Ob eine Offshore-Windkraftanlage der Gewerbesteuer unterliegt, hängt also davon ab, ob sich die Anlage noch im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland befindet. Befindet sie sich außerhalb des Bundesgebietes, ist eine Gewerbesteuerpflicht ausgeschlossen.

Für die Begrenzung des Bundesgebietes vom Ausland sind die hoheitlichen Grenzen maßgeblich. Zur See hin bestimmen sich die Hoheitsgrenzen gemäß Art. 2 Abs. 1 des Seerechtsübereinkommens (SRÜ) der Vereinten Nationen vom 10. Dezember 1982, dem Deutschland durch Gesetz vom 2. September 1994 beigetreten ist. Danach erstreckt sich die Souveränität eines Küstenstaates jenseits seiner Landesgebiete und seiner inneren Gewässer auf einen angrenzenden Meeresstreifen, der als **Küstenmeer** bezeichnet wird. Dieses Hoheitsrecht umfasst auch den Meeresboden und den Meeresuntergrund des Küstenmeeres. Nach Art. 3 SRÜ hat jeder Staat das Recht, die

---

1 Markus/Maurer, Windenergie und Gewerbesteuer – Zur Lückenhaftigkeit des Rechts der Offshore-Windenergie-Besteuerung, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) – Extra 10/2012, S. 1.

2 Frotscher, Marion in: Frotscher/Maas, Kommentar zum GewStG, Stand: 15.01.2010, § 2 GewStG Rz. 106.

Breite seines Küstenmeeres – über die frühere Dreimeilenzone hinaus – bis zu höchstens 12 Meilen auszudehnen.

§ 2 Abs. 7 GewStG enthält eine **Erweiterung des Inlandsbegriffs**. Nach § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG gehört der der Bundesrepublik zustehende **Festlandsockel** insoweit zum Inland, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresbodens erforscht oder ausgebeutet werden. Hier von erfasst werden insbesondere Gas- und Ölvorkommen, die im Festlandsockel vorhanden sind. Seit dem Jahressteuergesetz 2008 gehört der Festlandsockel auch dann zum Inland, wenn er der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energie dient (§ 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG).<sup>3</sup> Da unter die erneuerbaren Energien insbesondere Windkraft und Erdwärme fallen, sind hierunter auch die Windkraftanlagen, die auf dem Festlandsockel errichtet werden, zu subsumieren.<sup>4</sup>

Im Rahmen des GewStG sind daher Offshore-Windkraftanlagen jedenfalls dann zum Inland zu rechnen, wenn sie sich entweder im Bereich des Küstenmeeres oder im Bereich des Festlandsockels befinden.

### 2.3. Zurechnung der Windkraftanlage zu einer Gemeinde

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden erhoben (§ 1 GewStG). Ob eine Gewerbesteuerpflicht tatsächlich besteht, hängt dann davon ab, ob die Windkraftanlage zu einem Gemeindegebiet zu rechnen ist. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist die Gemeinde, in der der Gewerbebetrieb eine Betriebsstätte unterhält, zur Erhebung der Gewerbesteuer berechtigt.

Grundsätzlich soll jedes Grundstück zu einer Gemeinde gehören. Aus besonderen Gründen des öffentlichen Wohls können jedoch – außer in Bremen, NRW und im Saarland – Grundstücke außerhalb der Gemeinde verbleiben, z. B. wenn die Benutzung des Grundstücks ein Gemeindeleben ausschließt und eine ausreichende Verwaltung innerhalb der Gemeinde nicht gewährleistet ist, also etwa bei Mooren, Wäldern und Gewässern.<sup>5</sup> Für Betriebsstätten in derartigen Gebieten (sog. **gemeindefreie Gebiete**) bestimmen die Landesregierungen durch Rechtsverordnungen, wer die ansonsten den Gemeinden zustehenden Befugnisse ausübt, § 4 Abs. 2 GewStG. Eine diesbezügliche Regelung ist deshalb erforderlich, weil die Gewerbesteuer als kommunale Steuer einerseits in gemeindefreien Gebieten nicht erhoben werden kann, andererseits jedoch keine grundsätzliche gewerbesteuerliche Freistellung solcher Betriebe erfolgen soll, die sich in gemeindefreien Gebieten angesiedelt haben.<sup>6</sup>

---

3 Die Ergänzung des § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG um die Energieerzeugung aus erneuerbaren Energien durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) geht auf eine Initiative des Bundesrates zurück. In der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des JStG 2008 heißt es hierzu, dass es nicht gerechtfertigt sei, dass bei Erforschung bzw. Ausbeutung des Meeresbodens der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel Gewerbesteuer erhoben werde, bei anderen gewerblichen Tätigkeiten in eben demselben räumlichen Bereich aber nicht. Im Inland „an Land“ unterlägen auch beide Arten des Gewerbebetriebs gleichermaßen der Gewerbesteuer, vgl. BT-Drs. 16/6739, S. 2.

4 Frotscher, Marion in: Frotscher/Maas, a.a.O., § 2 GewStG Rz. 106.

5 Gosch, in: Blümich, Kommentar zum EStG, KStG, GewStG, 115. Auflage 2012, § 4 GewStG Rz. 14.

6 Gosch, in: Blümich, a.a.O., § 4 GewStG Rz. 15.

Das Land Schleswig-Holstein hat durch Rechtsverordnung bestimmt, dass die Erhebungszuständigkeit für die Gewerbesteuer im schleswig-holsteinischen Küstengewässer und in dem Teil des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel, der dem Land Schleswig-Holstein zugeordnet ist, bei der Gemeinde Helgoland liegen soll.<sup>7</sup> Für das Land Niedersachsen liegt die Heheberechtigung für die entsprechenden Gebiete beim Land Niedersachsen selbst.<sup>8</sup> Ebenso hat das Land Mecklenburg-Vorpommern bestimmt, dass die Heheberechtigung beim Land selbst liegen soll.<sup>9</sup>

#### 2.4. Zwischenergebnis

Offshore-Windkraftanlagen, deren Betriebsstätten sich auf dem Festlandsockel befinden, unterliegen grundsätzlich der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 und 7 Nr. 1 GewStG). Die Heheberechtigung für den Bereich des Festlandsockels richtet sich nach den von den zuständigen Landesregierungen erlassenen Rechtsverordnungen (§ 4 Abs. 2 GewStG).

### 3. Kritik im Zeitschriftenaufsatz von Markus/Maurer

*Markus/Maurer* bezweifeln, dass die Küstenbundesländer auf der Grundlage von § 4 Abs. 2 GewStG berechtigt waren, die Heheberechtigung für die Gewerbesteuer für den Bereich der Festlandsockel durch Rechtsverordnungen zu bestimmen.<sup>10</sup> Es wird argumentiert, dass der Festlandsockel nicht als gemeindefreies Gebiet im Sinne von § 4 Abs. 2 GewStG zu qualifizieren sei. Begründet wird diese Auffassung damit, dass der Regelungszweck des § 4 Abs. 2 GewStG nicht die Qualifizierung des Festlandsockels als gemeindefreies Gebiet sei. Ferner ergebe sich aus der bloßen Erstreckung des GewStG auf den Bereich des Festlandsockels keine Ermächtigung der Küstenbundesländer, die Gewerbesteuerberechtigung festzulegen. Schließlich bestimme § 4 Abs. 2 GewStG auch nicht, welches Bundesland für die Bestimmung im Bereich des Festlandsockels zuständig sei.

#### 3.1. Qualifizierung des Festlandsockels als gemeindefreies Gebiet

Soweit vertreten wird, dass der Festlandsockel nicht als gemeindefreies Gebiet im Sinne von § 4 Abs. 2 GewStG zu qualifizieren sei, kann diese Ansicht nicht vollkommen überzeugen. Nach § 2 Abs. 1 und Abs. 7 Nr. 1 GewStG wird die Erzeugung von Windenergie auf dem Festlandsockel grundsätzlich der Gewerbesteuer unterworfen. Wer zur Erhebung der Gewerbesteuer berechtigt sein soll, bestimmt § 4 GewStG. Danach gibt es grundsätzlich nur zwei Möglichkeiten: Liegt der Gewerbebetrieb innerhalb eines Gemeindegebietes, so erhebt diese Gemeinde die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 1 GewStG). Liegt der Gewerbebetrieb außerhalb einer Gemeinde, so bestimmt die Lan-

---

7 § 1 der Landesverordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in gemeindefreien Gebieten vom 3. Dezember 2007 (GVOBl. Schl.-H. S. 538).

8 § 1 der Verordnung über die Erhebung der Gewerbe- und der Grundsteuer in gemeindefreien Gebieten vom 2. Oktober 2008 (Nds. GVBl. S. 304).

9 § 1 der Landesverordnung zur Bestimmung der gewerbesteuerlichen Heheberechtigung in gemeindefreien Hoheitsgebieten des Landes Mecklenburg-Vorpommern vom 16. Dezember 2010 (GVOBl. M-V S. 804).

10 Markus/Maurer, Windenergie und Gewerbesteuer – Zur Lückenhaftigkeit des Rechts der Offshore-Windenergiebesteuerung, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) – Extra 10/2012, 1 (7).

desregierung für derartige (gemeindefreie) Gebiete, wer die Gewerbesteuer erhebt (§ 4 Abs. 2 GewStG). Die Subsumtion des Festlandsockels unter § 4 Abs. 2 GewStG als gemeindefreies Gebiet dürfte daher eindeutig sein. Im Übrigen scheint dies auch die **unbestrittene Auffassung in der Literatur** zu sein.<sup>11</sup>

### 3.2. Bestimmung der zuständigen Landesregierung durch das GewStG

Viel interessanter dürfte in diesem Zusammenhang die Frage sein, ob das Steuerrecht bzw. hier das Gewerbesteuergesetz überhaupt bestimmen muss, welche konkrete Landesregierung für welchen Teil des Festlandsockels im Sinne von § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG zuständig sein soll.

Die Zuordnung der gemeindefreien Gebiete im Sinne von § 4 Abs. 2 GewStG ist in den meisten Fällen unproblematisch, da grundsätzlich demjenigen Bundesland die Befugnisse nach § 4 Abs. 2 GewStG zustehen, auf dessen Gebiet das jeweilige gemeindefreie Gebiet sich befindet.

Eine territoriale Zuordnung im Bereich des Festlandsockels findet sich ausschließlich **für Zwecke des Bundesberggesetzes** (BBergG). Nach § 137 Abs. 1 BBergG richtet sich die Zuständigkeit der Länder im Bereich des Festlandsockels nach dem **Äquidistanzprinzip**<sup>12</sup>. § 137 BBergG bezieht sich jedoch nur auf die nach dem BBergG zu entrichtenden Feldes- sowie Förderabgaben. Andere Steuern und Abgaben werden hiervon nicht erfasst, so dass eine unmittelbare Anwendung auf die Gewerbesteuer ausscheidet. Ferner handelt es sich nach § 137 Abs. 2 BBergG nur um eine vorläufige Regelung.

Da § 4 Abs. 2 GewStG nicht regelt, welches Bundesland für die Bestimmung im Bereich des Festlandsockels zuständig sein soll, sind *Markus/Maurer* der Auffassung, dass es den jeweiligen Verordnungen der Küstenbundesländer hinsichtlich der Vorschriften über die Gewerbebesteuerung an einer **gesetzlichen Grundlage fehle**, und diese daher rechtswidrig seien.<sup>13</sup> Darüber hinaus wird in der Literatur argumentiert, dass der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung<sup>14</sup> erfordere, dass sich bei einer ortsgebundenen Steuer wie der Gewerbesteuer der örtliche Anwendungsbereich entweder aus dem Gesetz selbst ausdrücklich ergebe oder unzweifelhaft bestimmen lasse.<sup>15</sup> Auch eine Schließung der Gesetzeslücke durch allgemeine Rechtsgrundsätze führe eine Gewerbesteuerpflicht erst ein und stelle einen **Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung** dar.

---

11 So jedenfalls Petry, Die Ertragsbesteuerung auf dem deutschen Festlandsockel und in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, Dissertation, 1. Aufl. Februar 2008, S. 154.

12 Nach dem Äquidistanzprinzip ist beispielsweise bei einem Festlandsockel, der an mehrere Staaten (oder hier Küstenbundesländer) grenzt, die Grenzlinie im gleichen Abstand von beiden Küsten zu ziehen.

13 Markus/Maurer, Windenergie und Gewerbesteuer – Zur Lückenhaftigkeit des Rechts der Offshore-Windenergie-Besteuerung, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) – Extra 10/2012, 1 (9).

14 Zum Begriff des Tatbestandsmäßigkeitssatzes vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 150, 158ff., wonach die Festsetzung einer Steuer voraussetzt, dass ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz als Rechtsfolge eine Steuer knüpft. Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz müssen sich aus dem Gesetz ergeben.

15 Vgl. Petry, Die Ertragsbesteuerung auf dem deutschen Festlandsockel und in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, Dissertation, 1. Aufl. Februar 2008, S. 157.

Die **Gegenansicht in der Literatur** sieht hierin eine staatsrechtliche Problemstellung, die nicht im Rahmen des Steuerrechts zu lösen sei.<sup>16</sup> Die **territoriale (Binnen-) Gliederung des Staatsgebietes** sei ungeachtet ihrer Auswirkungen für das einfache Recht allein staatsrechtlich zu bestimmen. Außerdem sei die Bestimmung der Gliederung des Staatsgebietes **als staatsrechtliche Problemstellung dem einfachen Recht vorgelagert**. Dieser Teil der Literatur spricht sich daher für eine Anwendung des Äquidistanzprinzips als Aufteilungsmaßstab für den Bereich des Festlandsockels aus, sofern die Küstenbundesländer keine staatsvertraglichen Vereinbarungen untereinander getroffen haben.<sup>17</sup>

Die Gegenansicht in der Literatur ist aufgrund folgender Überlegung überzeugender: Zu welcher Gemeinde das Grundstück gehört, auf dem sich eine Betriebsstätte befindet, wird ebenfalls nicht durch das GewStG bestimmt, sondern von diesem bereits vorgefunden bzw. vorausgesetzt. Die Festlegung der Gemeindegrenzen erfolgt aufgrund landesverfassungsrechtlicher Regelungen wie den Gemeindeordnungen.

### 3.3. Zuordnung zu den Küstenbundesländern

Soweit von *Markus/Maurer* eingewandt wird, dass es für die Zuordnung von Kompetenzen für den Bereich des Festlandsockels an die Küstenbundesländer an einer Rechtsgrundlage fehle, und die Zuordnung daher willkürlich erscheine<sup>18</sup>, ist festzustellen, dass es sich hierbei um eine **Mindermeinung in der Literatur** handelt.

Die **herrschende Meinung** in der Literatur geht nämlich von einer Zuordnung des Festlandsockels an die Küstenbundesländer aus.<sup>19</sup> Begründet wird dies zum einen damit, dass auch die durch das bereits erwähnte SRÜ zugewiesenen Rechte dem Grundsatz der Territorialität folgen, da sie den Küstenstaaten und nicht allen Staaten zustehen.<sup>20</sup> Zum anderen bestehe ein **territorialer Bezug** zu den Küstenbundesländern, da der Festlandsockel geographisch direkt an das Hoheitsgebiet der Küstenbundesländer anknüpfe. Für diese Ansicht spricht ferner, dass auch in anderen Bereichen, wie der Rohstoffverteilung, Ungleichheiten zwischen den Bundesländern hinzunehmen seien. Jedoch würden solche unterschiedlichen Gegebenheiten vor allem durch den horizontalen Finanzausgleich nach Art. 107 Abs. 2 Satz 1 und 2 GG wieder kompensiert.

---

16 Waldhoff/Engler, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht - am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, Finanz-Rundschau (FR) 2012, 254 (260).

17 Waldhoff/Engler, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht - am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254 (261).

18 Markus/Maurer, Windenergie und Gewerbesteuer – Zur Lückenhaftigkeit des Rechts der Offshore-Windenergie-Besteuerung, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) – Extra 10/2012, 1 (6).

19 Dies wird auch von Markus/Maurer, a.a.O., S. 6, bestätigt. Vgl. auch Risch, Windenergieanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Zulassung von Windenergieanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ), Dissertation, 2006, S. 111.

20 Risch, Windenergieanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Zulassung von Windenergieanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ), Dissertation, 2006, S. 111 ff.



#### **4. Fazit**

Die derzeitige gewerbesteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen begegnet auch vor dem Hintergrund der von Markus/Maurer geäußerten Kritik nach hiesiger Ansicht keinen durchgreifenden Bedenken. Staatsvertragliche Vereinbarungen der Küstenbundesländer untereinander oder vergleichbare gesetzliche Regelungen wie im BBergG für den Bereich des Festlandsockels könnten weiterer Kritik in der Literatur jedoch den Nährboden entziehen.

