
MANNHEIMER BEITRÄGE ZUM
ÖFFENTLICHEN RECHT UND STEUERRECHT

Herausgegeben von Thomas Fetzner

32

Karoline Schwarz

Die steuerliche Behandlung
von Windenergieanlagen

Inhaltsverzeichnis

1. Teil: Einführung	23
A Gang der Untersuchung	24
B Status der Windenergienutzung in Deutschland	25
C Hintergrund des Ausbaus der erneuerbaren Energien	27
I. Der Begriff Energiewende	27
II. Das Energiekonzept der Bundesregierung	27
III. Das Energiepaket der Bundesregierung	28
IV. Die Energiepolitik der Großen Koalition in der 18. Legislaturperiode	29
1. Der Koalitionsvertrag	29
2. Das Eckpunktepapier für die Reform des EEG	30
3. Die EEG-Novelle 2014	31
V. Internationale Bestrebungen	31
VI. Die Einspeisevergütung	32
D Onshore- und Offshore-Windenergieerzeugung	32
I. Begriffe	32
1. Windenergieanlage – Windkraftanlage	32
2. Onshore-/Offshore-Windenergieanlage	33
3. Windparks	34
4. Repowering	35
II. Regionale Verteilung	35
III. Onshore-Windenergieanlagen	36
1. Entwicklung der Windenergienutzung in Deutschland	36
2. Ausmaße einer Windenergieanlage	37
3. Technische Grundlagen	38
4. Bewertung der Windenergienutzung	40
IV. Offshore-Windenergieanlagen	43
1. Das Potenzial der Offshore-Windenergieerzeugung	43
2. Deutsche Offshore-Windparks	44

3. Besondere Anforderungen	45
4. Technische Besonderheiten	46
5. Netzausbau.....	46
6. Aktuelles Konfliktpotenzial in der Offshore-Branche	48
E Ergebnis der Einführung.....	49
 2. Teil: Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Windenergieanlagen.....	 51
A Territorialität.....	51
I. Inbound-Fall	52
1. Szenario 1: Ausländisches Unternehmen betreibt Windenergieanlage in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone.....	52
a) Beurteilung nach nationalem Recht: Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht gemäß §§ 2 Nr. 1 i.V.m. 8 Abs. 1 S. 1 KStG bzw. 1 Abs. 4 EStG i.V.m. 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) 1. Alt. EStG	53
aa) Betriebstätte.....	54
(1) Erfüllt eine Offshore-Windenergieanlage die Voraussetzungen des Betriebstättenbegriffs nach § 12 AO?	54
(2) Abgrenzung	58
(3) Der Bau der Offshore-Windenergieanlage als Betriebstätte?	58
(4) Umspannwerk als Betriebstätte.....	62
(5) Zwischenergebnis.....	63
bb) Inland.....	64
(1) Völkerrechtliche Grundlagen	64
(2) Jahressteuergesetz 2008.....	68
(3) Erweiterter Inlandsbegriff gemäß §§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG, 1 Abs. 3 KStG und 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG (jeweils i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008).....	69
(4) Anpassung des Inlandsbegriffs ab dem Veranlagungszeitraum 2015.....	69
(5) Inlandsbelegenheit der Bauausführung.....	70
(α) Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2014	70

(β) Ab Veranlagungszeitraum 2015.....	72
(6) Behandlung anderer gewerblicher Tätigkeiten.....	72
(7) Zwischenergebnis.....	73
b) Beurteilung nach DBA-Recht.....	74
aa) Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA.....	77
bb) Regelbeispiele des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA.....	79
cc) Spezialregelungen im Rahmen einer Offshore-Klausel.....	80
dd) Behandlung des Baus der Windenergieanlage.....	82
ee) Merkmal „im anderen Vertragsstaat“.....	84
(1) Allgemeine Betrachtung.....	84
(2) Betrachtung ausgewählter DBA.....	86
(a) Ausdrückliche Einbeziehung der ausschließlichen Wirtschaftszone.....	86
(β) Anknüpfung an das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland sowie an das an das deutsche Küstenmeer angrenzende Gebiet.....	86
(γ) Anknüpfung an den Geltungsbereich des deutschen Steuerrechts.....	88
(δ) Anknüpfung an den Geltungsbereich des Grundgesetzes.....	89
ff) Zwischenergebnis und Rechtsfolgen.....	90
(1) Allgemein.....	90
(2) Rechtsfolgen hinsichtlich ausgewählter DBA Deutschlands.....	91
(3) Präferierte DBA-Regelung.....	93
2. Ergebnis.....	93
II. Outbound-Fall.....	94
1. Das Welteinkommensprinzip als Ausgangspunkt der unbeschränkten Steuerpflicht.....	94
2. Szenario 2: Deutsches Unternehmen betreibt Windenergieanlage außerhalb der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone.....	96
a) Beurteilung nach nationalem Recht.....	96
b) Beurteilung nach DBA-Recht.....	96
aa) Allgemeine Betrachtung.....	96
bb) Betrachtung ausgewählter DBA.....	97

(1) Definition des ausländischen Staates	97
(2) Rechtsfolgen	99
III. Spezialfall Offshore-Anlage: die Behandlung einer schwimmenden Windenergieanlage.....	100
1. Szenario 1: Ausländisches Unternehmen betreibt schwimmende Windenergieanlage in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone	101
a) Beurteilung nach nationalem Recht	101
aa) Betriebstätte	101
bb) Inland	103
cc) Bau der schwimmenden Windenergieanlage als Betriebstätte?	105
dd) Zwischenergebnis	106
b) Beurteilung nach DBA-Recht.....	107
aa) Allgemeine Betrachtung.....	107
bb) Betrachtung ausgewählter DBA.....	108
(1) Vorliegen einer Betriebstätte.....	108
(2) Inlandsdefinition	109
(3) Ergebnis	110
2. Szenario 2: Deutsches Unternehmen betreibt schwimmende Windenergieanlage außerhalb der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone	110
3. Zwischenergebnis	112
IV. Exkurs: Onshore-Windenergieanlagen	112
V. Die Gewinnzurechnung bei Windenergieanlagen.....	113
1. Gewinnzurechnung nach Art. 7 OECD-MA 2008.....	113
2. Neuerungen durch Art. 7 OECD-MA 2010.....	115
3. Die Gewinnzurechnung in ausgewählten DBA.....	116
VI. Zusammenfassung und Bewertung	117
B Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von On- und Offshore-Windenergieanlagen	119
I. Wirtschaftsgüter eines Windparks.....	119
1. Urteile des BFH vom 14.04.2011	120
2. Würdigung der Urteile	122

a) Beschränkung der Anzahl der Wirtschaftsgüter.....	122
b) Keine weiteren Wirtschaftsgüter.....	123
c) Component approach	126
3. Anschaffung oder Herstellung?.....	128
4. Anschaffungskosten/Herstellungskosten.....	130
II. Absetzung für Abnutzung (AfA) im Zusammenhang mit Windenergieanlagen	132
1. Regelmäßige AfA	132
a) Gegenstand der AfA: abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	133
b) Abschreibungsverfahren	133
aa) Bewegliche/unbewegliche/immaterielle Wirtschaftsgüter	133
(1) Allgemeines.....	133
(2) Windenergieanlage und externe Verkabelung als Gebäude oder Betriebsvorrichtung?.....	134
(3) Beurteilung der Zuwegung	136
(4) Beurteilung der Konzeptionierung.....	137
bb) Exkurs: Einordnung der zu dem Windpark gehörenden Grundstücksflächen	138
cc) Abschreibungsbeginn	139
dd) Abschreibungsdauer	140
(1) Einheitliche Nutzungsdauer.....	140
(2) Kritik.....	141
(3) Nutzungsdauer und IFRS.....	143
ee) Abschreibungsverfahren	144
2. Teilwertabschreibung.....	145
3. Sonderabschreibungen	145
4. Offshore-Anlage	146
III. Rückstellungen.....	148
IV Zusammenfassung und Bewertung	150
C Die steuerliche Behandlung von Anlaufverlusten	152
I. Nutzung von Anlaufverlusten im Rahmen der Einkommen-/Körperschaftsteuer.....	152

II.	Nutzung von Anlaufverlusten im Rahmen der Gewerbesteuer	154
1.	Kapitalgesellschaften	154
2.	Personengesellschaften.....	155
III.	Ergebnis	157
D	Die Bauabzugsteuer	158
I.	Wesen und Zweck der Bauabzugsteuer	158
II.	Tatbestandsmerkmale	158
1.	Leistender.....	158
2.	Erbringen einer Bauleistung.....	159
3.	Inland	160
4.	Leistungsempfänger.....	161
III.	Rechtsfolge: Steuerabzug.....	161
IV.	Freistellung, Anrechnung, Erstattung.....	162
V.	Besonderheiten im Fall von DBA.....	162
VI.	Ergebnis	164
3.	Teil: Die Gewerbesteuerzerlegung	165
A	Die Gewerbesteuerzerlegung bei Windenergieanlagen	165
I.	Rechtsentwicklung	166
1.	Rechtsentwicklung vor dem Jahressteuergesetz 2009	166
a)	Ausgangslage	166
aa)	§ 29 GewStG a.F.	166
bb)	Abweichender Maßstab.....	167
b)	Urteil des BFH vom 04.04.2007	169
2.	Jahressteuergesetz 2009.....	173
a)	Gesetzgebungsverfahren.....	173
b)	§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009.....	174
aa)	Anknüpfung an den Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG.....	174
bb)	Anknüpfung an das Sachanlagevermögen	176
3.	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz und weitere Anpassungen des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG	177

II.	Kritik an der Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) GewStG.....	179
1.	Zuwachs an Bürokratie	179
2.	Ungeeignetheit der Norm.....	180
a)	Keine Förderung des Ausbaus der Energieerzeugung aus Windkraft	180
b)	Keine Anreizwirkung für Standortgemeinden	180
c)	Besonderer Zerlegungsmaßstab als versteckte Subvention	181
d)	Abnahme der Sachgerechtigkeit des Maßstabs aufgrund von Abschreibungen.....	182
3.	Betrieb der Windenergieanlage als Nebentätigkeit.....	183
4.	Eigenverbrauch der erzeugten Energie.....	184
5.	Anwendung nur auf bestimmte Formen der erneuerbaren Energien.....	185
a)	Analoge Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 auf Solaranlagen.....	186
b)	Analoge Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) GewStG auf alle anderen Formen erneuerbarer Energien.....	187
c)	Ausdehnung der bestehenden gesetzlichen Regelung auf alle Formen erneuerbarer Energien.....	189
6.	Zwischenergebnis	190
III.	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	190
IV.	Alternativen.....	190
1.	Keine Berücksichtigung der Abschreibungen nach Waffenschmidt	191
2.	Aufteilung nach der produzierten Strommenge nach der OFD Kiel.....	192
3.	Eigener Ansatz	193
V.	Zusammenfassung und Bewertung	196
B	Spezialfall Offshore-Anlage	196
I.	Problem.....	197
II.	Zuordnung von Gewerbesteuerrechten an Küstenbundesländer	198
1.	Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Ländern/ Gemeinden im Bereich der Offshore-Windenergieanlagen.....	198

2. Kompetenzabgrenzung zwischen den einzelnen Bundesländern	199
a) Meinungsstand	199
b) Würdigung	204
c) Zwischenergebnis	207
3. Landesinterne Kompetenzabgrenzung durch Landesverordnungen	207
a) Die Landesverordnungen Mecklenburg-Vorpommerns und Niedersachsens	208
b) Festlandsockel als gemeindefreies Gebiet	209
aa) Rechtslage vor dem StÄnd-AnpG-Kroatien	209
bb) Rechtslage seit dem StÄnd-AnpG-Kroatien	210
c) Heheberechtigte Gemeinde des gemeindefreien Gebietes deutscher Festlandsockel	211
d) Zwischenergebnis	213
III. Ausdehnung der Gewerbesteuer auf die ausschließliche Wirtschaftszone als Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG?	214
1. Gleichbehandlung von ausschließlicher Wirtschaftszone und Festland aus gewerbesteuerrechtlicher Sicht	214
a) Gleichbehandlung	214
b) Rechtfertigung	215
aa) Anforderungen an die Prüfungsintensität	215
bb) Rechtfertigungsgründe	217
(1) Äquivalenzgedanke	217
(α) Gewerbesteuer und Äquivalenzprinzip im Grundsatz	217
(β) Äquivalenzprinzip und ausschließliche Wirtschaftszone im Speziellen	219
(2) Aufrechterhaltung gleicher Wettbewerbsbedingungen	222
(3) Rechtfertigung aufgrund der Gleichstellung mit Explorationstätigkeiten	223
(4) Sicherung der Einnahmenerzielung	224
(5) Steuervereinfachung	226
c) Ergebnis	228

2. Ungleichbehandlung von in § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG genannten Tätigkeiten und anderen gewerblichen Tätigkeiten	228
IV. Zusammenfassung und Bewertung	230
4. Teil: Verkehrsteuern	231
A Die umsatzsteuerliche Behandlung von Windenergieanlagen	231
I. Eingangsleistungen	231
1. Voraussetzungen der Umsatzsteuerbarkeit	231
a) Lieferung oder sonstige Leistung	232
b) Ort der Leistung	234
aa) Leistung an eine auf deutschem Gebiet belegene Windenergieanlage	235
(1) Ort der warenbewegten Lieferung	235
(α) Aus Inland	235
(β) Innergemeinschaftlicher Erwerb	236
(a) Umsatzsteuerrechtlicher Inlandsbegriff nach nationalem Recht	237
(b) Vereinbarkeit mit Europarecht	237
(c) Konsequenzen	240
(γ) Aus Drittland	241
(2) Ort der Werklieferung in Form der ruhenden Lieferung	242
(3) Ort der sonstigen Leistung	243
(α) Windenergieanlage als Betriebstätte i.S.d. Umsatzsteuergesetzes	244
(a) Betriebstättenbegriff des Umsatzsteuergesetzes	244
(b) Windenergieanlage als Betriebstätte i.S.d. Umsatzsteuergesetzes	245
(c) Rechtsprechung des FG Münster	246
(d) Vereinbarkeit dieser Rechtsprechung mit Unionsrecht	246
(e) Konsequenzen	248
(β) Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück	248
(a) Grundstücksbegriff	248

(b) Windenergieanlage als Grundstück i.S.d. UStG.....	249
(c) Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	249
(d) Konsequenzen für Windenergieanlagen.....	250
bb) Lieferung/sonstige Leistung aus Deutschland an eine im Ausland belegene Windenergieanlage	251
2. Ergebnis	253
II. Ausgangsleistungen.....	254
1. Stromeinspeisung gegen Einspeisevergütung.....	254
a) Art der Lieferung	254
b) Ort der Lieferung.....	255
aa) Lieferung an einen Wiederverkäufer.....	256
bb) Lieferung an einen anderen Abnehmer.....	257
cc) Konsequenzen.....	257
c) Steuerschuldnerschaft.....	258
d) § 3g Abs. 3 UStG	258
2. Direktvermarktung.....	259
a) Bedeutung	259
b) Marktprämienmodell	259
c) Umsatzsteuerbarkeit der Stromlieferungen unter Einbeziehung der Strombörse.....	260
d) Umsatzsteuerbarkeit der Marktprämie nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz.....	261
3. Ergebnis	263
III. Spezialfall: schwimmende Windenergieanlage	263
IV. Bewertung	265
B Windradsteuer	265
I. Ausgestaltung der Windradsteuer.....	266
II. Angeführte Rechtfertigungsgründe für eine Windradsteuer	267
III. Einordnung der Windradsteuer in das Abgabensystem	267
IV. Zulässigkeit der Windradsteuer	269
1. Die Vereinbarkeit der Windradsteuer mit dem kommunalen Steuerfindungsrecht	270
a) Grundlagen des kommunalen Steuerfindungsrechts	270

b) Inhalt des kommunalen Steuerfindungsrechts	270
aa) Verbrauch- und Aufwandsteuern	271
bb) Örtlichkeit	275
cc) Gleichartigkeit	276
(1) Gewerbesteuer	276
(2) Umsatzsteuer.....	277
dd) Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.....	277
2. Vereinbarkeit der Windradsteuer mit Grundrechten.....	278
a) Vereinbarkeit mit Art. 12 Abs. 1 GG	279
b) Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG.....	282
aa) Schutzbereich.....	283
bb) Eingriff	284
(1) Erster und Zweiter Senat des BVerfG	285
(2) Literatur	286
(3) Würdigung	286
c) Vereinbarkeit mit Art. 2 Abs. 1 GG	288
d) Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG.....	289
aa) Ungleichbehandlung.....	289
bb) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	290
(1) Legitimer Zweck	291
(2) Geeignetheit	292
(3) Erforderlichkeit.....	293
(4) Angemessenheit.....	294
cc) Fazit.....	296
3. Zwischenergebnis	296
V. Ergebnis und Ausblick.....	296

5. Teil: Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Windenergieanlagen.....	299
A Ausgangslage.....	299
B Instrumente.....	301
C Würdigung der Steuervergünstigungen	302

I.	Vereinbarkeit der Steuervergünstigung im Bereich der indirekten Steuern (am Beispiel der Umsatzsteuer) mit höherrangigem Recht	303
1.	Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie	303
2.	Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	303
a)	Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	304
b)	Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte.....	306
c)	Verstoß gegen das Gemeinwohlprinzip	308
3.	Zwischenergebnis	308
II.	Vereinbarkeit der Steuervergünstigung im Bereich der direkten Steuern (am Beispiel der Einkommen- und Körperschaftsteuer) mit höherrangigem Recht	308
1.	Vereinbarkeit mit Unionsrecht	309
a)	Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilferecht	309
aa)	Die Steuervergünstigung als verbotene Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV	309
bb)	Das Vorliegen einer Ausnahme nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV	313
b)	Verstoß gegen Grundfreiheiten.....	315
aa)	Verstoß gegen die Warenverkehrsfreiheit, Art. 28, 34 AEUV	315
bb)	Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, Art. 49 AEUV	318
c)	Zwischenergebnis.....	320
2.	Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	320
a)	Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	320
b)	Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG.....	324
c)	Zwischenergebnis.....	326
3.	Ergebnis	326
D	Zusammenfassung und Bewertung	326

6. Teil: Zusammenfassung, Ausblick und Schlussbetrachtung.....	329
A Zusammenfassung	329
B Ausblick und Schlussbetrachtung	332
Literaturverzeichnis.....	335
Rechtsprechungsverzeichnis.....	355