

Urteil vom 21. Oktober 2010, IV R 23/08

Kein Hinzurechnungswahlrecht nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG 1999 - Gesetzesauslegung

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 3

vorgehend FG Hamburg, 04. Mai 2008, Az: 6 K 198/05

Leitsätze

Aus dem Wort "spätestens" im einführenden Halbsatz des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in der Fassung des Seeschiffahrtsanpassungsgesetzes vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) ergibt sich kein eigenes Wahlrecht hinsichtlich des Jahres der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach Satz 1 der Vorschrift.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Partenreederei. Sie betrieb im Streitjahr (1999) ein Handelsschiff (Baujahr 1985) im internationalen Verkehr, einen sog. Bulk-Carrier, der vor allem zum Transport von Holz, Kohle und Getreide verwendet wurde. Im Jahr 2003 wurde das Schiff von der Klägerin verkauft.
- 2** Mit Schreiben vom 29. Dezember 1999 beantragte die Klägerin, den Gewinn für das genannte Schiff ab dem 1. Januar 1999 nach der geführten Tonnage zu ermitteln. Mit (Änderungs-)Bescheid vom 7. August 2002 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Unterschiedsbeträge gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr gültigen Fassung des Art. 6 Nr. 1 des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschiffahrtsanpassungsgesetz --SchAnpG--) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) --EStG a.F.-- gesondert und einheitlich auf den 31. Dezember 1998 erklärungsgemäß wie folgt fest (insgesamt: 2.464.930,00 DM):

3

DM

Handelsschiff	
Teilwert	3.999.593,00
Buchwert aus Gesamthandsbilanz	1.349.586,00
Buchwert aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen	470.184,00
Unterschiedsbetrag	2.179.823,00
Fremdwährungsverbindlichkeiten	
Teilwert	- 3.606.971,00
Buchwert aus Gesamthandsbilanz	- 3.892.148,00
Unterschiedsbetrag	285.177,00
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
Teilwert	25.847,00

Buchwert aus Gesamthandsbilanz	25.917,00
Unterschiedsbetrag	- 70,00

4 Zwischenzeitlich hatte die Klägerin in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1999 vom 27. März 2002 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinn in Höhe von 2.478.696,00 DM erklärt, der sich wie folgt zusammensetzte:

5

	DM
Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG	22.830,75
Laufender Gewinn	- 9.065,00
Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG	2.464.931,00
Summe:	2.478.696,75

6 Mit Bescheid für 1999 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 6. August 2003 stellte das FA Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 13.765,75 DM fest. Eine Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge lehnte das FA unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 24. Juni 1999 IV C 2 -S 1900- 65/99 (BStBl I 1999, 669, Tz. 25) ab.

7 Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, dass nach der für das Streitjahr geltenden Gesetzesfassung der Unterschiedsbetrag "spätestens" zu den nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. genannten Zeitpunkten dem Gewinn hinzuzurechnen sei. Die Formulierung "spätestens" schließe die Möglichkeit der Hinzurechnung zu einem früheren Zeitpunkt ausdrücklich mit ein. Das vom FA zitierte BMF-Schreiben verstoße daher gegen den eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung.

8 Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg. In seiner Einspruchsentscheidung vom 10. August 2005 vertrat das FA die Auffassung, die Tonnagebesteuerung sei mit dem im Mai 1998 verabschiedeten SchAnpG eingeführt worden, und zwar erstmals für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre. Dabei sei dem Gesetzgeber hinsichtlich des Wortes "spätestens" in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. offenkundig ein redaktionelles Versehen unterlaufen, das dem BMF zufolge im Vorgriff auf eine gesetzliche Bereinigung schon im Streitjahr nicht zu beachten gewesen sei. Dementsprechend sei das Wort "spätestens" in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz --StBereinG-- 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) gestrichen worden. Der Klägerin stehe somit kein Wahlrecht in Bezug auf den Zeitpunkt der Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge zu.

9 Mit ihrer Klage vertrat die Klägerin die Auffassung, die Entstehungsgeschichte der Gesetzesvorschrift liefere keine Anhaltspunkte für das von der Finanzverwaltung behauptete redaktionelle Versehen im Hinblick auf das Wort "spätestens" in der bis einschließlich 1999 geltenden Gesetzesfassung. Damit stehe dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, den Unterschiedsbetrag zu einem beliebigen Zeitpunkt aufzulösen und den hieraus entstehenden Gewinn entsprechend zu versteuern. Dabei seien die Gründe für die von der Klägerin begehrte (vorzeitige) Auflösung des Unterschiedsbetrags unschwer zu erkennen. Durch die Einschränkungen des Gesetzgebers beim Verlustabzug ab dem Veranlagungszeitraum 1999 hätten die Gesellschafter der Klägerin eine Mindestbesteuerung hinnehmen müssen, obwohl die im Unterschiedsbetrag eingefrorenen stillen Reserven des Anlagevermögens letztlich nur ein Äquivalent der in den Vorjahren zugewiesenen Verluste aus der Abschreibung des Seeschiffes darstellten. Diese auch systematisch nicht zu rechtfertigende Übermaßbesteuerung lasse sich nur durch eine frühere Auflösung der Unterschiedsbeträge vermeiden.

10 Das FA berief sich erneut auf das BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 669 (Tz. 25) und wandte ein, dass der Gesetzgeber in § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. durch das Wort "mindestens" bereits ein Wahlrecht zugunsten des Steuerpflichtigen geschaffen habe, auf die rätierliche Auflösung des Unterschiedsbetrags zu verzichten. Dem

Steuerpflichtigen durch die Formulierung "spätestens" eine weitere Gestaltungsmöglichkeit zu eröffnen, wäre in Anbetracht des ohnehin schon bestehenden Wahlrechts sinnwidrig. Dies habe der Gesetzgeber erkannt und als offensichtliches redaktionelles Versehen entsprechend korrigiert.

- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und rechnete die gesondert und einheitlich festgestellten Unterschiedsbeträge in Höhe von 2.464.930,00 DM dem Gewinn 1999 der Klägerin hinzu. Zur Begründung führte das FG u.a. aus, die Klägerin sei i.S. des § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beschwert, denn ein Steuerpflichtiger könne auch durch eine zu niedrige Gewinnfeststellung beschwert sein, wenn nach seinem Vortrag mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass sich die aus seiner Sicht zu niedrige Festsetzung in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirken wird. Auch seien die gesondert und einheitlich festgestellten Unterschiedsbeträge wie beantragt dem Gewinn der Klägerin hinzuzurechnen. Wenn es im einführenden Halbsatz des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. heiße, dass "spätestens" bei Eintritt eines der beiden in der Vorschrift genannten Ereignisse der Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen sei, so schließe dies begrifflich die Möglichkeit einer früheren Hinzurechnung --vor Eintritt eines der beiden Ereignisse-- zwingend mit ein. Jedes andere Verständnis verstieße gegen den klaren und insoweit unmissverständlichen Wortlaut der gesetzlichen Regelung. Ein Widerspruch oder eine Sinnwidrigkeit zwischen dem Wort "spätestens" im einführenden Halbsatz des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. und der Formulierung "jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel" in § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. bestehe nicht. Denn die (zwingende) ratierliche, über fünf Jahre gestreckte Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. komme nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nicht (freiwillig) einen früheren Hinzurechnungszeitpunkt gewählt habe. Nur für den Fall, dass dieser von seinem Wahlrecht nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 EStG a.F. keinen Gebrauch gemacht habe, gestatte ihm Satz 3 Buchst. a der Vorschrift eine Streckung der Hinzurechnung über fünf Jahre. Es handele sich um zwei alternative Rechtsfolgen, die sich hinsichtlich ihres jeweiligen Regelungsgehalts nicht berührten. Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. bestätigten dieses Auslegungsergebnis, denn Ziel der Vorschrift sei es, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven, die sich vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach der Handelsschiffstonnage angesammelt haben, sicherzustellen. Dieses Ziel werde auch erreicht, wenn dem Steuerpflichtigen gestattet werde, den Unterschiedsbetrag dem Gewinn zu einem früheren als den in Satz 3 Buchst. a und b der Vorschrift genannten Zeitpunkten hinzuzurechnen. Schließlich sei auch aus den Gesetzesmaterialien zu § 5a EStG a.F. kein anderes Ergebnis abzuleiten. Die mit dem StBereinG 1999 vorgenommene Streichung des Wortes "spätestens" gelte erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1999 enden, und sei deshalb für den Streitfall nicht maßgeblich.
- 12** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und macht im Wesentlichen geltend, dass das FG dem Wort "spätestens" in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. zu Unrecht eine eigenständige Bedeutung beimesse und daraus ein selbstständiges Wahlrecht ableite, was der Klägerin eine zeitlich zu frühe Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags ermögliche. Das FG verkenne, dass der Gesetzgeber in den Buchst. a und b der Vorschrift nur zwei Hinzurechnungsereignisse normiert habe. § 5a Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 EStG a.F. sei zwingend im Zusammenhang mit den nachfolgenden Buchst. a und b zu sehen. In Verbindung mit Buchst. a ergebe das Wort "spätestens" keinen Sinn, da dort das Wort "mindestens" bereits --wie sich auch aus BRDrucks 475/99 ergebe-- ein Wahlrecht vorsehe. Für den Übergang zur Tonnagebesteuerung sei keine Versteuerung der stillen Reserven erforderlich. Bei dem Wort "spätestens" handele es sich um ein offensichtliches Redaktionsversehen.
- 13** Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15** Sie trägt im Wesentlichen vor, das FG habe zutreffend keinen systemwidrigen Widerspruch zwischen dem Wort "spätestens" im einführenden Halbsatz des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. und der anschließenden Formulierung der Vorschrift erkannt. Es handele sich um alternative Wahlrechte, die sich nicht widersprüchen. Eine vom FA angenommene systemwidrige Besteuerung aufgrund der von der Klägerin vorgenommenen freiwilligen Auflösung von stillen Reserven sei nicht erkennbar. Auch die Gesetzesbegründung enthalte keine Hinweise auf Unklarheiten im Gesetz, die einer uneingeschränkten Anwendung der Vorschrift entsprechend ihrem Wortlaut entgegenstehen könnten. Der Gesetzeswortlaut eröffne ein Wahlrecht zur vorzeitigen Auflösung des Unterschiedsbetrags.

Entscheidungsgründe

- 16** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz eröffnete das Wort "spätestens" im einführenden Halbsatz des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. kein Recht des Steuerpflichtigen, das Jahr der Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags i.S. des Satzes 1 der Vorschrift frei --im Streitfall bereits im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung des § 5a Abs. 1 EStG a.F.-- zu wählen. Auch ein teilweiser Ansatz der streitbefangenen Unterschiedsbeträge im Streitjahr scheidet aus, denn eine Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. ist erst nach einem Übergang zur regulären Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, nicht hingegen in der Zeit der Anwendung der (pauschalen) Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG zulässig; die Voraussetzungen von Buchst. b der Vorschrift sind weder vorgetragen worden noch sonst ersichtlich. Deshalb hat das FA zu Recht eine Hinzurechnung der streitbefangenen Unterschiedsbeträge abgelehnt.
- 17** 1. a) § 5a Abs. 1 EStG a.F. lässt anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen unter weiteren Voraussetzungen die (pauschale) Ermittlung des Gewinns, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu. Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG a.F. ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des § 5a Abs. 1 EStG a.F. vorangeht (Übergangsjahr), für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. ist der Unterschiedsbetrag gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich festzustellen. Nach Satz 3 Buchst. a der Regelung ist der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 dem Gewinn spätestens in den dem letzten Jahr der Anwendung des § 5a Abs. 1 EStG a.F. folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel hinzuzurechnen. In gleicher Weise ist nach Satz 3 Buchst. b der Norm eine Hinzurechnung vorzunehmen in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient. Wie auch zwischen den Beteiligten im Ergebnis unstreitig ist, bestimmt § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. jedenfalls bei isolierter Lesart ohne seinen einführenden Halbsatz, dass eine Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge, welche die bis zum Übergang zur sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 1 EStG aufgelaufenen stillen Reserven widerspiegeln, (erst) beim --umgekehrten-- Übergang zur regulären Gewinnermittlung nach Maßgabe des in der Vorschrift genannten, zum Teil nach Wahl des Steuerpflichtigen anzuwendenden Verteilungsmodus gewinnwirksam vorzunehmen ist (näher zu den Folgen des Wechsels der Gewinnermittlungsart z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 5a Rz 21).
- 18** b) § 5a EStG a.F. wurde durch Art. 6 Nr. 1 SchAnpG eingefügt. Nach § 52 Abs. 6b EStG i.d.F. von Art. 6 Nr. 4 Buchst. a SchAnpG war § 5a Abs. 1 bis 3, 4a bis 6 EStG a.F. erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet. § 5a Abs. 4 EStG a.F. war erstmals für das letzte Wirtschaftsjahr anzuwenden, das vor dem 1. Januar 1999 endet.
- 19** In der als "Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Schiffssicherheitsanforderungen in der Seefahrt an den internationalen Standard (Schiffssicherheitsanpassungsgesetz)" bezeichneten Regierungsvorlage zum SchAnpG war --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- § 5a EStG a.F. nicht enthalten (vgl. BRDrucks 873/97 und BTDrucks 13/9722). Den Vorschlag der Einfügung der Vorschrift enthielt erstmals die Beschlussempfehlung und der Bericht des Ausschusses für Verkehr des Deutschen Bundestags vom 31. März 1998 (BTDrucks 13/10271); die Einführung einer Tonnagesteuer sollte der Neubestimmung der Steuerpolitik für die Seeschifffahrt im europäischen Wirtschaftsraum entsprechen und der Sicherung des eigenen Standorts dienen (vgl. im Einzelnen BTDrucks 13/10271, S. 8). Die Entwurfsfassung des § 5a Abs. 4 EStG sah u.a. vor, in der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 vorangeht (Übergangsjahr), die Wirtschaftsgüter des Steuerpflichtigen, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, mit dem Teilwert anzusetzen (Satz 1). Bis zur Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem Teilwert sollte eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden können (Satz 3). § 5a Abs. 4 Satz 5 EStG der Entwurfsfassung war wie folgt formuliert: "Die Rücklage ist spätestens in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen." Satz 6 der Entwurfsfassung enthielt eine Regelung u.a. für den Fall des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts i.S. von Satz 1 aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Eine Begründung des Wortlauts der empfohlenen Gesetzesfassung im Einzelnen enthält der genannte Bericht indes nicht.
- 20** Der Bundesrat verlangte unter Anrufung des Vermittlungsausschusses Änderungen des § 5a EStG, darunter auch

eine andere Fassung des hier in Rede stehenden Abs. 4 der Vorschrift (BTDrucks 13/10710); dabei entsprach der vorgeschlagene Wortlaut des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG bereits der späteren, im hier zu entscheidenden Streitfall anzuwendenden Gesetzesfassung. Zur Begründung (BTDrucks 13/10710, S. 3) wurde nur allgemein ausgeführt, dass mit der dem Bundesrat vorliegenden Formulierung gewichtige steuerrechtliche Probleme nicht systemgerecht gelöst würden, die insbesondere durch das Konkurrenzverhältnis zwischen den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und den speziellen Regelungen für die Gewinnermittlung nach der Nettotonnage und durch die Wechselmöglichkeiten zwischen diesen Alternativen entstünden. Darüber hinaus eröffne die Regelung unbeabsichtigte Mitnahmeeffekte und dem Förderungszweck zuwiderlaufende Gestaltungen von neuen Steuersparmodellen. Um die Tonnagesteuer-Vorschriften steuerlich anwendbar zu machen, sei eine Reihe steuersystematischer Änderungen erforderlich. Im Übrigen müssten fehlende Anwendungsregelungen eingefügt und missverständliche Formulierungen klargestellt oder redaktionell verbessert werden. Die --nicht begründete-- Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BTDrucks 13/10875) war schließlich Grundlage der verabschiedeten Gesetzesfassung.

- 21** c) Mit dem bereits erwähnten Schreiben in BStBl I 1999, 669 nahm das BMF u.a. zu den einkommensteuerlichen Vorschriften des SchAnpG Stellung. In Tz. 25 des Schreibens führte das BMF zum Zeitpunkt der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. aus, das Wort "spätestens" sei im Vorgriff auf eine gesetzliche Bereinigung als offenkundiges redaktionelles Versehen nicht zu beachten.
- 22** d) Durch Art. 1 Nr. 5 Buchst. a StBereinG 1999 wurde § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG neu gefasst. Nach § 52 Abs. 15 Satz 5 EStG i.d.F. von Art. 1 Nr. 40 Buchst. h Doppelbuchst. bb StBereinG 1999 ist § 5a Abs. 4 EStG in der Fassung dieses Gesetzes erstmals in dem Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1999 endet. Seither ist der Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen: 1. in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel, 2. in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, 3. in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils. Zur Begründung ist in den (auch) insoweit gleich lautenden Gesetzentwürfen der Bundesregierung (BRDrucks 475/99, S. 57) und der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN im Deutschen Bundestag (BTDrucks 14/1514, S. 29) ausgeführt, bei der Streichung des Wortes "spätestens" im Einleitungssatz (des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F.) handele es sich um die Bereinigung eines Redaktionsversehens. In der Besteuerungsregelung nach Nr. 1 (der vorgeschlagenen Neufassung der Vorschrift) sei durch das Wort "mindestens" schon ein Wahlrecht zum Verzicht auf die Streckung der Auflösung des Unterschiedsbetrags enthalten. Nr. 2 (der vorgeschlagenen Neufassung) knüpfe an den Tatbestand des Ausscheidens des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen an. Es wäre systemwidrig, eine Besteuerung vor Erfüllung der tatbestandlichen gesetzlichen Voraussetzung durchzuführen. Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Begründung der Neufassung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG --soweit ersichtlich-- nicht weiter vertieft.
- 23** 2. Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, unter B.II.1 der Gründe, m.w.N.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97, BFHE 187, 177, unter II.2.a der Gründe). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 187, 177, m.w.N.). Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen --wie ausgeführt-- auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind; Ziel jeder Auslegung ist danach die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. April 2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, m.w.N.). Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur ausnahmsweise möglich, wenn nämlich die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. August 1974 IV R 120/70, BFHE 113, 357, BStBl II 1975, 12; vom 7. April 1992 VIII R 79/88, BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786; vom 17. Februar 1994 VIII R 30/92, BFHE 175, 226, BStBl II 1994, 938; vom 17. Januar 1995 IX R 37/91, BFHE

177, 58, BStBl II 1995, 410; vom 12. August 1997 VII R 107/96, BFHE 184, 198, BStBl II 1998, 131; vom 17. Mai 2006 X R 43/03, BFHE 213, 494, BStBl II 2006, 868; vom 17. Juni 2010 VI R 50/09, BFHE 230, 150; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 380) oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (z.B. BFH-Beschluss vom 4. Februar 1999 VII R 112/97, BFHE 188, 5, BStBl II 1999, 430, hinsichtlich der verfassungskonformen Auslegung).

- 24** 3. Unter Berücksichtigung der zuvor dargestellten Entwicklungsgeschichte des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG und unter Anwendung der benannten Auslegungsmethoden kann § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. nicht dahin ausgelegt werden, dass das im einführenden Halbsatz der Vorschrift enthaltene Wort "spätestens" ungeachtet der Verwirklichung der in den nachfolgenden Buchst. a und b bestimmten Tatbestandsmerkmale ein (besonderes) Wahlrecht auf Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags i.S. von Satz 1 der Norm --im Streitfall bereits im ersten Wirtschaftsjahr der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG-- gewährte.
- 25** a) Bereits die beschriebene historische Entwicklung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG deutet darauf hin, dass ein solches Wahlrecht nicht dem objektivierten Willen des Gesetzgebers entsprach, auch wenn nicht jede "Fehlleistung" des Gesetzgebers die Annahme rechtfertigt, dass dessen objektivierter Wille dem tatsächlichen oder nachträglich behaupteten Willen des historischen Gesetzgebers entspricht. Denn der Gesetzgeber hat ausweislich der zitierten Gesetzesmaterialien ausdrücklich einen nach eigenem Verständnis "redaktionellen Fehler" korrigiert, indem im Zuge einer Neufassung des Gesetzeswortlauts auch das Wort "spätestens" entfallen ist. Dabei ist diese Begründung des StBereinG 1999 schon ungeachtet der nachfolgenden Ausführungen sachlich nachvollziehbar, soweit der ursprüngliche Gesetzestext --wie es im Ergebnis auch die Beteiligten sehen-- zu Zweifeln hinsichtlich seiner Auslegung Anlass gibt.
- 26** b) Jedenfalls ergibt sich die Versagung des von der Klägerin geltend gemachten Wahlrechts aus einer Auslegung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F., bei der entsprechend den zuvor genannten Maßstäben sowohl auf den Wortlaut als auch auf den Sinnzusammenhang abgestellt wird, in den die Norm hineingestellt ist. Danach kann das im einführenden Halbsatz der Vorschrift enthaltene Wort "spätestens" nur in einem Sinne ausgelegt werden, dass es mit den nachfolgenden, in den Buchst. a und b der Regelung enthaltenen Rechtssätzen logisch vereinbar ist. Eine solche Vereinbarkeit ergibt sich dann, wenn mit dem Wort "spätestens" kein gesondertes, von den Tatbeständen der Buchst. a und b losgelöstes Wahlrecht bestimmt ist, sondern lediglich eine zeitliche Rangfolge zwischen diesen beiden Tatbeständen. Abhängig davon, welcher Tatbestand für ein Wirtschaftsgut, für das ein Unterschiedsbetrag gesondert festgestellt worden ist, zuerst verwirklicht wird, bestimmt sich die Rechtsfolge hinsichtlich einer Besteuerung der in diesem Wirtschaftsgut verkörperten, vor dem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG entstandenen stillen Reserven. Die Rechtsfolge der (gewinnwirksamen) Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags ergibt sich danach entweder nach Buchst. b u.a. (schon) bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts, für das ein Unterschiedsbetrag gesondert festgestellt worden ist, aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, oder gemäß Buchst. a (spätestens) nach Rückkehr zur regulären Gewinnermittlung, wobei dem Steuerpflichtigen ein gewisser Gestaltungsspielraum eingeräumt ist (Hinzurechnung in den dem letzten Jahr der Gewinnermittlung nach § 5a EStG folgenden fünf Wirtschaftsjahren "jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel").
- 27** Bei einer derartigen Auslegung des Wortes "spätestens" handelt es sich (noch) nicht um eine restriktiv zu handhabende Auslegung gegen den Wortsinn, denn diesem Tatbestandsmerkmal kommt insoweit ein eigener Gehalt zu. Deshalb braucht der erkennende Senat nicht zu entscheiden, ob --wofür im Streitfall Einiges spricht-- auch eine Auslegung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. gegen seinen Wortlaut zulässig wäre, soweit ein allein dem Wort "spätestens" im Sinne der Klägerin zu entnehmendes Wahlrecht zu einem offenkundig sinnwidrigen Ergebnis führte.
- 28** c) Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem Gesetzeszweck, wenn man diesbezüglich darauf abstellt, dass § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. den --umgekehrten-- Übergang von der sog. Tonnagebesteuerung zur regulären Gewinnermittlung betrifft und die Besteuerung vor dem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG entstandener stiller Reserven sicherstellen soll, während Buchst. b der Regelung u.a. eine (sofortige) Besteuerung stiller Reserven gewährleisten soll, wenn ein Wirtschaftsgut bereits vor der Rückkehr des Steuerpflichtigen zur regulären Gewinnermittlung aus dessen Betriebsvermögen ausscheidet. Auch insoweit kann das Wort "spätestens" als --wenn auch vermeintlich missglückte-- Anordnung einer zeitlichen Rangfolge der Tatbestände der Buchst. a und b ausgelegt werden.
- 29** Im Übrigen bedarf § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. auch bei einem Verständnis des § 5a EStG als im Hinblick auf die Gesetzesbegründung offenkundige Subventions- und Lenkungsnorm keiner weiter gehenden Auslegung in dem von

der Klägerin gewünschten Sinne. Denn der Gesetzgeber ist grundsätzlich --d.h. ungeachtet hier nicht im Streit stehender gleichheitsrechtlicher Anforderungen an steuerliche Lenkungsnormen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.3.b der Gründe; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.b aa der Gründe)-- frei, die Reichweite einer steuerlichen Subvention bzw. Lenkung zu bestimmen. Deshalb ist er auch nicht gehalten, die Vergünstigungen des § 5a EStG auf anderweitige Steuerbegünstigungen derart abzustimmen, dass die dem Steuerpflichtigen verschafften Vorteile jeweils uneingeschränkt erhalten bleiben. Daher verhilft der Klägerin auch ihr Hinweis auf einen Zusammenhang zwischen dem Unterschiedsbetrag i.S. von § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG a.F. und den zuvor auf das betreffende Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen nicht zum Erfolg.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de