

Urteil vom 10. August 2016, I R 60/14

Gewerbsteuerliche Kürzung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr - Keine Anwendung auf die Binnenschifffahrt

ECLI:DE:BFH:2016:U.100816.IR60.14.0

BFH I. Senat

GewStG § 9 Nr 3 S 2, GewStG § 9 Nr 3 S 3, GewStG § 9 Nr 3 S 4, GewStG § 9 Nr 3 S 5, GewStG § 11 Abs 3 Nr 2, GewStG § 13 Abs 3, EStG § 34c Abs 4, EStG § 5a, GewStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 18. September 2014, Az: 12 K 1857/12 G

Leitsätze

1. Die gewerbsteuerliche Kürzung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gemäß § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) greift auch, wenn mit den Schiffen ausschließlich Güter transportiert werden.
2. Die Kürzung gilt nur für die Seeschifffahrt. Binnenschifffahrtsunternehmen können die Begünstigung des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) nicht in Anspruch nehmen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. September 2014 12 K 1857/12 G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist alleinige Gesellschafterin der A-GmbH. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A-GmbH als Organgesellschaft bestand im Streitjahr (2009) eine ertragsteuerliche Organschaft.
- 2 Die A-GmbH erbrachte überwiegend Beförderungsleistungen im Bereich der Binnenschifffahrt. Zu diesem Zweck verfügte sie im Streitjahr über zehn Schubboote und 76 Schubleichter. Die im Eigentum der A-GmbH stehenden Fahrzeuge wurden an Konzerngesellschaften oder fremde Dritte unbemannt verchartert und bemannt an die A-GmbH zurückverchartert. Mit diesen Fahrzeugen beförderte die A-GmbH im Wesentlichen Rohstoffe zwischen den niederländischen bzw. belgischen Seehäfen und dem Werkshafen der B in X-Stadt (Inland). Daneben erbrachte sie in geringerem Umfang in unmittelbarem Zusammenhang mit der Schubflotte stehende Leistungen wie Schub- und Bugsierleistungen sowie sog. Fremdbefrachtungen. Auch diese Leistungen betrafen nahezu ausschließlich den Verkehr zwischen niederländischen bzw. belgischen Seehäfen und deutschen Rheinhäfen. Des Weiteren erzielte die A-GmbH im Streitjahr Erträge aus der bemannten Vercharterung von zwei Schubbooten und 20 Schubleichtern; auch diese Fahrzeuge verkehrten fast ausschließlich zwischen niederländischen bzw. belgischen Seehäfen und deutschen Rheinhäfen.
- 3 Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen nahm die A-GmbH seit dem Jahr 1997 die Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in den jeweils geltenden Fassungen für den im Zusammenhang mit dem Betrieb und der Vercharterung der Schubflotte stehenden Teil des Gewerbeertrags in

Anspruch. Dies wurde vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bis zum Jahr 2005 auch anerkannt. Nachdem erstmals eine Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 zu dem Ergebnis gelangte, dass die vorgenannte Kürzungsvorschrift auf den Betrieb und die Vercharterung von Binnenschiffen nicht anwendbar sei, änderte das FA den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für 2009 und ließ die Kürzungsvorschriften unberücksichtigt, so dass sich der im ursprünglichen Bescheid angesetzte Gewerbeertrag der Organgesellschaften von 7.379.470 € auf nunmehr 8.259.130 € erhöhte.

- 4 Die Klägerin machte demgegenüber geltend, eine Beschränkung auf Seeschiffe widerspreche dem Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --GewStG 2002-- und der Gesetzessystematik. Ihre deswegen --mit Zustimmung des FA-- erhobene Sprungklage hatte Erfolg; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat den angefochtenen Bescheid dahin abgeändert, dass der auf die A-GmbH entfallende Gewerbeertrag antragsgemäß nach § 9 Nr. 3 Satz 2 ff. GewStG 2002 gekürzt wird (Urteil vom 19. September 2014 12 K 1857/12 G, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2015, 1509).
- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die vom FG zugelassene und auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Der im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung der Klägerin nach Maßgabe von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 zu berücksichtigende Gewerbeertrag der A-GmbH ist nicht nach § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 zu kürzen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz erfüllt die im Streitjahr von der A-GmbH betriebene grenzüberschreitende Binnenschiffahrt nicht die Voraussetzungen dieser Vorschrift.
- 9 1. Dies ergibt sich allerdings entgegen der erstmals in der Revisionsinstanz vertretenen Auffassung des FA nicht schon aus dem Umstand, dass die von der A-GmbH betriebenen Schiffe nach den tatrichterlichen Feststellungen des FG im Wesentlichen mit dem Transport von Gütern (Rohstoffen) und nicht kumulativ auch mit der Beförderung von Personen (außer den Schiffsmannschaften) befasst gewesen sind.
- 10 a) Nach § 9 Nr. 3 GewStG 2002 wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt (Satz 1). Dabei gelten bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, 80 % des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend (Satz 2). Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 % des Teils des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend, sofern dieser Teil gesondert ermittelt wird (Satz 3). Nach Satz 4 der Vorschrift werden Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden. Für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 gilt § 5a Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entsprechend (Satz 5).
- 11 Mit § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 soll die Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen mit Gewerbesteuer, soweit sie auf den Teil des inländischen Gewerbeertrags entfällt, der durch den Betrieb von Handelsschiffen --bei denen es sich regelmäßig nicht um Betriebsstätten i.S. von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 handelt-- im internationalen Verkehr erzielt wird, beseitigt werden. Der nicht der Gewerbesteuer unterliegende Anteil des Gewerbeertrags wird im Wege einer Pauschalregelung ermittelt. Im Ergebnis werden damit die ausländischen Gewerbeerträge einer fiktiven ausländischen Betriebsstätte zugeordnet (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2015

I R 40/15, BFHE 253, 174, BStBl II 2016, 537; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 223; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 166).

- 12** b) Das Tatbestandsmerkmal "Beförderung von Personen und Gütern" in § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG 2002 ist trotz der Verwendung der Konjunktion "und" nicht dahin zu verstehen, dass nur diejenigen Beförderungsleistungen begünstigt sein sollen, bei denen kumulativ sowohl Personen als auch Güter befördert werden. Die Begünstigung soll vielmehr nach verständiger Gesetzesauslegung auch greifen, wenn nur Personen oder nur Güter befördert werden. Die Konjunktion "und" in der Gesetzesfassung muss daher als "oder" verstanden werden (vgl. zu einem vergleichbaren Fall sprachlicher Ungenauigkeiten in einem Gesetzestext Senatsurteil vom 18. März 2009 I R 37/08, BFHE 225, 323, BStBl II 2011, 894).
- 13** Die Kürzungsregeln des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG wurden durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) in das Gewerbesteuerengesetz 1991 eingefügt. Die Legaldefinition in § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG 1991 n.F. ist an die Definition des Tatbestandsmerkmals des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr im seinerzeitigen § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG 1990 angelehnt, in der ebenfalls von der Beförderung von "Personen und Gütern" die Rede war. Weder im Hinblick auf § 34c EStG 1990 --bei welchem es sich um eine tarifliche Begünstigungsvorschrift für die inländische Seeschifffahrt gehandelt hat (s. unten II.2.a)-- noch in Bezug auf § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 --mit welchem der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags erklärtermaßen die "Beseitigung einer systemwidrige(n) Belastung inländischer Seeschifffahrtsunternehmen" bezweckt hat (BTDrucks 13/5952, S. 35)-- wäre eine Begünstigung ausschließlich der kumulativen Beförderungsleistungen von Personen und Gütern mit den Gesetzeszwecken vereinbar. Da Schiffe regelmäßig speziell auf die Beförderung entweder von Gütern oder von Personen hin ausgerüstet werden und kombinierte Beförderungen in der Praxis eher selten vorkommen dürften, würde ein solch enges Normverständnis zu einem Ausschluss eines Großteils der Schifffahrtsbetriebe von den Begünstigungstatbeständen führen. Ein plausibler sachlicher Grund für eine solche Einschränkung ist nicht zu erkennen und wird auch vom FA nicht angeführt. Die vom FA vertretene Auffassung ist auch --soweit ersichtlich-- bisher weder in verlautbarten Verwaltungsauffassungen noch in Rechtsprechung oder Literatur vertreten worden. Dagegen spricht schließlich auch der Umstand, dass in der durch das Seeschifffahrtsanpassungsgesetz vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860, BStBl I 1998, 1158) eingeführten Bestimmung des § 5a EStG 1997 n.F., mit der die sog. Tonnagebesteuerung für die Seeschifffahrtsunternehmen an Stelle der früheren Tarifbegünstigung nach § 34c Abs. 4 EStG 1990/1997 getreten ist, nunmehr ausdrücklich die Beförderung von "Personen oder Gütern" tatbestandsmäßig erfasst wird (§ 5a Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002), ohne dass ein Anhalt dafür besteht, dass der Gesetzgeber damit den Kreis der begünstigten Schifffahrtsunternehmen im Vergleich zur Vorgängerregelung hat erweitern wollen.
- 14** 2. Der Tatbestand des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 ist jedoch deshalb nicht erfüllt, weil die A-GmbH im Streitjahr keine Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben hat. Unter dieses Tatbestandsmerkmal fällt nur der Betrieb von Seeschiffen und nicht auch der Betrieb von Binnenschiffen (ebenso Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 9 Nr. 3 Rz 6a; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 GewStG Rz 168; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 223; tendenziell auch Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerengesetz, § 9 Nr. 3 Rz 23).
- 15** Dem FG und der Klägerin ist zwar darin Recht zu geben, dass sich bei isolierter Betrachtung und rein vom Wortsinn her unter den Begriff "Handelsschiffe" (i.S. von einem in der gewerblichen Schifffahrt eingesetzten Schiff) durchaus auch Binnenschiffe fassen ließen. Unter Berücksichtigung der Gesetzesgeschichte und dem aus den Gesetzesmaterialien zu erkennenden Willen des Gesetzgebers ist die Bezeichnung "Handelsschiffe im internationalen Verkehr" jedoch durch ein auf Seeschiffe beschränktes Verständnis vorgeprägt, das auch für § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 maßgeblich sein muss.
- 16** a) Im Einkommensteuergesetz wurde die Bezeichnung "Handelsschiffe im internationalen Verkehr" bereits in den seit 1958 geltenden Fassungen der Tarifvorschrift des § 34c Abs. 4 EStG verwendet, die gemäß § 19a des Körperschaftsteuergesetzes 1958 ff. auch im Bereich der Körperschaftsteuer Anwendung fand. Obwohl jene Vorschrift zunächst noch keine dahingehende Definition enthielt, wurde sie vom Bundesfinanzhof (BFH) dahin gedeutet, dass von ihr nur Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt begünstigt werden sollten, die durch den Einsatz von Seeschiffen erzielt worden sind (BFH-Urteil vom 21. Dezember 1965 IV 157/65 U, BFHE 84, 255, BStBl III 1966, 93). Zwar hatte der BFH in jenem Urteil nur darüber zu entscheiden, ob auch der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Seeschiffs tariflich begünstigt ist - und nicht über die Frage, ob auch der Betrieb anderer Schiffe als Seeschiffe privilegiert ist. Gleichwohl ist der Entscheidung zu entnehmen, dass der BFH seinerzeit den Begriff der Handelsschiffe im internationalen Verkehr ausschließlich auf die Seeschifffahrt bezogen hat.

- 17** Die Neufassung des § 34c Abs. 4 EStG 1974 durch das Zweite Steueränderungsgesetz 1973 vom 18. Juli 1974 (BGBl I 1974, 1489, BStBl I 1974, 521) enthielt sodann in Satz 2 eine Legaldefinition, der zufolge Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe (neben weiteren Voraussetzungen) in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen. Die Beschränkung auf die Seeschifffahrt ist dadurch mithin in der Legaldefinition verankert worden.
- 18** b) Mit dem zuvor erwähnten Zweiten Steueränderungsgesetz 1973 ist zugleich im Gewerbesteuerengesetz durch § 11 Abs. 4 und § 13 Abs. 3 GewStG 1974 eine hälftige Ermäßigung der Steuermesszahlen für den Gewerbeertrag und für das Gewerbekapital für diejenigen Unternehmen festgelegt worden, die den Betrieb von "Handelsschiffen im internationalen Verkehr" zum Gegenstand haben. Diese Ermäßigung der Gewerbesteuer sollte für dieselben Unternehmen gelten, für die nach § 34c Abs. 4 EStG 1974 die Einkommensteuer zu ermäßigen war; der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck der Ermäßigung der Gewerbesteuer war derselbe wie bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1977 IV R 85/76, BFHE 123, 568, BStBl II 1978, 113, unter Verweis auf BTDrucks 7/1871, S. 5; Senatsbeschluss vom 28. März 1984 I S 17/83, BFHE 141, 24, BStBl II 1984, 566). Daher hat der BFH die in § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG 1974 vorgesehene Beschränkung des Tatbestands auf Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, auf § 11 Abs. 4 und § 13 Abs. 3 GewStG 1974 übertragen (BFH-Urteil in BFHE 123, 568, BStBl II 1978, 113; Senatsbeschluss in BFHE 141, 24, BStBl II 1984, 566), obwohl in deren Tatbeständen eine solche Beschränkung (noch) nicht ausdrücklich verankert war.
- 19** Auch in jenen BFH-Entscheidungen war zwar nicht Streitgegenstand, ob auch der Betrieb anderer Schiffe als Seeschiffe von der Begünstigung erfasst ist; es ging vielmehr darum, ob auch der Betrieb von im Ausland registrierten (See-)Schiffen bzw. der Betrieb von im Inland registrierten Schiffen zum Zwecke der Verbrennung von Chemikalien auf offener See begünstigt ist. Gleichwohl ist festzuhalten, dass der BFH die --im Bereich des § 34c Abs. 4 EStG 1974 mittlerweile durch Legaldefinition implementierte-- Beschränkung des Begriffs der Handelsschiffe im internationalen Verkehr auf Seeschiffe ohne Weiteres auf die gewerbesteuerlichen Begünstigungsregeln übertragen hat.
- 20** Mit der Neufassung der § 11 Abs. 4 und § 13 Abs. 3 GewStG 1974 durch das Einführungsgesetz zum Körperschaftsteuerreformgesetz vom 6. September 1976 (BGBl I 1976, 2641, BStBl I 1976, 476) wurde die Beschränkung auf die Seeschifffahrt sodann auch in diesen Normen tatbestandsmäßig verankert. Denn danach sollte die Ermäßigung der Steuermesszahlen nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital bei Unternehmen gelten, "soweit sie den Betrieb von Schiffen der in § 34c Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Art zum Gegenstand haben".
- 21** Die gewerbesteuerrechtlichen Vorschriften über die Ermäßigung der Steuermesszahlen für den Gewerbeertrag und für das Gewerbekapital für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (inzwischen § 11 Abs. 3 Nr. 2 und § 13 Abs. 3 GewStG 1991) wurden mit dem Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 1993 ersatzlos aufgehoben.
- 22** c) Mit dem Jahressteuergesetz 1997 wurde die streitbefangene Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 geschaffen, mit der wiederum "Handelsschiffe im internationalen Verkehr" begünstigt werden sollen. Die Bestimmung enthält --anders als die vormaligen § 11 Abs. 3 Nr. 2 und § 13 Abs. 3 GewStG 1991-- in Satz 4 eine im Grundsatz eigenständige Definition dieses Tatbestandsmerkmals, die sich von derjenigen des seinerzeit noch geltenden § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG 1990/1997 bzw. dem späteren § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002 dadurch unterscheidet, dass die Eintragung der Handelsschiffe in einem inländischen Seeschiffsregister bzw. die Führung der Flagge der Bundesrepublik Deutschland nicht vorausgesetzt wird. Lediglich in Bezug auf die Einbeziehung der Vercharterung von Handelsschiffen verweist § 9 Nr. 3 Satz 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 auf die Regelungen in § 34c Abs. 4 Satz 3 EStG 1990/1997 bzw. § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F./2002.
- 23** d) Aus den aufgezeigten Fassungsunterschieden ist zwar zu folgern, dass die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 nicht nur für den Betrieb und die Vercharterung von in inländischen Schiffsregistern registrierten, sondern auch für den Betrieb und die Vercharterung unter ausländischer Flagge fahrender Handelsschiffe gilt (vgl. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 226; Schnitter in Frotscher/ Drüen, a.a.O., § 9 GewStG Rz 166).
- 24** Das bedeutet jedoch nicht zugleich, dass sich die Definitionen der "Handelsschiffe im internationalen Verkehr" auch

darin unterscheiden, dass § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 --anders als § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG 1990/1997 bzw. § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002 und die vormaligen § 11 Abs. 3 Nr. 2 und § 13 Abs. 3 GewStG 1991-- nicht nur für die Seeschifffahrt, sondern auch für andere Schifffahrtszweige, mithin auch für die Binnenschifffahrt, gilt. Vielmehr handelt es sich bei allen genannten Begünstigungsvorschriften um solche ausschließlich zugunsten der inländischen Seeschifffahrtsunternehmen.

- 25** Für § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 ergibt sich der diesbezügliche (eindeutige) Wille des Gesetzgebers aus den Gesetzesmaterialien. Die Begünstigung wurde als Ausgleich für den vorgesehenen Wegfall der Sonderabschreibungen auf Handelsschiffe eingeführt und basiert auf einem Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags. In der Begründung heißt es, der Vorschlag solle dazu dienen, "bei im Inland ansässigen Seeschifffahrtsunternehmen den im Ausland erwirtschafteten Gewerbeertrag von der Gewerbeertragsteuer zu befreien. Damit wird eine nach Auffassung der Ausschlußmehrheit systemwidrige Belastung inländischer Seeschifffahrtsunternehmen beseitigt" (BTDrucks 13/5952, S. 35). Die damalige Gruppe der PDS im Deutschen Bundestag hat die Regelung gerade mit der Begründung abgelehnt, es müsse auch eine entsprechende Regelung für die Binnenschifffahrt überlegt werden, weil diese ebenfalls häufig im grenzüberschreitenden Verkehr tätig sei (BTDrucks 13/5952, S. 35 f.).
- 26** e) Der sonach klar zu erkennende Wille des Gesetzgebers ist im Rahmen der Auslegung des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 zu berücksichtigen. Dem stehen die vom FG und von der Klägerin herangezogenen Grundsätze, nach denen Gesetze nicht gegen ihren Wortlaut ausgelegt werden dürfen und der Wille eines am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organs nur berücksichtigt werden darf, wenn er einen objektivierten Niederschlag im Gesetz gefunden hat (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16. Januar 1980 1 BvR 249/79, BVerfGE 53, 135; Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 110/09, BFHE 232, 415, BStBl II 2014, 119; BFH-Urteil vom 14. November 1972 VIII R 22/68, BFHE 108, 65, BStBl II 1973, 182), nicht entgegen. Denn angesichts des dargelegten, über Jahrzehnte tradierten, auf die Seeschifffahrt bezogenen Verständnisses des in verschiedenen Gesetzen und Gesetzesfassungen verwendeten Begriffs der "Handelsschiffe im internationalen Verkehr" widerspricht eine dahingehende Auslegung auch des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 nicht dem Gesetzeswortlaut, sondern ist eine mit dem dadurch vorgeprägten Wortsinn zu vereinbarende Auslegungsvariante (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 68 zur Vorprägung des Tatbestandsmerkmals "Arbeitszimmer" in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG 2002 durch die vorangegangene Rechtsprechung).
- 27** f) Auch die weiteren Argumente der Klägerin führen nicht zu einem abweichenden Auslegungsergebnis.
- 28** aa) Der Umstand, dass im Rahmen der Definition des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr durch § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002 erstmals ausdrücklich von "eigene(n) oder gecharterte(n) Seeschiffe(n)" die Rede ist, während § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG 1991 n.F./1999/2002 --wie auch der vormalige § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. seit dem Zweiten Steueränderungsgesetz 1973-- noch den Ausdruck "Handelsschiffe" verwendet, ist für die Auslegung von § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG 1991 n.F./1999/2002 nicht maßgeblich. Denn die Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG 1997 n.F. wurde mit dem Seeschifffahrtsanpassungsgesetz vom 9. September 1998 erst ca. zwei Jahre nach Schaffung des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F. eingeführt. Es kann daher nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber sich mit der Definition in § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG 1991 n.F. bewusst von der einkommensteuerrechtlichen Definition hat absetzen wollen, um den Anwendungsbereich der gewerbsteuerlichen Kürzungsregeln über den Bereich der Seeschifffahrtsunternehmen hinaus auszudehnen.
- 29** bb) Der Gesetzeszweck des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 erfordert nicht zwingend die Einbeziehung der Binnenschifffahrtsbetriebe in den Anwendungsbereich der gewerbsteuerlichen Kürzung. Allerdings soll die Regelung nach der oben zitierten Gesetzesbegründung dazu dienen, eine "systemwidrige Belastung" inländischer Seeschifffahrtsbetriebe zu beseitigen (BTDrucks 13/5952, S. 35). Es handelt sich demzufolge in den Augen des Gesetzgebers nicht --wie bei § 34c Abs. 4 EStG 1990/1997 sowie § 11 Abs. 3 Nr. 2 und § 13 Abs. 3 GewStG 1991-- um einen reinen Subventionstatbestand, sondern es wird damit --jedenfalls nach offizieller Lesart-- auch ein den strukturellen Inlandsbezug der Gewerbebesteuer betreffendes rechtssystematisches Anliegen verfolgt (vgl. dazu auch BFH-Urteile vom 26. September 2013 IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, und vom 26. Juni 2014 IV R 10/11, BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300), welches in ähnlicher Weise auch zur Rechtfertigung einer gewerbsteuerlichen Kürzung im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Binnenschifffahrt verwendet werden könnte.
- 30** Gleichwohl hat die Vorschrift --zumindest auch-- die Funktion einer steuerlichen Förder- oder Lenkungsnorm. Denn

die vorgebliche Systemwidrigkeit der Einbeziehung durch Betätigungen im Ausland erzielter Erträge --die aber keiner ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können-- in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer würde auch bei weitest denkbarer Auslegung des § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 2002 auf den gesamten Bereich der gewerblichen Schifffahrt nur für diesen bestimmten Unternehmenssektor beseitigt, nicht aber für alle anderen Unternehmenszweige außerhalb des Schifffahrtsbereichs, bei denen ebenfalls vergleichbare Konstellationen auftreten können. Von daher lässt sich nicht sagen, dass der Gesetzgeber mit § 9 Nr. 3 Satz 2 bis 5 GewStG 1991 n.F./1999/2002 die vorgebliche Systemwidrigkeit von Grund auf hat beseitigen wollen und somit zwingend auch die grenzüberschreitende Binnenschifffahrt in den Kreis der von der Kürzung Begünstigten aufzunehmen ist.

- 31** 3. Das angefochtene Urteil beruht auf einer abweichenden rechtlichen Beurteilung. Es ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif; die Klage ist abzuweisen.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de