

# Urteil vom 06. Juni 2024, IV R 15/21

Besteuerung nach der Tonnage - Durchführung der Bereederung im Inland

ECLI:DE:BFH:2024:U.060624.IVR15.21.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 5a Abs 1 S 1, AEUV Art 56, AEUV Art 107, AEUV Art 108, AEUV Art 267 Abs 3, HGB § 476, HGB §§ 476ff

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Dezember 2020, Az: 12 K 247/17

## Leitsätze

1. Der Begriff der Bereederung eines Handelsschiffs im Sinne des § 5a Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) meint die Geschäftsbesorgung des Schiffsbetriebs in technischer, kommerzieller und personeller Hinsicht und damit das Management des Schiffsbetriebs. Der Ort der Durchführung der Bereederung bestimmt sich danach, wo die jeweils maßgeblichen (Management-)Entscheidungen getroffen werden und deren Durchführung beziehungsweise Umsetzung überwacht wird.
2. Zur Konkretisierung der zur Bereederung eines Handelsschiffs gehörenden Tätigkeiten kann auf die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614) unter Tz 1 (seitdem insoweit unverändert, vgl. BMF-Schreiben vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Tz 1) genannten Tätigkeiten zurückgegriffen werden.
3. § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG setzt voraus, dass die Bereederung der Handelsschiffe fast ausschließlich im Inland durchgeführt wird. Ob dies der Fall ist, ist im Rahmen einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15.12.2020 - 12 K 247/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

### I.

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Jahr 2002 in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG zum Zweck des Baus und Betriebs des Motorschiffs "... " (im Folgenden: Handels- beziehungsweise Seeschiff) gegründet. Es handelt sich bei ihr um eine Publikumsgesellschaft mit im Jahr 2004 (Streitjahr) über 90 Kommanditisten. Ihre Komplementärin war im Streitjahr die in B (Niedersachsen) ansässige A GmbH.
2. Das Handelsschiff, ein Mehrzweckfrachtschiff, das auch für die Beförderung von Containern geeignet ist, wurde im Dezember 2002 fertiggestellt und in Fahrt gesetzt. Im Streitjahr war das Handelsschiff verchartert. Die Klägerin hatte hierzu am ... 2002 mit der Reederei X BV mit Sitz in N (Niederlande) einen Zeitchartervertrag geschlossen.
3. Am ... 2002 schloss die Klägerin mit der in B ansässigen G GmbH einen Vertrag über die Bereederung ihres Handelsschiffs (Bereederungsvertrag). Die G GmbH war eine Tochtergesellschaft der in W (Isle of Wight, England) ansässigen L Ltd.
4. Die G GmbH schloss ihrerseits am ... 2002 mit der in W ansässigen M Ltd. ein "Technical Management Agreement". Zudem schloss sie am ... 2003 mit der S Ltd., einer Tochtergesellschaft der L Ltd. mit Sitz auf den Turks- und Caicosinseln, sowie am ... 2004 mit der in Rumänien ansässigen C S.R.L. jeweils ein "Manning Agreement". Schließlich vereinbarte die G GmbH am ... 2003 mit der Firma Y mit Sitz in F (Niederlande) einen Maklervertrag, der den Abschluss von Versicherungen betraf. Ein entsprechender Vertrag wurde auch mit der Firma I Ltd. mit Sitz in P (Norwegen) geschlossen.
5. Die Klägerin ermittelte für die Jahre 2002 und 2003 ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Für das Streitjahr beantragte sie die Ermittlung des Gewinns nach Maßgabe der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) stellte für das Streitjahr mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 23.01.2006 erklärungsgemäß einen nach § 5a EStG ermittelten Gesamthandsgewinn in Höhe von 10.409,80 € fest.

6. Während einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung erging am 31.03.2008 für das Streitjahr ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid. Der nach § 5a EStG ermittelte Gesamthandsgewinn blieb darin zunächst unverändert.
7. Die Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass der Gewinn der Klägerin aus dem Betrieb ihres Handelsschiffs für das Streitjahr nicht nach § 5a EStG zu ermitteln sei, da die Bereederung des Seeschiffs nicht, wie im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614) für die Anwendung des § 5a EStG vorausgesetzt werde, fast ausschließlich im Inland durchgeführt worden sei.
8. Das FA folgte dem Ergebnis der Außenprüfung und erließ am 15.02.2017 für das Streitjahr einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, in dem es nunmehr einen nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Gesamthandsverlust in Höhe von 259.118,92 € feststellte. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20.11.2017 zurück; zugleich erging ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid, der allein der Korrektur einer fehlerhaften Bezeichnung eines Beteiligten diene.
9. Die nachfolgende Klage blieb erfolglos. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG), das zur Definition der Tätigkeiten, die eine Bereederung ausmachen, an die im BMF-Schreiben vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 10.07.2023 (BStBl I 2023, 1486), genannten Tätigkeiten angeknüpft hatte, war --wie die Klägerin-- der Auffassung, dass eine Bereederung im Inland bereits dann gegeben sei, wenn diese überwiegend im Inland durchgeführt werde. Ob dies der Fall sei, sei im Rahmen einer Gesamtabwägung im Einzelfall zu beurteilen, wobei sämtliche qualitativen und quantitativen Gesichtspunkte zu berücksichtigen und zu gewichten seien. Dass die Klägerin die Bereederung ihres Handelsschiffs überwiegend im Inland durchgeführt habe, konnte das FG jedoch nicht feststellen. Einzelne zur Bereederung gehörende Tätigkeiten seien überwiegend im Inland ausgeführt worden. Dies betreffe die Ausrüstung und Verproviantierung, den Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen, die Führung von Büchern und die Rechnungslegung. Die den Einsatz und die Befrachtung des Schiffs betreffenden Bereederungstätigkeiten seien --so das FG-- im Rahmen der Gesamtabwägung von untergeordneter Bedeutung, da das Schiff bereits seit 2002 verchartert gewesen sei. Bei der Führung der Bücher und der Rechnungslegung handele es sich um Nebentätigkeiten, nicht um den Schwerpunkt einer Reedereitätigkeit. Das Merkmal der Herbeiführung und Verwirklichung der Beschlüsse der Mitreeder sei im Streitfall nicht einschlägig. Demgegenüber spreche die Durchführung anderer Bereederungstätigkeiten dagegen, dass die Bereederung im Streitjahr insgesamt überwiegend im Inland durchgeführt worden sei. Dies betreffe die Einstellung der Kapitäne und Schiffsoffiziere, den Bereich der Erhaltung des Schiffs und den Abschluss von Versicherungsverträgen.
10. Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 5a Abs. 1 Satz 1 EStG).
11. Sie beantragt, das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 15.12.2020 - 12 K 247/17 und die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2017 aufzuheben sowie den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 20.11.2017 dahin zu ändern, dass der Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird.
12. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
13. Das BMF ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

### II.

1. Die Revision ist zurückzuweisen, denn die Klageabweisung durch das FG erweist sich im Ergebnis als zutreffend (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich eine überwiegende, nicht aber eine fast ausschließliche Durchführung der Bereederung im Inland voraussetze. Gleichwohl ist seine Entscheidung im Ergebnis richtig, denn auch bei Anwendung des zutreffenden rechtlichen Maßstabs war die Klage als unbegründet abzuweisen.
2. 1. a) Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, ob die Voraussetzungen des § 5a EStG vorliegen und demzufolge bestimmte gewerbliche Einkünfte nach der in dieser Vorschrift geregelten besonderen Gewinnermittlungsart zu ermitteln sind. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a EStG ist eine im Gewinnfeststellungsbescheid gesondert festzustellende und selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.07.2020 - IV R 3/18, BFHE 270, 119, BStBl II 2022, 668, Rz 18; vom 13.04.2017 - IV R 14/14, BFHE 257, 413, BStBl II 2022, 716, Rz 24 ff.).
3. b) Die Klägerin, die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. klagebefugt ist, ist durch die Feststellung, dass die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a EStG nicht vorliegen, unabhängig von den konkreten Auswirkungen auf die Höhe des Gesamthandsgewinns beschwert (ähnlich zur Beschwer durch die Einkünftequalifikation z.B. BFH-Urteil vom 08.06.2017 - IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061, Rz 24, m.w.N.). Die Tatsache, dass die von ihr begehrte Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a EStG im Streitjahr statt des bisher festgestellten Gesamthandsverlusts zu einem Gesamthandsgewinn führen würde, steht der Zulässigkeit der Klage daher nicht entgegen.

4. 2. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich eine überwiegende, nicht aber eine fast ausschließliche Durchführung der Bereederung im Inland voraussetze. Seiner Entscheidung liegt somit ein unzutreffender rechtlicher Maßstab zugrunde.
5. Das FG hat zur Konkretisierung der zum Begriff der Bereederung eines Handelsschiffs gehörenden Tätigkeiten zwar zutreffend auf die in Tz 1 des BMF-Schreibens vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614) genannten Tätigkeiten zurückgegriffen (dazu unter b). Es hat jedoch verkannt, dass § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG voraussetzt, dass die Bereederung fast ausschließlich im Inland durchgeführt wird (dazu unter c). Diese Auslegung des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG steht auch im Einklang mit dem Unionsrecht (dazu unter d).
6. a) Nach § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist an Stelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird.
7. b) Der Begriff der Bereederung im Sinne des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG meint die Geschäftsbesorgung des Betriebs eines Handelsschiffs in technischer, kommerzieller und personeller Hinsicht (sog. "Ship-Management", vgl. z.B. Barche in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5a EStG Rz 27; Lamprecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 5a Rz B 10; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 5a EStG Rz 20; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 5a Rz 11; BeckOK EStG/Paetsch, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5a Rz 33; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 5a Rz 11; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 15; Tormöhlen in Korn, § 5a EStG Rz 23).
8. aa) Zur Konkretisierung der zur Bereederung eines Handelsschiffs gehörenden Tätigkeiten kann auf die im BMF-Schreiben vom 12.06.2002 (BStBl I 2002, 614) unter Tz 1 (seitdem insoweit unverändert, vgl. BMF-Schreiben vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Tz 1) genannten Tätigkeiten zurückgegriffen werden (so auch HHR/Barche, § 5a EStG Rz 27; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 5a EStG Rz 20; BeckOK EStG/Paetsch, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5a Rz 34; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 5a Rz 11), auch wenn es sich hierbei weder um eine detaillierte noch um eine abschließende Aufzählung handelt und sich die genannten Tätigkeiten beziehungsweise Tätigkeitsbereiche nicht immer trennscharf voneinander abgrenzen lassen.
9. Zur weitergehenden Konkretisierung der zur Bereederung gehörenden Tätigkeiten können auch Verlautbarungen von fachkundigen privaten oder öffentlich-rechtlichen Stellen herangezogen werden. Auf zivilrechtliche Regelungen zum Seehandel (§§ 476 ff. des Handelsgesetzbuchs) kann ebenfalls ergänzend abgestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.1997 - IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86, unter B.II.2.b cc [Rz 40]).
10. bb) Da der Begriff der Bereederung eines Handelsschiffs das Management des Schiffsbetriebs meint, bestimmt sich der Ort der Durchführung der Bereederung danach, wo die jeweils maßgeblichen (Management-)Entscheidungen getroffen werden und deren Durchführung beziehungsweise Umsetzung überwacht wird.
11. cc) Da § 5a EStG lediglich vorschreibt, dass die Bereederung des Handelsschiffs im Inland, also in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), erfolgt, ist es für die Inanspruchnahme der Besteuerung nach der Tonnage unschädlich, wenn die Bereederungstätigkeit von verschiedenen Personen beziehungsweise Unternehmen durchgeführt wird.
12. c) § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist dahin auszulegen, dass er eine fast ausschließliche Durchführung der Bereederung im Inland voraussetzt (dazu unter aa; wie hier Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 22.04.2010 - 3 K 66/08; BMF-Schreiben vom 12.06.2002, BStBl I 2002, 614, Tz 2 beziehungsweise nunmehr vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Tz 2; HHR/Barche, § 5a EStG Rz 27; Lamprecht in KSM, EStG, § 5a Rz B 14; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 5a EStG Rz 20; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 5a Rz 11; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 33; Dißbars in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a Rz 24b; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 5a Rz 11; BeckOK EStG/Paetsch, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5a Rz 36; anderer Ansicht Kahl-Hinsch in Lademann, EStG, § 5a EStG Rz 39; Tormöhlen in Korn, § 5a EStG Rz 24; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 15). Ob dies der Fall ist, ist auf der Grundlage einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden (dazu unter bb).
13. aa) Dass § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG eine fast ausschließliche Durchführung der Bereederung im Inland verlangt, ergibt sich aus der Auslegung des Gesetzeswortlauts (dazu unter (1)) unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien (dazu unter (2)) und der inneren Regelungssystematik (dazu unter (3)) des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG. Eine andere Auslegung folgt nicht --wie die Klägerin meint-- aus der Rechtsprechung des BFH zum Ort der Geschäftsleitung im Sinne des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG (dazu unter (4)) oder unter Einbeziehung des Genehmigungsschreibens der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 11.12.1998 (dazu unter (5)).
14. (1) Der Wortlaut des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG spricht von der Durchführung der Bereederung des Handelsschiffs im Inland, ohne den erforderlichen Umfang näher zu beschreiben. Er nimmt keine weitergehende Konkretisierung oder Beschränkung dieser Voraussetzung vor. Er verlangt auch nicht, dass die Bereederung des Handelsschiffs ausschließlich im Inland durchgeführt wird.
15. Dabei kennt § 5a EStG durchaus entsprechende Konkretisierungen beziehungsweise Einschränkungen. So sieht § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG vor, dass Handelsschiffe bereits dann im internationalen Verkehr betrieben werden, wenn eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr *überwiegend* (Hervorhebung nur hier) in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr *überwiegend* (Hervorhebung nur hier) zur Beförderung

von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt werden.

16. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber im Regelungskontext des § 5a EStG nur in § 5a Abs. 2 EStG, nicht aber auch in § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG die Einschränkung "überwiegend" verwendet, spricht nach Auffassung des Senats dafür, dass er eine überwiegende Durchführung der Bereederung im Inland nicht genügen lassen wollte. Der Verzicht des Gesetzgebers auf ein Ausschließlichkeitserfordernis in § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG macht zugleich deutlich, dass er geringfügige Ausnahmen als unschädlich erachtet. Der Gesetzeswortlaut spricht somit dafür, dass die Bereederung deutlich mehr als überwiegend, aber weniger als ausschließlich im Inland durchgeführt werden muss. Danach setzt § 5a Abs. 1 EStG voraus, dass die Bereederung fast ausschließlich im Inland durchgeführt wird.
17. (2) Auch die Gesetzesmaterialien sprechen für dieses Auslegungsergebnis. Nach der Gesetzesbegründung soll die abweichende Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr gemäß § 5a EStG als steuerliche Privilegierung dazu dienen, Deutschland als Standort für die Seeschifffahrt zu sichern und auszubauen (BTDrucks 13/10271, S. 7 f.). Dementsprechend setzt die Möglichkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung neben der Bereederung im Inland auch "eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebes an den Standort voraus" (BTDrucks 13/10271, S. 8).
18. Den Gesetzesmaterialien zu § 5a EStG lassen sich hingegen keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass eine Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung auch dann möglich sein soll, wenn der Steuerpflichtige die Bereederung seines Handelsschiffs lediglich überwiegend im Inland (Deutschland) durchführt, also der aktive Schifffahrtsbetrieb nur teilweise im Inland gemanagt wird.
19. (3) Eine derart weitgehende Einschränkung des Umfangs der Bereederung im Inland widerspräche auch der inneren Systematik und dem Zweck des § 5a EStG.
20. Die Vorschrift knüpft die Begünstigung der Gewinnermittlung nach der Tonnage an die Erfüllung von Voraussetzungen, die sich für den Steuerpflichtigen im internationalen Wettbewerb nachteilig auswirken können. Wie die Gesetzesbegründung zeigt, bestand die Befürchtung, dass inländische Reedereien ihre Tätigkeiten, zu denen insbesondere die Durchführung der Bereederung ihrer Handelsschiffe gehört, in das Ausland verlagern, weil sie dort unter für sie günstigeren Konditionen tätig sein können. Zum Ausgleich der aus Sicht des Gesetzgebers im internationalen Vergleich nachteiligen Rahmenbedingungen am inländischen Standort und zur Herstellung einer Wettbewerbsfähigkeit inländischer Reedereien sollten diese steuerlich privilegiert werden. Auf diese Weise sollten die wirtschaftlichen Anreize für ein Ausflaggen der Seeschiffe gemindert und Arbeitsplätze in Deutschland im Bereich der Seeschifffahrt gesichert und geschaffen werden (vgl. BTDrucks 13/10271, S. 8 f.).
21. Dieser in der Regelungssystematik des § 5a EStG angelegte Verknüpfung von wirtschaftlichen (finanziellen) Vor- und (möglichen) Nachteilen widerspräche es, wenn einem Steuerpflichtigen der Vorteil der Gewinnermittlung nach der Tonnage gewährt würde, obwohl er gleichzeitig fast die Hälfte der Bereederungstätigkeiten ins Ausland verlagern könnte, um dort wirtschaftlich günstigere Rahmenbedingungen in Anspruch zu nehmen.
22. (4) Entgegen der Auffassung des FG und der Klägerin ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH zur Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung im Sinne des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 03.07.1997 - IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86, unter B.II.3.b [Rz 52]) kein anderes Auslegungsergebnis.
23. Zwar setzt § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG neben der Durchführung der Bereederung im Inland voraus, dass die Geschäftsleitung des Gewerbebetriebs im Inland liegt. Allerdings handelt es sich hierbei um eine eigenständige Voraussetzung der Norm (vgl. HHR/Barche, § 5a EStG Rz 27; Dißars in Frotzcher/Geurts, EStG, § 5a Rz 24b; Lamprecht in KSM, EStG, § 5a Rz B 8; BeckOK EStG/Paetsch, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5a Rz 33; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 15; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 32). Dafür spricht auch die im Gesetz verwendete Konjunktion "und" (vgl. Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 15).
24. Das gesetzliche Merkmal einer inländischen Geschäftsleitung soll gewährleisten, dass der Vorteil der pauschalierenden Gewinnermittlung nur in Anspruch genommen werden kann, wenn Deutschland hinsichtlich des Gewinns auch das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. HHR/Barche, § 5a EStG Rz 21). Demgegenüber dient das Merkmal der Durchführung der Bereederung im Inland dem Zweck, hochwertige Arbeitsplätze im Bereich des Schiffsmanagements und der damit verbundenen Tätigkeiten zu erhalten und zu schaffen (HHR/Barche, § 5a EStG Rz 27; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 32). In Anbetracht dieser unterschiedlichen Zielrichtungen müssen beide Tatbestandsmerkmale hinsichtlich des Umfangs des Inlandsbezugs nicht gleich ausgelegt werden.
25. (5) Eine andere Auslegung des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist auch nicht mit Blick auf das Genehmigungsschreiben der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 11.12.1998 - SG(98) D/11575 zur Einführung der Besteuerung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG als Beihilfe geboten. Das Genehmigungsschreiben gehört nicht zu den für die Auslegung der Norm unmittelbar relevanten Gesetzesmaterialien, denn das Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des § 5a EStG war im Dezember 1998 bereits abgeschlossen. Das Seeschifffahrtsanpassungsgesetz vom 09.09.1998 (BGBl I 1998, 2860) ist am 18.09.1998 verkündet worden.
26. Entgegen der Auffassung der Klägerin strahlt das Genehmigungsschreiben auch nicht dergestalt auf die Auslegung

des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG aus, dass es für die Gewinnermittlung nach dieser Vorschrift genügt, wenn die Bereederung fast ausschließlich in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) und überwiegend im Inland durchgeführt wird. Für ein solches Verständnis ergeben sich weder aus dem Genehmigungsschreiben einschließlich der darin enthaltenen Fußnote 2 --die bestimmt, dass auch deutsche Tochterunternehmen, deren Geschäftsleitungen sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat befinden, grundsätzlich von der "Tonnagesteuer" Gebrauch machen können-- noch aus den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (97/C 205/05) hinreichende Anhaltspunkte. Dies gilt sowohl in Bezug auf den Umfang der im Inland durchgeführten Bereederung als auch auf den im Gesetz verwendeten Inlandsbegriff.

27. bb) Ob die Bereederung eines im internationalen Verkehr eingesetzten Handelsschiffs --wie von § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG danach vorausgesetzt-- fast ausschließlich im Inland erfolgt, entzieht sich einer allgemeinen Definition. Die Frage lässt sich nur nach einer Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls beantworten. In diese Würdigung sind die zur Bereederung des Handelsschiffs des Steuerpflichtigen gehörenden und durchgeführten Tätigkeiten einzubeziehen und in quantitativer und qualitativer Hinsicht zu gewichten. Je nach den Umständen des Einzelfalls kann einzelnen Bereederungstätigkeiten mehr oder weniger Gewicht beizumessen sein. Auch können sich einzelne Bereederungstätigkeiten wandeln. So gehört im Fall der Vercharterung eines Handelsschiffs das Management des Chartervertrags zur Bereederungstätigkeit.
28. Den Tätigkeiten in den Bereichen des technischen Managements, der Befrachtung und der Bemannung des Handelsschiffs mit einem Kapitän und Schiffsoffizieren kommt dabei regelmäßig ein besonderes Gewicht zu. Wird einer dieser für die Bereederung von Handelsschiffen bedeutsamen Tätigkeitsbereiche ganz, überwiegend oder in wesentlichen Teilen nicht im Inland durchgeführt, rechtfertigt dies in der Regel den Schluss, dass die Bereederung nicht fast ausschließlich im Inland erfolgt.
29. d) Die Auslegung des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG dahingehend, dass die Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage eine fast ausschließliche Bereederung der Handelsschiffe im Inland voraussetzt, ist mit den Vorgaben des Unionsrechts vereinbar (vgl. zu dieser streitigen Frage u.a. HHR/Barche, § 5a EStG Rz 7; Dißars in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a Rz 25; Lamprecht in KSM, EStG, § 5a Rz A 27; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 5a EStG Rz 20; Kahl-Hinsch in Lademann, EStG, § 5a EStG Rz 42; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 16; Tormöhlen in Korn, § 5a EStG Rz 24; BeckOK EStG/Paetsch, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5a Rz 37; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 5a Rz 11). Der Einwand der Klägerin, § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG verstoße gegen die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) oder gegen andere EU-Grundfreiheiten, wenn die Norm dahin ausgelegt werde, dass die Bereederung fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden müsse, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn der erkennende Senat kann über diese Frage im vorliegenden Verfahren nicht entscheiden.
30. aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist ein nationales Gericht für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Modalitäten einer Beihilferegulierung mit denjenigen Vertragsbestimmungen, die unmittelbare Wirkung haben und nicht die staatlichen Beihilfen betreffen, nur befugt, wenn dies isoliert möglich ist, diese Modalitäten also zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind (z.B. EuGH-Urteile A-Fonds vom 02.05.2019 - C-598/17, EU:C:2019:352, Rz 47; Nygard vom 23.04.2002 - C-234/99, EU:C:2002:244, Rz 57; Iannelli & Volpi vom 22.03.1977 - 74/76, EU:C:1977:51, Rz 14; vgl. Ukrow/Ress in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 63 AEUV Rz 401; zustimmend Cremer in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 107 AEUV Rz 87; differenzierend Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 9.56; kritisch zur EuGH-Rechtsprechung Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Art. 107 AEUV Rz 17).
31. Dagegen können die Modalitäten einer Beihilfe derart untrennbar mit dem Zweck der Beihilfe selbst verbunden sein, dass es nicht möglich ist, sie für sich allein zu beurteilen, sodass ihre Auswirkung auf die Vereinbarkeit oder die Unvereinbarkeit der Beihilfe insgesamt zwangsläufig nach dem Verfahren des Art. 108 AEUV zu prüfen ist (z.B. EuGH-Urteile Ryanair/Kommission vom 23.11.2023 - C-210/21 P, EU:C:2023:908, Rz 84; Ryanair/Kommission vom 28.09.2023 - C-320/21 P, EU:C:2023:712, Rz 133; Kommission/Anthony Braesch u.a. vom 31.01.2023 - C-284/21 P, EU:C:2023:58, Rz 97).
32. Diese Rechtsprechungsgrundsätze gelten insbesondere für die Grundfreiheiten als Vertragsbestimmungen mit unmittelbarer Wirkung (vgl. zur Warenverkehrsfreiheit EuGH-Urteil Iannelli & Volpi vom 22.03.1977 - 74/76, EU:C:1977:51; zur Kapitalverkehrsfreiheit EuGH-Urteil A-Fonds vom 02.05.2019 - C-598/17, EU:C:2019:352; zur Dienstleistungsfreiheit EuGH-Urteil Ryanair/Kommission vom 23.11.2023 - C-210/21 P, EU:C:2023:908, Rz 81, 83, 84).
33. bb) Danach ist der erkennende Senat nicht befugt, im vorliegenden Verfahren die Vereinbarkeit des Merkmals einer fast ausschließlichen Durchführung der Bereederung im Inland nach § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV oder anderen EU-Grundfreiheiten zu beurteilen.
34. (1) Bei der Besteuerung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG handelt es sich um eine (steuerliche) Beihilfe, die von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften als mit dem EG-Vertrag, insbesondere mit dessen Art. 92 Abs. 3 Buchst. c (seit dem 01.12.2009: Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV), vereinbar angesehen und durch das Schreiben des Generalsekretärs der Kommission vom 11.12.1998 an den Bundesminister des Auswärtigen (SG(98) D/11575) genehmigt wurde.

35. (2) Eine isolierte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der fast ausschließlichen Durchführung der Bereederung im Inland anhand der EU-Grundfreiheiten ist nicht möglich. Es handelt sich um eine Modalität, die zur Verwirklichung des mit der Beihilferegelung des § 5a EStG verfolgten Zwecks und zu ihrem Funktionieren unerlässlich ist.
36. Die Regelung des § 5a EStG bezweckt neben der Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Reedereien auch die Förderung der Seeschifffahrt am inländischen Standort (vgl. BTDrucks 13/10271, S. 8). Um dieses Ziel zu erreichen, setzt die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung der Besteuerung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG "eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebes an den Standort" voraus (BTDrucks 13/10271, S. 7 f.; vgl. auch BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 23).
37. Das Tatbestandsmerkmal der Durchführung der Bereederung im Inland ist --wie auch das Merkmal der Geschäftsleitung im Inland-- untrennbar mit den vorgenannten Zwecken verbunden. Mit diesen beiden Voraussetzungen wird sichergestellt, dass die steuerliche Begünstigung der Reedereien auch zu einer Stärkung des Standorts Deutschland führt. Ohne diesen weitgehenden Inlandsbezug wäre es möglich, ohne Verlust der Begünstigung in nicht unerheblichem Umfang Tätigkeiten im Bereich der Bereederung in das Ausland zu verlegen. Dies stünde jedoch im Widerspruch zu der Absicht des Gesetzgebers, durch das Tatbestandsmerkmal der Bereederung im Inland Arbeitsplätze in der Seeschifffahrt zu schaffen und zu sichern.
38. Folglich sind die Auswirkungen des Inlandsbezugs der Durchführung der Bereederung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Beihilferegelung des § 5a EStG auf ihre Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit mit Bestimmungen oder allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts insgesamt zwangsläufig nach dem in Art. 108 AEUV geregelten Beihilfverfahren zu prüfen.
39. (3) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist nicht nur der Inlandsbezug als solcher als Modalität untrennbar mit dem Zweck des § 5a EStG verbunden, sondern auch die Frage, in welchem Umfang die Bereederung im Inland durchgeführt wird. Denn dieser hängt ebenso unmittelbar mit den durch die Beihilfe geförderten Zwecken zusammen. Daher kann das Merkmal des Inlandsbezugs der Bereederungstätigkeit dem Grunde und dem Umfang nach nur gemeinsam auf eine Vereinbarkeit mit den EU-Grundfreiheiten geprüft werden.
40. cc) Der erkennende Senat hat --anders als die Klägerin meint-- die Frage, ob er befugt ist, die Vereinbarkeit des Merkmals einer fast ausschließlichen Durchführung der Bereederung im Inland mit EU-Grundfreiheiten zu prüfen, nicht dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 267 Abs. 3 AEUV vorzulegen.
41. (1) Nach der Rechtsprechung des EuGH muss ein nationales letztinstanzliches Gericht seiner Vorlagepflicht aus Art. 267 Abs. 3 AEUV nachkommen, wenn sich in einem bei ihm schwebenden Verfahren eine Frage des Unionsrechts stellt (vgl. EuGH-Urteile *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi* vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 26 ff.; *Intermodal Transports* vom 15.09.2005 - C-495/03, EU:C:2005:552, Rz 28; *CILFIT* vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, Rz 21).
42. Keine Vorlagepflicht besteht hingegen, wenn das Gericht festgestellt hat, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende unionsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den EuGH war ("acte éclairé", vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 20.06.2023 - VII K 1/22, Rz 20; vom 13.07.2016 - VIII K 1/16, BFHE 254, 481, BStBl II 2017, 198, Rz 35; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33; Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 267 AEUV Rz 59) oder dass die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt ("acte clair", vgl. hierzu Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33, m.w.N.). Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen (z.B. BFH-Urteil vom 20.06.2023 - VII K 1/22, Rz 20).
43. (2) Aus Sicht des erkennenden Senats ist in der Rechtsprechung des EuGH geklärt (s. dazu die bereits oben unter II.2.d aa zitierten EuGH-Urteile), ob und unter welchen Voraussetzungen ein nationales Gericht für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Modalitäten einer Beihilferegelung mit denjenigen Vertragsbestimmungen, die unmittelbare Wirkung haben und nicht die staatlichen Beihilfen betreffen, zuständig ist. Eine solche Zuständigkeit besteht nur dann, wenn die Prüfung der Modalitäten isoliert möglich ist, diese Modalitäten also zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind ("acte éclairé"; ebenso Hummel, Internationale SteuerRundschau 2019, 395, 396).
44. So hat der EuGH bereits in seinem grundlegenden Urteil *Iannelli & Volpi* vom 22.03.1977 - 74/76, EU:C:1977:51, Rz 16 entschieden, dass die einzelstaatlichen Gerichte eine Beihilferegelung nicht deshalb insgesamt für vertragswidrig erklären können, weil einer ihrer Bestandteile möglicherweise eine zur Erreichung des Beihilfezwecks nicht erforderliche Maßnahme gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung darstellt. In seinem Urteil *A-Fonds* vom 02.05.2019 - C-598/17, EU:C:2019:352, Rz 47 hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil in der Rechtssache *Iannelli & Volpi* und die darin aufgestellten Grundsätze bestätigt, dass ein nationales Gericht für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Modalitäten einer Beihilferegelung mit denjenigen Vertragsbestimmungen, die unmittelbare Wirkung haben und nicht die staatlichen Beihilfen betreffen, nur befugt ist, wenn dies isoliert möglich ist, diese Modalitäten also zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind. Auf die vorgenannten Grundsätze und Urteile hat der EuGH auch in weiteren aktuellen Entscheidungen Bezug genommen (z.B. in seinem Urteil *Ryanair/Kommission* vom 23.11.2023 - C-

45. 3. Danach hat das FG seiner Entscheidung zwar einen unzutreffenden rechtlichen Maßstab zugrunde gelegt, indem es angenommen hat, § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG setze voraus, dass die Bereederung überwiegend und nicht fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden müsse. Seine Entscheidung, die Klage der Klägerin als unbegründet abzuweisen, erweist sich gleichwohl als im Ergebnis zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO). Denn ausgehend von den vom FG getroffenen und für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) fehlt es an einer fast ausschließlichen Bereederung des Handelsschiffs der Klägerin im Inland.
46. a) Wesentliche Bereederungstätigkeiten aus den Bereichen des technischen Managements (dazu unter aa), der Bemannung des Handelsschiffs mit Kapitänen und Schiffsoffizieren (dazu unter bb) sowie des Abschlusses von Versicherungsverträgen für das Handelsschiff (dazu unter cc) wurden nicht im Inland durchgeführt.
47. aa) Zwar hat das FG festgestellt, dass einzelne Bereederungstätigkeiten --wie die Führung der Bücher und die Rechnungslegung-- im Inland erfolgt sind und die Klägerin selbst bereits im Jahr 2002 einen Zeitchartervertrag für ihr Handelsschiff abgeschlossen hatte. Auch einzelne Tätigkeiten, die dem Bereich des technischen Schiffsmanagements zuzurechnen sind, wurden nach den Feststellungen des FG durch die G GmbH veranlasst. Dabei handelt es sich um die Ausrüstung und Verproviantierung des Seeschiffs sowie den Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen.
48. Zugleich hat das FG aber auch festgestellt, dass weitere, nicht unwesentliche Bereiche des technischen Schiffsmanagements im Rahmen des sogenannten "Technical Management Agreement" auf die M Ltd. übertragen wurden. Dies betraf zum Beispiel die Veranlassung von Wartungs- und Instandsetzungsarbeiten einschließlich der Beschaffung technischer Lagerartikel und Ersatzteile für das Schiff sowie die Vergabe diesbezüglicher Verträge. Ebenso hatte die in England ansässige M Ltd. sicherzustellen, dass das Schiff zu allen Zeiten den geltenden seerechtlichen Vorschriften, Übereinkommen sowie anderweitig geltenden Regelungen gerecht wird und insofern über gültige Compliance-Zertifikate verfügt. Darüber hinaus wurden nach den Feststellungen des FG Maßnahmen im Bereich des International Safety Management Code maßgeblich von der in England ansässigen L Ltd. beeinflusst. So wurden Besichtigungen und Inspektionen des Seeschiffs der Klägerin durch Superintendanten der L Ltd. durchgeführt. Zudem war die L Ltd. im Streitjahr auch in die Behebung technischer Mängel involviert.
49. bb) Auch in Bezug auf die Bemannung des Handelsschiffs der Klägerin mit Kapitänen und Schiffsoffizieren hat das FG festgestellt, dass die in England ansässige M Ltd. im Rahmen des sogenannten "Technical Management Agreement" vom ... 2002 unter anderem mit der Bereitstellung von Offizieren und Besatzungsmitgliedern für das Handelsschiff der Klägerin beauftragt war. Dass diese Tätigkeit --abweichend hiervon-- im Inland durchgeführt worden ist, hat das FG demgegenüber nicht festgestellt. Zudem wurden im Ausland ansässige Agenturen (S Ltd. -Turks- und Caicosinseln- und C S.R.L. -Rumänien-) mit der Anheuerung von Seeleuten, und zwar auch von Kapitänen und Schiffsoffizieren, beauftragt. Sowohl die L Ltd. als auch die C S.R.L. (Rumänien) waren im Streitjahr in den Prozess der Einstellung von Schiffspersonal eingebunden. Die C S.R.L. hat eine Vorauswahl an potentiell einzustellenden Kapitänen und Schiffsoffizieren getroffen. Die L Ltd. hat an den Vertragsabschlüssen mitgewirkt und für die G GmbH die Höhe der Heuerzahlungen für das Schiffspersonal sowie fehlende Bankdaten ermittelt.
50. cc) Schließlich hat das FG festgestellt, dass die G GmbH Maklerverträge mit zwei im Ausland ansässigen Unternehmen geschlossen hat, nach deren Inhalt diese sämtliche Versicherungsverträge für die von der G GmbH verwalteten Schiffe --und damit auch für das Handelsschiff der Klägerin-- auszuhandeln und abzuschließen hatten.
51. b) In Anbetracht des Umfangs und der Bedeutung der nicht im Inland erfolgten Bereederungstätigkeiten gelangt der Senat im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis, dass die Bereederung des Handelsschiffs der Klägerin im Streitjahr nicht fast ausschließlich im Inland durchgeführt worden ist.
52. Zum einen sind --wie dargelegt-- sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht bedeutsame Tätigkeiten aus dem Bereich des technischen Managements --einem zentralen Bereich der Bereederungstätigkeit-- nicht im Inland durchgeführt worden. Dieser Bereich war im Streitfall auch relevant, da die Klägerin nach dem Zeitchartervertrag vom ... 2002 gegenüber dem Charterer, der Reederei X BV, verpflichtet war, ein in technischer Hinsicht einsatzbereites Handelsschiff zur Verfügung zu stellen und dessen technische Einsatzfähigkeit fortlaufend zu gewährleisten.
53. Gleiches gilt für Tätigkeiten aus dem Bereich der Bemannung des Handelsschiffs mit Kapitänen und Schiffsoffizieren. Auch diese wurden jedenfalls zum Teil nicht im Inland durchgeführt. Diesen Tätigkeiten kommt in der Gesamtschau in qualitativer Hinsicht ebenfalls erhebliche Bedeutung zu, denn die entsprechende Bemannung mit Kapitänen und Offizieren betrifft einen zentralen Bereich der Bereederungstätigkeit.
54. In der Gesamtschau ist weiter zu berücksichtigen, dass das FG auch in Bezug auf die Versicherung des Handelsschiffs der Klägerin festgestellt hat, dass der Abschluss der entsprechenden Verträge in erheblichem Umfang auf ausländische Unternehmen delegiert wurde. Auch wenn dieser Tätigkeit in quantitativer und qualitativer Hinsicht im Vergleich zu den vorgenannten Tätigkeiten ein geringeres Gewicht zukommt, kann sie im Rahmen der Gesamtwürdigung nicht außer Betracht bleiben.
55. c) Im Rahmen seiner Würdigung übersieht der Senat nicht, dass das kaufmännische Management (auch) im Streitjahr einen erheblichen Teil der Bereederungstätigkeit ausgemacht hat. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass --ausgehend von den bindenden Feststellungen des FG-- gleichwohl nicht angenommen werden kann, dass die Bereederung des Handelsschiffs der Klägerin im Streitjahr fast ausschließlich im Inland durchgeführt wurde. Letztlich

behauptet selbst die Klägerin nicht, dass dies der Fall gewesen sei. Ihren Ausführungen ist lediglich zu entnehmen, dass sie meint, die Bereederung sei fast ausschließlich im Inland und in Mitgliedstaaten der EU beziehungsweise überwiegend im Inland durchgeführt worden. Dies aber genügt --wie dargelegt-- nicht, um die Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG zu erfüllen.

56. d) Ob der Senat der Würdigung des FG folgen könnte, wonach die Durchführung der Bereederung nicht überwiegend im Inland erfolgt ist, kann dahingestellt bleiben, denn hierauf kommt es --weil ein anderer rechtlicher Maßstab anzulegen ist-- nicht an. Aus diesem Grund kann auch offen bleiben, ob die entsprechende Würdigung des FG --wie die Klägerin meint-- eine Überraschungsentscheidung darstellt, zumal das Vorliegen eines entsprechenden Verfahrensfehlers nicht hinreichend dargetan worden ist.

57. 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)