

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Ergänzung des § 5a Abs. 6 um eine Regelung zur Behandlung von WG des abnutzbaren AV als Reaktion auf BFH v. 25.10.2018 – IV R 35/16
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) bis (5) *unverändert*

(6) ¹In der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem Absatz 1 letztmalig angewendet wird, ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen. ²Für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind den weiteren Absetzungen für Abnutzung *unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.*

Autorin: Petra *Barche*, Richterin am FG, Hamburg
Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung: Die Neuregelung soll in Korrektur der jüngsten BFH-Rspr. bewirken, dass nach Übergang von der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage zum Betriebsvermögensvergleich AfA-Bemessungsgrundlage weiterhin die historischen AHK bleiben und diese nicht durch den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart ersetzt werden. J 20-1

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2019** s. § 5a Anm. 2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): § 5a Abs. 6 wird um folgenden Satz ergänzt: „Für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind den weiteren Absetzungen für Abnutzung unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.“

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 5a Abs. 6 in der durch Art. 1 des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 geänderten Fassung ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen (§ 52 Abs. 10 Satz 5).

Damit ist diese neue gesetzliche Regelung erst ab 2019 anzuwenden. Der Gesetzgeber hat sich hier, anders als bei der im selben Gesetz erfolgten Regelung der GewSt in § 7 Satz 3 GewStG, nicht für eine Rückwirkung des Gesetzes entschieden (vgl. § 36 Abs. 3 GewStG), weil es zu § 5a Abs. 6 vor 2018 noch keine Rspr. des BFH gab.

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Grund der Änderung:** Das neue Gesetz ist auf eine Initiative des BRat (980. Sitzung am 20.10.2019 zur Drucks. 356/19) zurückzuführen. Der Gesetzgeber reagierte mit dieser Ergänzung auf die Rspr. des BFH. Der BFH hatte erstmals in seinem Ur. v. 25.10.2018 (BFH v. 25.10.2018 – IV R 35/16, BFHE 263, 22) ua. entschieden, dass der Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich wie eine fiktive Einlage anzusehen sei und der Teilwertansatz gem. § 5a Abs. 6 für WG, die dem internationalen Seeschiffsverkehr unmittelbar dienen, auf einer Einlagefiktion beruhe. Daraus folgte nach der Ansicht des BFH bei abschreibbaren WG für die weitere AfA-Bemessungsgrundlage, dass nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart der Einlagewert an die Stelle der ursprünglichen AK oder HK tritt.

Diese Auffassung des BFH widersprach der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach mit der Teilwertaufstockung nach § 5a Abs. 6 lediglich sichergestellt werden sollte, dass stille Reserven, die während der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a gebildet wurden, nicht besteuert werden müssen, die weitere AfA für WG des abnutzbaren AV jedoch von dieser Aufstockung unbeeinflusst bleiben soll. Nach Ansicht des Gesetzgebers handelt es sich bei der vom BRat vorgeschlagenen Formulierung, die der BTag wörtlich übernommen hat, um eine „gesetzliche Festschreibung der langjährigen Verwaltungsauffassung dahingehend, dass beim Rückwechsel von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a zur normalen Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens den weiteren Absetzungen für Abnutzung unver-

ändert die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen sind“ (Begr. BRat zur Drucks. 356/19).

► **Bedeutung der Änderung:** Die Ergänzung des § 5a Abs. 6 hat, anders als die Regelung in § 7 Satz 3 GewStG, nicht für alle Stpfl. negative Auswirkungen, denn in der Praxis gibt es auch Fälle, bei denen der Teilwert niedriger ist als der Buchwert. In solchen Fällen wird in Zukunft nach der gesetzlichen Neuregelung ein negativer Anhaltewert gebildet werden müssen.

Auswirkungen hat die gesetzliche Regelung auch auf die Ergänzungsbilanzen. „Aufgrund der Fortführung der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die Ergänzungsbilanzen auch in der Zeit nach der Tonnagebesteuerung fortzuführen“ (Begr. BRat zur Drucks. 356/19). Nach Ansicht des BFH waren die Ergänzungsbilanzen in dem Zeitpunkt aufzulösen, zu dem die letzte Schattenbilanz unter Ansatz des mit dem Teilwert nach § 5a Abs. 6 zu bewertenden Schiffs aufzustellen war, denn Bestandteil der Bilanz iSd. § 5a Abs. 6 sind bei PersGes. neben der Gesamthandelsbilanz der Gesellschaft auch die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter.

Der BFH hatte in seinen Entsch. v. 25.10.2018 seine Ansicht damit begründet, dass die Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet sei, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ersetze und nicht nur überlagere. Der Wechsel des Besteuerungsregimes stelle eine Zäsur dar, die wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen WG wirke. Die dadurch grds. bedingte sofortige Gewinnrealisierung werde, vergleichbar einer Stundung, auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Das Bild von „eingefrorenen“ stillen Reserven für die Dauer der Tonnagebesteuerung werde aufgegeben. Damit hatte der BFH seine Auslegung des § 5a grundlegend umgestellt. Es bleibt abzuwarten, wie diese neue Auslegungsweise mit der Gesetzesänderung in Einklang zu bringen ist, insbes. ob der Ansatz der fiktiven Entnahme aufrechterhalten werden kann.

