

Ermittlung des Aufgabegewinns bei nicht abzugsfähigen Kosten Arbeitszimmer

BFH, Urt. v. 16.06.2020, VIII R 15/17

veröffentlicht am 22.10.2020

Leitsätze

1. Für die Berechnung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 EStG ist der sich nach Abzug der AfA gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers auch dann maßgeblich, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG der Höhe nach beschränkt war. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf den nicht abzugsfähigen Teil der AfA kommt nicht in Betracht.
2. Die Besteuerung des Aufgabegewinns unter Berücksichtigung des um die nicht abziehbare AfA geminderten Buchwerts des häuslichen Arbeitszimmers verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, denn die bei der Berechnung des laufenden Gewinns verfassungsrechtlich zulässige Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wird im Rahmen der Besteuerung der Betriebsaufgabe nicht vertieft, sondern lediglich nicht wieder rückgängig gemacht.

• Sachverhalt

Der Kläger gab zum 31.12.2001 seine selbständige nebenberufliche Tätigkeit als beratender Ingenieur auf. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehörte bis zu diesem Zeitpunkt ein häusliches Arbeitszimmer.

Der Betriebsausgabenabzug für die Kosten des Arbeitszimmers war gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG nur beschränkt möglich. Derzeit beträgt der maximal abziehbare Betrag 1.250 €.¹

Das Finanzamt hatte bei der Ermittlung der stillen Reserven den planmäßigen Restbuchwert angesetzt gehabt, also denjenigen unter Abzug der vollständigen AfA, obwohl diese aufgrund der o. g. Beschränkung nicht in vollem Umfang zur Auswirkung kam.

¹ Streitjahr 2.400 DM.

Der BFH musste darüber entscheiden, ob bei der Aufgabegewinnermittlung zu berücksichtigen ist, dass der Abzug AfA in Bezug auf das vom Kläger genutzte häusliche Arbeitszimmer während der betrieblichen Nutzung der Höhe nach beschränkt war.

- **Entscheidung**

Der Aufgabegewinn ist durch Gegenüberstellung des sich aus der Schlussbilanz ergebenden (Buch-)Werts des Betriebsvermögens einerseits und des „Aufgabe-Endvermögens“ i.S. des § 16 Abs. 3 EStG andererseits zu ermitteln.² Werden die Wirtschaftsgüter des Betriebs im Zuge der Betriebsaufgabe nicht veräußert, so ist für sie bei der Ermittlung des „Aufgabe-Endvermögens“ der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.³

Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG zu ermitteln.⁴ Maßgebend sind die Werte der auf den Aufgabezeitpunkt aufgestellten Schlussbilanz.⁵ Steuerpflichtige, die - wie der Kläger - ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen zur Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens im Aufgabezeitpunkt zum Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG übergehen.⁶

Danach ist dem vorliegend unstreitigen Wert des Aufgabe-Endvermögens, zu dem auch der ebenfalls unstreitige gemeine Wert des Arbeitszimmers⁷ gehört, der sich aus der Schlussbilanz⁸ ergebende Buchwert des Betriebsvermögens des Klägers gegenüberzustellen.

Das zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende häusliche Arbeitszimmer war als selbständiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten, vermindert um die AfA, in die Schlussbilanz aufzunehmen.

Die teilweise beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der AfA schließt weder die Zugehörigkeit des Arbeitszimmers zum Betriebsvermögen des Klägers aus, noch beeinflusst sie den nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG für das Arbeitszimmer zu ermittelnden Buchwert. Wie der BFH bereits mehrfach

² BFH-Urteil vom 07.03.1996 - IV R 52/93, BFHE 180, 302, BStBl II 1996, 415, unter 1.a, und vom 17.06.1998 - XI R 64/97, BFHE 186, 347, BStBl II 1998, 727, unter II.2.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach - HHR -, § 16 EStG Rz 580, m.w.N.

³ § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG.

⁴ § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG.

⁵ BFH-Urteil vom 26.03.1991 - VIII R 315/84, BFHE 166, 7, BStBl II 1992, 472, unter B.III.4, und BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1358, Rz 36, 38

⁶ BFH-Urteil vom 19.08.1999 - IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179, unter 1.a; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 569.

⁷ § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG.

⁸ § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG.

entschieden hat, ist der Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme eines vom Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG betroffenen Wirtschaftsguts der Buchwert zugrunde zu legen, der sich unter Berücksichtigung der nicht abziehbaren AfA ergibt.⁹

An dieser Rechtsprechung hält der BFH mit dem vorliegenden Urteil fest. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG begrenzt zwar die abziehbaren Betriebsausgaben, setzt aber nicht die übrigen Regeln der Bewertung und Abschreibung für die betroffenen Wirtschaftsgüter außer Kraft.¹⁰ Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben werden bei einem nur teilweisen Abzugsverbot wie im Streitfall im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zunächst in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst - wodurch sich der Buchwert des Arbeitszimmers um den vollen AfA-Betrag vermindert - und bei der Ermittlung des Jahresergebnisses dem Gewinn wieder hinzugerechnet.¹¹ Der BFH wies die Klage deshalb ab.

⁹ BFH-Urteil vom 25.03.2015 - X R 14/12, BFH/NV 2015, 973, Rz 16; BFH-Urteile vom 12.12.1973 - VIII R 40/69, BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG 1964 [nunmehr Nrn. 3 und 4], und vom 23.04.1985 - VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18, unter II.2., zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853, unter I.3.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 32; Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2321; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 675, 846.

¹⁰ BFH-Urteile in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207.

¹¹ Vgl. Gunsenheimer, Die Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl., Rz 537; zur außerbilanziellen Hinzurechnung vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1986, 18, unter II.2.; BFH-Urteil in BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853, unter I.3.b; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz M 48, jeweils zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG.