



Betriebs Berater

3 | 2021

WpÜG ... GwG ... **Verwaltungsvermögen ... IFRS ... Arbeitsschutzkontrollgesetz ... Recht ...**

18.1.2021 | 76. Jg.
Seiten 129–192

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch

Regierungsentwurf zum FISG – Geschwindigkeit vor Konsequenz?

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Tobias Grau, RA, und **Militsa Decheva**, RAin

Die Konzernrichtlinie zur effizienten Handhabung von Matrixorganisationen | 131

Dr. Matthias Kieseewetter, LL.M., RA, und **Dr. Nico Frehse**, RA

Die Befreiung vom Pflichtangebot im Zusammenhang mit der Sanierung der Zielgesellschaft – ein Praxisbericht der letzten zehn Jahre | 135

Dr. Andreas Gätsch, RA, und **Dr. Johannes Bode**, RA

Mitteilungspflicht der typischen GmbH & Co. KG zum Transparenzregister nach § 20 GwG | 138

STEUERRECHT

Dipl.-Finw. (FH) **Dr. Andreas Kramer**, RA, und **Cornelia Kuhn**, RAin

Der Auslegungstreit zum „jungen Verwaltungsvermögen“ – endlich geklärt? | 151

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche

Verdeckte Schenkungen von Betriebsvermögen und Verschonung | 158

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dipl.-Kfm. **Jens Berger**, CPA, und Dipl.-Kffr. **Anja Fink**, WP/CPA

Impairmenttest nach IAS 36 in Zeiten der COVID-19-Pandemie | 171

ARBEITSRECHT

Prof. Franz Josef Düwell, Vors. RiBAG a. D.

Die Sicherung von Arbeitnehmerrechten in der Fleischwirtschaft im Arbeitsschutzkontrollgesetz | 180

Philip Bafteh, RA, und **Tillmann Vitt**

Infektionsschutz als Waffe im Arbeitsrecht – Die Blockierung von Betriebsratswahlen zu Zeiten der Pandemie | 183

BB-Kommentar

Zum Aufgabegewinn für ein häusliches Arbeitszimmer bei beschränkt abziehbaren Aufwendungen

PROBLEM

Der BFH hatte zur Ermittlung des Aufgabegewinns bei einem häuslichen Arbeitszimmer zu entscheiden.

Bildet ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, sind die hierfür getätigten Aufwendungen in vollem Umfang abziehbar (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 Halbs. 2 EStG). Bildet ein häusliches Arbeitszimmer zwar nicht den Mittelpunkt, steht aber sonst kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können lediglich 1250 Euro pro Jahr als Aufwendungen geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 Halbs. 1 EStG). Für die gesamte Wohnung entstehende Kosten wie Miete, Abschreibungen, Schuldzinsen, Betriebskosten etc. können für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich anteilig entsprechend der m² geltend gemacht werden. Hinzu treten Ausstattungs- und Einrichtungskosten des Arbeitszimmers. Die Grenze von aktuell 1250 Euro pro Jahr ist damit schnell erreicht.

Ist die Tätigkeit wie im BFH-Fall einer Gewinneinkunftsart i.S.d. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen, wird ein häusliches Arbeitszimmer zu Betriebsvermögen. Regelmäßig wird es sich um notwendiges Betriebsvermögen handeln. Schließlich wird ein häusliches Arbeitszimmer, welches den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ausmacht, typischerweise zu mehr als 50% betrieblich/beruflich genutzt. Dadurch ist das häusliche Arbeitszimmer oftmals – wie im BFH-Fall – steuerlich verstrickt. Bei Aufgabe der Tätigkeit muss im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der Wert des häuslichen Arbeitszimmers im Aufgabzeitpunkt berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 2 EStDV). Der Aufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 2 S. 1 EStG wird bezüglich des Arbeitszimmers ermittelt, indem der (fiktive) Veräußerungspreis um den Buchwert abzüglich der AfA vermindert wird. Umso höher die zu berücksichtigende AfA, desto höher der zu versteuernde Aufgabegewinn.

Der BFH hatte zu klären, was gilt, wenn die Abziehbarkeit der AfA nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 Halbs. 1 EStG beschränkt ist. Das FA hatte für das zwischen 1997 und 2001 genutzte Arbeitszimmer jährlich nur den beschränkten Betriebsausgabenabzug und damit auch nur eine beschränkte AfA zugelassen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns verminderte das FA den Buchwert jedoch um die vollständige AfA. Dies führte zu einem Aufgabegewinn. Im Klageverfahren gingen die Kläger davon aus, dass der Buchwert nur um die beschränkte AfA zu mindern sei, wodurch insgesamt ein Aufgabeverlust entstünde. Das FG folgte jedoch der Auffassung des FA. Die von den Klägern eingelegte Revision gegen das Urteil des Hessischen FG vom 1.2.2017 (12 K 1282/15, juris) wies der BFH als unbegründet zurück.

ZUSAMMENFASSUNG

Der BFH hat entgegen der Auffassung der Kläger entschieden, dass das FA bei der Ermittlung des Aufgabegewinns zurecht die vollständige AfA gewinnerhöhend berücksichtigt hat. Nach Auffassung des BFH ist darin kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG bzw. das Leistungsfähigkeitsprinzip zu sehen.

Das FG hatte vertreten, dass der beschränkte Betriebsausgabenabzug im Nachhinein rückgängig gemacht werde, wenn die vollständige AfA nicht gewinnerhöhend berücksichtigt würde. Dieser Auffassung schließt sich

der BFH an. Der Aufgabegewinn sei zutreffend ermittelt worden, indem vom Buchwert die vollständige AfA abgezogen und dem (fiktiven) Veräußerungspreis gegenübergestellt wurde. Der BFH lehnt es ab, statt der vollständigen AfA nur die eingeschränkte AfA abzuziehen und dadurch den Aufgabegewinn zu mindern. Hierbei verweist der BFH auf seine bisherige Rechtsprechung zu Berechnung des Gewinns bei vom Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 EStG betroffenen Wirtschaftsgütern.

Eine Korrektur dieses Ergebnisses – etwa im Wege der teleologischen Reduktion – sah der BFH abweichend zu Teilen des Schrifttums nicht als erforderlich an (vgl. Rn. 19). Hierfür fehle es an einem sinnwidrigen Ergebnis.

PRAXISFOLGEN

Die Entscheidung des BFH führt dazu, dass der beschränkte Betriebsausgabenabzug aus § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 Halbs. 1 EStG im Aufgabzeitpunkt nicht rückgängig gemacht wird. Das verdeutlicht folgendes Beispiel:

Der Selbstständige S erwirbt im Jahr 01 ein Arbeitszimmer mit einem Buchwert von 100 000 Euro. Die jährliche AfA beträgt nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a) EStG 2%, mithin 2000 Euro. Weil das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, kann S lediglich 1250 Euro pro Jahr als Betriebsausgaben geltend machen. Als S mit Abschluss des Jahres 02 seine Tätigkeit aufgibt, ist das Arbeitszimmer 110 000 Euro wert.

Der Aufgabegewinn beträgt $(110\,000\text{ Euro} - (100\,000\text{ Euro} - 2 \times 2000\text{ Euro})) = 14\,000\text{ Euro}$. Würde als AfA nur der tatsächlich geltend gemachte Betrag von jährlich 1250 Euro angesetzt werden, würde sich der Aufgabegewinn verringern: $110\,000\text{ Euro} - (100\,000\text{ Euro} - 2 \times 1250\text{ Euro}) = 12\,500\text{ Euro}$. Der Aufgabegewinn würde sich in diesem vereinfachten Beispiel exakt um die Differenz zwischen der vollständigen und der beschränkten AfA verringern. Daher ist dem BFH zuzustimmen, dass es folgerichtig ist, bei der Ermittlung des Aufgabegewinns den Buchwert um die vollständige AfA zu reduzieren. Nur so wird die Beschränkung der Abziehbarkeit auf 1250 Euro pro Jahr bei der Ermittlung des Aufgabegewinns beibehalten. Diesbezüglich ist in der Tat kein Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip erkennbar.

Fraglich erscheint eher, ob die Beschränkung der Abziehbarkeit auf 1250 Euro pro Jahr mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbar ist. Unterhält ein Steuerpflichtiger in einer Großstadt wie München ein Arbeitszimmer, wird der Betrag von 1250 Euro pro Jahr angesichts der Immobilienpreisentwicklung regelmäßig nicht ansatzweise den tatsächlichen Aufwendungen bzw. der AfA entsprechen.

Im Ergebnis sollten Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften im Hinblick auf ein häusliches Arbeitszimmer sehr genau prüfen, ob dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Ist dies nicht der Fall, kann die beschränkte Abzugsfähigkeit in Kombination mit einer starken Preissteigerung der Immobilie steuerlich äußerst nachteilig wirken.

Dr. Maximilian Dachauer ist als Rechtsanwalt im Steuerrecht in Düsseldorf tätig.

