

# Urteil vom 16. Juni 2020, VIII R 15/17

## Zur Berücksichtigung von beschränkt abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Ermittlung des Aufgabegewinns

ECLI:DE:BFH:2020:U.160620.VIIR15.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 16 Abs 2, EStG § 18 Abs 1, EStG § 18 Abs 3, EStG § 23 Abs 3 S 4, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 31. Januar 2017, Az: 12 K 1282/15

## 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.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 01.02.2017 - 12 K 1282/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Ermittlung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) zu berücksichtigen ist, dass der Abzug von Absetzung für Abnutzung (AfA) in Bezug auf das vom Kläger genutzte häusliche Arbeitszimmer während der betrieblichen Nutzung der Höhe nach beschränkt war.
- 2 Die Kläger sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Zum 31.12.2001 gab der Kläger seine selbständige nebenberufliche Tätigkeit als beratender Ingenieur auf. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehörte bis zu diesem Zeitpunkt ein häusliches Arbeitszimmer.
- 3 Da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet hatte, hatte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858) --EStG-- jährlich lediglich 2.400 DM der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der AfA zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Die kumulierte AfA für das seit dem Jahr 1997 genutzte Arbeitszimmer belief sich zum 31.12.2001 auf 65.722,74 DM. Während der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung einen Aufgabeverlust ermittelte, in dem auch ein Verlust aus der Entnahme des

Arbeitszimmers enthalten war, berücksichtigte das FA im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr bei den Einkünften des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit --neben einem laufenden Verlust in Höhe von 2.006 DM-- einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 23.723 DM. Bei dessen Ermittlung legte das FA (u.a.) einen gemeinen Wert des Arbeitszimmers in Höhe von 472.360 DM, einen Buchwert des Grund und Bodens in Höhe von 102.900 DM sowie einen Buchwert des Gebäudes --nach Abzug der gesamten AfA-- in Höhe von 315.336 DM zugrunde.

- 4 In dem hiergegen gerichteten Einspruchsverfahren wandten sich die Kläger u.a. gegen die buchwertmindernde Berücksichtigung der AfA des Arbeitszimmers bei der Ermittlung des Aufgabegewinns. In dem Einkommensteueränderungsbescheid vom 27.02.2003 gewährte das FA den --vom Kläger hilfsweise geltend gemachten-- Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG, so dass der vom FA weiterhin erfasste Aufgabegewinn in Höhe von 23.723 DM in voller Höhe steuerfrei blieb. Nachdem das FA dem Einspruch in anderen, hier nicht streitigen Punkten durch den weiteren Einkommensteueränderungsbescheid vom 02.03.2007 abgeholfen hatte, wies es den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 27.08.2007).
- 5 Die nachfolgende Klage, mit der die Kläger die Berücksichtigung eines Aufgabeverlustes in Höhe von 42.000 DM (angesetzter Veräußerungsgewinn in Höhe von 23.723 DM ./ . streitige AfA in Höhe von 65.722,74 DM = ./ . 41.999,74 DM) beehrten, blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, das FA habe den Aufgabegewinn zutreffend ermittelt. Bei der Berechnung des Gewinns sei der Buchwert für das häusliche Arbeitszimmer nicht um die (nicht abziehbare) AfA zu erhöhen gewesen. Dass der Betriebsausgabenabzug des Klägers während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers der Höhe nach auch in Bezug auf die AfA beschränkt gewesen sei, führe nicht dazu, dass die nicht abziehbare AfA bei der Berechnung des Aufgabegewinns mindernd zu berücksichtigen sei. Eine solche Berücksichtigung widerspräche dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, da es wirtschaftlich betrachtet zu einer Nachholung der AfA im Zeitpunkt der Aufgabe käme und damit die Abzugsbeschränkung rückgängig gemacht würde.
- 6 Ihre hiergegen gerichtete Revision begründen die Kläger im Wesentlichen mit der Verletzung von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Eine Ungleichbehandlung liege insbesondere deshalb vor, weil im Anwendungsbereich des § 23 EStG nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 05.10.2000 - IV C 3 -S 2256- 263/00 (BStBl I 2000, 1383, Rz 39) die AfA bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns für ein häusliches Arbeitszimmer, das dem vollständigen oder teilweisen Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unterlegen habe, dessen Buchwert nicht mindere. Diese Behandlung zeige, dass es nicht systemfremd sei, ein während der laufenden Einkünfteerzielung zu berücksichtigendes Abzugsverbot bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns rückgängig zu machen. Zudem dürfe das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG aus verfassungsrechtlichen Gründen die AfA nicht umfassen. Es liege überdies ein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG vor, denn die Besteuerung habe eine erdrosselnde Wirkung.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des Hessischen FG vom 01.02.2017 - 12 K 1282/15 aufzuheben und den Einkommensteueränderungsbescheid 2001 vom 02.03.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.08.2007 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Aufgabeverlust in Höhe von 42.000 DM berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Das FG hat zutreffend erkannt, dass für die Berechnung des Aufgabegewinns der sich nach Abzug der AfA ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers maßgeblich ist. Die beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit beeinflusst weder dessen Buchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, noch kann die zuvor nicht abziehbare AfA bei der Ermittlung des Aufgabegewinns auf andere Weise gewinnmindernd berücksichtigt werden. Verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Rechtslage bestehen nicht.

- 11** 1. Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns des Klägers gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG ist der sich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers zu berücksichtigen, wie er sich nach Abzug der AfA ergibt.
- 12** a) Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehört der Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens, das der selbständigen Arbeit dient (§ 18 Abs. 3 Satz 1 EStG). Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Der Aufgabegewinn ist durch Gegenüberstellung des sich aus der Schlussbilanz ergebenden (Buch-)Werts des Betriebsvermögens einerseits und des --sich ggf. aus einer Aufgabebilanz ergebenden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.05.2015 - X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 35 ff.)-- "Aufgabe-Endvermögens" i.S. des § 16 Abs. 3 EStG andererseits zu ermitteln (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.). 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 (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG).
- 13** b) Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG zu ermitteln (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG). Maßgebend sind die Werte der auf den Aufgabezeitpunkt aufgestellten Schlussbilanz (Senatsbeschluss 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). 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 (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).
- 14** c) Danach ist dem vorliegend unstreitigen Wert des Aufgabe-Endvermögens, zu dem auch der ebenfalls unstreitige gemeine Wert des Arbeitszimmers (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) gehört, der sich aus der Schlussbilanz (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) ergebende Buchwert des Betriebsvermögens des Klägers gegenüberzustellen. Das zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende häusliche Arbeitszimmer war als selbständiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2017 - X R 1/16, BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181, Rz 17 f., m.w.N.; Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 120 ff.; Kanzler, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2018, 2249, 2255 f.) gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten, vermindert um die AfA, in die Schlussbilanz aufzunehmen. Dabei hat das FG das Arbeitszimmer des Klägers zutreffend mit dem sich unter Berücksichtigung der AfA nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ergebenden Buchwert (Gebäudeanteil) in Höhe von 315.336 DM berücksichtigt.
- 15** 2. Der sich nach Abzug der AfA ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers ist ungeachtet der Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG für die Berechnung des Aufgabegewinns maßgebend (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 16** a) Dem steht nicht entgegen, dass der Betriebsausgabenabzug des Klägers für das häusliche Arbeitszimmer, welches nach den bindenden Feststellungen des FG nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet hatte, gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG auf 2.400 DM jährlich beschränkt war und zu den nur beschränkt abziehbaren Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG auch die AfA gehörte (vgl. BFH-Urteile vom 28.08.2003 - IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327, unter II.4., und vom 06.07.2005 - XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18, unter II.2.c; vgl. auch BFH-Urteile vom 20.08.1986 - I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108, unter II.2.b, und I R 80/83, BStBl II 1986, 904, unter II.2., sowie vom 08.10.1987 - IV R 5/85, BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853, unter I.3.b, jeweils zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG; Broudré, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1998, 625, 631; HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1520; Stadie, Finanz-Rundschau --FR-- 2016, 289).
- 17** b) 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 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 (BFH-Urteil vom 25.03.2015 - X R 14/12, BFH/NV 2015, 973, Rz 16; Senatsurteile 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). § 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 (Senatsurteil in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207). 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 (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).

- 18** 3. Die infolge der Abzugsbeschränkung (teilweise) nicht abziehbare AfA kann auch nicht auf andere Weise gewinnmindernd bei der Ermittlung des Aufgabegewinns berücksichtigt werden.
- 19** a) Entgegen einer teilweise in der Literatur vertretenen Auffassung (HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1537; Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 4 Rz 705, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG [anders Watrin in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 4 Rz 829, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG]; Stadie, FR 2016, 289, 292 ff.; vgl. auch Broudré, DStR 1995, 1733, 1739; Wenzig, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBP-- 1979, 272, 277 f., zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) und gelegentlich in der Rechtsprechung des BFH --in nicht entscheidungserheblichen Erwägungen-- geäußerter Zweifel (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 327, unter II.4., und in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18, unter II.2.c; vgl. auch Senatsurteil vom 14.05.2019 - VIII R 16/15, BFHE 264, 451, BStBl II 2019, 510, Rz 28 am Ende) sind die "Gewinnrealisierungstatbestände", vorliegend namentlich § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 EStG, nicht --zum Zweck der gewinnmindernden Berücksichtigung der während der laufenden betrieblichen Tätigkeit zum Teil nicht abziehbaren AfA-- teleologisch zu reduzieren (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 973, Rz 22 am Ende; im Ergebnis gleicher Ansicht Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2321; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 98; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 846).
- 20** aa) Eine teleologische Reduktion einer Norm kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung der Regelung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.06.2018 - VIII R 14/15, BFHE 262, 66, BStBl II 2018, 755, m.w.N.).
- 21** bb) Dies ist vorliegend nicht der Fall. Bleibt die Berechnung des Aufgabegewinns gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG von der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unberührt, werden sämtliche Steuerpflichtige bei der Ermittlung des Aufgabegewinns unabhängig davon gleichbehandelt, in welchem Umfang die Aufwendungen für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben abgezogen werden konnten.
- 22** Dieses Ergebnis ist nicht sinnwidrig, sondern entspricht der ausdrücklichen Anordnung des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG. Danach dürfen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen den Gewinn nicht mindern. Hieraus folgt, dass die Abzugsbeschränkung nicht nur für die Ermittlung des laufenden Gewinns gilt, sondern sie --dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechend-- auch bei der Ermittlung eines Veräußerungs-, Aufgabe- bzw. Entnahmegewinns zu beachten ist und sich damit im Totalgewinn widerspiegeln muss. Anderenfalls würde genau das, was gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen ist, im Zusammenhang mit der Veräußerung, Entnahme oder Aufgabe geschehen: Die Aufwendungen würden den Gewinn mindern und damit würde das gesetzliche Abzugsverbot bei der Ermittlung des Veräußerungs-, Entnahme- bzw. Aufgabegewinns rückgängig gemacht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 973, Rz 21, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG; Senatsurteil in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 3 und 4 EStG; Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2321, und Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 675, allgemein zu § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 564, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG; Arndt, FR 1984, 412, 414; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz M 51, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1810, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, und Weiss, NWB 2015, 2774, 2782, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG). Anders als vom Gesetz gewollt, ergäbe sich kein Unterschied zwischen Steuerpflichtigen, deren Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer unbeschränkt abziehbar waren, und denjenigen Steuerpflichtigen, die den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unterlegen haben.
- 23** b) Durch die Berücksichtigung nur des Buchwerts des von der Abzugsbeschränkung betroffenen Wirtschaftsguts bei der Ermittlung des Aufgabegewinns wird der Steuerpflichtige auch nicht "doppelt bestraft" (so z.B. Apitz, StBP 1996, 323, 326; Broudré, DStR 1995, 1733, 1739; Frotscher in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 4 Rz 705, zu § 4 Abs. 5 Satz 1

Nr. 3 EStG). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG wird lediglich einmal, bei der Ermittlung des laufenden Gewinns, angewandt. Im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns greift es nicht erneut, sondern es wird lediglich nicht rückgängig gemacht.

- 24** Hierdurch kommt es auch nicht zur Besteuerung eines "Scheingewinns" (anderer Ansicht HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1537; Stadie, FR 2016, 289, 297). Denn dem Steuerpflichtigen wird im Rahmen der Aufgabe kein Veräußerungserlös oder Entnahmewert zugerechnet, den er tatsächlich nicht erlangt hat, sondern es wird lediglich der Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Ermittlung des laufenden Gewinns durch eine typisierende Höchstgrenze mit Wirkung für den Totalgewinn beschränkt.
- 25** c) Die vom Kläger begehrte gewinnmindernde Berücksichtigung der (teilweise) nicht abziehbaren AfA bei der Ermittlung des Aufgabegewinns kann auch nicht aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG hergeleitet werden. Die Regelung kann --mangels planwidriger Regelungslücke-- weder analog auf den Streitfall Anwendung finden, noch enthält sie ein Grundprinzip, nach dem im Falle der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens (oder im Rahmen eines anderen Gewinnrealisierungstatbestands: hier § 16 Abs. 3 EStG) stets nur die um die tatsächlich abziehbare AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berücksichtigen sind (anderer Ansicht Kanzler, NWB 2018, 2249, 2258 f.; Stadie, FR 2016, 289, 293 f.).
- 26** Angesichts der grundlegenden Unterschiede in der Besteuerung von Betriebs- und Privatvermögen können aus § 23 EStG keine allgemeingültigen Prinzipien für die Gewinnermittlung bei den betrieblichen Einkünften abgeleitet werden (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.1962 - VI 10/62 S, BFHE 76, 317, BStBl III 1963, 116). Das Einkommensteuerrecht geht --nach wie vor-- vom sog. Dualismus der Einkunftsarten aus (vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 8 Rz 181 ff.). Nur bei den Gewinneinkunftsarten werden die zur Erzielung der Einkünfte eingesetzten Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich dem Betriebsvermögen zugeordnet. Das Betriebsvermögen ist derart "steuerverstrickt", dass Wertveränderungen in vollem Umfang der Besteuerung unterliegen. Die zur Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzten Wirtschaftsgüter gehören dagegen einkommensteuerlich zum Privatvermögen. Sie sind --abgesehen von den Fällen der §§ 17 Abs. 2, 20 Abs. 2, 23 EStG-- nicht steuerverstrickt. Wertveränderungen des Privatvermögens unterliegen daher im Grundsatz nicht der Besteuerung.
- 27** d) Schließlich ist es aus den dargelegten Gründen auch ausgeschlossen, die nicht abziehbare AfA in anderer Weise --etwa durch Abzug eines Korrekturpostens vom Aufgabegewinn-- zu berücksichtigen (vgl. z.B. Stadie, FR 2016, 289, 295: außerbilanziell wie eine Einlage).
- 28** 4. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Besteuerung des Aufgabegewinns unter Berücksichtigung des um die nicht abziehbare AfA geminderten Buchwerts bestehen nicht.
- 29** a) Ein Verstoß gegen den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt nicht vor (anderer Ansicht HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1537; Broudré, DStR 1995, 1733, 1739; Kanzler, NWB 2018, 2249, 2258; Stadie, FR 2016, 289, 293; Frotscher in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 4 Rz 705, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG [anders aber Watrin in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 4, Rz 829, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG]; offengelassen von BFH-Urteilen in BFH/NV 2004, 327, unter II.4.; in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18, unter II.2.c, und vom 18.04.2012 - X R 57/09, BFHE 237, 311, BStBl II 2012, 770, Rz 56; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 264, 451, BStBl II 2019, 510, Rz 28 am Ende).
- 30** aa) Nach dem im Einkommensteuerrecht geltenden objektiven Nettoprinzip wird zwar nur das Nettoeinkommen, d.h. die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen, besteuert (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 40, 42). Dieses Prinzip wird bei der Besteuerung einer Betriebsaufgabe, der Veräußerung eines Wirtschaftsguts bzw. seiner Überführung ins Privatvermögen in der Weise umgesetzt, dass die noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Form des Buchwerts gewinnmindernd berücksichtigt werden. In der Summe aus jährlicher AfA, ggf. Sonderabschreibungen und (Rest-)Buchwert werden dadurch die gesamten vom Steuerpflichtigen getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigt.
- 31** bb) Aus dem objektiven Nettoprinzip kann nicht geschlossen werden, dass die gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht abziehbaren AfA-Beträge im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, der Veräußerung oder der Entnahme des Wirtschaftsguts gewinnmindernd berücksichtigt werden müssten (anderer Ansicht Kanzler, NWB 2018, 2249, 2258; Stadie, FR 2016, 289, 292 f.). § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG enthält eine Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip, die nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstößt (BVerfG-Urteil

vom 07.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl II 2000, 162, unter B.II.2.c; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 47; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27.07.2015 - GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 78, sowie BFH-Urteil in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18, unter II.2.c; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 973, Rz 19, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG). Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den tatsächlichen Aufwand für das häusliche Arbeitszimmer in vollem Umfang berücksichtigt. Der Gesetzgeber darf lediglich den Abzug eines in realitätsgerechter Höhe typisierten Betrags gestatten, weil die Aufwendungen im Fall des häuslichen Arbeitszimmers die Kosten der allgemeinen Lebensführung i.S. des § 12 EStG berühren. Die Festlegung der Höchstgrenze auf 2.400 DM in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG hält sich im Rahmen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers und ist realitätsgerecht. Individuell gestaltbare Besonderheiten dürfen bei der Festlegung einer typisierenden Höchstgrenze unberücksichtigt bleiben (BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 297, BStBl II 2000, 162, unter B.II.2.c; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 47).

- 32** cc) Die danach verfassungsrechtlich zulässige Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für das häusliche Arbeitszimmer bei der Berechnung des laufenden Gewinns wird --wie dargelegt-- im Rahmen der Gewinnrealisierungstatbestände nicht weiter vertieft, sondern lediglich nicht wieder rückgängig gemacht. Dies ist folgerichtig und unterliegt keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Darf der Gesetzgeber die abziehbaren Erwerbsaufwendungen einschließlich AfA ohne Verfassungsverstoß durch eine Höchstgrenze typisieren, so muss er die darüber hinausgehenden Aufwendungen von Verfassungen wegen auch nicht am Ende des Zeitraums der betrieblichen Nutzung zum Abzug zulassen.
- 33** b) Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich schließlich nicht aus einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die ein häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt haben (anderer Ansicht Kanzler, FR 2013, 36, 37; offengelassen von BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 327, unter II.4.).
- 34** aa) Im Rahmen der Besteuerung eines privaten Veräußerungsgeschäfts sind nach Auffassung der Finanzverwaltung AfA-Beträge für das häusliche Arbeitszimmer nicht gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG zu berücksichtigen, wenn der Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG ausgeschlossen war (BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383, Rz 39; gleicher Ansicht Feldgen in Korn, § 4 EStG Rz 1107; Kanzler, NWB 2018, 2249, 2255; HHR/Paul, § 4 EStG Rz 1537; Stadie, FR 2016, 289, 293). War der Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG auf den Höchstbetrag von 2.400 DM beschränkt, soll dies aus Vereinfachungsgründen ebenfalls gelten (BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383, Rz 39).
- 35** bb) Es kann dahinstehen, ob dieser Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen ist, denn ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz läge auch bei einer unterschiedlichen Behandlung eines zur Erzielung von Gewinneinkünften einerseits und von Überschusseinkünften andererseits eingesetzten Arbeitszimmers nicht vor.
- 36** Das Einkommensteuerrecht wird --wie dargelegt-- vom sog. Dualismus der Einkunftsarten bestimmt. Die dadurch bedingte unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Erfassung von Wertsteigerungen im Betriebs- und Privatvermögen ist nach der Rechtsprechung des BVerfG mit dem Gleichheitssatz vereinbar (BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz 68 f., 83, sowie 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, Rz 64; BFH-Urteil vom 06.04.2016 - I R 61/14, BFHE 253, 348, BStBl II 2017, 48, Rz 22). Mangels eines der Überführung eines Wirtschaftsguts ins Privatvermögen vergleichbaren Gewinnrealisierungstatbestands bei den Überschusseinkünften kommt im vorliegenden Fall der Betriebsaufgabe daher von vornherein keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht.
- 37** c) Eine gegen Art. 14 Abs. 1 GG verstoßende erdrosselnde oder die Substanz des Eigentums beeinträchtigende Wirkung der Besteuerung (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 08.04.1997 - 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, unter C.I.1.; BVerfG-Beschlüsse vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.3., und vom 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, unter C.II.) haben die Kläger nicht dargelegt, zumal der Aufgabegewinn beim Kläger aufgrund des Freibetrags aus § 16 Abs. 4 EStG im Ergebnis steuerfrei bleibt.
- 38** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.