

Urteil vom 25. März 2015, X R 14/12

Unangemessener Repräsentationsaufwand - Berechnung des Veräußerungsgewinns

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. Oktober 2011, Az: 1 K 1415/10

Leitsätze

NV: Zur Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts ist der Buchwert vom Veräußerungspreis in Abzug zu bringen. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf einen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht abzugsfähigen Teil der AfA kommt nicht in Betracht.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 14. Oktober 2011 1 K 1415/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2006 als Handelsvertreter für den Vertrieb von Fertighäusern Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 EStG).
- 2 Die Kläger wenden sich gegen die der Einkommensteuerfestsetzung 2006 zugrunde liegende Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung eines zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehörenden Wohnmobils (mobiles Verkaufsbüro). Dieses Fahrzeug war vom Kläger am 30. Juni 2001 für 172.560,48 DM netto angeschafft und am 28. August 2006 zum Preis von 45.689,66 € veräußert worden. In Bezug auf die Anschaffungskosten hatten sich die Kläger mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine im Jahr 2005 für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 durchgeführte Außenprüfung dahingehend verständigt, dass 40 % der Aufwendungen für das Wohnmobil gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht abzugsfähig sind.
- 3 Hinsichtlich des allein in Streit stehenden Gewinns aus der Veräußerung des Wohnmobils vertrat das FA die Auffassung, die bei der Gewinnermittlung in den Vorjahren --in Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG-- in Ansatz gebrachten außerbilanziellen Zurechnungen in Höhe von 40 % der geltend gemachten Absetzung für Abnutzung (AfA) müssten bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns außer Betracht bleiben. Das Fahrzeug (Buchwert im Veräußerungszeitpunkt: 21.182 €) habe als einheitliches Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des Klägers gehört. Dementsprechend sei der aus dem Verkauf erzielte Gewinn (24.507,66 €) in voller Höhe zu besteuern.
- 4 Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA unter Verweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Dezember 1973 VIII R 40/69 (BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207) und vom 23. April 1985 VIII R 300/81 (BFH/NV 1986, 18) zurück.
- 5 Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1627 veröffentlichtem Urteil vom 14. Oktober 2011 1 K 1415/10 als unbegründet ab. Dabei stützte sich das Gericht auf die bereits vom FA zitierten BFH-Entscheidungen und führte aus, dass die Steuerbarkeit des Gewinns aus der Veräußerung des Wohnmobils aus dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Klägers resultiere. Die Höhe

des Veräußerungsgewinns richte sich nach dem Unterschied zwischen Buchwert und Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten. Der auf die allgemeine Lebensführung entfallende Teil der AfA, der zwar nicht den Gewinn der früheren Veranlagungszeiträume, jedoch den Buchwert des Fahrzeugs beeinflusst habe, mindere den Veräußerungsgewinn nicht.

- 6 Zur Begründung ihrer Revision führen die Kläger aus, das FG habe allein auf die Zugehörigkeit des Wohnmobils zum Betriebsvermögen abgestellt und dabei die Rechtsprechung des BFH zum objektiven Nettoprinzip, insbesondere die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672), unberücksichtigt gelassen. Außerdem habe das Gericht nicht näher untersucht bzw. danach differenziert, ob bei der Veräußerung des Wohnmobils ein steuerpflichtiger Gewinn entstanden sei.
- 7 Insofern sei in der Literatur von Broudré (in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Lfg. 199, Stand August 2000, § 4 EStG Rz 1536) zum Abzugsverbot von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) vertreten worden, dass der Veräußerungsgewinn um die nicht abgezogene AfA im Wege einer teleologischen Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands durch entsprechende Erhöhung des Buchwerts zu mindern sei, um die Versteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden. Auch Frotscher führe in Bezug auf das Abzugsverbot für Aufwendungen für Gästehäuser (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG) aus, eine Versteuerung stiller Reserven, die auf steuerlich nach § 4 Abs. 5 EStG nicht abzugsfähigen AfA-Beträgen beruhe, sei mit dem Zweck der Einkommensbesteuerung, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen, nicht zu vereinbaren. Denn damit werde eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unterstellt, die so nicht vorliege, soweit sie nur buchmäßig auf steuerlich nicht berücksichtigungsfähige Aufwendungen zurückzuführen sei. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG sei nur gerechtfertigt, um einen als unangemessen empfundenen Aufwand vom steuerlichen Abzug auszuschließen; dies rechtfertige aber keine doppelte steuerliche Belastung, die wie eine Strafsteuer wirke. Es solle daher im Wege der Analogie zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus § 3c EStG der Umkehrschluss gezogen werden, dass Betriebseinnahmen, die auf steuerlich vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen beruhen, nicht steuerbar seien (s. aktuell Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 4 Rz 705).
- 8 Die daran im übrigen Schrifttum mehrheitlich geübte Kritik, wonach dies zu einer steuerwirksamen Nachholung des nicht abzugsfähigen AfA-Anteils führe, sei im Streitfall nur zum Teil berechtigt. Aus der Gegenüberstellung des "unkorrigierten" (24.507,66 €) und des "um 40 % korrigierten" Veräußerungsgewinns (14.704,60 €) werde ersichtlich, dass andernfalls ein Scheingewinn in Höhe von 9.803,06 € besteuert werde, obwohl insoweit wegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG keine AfA berücksichtigt worden sei und es mithin an der nach dem objektiven Nettoprinzip maßgeblichen "steuerpflichtige(n) Veranlassung" fehle.
- 9 Aus der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Verkaufspreis ergebe sich, dass im Streitfall kein "realer Gewinn", sondern ein "realer Verlust" erzielt worden sei. Da hiernach ein rein steuerlicher Buchgewinn besteuert werden solle, dürfe sich dies nur auf denjenigen Buchgewinn beziehen, der vorher durch steuerlich wirksame AfA den Buchwert gemindert habe. Aus demselben Grund sei das vom FG herangezogene BFH-Urteil in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207 nicht auf den Streitfall übertragbar. In dem dort zugrunde liegenden Fall sei ein realer Veräußerungsgewinn erzielt worden mit der Folge, dass der Ansatz eines nicht um die nicht abzugsfähige AfA geminderten Buchwerts dort bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich zu einer Nachholung der AfA im Veräußerungszeitpunkt geführt hätte.
- 10 Im Übrigen beruhe der Buchgewinn vorliegend ausschließlich auf einer im Jahr 2001 vorgenommenen Sonder-AfA und der hohen degressiven AfA in den Anfangsjahren. Bei Vornahme einer nur linearen AfA hätte sich im Veräußerungszeitpunkt ein buchmäßiger Verlust ergeben.
- 11 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 25. Juli 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2010 mit der Maßgabe abzuändern, dass die Berücksichtigung eines Gewinns aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Wohnmobils entfällt, hilfsweise diesen Gewinn um 40 % auf 14.704,60 € herabzusetzen.
- 12 Das FA tritt der Revision der Kläger entgegen und beantragt, diese zurückzuweisen.
- 13 Es verweist in erster Linie auf die von der Rechtsansicht der Kläger abweichende herrschende Meinung im Schrifttum, die gegenläufige höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207, und in BFH/NV 1986, 18; BFH-Beschluss vom 10. Januar 1991 IV B 105/89, BFH/NV 1991, 386) und die darauf fußende Verwaltungsvorschrift H 4.10 (1) der Einkommensteuer-Hinweise. Entgegen dem Vortrag der Kläger sei

zudem nicht von einem rein steuerlichen (Buch-)Gewinn bzw. realen Verlust auszugehen, weil das Wohnmobil während seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Klägers einer technischen und wirtschaftlichen Abnutzung unterlegen habe, aufgrund derer ein tatsächlicher Wertverlust eingetreten sei. Hinsichtlich der AfA-Methode habe den Klägern ein Wahlrecht zwischen degressiver und linearer AfA zugestanden. Durch die Inanspruchnahme von degressiver AfA sowie von Sonderabschreibungen habe sich der Kläger zunächst einen Liquiditätsvorteil verschafft und gleichzeitig höhere stille Reserven aufgebaut, die im Veräußerungsfall aufzudecken seien. Somit liege ein realer Gewinn aus der Veräußerung des zwischenzeitlich im Wert geminderten Wirtschaftsguts vor. Eine nur teilweise Bilanzierung des Wohnmobils komme nicht in Betracht, weil es sich zu 100 % um Betriebsvermögen bzw. bei den Abschreibungsbeträgen zu 100 % um Betriebsausgaben handle. Eine andere Möglichkeit ergebe sich insbesondere nicht aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, weil dadurch veranlasste Zurechnungen außerbilanziell erfolgten. Eine Vorschrift, die derartige Zurechnungen auch im Veräußerungsfall gestatte, gebe es nicht. Eine teleologische Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands oder eine Analogie zu § 3c EStG kämen nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 15** Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Wohnmobils keine Buchwerterhöhung um den gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht abzugsfähigen Teil der AfA vorzunehmen ist.
- 16** 1. Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die vom (teilweisen) Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG betroffen sind, zur Berechnung des Veräußerungsgewinns als Buchwert der Wert anzusetzen ist, der sich unter Berücksichtigung der --den Gewinn bisher nicht beeinflussenden-- AfA ergibt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 111, 101, BStBl II 1974, 207; in BFH/NV 1986, 18, unter II.2., und vom 8. Oktober 1987 IV R 5/85, BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853, unter I.3.; BFH-Beschluss in BFH/NV 1991, 386). Die gesetzliche Befugnis hierzu ergibt sich im Streitfall aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Danach darf der auf einen unangemessenen Repräsentationsaufwand zurückzuführende Teil ("soweit") der Betriebsausgaben (AfA) den Gewinn nicht mindern.
- 17** 2. Dem ist das Schrifttum zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ganz überwiegend gefolgt (vgl. Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 874; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1810; Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 4 Rz 208, 603; Seifert in Korn, § 4 EStG Rz 1154; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz M 100 f.; HHR/ Stapperfend, § 4 EStG Rz 1647; kritisch dagegen Wenzig, Die steuerliche Betriebsprüfung 1979, 272, 277 f.).
- 18** 3. Im Streitfall besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.
- 19** a) Dass der Steuerpflichtige einen Teil der AfA nicht berücksichtigen kann, beruht auf einer zulässigen Einschränkung des objektiven Nettoprinzips durch den Gesetzgeber (so zutreffend HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1102 und 1601). Es ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip einschränken kann, wenn der der Einkünfteerzielung dienende Aufwand zugleich die allgemeine Lebensführung berührt (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, zur beschränkten Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer). Auch die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG geht, wie bereits der Gesetzeswortlaut zeigt, von dem Zusammenhang des als unangemessen angesehenen Aufwands mit der persönlichen Lebensführung aus.
- 20** b) Dass ein Teil der vor der Veräußerung des Wirtschaftsguts angefallenen Betriebsausgaben nicht abziehbar war, führt aber nicht dazu, dass der Veräußerungserlös in diesem Umfang nicht der Besteuerung unterliegt. Maßgebender Grund für die Erfassung des vollständigen Veräußerungserlöses als Betriebseinnahme ist die Tatsache, dass ein bewegliches Wirtschaftsgut, welches zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, in vollem Umfang, also zu 100 %, zum Betriebsvermögen gehört und daher der Veräußerungserlös auch zu 100 % eine Betriebseinnahme ist. Im Gegensatz zur Behandlung gemischt genutzter Grundstücke, die je nach Funktionszusammenhang eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen, gilt bei anderen Wirtschaftsgütern, dass sie entweder in vollem Umfang als Wirtschaftsgüter des Privat- oder solche des Betriebsvermögens einzustufen sind. Dementsprechend sind im Betriebsvermögen erzielte Veräußerungserlöse grundsätzlich vollständig und im Privatvermögen erzielte Veräußerungserlöse regelmäßig nicht steuerverstrickt.

- 21** c) Der Gesetzeswortlaut und die Gesetzssystematik lassen es nicht zu, von dem tatsächlich erzielten Veräußerungserlös nicht nur den Buchwert, sondern zusätzlich die wegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht abziehbar gewesene AfA ganz oder zum Teil gewinnmindernd zu berücksichtigen. Denn zum einen hätte eine solche Vorgehensweise zur Folge, dass abweichend von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG das (teilweise) Abzugsverbot wieder rückgängig gemacht würde. Zum anderen muss in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass eine ganz oder teilweise zusätzliche Berücksichtigung der bisher nicht abziehbaren Betriebsausgaben im Veräußerungsfall nicht mit der steuerlichen Behandlung der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden, gemischtgenutzten beweglichen Wirtschaftsguts in Einklang zu bringen wäre. Denn wird ein solches Wirtschaftsgut veräußert, wird der laufende Veräußerungsgewinn nach normalen Regeln (Veräußerungspreis abzüglich Buchwert) ermittelt. Es bleibt also im Falle einer beispielsweise zuvor gegebenen 20 %-igen Nutzung des Wirtschaftsguts bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns unberücksichtigt, dass 20 % aller Aufwendungen für das Wirtschaftsgut --und damit auch der AfA-- als Aufwandsentnahme zu behandeln waren und sich steuerlich nicht auswirken konnten. Dieses Ergebnis ist konsequent, weil umgekehrt im Falle einer betrieblichen Mitnutzung eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts der Aufwand im Umfang des betrieblichen Nutzungsanteils einschließlich der anteiligen AfA im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgabe anzusehen ist, ein Gewinn aus der Veräußerung dieses Wirtschaftsguts aber grundsätzlich als nicht steuerbar behandelt wird.
- 22** d) Da das teilweise Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ausschließlich dazu dient, den bei typisierender Betrachtung unangemessenen Teil der Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug auszunehmen, kann dieser Norm nicht entnommen werden, abweichend von den allgemeinen Grundsätzen unterliege auch die bei einer Veräußerung betroffene Einnahmeseite besonderen Regelungen. Hierin liegt weder ein Widerspruch zu den Erwägungen des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 noch vermag der Senat darin --auch unter Berücksichtigung der Erwägungen des IV. und XI. Senats des BFH betreffend die Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer (vgl. Urteile vom 28. August 2003 IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327, unter II.4., und vom 6. Juli 2005 XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18, unter II.2.c; m. Anm. Bergkemper in Finanz-Rundschau 2006, 228, jeweils nicht tragend)-- Ansätze für eine wie auch immer geartete teleologische Reduktion der Regelungen über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu erkennen.

III.

- 23** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de