

Arbeitszimmer: Verfassungswidrigkeit und andere aktuelle Aspekte

Zusammenfassung

Seit 2007 lässt sich das häusliche Arbeitszimmer nur noch dann bei der Steuer absetzen, wenn es den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt. Diese gesetzliche Einschränkung verstößt zumindest in Teilen gegen die Verfassung, entschied das BVerfG mit einem am 29.7.2009 veröffentlichten Beschluss^[1]. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, die Neuregelung insoweit rückwirkend zu ändern. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet die Auswirkungen der Entscheidung sowie weitere aktuelle Aspekte rund um das heimische Büro.

1. Einschätzungen des BVerfG

Das BVerfG reagierte mit der Mehrheit von 5:3 Stimmen mit Beschluss v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09) auf die Vorlage vom FG Münster^[1] und ordnet an, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz nicht mehr anwenden dürfen und **laufende Verfahren auszusetzen** sind. Das betrifft das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, sofern für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung** steht - also der klassische **Lehrerfall**.

Denn die **seit 2007 geltende Neuregelung** beim häuslichen Arbeitszimmer ist **insoweit verfassungswidrig** und verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG, soweit die Aufwendungen auch dann von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Der Gesetzgeber ist daher verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand **rückwirkend ab 2007** zu beseitigen.

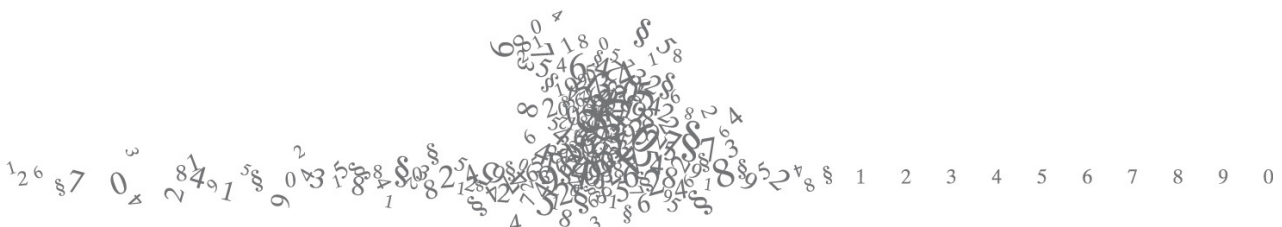
Wichtig

Nicht beanstandet wurde hingegen die Ausdehnung des Abzugsverbots auf die Fälle, in denen das Büro zu mehr als 50 % beruflich genutzt wird, aber nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (und ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht).

Insoweit hat das BVerfG also zu beiden ab 2007 eingeführten Kürzungsregelungen entschieden - allerdings mit unterschiedlichem Tenor.

1.1 Der sog. Lehrer-Fall

Die Neuregelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verstößt insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, als die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann von der steuerlichen



Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dies hat der Gesetzgeber rückwirkend auf den 1.1.2007 zu beseitigen. Beanstandet wurden insbesondere zwei Verstöße:

1. Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt vom EStG eine an der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete hinreichend folgerichtige Ausgestaltung seiner Belastungsentscheidungen nach dem objektiven Nettoprinzip. Sofern betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind, bedarf dies eines besonderen sachlichen Grundes, um den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes zu genügen. Daran fehlt es hier, zumal fiskalische Gründe nicht geeignet sind. Das Ziel der Vermehrung von Einnahmen stellt für sich genommen keinen hinreichenden sachlichen Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausgestaltung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen dar. Denn diesem Ziel dient jede - auch willkürliche - steuerliche Mehrbelastung.
2. Darüber hinaus verfehlt die Neuregelung das Gebot einer hinreichend realitätsgerechten Typisierung. Denn der Mangel eines alternativen Arbeitsplatzes, der sich durch die Vorlage einer Bescheinigung des Arbeitgebers ohne weiteres nachweisen lässt, liefert eine leicht nachprüfbare Tatsachenbasis für die Feststellung der tatsächlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung und damit die Möglichkeit einer typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre. Der Vereinfachung, Streitvermeidung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird das Abzugsverbot bei der Fallgruppe "kein anderes Arbeitszimmer" als realitätsgerechte Typisierung nicht gerecht.

Wichtig

Bei einer gesetzlichen Neuregelung ist es möglich, die bis 2006 geltende grob typisierende **Höchstgrenze von 1.250 EUR** im Jahr wieder einzuführen. Diese Deckelung hat das BVerfG nicht beanstandet, weil hierdurch vermieden werden kann, dass sich Berufstätige ein großzügig bemessenes und luxuriös ausgestattetes Arbeitszimmer einrichten und steuerlich geltend machen können. Außerdem kann so die **private Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers** pauschal berücksichtigt werden.

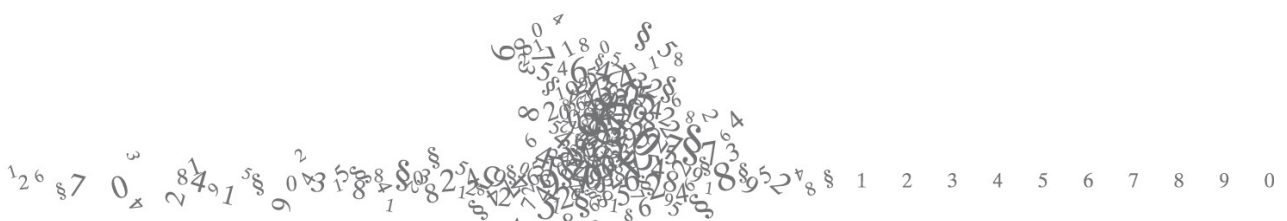
Insoweit können die finanziellen Auswirkungen für die öffentlichen Haushalte beschränkt werden und das Erstattungspotential für Berufstätige ohne Arbeitsplatz könnte geringer ausfallen als erhofft.

Hinweis

Nach Einschätzung des Deutschen Lehrerverbands verfügt - abgesehen von den Schulleitern - kaum einer der **bundesweit 800.000 Lehrer** über einen Arbeitsplatz, an dem er seinen Unterricht vorbereiten kann. Insbesondere für diese Berufsgruppe kommt der nachträgliche - ggf. gedeckelte - Abzug in Betracht.

Da der Höchstbetrag von 1.250 EUR seit 1996 galt, ist eine leichte Anpassung nach oben - z. B. auf 1.500 EUR - nicht ausgeschlossen.

1.2 Fälle mit überwiegender Heimarbeit



4. Anderer Arbeitsplatz

Aufgrund des BVerfG-Urteils kommt der Frage wieder Bedeutung zu, was ein anderer Arbeitsplatz ist. Dies ist grundsätzlich **jede Räumlichkeit, die zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist**; weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit bestehen nicht.

Der andere Arbeitsplatz steht allerdings nur dann für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung, wenn ihn der **Selbstständige oder Arbeitnehmer** in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann, wenn ihm der andere Arbeitsplatz also tatsächlich für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht.

Keinen anderen Arbeitsplatz haben regelmäßig

- **Lehrer**, die für ihre Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch haben;
 - **Angestellte im Außendienst**, für die der Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung stellt^[1].
 - **Orchestermusiker**, die im Konzertsaal keine Möglichkeit haben zu üben und dies im häuslichen Arbeitszimmer tun;
 - **Angestellte Krankenhausärzte**, denen für die freiberufliche Gutachtertätigkeit im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht;
 - **EDV-Berater**, die außerhalb der regulären Arbeitszeit vom heimischen Büro aus Bereitschaftsdienst ausüben, weil sie dafür den Arbeitsplatz beim Arbeitgeber nicht nutzen können;
- Bankangestellte** mit erheblichem Arbeitspensum, das auch außerhalb der üblichen Bürozeiten verrichtet werden muss und wofür der reguläre Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht.

An einem anderen Arbeitsplatz fehlt es aber dann nicht, wenn der Berufstätige **nach Feierabend oder am Wochenende** im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.

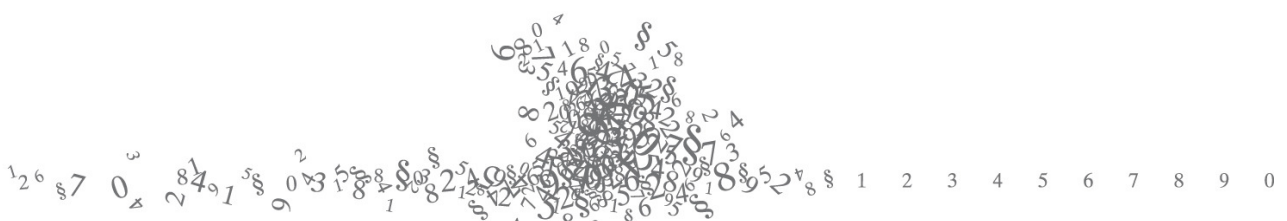
Hinweis

Ob der Steuerpflichtige seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, hängt dabei sowohl von der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage, Ausstattung) als auch von den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes bzw. Zugang zu dem betreffenden Gebäude) ab.

5. Weitere Aspekte

Folgende 10 Aspekte sind darüber hinaus interessant:

1. In Abstimmung mit den Mandanten sollte geprüft werden, ob die neu eingeräumte Möglichkeit der Aussetzung in Anspruch genommen werden soll. Sie bietet sich auch beim **Lohnsteuerermäßigungsantrag** für 2010 an oder bei der ohnehin geplanten Anpassung der Vorauszahlung 2010 an. Die Auswirkungen sind jedoch wegen der Höchstgrenze von 1.250 EUR eher bescheiden.
2. Insbesondere bei Lehrern besteht die Aussicht auf **Erstattungszinsen** von 6 % p.a. Der Zeitraum für den Bescheid 2007 läuft bereits seit April 2009 und damit schon mehr als ein



- . **Praxisräumen** steht grundsätzlich ein anderer Arbeitsplatz als das heimische Büro zur Verfügung mit der Folge, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht anzuerkennen ist^[21].
- 19 Für die **Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer** ist es ohne Bedeutung, ob der betreffende Raum eine Betriebsstätte darstellt. Daher unterliegt es genauso der Abzugsbeschränkung wie ein normales heimisches Büro. Etwas anders ergibt sich nur, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls die Einbindung des Arbeitszimmers in die häusliche Sphäre aufgehoben oder überlagert wird^[22].
- 20 Der qualitative **Schwerpunkt der Tätigkeit eines Außenprüfers** bestimmt sich regelmäßig durch die Prüfung im Betrieb, d.h. vor Ort^[23].
Das Arbeitszimmer eines **Außendienstmitarbeiters im Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung** stellt den Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung dar. Demgemäß sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in voller Höhe berücksichtigungsfähig^[24].
- 21 Die **Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen** und die daraus folgende Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns steht der Einordnung der Räumlichkeiten als häusliches Arbeitszimmer nicht entgegen^[25].
- 22 Der inhaltliche Schwerpunkt der betrieblichen **Tätigkeit eines Unternehmensberaters**, der außerhalb des Arbeitszimmers Einzelpersonen trainiert oder Seminare und Workshops für Gruppen abhält, liegt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Die Konzeption ist als Vorbereitungs- und Unterstützungsmaßnahme zur Kerntätigkeit "Vortrag" zu qualifizieren^[26].