

Häusliches Arbeitszimmer: Der Große Senat hat gesprochen!

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld¹

Das häusliche Arbeitszimmer als steuerlicher Abzugstatbestand bereitet lange schon praktische wie theoretische Schwierigkeiten. Das liegt an seiner Häuslichkeit. Die Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 GG) hält den auf Verifikation verpflichteten Fiskus fern, hindert aber den Steuerpflichtigen nicht daran, innerhalb der Privatsphäre einen Raum der steuerbaren Erwerbssphäre zu widmen. So hat das BVerfG die unverletzliche Wohnung gegen behördlichen Augenschein (§§ 98 f. AO) verschlossen, zugleich jedoch die freiheitliche Disposition über Privatheit und Erwerbsstreben im eigenen Hause offengehalten – Kosten für ein Arbeitszimmer, jedenfalls für das ausschließlich beruflich genutzte, seien dem Grunde nach Erwerbsaufwand (BVerfG vom 7. 12. 1999, 2 BvR 301/98, BStBl II 2000 S. 162; vom 6. 7. 2010, 2 BvL 13/09, BStBl II 2011 S. 318).

Im Trilemma zwischen Verifikationspflicht, Schutz der Wohnung und Nettoprinzip flüchtete der Gesetzgeber 2006 in das fiskalisch rabiate Abzugsverbot, gelockert nur für ein Arbeitszimmer, das „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet“ (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i. d. F. des StÄndG 2007). Diese pragmatische Lösung stieß bald auf verfassungsrechtlichen Widerstand. Das BVerfG verteidigte das objektive Nettoprinzip für den Fall, dass „kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht“, wie etwa bei Lehrern (2 BvL 13/09). Fast zeitgleich, mit Beschluss des Großen Senats vom 21. 9. 2009, verabschiedete sich der BFH in der Beurteilung gemischter Aufwendungen vom altherwürdigen Aufteilungs- und Abzugsverbot – wendete es mit verfassungsrechtlichen Argumenten in ein *Gebot* der „Berücksichtigung des beruflichen Anteils durch Aufteilung“ (GrS 1/06, BStBl II 2010 S. 672). Die Rechtsprechung stand, in München wie in Karlsruhe, ganz im Zeichen der Folgerichtigkeit, der konsequenten Umsetzung der Nettobesteuerung. Offen blieb die Frage, ob das Steuerverfassungsrecht der Gleichbelastung einen vorläufigen Höhepunkt oder den Zenit seiner Wirksamkeit erreicht hatte. Und konkret: Warum sollten das Veranlassungs- und das Aufteilungsprinzip für die gemischt genutzte Wohnung gelten, nicht aber für den gemischt genutzten Raum in der Wohnung?

Der IX. Senat des BFH drängte denn auch den Großen Senat, dem Gedanken folgerichtiger Aufteilung seinerseits konsequent zu folgen. Befasst mit einer Raumnutzung zu Arbeitszwecken im Umfang von 60 %, bekämpfte er eine engherzige *lex specialis*, die den Begriff „häusliches Arbeitszimmer“ von vornherein auf ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzung beschränkt (BFH vom 21. 11. 2013, IX R 23/12, BStBl II 2014 S. 312).



Der Große Senat hat mit dem jetzt veröffentlichten Beschluss vom 27. 7. 2015, GrS 1/14, DStR 2016 S. 210, gegen den IX. Senat entschieden. Der Gesetzgeber darf sich mit dem speziellen Aufteilungsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG von der eigenen Systementscheidung freizeichnen, von den Prinzipien der Veranlassung, Aufteilung, Nettobesteuerung. Auch die Rückausnahmen – kein anderer Arbeitsplatz; Mittelpunkt der gesamten Betätigung – helfen dem Steuerpflichtigen nur, wenn an der Ausschließlichkeit der Nutzung keine Zweifel aufkommen. Auch hier lässt private Mitbenutzung bereits den Tatbestand „häusliches Arbeitszimmer“ entfallen.

Im Trilemma der widerstreitenden Vorgaben mag die systemreine Lösung – exakte Vermessung von Erwerbsaufwand in der Privatsphäre – unmöglich sein. Auch verdient Zustimmung, dass der Große Senat „Ermittlungen im Privatbereich eingegrenzt“ sehen will. Dennoch irritiert, dass das prinzipielle und allgemeine Aufteilungsgebot, verfassungsfundiert, kaum etabliert, nunmehr eine besondere begriffliche Einschränkung erfährt. Begrifflich-definitivische Gesetzgebungsmacht über Art und Umfang von Erwerbsaufwendungen beschneidet erwerbswirtschaftliche Dispositionsfreiheit – das Aufteilungsprinzip schützt sie.

Insgesamt fällt auf, dass die Gerichte das Gebot folgerichtiger Nettobesteuerung zwar in den Maßstäben weiter entschieden hochhalten, aber nicht mehr mit gleicher Entschlossenheit durchführen. Das gilt für den Arbeitszimmer-Beschluss des BFH, für das Erbschaftsteuer-Urteil des BVerfG vom Dezember 2014, das rasch auf Kriterien der Verhältnismäßigkeit umschaltet – und jetzt auch für den Treaty override-Beschluss vom Dezember 2015 (BVerfG vom 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, DStR 2016 S. 359). Dort findet keinen Widerhall, dass sich der Gesetzgeber mit dem Treaty override nicht nur auf Vertragsbruch, sondern auch auf Systembruch einlässt; dem Sondervotum der Richterin *König* bleibt der Hinweis vorbehalten, dass der „Wortbruch“ (*Klaus Vogel*) eine Unart der Inkonsequenz offenbart, die das rechtsstaatliche Prinzip der Rechtstreue in Frage stellt.

Bedenkt man die neuere Rechtsprechungsentwicklung, erscheint die aktuelle Vorlage des BFH – das Bekenntnis des I. Senats zum Maßstab der Folgerichtigkeit und die darauf gestützte Verfassungskritik an der Zinsschranke (BFH vom 14. 10. 2015, I R 20/15, DStR 2016 S. 301) – wie ein Dokument aus guter alter Zeit.

¹ Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.