

RECHTSGUTACHTEN
DER
GEWERKSCHAFT ERZIEHUNG UND WISSENSCHAFT

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der im Entwurf eines
Steueränderungsgesetzes 2007 vorgesehenen Neufassung
des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG
(weitere Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen
für ein häusliches Arbeitszimmer)

erstattet von

Professor Dr. Anna Leisner-Egensperger

Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht
an der Juristischen Fakultät der Universität Jena

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
A. Sachverhalt – Fragestellung	1
B. Die Entwicklung der Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers: die „Lehrerklausel“ und ihre geplante Abschaffung	4
I. Die bisherige Entwicklung	4
1. Die frühere Abzugsfähigkeit und die Neuregelung von 1996	4
2. Die Neuregelung von 1996 – das geltende Recht	5
3. Insbesondere: Das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes	7
4. Die Verfassungsmäßigkeit des geltenden Rechts	8
II. Die Abzugsfähigkeit für Lehrer nach geltendem Recht	9
1. Begrenzte Abzugsberechtigung bei Lehrern wegen fehlendem anderem Arbeitsplatz	9
2. Keine Abzugsfähigkeit für Lehrer aus anderen Gründen	11
3. Die Lage der Hochschullehrer	13
4. Weitestgehender Ausschluss der Abzugsfähigkeit durch die geplante Novellierung – keine „Bagatelle“	15
C. Die (verfassungs-)rechtliche Beurteilung der geplanten Neufassung	16
I. Verfassungsrechtliche Maßstäbe	16
1. Allgemeines	16
2. Grundrechte	16
II. Die (möglichen) Begründungen der geplanten Neufassung	18
1. Die Begründung durch die Bundesregierung	18
2. Rechtliche Qualifizierung der Begründung	19
III. Das „objektive Nettoprinzip“ als Schranke der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG	20
1. Fragestellung	20
2. „Steuerrechtspolitische Strömungen“	21
3. Das objektive Nettoprinzip in den Entscheidungen des Bundesverfassungsrechts vor 2002	22

4. Die Präzisierung des objektiven Nettoprinzips im Beschluss über die doppelte Haushaltsführung	24
IV. Die geplante Novelle im Lichte der präzisierten Verfassungsvorgaben zum objektiven Nettoprinzip	26
1. Das häusliche Arbeitszimmer für Lehrpersonen als „pflichtbestimmter Aufwand“	26
2. Rechtfertigung(sumfang) durch „Nähe zur privaten Lebensführung“	27
3. Drohender Missbrauch	29
4. Fehlende Kontrollmöglichkeit	29
5. Steuervereinfachung, Verwaltungsaufwand	29
6. Abzugsversagung für Lehrpersonen wegen Missbrauchsgefahr und Kontrollschwierigkeiten bei anderen Berufsgruppen	30
V. Fazit: Verfassungswidrigkeit des Wegfalls der beschränkten Abzugsfähigkeit bei Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes	31
D. Ergebnisse	33
Gesamtergebnis	36

A. Sachverhalt - Fragestellung

I. § 4 EStG regelt herkömmlich den Gewinnbegriff im Allgemeinen. Abs. 5 bestimmt, welche Betriebsausgaben / Werbungskosten den Gewinn nicht mindern dürfen. Nr. 6 b dieser Vorschrift gestattet seit dem 1.1.1996 den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie der Kosten der Ausstattung nur,

- wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt, oder
- wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Die Höhe der abziehbaren Aufwendungen ist in diesen Fällen auf 1.250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

II. Die Bundesregierung hat den Entwurf eines „Steueränderungsgesetzes 2007“ in das parlamentarische Verfahren eingebracht¹. Darin ist eine Änderung des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG vorgesehen, nachdem Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch abzugsfähig sind, wenn dort der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit liegt.

III. Die Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW) hält eine solche Regelung für verfassungswidrig: Damit werde die Abzugsfähigkeit für Lehrpersonen und alle diejenigen entfallen, welche keine Erwerbsaktivitäten von der Art ausübten, dass diesen insgesamt gerade die Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer das Gepräge gebe²: Bei Lehrkräften sei die Erteilung von Unterricht ohne dessen Vor- und Nachbereitung von Unterricht nicht möglich. Für die Unterrichtserteilung stelle der

¹ BT-Drucks. 16/1859 v. 19. Juni 2006.

² Vgl. die Überblicke bei von K. J. von Bornhaupt, Mittelpunkt der betrieblichen und/oder beruflichen Tätigkeit beim häuslichen Arbeitszimmer, DB 2003, 2668 ff.; A.-E. Jörißen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 6 b EStG, FR 2003, 1059; vgl. auch näher unten B.II.

Schulträger entsprechende Räumlichkeiten zur Verfügung. Für die Vor- und Nachbereitung gehe der Arbeitgeber/Dienstherr regelmäßig davon aus, dass der Lehrkraft ein geeignetes häusliches Arbeitszimmer zur Verfügung stehe; denn ein solches werde weder von ihm oder dem Schulträger zur Verfügung gestellt, noch würden die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer erstattet. Die GEW ist der Ansicht, der Gesetzgeber dürfe nicht für steuerlich unbeachtlich erklären, was das Arbeits-/Dienstrecht von Lehrpersonen verlange. Wenn überdies das Arbeitszimmer der privaten Lebensführung zugerechnet werde, so müsste folgerichtig allen Personen, die ein Arbeitszimmer vom Arbeitgeber/Dienstherrn gestellt bekämen, ein entsprechender geldwerter Vorteil steuerpflichtig in Rechnung gestellt werden; davon aber sei keine Rede.

IV. Die GEW hat diese Bedenken der Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 16.5.2006 ausführlich mitgeteilt. Sie hat ihrerseits einen Formulierungsvorschlag gemacht, nach dem die neue Gesetzesbestimmung um die Worte ergänzt werden sollte „... oder die Ausübung der hauptberuflichen Tätigkeit zwingend ein häusliches Arbeitszimmer voraussetzt“. Die GEW hat auch auf die große Unruhe hingewiesen, welche dieser Gesetzesentwurf unter den Lehrpersonen hervorgerufen hat; gegen ihn wenden sich in der Tat durch Unterschriften viele Tausende von (voraussichtlich) Betroffenen.

Eine Antwort hat die GEW auf ihre Initiative nicht erhalten.

V. Die GEW weist auch auf die Folgen der geplanten Gesetzesänderung hin: Sie werde den in der Öffentlichkeit von den wenig sachkundigen Kritikern schon bisher hervorgerufenen Eindruck verstärken, Lehrpersonen seien „für volle Bezahlung nur teilzeitbeschäftigt“, da sie zu Hause für den Unterricht nichts täten und sich dort nur mit ihren Privatangelegenheiten beschäftigten (ihrer privaten Lebensführung, § 12 Nr. 1 EStG), die ja nicht steuerentlastend berücksichtigt werden darf. Damit würden die Lehrpersonen als solche in ein ungünstiges Licht gerückt, oder es werde sogar pauschal unterstellt, sie wollten sich über ihr häusliches Arbeitszimmer unberechtigte Steuervorteile verschaffen, so dass dem durch die geplante Gesetzgebung entgegengetreten werden müsse.

VI. Die GEW hat daher die Unterfertigte gebeten zu prüfen, ob die beabsichtigte Novellierung mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Dabei sei die Situation von Lehr-

kräften und vergleichbaren Berufsgruppen besonders zu berücksichtigen.

Zunächst wird näher dargestellt, wie die bisherige Entwicklung verlaufen ist (B.I.), inwieweit hier insbesondere Lehrpersonen steuerlich begünstigt wurden (B.II.), dies nunmehr aber entfallen soll (B.III). In dem (Haupt-)Teil C wird die geplante Novelle einer rechtlichen Prüfung unterzogen, zunächst hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Maßstäbe (C.I.), an denen mögliche Begründungen (C.II.) zu messen sind. Besonders ist sodann auf die neueste verfassungsrechtliche Entwicklung zu Art. 3 Abs. 1 GG (objektives Nettoprinzip) einzugehen (C.III.). Daran sind die möglichen Begründungen zu messen (private Lebensführung; Missbrauchsgefahr / Nachprüfbarkeit, Vereinfachung) (C.IV.).

- B. Die Entwicklung der Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers: die „Lehrerklausel“ und ihre geplante Abschaffung
 - I. Die bisherige Entwicklung
 - 1. Die frühere Abzugsfähigkeit und die Neuregelung von 1996

Dem einfachgesetzlichen ESt-Recht liegt herkömmlich das sog. Nettoprinzip zugrunde. Zu unterscheiden ist das sog. subjektive Nettoprinzip, nach dem Erwerbseinnahmen nur abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen besteuert werden dürfen – dies hat Verfassungsrang, ist hier aber nicht einschlägig³ – und das sog. objektive Nettoprinzip. Nach diesem muss es zulässig sein, Aufwendungen von den Besteuerungsgrundlagen abzuziehen, welche der Erwerbstätigkeit dienen⁴.

Für das häusliche Arbeitszimmer fallen, wird es bestimmungsgemäß genutzt, Erwerbseinnahmen an. Sie werden daher grundsätzlich von jeher als abzugsfähig behandelt – allerdings nach unterschiedlichen Voraussetzungen und mit differenzierenden Rechtsfolgen.

Bis zum Jahre 1995 wirkte als Schranke der Abzugsfähigkeit nur die allgemeine Bestimmung des § 12 Nr. 1 EStG, nach der Aufwendungen für die private Lebensführung nicht abzugsfähig sind, „auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“. Die Abgrenzung zu Erwerbsaufwendungen erfolgte nach den Kriterien der Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers⁵ und des Umfangs der Nutzungsdauer⁶. Beide Kriterien wurden jedoch in einer Weise gehandhabt, dass praktisch jede einigermaßen plausible Begründung für die Geltendmachung der Abzugsfähigkeit genügte.

³ BVerfGE 99, 280 (290 f.); K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2003, S. 795 f.; W. Dreiseck, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1 (3 f.); A. M. Boudré, Das häusliche Arbeitszimmer, FR 2000, 121 (124).

⁴ BVerfG a.a.O.; Dreiseck, Boudré a.aen.Oen.

⁵ BFH v. 24.11.1950 – IV 91/50, BStBl. III, 1951, 23; v. 8. 11. 1956 – IV 309/55 U, BStBl. III, 1957, 56.

⁶ BFH v. 1.12.1950 – IV 92/50 U; BStBl. III, 1951, 42.

So kam es seit 1988 zu Bestrebungen, den Aufwendungsabzug einzuschränken⁷.

Sie führten in den Jahressteuergesetzen 1996 vom 11.10.1995⁸ und 1997 vom 20.12.1996⁹ zu der gegenwärtig noch geltenden Fassung¹⁰.

2. Die Neuregelung von 1996 – das geltende Recht

Die Novellierung der Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers hat ein umfangreiches Spezial-Schrifttum hervorgebracht¹¹. Im Anschluss an eine reiche Rechtsprechung zu Einzelfragen¹² wurden die wesentlichen Zweifelsfragen inzwischen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geklärt. Diesen Ergebnissen hat sich die Steuerverwaltung auf dem Erlassweg weitgehend angeschlossen¹³.

Geklärt ist auf diese Weise im Wesentlichen insbesondere:

- der Begriff des Arbeitszimmers in einem weiten Sinn, der gedanklich-schriftlich-verwaltungstechnische Arbeiten umfasst; dies wird auch durch eine gewisse Büromäßigkeit der Einrichtung erkennbar¹⁴. Für Lehrpersonen ergeben sich hier keine Unklarheiten.

⁷ Nachw. Bei Broudré (Fn. 3), S. 121/2.

⁸ BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438.

⁹ BGBl. I 1997, 2049; BStBl. I 1997, 1523.

¹⁰ Auf Euro umgestellt im Gesetz v. 20.12.2001, ab 1.1.2002.

¹¹ Vgl. etwa Bornhaupt (Fn. 2); Drenseck (Fn. 3); Broudré, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 4 Rn. 1490 ff. (Stand 2000); m. zahlr. Nachw. Zum Schrifttum, sowie seit 2000 noch: Eich/Carlé, DStZ 2003, 599 ff.; Paus, INF 2003, 745 f.; Schönwald, SteuerStud 2005, 147 ff.; Söfing, BB 2000, 381 ff.; Zimmers, DStR 2003, 675 ff.

¹² Meurer, in: Lademann EStG, 4. Aufl. 1997 (Nachtrag Okt. 2004), § 4, Rn. 712; Broudré, weit. Nachw. bis 2000; Drenseck, in: Schmidt, EStG, 24. Auflage 2005, § 4, Rn. 588 ff., § 19 Rn. 60 (Arbeitszimmer).

¹³ Vgl. die BMF-Schreiben vom 16.6.1998 – IV B 2 – S. 2145 – 59/98, BStBl. I 1998, 863; v. 7.1.2004 – IV a, S. 2145 – 71/03, BStBl. I, 2004, 143; v. 14.9.2004 – IV B 2 – S. 2145 – 7/04, BStBl. I, 2004, 861.

¹⁴ Drenseck/Schmidt (Fn. 12), § 19, Rn. 60.3 m. Nachw.

- der Begriff der Häuslichkeit des Arbeitszimmers; hier wird ebenfalls grundsätzlich von einem weiten Inhalt ausgegangen¹⁵; allerdings muss - insbesondere bei zusätzlich angemieteten Räumen, die „häusliche Verbindung“ noch einigermaßen gewahrt bleiben, und das Arbeitszimmer darf sich nicht als eine Erweiterung der Betriebs-, Praxis- oder Kanzleiräume darstellen; auch hier geben sich für Lehrpersonen keine spezifischen Probleme.
- der Begriff des „Mittelpunktes“ der gesamten Tätigkeit¹⁶: Das Arbeitszimmer muss der die Tätigkeit „wesentlich prägenden Aktivität“ dienen; der zeitlichen Inanspruchnahme kommt für diesen letzten Begriff nur eine indizielle Bedeutung zu. Entscheidend ist, ob die Berufstätigkeit auch ohne Benutzung eines Arbeitszimmers ausgeübt werden kann. Beim Begriff „Berufstätigkeit“ ist von einer einheitlichen Gesamtbetrachtung auszugehen, in die alle Tätigkeiten einbezogen werden¹⁷. Dies Letztere hat – begründete – Kritik erfahren¹⁸, der allerdings der BFH bereits insoweit Rechnung trägt¹⁹, als er völlig untergeordnete Tätigkeiten außer Betracht lässt. Alle diese Ergebnisse konnten – und können weiterhin – für Lehrpersonen problemlos zugrunde gelegt werden.

Der Auffassung eines der führenden Kommentatoren²⁰ ist daher - jedenfalls in dem hier interessierenden Zusammenhang – zuzustimmen: „Der BFH hat die Auslegung im Wesentlichen ausformuliert.“ Es bestand daher keinerlei gesetzgeberischer Klärungsbedarf – und wenn dem so wäre, so würde dieser, wie sich noch zeigen wird, durch die geplante Neufassung nicht beseitigt; denn er liegt, wenn überhaupt, bei jenem Begriff des „Mittelpunkts der Gesamttätigkeit“, der aber gerade beibehalten wer-

¹⁵ Dreseck/Schmidt, a.a.O. 4 m. Nachw.

¹⁶ Dreseck/Schmidt, a.a.O. 5 m. Nachw.

¹⁷ S. f. viele BFH v. 13.10.2003 – VI R 27/02, BFHE 204, 188, BStBl. II 2004, 771 (773); BFH v. 17.6.2004 – IV R 33/02, BFH/NV 2005, 174.

¹⁸ Broudré (Fn. 2), 125 f.; Paus, DStZ 2000, 333; Bornhaupt (Fn. 2), 2675.

¹⁹ BFH/NV 2005, 174 (Fn. 17).

²⁰ Dreseck, in: Schmidt, EStG § 19, 60, 2.

den soll. Dies spricht jedenfalls dafür, dass es hier – wie übrigens schon 1995/96²¹ – entscheidend darum geht, neue Steuermittel zur Finanzierung vor allem der steuerpolitischen Vorhaben der gegenwärtigen Regierung zu erlangen.

3. Insbesondere: Das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes

Diese Abzugsmöglichkeit steht bisher vor allem Lehrpersonen zur Verfügung²². Allgemein ist zu ihr nach der bisherigen Entwicklung des geltenden Rechts zu bemerken²³:

Die Rechtsprechung verweist den Pflichtigen auf eine solche Alternative, selbst wenn diese quantitativ wie qualitativ mit der Arbeitsmöglichkeit nicht vergleichbar ist, welche ein häusliches Arbeitszimmer bieten könnte. Der Pflichtige muss externe Lärmbelastigungen, Störungen durch Parteienverkehr und in einem Großraum in Kauf nehmen. All dies wird unter den Begriff der (unbeachtlichen) „subjektiven Empfindlichkeiten“ gebracht, ohne Rücksicht auf die Art der zu verrichtenden Arbeit, ja unter Inkaufnahme eines Zwanges zur Mehr- oder Schlechtarbeit; denn es entspricht doch einer unwiderleglichen Lebenserfahrung, dass anspruchsvolle gedankliche Arbeiten, die ein hohes Maß an Konzentration erfordern, in aller Regel viel rascher und besser in einem abschirmbaren häuslichen Bereich erledigt werden können als auf einem Arbeitsplatz im Großraumbüro. Die geltende Regelung bevorzugt also gewiss nicht gerade jene Lehrpersonen, bei denen die erwähnten Umstände in vielen Fällen vorliegen werden. Sie typisiert bereits derart radikal, dass jedenfalls rechtspolitisch zu überlegen wäre, ob nicht im Sinne der Leistungsgerechtigkeit und der Kreativität am Standort Deutschland geistiger Arbeit weiter entgegengekommen werden sollte als bisher – statt weitere Einschränkungen zu verursachen.

Andererseits hat die Rechtsprechung zutreffend betont – und die Finanzver-

²¹ Vgl. oben Fn. 7: Gegenfinanzierung von Familienleistungen.

²² Vgl. im Folg. II.

²³ Vgl. näher Dreseck, in: Schmidt, EStG § 19, Rn. 60, 7.

waltung ist ihr darin gefolgt²⁴ – der „andere“ Arbeitsplatz müsse für alle einzelnen Tätigkeiten faktisch geeignet und nutzbar sein, welche der Pflichtige in seinem häuslichen Arbeitszimmer ausführen könne, allerdings nicht nach (dortigem) Dienstschluss. Entscheidend ist nicht, ob gerade der Arbeitgeber/Dienstherr den anderem Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt hat, sondern ob dieser objektiv zur Verfügung steht²⁵, beides wird allerdings bei Lehrpersonen kaum auseinanderfallen.

Ist der andere Arbeitsplatz nur für einzelne Tätigkeiten geeignet, so genügt dies nicht, um die begrenzte Abzugsfähigkeit auszuschließen; die Nutzbarkeit muss auch nicht nur für einen Tätigkeitsmittelpunkt gegeben sein.

Insgesamt ist aber gerade diese, im vorliegenden Zusammenhang besonders wichtige Fallkonstellation in der Praxis ausgewogen und sachgerecht näher ausgeformt worden. Von einer wie immer gearteten speziellen Begünstigung des Personenkreises, der sich darauf berufen darf, kann nicht die Rede sein.

4. Die Verfassungsmäßigkeit des geltenden Rechts

Das geltende Recht hat – mit Ausnahme gewisser judikativer Ausformungen²⁶ nicht zu steuergrundsätzlicher und auch nicht zu verfassungsrechtlicher Kritik geführt. Das Bundesverfassungsgericht hat gerade im Fall eines Gymnasiallehrers entschieden²⁷, dass die nur beschränkte Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers wie auch die höhenmäßige Beschränkung derselben mit dem Grundgesetz vereinbar sind. Die Ausführungen in diesem Urteil²⁸ zeigen, dass das Bundesverfassungsgericht keinerlei Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit hat: Die Beschränkung als solche wird ausdrücklich als „sachlich gerechtfertigt“, die Höhe des zulässigen Abzugs als „realitätsgerecht“ bezeichnet. Irgendwelche Vorgaben für eine etwaige weitere Einschränkung

²⁴ BMF v. 7.1.2004 (Fn. 13), 12, unter Hinweis auf BFH v. 7.8.2003 – VI R 17/01 – BStBl. II 2004, S. 78.

²⁵ Urban, DStZ 1996, 229 (232).

²⁶ Vgl. Fn. 18.

²⁷ BFH v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl. II 2000, 162.

²⁸ A.a.O., S. 166 f.

werden nicht gemacht, eine solche aber auch nicht indirekt angesprochen.

Gebilligt hat das Bundesverfassungsgericht insbesondere ausdrücklich die gesetzliche Unterscheidung von drei Fallgruppen: Nutzung über 50 %, keine Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes und unbeschränkte Abzugsfähigkeit bei einer Tätigkeit, die den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Aktivitäten bildet; es ist daher davon auszugehen, dass das Gericht auch diesen, nicht unumstrittenen Begriff, und zwar wohl auch in der bereits bekannten judikativen Ausformung der „Gesamtbeurteilung“, gutheißen wollte.

b) Nur eine Begründung dieser Auffassung gibt das Gericht: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer berührten die private Lebensführung; Aufwendungen für diese aber minderten die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage auch dann nicht, wenn sie der Förderung der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen dienten (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG). Soweit das Zimmer ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt werde, greife zwar diese Vorschrift nicht ein, es sei dann volle Abzugsfähigkeit gegeben. Eine Nachprüfung einer derart ausschließlichen „Nutzung durch das Finanzamt ist aber wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich“. Also dürfe hier typisierend die Abzugsfähigkeit beschränkt werden²⁹.

II. Die Abzugsfähigkeit für Lehrpersonen nach geltendem Recht

1. Begrenzte Abzugsberechtigung bei Lehrpersonen wegen fehlendem anderen Arbeitsplatz

Unbestritten war seit 1996, dass Lehrpersonen zum beschränkten Abzug berechtigt sind. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass sie in der Regel einen Abzug in Anspruch nehmen könnten³⁰, ebenso das Schrifttum³¹, die Finanzverwaltung³² und der Bundes-

²⁹ A.a.O., S. 167; näher dazu unten C.III.2.

³⁰ BT-Drucks. 13/1686, S. 16, 35 a.E.

³¹ Vgl. etwa Schönwald (Fn. 1), 121; Märkle, in: FS f. Offerhaus 1999, S. 461 (475); Bergkemper, FR 2003, 1243 (1244); Urban (Fn. 25), 232; Homburg BB 1995, 2454 (3456) – „Lehrerklausel“.

finanzhof³³.

In einer Reihe von Entscheidungen hat der BFH die Berufung von Lehrpersonen auf den die Abzugsfähigkeit begründenden Umstand gebilligt, es stehe ihnen ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung:

- Ein Grundschulleiter, der zu 50 v.H. von seiner Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, muss sich nicht auf ein Dienstzimmer von knapp 11 qm verweisen lassen, wenn im Dienstzimmer kein ausreichender Platz für die Vor- und Nachbereitung seines Unterrichts vorhanden ist³⁴.
- Dasselbe gilt für eine Schulleiterin mit einem Unterrichtpensum von 18 Wochenstunden, der im Schulsekretariat ein Schreibtisch für Verwaltungsarbeiten zur Verfügung steht. Auch hier wurde aus Grösse, Ausstattung und Nutzung des Raumes geschlossen, dass er für Vor- und Nachbereitung des Unterrichts nicht genutzt werden konnte³⁵.
- Weiter noch ging eine bald darauf ergangene Entscheidung³⁶: Die Qualität des Schulverwaltungsarbeitsplatzes wurde nicht mehr geprüft, sondern der allgemeine Grundsatz aufgestellt, einem Schulleiter und Lehrer stehe das Dienstzimmer in der Schule regelmäßig nur für Verwaltungstätigkeit zur Verfügung. Schulverwaltung und Unterricht seien unterschiedliche Aufgabenbereiche einer Erwerbstätigkeit³⁷.

Über weitere Fälle von Lehrpersonen ist nichts bekannt. Es ist daher davon auszugehen, dass die gleichzeitige Tätigkeit in Schulverwaltung und Unterricht der einzige

³² Abschnitt 45 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 S. 2 LStR 1996.

³³ Z.B. BFH v. 19.9.2002 – VI R 70/01, BFH E 260, 336, BStBl. II, 2003, 139 (141).

³⁴ BFH v. 7.8.2003 – VI R 1601; BStBl. II, 2004, 77 (78).

³⁵ BFH v. 7.8.2003 – VI R 118/00, BStBl. II 2004, 82 f.

³⁶ BFH v. 9.12.2003 – VI R 150/01, BFHE 204, 204 (205) m. Anm. MIT.

³⁷ Bestätigt wurde dies in BFH v. 19.12.2003 – VI R 77/01, BFH/NV 2004, 943.

bisher aufgetretene Problembereich ist, in dem einem Lehrer die beschränkte Abzugsfähigkeit streitig gemacht wurde – und zwar nur mit dem Einwand, es stehe ihm ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Diese Frage aber ist durch die erwähnten Entscheidungen nun schon seit geraumer Zeit endgültig geklärt.

Es kann also davon ausgegangen werden, dass Lehrer in allen Fällen – abgesehen von völlig atypisch gelagerten Einzelfällen, den beschränkten Abzug geltend machen können.

2. Keine Abzugsfähigkeit für Lehrer aus anderen Gründen

Ebenso eindeutig gilt jedoch nach geltendem Recht, dass kaum Lehrer unter Berufung auf eine der beiden anderen privilegierten Fallkonstellationen nach geltendem Recht in den Genuss einer beschränkten oder gar unbeschränkten Abzugsfähigkeit kommen können.

Ausgeschlossen ist für Lehrer die Berufung auf die volle Abzugsmöglichkeit mit der Begründung, das Arbeitszimmer bilde „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“. Nach dem Gesamtbetrachtungsverständnis dieser Bestimmung³⁸, und vor allem nach dem Kriterium der „prägenden“ Tätigkeit, ist bei allen Lehrern „Mittelpunkt“ die Unterrichtstätigkeit, nicht die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts; diese kann auch nicht dadurch zum „Mittelpunkt“ werden, dass in ihrem Rahmen oder darüber hinaus auch – und in zunehmendem Maße – von Lehrern Betreuungsarbeit in Einzelgesprächen mit Schülern geleistet werden muss. Stets ist auch hier der Unterricht das Bezugskriterium, welches überhaupt erst derartige Betreuung auslöst. Noch weniger könnte sich ein Lehrer darauf berufen, Nachhilfeunterricht außerhalb des Rahmens solcher Betreuung zu erteilen, unabhängig von der Problematik einer etwa erforderlichen Nebentätigkeitsgenehmigung. Solange der Lehrer schließlich dieser seiner Unterrichtstätigkeit hauptberuflich nachgeht, wird er auch nicht geltend machen können, sein „Mittelpunkt“ liege außerhalb des Unterrichts, weil er laufend forsche und publiziere. Derartiges könnte allenfalls in dem – nun wirklich völlig atypischen – Fall in Betracht kommen, dass der Lehrer nur gering-

³⁸ Vgl. oben I, 2 (Fnen. 16 ff.).

fällig Unterricht zu erteilen hätte, im Übrigen aber als Forscher und Schriftsteller tätig wäre; nur dann könnte ihm, nach geltendem wie nach geplantem Rechtszustand, eine Berufung auf den „Mittelpunkt“ seiner gesamten Berufstätigkeit gestattet werden. Diese Konstellation kann hier vernachlässigt werden.

b) Auch eine nur beschränkte Abzugsfähigkeit wegen beruflicher Nutzung des Arbeitszimmers zu mehr als 50 % der Gesamttätigkeit kommt jedenfalls bei Grund-, Berufs-, Realschul- und Gymnasiallehrern nicht in Betracht, brauchte bisher allerdings auch in der Regel nicht behauptet zu werden, weil es schon an einem anderen Arbeitsplatz fehlt.

Vor- und Nachbereitung des Unterrichts macht in aller Regel nicht mehr als die Hälfte aller Tätigkeiten dieser Lehrpersonen aus, selbst wenn man in sie noch die erwähnten Betreuungstätigkeiten einbezieht. Dies ergibt sich bereits aus der Arbeitszeitregelung für Lehrer an öffentlichen Schulen. Beispielhaft gilt hier etwa in Bayern³⁹: Regelarbeitszeit: 40 – 42 Wochenstunden; abzuhaltende Unterrichtsstunden: 24 – 29 in der Woche; für jede Unterrichtsstunde ist darüber hinaus eine außerunterrichtliche Tätigkeit von etwas mehr oder weniger als einer halben Stunde vorgesehen. Bei diesem letzteren Ansatz mag es zu Abweichungen nach Kategorien von Lehrern und Unterrichtsanstalten kommen⁴⁰. Dabei spielt auch das jeweilige Ausbildungsziel eine Rolle, welches die Arbeitsbelastung des Lehrers beeinflusst⁴¹. Weil die außerunterrichtliche Tätigkeit nicht ebenso exakt zeitlich messbar ist wie die Unterrichtstätigkeit, mag der Verwaltung eine Zuordnung von Unterrichts- und unterrichtsfreier Tätigkeit von Lehrern nach sachgerechter Schätzung erlaubt sein; mit ihr ist eine gewisse Gestaltungsfreiheit verbunden, die auch die Berücksichtigung prognostischer Schät-

³⁹ Vgl. Art. 80 Abs. 1 BayBG; vgl. auch Art. 88 a Abs. 2. S. 3 BayBG i.V. mit Bekanntmachungen des zuständigen Ministeriums.

⁴⁰ Die in der Rechtsprechung stets anerkannt worden sind, etwa: Verh. Fachlehrer/Sonderschullehrer, BVerwG NVwZ 1990, 771 ff.; Lehrer an Abend-/Frühgymnasien, BVerwG ZBR 1978, 69 ff.

⁴¹ BVerwG ZBR 1971, 171 ff.; ZBR 1978, 69 ff.; ZBR 1983, 187; vgl. auch OVG NW RiA 1994, 47 ff.

zungen einschließt⁴².

Selbst wenn man aber derartige Variationsbreiten einbezieht und ferner davon ausgeht, dass bei der jeweils auf gesetzlicher Grundlage festgelegten Bestimmung des Verhältnisses von Unterrichts- und außerunterrichtlicher Tätigkeit in letztere auch alle Betreuungs- und notwendigen Fortbildungsaktivitäten des Lehrers⁴³ zulässigerweise einzubeziehen sind, so bleibt doch als Ergebnis: Die Unterrichtstätigkeit prägt nicht nur die gesamte Lehrertätigkeit (oben a)), sie überwiegt auch bei Betrachtung der Gesamttätigkeit so deutlich, dass eine Inanspruchnahme des häuslichen Arbeitszimmers zu mehr als 50 % für außerunterrichtliche Tätigkeiten in aller Regel nicht in Betracht kommt.

c) Nach geltendem Recht beruht also die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers für Lehrer allein darauf, dass ihnen in aller Regel ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht. Wird diese Abzugsfähigkeit ersatzlos gestrichen, wie dies das Jahressteuergesetz 2007 vorsieht, so entfällt jede, auch beschränkte Abzugsmöglichkeit für Lehrpersonen.

3. Die Lage der Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer

Die Rechtslage ist bei aktiven Hochschullehrpersonen insoweit eine andere, als ihre Unterrichtsverpflichtung deutlich unter der der anderen Lehrpersonen liegt. Berücksichtigt man zusätzlich die hier auch (meist) längere vorlesungsfreie Zeit, so ist wohl sowohl für Universitätsdozenten wie für Fachhochschullehrer davon auszugehen, dass die vorgesehene Unterrichtszeit unter der Hälfte der dienstrechtlich verpflichtenden Gesamttätigkeitszeit liegt.

a) Dennoch wird jedenfalls für Fachhochschullehrer nach geltendem Recht angenommen, eine unbeschränkte Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers komme in der Regel nicht in Betracht; denn der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit, diejenige Aktivität, welche ihrem Beruf das Gepräge gibt, sei die Lehre, d.h. die Durchführung

⁴² Dazu VGH BW RspDienst 1998, Beil. 10 B 2 ff.

⁴³ Dazu allg. BFH v. 29.6.2004, VI B 135/03, BFH/NV 2004, 1638.

von Vorlesungen und Seminaren. Diese Tätigkeit wird zwangsläufig an der Dienststelle ausgeübt. Dies hat somit unter qualitativen Gesichtspunkten ein derartiges Gewicht, dass sie es ausschließt, den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer anzunehmen...“⁴⁴

Dem kann allerdings, jedenfalls für bestimmte Bereiche, entgegengehalten werden, auch an Fachhochschulen werde Forschung betrieben, wenn auch in deutlich praktisch-anwendungsbezogener Form. Insoweit liege hier darum sogar der Schwerpunkt, der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit. Dies wird aber doch wohl kaum im Regelfall zutreffen.

Für Fachhochschullehrer kann aber, bei im Schwerpunkt forschungsbezogener Gesamttätigkeit, eine beschränkte Abzugsfähigkeit (bei über 50 %-iger Inanspruchnahme des Arbeitszimmers oder Fehlen eines anderweitigen Arbeitsplatzes) in Betracht kommen – nach geltendem Recht.

b) Diese letztere Möglichkeit ist bei Hochschullehrern sogar in der Regel nach geltendem Recht eröffnet. Ihre Gesamttätigkeit betrifft die Vertretung ihres Faches „in der Forschung und deren Lehre“ (Art. 5 Abs. 3 GG). Forschungsergebnisse sind also notwendige Voraussetzung für die Lehre. Geltendes Dienstrecht der beamteten oder angestellten Hochschullehrer geht aber eindeutig davon aus, dass von Universitätsdozenten erheblich mehr Zeitaufwand für Forschung, verbunden mit Vor- und Nachbereitung des Unterrichts, erwartet wird als allein für diesen letzteren. Sie können daher, da ihnen im aktiven Dienst meist ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, jedenfalls nach geltendem Recht die 50 %-Regelung in Anspruch nehmen.

Den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet dagegen die Forschung nur, wenn ihr gegenüber die Unterrichtstätigkeit deutlich zurücktritt, der Universitätsprofessor aber bei Gesamtbetrachtung anzusehen ist wie ein „angestellter Forscher mit einiger Lehrverpflichtung“. Derartige Fallgestaltungen werden in der Praxis nicht selten auftreten; gerade dann wird die Forschungstätigkeit aber meist nicht im häuslichen Arbeitszimmer durchführbar sein, so etwa nicht im naturwissenschaftlich-technischen oder me-

⁴⁴ FG Köln v. 13.5.2004, 10 K 1408/99 (Rev. eingelegt – AZ des BFH VI R 39/04), EFG 2004, 1755 f.

dizinischen Bereich. Für die Geisteswissenschaften ist allerdings nicht, wenn auch wohl nicht im „Regelfall“ auszuschließen, dass doch ein „häuslicher Mittelpunkt anzunehmen bleibt“.

4. Fazit: Weitestgehender Ausschluss der Abzugsfähigkeit durch die geplante Novellierung – keine „Bagatelle“

Wird die geplante Regelung Gesetz, so ist für die Zukunft ein Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für alle aktiven Lehrpersonen ausgeschlossen – mit Ausnahme allenfalls der eindeutig und schwerpunktmäßig forschungsbezogenen Aktivitäten von Hochschullehrer, soweit diese nicht, nach ihrem Wesen, in der Dienststelle ausgeübt werden müssen.

Für den durchschnittlichen Lehrer wird es dadurch zu einem finanziellen Netto-Verlust in der (annähernden) Größenordnung von 20 bis 40 Euro im Monat kommen, je nach den Kosten des Arbeitszimmers und seiner persönlichen ESt-Quote. Dies wird bei den Betroffenen verständlicherweise als eine „Form der Gehaltskürzung“ in der Größenordnung von etwa 1 % verstanden werden, nachdem sie ja ihre beruflichen Verpflichtungen unverändert erfüllen müssen. Sie werden diese „homöopathischen“ Kürzungen überdies in den Gesamtzusammenhang einer (steuer-)rechtlichen „Salamitaktik“ stellen, nachdem gleichzeitig viele von ihnen durch die ebenfalls geplante Einschränkung der Pendlerpauschale betroffen sind.

Dies alles sind zwar Überlegungen, die rechtsdogmatisch anders eingeordnet werden mögen (Bezahlung/Besoldung im Unterschied zur Besteuerung). Wie Tarifverhandlungen belegen, wird hier aber auch bezahlungs-/besoldungspolitisch eine Einheit angenommen und dies sollte daher auch vom Steuergesetzgeber so gesehen werden.

Dann aber ergibt sich jedenfalls: Von einer (verfassungs-)rechtlich unbeachtlichen Bagatelle kann bei solchem Planungsinhalt nicht gesprochen werden; eine verfassungsrechtliche Überprüfung ist daher erforderlich.

C. Die (verfassungs-)rechtliche Beurteilung der geplanten Neufassung

I. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

1. Allgemeines

Als verfassungsrechtliche Schranken, welche der Gesetzgeber im vorliegenden Zusammenhang zu beachten hat, kommen ausschließlich Grundrechte in Betracht. Die Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes unterliegt keinem Zweifel (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. 106 Abs. 3 GG).

Die Verschärfung einer Steuerlast berührt an sich den Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG, weil dem Pflichtigen Mittel entzogen werden, welche er für die Entfaltung seiner Persönlichkeit einsetzen kann. Dies ist dann verfassungsrechtlich legitim, wenn die belastende Norm nicht gegen die „verfassungsmäßige Ordnung“ verstößt. Diese umfasst alle formell und materiell verfassungsmäßigen Gesetze⁴⁵, also auch die geplante Novellierung, wenn sie nicht materielles Verfassungsrecht verletzt. Zu diesem gehört zwar auch das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 2 GG), doch ist seine Verletzung, etwa durch Unbestimmtheit oder Rückwirkung der geplanten Neuregelung, nicht anzunehmen.

2. Grundrechte

Art. 2 Abs. 1 GG ist als grundrechtliche Verbürgung anderen Freiheitsrechten gegenüber subsidiär⁴⁶. Als verfassungsrechtliche Maßstäbe kommen daher nur die dieser Vorschrift nachfolgenden Grundrechte in Betracht.

Art. 3 Abs. 1 GG ist hier eindeutig Verfassungsmaßstab. Das bedarf keiner weiteren Begründung, weil das Bundesverfassungsgericht die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausdrücklich und eingehend an-

⁴⁵ BVerfGE 96, 10 (21) – st. Rspr.

⁴⁶ BVerfGE 6, 32 (37) – st. Rspr.

hand dieser Bestimmung geprüft hat⁴⁷. Insbesondere ist diese Grundgesetzbestimmung *sedes materiae* der Steuergleichheit, damit des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes und des aus diesem abgeleiteten objektiven Nettoprinzips⁴⁸.

Art. 12 Abs. 1 GG (Berufs-/Gewerbefreiheit) ist in seinem Schutzbereich zweifelsfrei berührt. Steuerliche Normen, welche die Formen der Berufsausübung betreffen – und dazu gehört die Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer – „regeln“ zugleich auch diese Berufsausübung, weil der Pflichtige nun dafür mehr auszugeben hat. Es handelt sich also um eine Berufsausübungsregelung⁴⁹.

Deren Zulässigkeit wird im vorliegenden Fall zwar nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass sie „nicht gezielt“ sich gerade gegen die Berufsfreiheit richte⁵⁰; wohl aber kann der Gesetzgeber sich hier auf vernünftige, nachvollziehbare Gründe des Gemeinwohls berufen. Das Vorliegen derartiger Gründe setzt jedoch voraus, dass die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, insbesondere mit dessen Vorgaben zum objektiven Nettoprinzip. Bei dieser Beurteilung kann wiederum die Wertungswirkung der Berufswahlfreiheit eine Rolle spielen⁵¹. Insofern ist dann Art. 3 Abs. 1 GG Maßstab, in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 GG.

c) Das Grundrecht des Eigentums Privater (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG) scheidet dagegen als Prüfungsmaßstab aus. Eigentums- oder Besitzverhältnisse gerade am Arbeitszimmer werden durch die steuerliche Belastung nicht berührt.

Das Eigentumsgrundrecht ist zwar grundsätzlich Maßstab auch der Besteuerung; diese verletzt es jedoch nur „wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig

⁴⁷ Vgl. Fn. 27.

⁴⁸ Siehe unter III.

⁴⁹ Grundrechtseingriff auf der ersten Stufe der Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit (BVerfGE 7, 337 (397 ff.) – Apothekenurteil).

⁵⁰ So aber Broudré (Fn. 3), S. 124; abgesehen davon: Gerade hier „zielt“ die Novellierung eindeutig auf die Lehrpersonen (vgl. oben B. a.E.).

⁵¹ Vgl. unten III.3., weil es die Berufsfreiheit verbietet, gleichheitswidrige Gründe zu deren Einschränkung einzusetzen.

belasten“ und seine Vermögensverhältnisse übermäßig beeinträchtigt würden“⁵². Davon kann hier angesichts der Belastungshöhe nicht ernstlich die Rede sein. Selbst wenn man der neuerdings in der Verfassungsjudikatur anklingenden „Anknüpfungstheorie“ folgt⁵³, bei der es auf den Bezug der Belastung auf das Objekt von deren Besteuerungsgrundlage (Arbeitszimmer) ankommen soll, kann nichts anderes gelten.

Im Folgenden ist die Verfassungsprüfung also am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG durchzuführen.

II. Die (möglichen) Begründungen der geplanten Neufassung

1. Die Begründung durch die Bundesregierung

Die Bundesregierung begründet die Neufassung allgemein⁵⁴ damit, dass es sich um eine Maßnahme zu der „gebotenen zügigen und dauerhaften Konsolidierung der öffentlichen Haushalte“ handle; dabei wurde aber „den Grundsätzen der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit entsprochen und gleichzeitig der Steuervereinfachung gedient. Die im Koalitionsvertrag vorgesehenen Maßnahmen würden so umgesetzt“.

Speziell zum häuslichen Arbeitszimmer heißt es⁵⁵, dieser sei „typischerweise“ integraler Bestandteil der Wohnung des Steuerpflichtigen. Die geltende Regelung habe aber, nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes, nicht – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geführt. Die Abgrenzung zur privaten „Lebenssphäre“ sei mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden, sehr streitanfällig und führe zu Mindereinnahmen. Daher liege die vorgesehene Lösung „im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“.

⁵² BVerfGE 14, 221 (241) – st. Rspr., neuerdings 95, 267 (300), 108, 186 (233).

⁵³ BVerfG DÖV 2006, 604.

⁵⁴ BT-Drs. 16/1545, S. 1/2.

⁵⁵ A.a.O. S. 12.

2. Rechtliche Qualifizierung der Begründung

Eine erste, interpretierende Beurteilung dieser Begründung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ergibt Folgendes:

- Dass der Koalitionsvertrag die Novellierung vorsieht, ist verfassungsrechtlich ohne Belang. Will die Koalition Verfassungsschranken überspringen, so mag sie mit verfassungsändernder Mehrheit das Grundgesetz textlich ändern oder ergänzen.
- Dass damit Mehreinnahmen erzielt werden, welche den Haushalt zu konsolidieren geeignet sind, ist eine inhaltslose Selbstverständlichkeit, rechtfertigt aber grundsätzlich nicht den Eingriff in Grundrechte.
- „Streitanfälligkeit“ ist als solche keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Das Grundgesetz geht von vollem Rechtsschutz des Bürgers, gerade gegen die Hoheitsgewalt, als einem überragenden Rechtsgut aus, welches durch das „formelle Hauptgrundrecht“ des Art. 19 Abs. 4 GG gesichert ist. Wenn der Gesetzgeber „streitanfälliges“ Recht schafft, muss er Prozesse hinnehmen; um sie zu vermeiden darf er grundsätzlich nicht materiell grundrechtswidriges Recht schaffen, da somit diese Rechtsschutzgarantie leer liefe.
- Nach den bisherigen praktischen Erfahrungen, die sich in der Rechtsprechung widerspiegeln, trifft es nicht zu, dass gerade die nunmehr zu streichenden Voraussetzungen der überwiegenden Inanspruchnahme oder des fehlenden Arbeitsplatzes zu Durchführungsschwierigkeiten und Rechtsstreitigkeiten geführt hätten. Diese lagen vielmehr eindeutig im Bereich jener „Mittelpunktsproblematik“, an der sich aber nichts ändern soll. Gerade die Fälle der – hauptsächlich nun mehr belasteten – Lehrpersonen waren weitestgehend unproblematisch und nicht „streitanfällig“.
- Dass die Novelle zu gleichmäßigerer Besteuerung führen kann, ist nur nachvollziehbar, soweit unterstellt werden kann, es bestehe derartige Missbrauchsgefahr, dass eben gleichmäßige Belastung nicht sichergestellt werden könne.
- Dies Letztere ist wiederum nur der Fall, wenn der dafür erforderliche Verwal-

tungsaufwand unverhältnismäßig wäre, was im Hinblick auf eine vom Grundgesetz gebilligte Verwaltungsvereinfachung aber nicht hingenommen werden müsste.

Die Argumentation der Bundesregierung führt also nur eine einzige möglicherweise stichhaltige Begründung an: Die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers sei notwendig von privater Lebensführung abzugrenzen; da insoweit aber wirksame Kontrollen nur unter unverhältnismäßigem Aufwand möglich wären, verlange gleiche Besteuerung die geplante Lösung.

Dies ist nun am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG zu überprüfen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Steuerrecht insgesamt, und auch im vorliegenden Zusammenhang, dem Gesetzgeber ein Gestaltungsermessen zusteht⁵⁶.

III. Das „objektive Nettoprinzip“ als Schranke der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG

1. Fragestellung

Das objektive Nettoprinzip⁵⁷ verlangt grundsätzlich eine – jedenfalls beschränkte – Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer; denn es handelt sich bei diesen um „Erwerbsaufwendungen“, welche ohne den ausgeübten – bei Lehrpersonen in der Regel: Haupt- - Beruf nicht anfallen würden. Es fragt sich daher, ob dieses Prinzip hier über Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtliche Normwirkung in dem Sinn entfaltet, dass eine nur eingeschränkte Abzugsfähigkeit jedenfalls erhalten bleiben muss. Dabei ist von dem Befund⁵⁸ auszugehen, dass dies nach der geplanten Neuregelung nicht mehr der Fall sein wird.

⁵⁶ Dieses ist allerdings gegenüber dem Gleichheitssatz vielfältig eingeschränkt, wie sich im Folgenden zeigen wird; gerade beim häuslichen Arbeitszimmer hat das Bundesverfassungsgericht (Fn. 27) eine solche Gestaltungsfreiheit lediglich im Zusammenhang mit der Höhe der Abzugsfähigkeit erwähnt, im Übrigen die Ausgestaltung im einzelnen nachgeprüft und sie erst auf dieser Grundlage gerechtfertigt.

⁵⁷ Vgl. zum Begriff oben B.I.1.

⁵⁸ Oben B. a.E.

2. „Steuerrechts“politische Strömungen

Das objektive Nettoprinzip ist steuerrechtspolitisch, also bereits auf der Ebene der einfachen Gesetzgebung, nicht unumstritten.

Das sog. Kirchhof-Modell⁵⁹ sah radikale Einschnitte in das objektive Nettoprinzip vor, letztlich soll dieses grundsätzlich außer Kraft gesetzt werden: Nach § 4 Satz 1 EStGB dieses Entwurfes „mindern Lasten eigener oder fremder Lebensführung die Einkünfte auch dann nicht, wenn sie durch Erwerbshandeln mitveranlasst sind (gemischte Kosten). Die konkretisierende Verordnungsvorschrift nach § 23 des Entwurfs lautet dazu: „Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind insbesondere Kosten für 1. Die Wohnung des Steuerpflichtigen, auch wenn sie teilweise zu Erwerbszwecken genutzt wird...“.⁶⁰ Dem entsprachen auch Leitsätze im Entwurf von Friedrich Merz. Der Berliner Entwurf der FDP schloss ebenfalls die Abzugsfähigkeit aller Aufwendungen für Arbeitsräume in der eigenen Wohnung aus (§ 10 Abs. 4) und sah für Arbeitnehmer nur einen globalen Abzugs-Pauschbetrag für Werbungskosten von 2 % bei den steuerpflichtigen Einnahmen vor. Dies hat sowohl grundsätzliche Kritik hervorgerufen als auch insbesondere den Einwand, dass hier eine Steuerrechtsreform vor allem zu Lasten der Arbeitnehmer geplant sei⁶¹.

Immerhin zeigt sich hier, dass beachtliche politische Strömungen eine weitere Einschränkung des objektiven Nettoprinzips oder gar dessen Abschaffung befürworten, jedenfalls aber dafür keinerlei verfassungsrechtliche Hürden sehen; Entwürfe in traditionellem Rahmen des Einkommensteuerrechts⁶² sehen dies anders. In der gegenwärtigen großen Koalition wurde aber offensichtlich der Kompromiss einer weiteren Einschränkung gefunden, wie er nun in der geplanten Neufassung zum Ausdruck kommt.

⁵⁹ P. Kirchhof, Einkommsteuergesetzbuch, 2003, Heidelberg 2003.

⁶⁰ Krit. Dazu Dreseck (Fn. 3), 2, unter Hinweis auf Tipke, StuW 2002, 148 (173 f.).

⁶¹ Vgl. Dreseck, a.a.O.

⁶² So etwa J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005.

3. Das objektive Nettoprinzip in den Entscheidungen des Bundesverfassungsrechts vor 2002

a) „Der Gesetzgeber legt der Einkommensteuer das sog. Nettoprinzip zugrunde...“ – davon geht das sachnahe Arbeitszimmer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus⁶³. Daraus ergibt sich, dass dieser Grundsatz dem Einkommensteuerrecht als solchem zugrunde liegt, also dessen System prägt. Die damit vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit darf also nicht ohne zureichenden Grund verlassen werden; darin läge ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß⁶⁴. Eine solche Systemwidrigkeit stellt allerdings für sich allein noch keinen Gleichheitsverstoß dar⁶⁵.

Vielmehr ist – und auch hier – zu prüfen, ob „die Gründe für eine Durchbrechung des einmal gewählte Ordnungsprinzips... in ihrem Gewicht der Intensität der Abweichung von der zugrunde gelegten Ordnung entsprechen“⁶⁶

b) Das Bundesverfassungsgericht hat diese Grundsätze sodann gerade für die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers konkretisiert: Der Gesetzgeber müsse nicht stets den gewillkürten tatsächlichen Aufwand (berücksichtigen), vielmehr kann es auch genügen, dass er für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines in realitätsgerechter Höhe typisierten Betrag gestattet⁶⁷.

Dies könne auch in Form eines unwiderleglichen Regeltatbestandes geschehen. Entscheidend ist also, ob die Typisierung durch Gesetz „realitätsgerecht“ erfolgt, nach Voraussetzungen wie Rechtsfolgen (insbesondere Höhe).

c) Diese „Realitätsgerechtigkeit“ darf nach dem Urteil vor allem berücksichtigen,
– dass Erwerbsaufwendungen (für das Arbeitszimmer) die Kosten der allgemeinen

⁶³ Fn. 27 unter B.II.1.c), unter Hinweis auf BVerfGE 99, 280 (290 f.).

⁶⁴ BVerfGE 34, 103 (115); 66, 214 (224); 67, 70 (84 f.).

⁶⁵ BVerfGE 68, 237 (253); 81, 156 (207).

⁶⁶ BVerfGE 61, 138 (148); 67, 70 (84 f.).

⁶⁷ BVerfG Fn. 67 unter Hinweis auf E 96, 1 (9).

Lebensführung im Sinne von § 12 EStG berühren,

- dass die ausschließliche berufliche Nutzung der Arbeitsräume nur wesentlich eingeschränkt oder gar nicht nachgeprüft werden kann,
- dass solche Kontrollen den Schutz des Art. 13 ff. berücksichtigen mussten. Dies ist allerdings schwer nachvollziehbar. Eine Nachschau im häuslichen Bereich muss der Pflichtige grundsätzlich hinnehmen, wenn sie zu sachgerechter Abgabenerhebung erforderlich ist; es ist nicht einzusehen, warum sie gerade hier zu unüberwindlichen Schwierigkeiten führen sollte. Generell dürfen Grundrechte nicht bemüht werden, um zugunsten der Staatsgewalt Freiheitsräume der Bürger einzuschränken, die sie doch schützen.

Bemerkenswert ist, dass das Bundesverfassungsgericht einige Begründungen nicht anspricht, auf die sich jetzt der Entwurf stützen will⁶⁸: Dies gilt jedenfalls für die „Streitanfälligkeit“ oder die „Verteilungsgerechtigkeit“, was immer dies bedeuten soll. Auch zur Problematik einer Rechtfertigung durch Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Steuervereinfachung oder Verwaltungsaufwand findet sich im Urteil keine ausdrückliche Bemerkung. Der sehr allgemeine Hinweis auf Kontrollschwierigkeiten ist im Urteil ausdrücklich nur auf die rechtlichen Schranken der Wohnungsfreiheit bezogen, und er ist eben als solcher nicht überzeugend. Ob man daraus auch ableiten kann, dass damit zugleich Verwaltungsaufwand und Steuervereinfachung angesprochen werden sollte, ist zumindest fraglich. Allenfalls könnte dies bei einer sich aus den Kontrollschwierigkeiten ergebenden Missbrauchsgefahr anzunehmen sein.

d) Die allgemeine Problematik der Zulässigkeit von „steuerrechtlichen“ Typisierungen braucht hier nicht vertieft zu werden; denn die vorgesehene Verschärfung grenzt nicht „atypische Gruppen“ aus einer generalisierenden Regelung aus, verschärft diese (Art. 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) vielmehr weiter.

Fazit: „Realitätsgerecht“ darf geregelt werden unter Berücksichtigung der „Berührung“ des Arbeitszimmers mit der privaten Lebensführung und der Schwierigkeit, eine Abgrenzung wirksam nachzuprüfen.

⁶⁸ Vgl. oben II.2.

4. Die Präzisierung des objektiven Nettoprinzips im Beschluss über die doppelte Haushaltsführung

a) Das Bundesverfassungsgericht hat die zeitliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung in den Fällen der „Kettenabordnung“ und des berufsbedingten (weitgehenden) Getrenntlebens von berufstätigen Ehegatten für verfassungswidrig erklärt, wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG⁶⁹.

In diesem Beschluss, der eindeutig als Grundsatzentscheidung konzipiert ist, bietet das Gericht⁷⁰ eine geradezu lehrbuchartige Darstellung der Schranken, welche der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber zieht. Dieser „wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit“.⁷¹ Sodann stellt das Gericht direkt die Frage nach der verfassungsrechtlichen Geltung des objektiven Nettoprinzips⁷²: Bisher sei die Frage allgemein offen geblieben. Festgestellt wird nun jedoch:

- Das Prinzip kann jedenfalls aus gewichtigen Gründen durchbrochen werden; dazu gehört die „Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer; Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes⁷³,
- „Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungs-

⁶⁹ BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl. II 2003, 534.

⁷⁰ A.a.O. unter C.I.

⁷¹ A.a.O. 1. b).

⁷² A.a.O. 1. c), aa), bb).

⁷³ A.a.O., unter Hinweis auf BVerfGE 99, 280 (290).

fähigkeit, (die auch beim objektiven Nettoprinzip zu beachten ist; die Verf.) kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind⁷⁴ (Hervorhebungen v. Verf.).

- Dieser „pflichtbestimmte Aufwand“ wird dann noch näher angesprochen: er liegt vor, wenn die Voraussetzungen für die Entstehung des Aufwandes „überwiegend nach Belangen des Arbeitgebers oder Dienstherrn“ bestimmt seien⁷⁵, er werde nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass der Pflichtige gerade den zu einem solchen Aufwand zwangsläufig führenden Beruf gewählt habe⁷⁶ – denn andernfalls hätte den berufstätigen Ehegatten der Hinweis auf einen Schutz ihrer Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) nichts nützen können, er hätte ja in ihrer Entscheidungsfreiheit gelegen, durch Berufswechsel der Belastung zu entgehen. Das Steuerrecht darf aber weder die Ehefrau aus dem Beruf drängen, noch allgemein einen Beruf durch spezielle Belastungen unattraktiv machen (Art. 12 Abs. 1 GG), indem trotz des objektiven Nettoprinzips „pflichtbestimmter Aufwand“ nicht berücksichtigt wird; denn dieser würde damit als Voraussetzung eines allgemein geltenden Entlastungsprinzip ignoriert.

b) Aus diesem Beschluss ergibt sich also implizit deutlich, was das Bundesverfassungsgericht explizit nicht ausspricht: Das objektive Nettoprinzip hat grundsätzlich Verfassungsrang; denn andernfalls wären die präzisen Vorgaben zu seinen zulässigen Einschränkungen nicht verständlich. Wie dem aber auch sei: Der „pflichtbestimmte

⁷⁴ A.a.O., bb) a.E.

⁷⁵ Wie im Fall der Kettenabordnung, a.a.O., II.2.a).

⁷⁶ A.a.O., II.3.

Aufwand“ muss von Verfassungs wegen berücksichtigt werden. Das Gericht sagt zwar nicht, in welchem Umfang das Verfassungsgebot ist, und es deutet die Möglichkeit von Differenzierungen an.

Dreierlei aber wird damit bindend festgestellt:

- Die „pflichtbestimmten Aufwendungen“ – nunmehr ein Verfassungsbegriff – dürfen nicht völlig unberücksichtigt bleiben.
- Differenzierungen nach „betroffenen Grundrechten“ sind erforderlich: Hier muss auch jener Berufsfreiheit Rechnung getragen werden, welche es verbietet, steuerrechtliche Regelungen ohne Berücksichtigung der pflichtbestimmten Aufwendungen vorzusehen und damit Pflichtige „aus einem Beruf zu drängen“.
- Dieses „Differenzierungsgebot“ gestattet nicht nur, es fordert eine sachgerechte, eben eine realitätsgerechte Abstufung der Berücksichtigung dieser Aufwendungen; und hier tritt dann wieder das Kriterium der „Realitätsgerechtigkeit“ in seine Rechte.

Im Lichte dieser immerhin bereits bemerkenswert präzisierten Verfassungsvorgaben ist nun die geplante Neufassung auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

IV. Die geplante Novelle im Lichte der präzisierten Verfassungsvorgaben zum objektiven Nettoprinzip

1. Das häusliche Arbeitszimmer für Lehrpersonen als „pflichtbestimmter Aufwand“

Alle Lehrpersonen sind arbeits- oder dienstrechtlich verpflichtet, ihren Unterricht vor- und nachzubereiten, wobei zu Letzterem insbesondere die erforderlichen Korrekturen gehören. Dieser Tätigkeit sind auch vielfältige Betreuungstätigkeiten zuzurechnen, insbesondere zur individuellen Förderung, auf welche neuerdings mit Recht immer mehr Gewicht gelegt wird. Die Qualität des Unterrichts ist direkt und notwendig abhängig von der Qualität der Vorbereitung und damit weitgehend auch von dem dafür einzusetzenden Zeitaufwand. Abhaltung, Vorbereitung und Nachbereitung des Unterrichts bilden daher eine untrennbare funktionale Einheit. Diese verlangt absolut

zwingend einen eigenen Arbeitsplatz. Soweit also ein solcher – wie in aller Regel für Lehrkräfte, teilweise auch für andere Lehrpersonen – im Dienstleistungsbereich nicht zur Verfügung steht, muss er vom Lehrer selbst vorgehalten werden. Wie bereits dargelegt, gehen die gesetzlichen Arbeitszeitregelungen davon aus, dass hier unbedingt erforderliche dienstliche Arbeit verrichtet wird⁷⁷; der Lehrerberuf ist ein Teil-Heimarbeitsberuf. Dieser vollständig pflichtbestimmten Arbeit kann sich der Lehrer nur durch dienstwidriges Verhalten entziehen, welches nicht nur Laufbahnnachteile, sondern disziplinarische Folgen nach sich zieht.

Allein und unausweichlich sachgerecht wäre es daher an sich, dass der Arbeitgeber/Dienstherr die Kosten für ein Arbeitszimmer erstattet. Wenn dies schon nicht geschieht, so muss wenigstens auf andere Weise erreicht werden, dass sich diese Belastung nicht als glatte Gehaltskürzung auswirkt; als eine solche ist sie aber in keiner Stellenbeschreibung/-bewertung oder Besoldungsregelung jemals berücksichtigt worden. Es bietet sich dann traditionell die steuerliche Entlastung an. Sie stellt daher nicht eine Vergünstigung dar, sondern nur eine – sogar nur sehr partielle – Kompensation für eindeutig dienstverursachte, „pflichtbestimmte“ Belastungen.

Die steuerliche Nichtberücksichtigung der Aufwendungen der erwähnten Lehrpersonen für ihr häusliches Arbeitszimmer, dessen Vorhaltung für sie Dienstpflicht ist, verstößt also eindeutig gegen Art. 3 Abs. 1 ff – es sei denn, sie werde gerade durch die vom Bundesverfassungsrecht zugelassenen Begründungen⁷⁸ gedeckt:

2. Rechtfertigung(sumfang) durch „Nähe zur privaten Lebensführung“

„Die räumliche Nähe“ zur Wohnung spricht an sich noch nicht dafür, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht als solches, sondern – jedenfalls teilweise – als Wohnung genutzt wird. Dies ist zunächst nichts als eine nachweispflichtige Unterstellung. Der Kautschukbegriff der „Berührung“ der beiden Sphären, der auch vom Bundesverfassungsgericht nie näher verdeutlicht worden ist, erweckt sogar rechtsstaatliche Verfassungsbedenken, da er jede begriffliche Präzisierung vermissen lässt – aber sie ersetzen

⁷⁷ Vgl. dazu Nachw. oben B.II.2.b).

⁷⁸ Vgl. oben III 3,4.

soll. Allein schon die erforderliche – und unschwer kontrollierbare – Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers schließt eine vollständige, durchgehende Wohnnutzung nach der Lebenserfahrung aus.

„Realitätsgerecht“ kann allenfalls davon ausgegangen werden, dass das Arbeitszimmer teilweise auch nicht-dienstlich genutzt wird: von Familienangehörigen während unterrichtsbedingter Abwesenheit der Lehrperson, darüber hinaus von ihnen und der Lehrperson selbst während aller Zeiten, für welche es nicht für Vor- oder Nachbereitung des Unterrichts gebraucht wird. Eine nähere, hier nicht im einzelnen darzulegende Berechnung kann zeigen, dass für eine „nichtdienstliche Nutzung“ an sich schon allenfalls 70 bis 80 % der möglichen Gesamtnutzungszeit zur Verfügung stehen kann – diese nichtdienstlichen Nutzer müssen ja schlafen, wofür das Zimmer nicht eingerichtet sein darf, ausgehen usw. usf. Die nicht-dienstliche Nutzung wird noch weiter eingeschränkt durch die –kontrollierbare – Einrichtung.

Insgesamt kann also bei realitätsgerechter Abbildung nach der Lebenserfahrung im ungünstigsten Fall unterstellt werden, dass das Zimmer bis zu 80 % außerdienstlich genutzt wird. Genauere Erhebungen würden wohl noch eine weit geringere durchschnittliche mögliche Wohnnutzung ergeben. Der durchschnittliche Lehrer erhält nun aber, nach geltendem Recht, unter Berücksichtigung der Abzugsbeschränkung, seiner Steuerquote und der tatsächlichen Miet- oder Eigenheimkosten für das Arbeitszimmer allenfalls einen „Netto-Steuerzuschuss“ in Höhe von 15 bis 20 %. Selbst bei maximaler Wohnnutzung wäre dies mithin kein ungerechtfertigter Steuervorteil, sondern wohl noch nicht einmal eine Kompensation für tatsächliche Belastungen, welche die Lehrperson jedenfalls im eindeutigen und ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers/Dienstherrn zu tragen hat.

Die Typisierung des geltenden Rechts bewegt sich also am untersten Rand eines nicht nur gerechtfertigten, sondern notwendigen, gerechten Ausgleichs, und selbst wenn aus der „Nähe zur privaten Lebensführung“ alle denkbaren Folgerungen gezogen werden. Ohne weiteres zu rechtfertigen, wenn nicht schlechthin realitätsgerecht wäre eine höhere Abzugsgrenze. Die Aufhebung der Abzugsfähigkeit lässt sich keinesfalls unter Berufung auf eine wie immer geartete und ausgenutzte Nähe zur privaten Lebensführungen rechtfertigen.

3. Drohender Missbrauch

Eine auf den ersten Blick eingängige Begründung steht ersichtlich hinter der vorgesehenen Regelung: Angesichts der problematischen Nachprüfungsmöglichkeit könnten Lehrpersonen doch „nach wie vor“ unschwer zum Abzug gelangen⁷⁹, der „Missbrauchsanfälligkeit“ könne nur durch weitere Einschränkung begegnet werden. Diese Argumentation ist offensichtlich – und erstaunlich – abwegig: Die Lehrperson kann ja – abgesehen von dem Vorliegen eines häuslichen Arbeitsmittelpunktes, was aber gerade aufrechterhalten werden soll – durch solchen Missbrauch, der überdies eine strafbare Handlung darstellt, immer nur (und maximal) eines erreichen: die beschränkte Abzugsfähigkeit (oben 2.). Diese steht ihm aber der Lehrperson ohnehin zu, wenn er keinen anderen Arbeitsplatz hat. Wo also soll die „missbräuchliche Erlangung eines Steuervorteils“ liegen? Sie ist begrifflich ausgeschlossen, wenn realitätsgerecht besteuert wird; die Missbrauchsdiskussion liegt hier völlig neben der Sache.

4. Fehlende Kontrollmöglichkeit

Ähnliches gilt weithin für die, angeblichen oder wirklichen, Kontrollschwierigkeiten. Kontrollen könnten allenfalls einen Missbrauch aufdecken, von dem aber nicht die Rede sein kann, wenn der Pflichtige Lehrer ist und keinen anderen Arbeitsplatz hat. Ersteres ergibt sich aus den Besteuerungsunterlagen, braucht also gar nicht speziell geprüft zu werden. Letzteres ist bei Lehrpersonen zu unterstellen, so wie dies zutreffend Verwaltung und Rechtsprechung bisher durchgehend angenommen haben⁸⁰. Es ist nicht nachvollziehbar, dass hier überhaupt Schwierigkeiten bei Lehrern auftreten könnten. Und es bedarf nicht einmal des Hinweises darauf, dass die Nachprüfung in anderen Bereichen (Fahrtenbuch, Dienstreisen) auch nicht leichter sei⁸¹.

5. Steuervereinfachung, Verwaltungsaufwand

Damit erledigt sich auch dieser mögliche Einwand: Wo (fast) nichts zu kontrollieren

⁷⁹ So etwa Broudré (Fn. 2), 126.

⁸⁰ Vgl. oben B.II.1.

⁸¹ Paus, DStZ 2000, 333 (334).

ist, weil keine Missbrauchsgefahr besteht, da kann auch dafür nicht ein unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand entstehen, und es braucht insoweit auch keine Steuervereinfachung angestrebt zu werden.

Fazit: Keine von der Bundesregierung gegebene, keine auch nur vorstellbare Begründung kann es rechtfertigen, Lehrpersonen derart vollständig und durchgehend die Abzugsfähigkeit zu versagen.

6. Abzugsversagung für Lehrpersonen wegen Missbrauchsgefahr und Kontrollschwierigkeiten bei anderen Berufsgruppen

a) Die Streichung der bisherigen beschränkten Abzugsmöglichkeiten betrifft die Lehrpersonen nur hinsichtlich der Voraussetzung, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen darf. Dies ist, wie dargelegt, für sie ohne Schwierigkeiten nachprüfbar, ja meist nicht einmal nachprüfungsbedürftig.

Die Streichung dieser Möglichkeit für Lehrpersonen lässt sich aber auch nicht damit begründen, in anderen Fällen träten Nachprüfungsschwierigkeiten und Missbrauchsgefahren auf, deshalb müssten nun auch Lehrer benachteiligt werden. Schon die Prämisse stimmt nicht: Dass ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht, lässt sich in allen Fällen mit meist nur geringem Aufwand nachweisen. Dass der Arbeitgeber dem Beschäftigten ein „Arbeitszimmer vermietet“, damit dieser es absetzen kann, ist eine zulässige, aber durchaus nicht gängige Gestaltung und überdies unbedenklich, wenn das Zimmer eben häuslich gelegen ist. Zu möglichen anderweitigen Arbeitsplätzen gibt es eine Rechtsprechung, welche übermäßige Detailkontrollen entbehrlich macht. Der Begriff des „pflichtbestimmten Aufwandes“ deckt überdies ohnehin nicht alle etwa unternehmerisch gewillkürten Gestaltungen, so dass hier eine strengere Handhabung zulässig ist.

b) Selbst wenn man aber diese Schwierigkeiten und Missbrauchsgefahren bei anderen Berufskategorien sehr hoch einschätzen wollte, so dürfte doch daraus nicht der Schluss gezogen werden, den Abzug von pflichtbestimmten Aufwendungen auch bei Lehrern zu versagen. Dieser vom Bundesverfassungsgericht geprägte Verfassungsbegriff würde dann – bis auf die für Lehrer gar nicht und auch sonst nur bei bestimmten Kategorien begegnenden, „Mittelpunktsfälle“ –also für die weitaus meisten Fälle

schlechthin leer laufen. Dann aber müsste eine andere gesetzliche Lösung gefunden werden: Die Lehrpersonen⁸² jedenfalls, wenn nicht gar die abhängig Beschäftigten, sind so bedeutsame Betroffenenengruppen, dass für sie dann eine Sonderregelung im Gesetz aufzunehmen wäre (begrenzte Abzugsfähigkeit). Eine „Wegtypisierung“ dieser Gruppe, unter Hinweis auf – schwer nachweisbare – Probleme bei anderen Gruppen, würde schon gegen die allgemeinen Typisierungsgrundsätze des Bundesverfassungsgerichts verstoßen⁸³. Gegen die Gleichheit verstößt es, wegen Schwierigkeiten in einer Reihe von Fällen viele Pflichtige materiell ungerecht zu behandeln.

V. Fazit: Der Wegfall der beschränkten Abzugsfähigkeit bei Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes – eindeutig verfassungswidrig

Das Ergebnis der verfassungsrechtlichen Überprüfung der geplanten Neufassung ist eindeutig: Sie verstößt durch die Aufhebung der vor allem Lehrpersonen betreffenden Vorschrift, dass beschränkte Abzugsfähigkeit zu gewähren ist, wenn ein anderer Arbeitsplatz fehlt, gegen Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG. Art. 3 Abs. 1 GG beinhaltet das objektive Nettoprinzip wenigstens insoweit, als pflichtbestimmten Aufwendungen bei der Regelung der Abzugsfähigkeit differenzierend Rechnung zu tragen ist: Die Neufassung jedoch trägt ihnen überhaupt nicht mehr Rechnung.

Die noch aufrechtzuerhaltende „Mittelpunktlösung“ ändert daran nichts. Sie setzt ein anderes Kriterium ein: das des Gewichtes der häuslichen Arbeit bei einer Gesamtbetrachtung aller Aktivitäten. Auf deren Pflichtbestimmtheit hebt sie jedoch nicht ab.

Der „Nähe“ des Arbeitszimmers zur privaten Lebensführung trägt jedenfalls die Beschränkung der Abzugsfähigkeit (mehr als) ausreichend Rechnung. Der totale Abzugausschluss beruht demgegenüber auf der völlig realitätsfremden Fiktion der totalen Wohnnutzung. Dies ist sogar in sich widersprüchlich, jedenfalls wenn eine

⁸² Was sich ja schon darin zeigt, dass die „andere Arbeitsplatz-Voraussetzung geradezu als „Lehrerklausel“ bezeichnet wurde, vgl. dazu oben B.II.1, 2.

⁸³ Eine Typisierung kann nur hingenommen werden, wenn die damit verbundenen Härten „lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen“ (vgl. BVerfGE 79, 87 (100); 87, 234 (255); 100, 59 (90)).

unwiderlegliche Dienstverpflichtung zur dienstlichen Nutzung besteht, wie im Falle der Lehrpersonen: Diesen müssten dann schwerwiegende Verletzung von Dienstpflichten sowie strafbare durchgehende Verletzung der Steuergesetze unterstellt werden. Dies alles ist völlig abwegig.

Sollte die geplante Regelung Gesetz werden, so ist den Betroffenen zu raten, gegen ihre Anwendung alle zulässigen steuerrechtlichen Rechtsbehelfe zu ergreifen mit dem Ziel, ihre verfassungsrechtliche Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht herbeizuführen. Dieses würde mit hoher Wahrscheinlichkeit zu dem Ergebnis kommen, dass die Abschaffung selbst einer höhenmäßig beschränkten Abzugsfähigkeit gegen das Grundgesetz verstößt.

D. Ergebnisse

1. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer waren von jeher einkommensteuerrechtlich als Erwerbsausgaben abzugsfähig, obwohl sie „die private Lebensführung berühren“ (BVerfG), und Aufwendungen für diese auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie der Förderung der Erwerbstätigkeit dienen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Die Abzugsfähigkeit für ein häusliches Arbeitszimmer ist aber erheblich eingeschränkt (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG): in Fällen, in denen die betriebliche oder berufliche Nutzung mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt, oder für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können höchstens 1.250 Euro abgezogen werden (Satz 2). Unbeschränkt abzugsfähig sind Aufwendungen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3).

Im Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007 ist die ersatzlose Streichung des Satzes 2 vorgesehen. Dies hat zu erheblicher Unruhe geführt, vor allem unter Lehrpersonen, bei denen damit die bisherige Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfallen soll.

Die GEW hat demgegenüber die Aufrechterhaltung jedenfalls der beschränkten Abzugsfähigkeit in Fällen gefordert, in denen ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht. Würde dem nicht entsprochen, so bestünden erhebliche Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der geplanten Novellierung.

2. In Schrifttum, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis seit 1996 sind wesentliche Fragen zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bereits weitestgehend geklärt (Begriff des Arbeitszimmers, Häuslichkeit, „Mittelpunkt“ der Gesamttätigkeit). Dies gilt auch für das „Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes“, der für alle Tätigkeiten zur Verfügung stehen muss. Das Bundesverfassungsgericht hat diese geltende Regelung im Jahre 1999 als verfassungsmäßig anerkannt. Insbesondere rechtfertigte sich die Beschränkung der Höhe nach durch Kontrollschwierigkeiten bei der Abgrenzung zur privaten Nutzung. Ein gesetzlicher Klärungsbedarf besteht also für das geltende Recht nicht.

3. Nach diesem geltenden Recht können Lehrer die beschränkte Abzugsfähigkeit in aller Regel geltend machen, da ihnen ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht. Dies hat der Bundesfinanzhof anerkannt. Auf überwiegende (Satz 2) oder gar „Mittelpunkt-Nutzung“ (Satz 3) könne sie sich dagegen nicht berufen, weil die Unterrichtstätigkeit regelmäßig den überwiegenden, jedenfalls aber den prägenden Teil ihrer Gesamttätigkeit ausmacht.

Dies ergibt sich schon aus den gesetzlichen Regelungen der Arbeitszeit für Lehrpersonen. Das gilt wohl auch – im „Normalfall“ – für Fachhochschullehrer; ihnen steht auch, jedenfalls zum Teil, ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Universitätsdozenten können sich, in gewissen Fachbereichen und soweit ihnen kein dienstlicher Arbeitsplatz zur Verfügung steht, u.U. auf das Überwiegenskriterium des Satzes 2 berufen.

4. Die geplante Neuregelung würde also die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers für Lehrpersonen weitestgehend beseitigen und zu Einbußen führen, die auch nicht als Bagatellen abgetan werden können. Dies wird von den Betroffenen verständlicherweise als Form der „Gehaltskürzung“ wahrgenommen und insoweit in den Zusammenhang mit anderen beabsichtigten Kürzungen (Pendlerpauschale) gebracht.

6. Eine verfassungsrechtliche Überprüfung der geplanten Gesetzgebung hat am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG (allgemeiner Gleichheitssatz) zu erfolgen. Daneben kann Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit) Bedeutung erlangen. Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG (Eigentum) und Art. 2 Abs. 1 GG (freie Entfaltung der Persönlichkeit) scheiden dagegen aus.

7. Die Bundesregierung begründet das Änderungsvorhaben – abgesehen von rechtlich unbeachtlichen Gesichtspunkten (Koalitionsvertrag, Erzielung von Mehreinnahmen) – im Wesentlichen mit der Nähe des häuslichen Arbeitszimmers zur privaten Lebensführung: eine Abgrenzung durch wirksame Kontrollen sei schwierig und führe zu unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand. Zur Gewährleistung gleichmäßiger Besteuerung sei daher die nun angestrebte „Vereinfachung“ geboten.

8. Die entscheidende Verfassungsfrage stellt sich wie folgt: Das häusliche Ar-

beitszimmer führt unbestritten zu Erwerbsaufwendungen. Deren Abzugsfähigkeit fordert das sog. objektive Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht. Hat dieser Grundsatz Verfassungsrang und/oder darf er hier wegen der Nähe zum häuslichen Wohnbereich durch einfache Gesetzgebung durchbrochen werden?

9. In seiner Arbeitszimmer-Entscheidung aus dem Jahre 2002 hat das Bundesverfassungsgericht die Einschränkung der Abzugsfähigkeit nach geltendem Recht gebilligt, jedoch allgemein eine „realitätsgerechte“ Lösung gefordert, die aber Kontrollschwierigkeiten berücksichtigen dürfe.

10. Im Beschluss über Abzugsfähigkeit bei doppelter Haushaltsführung hat das Gericht dies deutlich dahin präzisiert, dass aber jedenfalls auch das Ausmaß des jeweils „pflichtbestimmten“ Aufwands differenzierend zu berücksichtigen sei.

11. Das häusliche Arbeitszimmer führt bei Lehrpersonen in aller Regel und eindeutig zu einem pflichtbestimmten Aufwand. Vor- und Nachbereitung des Unterrichts, einschließlich gewisser individueller Betreuungsleistungen, sind ebenso Dienstpflicht wie das Abhalten des Unterrichts; im Sinne heute allseits geforderter verbesserter Unterrichtsqualität gewinnen sie sogar zunehmend an Bedeutung. Sie können aber, angesichts des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes, praktisch nur in einem häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt werden. Dieses ist ein (teilweiser) häuslicher Arbeitsplatz der Lehrer. Vernachlässigung dieser Dienstpflicht hat für den Lehrer laufbahnrechtliche, ja disziplinarische Folgen.

12. Die „Nähe zur privaten Lebensführung“ mag in einem gewissen Umfang auch eine Nutzung zu privaten Wohnzwecken ermöglichen, die allerdings schon durch die Ausstattung eingeschränkt ist. Selbst bei Annahme maximaler Nutzung in diesem Sinn erreicht aber der Anteil der bisherigen Steuervergünstigung am Aufwand für das häusliche Arbeitszimmer nicht einmal die sicher anzunehmende Quote dienstlicher Nutzung, welcher der Lehrperson ohnehin eigentlich zu ersetzen wäre.

13. Unter diesen Umständen kommt „drohender“ Missbrauch von vornherein nicht in Betracht: Der Arbeitgeber/Dienstherr „bietet steuerlich dem Lehrer jedenfalls weniger, als dieser für ihn“, für die Aufgabenerledigung in seinem Interesse, aufzuwenden hat. Selbst sehr eingeschränkte Kontrollen belassen hier keine ungerechtfert-

tigten Steuervorteile, bleibt es beim geltenden Recht. Zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand kann es nicht kommen.

14. Die geplante Gesetzesänderung lässt sich auch nicht damit rechtfertigen, dass diese „Pflichtbestimmung“ bei anderen Berufsgruppen nicht so eindeutig sei wie bei Lehrern, und dass daher allgemein die Abzugsfähigkeit aufgehoben werden müsse. Die Lehrpersonen stellen eine so große und wichtige Betroffenenengruppe dar, dass jedenfalls für sie der Pflichtbestimmtheit weiterhin Rechnung zu tragen ist, auf Grund spezieller Bestimmungen.

Gesamtergebnis

Die geplante Neufassung des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG führt insoweit zu einer verfassungswidrigen Regelung, als sie der Pflichtbestimmtheit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht ausreichend Rechnung trägt. Zumindest müsste daher eine beschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im bisher geltenden Umfang bei Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes aufrechterhalten bleiben, jedenfalls für Lehrpersonen.

Jena, den 23. August 2006

Professor Dr. Anna Leisner-Egensperger