

Leitsatz

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Juli 2010

- 2 BvL 13/09 -

Zur Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Einkommensteuerrecht.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 13/09 -



Im Namen des Volkes

In dem Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob durch die im Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I S. 1652) erfolgte Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG eine Regelung getroffen worden ist, die insoweit gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, als der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht mehr möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Münster vom 8. Mai 2009 - 1 K 2872/08 E -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsident Voßkuhle,
Broß,
Osterloh,
Di Fabio,
Mellinghoff,
Lübbe-Wolff,
Gerhardt,
Landau

am 6. Juli 2010 beschlossen:

§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b des Einkommensteuergesetzes in der seit Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 1652) geltenden Fassung ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasst, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Gründe:

A.

Die Vorlage betrifft die Frage, ob die Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben infolge der Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I 2006, S. 1652) insoweit mit dem Grundgesetz, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, unvereinbar ist, als der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

I.

2

1. Mit dem Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I S. 1250) wurde in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des Betriebsausgaben- und des Werbungskostenabzugs (§ 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) für steuerlich anzuerkennende, ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer gesetzlich geregelt. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG durften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot dem Grunde nach galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen zunächst auf 2.400 DM, später mit der Umstellung auf den Euro durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl I S. 1790) auf 1.250 Euro begrenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996).

3

2. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 7. Dezember 1999 (BVerfGE 101, 297) die Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 bejaht. Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sei sachlich gerechtfertigt, da eine Nachprüfung der Nutzung durch die Finanzbehörden wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich sei. Auch die Höhe des zulässigen Abzugs begegne keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, da das Einkommensteuergesetz durch die Festlegung einer typisierenden Höchstgrenze individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen könne. Das Entfallen der Höchstgrenze für Steuerpflichtige, bei denen das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, habe vor der Verfassung ebenfalls Bestand. Der Gesetzgeber bemesse hier unterschiedliche Rechtsfolgen nach der Erforderlichkeit der Aufwendungen. Auch wenn diese Erforderlichkeit in der Regel nicht Voraussetzung der Werbungskosten sei, könne sie zur typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre herangezogen werden, wenn diese Lebensbereiche - wie beim häuslichen Arbeitszimmer - weniger räumlich-gegenständlich und mehr funktionsbestimmt voneinander getrennt werden müssten. Insoweit sei die Differenzierung nach dem „Mittelpunkt“ erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit sachgerecht.

4

3. Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 wurde die Abzugsmöglichkeit weiter eingeschränkt. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erlaubt den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nur noch, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. In diesem Fall sind die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich abzugsfähig. § 9 Abs. 5 EStG ordnet die sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für den Bereich der Überschusseinkünfte im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG an.

5

Die einschlägigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 lauten:

6

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

7

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

8

(5) Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

9

(...)

10

(Nr. 6b) Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet; (...)

11

§ 9 Werbungskosten

12

(1) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

13

(...)

14

(5) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Abs. 6 sowie § 4 f gelten sinngemäß. (...)

15

§ 52 Anwendungsvorschriften

16

(1) Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2006 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2006 zufließen.

17

(...)

II.

18

1. Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind zusammen veranlagte Ehegatten. Der Kläger erzielte im Jahr 2007 als Hauptschullehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Zur Vorbereitung seines Unterrichts nutzte er täglich für zwei Stunden ein ausschließlich beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer von 10 qm, was 11 % der Gesamtfläche seines Hauses entspricht. Die vom Kläger beantragte Zuweisung eines Arbeitsplatzes in der Schule zur Vor- und Nachbereitung des Unterrichts sowie für die Korrektur der schriftlichen Arbeiten war vom Schulträger abgelehnt worden. Der Kläger beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 die Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 892 Euro und weiterer Werbungskosten in Höhe von insgesamt 736 Euro. Die Klägerin machte Werbungskosten in Höhe von insgesamt 766 Euro geltend. Das Finanzamt ließ bei der Festsetzung der Steuer die Aufwendungen des Klägers in Höhe von 892 Euro für das häusliche Arbeitszimmer unberücksichtigt. Dies führte zum Ansatz des Arbeitnehmerpauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG in Höhe von 920 Euro. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wegen der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer führte zur Vorlage des Finanzgerichts Münster nach Art. 100 Abs. 1 GG.

19

2. Das vorliegende Gericht ist davon überzeugt, dass die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 insoweit verfassungswidrig ist, als die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht die Einkünfte mindern dürfen, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Zur Begründung seiner Auffassung führt es im Wesentlichen aus:

20

a) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG sei wegen Verstoßes gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verfassungswidrig. Eine verfassungskonforme Auslegung insbesondere des Begriffs „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung“ dahingehend, dass ein häusliches Arbeitszimmer auch dann vorliege, wenn ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung stehe, sei nach dem Wortlaut der Vorschrift und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers nicht möglich.

21

b) Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung gehörten zu den die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindernden Erwerbsaufwendungen. Sie seien in dem Fall, dass für die betriebliche und berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, nicht wesentlich privat veranlasst. Es handele sich deshalb um Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG beziehungsweise um Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Folglich gehörten die Aufwendungen zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen Aufwendungen, auch wenn sie die private Lebensführung berührten. Die Erstreckung des Abzugsverbots auch auf die Fälle, in denen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, ohne dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde,

weiche danach von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung ab.

22

c) Diese Einschränkung des objektiven Nettoprinzips sei nicht durch hinreichende sachliche Gründe gerechtfertigt. Die vom Gesetzgeber mit der Neuregelung beabsichtigte Haushaltskonsolidierung könne für sich allein die Abkehr vom Veranlassungsprinzip nicht rechtfertigen. Förderungs- oder Lenkungsziele, die Grundlage einer sachlichen Rechtfertigung für eine Abweichung vom Veranlassungsprinzip sein könnten, lägen nicht vor.

23

Auch werde die Neuregelung den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine typisierende Regelung nicht gerecht. Der Gesetzgeber habe sich nicht am Regelfall orientiert, sondern den typischen Fall, bei dem für eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, vom Abzug in voller Höhe ausgeschlossen. Eine für die Typisierung erforderliche empirische Beobachtung sei nicht erkennbar.

24

Eine Rechtfertigung ergebe sich auch nicht unter dem Aspekt der Missbrauchsabwehr. Eine besondere Missbrauchsgefahr sei bei Steuerpflichtigen, denen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen mit einem häuslichen Arbeitszimmer im Anwendungsbereich der Abzugsmöglichkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG, aber auch zu solchen mit einem außerhäuslichen Arbeitszimmer, für das kein Abzugsverbot gelte, nicht zu erkennen. Auch Letztere könnten das Arbeitszimmer steuerschädlich privat nutzen. Die Kontrolleinschränkungen seien in allen Fällen gleich.

III.

25

Zu dem Normenkontrollverfahren haben sich das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung sowie der IV. und VI. Senat des Bundesfinanzhofs geäußert.

26

1. Die Bundesregierung ist der Auffassung, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 nicht gegen die Verfassung verstoße.

27

a) Bei den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer handele es sich um gemischte Aufwendungen, die nur ausnahmsweise nach dem objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen seien. Voraussetzung sei, dass sich der beruflich genutzte Anteil in leicht nachprüfbarer Weise von dem privat genutzten Anteil abgrenzen lasse und nicht nur eine untergeordnete Bedeutung habe. Dies sei in Bezug auf die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in der Praxis nicht der Fall, so dass mit der Gesetzesänderung lediglich eine Rückkehr zur Ausgangssystematik vollzogen werde. Dies entspreche dem Gebot der Folgerichtigkeit.

28

b) Selbst wenn das objektive Nettoprinzip zur Anwendung gelange, sei seine Durchbrechung aufgrund der Streitanzfälligkeit der Regelung gerechtfertigt. Zudem sei die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers kaum kontrollierbar. Indem der Gesetzgeber mit der Neuregelung nur noch auf den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und damit auf die Erforderlichkeit der Nutzung abstelle, würden die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung gewahrt. Die Erforderlichkeit des Aufwands sei zwar grundsätzlich kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffs. Es handele sich aber insbesondere dann um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen die private Lebensführung berührten oder in einer Sphäre anfielen, die sich einer sicheren Nachprüfung durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte entzögen.

29

2. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs teilt im Wesentlichen die Auffassung des vorliegenden Finanzgerichts. Die Neuregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie die gesetzgeberische Entscheidung, den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beschränken, nicht folgerichtig umsetze. Die Neuregelung benachteilige ohne sachliche Rechtfertigung Steuerpflichtige, denen für ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe und bei denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde, gegenüber den Steuerpflichtigen, bei denen diese Voraussetzung erfüllt sei. Die Feststellung, ob dem Steuerpflichtigen für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer

Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, sei nicht streitanfälliger als die Feststellung, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde.

30

3. Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs verweist in seiner Stellungnahme auf die Ausführungen in seinem Beschluss vom 25. August 2009 - VI B 69/09 - (BStBl II S. 826 = BFHE 226, 85), mit dem er die Aussetzung der Vollziehung der Einkommensteuer aufgrund verfassungsrechtlicher Zweifel an der Gültigkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG gewährt habe.

B

31

Der Gegenstand der zulässigen Vorlage ist zu erweitern.

32

Das vorliegende Gericht beschränkt sich bei seiner Vorlage zutreffend auf die für das Ausgangsverfahren allein entscheidende Frage, ob durch die im Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I S. 1652) erfolgte Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG eine Regelung getroffen worden ist, die insoweit gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, als der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht mehr möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Das Bundesverfassungsgericht ist jedoch nicht darauf beschränkt, die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nur unter demjenigen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt zu prüfen, den das vorliegende Gericht zur Prüfung stellt. Vielmehr ist die Norm insoweit, als sie zulässigerweise vorgelegt worden ist, unter allen denkbaren verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten Gegenstand des Verfahrens (vgl. BVerfGE 90, 226 <236>; 93, 121 <133>; 120, 125 <143 f.>; 122, 210 <228 f.>). Die Prüfung erstreckt sich daher auf die Neuregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 in ihrer Gesamtauswirkung und umfasst auch die Frage, ob der Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, soweit die berufliche oder betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit beträgt.

33

Im Übrigen beschränkt sich die Vorlagefrage nach ihrem Wortlaut zwar auf Satz 2 des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, nach ihrem Sinn ist sie jedoch auch auf Satz 1 der Norm zu erstrecken, denn erst aus dem Zusammenwirken beider Sätze folgt das vom vorlegenden Gericht für verfassungswidrig erachtete konkrete Abzugsverbot.

C.

34

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der seit Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 2007 geltenden Fassung verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, soweit Aufwendungen für ein ausschließlich betrieblich oder beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer auch dann von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

I.

35

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; stRspr). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfGE 110, 412 <431>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>). Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 112, 164 <174>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>). Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (stRspr; vgl. BVerfGE 112, 164 <174>; 122, 210 <230>). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 107, 27 <45 f.>; 112, 268 <279>; 122, 210 <230>).

36

2. a) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfGE 93, 121 <136>; 107, 27 <47>; 117, 1 <30>; 122, 210 <230>). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich 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 (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 117, 1 <30>; 122, 210 <231>). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 ff.>) darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210 <231>). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; 105, 73 <126>; 107, 27 <47>; 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <31>; 122, 210 <231>).

37

b) Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl., auch zum Folgenden, näher BVerfGE 122, 210 <231 ff.>) vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung.

38

Insbesondere ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 <254>; 78, 214 <227>; 84, 348 <359>; 122, 210 <232>). Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 113, 167 <236>; stRspr). Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 96, 1 <6>). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen (vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 87, 234 <255>; 96, 1 <6>). Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE 116, 164 <182 f.>; 122, 210 <233>; stRspr).

39

3. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen beziehungsweise beruflichen Bereich, deretwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche beziehungsweise berufliche Veranlassung besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage.

40

Das Bundesverfassungsgericht hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls aber kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. BVerfGE 81, 228 <237>; 107, 27 <48> m.w.N.). Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes

bedürfen (vgl. BVerfGE 99, 280 <290>; 107, 27 <48>; 122, 210 <234>). Auf dieser Grundlage kann die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips auch hier offen bleiben.

II.

41

Nach den dargelegten Maßstäben verstößt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

42

1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG weicht mit der Begrenzung abzugsfähigen Aufwandes für ein ausschließlich betrieblich oder beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer von dem das Einkommensteuerrecht prägenden objektiven Nettoprinzip ab, nach dem betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG oder als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 EStG von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind. Ein ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer führt jedenfalls dem Grunde nach zu beruflich veranlasstem Aufwand, der als „typischer“ Erwerbsaufwand nach dem objektiven Nettoprinzip grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist und nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG unterfällt (vgl. bereits BVerfGE 101, 297 <311>). Als eine benachteiligende Ausnahme von einer Belastungsgrundentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers bedarf diese Regelung deshalb eines besonderen sachlichen Grundes, um den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes zu genügen.

43

2. Mit dem weitgehenden Ausschluss abzugsfähiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten beabsichtigte der Gesetzgeber erkennbar keinen grundsätzlichen Systemwechsel bei der Abgrenzung solcher Ausgaben, so dass insoweit die Möglichkeit eines besonders weiten gesetzgeberischen Gestaltungsraums von vornherein ausscheidet (vgl. BVerfGE 122, 210 <241 ff.>). Es handelt sich bei der Neuregelung vielmehr um eine Sonderbestimmung für einen Teilbereich von Aufwendungen, der wegen der notwendigen Abgrenzung zwischen Privatsphäre und Berufssphäre im Verwaltungsvollzug als besonders problematisch bewertet wurde.

44

3. Die im Gesetzgebungsverfahren angeführten fiskalischen Gründe (vgl. BTDrucks 16/1545, S. 1, 8, 12) sind nicht geeignet, die Neuregelung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz zu rechtfertigen. Das Ziel der Einnahmenvermehrung stellt für sich genommen keinen hinreichenden sachlichen Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausgestaltung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen dar. Dem Ziel der Einnahmenvermehrung dient jede, auch eine willkürliche steuerliche Mehrbelastung. Für die verfassungsgerechte Verteilung von Mehrbelastungen der Steuerpflichtigen nach dem Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit enthält der Einnahmenerzielungszweck kein Richtmaß (vgl. BVerfGE 122, 210 <236 f.>).

45

4. Förderungs- und Lenkungszwecke kommen als mögliche Grundlage sachlicher Rechtfertigung hier nicht in Betracht. Es fehlt insoweit an der für eine rechtfertigende Wirkung von steuerrechtlichen Lenkungszwecken erforderlichen erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung (stRspr, vgl. BVerfGE 122, 210 <232> m.w.N.). Der Umstand, dass im Gesetzgebungsverfahren als gesetzgeberisches Ziel auch der Abbau steuerlicher Subventionierung genannt worden ist (BTDrucks 16/2028, S. 9), führt zu keiner abweichenden Qualifikation.

46

5. Soweit die Neuregelung die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann ausschließt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, findet die Abweichung vom objektiven Nettoprinzip auch keine hinreichende sachliche Legitimation in der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers, denn sie genügt nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen an typisierende Regelungen (vgl. oben C. I. 2. b>).

47

a) Zwar besteht in Bezug auf eine sachgerechte Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ein erheblicher Gestaltungsraum des Gesetzgebers sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, da eine effektive Kontrolle der tatsächlichen Nutzung häuslicher Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich ist (BVerfGE 101, 297 <311>). Individuell gestaltete Besonderheiten dürfen hier mit der Festsetzung einer typisierenden Höchstgrenze unberücksichtigt bleiben (vgl. BVerfGE 101, 297 <311 f.>, im Anschluss an BVerfGE 96, 1 <7>). Angesichts der möglichen vielfältigen Faktoren, von denen die Entscheidungen der Steuerpflichtigen über Lage, Größe und Qualität ihrer Wohnung einschließlich eines Arbeitszimmers abhängen, ist insbesondere der Ansatz einer grob pauschalierenden Höchstgrenze, wie sie etwa nach der Vorgängerregelung

bestimmt war, verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BVerfGE 101, 297 <311 f.>). Dem Gesetzgeber bleibt es auch unbenommen, bei der Bestimmung des Höchstbetrages die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal zu berücksichtigen.

48

b) Die Neuregelung verfehlt jedoch das Gebot einer hinreichend realitätsgerechten Typisierung, soweit sie die Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auch dann ausschließt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Bei dieser Fallgruppe handelt es sich um solche Fälle, in denen die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitsplatzes durch objektive Merkmale bestimmt ist. Zwar ist die Erforderlichkeit keine allgemeine Voraussetzung für die Qualifikation von Erwerbsaufwendungen, und zwar ausweislich der Angemessenheitsregel des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG auch dann nicht, wenn solche Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren. Die erkennbar gegebene Erforderlichkeit fungiert in diesem Fall aber als legitimes Hilfsmittel einer typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre (vgl. BVerfGE 101, 297 <312>). Der Mangel eines alternativen Arbeitsplatzes liefert die leicht nachprüfbare Tatsachenbasis für die Feststellung der tatsächlich betrieblichen oder beruflichen Nutzung. Gemessen an den Zielen des Gesetzes - Vereinfachung, Streitvermeidung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (BTDrucks 16/1545, S. 1, 8, 12) - verfehlt deshalb das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für die Fallgruppe „kein anderes Arbeitszimmer“ das Gebot hinreichend realitätsgerechter Typisierung.

49

Abgesehen von dem Umstand, dass jedes beliebige Verbot des Abzugs von Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage zu einer Vereinfachung des Gesetzesvollzugs insofern führt, als ein Prüfungspunkt bei der Kontrolle der Steuererklärung entfällt, ist es zudem zweifelhaft, ob die Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG objektiv am Ziel der Vereinfachung orientiert ist. Einerseits ist die Ermittlung und Bestimmung der unbeschränkt abzugsfähigen Kosten eines Arbeitszimmers, das den „qualitativen“ „Mittelpunkt“ der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet (vgl. etwa BFH BStBl II 2004, S. 59 = BFHE 201, 106; BStBl II 2004, S. 62 = BFHE 201, 93; BFH BStBl II 2004, S. 65 = BFHE 201, 100; BFH BStBl II 2005, S. 212 = BFHE 208, 263; BFH BStBl II 2006, S. 18 = BFHE 210, 493), offenkundig aufwendig und streitanfällig. Andererseits sind aber der Nachweis und die Kontrolle eines mangelnden alternativen Arbeitsplatzes durch Vorlage einer Bescheinigung des Arbeitgebers unkompliziert, und der Gesetzgeber verfügt zudem über weitere Vereinfachungsmöglichkeiten wie eine Pauschalierung der Aufwendungen oder ein Höchstbetrag, wie etwa der früher geltende Betrag, der in vielen Fällen unter den tatsächlichen Kosten eines angemessenen Arbeitsraums lag.

50

6. Soweit die berufliche Veranlassung allein durch die Nutzung des Arbeitszimmers von mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit indiziert wird, verstößt die Erweiterung des Abzugsverbots durch das Steueränderungsgesetz 2007 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei einer typisierenden Betrachtung ist der Ausschluss dieser Fallgruppe vertretbar, da der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers allenfalls ein schwaches Indiz für dessen Notwendigkeit ist, soweit dem Steuerpflichtigen von seinem Arbeitgeber ein weiterer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Es fehlt zudem an leicht nachprüfbaren objektiven Anhaltspunkten für die Kontrolle der Angaben des Steuerpflichtigen zum Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers.

III.

51

Soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bereits wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist, kann offen bleiben, ob der Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für den Fall, dass kein anderer Arbeitsplatz vorhanden ist, auch gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstößt.

52

Im Übrigen wird das Grundrecht der Berufsfreiheit durch die Versagung des Abzugs von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers nicht verletzt, da eine in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG eingreifende (stRspr, z.B. BVerfGE 37, 1 <17>; 47, 1 <21>; 98, 83 <97>; 113, 128 <145>; 123, 132 <139>) berufsregelnde Tendenz der einkommensteuerrechtlichen Regelung nicht erkennbar ist. Weder knüpft sie an bestimmte Berufe an, noch zielt sie auf Förderung und Lenkung bestimmter Berufstätigkeiten. Vielmehr erfasst sie jegliche auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit mit dem Ziel, den Nettoertrag dieser Tätigkeit nach dem Maßstab finanzieller Leistungsfähigkeit gleichmäßig zu bestimmen.

D.

I.

53

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz kann entweder zur Nichtigkeitserklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95 Abs. 3 BVerfGG) oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG). Eine Erklärung nur der Unvereinbarkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (stRspr; vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 117, 1 <69>; 122, 210 <245>).

54

2. Danach ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 lediglich für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG zu erklären, soweit der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann ausgeschlossen ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dem Gesetzgeber stehen unterschiedlich typisierende und pauschalierende Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, um den verfassungswidrigen Zustand durch Normen zu beseitigen, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an folgerichtige Belastungsentscheidungen entsprechen und ein praktikables Besteuerungsverfahren gewährleisten.

II.

55

Stellt das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit einer Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG fest, folgt daraus grundsätzlich die Verpflichtung des Gesetzgebers, rückwirkend, bezogen auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt, die Rechtslage verfassungsgemäß umzugestalten. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (stRspr; vgl. BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>).

56

Danach ist der Gesetzgeber verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend auf den 1. Januar 2007, den Beginn des Anwendungszeitraums des Steueränderungsgesetzes 2007, durch Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu beseitigen. Eine mögliche Ausnahme von dieser Regelfolge der Unvereinbarkeit, wie sie bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Normen vom Bundesverfassungsgericht wiederholt bejaht worden ist (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>), scheidet vorliegend aus. Es handelt sich um einen vergleichsweise kurzen Anwendungszeitraum der Neuregelung, deren Verfassungsmäßigkeit stets umstritten war und für den auch die Finanzverwaltung bereits auf Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit mit einer vorläufigen Regelung reagiert hatte (vgl. u.a. BMF-Schreiben vom 6. Oktober 2009, BStBl I S. 1148, zur Stattgabe bei Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung; BMF-Schreiben vom 15. Februar 2010, BStBl I S. 74, u.a. zur vorläufigen Steuerfestsetzung).

E.

57

Die Entscheidung ist mit 5:3 Stimmen ergangen.

Voßkuhle
Di Fabio
Gerhardt

Broß
Mellinghoff
Landau

Osterloh
Lübbe-Wolff