

Beschluss vom 26. Januar 2010, VI B 115/09

Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung wegen verfassungsrechtlicher Bedenken hinsichtlich des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007 - Beschränkung der Vollziehungsaussetzung bei anzurechnenden Steuerabzugsbeträgen ist verfassungsgemäß - Schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsvorschrift allein rechtfertigen die Aufhebung der Vollziehung wegen wesentlicher Nachteile nicht - Keine Überzeugung des BFH von der Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007

BFH VI. Senat

FGO § 69 Abs 3, FGO § 69 Abs 2 S 8, EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b S 1, GG Art 100 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 20. August 2009, Az: 11 V 2481/09 A(E)

Leitsätze

1. NV: Eine Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2007 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken an dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007 betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist insoweit gerechtfertigt, als die Einkünfte der Antragstellerin aus nichtselbständiger Arbeit um weitere Werbungskosten in Höhe von 1.250 € zu mindern sind .
2. NV: Die Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids erscheint hingegen erst dann nötig, wenn das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat .

Tatbestand

- 1 I. Die Antragsteller, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (Antragsteller) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 2007 und 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Antragsteller erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als freier Journalist. Die Antragstellerin ist als Bauingenieurin nichtselbständig für die X-GmbH tätig. Sie betreut als Außendienstmitarbeiterin ein Verkaufsgebiet mit den Schwerpunkten A, B, C, D, E und F. In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre machten die Antragsteller Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Antragstellerin in Höhe von 1.494 € bzw. 1.722 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Die Aufwendungen des Jahres 2007 entfielen mit 595 € auf eine Mietwohnung in ... (1. Januar bis 30 Juni) und mit 899 € auf ein Haus in ... (1. Juli bis 31. Dezember). Der Antragsgegner, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner (Antragsgegner) ließ die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer in den Einkommensteuerbescheiden vom 5. Februar bzw. 27. März 2009, mit Änderungsbescheiden vom 5. Juni 2009, die im Hinblick auf die Anwendung der Neuregelung zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für vorläufig erklärt worden sind, nicht zum Werbungskostenabzug zu, da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Antragstellerin darstelle.
- 2 Die Antragsteller haben zunächst beim Antragsgegner erfolglos und sodann am 8. Juli 2009 beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) gestellt. Darüber hinaus haben sie nach erfolglosem Vorverfahren am 17. Juli 2009 Klage erhoben, über die noch nicht entschieden worden ist.
- 3 Das FG gab dem Antrag auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes für das Jahr 2007 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken hinsichtlich des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 (StÄndG 2007) betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer statt. Es hob die Vollziehung der angefochtenen Einkommensteuerfestsetzung insoweit auf, als Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer der Antragstellerin in Höhe von 1.494 € nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt worden sind. Für das Jahr 2008 wurde der Antrag abgelehnt, da --trotz ernstlicher Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift-- gemäß § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine

Erstattung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen ausscheide. Die Beschwerde wurde zugelassen. Der Aussetzungsbeschluss des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1839 veröffentlicht.

- 4 Mit Verfügung vom 9. November 2009 hat der Antragsgegner die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2007 insoweit aufgehoben, als Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 1.250 € nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Darüber hinaus hat der Antragsgegner angekündigt, dass er beabsichtige, auch die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2008 in nämlichem Umfang aufzuheben.
- 5 Mit seiner Beschwerde bringt der Antragsgegner vor, dass die Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2007 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken lediglich insoweit gerechtfertigt sei, als wegen des Arbeitszimmers weitere Werbungskosten in Höhe von 1.250 € zum Abzug zuzulassen seien. Die von der Antragstellerin beruflich genutzten Räumlichkeiten seien nicht als häusliche Betriebsstätte, sondern als häusliches Arbeitszimmer zu beurteilen. Da sich dort aber nicht der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Antragstellerin befinde, könnten die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht in dem geltend gemachten Umfang von 1.494 €, sondern nur bis zu dem Höchstbetrag in Höhe von 1.250 € berücksichtigt werden. Die verfassungsrechtlichen Bedenken an dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zwingen im Streitfall nicht, darüber hinausgehenden Aufwand hierfür zu berücksichtigen.
- 6 Der Antragsgegner beantragt,

den Beschluss des FG Düsseldorf vom 21. August 2009 11 V 2481/09 A(E) insoweit aufzuheben, als hierdurch nach § 69 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 2 FGO vorläufiger Rechtsschutz über die zwischenzeitlich vom Antragsgegner ausgesprochene Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2007 hinaus gewährt wurde.
- 7 Die Antragsteller beantragen,

die Beschwerde zurückzuweisen.
- 8 Das FG habe die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2007 zu Recht in Höhe von 1.494 € und damit in Höhe der tatsächlichen Kosten für das häusliche Arbeitszimmer aufgehoben. Das von der Antragstellerin genutzte Außendienstbüro sei kein klassisches häusliches Arbeitszimmer. Es handele sich bei den Räumlichkeiten vielmehr um ein räumlich abgeschlossenes Home Office, das sich im Obergeschoss des Einfamilienhauses befinde, über eine Treppe erreicht werden könne, ohne den Wohnbereich zu berühren, und ausschließlich beruflich genutzt werde. Das Außendienstbüro müsse auch für Besuche des Verkaufsleiters der X-GmbH und für Kundenbesuche bereitgehalten werden. Auch sei die Antragstellerin arbeitsvertraglich gezwungen, ein solches Büro bereitzustellen. Außerdem könne sie ohne das Büro --anders als ein Lehrer-- ihren Beruf nicht ausüben. Deshalb bestünden am Abzugsverbot betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer insbesondere bei Außendienstmitarbeitern verfassungsrechtliche Bedenken. Im Grunde handele es sich bei dem Büro um eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, in der die Antragstellerin als angestellte Heimarbeiterin tätig sei. Überdies befinde sich der Dreh- und Angelpunkt der beruflichen Tätigkeit der Antragstellerin in diesen Räumlichkeiten. Dort befinde sich sowohl in zeitlicher als auch in quantitativer Hinsicht der Mittelpunkt der Außendiensttätigkeit. Letztlich erziele die Antragstellerin durch die Zurverfügungstellung des Außendienstbüros Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Miete sei im Arbeitslohn pauschal enthalten. Deshalb müsse der Arbeitslohn um den ortsüblichen Mietzins in Höhe von 2.040 € per anno gekürzt werden. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei diesen Einnahmen der geltend gemachte Aufwand für das Home Office entgegenzusetzen, so dass lediglich positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 594 € bzw. 318 € verblieben.
- 9 Die Antragsteller haben wegen des Streitjahres 2008 ebenfalls Beschwerde eingelegt. Mit Schriftsatz vom 11. September 2009 haben sie gegenüber dem FG ihre Zustimmung zur Aussetzung des Hauptsacheverfahrens bis zu einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) davon abhängig gemacht, dass der Beschluss des FG vom 21. August 2009 hinsichtlich der Aussetzung der streitigen Steuer 2008 nochmals überprüft wird. Nach dem Wortlaut des Gesetzes seien Vorauszahlungen zwar nicht aussetzungsfähig. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO sei aber insbesondere dann unfair, wenn die Vorschrift auf Vorauszahlungen angewendet werde, die --wie im Streitfall-- nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres geleistet worden seien. Mit Schriftsatz vom 30. September 2009 an den Bundesfinanzhof (BFH) begehren die Antragsteller die Annahme dieser Beschwerde, da § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO auch verfassungsrechtlichen Bedenken begegne. Die Vorschrift entbehre jeglicher Sachlogik, sei völlig willkürlich und stelle Sinn und Zweck des vorläufigen Rechtsschutzes auf den Kopf. Die Antragstellerin hätte die

Arbeitszimmerkosten bereits im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren geltend machen und dadurch in den Genuss einer Lohnsteuerminderung kommen können. Dies müsse aus Gleichheitsgründen auch im AdV-Verfahren gelten.

- 10** Die Antragsteller beantragen sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und auch die Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2008 insoweit anzuordnen, als die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.722 € nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurden.
- 11** Der Antragsgegner beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.
- 12** Die Beschwerde der Antragsteller sei unzulässig. Bei dem Schriftsatz der vertretenen Antragsteller vom 11. September 2009 an das FG handele es sich nicht um eine Beschwerde i.S. von § 128 Abs. 3 FGO. Die bloße Bitte um nochmalige Prüfung der getroffenen Entscheidung, die zudem noch in einem anderen Verfahren und einer nicht mit dem AdV-Beschluss zusammenhängenden Prozesshandlung vorgebracht worden sei, könne auch nicht als solche ausgelegt werden. Die späteren Schriftsätze an den BFH, in denen der Prozessbevollmächtigte diesen Fehler zu heilen suche, seien nach Ablauf der Beschwerdefrist eingegangen und deshalb unbehelflich.

Entscheidungsgründe

- 13** II. 1. Die zulässige Beschwerde des Antragsgegners ist begründet. Eine Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2007 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007 betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist lediglich insoweit gerechtfertigt, als die Einkünfte der Antragstellerin aus nichtselbständiger Arbeit um weitere Werbungskosten in Höhe von 1.250 € zu mindern sind.
- 14** a) Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG a.F. sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehbar. Dies gilt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG a.F. dann nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG a.F. die Höhe der abziehbaren Aufwendungen regelmäßig auf 1.250 € begrenzt. Die Begrenzung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.
- 15** b) Danach kommt im Streitfall lediglich ein beschränkter Werbungskostenabzug in Höhe von 1.250 € in Betracht. Die Antragstellerin hat weder glaubhaft gemacht, dass es sich bei den beruflich genutzten Räumlichkeiten um eine "häusliche Betriebsstätte" handelt, noch dass sich dort der Mittelpunkt ihrer gesamten und beruflichen Tätigkeit i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG a.F. befindet. Ein weitergehender Werbungskostenabzug wäre deshalb auch im Fall der Ungültigkeit von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2007 nicht zu gewähren, so dass die Aufhebung der Vollziehung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2007 entsprechend zu beschränken ist. Aus verfassungsrechtlichen Gründen ist ein Vollabzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ohnehin nicht geboten (BVerfG-Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl II 2000, 162).
- 16** 2. Die Beschwerde der Antragsteller ist zulässig (§ 128 Abs. 3 Satz 1 FGO), aber nicht begründet und daher zurückzuweisen. Trotz ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2008 hat das FG zu Recht den Antragstellern AdV nicht gewährt.
- 17** a) Der Senat legt den Schriftsatz der Antragsteller an das FG vom 11. September 2009 wegen des eindeutig erkennbaren Willens der Antragsteller, die Aufhebung der Vollziehung zu erreichen, als insoweit allein zulässigen Antrag nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO aus. Prozessklärungen sind unter Beachtung des Grundsatzes der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes --GG--) so auszulegen, dass im Zweifel dasjenige gewollt ist, was rechtlich vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (BFH-Beschluss vom 8. Mai 2007 X B 43/06, BFH/NV 2007, 1499; s. auch Senatsbeschluss vom 29. Juli 2009 VI B 44/09, BFH/NV 2009, 1822, m.w.N.). Im Streitfall zielt das fristgerecht beim FG eingegangene Schreiben auf eine Überprüfung des AdV-Beschlusses vom 21. August 2009 hinsichtlich der Aussetzung der

strittigen Steuer 2008. Damit haben die Antragsteller ihr Begehren, Beschwerde einzulegen, deutlich zum Ausdruck gebracht.

- 18** b) Die Beschwerde ist jedoch unbegründet. Das FG hat die Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2008 zu Recht wegen § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO versagt.
- 19** aa) Gemäß § 69 Abs. 2 Satz 8 i.V.m. Abs. 3 Satz 4 FGO sind bei Steuerbescheiden die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint. Der Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen (BFH-Beschluss vom 2. November 1999 I B 49/99, BFHE 190, 59, BStBl II 2000, 57, unter II.3.a dd, m.w.N.). Diese Beschränkung ist mit dem Grundgesetz vereinbar und nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren (BFH-Beschlüsse vom 24. Januar 2000 X B 99/99, BFHE 192, 197, BStBl II 2000, 559, und vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367).
- 20** bb) Das FG hat zutreffend erkannt, dass danach die Aufhebung der Vollziehung im Streitfall auf 0 € beschränkt ist. Wesentliche Nachteile, die den Antragstellern im Falle der Nichtaufhebung der Vollziehung drohen könnten, sind auch im Beschwerdeverfahren weder vorgetragen noch ersichtlich. Insbesondere wird die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides für 2008 nicht unmittelbar und ausschließlich bedroht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. November 2001 V B 100/01, BFH/NV 2002, 519, unter II.2.a; vom 11. Juni 2001 I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223, und vom 29. Januar 1985 IX B 106/84, BFH/NV 1985, 40, zu § 114 FGO). Auch ist vorliegend die Aufhebung der Vollziehung nicht geboten, um eine erhebliche, über Randbereiche hinausgehende Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. August 2002 1 BvR 1790/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3691, unter II.2.a; vom 16. Mai 1995 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1, 14; vom 25. Oktober 1988 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69, 74 f.). Denn selbst schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der angewendeten Rechtsvorschrift allein rechtfertigen die Gewährung einer Aufhebung der Vollziehung wegen wesentlicher Nachteile nicht. Dies erscheint erst dann geboten, wenn das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat (BFH-Beschluss in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367).
- 21** cc) Ein solcher Vorlagebeschluss hinsichtlich des in § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007 normierten Abzugsverbots betreffend der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist bislang nicht ergangen. Der Senat hat zwar in dem Beschluss vom 25. August 2009 VI B 69/09 (BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826) verfassungsrechtliche Zweifel an diesem Abzugsverbot geäußert; diese jedoch mit beachtlichen Bedenken im Schrifttum gegen die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung und einander widersprechenden Entscheidungen der FG begründet. Dass der erkennende Senat von der Verfassungswidrigkeit der §§ 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des StÄndG 2007 überzeugt ist, lässt sich daraus nicht herleiten. Der Senat hat in dem Beschluss in BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826 vielmehr ohne Präjudiz für die Hauptsache entschieden.
- 22** Damit ist das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall die Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2008 nicht zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint und deshalb wegen der Beschränkung des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO nicht zu gewähren ist.
- 23** 3. Die Übertragung der Berechnung des auszusetzenden Steuerbetrags auf den Antragsgegner folgt aus einer entsprechenden Anwendung des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de