

## Stellungnahme zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022, BT-Drucks. 20/3879)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

### 1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf werden unterschiedliche gesetzliche Änderungen im Bereich des Steuerrechts angedacht, die im Sinne eines Omnibusgesetzes in Teilen auch als fachlich notwendiger Änderungsbedarf zu verstehen sind. Hierbei handelt es sich nicht nur um steuerpolitische Wahlentscheidungen seitens der Bundesregierung, sondern auch um fachliche Reaktionen auf die ergangene Rechtsprechung. Im Folgenden wird eine subjektive Auswahl einzelner Aspekte des Gesetzentwurfs getroffen.

### 2. Ausgewählte Änderungen

#### 2.1. Neuregelung des Abzugs für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG

**Mit der beabsichtigten Gesetzesänderung soll insgesamt die Systematik zur Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (in Teilen) neu geregelt werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird an der Definition des häuslichen Arbeitszimmers keine Änderung vorgenommen.** Insofern bleibt es bei einer eher engen Auslegung des Begriffs, wonach das häusliche Arbeitszimmer als eigenständiger Raum in Abgrenzung zur privaten Lebensführung zu verstehen ist. Durchgangsräume, Arbeitsecken usw. bleiben damit weiterhin unberücksichtigt und können damit die Anwendung von § 4 Abs. 5 Nr. 6c EStG eröffnen (Homeoffice-Pauschale).

**An dem bestehenden Dualismus zwischen Abzug mit Höchstbetrag und unbegrenztem Abzug der tatsächlichen Aufwendungen wird weiterhin festgehalten.** Hierbei ist Differenzierungskriterium, inwieweit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Abzug mit Höchstbetrag, nunmehr als Pauschale von 1.250€), und inwieweit das Arbeitszimmer (zusätzlich) den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bildet (Abzug ohne Begrenzung).

**Positiv zu werten ist der Umstand, dass die Höchstgrenze nun in eine Jahrespauschale umgewandelt werden soll. Einzelnachweise entfallen damit.** Die Jahrespauschale bezieht sich hier insgesamt auf alle Tätigkeiten und ist ggf. aufzuteilen. Im Übrigen ist die Pauschale als Jahrespauschale zu verstehen, so dass eine monatliche Aufteilung nicht nötig ist. **Dies kann zu Mitnahmeeffekten führen. Alternativ wäre eine anteilige Kürzung für Zeiten ohne Erfüllung der Voraussetzungen oder eine monatliche Regelung<sup>1</sup> vorstellbar.**

**Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Jahrespauschale raumbezogen zu verstehen sein.<sup>2</sup> Der Bundesrat sieht eine solche Sichtweise nicht hinreichend korrekt im Wortlaut abgebildet.<sup>3</sup>**

---

<sup>1</sup> Vgl. BR-Drs. 457/22 (Beschluss), S. 3.

<sup>2</sup> Vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 79.

**Dem ist zuzustimmen. Überdies kann dies eine Verschlechterung in bestimmten Fallkonstellationen darstellen, in denen ein Raum von mehreren Personen genutzt wird.**<sup>4</sup> Weiterhin wird an der bestehenden Obergrenze von 1.250€ festgehalten. Infolge massiver Preissteigerungen ist kritisch zu hinterfragen, ob die Obergrenze nach oben anzupassen ist.

Die vorstehend genannte Jahrespauschale nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG kommt zur Anwendung, wenn für betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, unabhängig davon (nach geltender Rechtslage), ob das Arbeitszimmer auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. **Dies stellt eine deutliche Verschlechterung gegenüber der bisherigen Regelung dar, die „nur“ darauf abstellt, inwieweit für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Vor diesem Hintergrund würde zukünftig der Abzug ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer zwar das Arbeitszimmer für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit nutzt, sei es in Form des Mittelpunktes der gesamten Tätigkeit oder nicht, gleichwohl der Arbeitgeber (zusätzlich) noch einen Arbeitsplatz im Unternehmen bereithält.** Anders formuliert: hält der Arbeitgeber einen anderen Arbeitsplatz vor, scheidet sowohl der Abzug der Jahrespauschale als auch ein Abzug der tatsächlichen Aufwendungen (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) aus. Demnach bliebe nur der Ansatz der Homeoffice-Pauschale.

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen mit dieser Einschränkung Nachhaltigkeitsgesichtspunkte berücksichtigt werden.<sup>5</sup> **M.E. kann diese Änderung nur begrenzt mit einem weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum begründet werden.** Zweifelsohne besteht in den genannten Fallkonstellationen weiterhin eine hinreichende Trennung zwischen Einkünfteerzielung und privater Lebensführung. **Im Übrigen lässt der Gesetzeswortlaut nicht erkennen, wie der Begriff „dauerhaft“ auszulegen ist.** So ist z.B. unklar, ob die Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz“ in jedem Zeitpunkt gegeben sein muss oder sich dies z.B. auch auf einzelne Tage der Woche erstrecken kann. **Es bedarf hier in jedem Fall einer Klärung in Fällen des Office-Sharings.** Gerade bei der gemeinsamen Nutzung von Büroräumen ist zudem unklar, wie der Steuerpflichtige die Voraussetzung „dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz“ nachweisen kann. Bezieht sich dies auf die tatsächliche Nutzungsmöglichkeit vor Ort oder die Frage, ob der Arbeitgeber für einen konkreten Arbeitnehmer einen konkreten Arbeitsplatz oder ggf. nur einen Pool-Arbeitsplatz vorhält. **In der Praxis ergeben sich m.E. aus der Neuregelung deutliche Abgrenzungsprobleme und neue offene Fragen für den Nachweis durch den Arbeitnehmer. Auch bestreitet damit der Gesetzgeber eine Wertung über eine ressourceneffiziente Nutzung von Wohn- und Arbeitsfläche, die so nicht zutreffen muss. Ferner wird eine derartige Wertung bei anderen Erwerbsaufwendungen nicht vorgenommen.** Der privat angeschaffte Laptop zur dienstlichen Nutzung als Beispiel kann über Werbungskosten berücksichtigt werden, auch wenn der Arbeitgeber hier ggf. einen weiteren Dienstlaptop angeschafft hat. **Insgesamt ist die Einschränkung auf „dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz“ kritisch zu überprüfen.**

---

<sup>3</sup> Vgl. BR-Drs. 457/22 (Beschluss), S. 13.

<sup>4</sup> Vgl. BFH Urteil vom 15.12.2016, VI R 86/13, wonach der bisherige Höchstbetrag personenbezogen zu verstehen ist.

<sup>5</sup> Vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 79.

## 2.2. Homeoffice-Pauschale nach § 4 Abs. 5 Nr. 6c EStG –neu–

Die in der Coronapandemie eingeführte Homeoffice-Pauschale, die letztmalig durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz bis Ende 2023 verlängert wurde, soll nun entfristet und in eine eigenständige Norm nach § 4 Abs. 5 Nr. 6c EStG überführt werden. Ferner erfolgt hier auch eine stärkere Abstimmung mit dem häuslichen Arbeitszimmer.

Infolge der Coronapandemie hat sich die Arbeitswelt massiv verändert. Mittlerweile ist die Arbeit im Homeoffice für viele Arbeitnehmer eine Selbstverständlichkeit. **Insofern ist es schlüssig, dass auch das Steuerrecht auf die veränderten Lebenssachverhalte reagiert. Dies gilt umso mehr, als dass nicht alle Arbeitnehmer über ein eigenständiges Arbeitszimmer verfügen.** Im Übrigen gelten die Aussagen auch für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften. **Vor diesem Hintergrund ist es geboten, die Homeoffice-Pauschale zu entfristen.** Hierbei fängt die Pauschale typische Fallkonstellationen auf, in denen zumeist lediglich eine Arbeitsecke vorhanden ist bzw. die Arbeit integriert in der häuslichen Wohnung vollzogen wird, so dass diese Fallkonstellationen vom Typusbegriffs des Arbeitszimmers nicht abgedeckt sind. Auch wenn in diesen Fällen eine sehr enge Verbindung zur privaten Lebensführung vorhanden ist, erscheint es sachgerecht, in pauschalierter Form Erwerbsaufwendungen anzunehmen und diese steuerlich zum Abzug zuzulassen. Hierbei ist davon auszugehen, dass gerade in der aktuellen Situation anteilige Aufwendungen für Heizung, Strom usw. anfallen.<sup>6</sup>

**Gegenüber der bisherigen Regelung erfolgt eine Anhebung der Pauschale von 600€ auf 1.000€ bei einem Tagessatz von 5€. Die Anhebung ist positiv zu werten. Die neue Pauschale bleibt weiterhin unter dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag und greift hier dann auch erst nachrangig bei höheren Beträgen.** Im Übrigen werden mit dieser Regelung nicht adäquat Fälle abgebildet, in denen ausschließlich im Homeoffice gearbeitet wird, damit also mehr als 200 Tage im Jahr. **Hier wäre demnach eine weitere Verbesserung vorstellbar. So könnte der Höchstbetrag mit der Jahrespauschale nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG von 1.250€ in Gleichklang gebracht werden.**

**Positiv zu werten ist, dass die Neuregelung in Teilen einen breiten Anwendungskreis erfasst.** So muss die Tätigkeit „nur“ noch überwiegend und nicht mehr ausschließlich in der Wohnung ausgeübt werden. **Ferner ist der Abzug auch möglich, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, zugleich neben der Tätigkeit im Homeoffice auch eine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. Insgesamt ist die Erweiterung positiv zu bewerten.** Die Neuregelung soll nach § 52 Abs. 6 Satz 12 EStG erstmalig für 2023 gelten. **Zweifelsohne wäre eine unecht rückwirkende Anwendung für 2022 wünschenswert gewesen.** Ferner dürften die Aussagen zur Berücksichtigung für Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte des öffentlichen Personennahverkehrs in den FAQ „Corona“ (Steuern) weiterhin Geltung haben.

## 2.3. Anhebung des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Abs. 9 EStG

Die Anhebung des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Abs. 9 EStG von 801€ auf 1.000€ ist zu begrüßen. Im Übrigen wird damit eine Maßnahme aus dem Koalitionsvertrag umgesetzt. **Zur Stärkung der**

---

<sup>6</sup> Vgl. Tesler, Handelsblatt vom 31.10.2022, So viel Mehrkosten entstehen im Winter durchs Homeoffice, abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/karriere/strom-und-heizkosten-so-viel-mehrkosten-entstehen-im-winter-durchs-homeoffice/28768676.html>.

**privaten Spartätigkeit in einem Umfeld steigender Zinsen erscheint die Maßnahme sachgerecht. Allerdings ist auch darauf hinzuweisen, dass in der aktuellen wirtschaftlichen Lage die Möglichkeit, Ersparnisse zu bilden, deutlich zurückgegangen ist. Vielmehr kommt es vermehrt zur Auflösung bisher getätigter Sparguthaben. Die angedachte Maßnahme kann daher vermutlich nur einen geringen Anreiz für eine zusätzliche Spartätigkeit bieten.**

#### **2.4. Verbesserung des Sonderausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen**

**Mit der beabsichtigten Änderung von § 10 Abs. 3 Satz 6 EStG wird es ab 2023 möglich sein, 100% der Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sonderausgaben geltend zu machen. Dies führt zu einer spürbaren Entlastung. Im Übrigen wird damit eine Maßnahme des Koalitionsvertrags umgesetzt.<sup>7</sup> Diese Maßnahme ist auf Reaktion der BFH-Rechtsprechung zu einer möglichen Doppelbesteuerung von Renten zu verstehen.<sup>8</sup> Allerdings ist diese Maßnahme nicht ausreichend, um alle Fälle abzufangen, in denen eine mögliche Doppelbesteuerung entstehen kann. Vielmehr ist es nötig, auch den anwachsenden Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG deutlich abzuschwächen. Mithin ist dieser Aspekt auch im Koalitionsvertrag genannt. Ferner ist zu kritisieren, dass bisher noch kein BMF-Schreiben ergangen ist, wie im konkreten Einzelfall der Steuerpflichtige anhand geeigneter Rechenschritte nachweisen kann, dass eine Doppelbesteuerung bei ihm vorliegt.**

Die jährlichen Einzelentlastungen aus dem Abzug der Altersvorsorgeaufwendungen zu 100% bei Zusammenveranlagung (2 Kinder, BBG West) in Abhängigkeit von dem monatlichen Bruttolohn kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

---

<sup>7</sup> Vgl. Mehr Fortschritt wagen, Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, Koalitionsvertrag 2021 – 2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN und den Freien Demokraten (FDP) vom 24.11.2021, Rz. 5587 ff.

<sup>8</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 19.05.2021, X R 20/19, X R 33/19.

	monatlicher Bruttolohn B									
monatlicher Bruttolohn A	0 €	1.000 €	2.000 €	3.000 €	4.000 €	5.000 €	7.000 €	8.000 €	9.000 €	10.000 €
1.000 €	0 €	0 €	82 €	134 €	184 €	236 €	326 €	354 €	382 €	408 €
1.500 €	0 €	52 €	114 €	158 €	210 €	266 €	360 €	390 €	418 €	446 €
2.000 €	0 €	82 €	136 €	184 €	238 €	296 €	394 €	426 €	454 €	484 €
2.500 €	54 €	112 €	158 €	210 €	266 €	310 €	428 €	462 €	492 €	524 €
3.000 €	86 €	134 €	184 €	238 €	296 €	340 €	464 €	498 €	532 €	564 €
3.500 €	116 €	158 €	210 €	266 €	308 €	354 €	502 €	538 €	574 €	594 €
4.000 €	136 €	184 €	238 €	296 €	340 €	388 €	540 €	578 €	618 €	696 €
4.500 €	160 €	208 €	266 €	308 €	356 €	422 €	580 €	622 €	648 €	725 €
5.000 €	186 €	236 €	296 €	340 €	388 €	458 €	624 €	666 €	730 €	756 €
5.500 €	212 €	266 €	310 €	356 €	424 €	498 €	668 €	704 €	788 €	788 €
6.000 €	240 €	298 €	342 €	390 €	462 €	538 €	714 €	739 €	821 €	821 €
6.500 €	272 €	312 €	358 €	426 €	500 €	580 €	758 €	853 €	853 €	853 €
7.000 €	288 €	326 €	394 €	464 €	540 €	624 €	786 €	884 €	884 €	884 €
7.500 €	298 €	340 €	410 €	482 €	560 €	644 €	884 €	888 €	888 €	888 €
8.000 €	296 €	354 €	426 €	498 €	578 €	666 €	884 €	888 €	888 €	888 €
8.500 €	308 €	368 €	440 €	516 €	598 €	676 €	884 €	888 €	888 €	888 €
9.000 €	320 €	382 €	454 €	532 €	618 €	730 €	884 €	888 €	888 €	888 €
9.500 €	330 €	396 €	470 €	548 €	622 €	756 €	884 €	888 €	888 €	888 €
10.000 €	342 €	408 €	484 €	564 €	696 €	756 €	884 €	888 €	888 €	843 €
13.250 €	443 €	504 €	568 €	631 €	696 €	756 €	833 €	838 €	838 €	838 €
15.000 €	443 €	504 €	568 €	631 €	696 €	713 €	833 €	838 €	838 €	838 €

## 2.5. Erhöhung des AfA-Satzes für Gebäude nach § 7 Abs. 4 EStG

Der Gesetzentwurf sieht eine Erhöhung des linearen AfA-Satzes nach § 7 Abs. 4 EStG vor. **Hiernach wird § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG um eine dritte Fallkonstellation erweitert, wonach für Gebäude mit Fertigstellung nach dem 30.06.2023 ein linearer AfA-Satz für Gebäude, typischerweise sind dies Gebäude für Wohnzwecke, von 3% zur Anwendung kommt.** Dies unterstellt somit eine typische steuerrechtliche Nutzungsdauer von 33 Jahre. **M.E. kann die Norm nur als wirtschaftspolitische Förderung verstanden werden, da tatsächlich von einer längeren Nutzungsdauer auszugehen ist.**<sup>9</sup> Typischerweise sollte die Substanz eines Gebäudes mehr als 33 Jahre nutzbar sein. **Aus wirtschaftspolitischer Sicht, auch zur Förderung der Investitionen in Wohnraum, ist die Regelung zu begrüßen.** Hierbei ist auch zu bedenken, dass gerade unter dem energetischen Aspekt Teile der Anschaffungs-/Herstellungskosten für ein Gebäude entstehen, die typischerweise eher kurzlebig auf die Substanz wirken.

Die Erhöhung des AfA-Satzes wird in Teilen auch damit begründet, dass in der Praxis es vermehrt zu Fällen gekommen ist, in denen unter Anwendung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG anstelle der Absetzungen nach festen Parametern die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für

<sup>9</sup> So wohl auch die Sichtweise der Bundesregierung, vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 91.

Abnutzung vorgenommen wurden. **Typischerweise hatte hier der Steuerpflichtige anhand geeigneter Unterlagen eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen. Nach dem BFH Urteil vom 28.07.2021, IX R 25/19, steht dem Steuerpflichtigen dabei eine breite Gutachtenmethodik offen, um die kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen.** Zweifelsohne dürfte dies zu einer Komplexitätssteigerung und zu zusätzlichen Bürokratiekosten für die Prüfung der Argumente des Steuerpflichtigen führen. **Gleichwohl erscheint es mit nicht geboten, diese Exitoption zu den festen AfA-Sätzen völlig aus dem Gesetz zu streichen. Es wird weiterhin Fälle geben, sowohl im privaten Bereich, vermehrt wohl auch bei Gebäuden im Betriebsvermögen, in denen eine kürzere Nutzungsdauer geboten ist.** Liegt eben eine solche tatsächlich vor, wird der Steuerpflichtige versucht sein, weitere zulässige Formen der Folgebewertung zu nutzen, um den Buchwert hier vollständig abzuschreiben.<sup>10</sup> **Vor diesem Hintergrund sollte § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht aus dem Gesetz gestrichen werden.** Die Bedenken der Bundesregierung könnten auch durch eine Einengung der Nachweismethoden für eine kürzere Nutzungsdauer berücksichtigt werden.

**Im Zuge der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wäre überdies zu überlegen, ob die Regelungen zum anschaffungsnahen Aufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG modifiziert werden.** Die Regelung kann derzeit dazu führen, dass typische Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen erst nach 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, um eine direkte Berücksichtigung als Aufwand zu erlangen.

## 2.6. Änderungen im Zusammenhang mit der Energiepreispauschale

**Es ist sachgerecht, dass die Unpfändbarkeit der Energiepreispauschale nun gesetzlich in § 122 EStG kodifiziert wird.** Ausweislich der FAQs „Energiepreispauschale (EPP)“ wurde eine solche Sichtweise abseits der gesetzlichen Regelung auch bisher vertreten, „da es sich arbeits- und sozialversicherungsrechtlich nicht um „Arbeitslohn“ oder „Arbeitsentgelt“ handelt“.<sup>11</sup>

Nach § 19 Abs. 3 EStG soll die Energiepreispauschale als steuerpflichtige Einnahme für Versorgungsbeziehende behandelt werden. **Die steuerrechtlichen Regelungen folgen damit weitgehend den Regelungen der §§ 112 ff. EStG zur Energiepreispauschale für aktiv Beschäftigte. Die steuersystematische Kritik an der Besteuerung der Bezüge bleibt.** Die Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG ist m.E. entbehrlich, da die Energiepreispauschale eben nicht von den öffentlichen Arbeitgebern als Inflationsausgleich gezahlt wird.

Ebenfalls soll eine Besteuerung der an Rentner ausgezahlten Energiepreispauschale erfolgen. Dies wird durch § 22 Nr. 1 Buchstabe c EStG sichergestellt. Die Auszahlung wird über die automatische Meldung nach § 22a EStG den Finanzbehörden übermittelt, so dass eine Besteuerung sichergestellt ist. **Allerdings kann die zusätzliche Einnahme zur Pflicht der Abgabe einer Steuererklärung führen. Im Übrigen erfolgt eine volle Besteuerung auf die 300€ brutto, unabhängig von dem Besteuerungsanteil nach der Kohortenbesteuerung.**

Berlin, den 04.11.2022, Prof. Dr. Frank Hechtner

---

<sup>10</sup> Vgl. die Argumentation des Bundesrates, BR-Drs. 457/22 (Beschluss), S. 19f.

<sup>11</sup> Vgl. BMF, FAQs „Energiepreispauschale (EPP)“, VI.27.