



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Referentenentwurf eines Vierten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz); GZ IV A 2 - S 1910/22/10001 :002; DOK 2022/0068462

Die anhaltende Corona-Pandemie und deren Bekämpfung ist weiterhin eine große politische und auch steuerpolitische Herausforderung und steht weiter im Vordergrund. Die mit der Pandemie im Zusammenhang stehenden Einschränkungen stellen eine Vielzahl von Unternehmen und Steuerzahlern vor Probleme, um Arbeitsplätze und ihre Liquidität zu erhalten. Wir begrüßen daher die Entscheidung, mit einem erneuten Corona-Steuerhilfegesetz Maßnahmen zu verlängern oder neu einzuführen, um so insgesamt Wirtschaft und Konjunktur zu stabilisieren und zu stärken. Zudem werden mit dem Gesetzentwurf die ersten Vorhaben aus dem aktuellen Koalitionsvertrag umgesetzt. Die Verlängerung der Abgabefristen für Steuererklärungen 2020 bis 2022 begrüßen wir ausdrücklich. Gerade für Steuerberater und steuerberatende Berufe ist dies ein wichtiges Signal und eine Wertschätzung ihrer Arbeit während der Krise. Auf diese Entscheidung wird seit langem gewartet.

Dennoch ist aus unserer Sicht weiterer Anpassungsbedarf notwendig. Die Homeoffice-Pauschale sollte bereits jetzt entfristet werden. Das mobile Arbeiten wird auch zukünftig Bestand haben. Hier kann bereits aktuell eine dauerhafte Regelung eingeführt werden. Zudem fehlt aus unserer Sicht die Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf mindestens 1.000 Euro. Dadurch würde ebenfalls die Konjunktur und die Wirtschaft unterstützt werden. Auch andere Pauschalen müssen dringend inflationsbedingt angepasst werden. Auch dies gehört dazu, wenn Steuerzahler und Wirtschaft in der Coronakrise gestärkt werden sollen.

Nicht enthalten ist im Gesetzentwurf die Anpassung der Zinsen, welche vom Bundesverfassungsgericht aber gefordert ist. Wir gehen davon aus, dass die Neuregelung in einem separaten Gesetz erfolgen soll. Wir haben hierzu bereits Vorschläge (**Anlage 1**) erarbeitet. Diese bitten wir, bei der Erarbeitung eines demnächst zu erwartenden Gesetzentwurfs zu berücksichtigen. Ebenso fehlt die angekündigte Anpassung der Rentenbesteuerung und des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen und des Sparerpauschbetrages, die wir in einem nächsten Gesetz erwarten.

Nachfolgende Aspekte sollten aus unserer Sicht noch im Referentenentwurf und im weiteren Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden.

Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 1: § 3 Nr. 11a und 11b EStG: Corona- und Pflegebonus

Der Referentenentwurf sieht einen zusätzlichen steuerfreien (Pflege)Bonus für insbesondere in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen arbeitende Steuerzahler in Höhe von 3.000 Euro für die Zeit vom 18. November 2021 bis 31. Dezember 2022 vor. Dies ist richtig und nur zu befürworten. Allerdings fehlt uns in der Gesetzesbegründung der Hinweis, dass die ggf. bereits gezahlten 1.500 Euro aus § 3 Nr. 11a EStG nicht angerechnet werden. Dies sollte ergänzt werden.

Nicht angepasst wird § 3 Nr. 11a EStG und die Steuerfreiheit des allgemeinen Corona-Bonus von 1.500 Euro. Die Steuerfreiheit des Corona-Bonus lieferte somit am 31. März 2022 aus. Unbestritten haben die in den in Nr. 11b neu genannten Einrichtungen Tätigen Erhebliches geleistet.

Aber auch Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in vielen anderen Branchen sind an ihre Belastungsgrenzen gegangen. Ohne abschließend alle zu nennen, betrifft dies beispielsweise die Bereiche der Polizei, Feuerwehr, öffentlicher Nahverkehr, Betriebe für die Aufrechterhaltung der kritischen Infrastruktur, Produktion, Dienstleistungen aller Art, steuerberatende Berufe, Einzelhandel, Gastronomie sowie Handwerk. Alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben mit besonderen Umständen und schwierigen Arbeitsbedingungen seit Beginn der Pandemie zu kämpfen, die alle weiterhin vor besondere Herausforderungen stellen. Gerade die aktuelle Situation mit den noch nie da gewesenen Infektionszahlen und dementsprechend vielen Arbeitnehmern in Quarantäne oder Krankheit erfordert zusätzliche Überstunden und Mehrarbeit von den anderen, um die Unternehmen offen zu halten und die notwendigen Arbeiten und Aufträge erledigen zu können.

Aus unserer Sicht sollte die Möglichkeit, einen weiteren Bonus nach § 3 Nr. 11a EStG steuerfrei zu gewähren, ebenfalls bis zum 31. Dezember 2022 verlängert werden. Somit wird ansatzweise eine Gleichbehandlung erreicht. Auch in allen anderen Bereichen leisten viele Mitarbeiter zusätzliche Arbeiten und kommen so an ihre Belastungsgrenzen, die entsprechend von der Politik gewürdigt und wertgeschätzt werden sollten. Zudem waren nicht alle Arbeitgeber bisher auch finanziell in der Lage, den Zeitraum bis 31. März 2022 für eine Zahlung eines Bonus zu nutzen. Gerade die Gastronomie kämpft weiterhin mit den Einschränkungen. Aber auch hier werden die besonderen Umstände in der täglichen Arbeit zur Belastung.

Aus diesem Grund plädieren wir ausdrücklich dafür, die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11a EStG bis Ende des Jahres ebenfalls zu verlängern und auf einen zusätzlichen Betrag von 1.500 Euro für das Jahr 2022 zu erhöhen.

Artikel 3 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 1: § 3 Nr. 28a EStG: Zuschuss Kurzarbeitergeld

Die Steuerfreiheit des Zuschusses zum Kurzarbeitergeld soll um drei Monate bis 31. März 2022 verlängert werden.

Aus unserer Sicht sollte die Steuerfreiheit unbefristet gelten. Damit würde ein Beitrag zur Harmonisierung des Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrechts geleistet. Die Rechtsgebiete sollten besser aufeinander abgestimmt werden. In der Sozialversicherung gilt die Sozialversicherungsfreiheit bis zu 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen Soll- und Ist-Entgelt unbefristet.

Einheitliche Beträge vereinfachen die Abwicklung und Abrechnung der Entgelte. Zudem würde auch eine finanzielle Entlastung der Empfänger von Kurzarbeitergeld erreicht.

Nummer 2: § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG: degressive Abschreibung

Der Gesetzentwurf sieht vor, die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um ein weiteres Jahr zu verlängern. Diese Maßnahme ist richtig. Unternehmen und Steuerzahler erhalten einen zusätzlichen Anreiz für unternehmerische Investitionen. Gerade in der aktuellen Krise sind die Unternehmensinvestitionen stark zurückgegangen, weshalb ein zusätzlicher Anreiz wichtig ist.

Aus unserer Sicht sollte die degressive Abschreibung unbefristet möglich sein. Wie in der Begründung im Gesetzentwurf bereits genannt, fördert die degressive Abschreibung die schnellere Refinanzierung und schafft über diesen Mechanismus bereits im noch laufenden Veranlagungszeitraum unternehmerische Vorteile und Investitionsanreize, die zu einer nötigen Stabilisierung der Wirtschaft beitragen können. Die technologische Entwicklung hat sich stark beschleunigt. Eine degressive Abschreibung gibt den wirtschaftlichen Wertverzehr einer Investition am besten wieder.

Aber auch nach der Coronakrise ist die degressive Abschreibung richtig und wichtig. Sie verbessert die Bedingungen am Wirtschaftsstandort Deutschland und spiegelt den erhöhten wirtschaftlichen Wertverlust eines Wirtschaftsgutes gerade zu Beginn der Nutzung wieder. Daher sollte die Befristung generell aufgehoben werden.

Nummer 3: § 10d Abs.1 EStG: Verlustrücktrag

Verluste sollen ab 2022 für zwei Jahre rückgetragen werden können. Zudem sollen die erhöhten Betragsgrenzen bis 2023 einschließlich gelten. Erst ab 2024 sollen wieder die niedrigen Grenzen des Verlustrücktrages gelten.

Die vorgeschlagene dauerhafte Ausweitung des Verlustrücktrages in § 10d EStG von ein auf zwei Jahre ist richtig. Ein Verlustrücktrag hat den Vorteil, dass nicht nur die Liquidität in den Unternehmen verbessert wird, sondern auch deren Eigenkapitaldecke. Mit zunehmender Dauer einer Krise haben die Unternehmen nicht nur Liquiditätsprobleme, sondern das Eigenkapital sinkt ebenfalls. Kredite sind gerade in Krisenzeiten keine Option. Zudem verschlechtert Fremdkapital ggf. die Bilanzwerte. Wenn Unternehmen zumindest einen Teil ihrer Steuerzahlungen aus früheren Jahren zurückerhalten, verbessert sich auch deren Eigenkapitalsituation. Dies wirkt sich positiv auf Investitionsentscheidungen und Arbeitsplatzert halt bzw. -aufbau aus. Zudem entspricht es dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn Verluste mit Gewinnen der Vorjahre verrechnet werden können.

Allerdings greift ein Rücktrag von zwei Jahren (also in die Jahre 2020 und 2021) zu kurz. Die Coronakrise dauert bereits zwei Jahre an. Die gewinnstarken Jahre der Unternehmen, die gerade in der Krise um das Überleben kämpfen und die Krise bisher einigermaßen überstanden haben, waren die Jahre 2018 und 2019. Aus diesem Grund sollte eine weitere Ausweitung des Rücktrages auf vier Jahre (also in die Jahre ab 2018) erfolgen. So kann auch in zukünftigen Krisen ggf. auf andere Unternehmenshilfen verzichtet werden, wenn Unternehmen mit Steuerrückzahlungen aus den gewinnstarken Jahren unterstützt werden können.

Nummer 5a: § 52 Abs. 6 Satz 15 EStG Verlängerung der Homeoffice-Pauschale

Die Homeoffice-Pauschale soll, wie im Koalitionsvertrag angekündigt, für das Jahr 2022 verlängert werden. Grundsätzlich begrüßen wir dies. Allerdings ist auch hier bereits jetzt eine Entfristung und dauerhafte Regelung angebracht.

Auch nach Bewältigung der Coronakrise wird das mobile Arbeiten weiter in der Arbeitswelt Bestand haben. Aus Sicht der Flexibilität am Arbeitsplatz und auch aus Gründen der Vereinbarkeit von Familie und Beruf wird die Arbeit im Homeoffice fester Bestandteil in der Welt der Arbeitgeber und Arbeitnehmer sein.

Aus diesem Grund sind wir der Auffassung, dass sowohl die steuerliche Abzugsfähigkeit des Homeoffice als auch die des häuslichen Arbeitszimmers angepasst werden muss. Gerade die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind antiquiert. Bei der Homeoffice-Pauschale haben sich nach zwei Jahren Geltungsdauer Anpassungen angezeigt, um dem Ziel der notwendigen steuerlichen Berücksichtigung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht zu werden. Der vorliegende Gesetzentwurf kann genutzt werden, um die bestehenden Regelungen anzupassen. Hierfür haben wir bereits eigene Vorschläge entwickelt, die wir in der **Anlage 2** separat erörtert haben. Diese sollten im Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden.

Nummer 5b und c: § 52 Abs. 14 Satz 4,5,6 und Abs. 16 Satz 3,4,5 EStG: Reinvestitionsfrist und Investitionsfrist

Mit dem Gesetzentwurf sollen die Reinvestitionsfrist nach § 6b EStG und die Investitionsfrist für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, deren Fristen in 2022 enden würden, um ein weiteres Jahr bis Ende 2023 verlängert werden. Dies sichert die Liquidität der betroffenen Unternehmen und ist daher richtig.

Gerade bei der Investitionsfrist für den Investitionsabzugsbetrag gilt damit eine Frist von sechs Jahren, wenn der Betrag im 2017 abgezogen wurde. Dies unterstützen wir ausdrücklich. Aus unserer Sicht kann hier sogar noch weitergegangen werden. In Anbetracht der langen Lieferzeiten, die aufgrund von Lieferkettenschwierigkeiten und Handwerkermangel herrschen, sollte grundsätzlich darüber nachgedacht werden, die Fristen in beiden Regelungen dauerhaft zu verlängern.

Die Investitionsfristen sollten aus unserer Sicht grundsätzlich auf fünf Jahre verlängert werden, auch für die Zeit nach der Coronakrise.

Artikel 6 – Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Verlängerung der Abgabefristen

Die Verlängerung der Steuererklärungsfristen, vor allem für die Erklärungen 2020, ist richtig und überfällig. Viele Steuerberater und deren Mitarbeiter sind mit der Beantragung, Abwicklung und Abrechnung der staatlichen Corona-Überbrückungshilfen ausgelastet und am Limit. Ein Ende ist hier noch nicht sichtbar. Aktuell z. B. fordern die Kontrollen der Soforthilfeauszahlungen, die grundsätzlich richtig sind, ebenfalls Zeit, die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln. Es ist das richtige Signal und auch Ausdruck der Wertschätzung für die Arbeit und Unterstützung der Unternehmen in der Krise.

Die angesprochenen Arbeiten, die aus der Beantragung der Unternehmenshilfen folgen, werden unserer Ansicht auch noch in das Jahr 2023 reichen. Zur Zeit ist nicht ersichtlich, wann die Beantragung von entsprechenden Hilfen endet. Daraus ableitend wird es immer mehr Fälle für die Endabrechnung geben und es hier ebenfalls noch nicht ersichtlich, wann diese Arbeiten dafür starten können und wieviel zeitlicher Aufwand hierfür erforderlich wird. Aus diesem Grund ist es auch richtig, bereits jetzt die Fristen für die Steuererklärungen 2021 und 2022 zu verlängern.

Wir plädieren allerdings dafür, gerade für die Steuererklärungen 2021 noch eine Frist von insgesamt weiteren sechs Monaten, also bis Ende August 2023, zu gewähren. Es zeigt sich bereits

jetzt, dass der Bearbeitungsstau aufgrund der Mehrarbeiten nicht im Jahr 2022 und 2023 abgearbeitet werden kann. Es kommen hier noch andere Aspekte hinzu. Viele Rentner und Rentnerinnen werden deutschlandweit aktuell aufgefordert, ihre Einkommensteuererklärungen ab 2017 einzureichen. Viele Betroffene haben aus Unkenntnis dies bisher noch nicht getan und sind auf fachkundige Unterstützung angewiesen. Diese leisten wiederum Steuerberater und deren Mitarbeiter nunmehr kurzfristig, um die gegebenen Fristen einzuhalten.

Ein weiterer Aspekt sind die Grundsteuererklärungen. Es ist davon auszugehen, dass auch hier viele Betroffene zunächst vielleicht selbst versuchen, die Erklärungen zu erstellen und dann sehr spät zum Ende des Jahres 2022 oder erst nach einer Erinnerung im Jahr 2023 Hilfe bei einem Steuerberater suchen. Diese werden natürlich die entsprechende Hilfe und Unterstützung leisten. Es kostet aber Zeit.

Aus diesem Grund und den bereits in den vor diesem Gesetzentwurf benannten zahlreichen Gründen ist es aus unserer Sicht zwingend notwendig, die Steuererklärungsfrist für die Erklärungen 2021 ebenfalls für steuerlich vertretene Steuerzahler bis Ende August 2023 zu verlängern. Im Anschluss sollte für die Erklärungsjahre ab 2022 ein monatsweises Abschmelzen der Verlängerung der Abgabefristen vorgenommen werden.

Auf eines bitten wir in diesem Zusammenhang unbedingt gegenüber dem Justizministerium hinzuwirken. Neben der Verlängerung der Fristen zur Einreichung der Jahressteuererklärungen bedarf es auch einer Verwaltungsverfügung, dass bei nicht fristgemäßer Einreichung der Jahresabschlüsse Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB nicht eingeleitet werden. Denn die Steuererklärungen und mit ihr die Steuerbilanz beruhen in vielen Fällen auf dem handelsrechtlichen Jahresabschluss. Kann die Frist zur Einreichung der Jahressteuererklärung aus den im Gesetzentwurf genannten Gründen nicht eingehalten werden, so wird zu diesem Zeitpunkt auch der zugrundeliegende Jahresabschluss noch nicht erstellt sein. Bisher ist für die Jahresabschlüsse 2020 ein Nichtverhängen eines Bußgeldes bis zur Veröffentlichung bis 7. März 2022 beschlossen. Diese Frist sollte unbedingt im Wege einer Verwaltungsverfügung verlängert und an die Steuererklärungsfristen angepasst werden. Hier ist die Zeit bereits knapp, um die nötige Planungssicherheit für die Unternehmen zu schaffen.

Weitere Regelungen

Aus unserer Sicht sollte der Gesetzentwurf genutzt werden, um weitere steuerliche Regelungen anzupassen, die ebenfalls eine Unterstützung und Stärkung der Steuerzahler und Wirtschaft während der Coronakrise bieten und Investitionsanreize schaffen können

Diese haben wir im Folgenden erörtert.

Erhöhung GWG-Grenze § 6 Abs. 2, 2a EStG

Kosten für kleinere Anschaffungen können Unternehmer direkt im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgabe abziehen. Seit dem Jahr 2018 beträgt der Maximalwert für geringwertige Wirtschaftsgüter 800 Euro. Zuvor lag der Wert bei 410 Euro, – er galt seit 1965! Die Anhebung des Betrags ab dem Jahr 2018 war deshalb bereits ein wichtiger Etappensieg, für den sich der Bund der Steuerzahler eingesetzt hatte.

Sinnvoll wäre jedoch, noch etwas draufzulegen und den Betrag auf mindestens 1.000 Euro pro Wirtschaftsgut anzuheben. Gerade vor dem Hintergrund und der im Zuge der Corona-Epidemie nötigen zusätzlichen Ausgaben der Unternehmen – z. B. zur Umsetzung erhöhter Hygieneschutzmaßnahmen – sollte auch eine Erhöhung der GWG-Grenze vorgenommen werden. Gerade für viele kleine und mittelgroße Betriebe könnte so ein wirksamer Investitionsanreiz gesetzt werden. Diese Anpassung bringt auch den Vorteil, dass § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG – die sog. Poolregelung für Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro – abgeschafft werden könnten. Damit entfällt Abs. 2a und für Unternehmer verringern sich die Aufzeichnungspflichten. Dementsprechend entsteht für die Finanzämter weniger Prüfungsaufwand.

Verlustverrechnung bei Kapitalvermögen § 20 Abs. 6 EStG

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, so § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG. Dies ist aus unserer Sicht seit langem verfassungsrechtlich bedenklich. Verlangt der Gesetzgeber, dass Gewinne versteuert werden, muss er entsprechend auch den Verlustabzug zulassen. Der jetzige Ansatz versagt zwar den Verlustabzug nicht vollständig. Es bestehen aber verfassungsrechtliche Bedenken.

Die Verlustverrechnung bei uneinbringlichen Kapitalforderungen und bei Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter, zum Beispiel Aktien und Anleihen insolventer Unternehmen, wurde noch auf jährlich 20.000 Euro pro Jahr begrenzt. Zudem können Anleger realisierte Verluste aus Termingeschäften generell nur noch bis zur Höhe von 20.000 Euro pro Jahr verrechnen und ein Ausgleich ist nur noch mit entsprechenden Gewinnen möglich, sodass eine doppelte Einschränkung vorliegt – sachlich und der Höhe nach.

Der Bund der Steuerzahler hatte diese Einschränkung bereits kritisiert. Ein Verlustabzug ist keine Steuervergünstigung, die nach Belieben gekürzt werden kann, sondern Ausdruck der Leistungsfähigkeit. Es ist deshalb dringend anzuraten, die Verlustbeschränkung für Verluste aus Kapitalvermögen aufzuheben. Insgesamt ist eine Verlustverrechnung immer Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips und erhöht die entsprechende Liquidität, wenn durch die entsprechende Verrechnung weniger Steuerbelastung entsteht.

Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) an die Corona-Pandemie

Die besonderen Erschwernisse durch die Corona-Pandemie sind im ErbStG nicht berücksichtigt. Änderungsbedarf besteht vor allem bei der Übertragung von Betriebsvermögen. Mittlerweile soll es dem Vernehmen nach gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30. Dezember 2021 geben, die Billigkeitsmaßnahmen in diesem Zusammenhang ermöglichen. Jedoch sind diese bisher nicht offiziell auf Seiten der Finanzverwaltung veröffentlicht.

Nach § 13a ErbStG kann die Übertragung von Betriebsvermögen teilweise oder ganz von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit werden, wenn das Lohn- und Gehaltsniveau des übertragenen Betriebs über einen bestimmten Zeitraum konstant gehalten wird. Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, entfällt entsprechend die Steuerverschonung. Die Folgen der Corona-Pandemie werden auch die Personalpolitik in den Unternehmen beeinflussen. Gegebenenfalls werden Arbeitsverhältnisse gekündigt oder freiwerdende Stellen nicht mehr nachbesetzt. War das betroffene Unternehmen in den Jahren vor der Übertragung gewachsen, kann es durch die Coronakrise nun zu einem abrupten und nachhaltigen Rückgang an Beschäftigten kommen und dementsprechend zu einer Reduzierung der Lohnsumme. Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme kann empfindliche Steuernachzahlungen für die betroffenen Steuerpflichtigen zur Folge haben, die zu den Belastungen durch den Wirtschaftsrückgang hinzutreten. Dies kann auch im Hinblick auf die im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vorgesehenen Behaltensfristen problematisch sein, wenn eine Fortführung des Unternehmens wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll ist.

Wir regen daher dringend an, die besondere Situation auch im ErbStG zu berücksichtigen. Aus unserer Sicht schafft dies mehr Rechtssicherheit als ein Erlass, der Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall zulässt. Zudem könnte eine Regelung im ErbStG zugleich für die Zukunft und vergleichbare Wirtschaftskrisen geschaffen werden.

Unternehmen, die bislang solide geführt wurden, können durch die Coronakrise oder auch andere Wirtschaftskrisen unverschuldet ins Straucheln geraten. Insbesondere wenn Schließungsanordnungen erlassen werden, können die Personalkosten und Arbeitsplätze auf einen so langen Zeitraum nicht gehalten werden. Kommen dann zusätzlich Steuernachforderungen auf die Betroffenen zu, weil die Verschonungsregeln nicht eingehalten werden können, würde dies zu einer weiteren Verschärfung der Krise führen. Der Gesetzgeber sollte daher sehr sorgfältig beobachten, wenn Unternehmen die geltenden Vorschriften nachweislich wegen der Corona-Pandemie oder einer vergleichbaren Wirtschaftskrise nicht einhalten können. Es sollte gesetzlich sichergestellt sein, dass eine Verschonung dann gleichwohl weiterhin möglich ist.

Anhebung weiterer Pauschalen im Steuerrecht

Viele Pauschalen im Steuerrecht wurden in den letzten Jahren nicht angepasst. Aktuell ist die Inflation aber besonders hoch. Aus diesem Grund plädieren wir für eine Anpassung der steuerlichen Pauschalen. In **Anlage 3** haben wir die aus unserer Sicht anzuhebenden Beträge hergeleitet. Gerade während der Coronakrise führen erhöhte Pauschalen zu steuerlichen Entlastungen, was wiederum zu Investitionsanreizen führt. Aus diesem Grund sollte dieses Gesetz genutzt werden, um eine Anhebung zu beschließen.

Bund und der Steuerzahler Deutschland e.V.

7. Februar 2022



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Positionierung Neuregelung Zinsen

Aktueller Hintergrund:

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Vollverzinsung (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) vom 18. August 2021 geurteilt, dass die gesetzlich festgelegte Höhe der Verzinsung von Steuernachforderungen und Erstattungen i. H. v. 0,5 % pro Monat (§§ 233a, 238 AO) ab dem 1. Januar 2014 nicht verfassungsgemäß ist. Das Gericht hat dem Gesetzgeber aufgegeben, für die Verzinsungszeiträume ab 2019 bis zum 31. Juli 2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen.

Vorschlag zur Reform:

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen keine Sanktionierung sondern die Abschöpfung eines Liquiditätsvorteiles bewirken soll, welche durch eine verspätete Steuerfestsetzung eingetreten ist. Das Bundesverfassungsgericht hat in den Entscheidungsgründen dargelegt, dass die verfassungsrechtlich gebotene, realitätsgerechte Höhe des steuerlichen Zinssatzes verschieden festgelegt werden kann. Grundsätzlich kommen nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts drei verschiedene Ansätze für eine Vollverzinsung in Betracht:

- starrer Zinssatz,
- variabler Zinssatz,
- Verzicht auf eine Vollverzinsung aufgrund der verstärkt erhobenen Negativzinsen.

Bei einer Reform der Vollverzinsung sollte aus unserer Sicht eine einfache Administrierbarkeit der Verzinsungsregelungen im Vordergrund stehen.

Die Verzinsungsregelung in § 233a AO bezweckt einen typisierten Ausgleich für die Liquiditätsverschiebungen, die aus dem individuell sehr unterschiedlichen Verlauf des Besteuerungsverfahrens entstehen können. Es soll ein Ausgleich dafür geschaffen werden, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob die möglichen Zins- und Liquiditätsvorteile tatsächlich bestanden und genutzt wurden, ist nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich unbeachtlich (vgl. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.a bb (2) (b) und III.1.a cc; BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 5,)

Aus unserer Sicht sollte die Festsetzung mittels eines starren Zinssatzes, der regelmäßig überprüft und

an die tatsächliche Situation angepasst wird, erfolgen. Eine unterjährige und zu häufige Anpassung des Zinssatzes sollte zwingend vermieden werden.

Wir plädieren dafür, jeweils zu Jahresbeginn auf den jeweils gültigen Basiszinssatz nach § 247 BGB abzustellen, um den pauschalierten Liquiditätsvorteil abzubilden, der durch eine zeitlich verschobene Steuerfestsetzung potenziell entsteht. Dem Basiszinssatz kommt eine breite Typisierungswirkung zu und zudem ist er in hohem Maße nachvollziehbar sowie transparent. Der Basiszinssatz dient der Bewertung von Kapitaldienstleistungen und findet vorwiegend im Zivilrecht Anwendung, insbesondere bei der Festsetzung von Verzugszinsen.

Gemäß § 247 Abs. 2 BGB ist die Deutsche Bundesbank verpflichtet, den aktuellen Stand des Basiszinssatzes im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Der jeweils relevante Stand des Basiszinssatzes, der halbjährlich festgesetzt wird, lässt sich zudem auf der Internetseite der Bundesbank einer Tabelle entnehmen.

Maßgeblich sollte der Zinssatz zu Beginn eines jeden Jahres sein. Dieser kann mittels eines BMF-Schreibens für das betreffende Jahr bekannt gegeben werden. Dadurch werden unterjährige Änderungen vermieden und es entsteht ausreichend Rechtssicherheit für die Steuerzahler.

Seit vielen Jahren ist der Zinssatz negativ, daher sollte er auf 0 Prozent gedeckelt werden.

Mit einer Neuregelung der Zinsen kann auch erneut diskutiert werden, ob das Prinzip der Ist-Verzinsung, also die Verzinsung von Steuer- und Erstattungsansprüchen, ausnahmslos auf Grundlage der tatsächlichen Zahlungen des Steuerzahlers erfolgen sollte. Die damalige Entscheidung der Soll-Verzinsung hatte vor allem Gründe der Verwaltungsökonomie im Vordergrund (Steuerreformgesetz 1990). Da mittlerweile die Datenverarbeitung in der Finanzverwaltung weiter fortgeschritten ist, dürfte eine Verzinsung von Steuer- oder Erstattungsansprüchen aufgrund der tatsächlichen Zahlungen (Ist-Verzinsung) einfacher möglich sein. Die mittlerweile vorhandenen technischen Möglichkeiten sollten auch hier genutzt werden.

Geltung

Die Neuregelung der Höhe der Zinsen sollte zumindest für die Erstattungszinsen erst zukünftig gelten. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht die Neuregelung sowohl für Nachzahlungs- als auch für Erstattungszinsen fordert, ist es aus unserer Sicht dem Gesetzgeber erlaubt, die bereits gezahlten Erstattungszinsen seit 2019 nicht von den Steuerzahlern zurückzufordern. Eine zwingende Änderung zulasten der Steuerzahler lässt sich nicht aus § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO und § 176 AO herleiten. Vielmehr konnten Steuerzahler vor allem bei bestandskräftigen Bescheiden darauf vertrauen, dass die Erstattungszinsen nicht zurückzuzahlen sind.

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht eine Fortgeltungsanordnung erlassen hat, ist die Festsetzung der Zinsen seit 2014 verfassungswidrig. Grundsätzlich wäre der Gesetzgeber aber in der Lage, die Neuregelung zur Höhe der Zinsen auch insgesamt rückwirkend ab 2014 zu beschließen. Aus unserer

Sicht besteht kein Zwang des Gesetzgebers, sich an die Fortgeltungsanordnung zu halten. Viele Steuerzahler können nicht nachvollziehen, dass Regelungen verfassungswidrig sind, dennoch aber weitergelten. Insofern wäre eine rückwirkende Regelung insgesamt ab 2014 für die Nachzahlungszinsen auch ein positives Zeichen an die Steuerzahler.

Weiterer zwingender Regelungsbedarf

Neben der Höhe der Zinsen nach § 233a AO sollten auch weitere Regelungen angepasst werden, die Zinshöhen enthalten.

Das Bundesverfassungsgericht hat zwar entschieden, dass die Unvereinbarkeitserklärung ausdrücklich nicht für andere Nachzahlungszinsen nach der Abgabenordnung (Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO) gilt.

Dennoch sind wir der Auffassung, dass für alle Zinsen, die im Steuerrecht geregelt wurden, eine einheitliche Höhe gelten sollte. Sollte dies im Rahmen der Neuregelung nicht umgesetzt werden, wird der Widerspruch gerade bei den Stundungszinsen gem. § 234 AO deutlich. Es wäre nicht nachvollziehbar, wenn für eine Stundung, der keine Säumnis zugrunde liegt, weiterhin mit einem Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat gerechnet würde, eine Steuernachzahlung dagegen niedriger verzinst wird.

Auch die Zinssätze bei den Pensionsrückstellungen, den unverzinslichen Verbindlichkeiten oder der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen sollten bei einer Neuregelung der Zinsen diskutiert werden. Im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung sollte daher für alle Zinsen im Steuerrecht der gleiche Prozentsatz gelten. Dies führt zum einen zu Transparenz und trägt zum anderen auch zum Bürokratieabbau bei. Die Prüfung der einzelnen verschiedenen Zinssätze würde entfallen.

Versteuerung der Zinsen

Aktuell sind Erstattungszinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG zu versteuern. Nachforderungszinsen führen im Gegenzug bei der Einkommensteuer nach § 12 Nr. 3 EStG, Körperschaftsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG und der Gewerbesteuer nicht zum Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten.

Die Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens vom 16. März 2021 erlaubt eine Saldierung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen. Erstattungszinsen werden auf Antrag nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, soweit ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Im Rahmen einer Reform sollten Erstattungszinsen daher wieder steuerfrei gem. § 3 EStG gestellt werden. Wenn Erstattungszinsen aber weiter versteuert werden müssen, sollten Nachzahlungszinsen auch wieder abzugsfähig werden. Es sollte wieder eine ertragsteuerliche Symmetrie hergestellt werden. Die Nichtabzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 führt zur hohen Belastung von Unternehmen, die ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindert und im Rahmen des Nettoprinzips der Einkommens-/Körperschaftbesteuerung berücksichtigt werden müsste. Die Abzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen hätte den Vorteil, dass sie innerhalb der Bilanz abgebildet werden kann. Bei der Gewerbesteuer müsste die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von

Zinsen nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG entsprechend aber angepasst werden, ansonsten würde hier ein Nachteil entstehen.

Dauer der Verzinsung

Für die Anwendung des § 233a AO ist ein Verschulden prinzipiell irrelevant, und zwar auf beiden Seiten des Steuerschuldverhältnisses, so bisher die Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 1997 I R 7/96, BStBl II 1997, 446, BFH-Beschluss vom 26. Juli 2006 VI B 134/05, BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 34). Dennoch kann in einem nunmehr anstehenden Gesetzgebungsverfahren diese Frage noch einmal diskutiert werden.

Oftmals werden in der Praxis erst nach vielen Jahren Betriebsprüfungen abgeschlossen. So kommt es vor, dass Zinsen für Veranlagungszeiträume festgesetzt werden, die bereits mehr als 4 Jahre zurückliegen. Hier sollte wie in der Vergangenheit (Änderung durch Steuerbereinigungsgesetz 1999 für alle nach dem 31.12.1993 entstandenen Steuern) die Festsetzung der Zinsen begrenzt werden. Allein durch die Abschaffung der 4 Jahre sollten damals 500 Mio. DM Mehreinnahmen im Jahr 2003 erzielt werden. Es besteht also die Annahme, dass fiskalische Gründe im Vordergrund standen. Die Zinsen nach Betriebsprüfungen machen weiterhin einen erheblichen Anteil der Mehrergebnisse aus. Nicht immer liegen die langen Betriebsprüfungszeiten aber im Verantwortungsbereich der Steuerzahler. Diese haben pünktlich ihre Erklärungen abgegeben und die Zahlungen innerhalb der Karenzzeit gezahlt, durch lange Prüfungszeiten bzw. einem späten Beginn der Betriebsprüfung fallen dann aber doch Zinsen an. Dies ist für die betroffenen Unternehmen und Steuerzahler schwer nachzuvollziehen.

Der Sorge, dass der Steuerzahler durch Verzögerung des Prüfungsablaufs die Zinslast vermindern könnte, kann durch andere Maßnahmen entgegengewirkt werden. Zumal die Begründung für die Einführung der Begrenzung des Zinslaufs, die verzögerte Bearbeitung bei der Finanzverwaltung war (BT-Drucks- 11/2157,195).

Auch ohne eine Möglichkeit der Betriebsprüfung sollte die Verzinsung auf Nachzahlungen spätestens mit 6 Monaten nach Abgabe der Erklärung entfallen. Viele Finanzämter haben teilweise Bearbeitungszeiten von mehr als 6 Monaten vom Eingang der Erklärung bis zur Festsetzung des Bescheides. Diese zeitliche Verzögerung liegt nicht im Verantwortungsbereich des Steuerzahlers. Jedoch muss er die verspätete Festsetzung mit Zinsen bezahlen. Insofern sollte auch hier eine Frist diskutiert und beschlossen werden, nach der bei pünktlicher Abgabe der Erklärung keine Zinsen mehr anfallen.

Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.

22. Dezember 2021



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Steuerliche Berücksichtigung Homeoffice und häusliches Arbeitszimmer

Mobiles Arbeiten hat in der Arbeitswelt erheblich an Bedeutung gewonnen. Die Corona-Pandemie hat diese Entwicklung zusätzlich beschleunigt. In der betrieblichen Praxis spielt dabei auch das mobile Arbeiten eine zunehmend wichtigere Rolle.

Die steuerlichen Regelungen sind dabei aus Arbeitnehmer- und Arbeitgebersicht zu betrachten. Für den Arbeitgeber ist zum einen von Bedeutung, ob sich durch das mobile Arbeiten seines Mitarbeiters eine Betriebsstätte begründet und zum anderen, in welcher Höhe Erstattungen an den Arbeitnehmer steuerlich begünstigt vorgenommen werden dürfen. Für den Unternehmer selbst spielt zudem noch eine wichtige Rolle, welche Beträge in den Betriebsausgaben für das Arbeiten im Homeoffice oder häuslichen Arbeitszimmer berücksichtigt werden können.

Für den Arbeitnehmer andererseits ist von Relevanz, ob im Rahmen der Einkommensteuererklärung Abzüge für die Tätigkeit im Homeoffice oder häuslichen Arbeitszimmer möglich sind.

Die aktuellen steuerlichen Regelungen, vor allem zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, aber auch der Abzug der Homeoffice-Pauschale sind aus unserer Sicht an die geänderte Arbeits- und Lebenssituation anzupassen. In einem nächsten steuerlichen Gesetzgebungsverfahren sollten die bisherigen Regelungen angepasst werden.

Mobiles Arbeiten im Inland – steuerliche Abzugsfähigkeit

1. Homeoffice-Pauschale

In § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG wurde die Homeoffice-Pauschale gesetzlich geregelt. Die Homeoffice-Pauschale in Höhe von maximal 600 Euro errechnet sich aus 5 Euro pro Tag für maximal 120 Tage. Die Homeoffice-Pauschale kann sowohl von Unternehmern, wie Freiberuflern und Gewerbetreibenden, als auch von Arbeitnehmern (über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) in Anspruch genommen werden. Nach aktuellem Gesetzwortlaut kann diese in den Kalenderjahren 2020 und 2021 als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

Auch nach der Corona-Pandemie werden Arbeitnehmer und Unternehmer im Homeoffice be-

ruflich tätig werden. Es hat sich gezeigt, dass nicht immer ein externes Büro für qualitative Tätigkeiten notwendig ist. Insofern sind wir der Ansicht, dass das Arbeiten im Homeoffice nicht mehr aus der Arbeitswelt wegzudenken ist.

Wir plädieren daher dafür, die Homeoffice-Pauschale zu entfristen und dauerhaft gelten zu lassen.

Die Geltendmachung der Pauschale pro Tag ist nach der aktuellen Gesetzesformulierung nur möglich, wenn der Steuerzahler ausschließlich im Homeoffice tätig wird. Dies schließt die Fälle, die am Tag teils in einem externen Büro, einer auswärtigen Tätigkeitsstätte u. ä. und teils im Homeoffice arbeiten, aus. Dieses Modell ist aber in der Praxis sehr häufig anzufinden. Aus internen organisatorischen Gründen lässt es sich oftmals nicht vermeiden, die Tätigkeiten an unterschiedlichen Orten am Tag auszuüben. Auch bei einer teilweisen Tätigkeit am Tag fallen beim Nutzer des Homeoffice Kosten an. Auch datenschutzrechtliche Gründe sprechen teilweise dagegen, dass Arbeitnehmer die Unterlagen voll digital zu Hause bearbeiten können. Daher ist es möglich, dass ein Mitarbeiter nur für eine kurze Zeit sein Büro beim Arbeitgeber aufsuchen muss, um Unterlagen zu holen oder zu tauschen. Allein der kurze Aufenthalt beim Arbeitgeber schließt eine Geltendmachung der Pauschale aus, auch wenn die Mehrheit der täglichen Arbeitsstunden im Homeoffice gearbeitet wird. Die Kosten, die mit der Pauschale abgegolten werden sollen, fallen dennoch beim Arbeitnehmer an. Der Mitarbeiter muss stattdessen dann nur die Entfernungspauschale geltend machen.

Wir empfehlen das Kriterium „ausschließlich“ aus dem Gesetzeswortlaut zu streichen.

Die Homeoffice-Pauschale ist im Jahr auf 120 Tage begrenzt. Diese Begrenzung führt zur maximalen Pauschale von 600 Euro im Jahr. In der Praxis kommt es aber mittlerweile häufig vor, dass die Mitarbeiter mehr als ein halbes Jahr im Homeoffice arbeiten. Die Begrenzung wirkt sich hier folglich nachteilig aus.

Wir plädieren dafür die Begrenzung von 120 Tagen aufzuheben. Arbeitnehmer sollten alle Tage im Jahr, die sie im Homeoffice arbeiten, ansetzen können. Wenn, wie bei der Entfernungspauschale, von 200 bis 220 Tagen maximal im Jahr ausgegangen wird, dann wäre der anzusetzende Betrag bei 5 Euro pro Tag aktuell maximal 1.100 Euro.

Wegen der weiterhin steigenden Kosten für Wohnen und auch der steigenden Kosten für Energie und Heizen sollte der Betrag von 5 Euro pro Tag entsprechend der Inflationssteigerungen jährlich angepasst werden.

Die Pauschale von 5 Euro am Tag sollte jedes Jahr inflationsbedingt angepasst werden.

2. Häusliches Arbeitszimmer

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gehören die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu den nicht abziehbaren Betriebsausgaben. Diese Regelungen gelten auch nach § 9 Abs. 5 EStG für den Werbungskostenabzug und nach 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG für den Sonderausgabenabzug der Ausbildungskosten.

Unter die Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften sämtlicher Einkunftsarten, also auch z. B. im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, von Kapitaleinkünften oder von sonstigen Einkünften.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden, so § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG. Dies gilt auch, wenn ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, sind die Aufwendungen bis zur Höhe von 1.250 Euro je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, so § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 Halbsatz 1 EStG. Der Betrag von 1.250 Euro ist kein Pauschbetrag, sondern die Aufwendungen müssen nachgewiesen werden.

Mit der Begrenzung der Aufwendungen auf 1.250 Euro wird der typischerweise entstehende Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer mit einer Durchschnittsgröße von bis 14 qm mit einer bundeseinheitlichen Monats- Bruttowarmmiete von je qm 7,40 Euro berücksichtigt.

Nach dem Statistischen Bundesamt betrug basierend auf den Werten von 2018 die Bruttowarmmiete 9,10 Euro je qm. Dies ist insbesondere auf die Verteuerung beim Wohnraum und den Nebenkosten zurückzuführen. Es ist davon auszugehen, dass diese Kosten noch weiter gestiegen sind. Würden 10,00 Euro je qm zugrunde gelegt, so würde der Betrag mind. jährlich 1.680 Euro basierend auf 14 qm betragen.

Wir plädieren dafür, dass der Betrag von 1.250 Euro angehoben und regelmäßig an die Preissteigerungen angepasst wird. Aus unserer Sicht wären aktuell 1.680 Euro angemessen.

Aus unserer Sicht sollte zudem diskutiert werden, ob für Steuerzahler, die keinen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung haben, eine Pauschale eingeführt werden kann. Dies würde den bürokratischen Aufwand verringern, weil die Belege für die anteiligen Kosten nicht ausgewertet und ermittelt werden müssen.

Möglich wäre es hier auf eine Pauschale in Höhe zu der Homeoffice-Pauschale abzustellen. Somit würde ein Gleichlauf zwischen Anwendung der Homeoffice-Pauschale und der Fälle, wo ein

häusliches Arbeitszimmer besteht, erreicht. Es wäre in diesem Fall möglich, dem Steuerzahler die Wahl zu überlassen, ob er beim häuslichen Arbeitszimmer ohne weiteren Arbeitsplatz die Pauschale anwenden oder die tatsächlichen verhältnismäßigen Kosten erklären möchte.

3. Mobiles Arbeiten im Ausland

Mittlerweile werden oftmals auch Mitarbeiter aus dem Ausland beschäftigt, die in ihren Heimatstaaten mobil arbeiten. Mobiles Arbeiten im Ausland führt jedoch zu verschiedenen steuerrechtlichen Fragen. So kann insbesondere in Fällen, in denen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im Ausland leben oder sich für längere Zeit im Ausland aufhalten und von dort für ein Unternehmen tätig sind, die Problematik einer unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten entstehen.

Uns ist bewusst, dass der deutsche Gesetzgeber diese Thematik nicht losgelöst von einer europäischen oder internationalen Diskussion lösen kann. Deutschland sollte die internationale Diskussion entsprechend begleiten und beeinflussen.

Wird durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten eine Betriebsstätte im Ausland begründet, führt dies regelmäßig zu einer beschränkten Steuerpflicht des deutschen Unternehmens nach ausländischem Recht. Daraus ergeben sich für das deutsche Unternehmen umfangreiche Registrierungs- und Deklarationspflichten im Ausland sowie Gewinnabgrenzungserfordernisse, wobei bei Nichtbeachtung Sanktionen drohen.

Zudem entstehen im Ausland lohnsteuerliche Verpflichtungen des deutschen Arbeitgebers und je nach Ausgestaltung des DBA evtl. auch des Arbeitnehmers. Dadurch müssen bei allen betroffenen Mitarbeitern die Arbeitstage im Ausland ermittelt und Lohnsteuer im Ausland abgeführt werden.

Die grenzüberschreitende Tätigkeit kann auch zu einer Änderung des Sozialversicherungsstatus führen, die mit komplexen Verfahren bei den ausländischen Behörden verbunden ist.

Sobald ein anderer Staat niedrigere Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte stellt als Deutschland, kann die Problematik verschiedener bzw. neuer Betriebsstätten entstehen.

Das österreichische Bundesfinanzministerium hat bereits im Jahr 2019 erklärt, dass die Wohnung eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen könne, wenn die Wohnung für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Indem ein Arbeitnehmer – in Abstimmung mit seinem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß vom Homeoffice aus nachgeht, verschaffe er dem Arbeitgeber die faktische Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten (EAS-Auskunft „Homeoffice als Betriebsstätte“ vom 27.06.2019).

Um die unbeabsichtigte Begründung von Betriebsstätten während der Pandemie zu vermeiden, hat die OECD eine – rechtlich nicht bindende – Empfehlung („Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic“, 21.01.2021) veröffentlicht, wonach die vorübergehende Tätigkeit im Homeoffice infolge der Corona-Pandemie keine Betriebsstätte begründen sollte. Diese Empfehlung wurde in den bilateralen Konsultationsvereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich vom 15.01.2021 sowie Deutschland und der Schweiz vom 27.04.2021 umgesetzt. Aus einer nur pandemiebedingt veranlassten Homeoffice-Tätigkeit folgt demnach keine Begründung einer Betriebsstätte, da die Voraussetzungen der Dauerhaftigkeit oder der Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten nicht gegeben sind.

Bereits jetzt ist erkennbar, dass viele Arbeitgeber das Arbeiten aus dem Homeoffice auch nach der Pandemie beibehalten werden. Für die betriebliche Praxis ist dabei die Festlegung von nachvollziehbaren Kriterien von zentraler Bedeutung, um zu entscheiden, in welchen Fällen durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten keine Betriebsstätten bzw. ab wann Betriebsstätten begründet werden.

Regelungen zwischen 2 Staaten werden nicht ausreichend sein. Es ist ein international abgestimmtes Vorgehen erforderlich. Hierzu sollte zumindest auf Ebene der EU, besser noch auf Ebene der OECD, ein gemeinsames, rechtlich bindendes Verständnis zur Begründung einer Betriebsstätte der beteiligten Staaten gefunden werden. Dabei kann auf bereits bestehende, praxisgerechte Ausführungen in dem OECD-Musterkommentar 2017 zu dem OECD-Musterabkommen 2017 zurückgegriffen werden.

Dabei sollten folgende Grundsätze beachtet werden:

Stellt ein Unternehmen einem Mitarbeiter wie bisher Arbeitsräume im Staat der Beschäftigung zur Verfügung und gestattet das grenzüberschreitende mobile Arbeiten nur auf Antrag des Mitarbeiters vorübergehend für kurze Zeiträume (z. B. bis zu 120 Tätigkeitstage bzw. 183 Aufenthaltstage pro 12-Monatszeitraum), so kann dies auf Grund der kurzen Zeitdauer weder eine feste Geschäftseinrichtung, noch eine Vertreterbetriebsstätte des Unternehmens im Ausland begründen und auch nicht zu einem tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung führen.

Im OECD-Musterabkommen aber auch in verschiedenen DBA bzw. nationalen Regelungen sind bisher drei Abgrenzungskriterien für die Beurteilung, wann Tätigkeiten des grenzüberschreitenden mobilen Arbeitens zur Begründung einer Betriebsstätte führen, enthalten:

- zeitliches Kriterium (Dauer),
- rechtliches Kriterium (Ort, Verfügungsmacht),
- qualitatives Kriterium (Art der Tätigkeit).

Diese Kriterien sollten ausreichend klar und überprüfbar definiert werden, so dass bei einem kumulativen Vorliegen eine rechtssichere Entscheidung über das Vorliegen einer Betriebsstätte getroffen werden kann.

Beim zeitlichen Kriterium sollte mobiles Arbeiten im Ausland über einen zusammenhängenden Zeitraum von bis zu sechs Monaten keine Betriebsstätte begründen. Liegen wiederkehrende Arbeiten im Ausland vor (z. B. jede Woche 2 bis 3 Tage im ausländischen Homeoffice etc.) sollte auf die Anzahl der tatsächlichen Tage des mobilen Arbeitens im Ausland abgestellt werden. Gelegentliches mobiles Arbeiten im Ausland von bis zu 120 Tätigkeitstagen bzw. 183 Aufenthaltstagen pro 12-Monatszeitraum sollte keine Betriebsstätte begründen.

Beim rechtlichen Kriterium spielt die Verfügungsmacht am Homeoffice eine entscheidende Rolle. Sobald die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers an seiner eigenen Wohnung verbleibt, kann keine Betriebsstätte angenommen werden. Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers kann nur in Ausnahmefällen angenommen werden, z. B. wenn die Räume vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Die Kostenerstattung von Auslagen an den Mitarbeiter für die Räumlichkeiten in der eigenen Wohnung sind unbeachtlich, z. B. Pauschalen für Strom oder Heizung. Auch das Zurverfügungstellen von Arbeitsmitteln, wie Computer und Zubehör oder auch Büroausstattung, ist unerheblich.

Sofern das Unternehmen nicht verlangt hat, dass Räumlichkeiten für geschäftliche Aktivitäten (z. B. Termine mit Kunden) genutzt werden, stehen diese Räumlichkeiten nicht dem Unternehmen zur Verfügung. Ein ledigliches angekündigtes Zutrittsrecht zur Besichtigung aus Arbeitssicherungsgründen heraus ist unbeachtlich.

Bei der Art der Tätigkeit sollten Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten aus dem Homeoffice grundsätzlich zu keiner Betriebsstätte führen. Dazu zählen auch Tätigkeiten, die nur im Innenverhältnis des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe ausgeführt werden.

Dies sollte auch für Geschäftsführer und andere leitende Angestellte gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu vermeiden. Es sollte klargestellt werden, dass kurzzeitiges Arbeiten leitender Angestellter (z. B. max. 2 Tage pro Monat) von einem ausländischen Aufenthaltsort keine Betriebsstätte begründet, auch wenn hierbei geschäftsleitende Tätigkeiten ausgeübt werden. Für die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte sollte auf eine gewisse Dauer des Tätigwerdens des Vertreters abgestellt werden. Zur Abgrenzung könnte eine Mindestdauer von sechs Monaten festgelegt werden. Zudem sollten die Kriterien auch für Dienstleistungsbetriebsstätten gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte zu vermeiden. Aufgrund der einschränkenden Dauer

bis zu 183 Tagen in 12 Monaten sollte jedoch die Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte ohnehin nicht gegeben sein. Hierbei sollten Aufenthaltstage von einzelnen Mitarbeitern nicht zusammengerechnet, sondern jeder Mitarbeiter individuell betrachtet werden.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

Januar 2022

Tabelle: Beispiele für veraltete Pauschalen und Freibeträge im Einkommensteuerrecht

Abzugsbetrag im Einkommensteuergesetz	aktueller Wert	letzte Anpassung	inflationbereinigter Wert zum neu zum 01.01.2022	Forderung Bund der Steuerzahler
Sachbezugsgrenze (§ 8 Abs. 2 S. 11)	50 Euro/Monat	2022*	57,44 Euro/Monat (ausgehend von 44 Euro seit 2004)	60 Euro/Monat und Freibetrag statt Freigrenze
Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4)	<u>2021-2023:</u> 30 Cent/km; 35 Cent/km ab 21.km <u>2024-2026:</u> 38 Cent/km ab 21.km	2021*	39 Cent/km ausgehend von 2004 Einführung/-Änderung (zuvor lag der Betrag sogar höher)	40 Cent je km bereits ab 1. km
Wegstreckenentschädigung (Reisekosten) § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4a EStG	30 Cent je Fahrtkilometer oder tatsächliche Aufwendungen	2014*	37 Cent/km auf 39 Cent/km analog zur Entfernungspauschale erhöhen	Anhebung auf 40 Cent je Fahrtkilometer, sodass die gleichen Beträge bei der Entfernungspauschale und bei der Wegstreckenentschädigung gelten.
Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a)	1.000 Euro/Jahr	2011	1.169,48 Euro/Jahr	1.500 Euro/Jahr
Werbungskostenpauschbetrag bei sonstigen Einkünften, z. B. Renten (§ 9a S. 1 Nr. 3)	102 Euro/Jahr	1955	535,86 Euro/Jahr	500 Euro/Jahr
Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuung (§ 10 Abs. 1 Nr. 5)	2/3 der Kosten, max. 4.000 Euro pro Jahr	2006	5.058,51 Euro/Jahr	Verzicht auf 2/3 und Anhebung auf 5.000 Euro/Jahr
Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10c)	36 Euro/Jahr	2002	48,13 Euro/Jahr	60 Euro/Jahr
Freibetrag für Betriebsveräußerungen (§ 16 Abs. 4)	45.000 Euro einmalig	2004	58.743,82 Euro	60.000 Euro und der 2. Schwellenwert auf 150.000 Euro
Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9)	801 Euro/Jahr	2009	949,90 Euro/Jahr	1.100 Euro/Jahr

				Angekündigt im KoaVertrag
Ausbildungsfreibetrag für ein auswärtig untergebrachtes volljähriges Kind (§ 33a Abs. 2)	924 Euro/Jahr	2004	1.206,21 Euro/Jahr	1.200 Euro/Jahr Angekündigt im KoaVertrag
Behindertenpauschbetrag (§ 33b Abs. 3) lt. Koalitionsvertrag „Prüfung einer Anpassung“	384 Euro – 7.400 Euro/Jahr	2021*	892,02 – 10.642,25 Euro/Jahr	Inflationsbedingte Anpassung
Schuldzinsenabzug bei Überentnahmen (§ 4 Abs. 4a EStG)	Bagatellgrenze bei 2.050 Euro pro Jahr	2001	2.795,53Euro/Jahr	Anhebung auf 2.700 Euro
Aufwendungen für Geschenke an Kunden und Geschäftspartner (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)	35 Euro pro Jahr	2004	45,69 Euro/Jahr	Anhebung des Betrags auf 60 Euro pro Jahr. Damit würde für Geschenke an Kunden und Arbeitnehmer der gleiche Betrag gelten
Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Buchst. b EStG)	1.250 Euro Höchstbetrag	1996	1.812,83 Euro/Jahr	Inflationsbedingte Anhebung
Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG)	600 Euro/Jahr	2020	621,69 Euro/Jahr	Aufhebung der Befristung und Anhebung des Betrages
Anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs.1 Nr. 1a EStG)	15 Prozent innerhalb von 3 Jahren	2004		20 Prozent innerhalb von 2 Jahren:
Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG)	800 Euro je Wirtschaftsgut	2018	855,66 Euro/Jahr netto	mind. 1.000 Euro je Wirtschaftsgut und Abschaffung der Poolregelung.

Quelle: Eigene Berechnungen, Bund der Steuerzahler Deutschland e.V./Deutsches Steuerzahlerinstitut

* Bei den Werten, die kürzlich erst angepasst wurden, muss der vorherige Wert seit seiner Einführung berücksichtigt werden. So zeigt sich, dass die Anpassungen durch den Gesetzgeber unzureichend sind, da die Inflation nicht real abgebildet wurde. **Zur Entfernungspauschale:** Diese berücksichtigt die aktuell hohe Inflationsrate nicht genug. So ist der Anstieg der Energie- und Benzinpreise überproportional zur Inflationsrate! Und: Der Verbraucherpreisindex besteht aus einem gewichteten Mittelwert, der 650 Güter eines Warenkorbs privater Haushalte erfasst. Dadurch werden einzelne hohe Preissteigerungen in bestimmten Segmenten nicht komplett abgebildet. Fazit: Die steigenden Benzinpreise werden durch die bereits beschlossene Erhöhung der Entfernungspauschale nicht genug ausgeglichen.