

Unterrichtung

Hannover, den 12.10.2021

Die Präsidentin des Niedersächsischen Landtages
- Landtagsverwaltung -

Für ein smartes Steuersystem: Steuerliche Absetzbarkeit von Homeoffice verbessern

Antrag der Fraktion der FDP - Drs. 18/6812

Beschluss des Landtages vom 28.04.2021 - Drs. 18/9164 - nachfolgend abgedruckt:

Für ein smartes Steuersystem: Steuerliche Absetzbarkeit von Homeoffice verbessern

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde aufgrund der Corona-Pandemie und der mit ihr einhergehenden dringenden Notwendigkeit, Kontakte zu minimieren und deshalb möglichst weitgehend von zu Hause aus zu arbeiten, die sogenannte Homeoffice-Pauschale in das Einkommensteuergesetz eingeführt. Für die Jahre 2020 und 2021 können Berufstätige, die ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit im Homeoffice wahrnehmen, pro Kalendertag im Homeoffice 5 Euro (maximal 600 Euro im Jahr) steuerlich berücksichtigen.

Mit dieser Maßnahme wurden Impulse zur Nutzung des Homeoffice gesetzt und etwaige Hürden in solchen Fällen beseitigt, in denen Berufstätige sonst aus steuerlichen Gründen, z. B. aufgrund der beim Homeoffice erfolgenden Kürzung der Entfernungspauschale, auf eine Tätigkeit im Homeoffice verzichtet hätten.

Dem Gesetzgeber war es mit Blick auf die Corona-Pandemie wichtig, ein Unterstützungssignal an die Berufstätigen zu senden, sich zu einer Tätigkeit im Homeoffice bereit zu erklären und damit einen Beitrag zur Kontaktreduzierung zu leisten. Der Gesetzgeber hat mit der Homeoffice-Pauschale den Abzug der pandemiebedingten (Mehr-)Aufwendungen durch die Tätigkeit im Homeoffice ermöglicht.

Mit der Homeoffice-Pauschale hat der Gesetzgeber einen Weg gefunden, allen Berufstätigen, die Homeoffice praktizieren, eine einfache und unbürokratische steuerliche Geltendmachung der damit einhergehenden Kosten über den Weg der Pauschalierung zu ermöglichen. Insgesamt kann so einem zunehmenden gesellschaftlichen Bedürfnis nach steuerlicher Anerkennung auch dieser Form mobilen Arbeitens Rechnung getragen werden.

Der Landtag begrüßt daher die Einführung der Homeoffice-Pauschale und geht davon aus, dass sich die im Rahmen der Corona-Pandemie getroffene Regelung positiv auf die Bereitschaft der Berufstätigen in Niedersachsen ausgewirkt hat, im Homeoffice zu arbeiten.

Der Landtag bittet die Landesregierung zu prüfen, ob die Homeoffice-Pauschale über die bis Ende 2021 laufende Befristung hinaus aufrecht erhalten bleiben sollte und damit dauerhaft einen Beitrag zu einer gesellschaftlich angemessenen Etablierung des Homeoffice in die Lebens- und Arbeitswelt leisten kann.

Antwort der Landesregierung vom 08.10.2021

Der Prüfbericht des Finanzministeriums vom 07.09.2021 ist als **Anlage** beigelegt.

Hervorzuheben sind dabei die folgenden Erkenntnisse:

- Ob die Einführung der Homeoffice-Pauschale die Bereitschaft zur verstärkten Nutzung von Homeoffice beeinflusst hat, kann nicht verifiziert werden. Primär dürfte die Entscheidung für oder gegen die Nutzung von Homeoffice von privaten und/oder beruflichen Motiven abhängen. Die konkrete Anzahl von Steuerpflichtigen, die die Homeoffice-Pauschale steuerlich geltend machen, kann mangels Verkennzifferung in den Vordrucken nicht genannt werden. Auch ob und wie sich die Homeoffice-Pauschale im Einzelfall konkret auswirkt, kann nicht festgestellt werden.

- Die konkrete Ausgestaltung der derzeitigen Homeoffice-Pauschale wirft steuer- und verfassungsrechtliche Zweifelsfragen auf, die aus fachlicher Sicht gegen eine Entfristung der Neuregelung sprechen.
- Gleichwohl ist festzustellen, dass ein allgemeines gesellschaftliches und politisches Bedürfnis zu einer besseren steuerlichen Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit mobiler Arbeit und Homeoffice besteht, und die (aus steuerfachlicher Sicht zu Recht restriktive) Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer diesem Bedürfnis vor dem Hintergrund der sich wandelnden Arbeitswelt nicht ausreichend Rechnung trägt.
- Die Thematik wurde auf verschiedenen Ebenen mit Vertretern von Bund und Ländern erörtert. Einer bloßen Entfristung bzw. Verlängerung der aktuellen Homeoffice-Pauschale standen sowohl der Bund als auch die meisten Länder ebenfalls kritisch bis ablehnend gegenüber. Aber auch die Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen haben deutlich signalisiert, dass man sich zeitnah nach der Bundestagswahl dieses Themas in einer Gesamtschau annehmen werde, um gemeinsam mit den Ländern eine mögliche Anpassung bzw. Änderung der bisherigen Regelungen zu erörtern und bestenfalls eine Anschlussregelung zu finden, die die steuerrechtlichen Erfordernisse und die gesellschaftlichen und politischen Vorstellungen in Übereinstimmung bringt.

An diesem Prozess wird sich das Finanzministerium aktiv beteiligen.

Die Homeoffice-Pauschale

Steuerliche Absetzbarkeit von Homeoffice
verbessern

Prüfauftrag des Niedersächsischen Landtages vom 28. April
2021, LT-Drucks. 18/9164

Hannover, 07.09.2021

Inhalt

1.	Einführung der Homeoffice-Pauschale durch das Jahressteuergesetz 2020.....	1
1.1.	Gesetzliche Regelung	1
1.2.	Begründung	1
2.	Prüfauftrag an die Landesregierung.....	3
3.	Prüfungsumfang	4
4.	(Aus-)Wirkungen der Homeoffice-Pauschale in der Praxis.....	5
4.1.	Bereitschaft zur Tätigkeit im Homeoffice.....	6
4.2.	Gründe zur (Nicht-)Nutzung von Homeoffice	8
4.3.	Zwischenfazit	8
5.	Wirksamkeit der Homeoffice-Pauschale	9
5.1.	Zahl der Bürgerinnen und Bürger, die die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen	9
5.2.	Wer profitiert konkret von der Homeoffice-Pauschale.....	10
5.3.	Zwischenfazit	11
6.	Integration der Neuregelung in das steuerliche Gesamtgefüge.....	12
6.1.	Exkurs: Das Arbeitszimmer - Rechtslage bis 2019 und steuerrechtlicher Hintergrund	12
6.2.	Neu: Pauschaler Abzug der häuslichen „Arbeitsecke“	13
6.3.	steuerrechtliche Zweifelsfragen	13
6.3.1.	welche Aufwendungen sind von der Pauschale umfasst?.....	13
6.3.2.	Höhe der Pauschale	15
6.3.3.	Begrenzung auf 120 Tage	15
6.3.4.	Tatbestandsmerkmal „Kalendertag“	16
6.4.	Zwischenfazit	16
7.	Haushalterische Auswirkungen	16
8.	Gebot der Folgerichtigkeit	17
9.	Prüfergebnisse	18
10.	Ausblick.....	18

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
Art.	Artikel
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWI	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Amtliches Einkommensteuer- Handbuch
GG	Grundgesetz
grds.	grundsätzlich
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
kWh	Kilowattstunde
LT-Drucks.	Drucksache des Niedersächsischen Landtages
Nr.	Nummer
Rdnr.	Randnummer
sog.	sogenannt
Tz.	Textziffer
vgl.	vergleiche
WSI	Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut
z. B.	zum Beispiel

1. Einführung der Homeoffice-Pauschale durch das Jahressteuergesetz 2020

1.1. Gesetzliche Regelung

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 ist § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG um Satz 4 ergänzt worden:

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

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

6b. ¹Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. ³In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

⁴Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr.

1.2. Begründung

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grds. nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Dies gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für den Werbungskostenabzug (z. B. bei Arbeitnehmern). Die Aufwendungen dürfen bis zu 1.250 Euro abgezogen werden, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; sie dürfen in unbeschränkter Höhe abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bil-

det. Voraussetzung für den Abzug ist zudem, dass es sich bei dem häuslichen Arbeitszimmer um einen Raum handelt, den der Steuerpflichtige ausschließlich oder fast ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke nutzt.

Durch die Corona-Pandemie haben sich Veränderungsprozesse in der Arbeitswelt beschleunigt. Steuerpflichtige üben ihre betriebliche/berufliche Tätigkeit pandemiebedingt zunehmend außerhalb ihrer Betriebsstätte/ersten Tätigkeitsstätte aus. Gerade während der Corona-Pandemie waren und sind viele Steuerpflichtige gezwungen, ihrer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit an einem Arbeitsplatz in ihrer Wohnung nachzugehen. In vielen Fällen liegen dabei die Voraussetzungen für einen Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 EStG nicht vor, weil der Steuerpflichtige entweder über keinen Raum verfügt, der dem gesetzlichen Typusbegriff entspricht, oder dieser Raum nicht ausschließlich oder fast ausschließlich für die betriebliche oder berufliche Betätigung genutzt wird oder werden kann.

Um diesen Steuerpflichtigen einen Abzug ihrer betrieblich oder beruflich veranlassten (Mehr-)Aufwendungen zu ermöglichen, wird ein weiterer Abzugstatbestand eingefügt. Erfüllt der häusliche Arbeitsplatz des Steuerpflichtigen nicht die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, kann der Steuerpflichtige einen pauschalen Betrag von 5 Euro für jeden Kalendertag abziehen, an dem er seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt. Der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers ist keine Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Pauschale, so dass die Tätigkeit z. B. auch in der Küche oder im Wohnzimmer ausgeübt werden kann. Mit der Tagespauschale sind alle (Mehr-)Aufwendungen für die Nutzung der häuslichen Wohnung abgegolten.

Aus Vereinfachungsgründen können auch Steuerpflichtige, bei denen die Abzugsvoraussetzungen für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 EStG vorliegen, anstelle eines Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen den Abzug des Pauschalbetrages nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG vornehmen.

Der pauschale Abzugsbetrag für die Nutzung des Arbeitsplatzes in der Wohnung des Steuerpflichtigen wird nur für die Kalendertage gewährt, an denen der Steuerpflichtige seine betriebliche/berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine andere betriebliche/berufliche Betätigungsstätte aufsucht. Zur Betätigungs-

stätte gehören jede Tätigkeitsstätte, ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet oder auch ein fester Ort (Sammelpunkt), den der Steuerpflichtige aufsucht. Fährt der Steuerpflichtige an einen Tag zusätzlich z. B. zur Betriebsstätte oder zur ersten Tätigkeitsstätte, kann die Tagespauschale von 5 Euro nicht abgezogen werden, sondern nur die abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte/erster Tätigkeitsstätte oder, wenn er auswärtig betrieblich/beruflich tätig wird, Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen. Die Regelung soll der Förderung der häuslichen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen. Ein Nebeneinander des pauschalen Abzugsbetrages für einen häuslichen Arbeitsplatz und der Entfernungspauschale oder ein Abzug tatsächlicher Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen würde diesem Ansatz nicht gerecht.

Insgesamt ist der Abzug der Tagespauschale für einen häuslichen Arbeitsplatz auf einen Höchstbetrag von 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung des Steuerpflichtigen begrenzt. Übt der Steuerpflichtige verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale von 5 Euro als auch der Höchstbetrag von 600 Euro auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen; er wird nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht.

Die Regelung soll einfach anwendbar sein. Daher sieht die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 – neu – EStG keine Einschränkung für den Fall vor, dass bei gemeinsam Nutzungsberechtigten einer Wohnung (auch) ein Anderer eigene Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 oder Satz 4 – neu – EStG abzieht.

Auch der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 – neu – EStG gilt über den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG für den Werbungskostenabzug.

2. Prüfauftrag an die Landesregierung

Der Landtag hat in seiner 106. Sitzung am 28.04.2021 folgende EntschlieÙung angenommen (LT-Drucks. 18/9164):

Für ein smartes Steuersystem: Steuerliche Absetzbarkeit von Homeoffice verbessern

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde aufgrund der Corona-Pandemie und der mit ihr einhergehenden dringenden Notwendigkeit, Kontakte zu minimieren und deshalb möglichst weitgehend von zu Hause aus zu arbeiten, die sogenannte Homeoffice-Pauschale

in das Einkommensteuergesetz eingeführt. Für die Jahre 2020 und 2021 können Berufstätige, die ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit im Homeoffice wahrnehmen, pro Kalendertag im Homeoffice 5 Euro (maximal 600 Euro im Jahr) steuerlich berücksichtigen.

Mit dieser Maßnahme wurden Impulse zur Nutzung des Homeoffice gesetzt und etwaige Hürden in solchen Fällen beseitigt, in denen Berufstätige sonst aus steuerlichen Gründen, z. B. aufgrund der beim Homeoffice erfolgenden Kürzung der Entfernungspauschale, auf eine Tätigkeit im Homeoffice verzichtet hätten.

Dem Gesetzgeber war es mit Blick auf die Corona-Pandemie wichtig, ein Unterstützungssignal an die Berufstätigen zu senden, sich zu einer Tätigkeit im Homeoffice bereit zu erklären und damit einen Beitrag zur Kontaktreduzierung zu leisten. Der Gesetzgeber hat mit der Homeoffice-Pauschale den Abzug der pandemiebedingten (Mehr-) Aufwendungen durch die Tätigkeit im Homeoffice ermöglicht.

Mit der Homeoffice-Pauschale hat der Gesetzgeber einen Weg gefunden, allen Berufstätigen, die Homeoffice praktizieren, eine einfache und unbürokratische steuerliche Geltendmachung der damit einhergehenden Kosten über den Weg der Pauschalierung zu ermöglichen. Insgesamt kann so einem zunehmenden gesellschaftlichen Bedürfnis nach steuerlicher Anerkennung auch dieser Form mobilen Arbeitens Rechnung getragen werden.

Der Landtag begrüßt daher die Einführung der Homeoffice-Pauschale und geht davon aus, dass sich die im Rahmen der Corona-Pandemie getroffene Regelung positiv auf die Bereitschaft der Berufstätigen in Niedersachsen ausgewirkt hat, im Homeoffice zu arbeiten.

Der Landtag bittet die Landesregierung zu prüfen, ob die Homeoffice-Pauschale über die bis Ende 2021 laufende Befristung hinaus aufrecht erhalten bleiben sollte und damit dauerhaft einen Beitrag zu einer gesellschaftlich angemessenen Etablierung des Homeoffice in die Lebens- und Arbeitswelt leisten kann.

3. Prüfungsumfang

Zur Beurteilung der Frage, ob die Homeoffice-Pauschale über das Jahr 2021 hinaus verlängert bzw. entfristet werden sollte und damit einen Beitrag zu einer Etablierung des

Homeoffice in die Lebens- und Arbeitswelt leisten kann, werden nachfolgende Themenkomplexe näher betrachtet:

- (Aus-)Wirkungen der Homeoffice-Pauschale in der Praxis
- Integration der Neuregelung im steuerlichen Gesamtkontext

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich ausdrücklich auf die steuerrechtlichen Aspekte. Soweit erforderlich und notwendig sind Statistiken aus öffentlich zugänglichen Quellen herangezogen worden.

4. (Aus-)Wirkungen der Homeoffice-Pauschale in der Praxis

Inwieweit sich die Einführung der Homeoffice-Pauschale auch auf die Bereitschaft der Beschäftigten zur stärkeren Nutzung von Homeoffice ausgewirkt hat und bei einer möglichen Entfristung künftig auswirkt, hängt sicherlich auch damit zusammen, ob die Pauschale als – zusätzliches – Anreizinstrument geeignet ist, das bisherige Arbeitsverhalten im Hinblick auf den Ort der Tätigkeit zu überdenken. Dies könnte dann der Fall sein, wenn die Gewährung der Pauschale im Einzelfall als so vorteilhaft bewertet wird, dass eine Verhaltensänderung (verstärkte Nutzung von Homeoffice) folgt – oder aber, dass vermeintliche oder auch tatsächliche finanzielle Nachteile (z. B. Streichung der Entfernungspauschale) durch die Pauschale verringert bzw. ausgeglichen werden können.

Die Frage, ob eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer im Homeoffice arbeiten darf, ist in erster Linie arbeitsrechtlicher Natur. In Deutschland besteht bislang kein „Recht auf Homeoffice“. Eine entsprechende gesetzliche Regelung, wie z. B. in den Niederlanden, gibt es nicht.

Auch die verbindliche Vorgabe von Homeoffice im Infektionsschutzgesetz ist zum 30.06.2021 entfallen und wurde nicht wieder in die SARS-CoV-2-Arbeitsschutzverordnung aufgenommen.

Entsprechend hat das Landesarbeitsgericht München kürzlich entschieden, dass ein Arbeitgeber, der seinem Arbeitnehmer gestattet hatte, seine Tätigkeit im Homeoffice auszuüben, seine Weisung ändern und die Rückkehr ins Büro anordnen kann, wenn sich später betriebliche Gründe herausstellen, die gegen das Homeoffice sprechen (Urteil vom 26.08.2021, 3 SaGa 13/21).

4.1. Bereitschaft zur Tätigkeit im Homeoffice

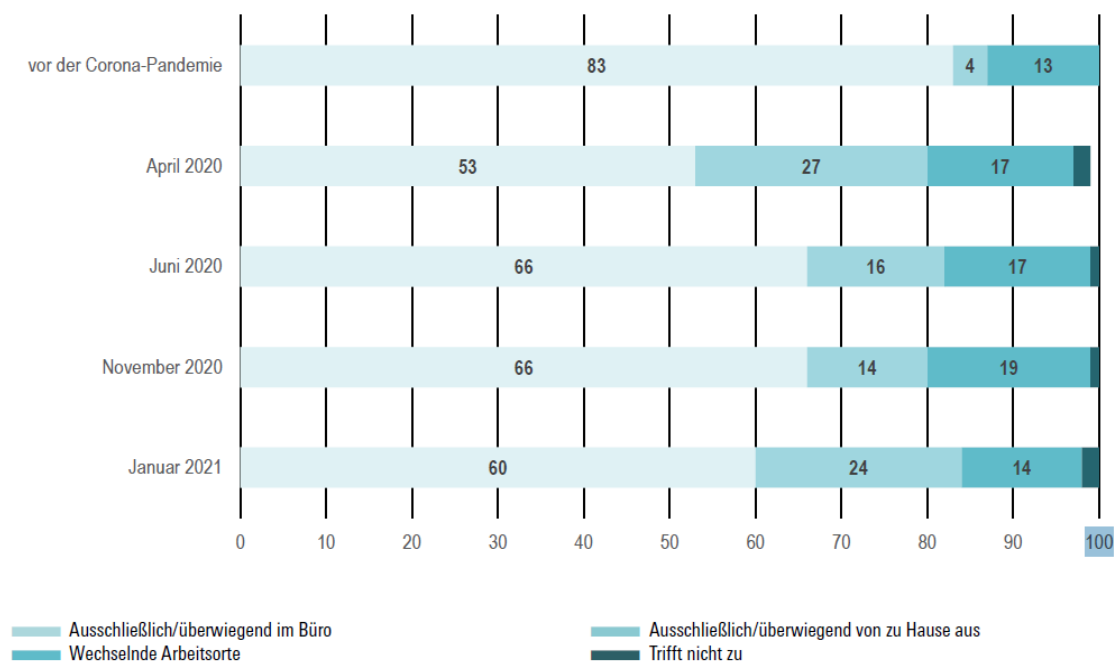
Die Corona-Pandemie hat – nicht nur in Deutschland – die Arbeitswelt verändert. Das gilt neben anderen Effekte wie z. B. eine zügigere Digitalisierung auch für ein flexibleres Arbeitsumfeld. Wissenschaftliche Studien zum Thema Homeoffice während der Corona-Pandemie belegen auch die ausdrücklich gewollte und geforderte verstärkte Nutzung von Homeoffice zur Kontaktreduzierung und Pandemieeindämmung¹⁾.

Nach dem WSI-Report Nr. 65 ergeben sich hinsichtlich des Arbeitsorts vor und während der Corona-Pandemie folgende Prozentzahlen:

Abbildung 1

Arbeitsort vor und während der Corona-Pandemie

Anteile in Prozent



Quelle: Emmler/Kohlrausch (2021).

WSI

1) u.a. Die Mannheimer Corona-Studie: Schwerpunktbericht zur Erwerbstätigkeit in Deutschland; oder auch der WSI Report Nr. 65, April 2021 „HOMEOFFICE - Was wir aus der Zeit der Pandemie für die zukünftige Gestaltung von Homeoffice lernen können

Die Grafik zeigt, dass Homeoffice vor der Corona-Pandemie eher selten anzutreffen war. Mit Beginn der Corona-Pandemie und den damit zusammenhängenden Folgen (Lock-down) stieg der Anteil der in Homeoffice-Beschäftigten stark an, flachte dann wieder nach der ersten Welle ab und stieg mit Beginn der zweiten bzw. dritten Welle erneut an. Die Erhebung zeigt, dass im Verlauf des Jahres 2020 die Nutzung der Möglichkeit von zuhause aus zu arbeiten abnahm. Ende Januar 2021 arbeiteten rund 24 % der befragten Erwerbstätigen ausschließlich oder überwiegend im Homeoffice. Es ist erkennbar, dass die Homeoffice-Nutzung insgesamt seit Beginn der Pandemie deutlich zugenommen hat.

Zu dem gleichen Ergebnis kommt der aktuelle Forschungsbericht des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales²⁾: *„Die aktuellen Befragungsergebnisse verfestigen den Eindruck einer leicht rückläufigen Homeoffice-Nutzung. Im Juli 2021 arbeiteten zwar genau wie im Vormonat 42 % der abhängig Beschäftigten in Deutschland zumindest stundenweise im Homeoffice, und 26 % sogar überwiegend oder ausschließlich. Mitte Februar verbrachten allerdings noch 49 % der Beschäftigten zumindest einen Teil ihrer Arbeitszeit im Homeoffice, 34 % arbeiteten zum damaligen Zeitpunkt sogar überwiegend oder ausschließlich dort. Die tendenziell rückläufige Nutzung von Homeoffice spiegelt sich auch im Befund wider, dass knapp ein Viertel der abhängig Beschäftigten seit April 2021 ihre Arbeitszeit im Homeoffice reduziert oder die Arbeit im Homeoffice ganz beendet haben³⁾. Verglichen mit der Situation vor dem Ausbruch der Corona-Pandemie hat sich der Homeoffice-Anteil der abhängig Beschäftigten dennoch weiterhin ungefähr verdoppelt“* (u.a. S. 56).

Es besteht Einigkeit in der Prognose, dass sich die Homeoffice-Nutzung auch in der Nach-Coronazeit auf einem höheren Niveau bewegen und verfestigen wird, als dies vor der Corona-Pandemie der Fall gewesen ist.

Die Ergebnisse legen nahe, dass die Nutzung von Homeoffice derzeit (noch) im direkten Zusammenhang mit dem Verlauf der Corona-Pandemie steht.

2) BMAS; Forschungsbericht 570/7 – Arbeitssituation und Belastungsempfinden im Kontext der Corona-Pandemie im Juli 2021; <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/arbeits-situation-und-belastungsempfinden-im-kontext-der-corona-pandemie-im-juli-2021-1953718>

3) Als Gründe werden die Aufforderung durch den Arbeitgeber oder die Arbeitgeberin oder persönliche Gründe benannt (BMAS Forschungsbericht 570/7; S. 25)

4.2. Gründe zur (Nicht-)Nutzung von Homeoffice

Die von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern angegebenen Gründe zur Nutzung von Homeoffice (soweit vom Tätigkeitsprofil und Berufsbild überhaupt möglich) sind mannigfaltig. So geben Beschäftigte in verschiedenen Umfragen immer wieder folgende (Haupt-)Gründe an⁴⁾:

- eingesparte Fahrtzeit und Reduzierung von (Fahrt-)Kosten
- bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie
- angenehmere Arbeitsbedingungen

Als häufigste Gründe gegen die Nutzung bzw. für die Reduzierung / Beendigung von Homeoffice werden genannt⁵⁾:

- fehlender Kontakt zu Kolleginnen und Kollegen
- schwierige Trennung zwischen Privatem und Beruflichem
- Anwesenheit ist dem oder der Vorgesetzten wichtig
- Technische Gründe
- befürchtete Karrierenachteile durch mangelnde Leistungswahrnehmung

4.3. Zwischenfazit

Die Bereitschaft und der Umfang, im Homeoffice zu arbeiten, steht zumindest während der aktuellen Corona-Pandemie mit deren Verlauf in einem unmittelbaren Zusammenhang. Gründe, die für oder gegen die Nutzung des Homeoffice sprechen, sind – auch unabhängig von der aktuellen Pandemie – beruflich und/oder privat motiviert.

Ob die Einführung der Homeoffice-Pauschale aktuell in diesem Zusammenhang einen (signifikanten) Beitrag leisten kann, die Bereitschaft zur Nutzung von Homeoffice zu erhöhen, kann zumindest den oben genannten Studien nicht entnommen werden. Es kann aber auch nicht ausgeschlossen werden, dass die Einführung der Homeoffice-Pauschale – neben anderen Gründen – einen Teil der Beschäftigten doch zur verstärkten Nutzung des Homeoffice animiert hat. Dies dürfte dann allerdings erst für das Jahr 2021 gelten, da die Homeoffice-Pauschale erst im Dezember 2020 beschlossen und verkündet worden

4) vgl. u.a. BMAS; Forschungsbericht 549 – Verbreitung und Auswirkung von mobiler Arbeit und Homeoffice (zit. Kurzexpertise), S. 33

5) vgl. Kurzexpertise S. 44

ist und demnach zumindest für das Jahr 2020 keine Auswirkungen auf die Bereitschaft, im Homeoffice zu arbeiten, gehabt haben dürfte.

5. Wirksamkeit der Homeoffice-Pauschale

5.1. Zahl der Bürgerinnen und Bürger, die die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen

Nach der Konzeption der Homeoffice-Pauschale gilt diese nicht nur für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, sondern für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen. So können z. B. auch Gewerbetreibende, selbständig Tätige, Vermieterinnen und Vermieter sowie Rentnerinnen und Rentner die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen⁶⁾.

Die Zahl der Steuerpflichtigen, die von der o.a. Regelung betroffen sind, lässt sich nicht ermitteln. Auch über die Gruppen von Steuerpflichtigen, die jetzt weniger fahren und stattdessen Aufwendungen für das Homeoffice geltend machen, liegen keine Erkenntnisse vor. Das Ergebnis hängt stark von den individuellen Verhältnissen ab (sonstige Werbungskosten, Nutzung ÖPNV oder PKW etc.). Eine konkrete Ermittlung der Anzahl der Fälle, in denen die Homeoffice-Pauschale im Rahmen der Veranlagung (für das Veranlagungsjahr 2020) berücksichtigt wurde, ist mangels entsprechender Verkennzifferung in den Steuererklärungsvordrucken nicht möglich. Eine entsprechende (automatisierte) Auswertung ist weder dem Bund noch den Ländern möglich.

Um feststellen zu können, in wie vielen Fällen die Homeoffice-Pauschale in Anspruch genommen wird, hätte eine besondere Kennziffer in den Einkommensteuer-Erklärungsvordrucken aufgenommen werden müssen. Im Hinblick darauf, dass die Einkommensteuer-Erklärungsvordrucke für das Kalenderjahr 2020 bei Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2020 im Dezember 2020 bereits erstellt waren, war eine entsprechende Verkennzifferung nicht möglich. Die Anzahl der Nutzerinnen und Nutzer von Homeoffice bzw. derjenigen, die die Homeoffice-Pauschale für den Veranlagungszeitraum 2020 in der Steuererklärung geltend machen, ist daher nicht feststellbar, sodass solche Erkenntnisse nicht in die Beurteilung einer möglichen Entfristung oder Verlängerung der Homeoffice-Pauschale einfließen können.

6) vgl. BMF-Schreiben vom 06.10.2017, BStBl I 2017, 1320, Rdnr. 2: Unter die Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften aus sämtlichen Einkunftsarten.

Allerdings kann aufgrund der niederschweligen Tatbestandsvoraussetzungen

- kein häusliches Arbeitszimmer bzw. Verzicht auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer
- betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung
- kein Aufsuchen einer außerhalb der häuslichen Wohnung belegenen Betätigungsstätte

davon ausgegangen werden, dass vielen Steuerpflichtigen vom Grundsatz her erstmals ein Abzug entsprechender Aufwendungen in pauschalierter Form ermöglicht wird. Inwieweit sich dieser Abzug konkret auswirkt vgl. unter 5.2.

5.2. Wer profitiert konkret von der Homeoffice-Pauschale

Ob und wer von der Einführung der Homeoffice-Pauschale profitiert, hängt vom jeweiligen Einzelfall und den individuellen Voraussetzungen ab.

Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern wird z. B. ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 Euro gewährt, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden. Das bedeutet, dass sich die Homeoffice-Pauschale bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern erst auswirkt, wenn der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 Euro aufgrund anderer Werbungskosten (z. B. Entfernungspauschale, Reisekosten) überschritten wird.

Insoweit ist es einzelfallabhängig, in welchem Umfang und in welcher Höhe Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer Werbungskosten neben der Homeoffice-Pauschale geltend machen können. Zu erwähnen ist, dass sich die Homeoffice-Pauschale insbesondere bei denjenigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern auswirkt, die – neben der Tätigkeit im Homeoffice – häufig auch ihren Büro-Arbeitsplatz aufsuchen und hierbei weite Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zurücklegen, da die Entfernungspauschale im allgemeinen den größten Werbungskosten-Block bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ausmacht. Wird z. B. der Büro-Arbeitsplatz – neben der Tätigkeit im Homeoffice – an 100 Tagen aufgesucht und beträgt die Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte 35 km, so wird im Kalenderjahr 2020 der Arbeitnehmer-Pauschbetrag bereits durch die Entfernungspauschale ($100 \text{ Tage} \times 35 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro/km} = 1.050 \text{ Euro}$) überschritten und die Homeoffice-Pauschale wirkt sich in voller Höhe aus.

Rentnerinnen und Rentner sowie Pensionärinnen und Pensionäre erhalten einen Pauschbetrag von 102 Euro. Dieser wird bereits durch die Homeoffice-Pauschale allein ab dem 21. Tag überschritten, sodass sich bei dieser Personengruppe die Homeoffice-Pauschale fast immer positiv auswirkt. Gleiches gilt bei den übrigen Einkunftsarten (z. B. auch Gewerbetreibende, selbständig Tätige, Vermieterinnen und Vermieter), bei denen es keine gesetzlichen Werbungskosten-Pauschbeträge gibt.

Zu erwähnen ist noch, dass sich die Homeoffice-Pauschale von 5 Euro pro Tag mit der Entfernungspauschale für ca. 16 km pro Tag vergleichen lässt (16 km einfache Wegstrecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte \times 0,30 Euro/km = 4,80 Euro Werbungskosten). Das bedeutet, dass Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, deren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehr als 16 km beträgt, durch den Wegfall der Fahrten und Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale weniger Werbungskosten abziehen können, während bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer mit einer geringeren Entfernung höhere Werbungskosten anfallen.

Allerdings ist die Homeoffice-Pauschale auf 600 Euro pro Jahr und damit auf 120 Tage begrenzt.

Tendenziell lässt sich daraus ableiten, dass Steuerpflichtige mit einer geringeren Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte eher von der Homeoffice-Pauschale profitieren, soweit Homeoffice in Anspruch genommen wird – vorausgesetzt bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern wird der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 Euro aus anderen Gründen überschritten.

5.3. Zwischenfazit

Die Anzahl der Bürgerinnen und Bürger, die die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen, kann mangels Verkennzifferung in den Erklärungsvordrucken nicht ermittelt werden. Darüber hinaus kann nicht pauschal festgestellt werden, wie und für welche Gruppe von Beschäftigten sich die Homeoffice-Pauschale in welcher Form konkret auswirkt. Dies hängt von individuellen Faktoren und dem jeweiligen Einzelfall ab.

6. Integration der Neuregelung in das steuerliche Gesamtgefüge

Über die konkrete Wirksamkeit der Homeoffice-Pauschale hinaus bedarf es aber auch einer steuerrechtlichen Betrachtung der konkreten Norm, um die Frage nach deren Entfristung bzw. Verlängerung beurteilen zu können.

6.1. Exkurs: Das Arbeitszimmer - Rechtslage bis 2019 und steuerrechtlicher Hintergrund

Die Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitsplatzes war vor der Einführung der Homeoffice-Pauschale nur unter den strengen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 EStG möglich:

- Wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis höchstens 1 250 Euro im Jahr berücksichtigt werden.
- Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet, können die betreffenden Aufwendungen in voller Höhe berücksichtigt werden.

Darüber hinaus ist ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich sodann (weitere notwendige Voraussetzungen) nur anzuerkennen, wenn es so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wird (Privatanteil unter 10 %) und deutlich von den Privaträumen getrennt ist.

Warum diese restriktive Gesetzeslage, die auch durch die BFH-Rechtsprechung in zahlreichen Urteilen bestätigt wurde?

Hintergrund des grundsätzlichen Abzugsverbots ist zum einen die notwendige strikte Trennung der Privat- von der Erwerbssphäre im Steuerrecht. Nach § 12 EStG sind Aufwendungen bzw. Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie auch die berufliche Tätigkeit fördern sollten. Dazu zählen z. B. auch die Miete und sonstige Kosten für die Privatwohnung. Bei solchen Mischsachverhalten fehlt es in aller Regel an einem an objektiven Kriterien orientierten Maßstab, um die privaten von den beruflichen Kosten abzugrenzen. Darüber hinaus fehlt aufgrund der räumlichen Einbindung des häuslichen Arbeitszimmers in die Sphäre der privaten Lebensführung weitgehend die

Möglichkeit der effektiven Kontrolle der tatsächlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers – auch und gerade durch den verfassungsrechtlich garantierten Schutz der Wohnung durch Art. 13 GG.

Mit der strengen Arbeitszimmer-Ausnahmeregelung vom grds. bestehenden Abzugsverbot wird aber dem Umstand Rechnung getragen, dass der zur Erzielung von Einkünften genutzte Raum tatsächlich weitgehend der privaten (Mit-) Nutzung entzogen ist.

Andernfalls wären die Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind und die untrennbar sowohl der Erzielung von Einkünften als auch (nicht nur untergeordnet) zu privaten Zwecken genutzt werden, auch nach der Rechtsprechung des BFH gar nicht abzugsfähig.

Diese restriktive Auslegung dient demnach der erforderlichen und sachgerechten Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre ebenso wie der Eingrenzung von Gestaltungsmöglichkeiten.

6.2. Neu: Pauschaler Abzug der häuslichen „Arbeitsecke“

Mit der Einführung der Homeoffice-Pauschale wurde nunmehr die bisher aus steuerfachlicher Sicht und durch die Rechtsprechung bestätigte restriktive Handhabung der steuerlichen Abzugsmöglichkeiten im Zusammenhang mit betrieblichen bzw. beruflichen Aufwendungen im häuslichen Umfeld gelockert. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurde die zusätzliche Abzugsmöglichkeit aufgrund der besonderen Pandemiesituation eingeführt. Eine Vielzahl von Beschäftigten war aufgefordert („gezwungen“) die berufliche oder betriebliche Tätigkeit von zuhause aus wahrzunehmen. Da oftmals ein Arbeitszimmer im klassischen Sinn nicht vorhanden ist bzw. war, sollte diesen gleichwohl die Möglichkeit eröffnet werden, entstehende Aufwendungen geltend machen zu können. Solche Aufwendungen, die bislang dem Abzug nicht zugänglich waren. Insoweit stellen sich Zweifelsfragen, die geklärt werden müssen, um beurteilen zu können, ob die Neuregelung in der im Gesetz eingeführten Form fortgeführt werden sollte.

6.3. steuerrechtliche Zweifelsfragen

6.3.1. welche Aufwendungen sind von der Pauschale umfasst?

Laut der Gesetzesbegründung soll den Steuerpflichtigen, die keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machen können, da diese über ein solches nicht

verfügen bzw. die Voraussetzungen nicht vorliegen, gleichwohl ein Abzug ihrer betrieblichen oder beruflich veranlassten (Mehr-)Aufwendungen ermöglicht werden. Mit der Tagespauschale sind sodann alle (Mehr-)Aufwendungen für die Nutzung der häuslichen Wohnung abgegolten.

Zu den Aufwendungen, die bislang nur im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmers berücksichtigt werden können, zählen unter anderem:

Miete; Gebäude-AfA; Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung; Schuldzinsen für Kredite; Wasser- und Energiekosten; Reinigungskosten; Grundsteuer; Müllabfuhrgebühren; Schornsteinfegergebühren und Gebäudeversicherung; Renovierungskosten sowie die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers (z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen).

Diese Kosten können aber mit Blick auf § 12 EStG nicht gemeint sein (vgl. 6.1). Denn diese Aufwendungen sind, ohne Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmers, objektiv nicht abgrenzbar und daher vom Grundsatz her gar nicht abziehbar.

Auch die pauschale Abgeltung von Aufwendungen (5 Euro) kann diesbezüglich keine Abhilfe schaffen: Die pauschale Berücksichtigung dient lediglich einer praxistauglichen Vereinfachung. Bei einer Pauschale geht man davon aus, dass steuerlich anzuerkennende Aufwendungen in dieser Höhe im Regelfall vorliegen und dass sie lediglich im Einzelnen nicht nachgewiesen werden müssen. Voraussetzung ist aber immer, dass es sich bei den Aufwendungen überhaupt um steuerlich anzuerkennende – abgrenzbare – Aufwendungen handelt.

Welche (Mehr-)Aufwendungen aber sind gemeint? Aufwendungen für Arbeitsmittel, beruflich genutzte Einrichtungsgegenstände oder Telekommunikationsmittel jedenfalls nicht; denn die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ist auch ohne die Homeoffice-Pauschale und auch unabhängig von der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers möglich.

Es ist also gegenwärtig noch unklar, welche Aufwendungen die Homeoffice-Pauschale letztlich erfassen und abdecken soll (nur Stromkosten oder auch Heiz- und Wasserkosten oder auch andere Kosten?). Tendenziell geht es um eher (sehr) niedrige Beträge.

6.3.2. Höhe der Pauschale

Die Höhe einer Pauschale bemisst sich grds. an den im Regelfall durchschnittlich entstehenden Aufwendungen. Unabhängig von der Frage, ob und welche Aufwendungen steuerlich überhaupt zu berücksichtigen sind (vgl. 6.3.1), spricht die Höhe von 5 Euro pro Tag für eine Überkompensation von Aufwendungen. Tatsächlich dürften die Aufwendungen (wie z. B. Strom,- und Heizkosten sowie Wasserkosten) sehr viel geringer sein⁷⁾.

Darüber hinaus erscheint die Differenz zwischen den Höchstbeträgen der Homeoffice-Pauschale (max. 600 Euro im Jahr) und dem des häuslichen Arbeitszimmers von 1.250 Euro (soweit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht) vergleichsweise gering. Die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers ist mit hohen Anforderungen verbunden (räumliche Voraussetzung sowie Einreichung diverser Unterlagen und Nachweise) – und aufgrund der erforderlichen nahezu ausschließlich beruflichen bzw. betrieblichen Nutzung letztlich auch der privaten Nutzung entzogen. Die Homeoffice-Pauschale wird hingegen bereits unter den unter 5.1. benannten niederschweligen Voraussetzungen gewährt. Räumliche Voraussetzungen sind an die Pauschale gerade nicht geknüpft. Zwar können auch Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer erfüllt sind, aus Vereinfachungsgründen anstelle der tatsächlichen auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen die Pauschale geltend machen. Jedoch dürfte dies die Ausnahme darstellen, da die tatsächlichen Aufwendungen oftmals höher sind.

6.3.3. Begrenzung auf 120 Tage

Die Homeoffice-Pauschale ist auf 5 Euro pro Kalendertag, max. 600 Euro im Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr begrenzt. Dies bedeutet, dass die Pauschale für max. 120 Tage Homeoffice-Nutzung geltend gemacht werden kann. Unter der Voraussetzung und Annahme, dass steuerlich zu berücksichtigende Aufwendungen im Homeoffice entstehen (vgl. aber 6.3.1), dürfte das auch für die über 120 Tage hinausgehenden Homeoffice-Tage gelten. Warum die Aufwendungen dann nicht mehr in Ansatz zu bringen sind, erschließt sich nicht und birgt die Gefahr von Rechtstreitigkeiten.

⁷⁾ So belaufen sich die Stromkosten für die Nutzung eines Laptops bei einem Arbeitstag von 8 Stunden auf rund 0,38 Euro.

6.3.4. Tatbestandsmerkmal „Kalendertag“

Die aktuelle Gesetzesformulierung birgt die Gefahr des Gestaltungsmissbrauchs. Die Homeoffice-Pauschale kann für jeden Kalendertag berücksichtigt werden, an dem die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Formulierung könnte in der Praxis dahingehend „ausgelegt“ werden, dass Steuerpflichtige außerhalb ihrer regulärer Arbeitszeit (z. B. an Wochenenden, Feiertagen oder an Urlaubstagen) im Homeoffice tätig werden und für diese Tage dann die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen, obwohl sie an den übrigen Arbeitstagen ihre erste Tätigkeitsstätte aufgesucht haben oder auswärts tätig waren. Dies gilt umso mehr, als es nach dem Gesetzeswortlaut auch nicht ausgeschlossen ist, sich z. B. am Wochenende für 5 Minuten beruflich oder betrieblich veranlasste Fachlektüre am Küchentisch anzuschauen – die Voraussetzungen für die Homeoffice-Pauschale wären erfüllt.

6.4. Zwischenfazit

Unter steuerfachlichen Gesichtspunkten ist die Regelung zur Homeoffice-Pauschale in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung aufgrund tatsächlicher und rechtlicher Zweifelsfragen kritisch zu bewerten.

7. Haushalterische Auswirkungen

Die gesamtstaatlichen Steuermindereinnahmen werden vom Bund auf jährlich 980 Mio. Euro geschätzt.

Bei dieser Summe handelt es sich um die Primärwirkung des Gesetzesbeschlusses (Einführung Homeoffice-Pauschale). Gegenläufige Effekte sind dort nicht mit eingerechnet. Insbesondere sind gegenläufige Effekte durch mögliche Einsparungen bei der Entfernungspauschale nicht gegengerechnet (da keine Steuerrechtsänderung). Seitens des Bundes wird zwar ein gegenläufiger Effekt erwartet, dieser dürfte pandemiebedingt aber auch ohne die Einführung einer Homeoffice-Pauschale in weiten Teilen eingetreten sein und steht damit nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Homeoffice-Pauschale.

Die Errechnung der Kosten von rund 980 Mio. Euro basiert auf makro- und mikro-statische Daten sowie auf getroffenen Annahmen und Schätzungen des Bundes. Der Bund legt hier ein sog. „Mittelcase-Szenario“ zugrunde. Niedersachsen verfügt nicht über diese Daten und kann solche Annahmen auch nicht selbst treffen.

Die zu erwartenden Steuermindereinnahmen für Niedersachsen errechnen sich anhand der Verteilung von Gemeinschaftssteuern: Den Ländern steht ein Anteil von 42,5 % der Einkommensteuer zu. Das sind von 980 Mio. Euro rund 416,5 Mio. Euro. Davon entfallen auf Niedersachsen rund 9,5 %. Das entspricht ca. 40 Mio. Euro p.a. Wegen der Jahreswirkungen, die in 2021 noch nicht voll greifen, ergeben sich demnach folgende zu erwartende Steuermindereinnahmen aufgrund der Einführung der Homeoffice-Pauschale: - 27 Mio. Euro (2021); -37 Mio. Euro (2022); -9 Mio. Euro (2023).

8. Gebot der Folgerichtigkeit

Der Gesetzgeber hat im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf zu achten, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit), während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss (vertikale Steuergerechtigkeit). Maßstab für die Gleichheit oder Ungleichheit der Besteuerung ist das Gebot der Folgerichtigkeit. Dieses Prinzip besagt, dass der Gesetzgeber Wertungswidersprüche zu vermeiden hat, indem er an seine eigenen Grundentscheidungen widerspruchsfrei anknüpft (BVerfG v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, BGBl. I 2008, 2888).

Grds. hat der Gesetzgeber hierbei einen weiten Gestaltungsspielraum. Dies dürfte umso mehr gelten, als für einen begrenzten Zeitraum die Folgen einer Pandemie auch wie vorliegend durch die Einführung eines weiteren Abzugstatbestandes abgedeckt und begleitet werden sollen.

Wenn aber eine steuerliche Regelung dauerhaft eingeführt werden soll, ist das Gebot der Folgerichtigkeit verstärkt zu berücksichtigen. Wie unter 6.3.2 dargelegt, dürfte die Homeoffice-Pauschale von 5 Euro/Tag die durchschnittlichen (Mehr-)Aufwendungen im Homeoffice überkompensieren. Auch werden Aufwendungen zum Abzug zugelassen, die ansonsten der privaten Lebensführung zuzuordnen wären. Dies bedeutet eine überproportionale finanzielle Entlastung der im Homeoffice Tätigen. Hiervon profitieren aber nicht alle Steuerpflichtigen. Beschäftigte, die aufgrund des Berufsbildes keine Möglichkeit zur Tätigkeit im Homeoffice haben, bleibt diese steuerliche Ermäßigung vorenthalten. Darin könnte ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit liegen.

Gleiches könnte für die Begrenzung der Homeoffice-Pauschale auf 120 Tage im Jahr gelten (vgl. 6.3.3). Beschäftigte, die kurzfristig im Homeoffice arbeiten, erhalten eine überproportionale Entlastung, während Beschäftigte, die ganzjährig Homeoffice leisten, im Abzug der Aufwendungen beschränkt werden. Auch hierin könnte ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit liegen.

Auch dies ist bei der Prüfung, ob die bestehende Regelung entfristet werden sollte, mit einzubeziehen.

9. Prüfergebnisse

- Die Nutzung oder Nicht-Nutzung von Homeoffice ist primär durch private und/oder berufliche Gründe motiviert.
- Ob die Einführung der Homeoffice-Pauschale die Bereitschaft zur verstärkten Nutzung von Homeoffice beeinflusst hat, kann nicht bestätigt aber auch nicht ausgeschlossen werden. Zumindest für das Jahr 2020 dürfte die Homeoffice-Pauschale hier jedoch noch keinen Einfluss genommen haben. Die Anzahl der Bürgerinnen und Bürger, die die Homeoffice-Pauschale in Anspruch nehmen, kann mangels Verkennzifferung in den Erklärungsvordrucken nicht ermittelt werden. Ebenso kann nicht pauschal festgestellt werden, ob, wie und unter welchen Voraussetzungen sich die Homeoffice-Pauschale konkret auswirkt. Dies hängt vom individuellen Einzelfall ab.
- Die konkrete Ausgestaltung der Homeoffice-Pauschale wirft einige steuer- und verfassungsrechtliche Zweifelsfragen auf, die aus fachlicher Sicht gegen eine Verlängerung bzw. Entfristung der Neuregelung sprechen.

10. Ausblick

Die Einführung der Homeoffice-Pauschale hatte das erklärte Ziel, die Bereitschaft zur Nutzung des Homeoffice während der Corona-Pandemie zu fördern und damit während der Pandemie einen Beitrag zur Kontaktreduzierung zu leisten. Darüber hinaus hatte die Einführung der Homeoffice-Pauschale eine Befriedungsfunktion: Auf der einen Seite sollte ein Zeichen der Anerkennung an diejenigen gesandt werden, die durch die „auf-

gedrängte“ Homeoffice-Tätigkeit zusätzliche Belastungen zu tragen hatten. Zum anderen sollte auch ein Ausgleich für die zu kürzende bzw. entfallende Entfernungspauschale geleistet werden.

Die Homeoffice-Pauschale in der aktuellen Fassung wurde mithin ganz deutlich vor dem Hintergrund des Pandemiegeschehens durch das Jahressteuergesetz in das Einkommensteuergesetz eingeführt. Dafür spricht auch die zeitliche Begrenzung auf die Jahre 2020 und 2021.

Die Corona-Pandemie hat die Arbeitswelt verändert. Das mobile Arbeiten und das Homeoffice wurden pandemiebedingt verstärkt genutzt. Aber auch nach der Pandemie wird ein wesentlich höherer Anteil weiterhin die Möglichkeiten von Homeoffice nutzen (wollen). Sowohl Unternehmen als auch Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sehen Vorteile in einer flexibleren örtlichen Arbeitsplatzgestaltung. Darüber hinaus gibt es weitere gesellschaftspolitische Gründe, wie z. B. Klima- und Umweltschutz, die dafür sprechen, auch künftig das Homeoffice stärker zu nutzen und zu fördern und hierfür die Rahmenbedingungen attraktiv zu gestalten.

Bislang waren beruflich oder betriebliche veranlasste Aufwendungen im häuslichen Umfeld nur unter den restriktiven Voraussetzungen des steuerlich anerkannten Arbeitszimmers möglich.

Es wird gesehen und anerkannt, dass sich aufgrund des Wandels der Arbeitswelt, die durch die Corona-Pandemie nochmals beschleunigt wurde, ein gesellschaftliches Bedürfnis nach mehr Flexibilität ergibt und dies auch in den steuerlichen Regelungen zum Ausdruck kommen sollte. Eine Homeoffice-Pauschale kann hierzu einen Beitrag leisten. Auch die Überprüfung der bisherigen Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer daraufhin, ob diese aufgrund des Wandels der Arbeitswelt angepasst werden könnten, gehört dazu.

Allerdings ist das ein komplexes und umfassendes Unterfangen, welches gemeinsam mit Bund und Ländern geprüft und untersucht werden muss. Eine einfache Entfristung bzw. Verlängerung der vor dem Hintergrund des Pandemiegeschehens eingeführten und begründeten Pauschale wird dem nicht gerecht und ist unter Verweis auf die oben erfolgten Ausführungen auch nicht zu empfehlen. Auch der Bund (hier BMF) hat gegenüber den Ländern zu verstehen gegeben, dass dieser einer bloßen Entfristung bzw. Verlängerung der aktuellen Regelung kritisch gegenübersteht. Auch der Bund (BMF) hat aber signalisiert, dass er durchaus das Erfordernis sieht, die Gesamtregelungen zum Arbeitszimmer

und der Homeoffice-Pauschale zu erörtern und zu überprüfen. Hierzu würden dann auch die jetzt gesammelten Erfahrungen berücksichtigt und bewertet. Dieser Prozess solle zeitnah nach der Bundestagswahl angestoßen und forciert werden, sodass die Möglichkeit einer direkten Anschlussregelung an die zum Jahresende 2021 befristete Homeoffice-Regelung besteht.

An diesem Prozess wird sich auch Niedersachsen aktiv beteiligen.