

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Änderung der Arbeitszimmerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b.
- Neuregelung der bislang in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b enthaltenen Homeoffice-Pauschale in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c.
- **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7).

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) bis (4a) *unverändert*

(5) ...

[ab 1.1.2023:]

- 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. ³Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von 1 260 Euro (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. ⁴Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1 260 Euro um ein Zwölftel;
- 6c. für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von 6 Euro (Tagespauschale), höchstens 1 260 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden. ²Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. ³Der Abzug der Tagespauschale ist nicht zulässig, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen der Nummer 6a oder des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abgezogen wer-

den können oder soweit ein Abzug nach Nummer 6b vorgenommen wird;

(5a) bis (10) *unverändert*

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas *Stapperfend*,
Präsident des FG Berlin-Brandenburg, Cottbus

Kompaktübersicht

J 23-1 Inhalt der Änderung:

► **Arbeitszimmerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b:** Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur noch dann abziehbar, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen kann der Stpfl. eine (erhöhte) Jahrespauschale von 1.260 € pro Wj. oder Kj. ansetzen. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 € um je ein Zwölftel.

► **Neuregelung der Homeoffice-Pauschale in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c:** Die bislang in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b enthaltene Regelung zur Homeoffice-Pauschale wird in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c neu geregelt. Die Tagespauschale wird von 5 € auf 6 € erhöht und der Gesamtbetrag pro Wj. oder Kj. auf 1.260 € beschränkt. Der Abzug der Pauschale ist auch zulässig, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, selbst wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Können für die Wohnung Unterkunftskosten nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 abgezogen werden oder wird ein Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Arbeitszimmerregelung) vorgenommen, so ist der Abzug der Homeoffice-Pauschale unzulässig.

J 23-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis Juni 2022** s. § 4 Anm. 2.

► **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Änderung der Arbeitszimmerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Neuregelung der bislang in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b enthaltenen Homeoffice-Pauschale in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c.

J 23-3 Zeitlicher Anwendungsbereich:

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Nr. 6c** sind nach § 52 Abs. 6 Satz 12 i d F des Art. 1 Nr. 20 JStG 2022 für nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Woh-

nung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden und gelten somit ab dem VZ 2023.

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 23-4

► **Mit dem Gesetzentwurf zum JStG 2022** (BTDrucks. 20/3879) verfolgte die BReg. das Ziel, die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung als BA oder WK insgesamt neu zu regeln. Dies beruhte auf den Erwägungen, dass einerseits die Corona-Pandemie vielfach eine Verlagerung der betrieblichen oder beruflichen Betätigung in die häusliche Wohnung erforderlich gemacht habe, und zwar unabhängig davon, ob die Stpfl. die Möglichkeit gehabt hätten, ihre betriebliche/berufliche Sphäre von der privaten Sphäre durch die Einrichtung eines dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entsprechenden Raumes zu trennen. Die corona-bedingte Lösung der betrieblichen und beruflichen Betätigung von einem festen Arbeitsplatz habe zu einer allgemeinen Flexibilisierung der Arbeitswelt und mehr Mobilität geführt. Zudem sei es andererseits aus ökologischen Gründen das Ziel, unnötige Fahrten zur Arbeit und zusätzlichen Arbeitsraum in der häuslichen Wohnung zu vermeiden. Daraus folgte die BReg., dass die stl. Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitsplatzes nicht mehr an die Einrichtung eines Arbeitszimmers in einem abgegrenzten Raum gekoppelt sein könne, so dass wertvoller Wohnraum effektiv und bedarfsgerecht genutzt werden könne, zumal sich eine Vielzahl der Stpfl. die Einrichtung eines dem Typusbegriff entsprechenden häuslichen Arbeitszimmers finanziell nicht leisten könne (s. insgesamt zur Begr. BTDrucks. 20/3879, 75).

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b:** Der Gesetzentwurf hielt in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 – wie auch die nunmehr in Kraft getretene Regelung – an dem Grundsatz fest, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern dürfen. Demgegenüber sollten die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung nach Satz 2 Halbs. 1 der geänderten Vorschrift pauschal mit einem Betrag von 1.250 € im Wj. oder Kj. (Jahrespauschale) abgezogen werden, wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Sofern das Arbeitszimmer darüber hinaus auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, sollten nach Satz 2 Halbs. 2 anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden können. Im Unterschied zu der Vorgängerregelung (Änderung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b durch das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BTDrucks. 19/22850; BTDrucks. 19/25160) sollte der Betrag von 1.250 € damit nicht mehr als Höchstbetrag, sondern als Pauschbetrag (Jahrespauschale) ausgestaltet werden, um das Besteuerungsverfahren wesentlich zu vereinfachen und Bürokratie abzu-

bauen, weil die individuellen Aufwendungen nicht mehr ermittelt und überprüft werden müssten (so ausdrücklich die Begr., BTDrucks. 20/3879, 75). Durch die Formulierung „darüber hinaus“ knüpft Satz 2 Halbs. 2 an die tatbestandlichen Voraussetzungen des Satz 2 Halbs. 1 an, der für die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als BA oder WK erfordert, dass für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Steht hingegen ein anderer Arbeitsplatz dauerhaft zur Verfügung, so sollte auch dann nur der Abzug der Jahrespauschale in Betracht kommen, selbst wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Ein vollständiger Abzug der Aufwendungen sollte mithin nur dann möglich sein, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet und dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; in diesem Fall sollte der Stpfl. aber gleichwohl auch den Abzug des Pauschbetrags wählen können (BTDrucks. 20/3879, 76). Zu dieser weiteren Einschränkung der Abzugsmöglichkeit sah sich die BReg. befugt, weil dem Gesetzgeber wegen des engen Bezugs des Arbeitszimmers zur privaten Lebenssphäre ein weiter gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum zustehe. Aus Gründen der sparsamen Raumnutzung solle eine vollständige stl. Berücksichtigung zusätzlicher Arbeitsplätze zukünftig ausgeschlossen werden (BTDrucks. 20/3879, 76). Müsse die Tätigkeit nur tageweise in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden, weil dem Stpfl. an den übrigen Arbeitstagen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, komme ein Abzug der Aufwendungen nur nach Nr. 6c in Betracht (BTDrucks. 20/3879, 76). Zudem stellte die BReg. in ihrer Begr. weiter klar, dass die Jahrespauschale bei verschiedenen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht, sondern insgesamt nur einmal gewährt werde und ggf. auf die verschiedenen Tätigkeiten aufgeteilt werden müsse (BTDrucks. 20/3879, 75). Ferner – so die Begr. weiter – sei die Jahrespauschale raumbezogen anzuwenden, so dass bei der betrieblichen oder beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Stpfl. eine Aufteilung des Pauschbetrags vorzunehmen sei (BTDrucks. 20/3879, 76).

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c:** Der Gesetzentwurf der BReg. enthielt bereits die Gesetz gewordene Regelung. Zur Begr. gab er an, dass sich die aus Anlass der Corona-Pandemie durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BTDrucks. 19/22850; BTDrucks. 19/25160) eingeführte und durch das Vierte Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 929; BTDrucks. 20/1111; BTDrucks. 20/1906) verlängerte Homeoffice-Pauschale als vereinfachende Regelung für Sachverhalte bewährt habe, in denen den Stpfl. kein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer, sondern zB nur eine „Arbeitsecke“ zur Verfügung stehe. Aus Vereinfachungsgründen werde

künftig für alle Fälle der betrieblichen und beruflichen Betätigung in der häuslichen Wohnung ein pauschaler Abzug in Form einer Tagespauschale vorgesehen (so die Begr. in BTDrucks. 20/3879, 76).

► **Die Stellungnahme des Bundesrats** (BTDrucks. 20/4229) sprach sich dafür aus, in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b die Jahrespauschale auf den durch zwölf teilbaren Betrag von 1.248 € zu begrenzen und in einem neuen Satz 3 vorzusehen, dass der Betrag für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Arbeitszimmerpauschale nicht vorliegen, um ein Zwölftel ermäßigt wird. Der BRat trat damit für eine monatsbezogene Berücksichtigung der Arbeitszimmerpauschale ein, die einerseits die Zielsetzung einer wesentlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und des Bürokratieabbaus nicht mindere, andererseits aber stärker dem Gedanken Rechnung trage, dass mit der Pauschale tatsächlich entstandener Aufwand abgegolten und zudem eine Ungleichbehandlung gegenüber Stpfl. verringert werden solle, die wegen fehlender räumlicher Möglichkeiten kein Arbeitszimmer zur Verfügung hätten und daher nur die Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c geltend machen könnten (so die Begr., BTDrucks. 20/4229, 3). Der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b nunmehr vorgesehenen monatlichen Betrachtungsweise trug der BRat in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c dadurch Rechnung, dass er in Satz 3 den Abzug der Tagespauschale dann ausschloss, wenn „für den nämlichen Monat“ ein Abzug nach Nr. 6b vorgenommen wird (BTDrucks. 20/4229, 3). Der BRat bat darüber hinaus um die Prüfung, ob in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b eine Ergänzung für diejenigen Fälle aufzunehmen sei, in denen ein häusliches Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt werde. Die gesetzgeberische Intention, in diesen Fällen eine Aufteilung vorzunehmen, komme in der vorgeschlagenen Regelung nicht zum Ausdruck (zur Begr. im Einzelnen: BTDrucks. 20/4229, 13).

► **Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses** (BTDrucks. 20/4729): Der Vorschlag des FinAussch. entspricht der später verabschiedeten Gesetzesfassung.

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b:** Der FinAussch. war der Auffassung, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann abziehbar sein sollen, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Zudem folgte der FinAussch. der Beschränkung des Abzugs in den Fällen, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, nicht und hielt an der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen in voller Höhe fest. Den Pauschbetrag erhöhte er auf 1.260 €. Dabei orientierte er sich am Höchstbetrag der Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c, der sich pro Jahr ebenfalls auf 1.260 € beläuft und führte aus, dass ein Stpfl., der die Tagespauschale nutze, nicht schlechter gestellt werden dürfe als ein Stpfl., der die Arbeitszimmerregelung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b in An-

spruch nehme (so die Begr., BTDruks. 20/4729, 147). Aus dieser Gleichsetzung folgte der FinAussch. weiter, dass es sich bei der Jahrespauschale um einen personenbezogenen Betrag handele. Er verwies schließlich auf die durch die vorgeschlagene Änderung eintretende Vereinfachung, weil zukünftig nur noch in den „Mittelpunktsfällen“ der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers erfüllt sein müsse und die tatsächlichen Aufwendungen in voller Höhe zu ermitteln seien. Der StVereinfachung stehe die monatsbezogene Berücksichtigung der Jahrespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 nicht entgegen. Sofern die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht im gesamten Wj. oder Kj. vorlägen und eine Kürzung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 vorzunehmen sei, komme für den Kürzungszeitraum immer noch die Gewährung der Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c in Betracht (so insgesamt die Begr. in BTDruks. 20/4729, 147).

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c:** Der FinAussch. erhöhte die Tagespauschale auf 6 € pro Kalendertag und die Jahrespauschale auf 1.260 €, um Schlechterstellungen bestimmter Fallgruppen zu vermeiden, zB derjenigen Stpfl., die nach dem Regierungsentwurf eine Jahrespauschale von 1.250 € erhalten hätten und die bislang nur die Aufwendungen für ihr Arbeitszimmer gedeckelt auf 1.250 € geltend machen könnten, weil ihnen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Zudem solle den gestiegenen Wohnraumkosten Rechnung getragen werden. Darüber hinaus solle der Abzug der Tagespauschale neben dem Abzug von Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und BS oder regelmäßiger Arbeitsstätte nur zulässig sein, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Ein Abzug sei zudem zulässig, wenn zusätzlich zu einer Auswärtstätigkeit die überwiegende Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verrichtet werde (so die Begr., BTDruks. 20/4729, 147).

Die Änderungen im Detail

■ § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b (Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer)

- J 23-5 Durch die Neuregelung ergeben sich grundlegende Änderungen für die Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.
- J 23-6 **Beibehaltung des Grundsatzes der Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer:** Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung als BA den Gewinn – und über die Verweisung in

§ 9 Abs. 5 Satz 1 auch als WK den Überschuss der BE – nicht mindern. Damit wird der bisher bereits in der Vorgängerregelung enthaltene Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer beibehalten (s. dazu § 4 Anm. 1536).

Ausnahme bei Arbeitszimmer als Mittelpunkt der Betätigung: Einzige Ausnahme vom Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet; in diesem Fall sind die Aufwendungen vollständig abziehbar. Auch die Vorgängerregelung sah diese Variante vor, knüpfte hieran aber eine andere Rechtsfolge, nämlich diejenige, dass die ansonsten für die Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer vorgesehene Begrenzung der Höhe nach auf 1.250 € in diesem Fall nicht galt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 aF, s. dazu § 4 Anm. 1567). Nunmehr ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch dann möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Wann dies der Fall ist, beurteilt sich nach denselben Kriterien, die auch schon für die Vorgängerregelung galten (s. dazu daher § 4 Anm. 1567). Gleiches gilt für die Frage, wann ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt (s. dazu ausführlich § 4 Anm. 1510ff.).

J 23-7

Keine Abzugsmöglichkeit mehr, wenn das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Betätigung bildet: Die bisher in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 aF vorgesehene Möglichkeit des Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn dieses zwar nicht den Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet, für diese Tätigkeit aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, existiert nicht mehr. Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so kommt ein BA-Abzug – oder über die Verweisung in § 9 Abs. 5 Satz 1 ein WK-Abzug – nur nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c in Betracht (so insgesamt auch die Begr. des FinAussch., BTDrucks. 20/4729, 147).

J 23-8

Abzug der Aufwendungen oder des Pauschbetrags als Rechtsfolge: Existiert ein häusliches Arbeitszimmer (s. zu den Anforderungen § 4 Anm. 1510ff.) und bildet dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (s. dazu § 4 Anm. 1567), so kann der Stpfl. die angefallenen Aufwendungen in voller Höhe als BA – oder über die Verweisung in § 9 Abs. 5 Satz 1 als WK – abziehen. Statt des Vollabzugs kann der Stpfl. nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 auch pauschal einen Betrag von 1.260 € für das Wj. oder Kj. in Abzug bringen. Der Ansatz der Pauschale enthebt den Stpfl. von dem Erfordernis, die in Bezug auf das häusliche Arbeitszimmer angefallenen Aufwendungen konkret zu ermitteln.

J 23-9

- J 23-10 **Ermäßigung des Pauschbetrags:** Der Pauschbetrag ist nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, um ein Zwölftel zu kürzen. Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitsraum entweder nicht (mehr) die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer erfüllt (s. zu den Anforderungen § 4 Anm. 1510ff.) oder aber das Arbeitszimmer nicht (mehr) den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (s. dazu § 4 Anm. 1567). Der Wegfall dieser Voraussetzungen muss für den vollen Kalendermonat vorliegen. Folglich ist der anteilige Pauschbetrag zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen nach Satz 2 (häusliches Arbeitszimmer und Mittelpunkt der Betätigung) auch nur an einem Tag des betreffenden Kalendermonats vorliegen. Mit der monatsweisen Betrachtung, die auf den Vorschlag des BRat zurückgeht (s. § 4 Anm. J 23-4) soll dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass mit der Pauschale tatsächlich entstandener Aufwand abgegolten und zudem eine Ungleichbehandlung gegenüber Stpfl. verringert werden soll, die wegen fehlender räumlicher Möglichkeiten kein Arbeitszimmer zur Verfügung haben und daher nur die Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c geltend machen können (so die Begr. des BRat, BTDrucks. 20/4229, 3).
- J 23-11 **Keine Regelung zur Ermäßigung der tatsächlich angefallenen Aufwendungen:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 bezieht sich ausdrücklich nur auf die Minderung des Pauschbetrags. Damit fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung dazu, ob eine Kürzung auch dann vorzunehmen ist, wenn der Stpfl. nicht den Pauschbetrag ansetzt, sondern die tatsächlich angefallenen Aufwendungen für das Arbeitszimmer, die Voraussetzungen nach Satz 2 aber ebenfalls nicht für jeden vollen Kalendermonat vorliegen. Einer solchen Regelung bedurfte es allerdings auch nicht, denn wenn die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht mehr vorliegen, greift der Grundsatz der Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 ein, der eine Berücksichtigung von BA oder WK ausschließt. Zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen ist in entsprechender Anwendung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 in diesen Fällen ebenfalls darauf abzustellen, dass die Voraussetzungen nach Satz 2 im vollen Kalendermonat nicht vorliegen.
- J 23-12 **Stellungnahme:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b führt zu einer grundlegenden Veränderung des Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, indem dieser nur noch zugelassen wird, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet. Damit verliert die Norm ihren bisherigen Hauptanwendungsbereich, nämlich diejenigen Fälle, in denen das häusliche Arbeitszimmer zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet, für die Betätigung aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 aF). In diesen Fällen ist ein Abzug von BA – oder über die Verweisung in § 9 Abs. 5 Satz 1 von WK – nur nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c möglich.

■ § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c (Homeoffice-Pauschale)

Die durch das JStG 2022 neu geschaffene Regelung ersetzt die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BTDrucks. 19/22850; BTDrucks. 19/25160) in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF eingeführte und durch das Vierte Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 929; BTDrucks. 20/1111; BTDrucks. 20/1906) verlängerte Regelung zur sog. Homeoffice-Pauschale, die sich nach Auffassung der BReg. als vereinfachende Regelung für Sachverhalte bewährt hat, in denen dem Stpfl. kein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer, sondern zB nur eine „Arbeits-ecke“ zur Verfügung steht. Aus Vereinfachungsgründen wird die Regelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c auf alle Fälle der betrieblichen und beruflichen Betätigung in der häuslichen Wohnung erweitert (so die Begr. zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 20/3879, 76). J 23-13

Berücksichtigung einer Tagespauschale bei überwiegender Tätigkeit in der häuslichen Wohnung (Nr. 6c Satz 1): Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 kann für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von 6 € (Tagespauschale), höchstens 1.260 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden. Diese Regelung war vergleichbar bereits in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 idF durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BTDrucks. 19/22850; BTDrucks. 19/25160, verlängert durch das Vierte Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 929; BTDrucks. 20/1111; BTDrucks. 20/1906) enthalten. Im Vergleich mit der Vorgängerregelung ergeben sich jedoch folgende Abweichungen: J 23-14

► **Keine Anknüpfung an den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 setzte für den Abzug der Homeoffice-Pauschale voraus, dass kein häusliches Arbeitszimmer vorlag oder der Stpfl. auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtete (s. § 4 Anm. 1569). Darauf kommt es nach der Neuregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 nicht mehr an, weil die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nunmehr nach der neugefassten Vorschrift des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b nur noch dann abgezogen werden können, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. In diesem Fall ist der Abzug der Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 ausdrücklich ausgeschlossen. Für alle anderen Fälle, wenn also der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Betätigung nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer liegt, kommt es für den BA-Abzug – und über die Verweisung in § 9 Abs. 5 Satz 1 den WK-Abzug – nicht mehr darauf an, ob der Stpfl. über ei-

nen dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entsprechenden Raum verfügt.

► **Überwiegende Ausübung der Tätigkeit in der häuslichen Wohnung:**

Die Neuregelung verlangt, dass der Stpfl. die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. Damit sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 eine weniger strenge Regelung vor als Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF, der verlangte, dass der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit „ausschließlich“ in der häuslichen Wohnung ausübt, so dass der Stpfl. die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in vollem Umfang in der häuslichen Wohnung auszuüben hatte, ohne dabei allerdings auf bestimmte Räume beschränkt zu sein, so dass auch eine Ausübung in Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer oder Diele ausreicht, um die Vergünstigung der Homeoffice-Pauschale in Anspruch zu nehmen. Tätigkeiten außerhalb der Wohnung, zB in öffentlichen Parks, Biergärten oder Wohnungen Dritter waren hingegen aufgrund des eindeutigen und eng gefassten Wortlauts („ausschließlich“) schädlich und führten zur Versagung der Pauschale (s. § 4 Anm. 1569). Dies mildert Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 nunmehr ab, indem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit nur noch „überwiegend“ in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden muss. Ob es dabei auf qualitative oder quantitative Aspekte ankommt, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Aus Nachweisgründen (s. dazu ohnehin Anm. J 23-17) dürfte allerdings nur ein quantitativer, also zeitlicher Maßstab in Betracht kommen, so dass es entscheidend ist, ob der Stpfl. kalendertäglich die meiste Zeit seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung verbracht hat. In diesem Fall ist die Homeoffice-Pauschale grds. zu gewähren, selbst wenn der Stpfl. die Tätigkeit auch, aber zu einem zeitlich geringeren Anteil außerhalb der Wohnung ausgeübt hat, etwa in öffentlichen Parks, Biergärten oder Wohnungen Dritter (zum auch weiterhin unschädlichen Zurückbleiben des zeitlichen Umfangs der in der Wohnung ausgeübten Tätigkeit hinter dem zeitlichen Umfang beim Aufsuchen der eigentlichen Tätigkeitsstätte s. § 4 Anm. 1569). Schädlich ist es aber nach wie vor, wenn der Stpfl. eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufsucht. Insofern hält Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 an der bereits in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF enthaltenen Einschränkung fest (s. daher zu den diesbezüglichen Anforderungen § 4 Anm. 1569). Abgesehen von den Nachweisschwierigkeiten ist es damit weiterhin erforderlich, dass der Stpfl. an dem Kalendertag, für den er den Ansatz der Pauschale begehrt, seine erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht hat, so dass es bereits schädlich ist, wenn er diese morgens aufsucht, um die eingegangene Post oder Akten abzuholen, die er anschließend in seiner Wohnung bearbeitet.

► **Erhöhung der Abzugsbeträge:** Abweichend von der Vorgängerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF enthält Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 mit 6 € Tagespauschale und einem Höchstbetrag pro Wj. oder Kj. von

1.260 € erhöhte Beträge, um einerseits eine Gleichstellung mit dem Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b zu erreichen und andererseits die gestiegenen Wohnraumkosten zu berücksichtigen (so die Begr. des FinAussch. in BTDrucks. 20/4729, 147). Siehe zum Abzug im Einzelnen auch § 4 Anm. 1570.

Erweiterung, wenn dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Nr. 6c Satz 2): Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so ist nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. J 23-15

► **Kein anderer Arbeitsplatz:** Das Tatbestandsmerkmal, dass kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft zur Verfügung steht, hat Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 aus der Arbeitszimmerregelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 aF übernommen, nachdem dieses Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach der Neuregelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b keine Rolle mehr spielt (s. dazu Anm. J 23-8). Hinsichtlich der Frage, wann für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann daher auf die Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 aF verwiesen werden (ausführlich dazu § 4 Anm. 1555 ff.).

► **Ausübung der Tätigkeit auswärts oder an der ersten Betriebsstätte:** Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Abweichend von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 ist es mithin nicht erforderlich, dass der Stpfl. die Tätigkeit an dem fraglichen Kalendertag überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. Es genügt für die Gewährung der Tagespauschale, wenn die Tätigkeit (vollständig oder teilweise) auswärts, dh. außerhalb der häuslichen Wohnung oder auch an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird, ohne dass dem Stpfl. an der ersten Tätigkeitsstätte für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit aber dauerhaft ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen darf, weil es ansonsten an der ersten tatbestandlichen Voraussetzung fehlt, so dass Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 gar nicht zur Anwendung gelangt. Das kann je nach Ausgestaltung beim sog. Desk-Sharing der Fall sein, bei dem einem Mitarbeiter kein fester Arbeitsplatz an der BS zur Verfügung steht, sondern er einen solchen bei Arbeitsbeginn jeweils neu wählen muss. Ist dabei vorgesehen, dass ein Arbeitsplatz dem Stpfl. nicht dauerhaft, sondern nur an bestimmten Tagen zur Verfügung steht, so sind die Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 uE erfüllt, so dass der Stpfl. die Tagespauschale auch für diejenigen Tage in Anspruch nehmen kann, an denen er die betriebliche

oder berufliche Tätigkeit – im Wege des Desk-Sharing – an der ersten BS ausübt.

► **Ausübung der Tätigkeit als zwingende Voraussetzung:** Zwingende Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 ist aber stets, dass der Stpfl. die betriebliche oder berufliche Tätigkeit an dem jeweiligen Kalendertag tatsächlich ausübt, weil Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 es nach seinem eindeutigen Wortlaut lediglich für unschädlich hält, wenn die Tätigkeit außerhalb der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Die Tagespauschale ist mithin nicht zu gewähren, wenn der Stpfl. an dem fraglichen Kalendertag auswärts oder an der ersten BS eine andere Tätigkeit ausübt als diejenige, für die ihm dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nicht erforderlich ist in den Fällen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 6c Satz 2, dass der Stpfl. die Tätigkeit, für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, an dem jeweiligen Kalendertag „überwiegend“ ausgeübt hat. Dieses in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 enthaltene Tatbestandsmerkmal betrifft nur die überwiegende Ausübung der Tätigkeit in der häuslichen Wohnung und findet mithin in den Fällen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 keine Anwendung, zumal diese Regelung dieses Tatbestandsmerkmal nicht aufgreift.

Beispiel:

Der Finanzbeamte A ist Leiter einer Rechtsbehelfsstelle eines FA. Dafür steht ihm im FA ein eigenes Büro zur Verfügung. Im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit verfasst A strechtl. Literatur. Nach der Hausordnung des FA ist die Ausübung von Nebentätigkeiten in den Diensträumen untersagt. Daher nutzt A hierfür sein in der häuslichen Wohnung eingerichtetes Arbeitszimmer.

Nach der bisherigen Rechtslage konnte A für sein Arbeitszimmer nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und Satz 3 maximal 1.250 € als BA bei seinen Einkünften aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 abziehen, weil ihm für seine schriftstellerische Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (s. § 4 Anm. 1555). Nach der Neuregelung scheidet ein Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b aus, weil das Arbeitszimmer – aufgrund seiner Arbeit als Finanzbeamter – nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Ein Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 ist zwar grds. möglich, weil ihm auch weiterhin für seine schriftstellerische Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Er kann die Pauschale aber nur für diejenigen Kalendertage ansetzen, an denen er die schriftstellerische Tätigkeit tatsächlich ausgeübt hat. Damit wird er im Vergleich zur früheren Regelung deutlich schlechter gestellt, weil die Aufwendungen für das für die schriftstellerische Tätigkeit vorgehaltene Arbeitszimmer auch an denjenigen Tagen anfallen, an denen A nicht schriftstellerische tätig wird. Abgesehen davon wird A kaum nachweisen können, an welchen Tagen er seine schriftstellerische Tätigkeit tatsächlich ausgeübt hat (s. dazu Anm. J 23-17).

J 23-16 **Ausschluss des Abzugs (Nr. 6c Satz 3):** Der Abzug der Tagespauschale ist nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 nicht zulässig, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen der Nr. 6a oder des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5

abgezogen werden können oder soweit ein Abzug nach Nr. 6b vorgenommen wird. Damit soll ein doppelter Abzug ausgeschlossen werden im Falle der dHf. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a für BA und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 für WK) sowie des Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welches den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b). Der Abzug der Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c ist allerdings nur ausgeschlossen „soweit“ ein Abzug nach Nr. 6a, Nr. 6b oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 erfolgt. Ist der Abzug nach diesen Normen geringer als derjenige der Tagespauschale, so folgt aus dieser Formulierung („soweit“), dass der überschießende Betrag der Tagespauschale zu berücksichtigen ist. Eine Berücksichtigung der Tagespauschale ist zudem dann möglich, wenn der Abzug nach Nr. 6a, Nr. 6b oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 für einen anderen Zeitraum erfolgt, weil etwa die dHf. während des Wj. oder Kj. endet und der Stpfl. in der Folgezeit (weiterhin oder neu) seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausübt. Gleiches gilt, wenn das häusliche Arbeitszimmer nur während eines Teils des Wj. oder Kj. den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung gebildet hat. Für die übrigen Zeiten kann er die Tagespauschale in Anspruch nehmen.

Gesamtwürdigung: Bei der Neuregelung des Abzugs von Aufwendungen für häusliches Arbeiten handelt es sich um eine gesetzgeberische Fehlmaßnahme, weil insbes. die Neuregelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c in der Praxis kaum handhabbar sein wird. J 23-17

► **Einschränkung der Bedeutung des häuslichen Arbeitszimmers:** Ob ein häusliches Arbeitszimmer im Sinne des von der Rspr. entwickelten Typusbegriffs (dazu § 4 Anm. 1511 ff.) vorliegt, ist nur noch dann von Bedeutung, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, weil nur in diesem Fall die Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b in voller Höhe abziehbar sind, wobei der Stpfl. stattdessen auch den Jahrespauschbetrag von jährlich 1.260 € ansetzen kann, der nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 allerdings für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen, um ein Zwölftel zu ermäßigen ist. Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so kommt es für einen Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c nicht mehr darauf an, ob tatsächlich ein häusliches Arbeitszimmer existiert. Der Stpfl. kann nach Satz 1 der zitierten Norm für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, eine Tagespauschale von 6 €, höchstens jedoch 1.260 € im Wj. oder Kj. abziehen, und zwar unabhängig davon, wo in der Wohnung er die Tätigkeit überwiegend ausübt. Dies ist in der Tat eine Erleichterung, weil es auf die stren-

gen Anforderungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht mehr ankommt (so auch die Begr. des FinAussch. in BTDrucks. 20/4729, 147).

► **Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips bei Steuerpflichtigen mit häuslichem Arbeitszimmer:** Eine Schlechterstellung beinhaltet die Neuregelung für diejenigen Stpfl., die in ihrer Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer vorhalten, ohne dass dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Sie können nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Aufwendungen in Form der Tagespauschale nur noch für die Kalendertage ansetzen, an denen sie entweder ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausüben (Satz 1) oder – falls ihnen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht – sie diese betriebliche oder berufliche Tätigkeit überhaupt ausüben, sei es in der Wohnung, auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte (Satz 2). Auf dieses tatsächliche Ausüben kam es nach der Vorgängerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b aF nicht an. Stand für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, waren die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis maximal 1.250 € abziehbar. Aufgrund der taggenauen Betrachtung werden die Stpfl. in diesen Fällen durch die Neuregelung deutlich schlechter gestellt. Dies begründet der Gesetzentwurf damit, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeiten nur dann abziehbar sein sollen, wenn sie erforderlich sind (BTDrucks. 20/3879, 76). Zum einen ist die Erforderlichkeit von Aufwendungen allerdings keine Voraussetzung für deren Abziehbarkeit als BA oder WK (s. § 4 Anm. 793, zu vergeblichen, ungewöhnlichen, unwirtschaftlichen und unsinnigen Aufwendungen), und zwar nach der neueren Rspr. auch nicht in Bezug auf ein häusliches Arbeitszimmer (s. § 4 Anm. 1513). Zum anderen hat der Stpfl., wenn er ein eigenes häusliches Arbeitszimmer vorhält, keinen Einfluss auf das Entstehen der diesbezüglichen Aufwendungen, weil diese auch dann anfallen, wenn der Stpfl. während eines Kalendertages oder auch einer längeren Periode die fragliche Tätigkeit gar nicht ausübt. Trotz der auch für diesen Zeitraum entstehenden Aufwendungen verwehrt ihm die gesetzliche Neuregelung aber einen Abzug, obwohl die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 4 vorliegen. Damit liegt insoweit eine Durchbrechung des aus § 2 Abs. 2 abgeleiteten objektiven Nettoprinzips vor, welches gebietet, dass der Besteuerung nur die Nettoeinkünfte (Reineinkünfte) zugrunde gelegt werden, also diejenigen Einkünfte, die sich nach Abzug der in Bezug auf die stbare und stpfl. Tätigkeit angefallenen Aufwendungen ergeben (ausführl. dazu § 2 Anm. 503). Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips sind nach der Rspr. des BVerfG zwar grds. möglich, sofern hierfür gewichtige Gründe vorliegen (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BGBl. I 2010, 1157 = BVerfGE 126, 268, 40), wozu auch die StVereinfachung gehören kann (s. § 2 Anm. 503). Ob dies aber auch in Bezug auf die Neuere-

gelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c gilt, ist angesichts der Nachweis- und Überprüfungsschwierigkeiten, die die Regelung mit sich bringt (s.u.), aber mehr als zweifelhaft.

► **Nachweis- und Überprüfungsschwierigkeiten in der Praxis:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c ist in der Praxis kaum handhabbar. Wie bereits bei der Vorgängerregelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 aF wird der Stpfl. kaum einen Nachweis führen können, an welchen Kalendertagen er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht hat, um in den Genuss der jeweiligen Tagespauschale nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 zu kommen (s. dazu schon § 4 Anm. 1569). Korrespondierend hat die FinVerw. kaum eine Überprüfungsmöglichkeit. Dieses Dilemma erweitert die Neuregelung nun auch auf diejenigen Fälle, in denen dem Stpfl. für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Zwar lässt sich das dauerhafte Zurverfügungstehen eines anderen Arbeitsplatzes noch durch objektive Merkmale, wie etwa ArbG-Bescheinigungen nachweisen und überprüfen. Ebenso wie in den Fällen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 wird der Stpfl. aber kaum nachweisen können, an welchen Tagen er die Tätigkeit, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ausgeübt hat, wie dies nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 für den Ansatz der jeweiligen Tagespauschale oder des Höchstbetrags aber erforderlich ist (s. Anm. J 23-15). Insofern ist der Stpfl. sowohl in den Fällen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 als auch in den Fällen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 auf die Großzügigkeit der FinVerw. angewiesen, damit er den ihm nach dem objektiven Nettoprinzip zustehenden BA- oder WK-Abzug vornehmen kann (s. etwa zur Situation in der Corona-Pandemie BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, 2021/0744585, Rz. 1). In der Praxis wird dies voraussichtlich dazu führen, dass der Stpfl. die Pauschale für diejenigen Arbeitstage in Anspruch nehmen kann, an denen er keine Fahrtkosten zu seiner ersten Tätigkeitsstätte geltend macht, weil Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 den Ansatz der Pauschale ausschließen. Das gilt andererseits aber nicht für die Fälle nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 (dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung), so dass der Stpfl. nachweisen muss, dass er – trotz des Ansatzes von Fahrtkosten zur ersten Tätigkeitsstätte – an dem jeweiligen Kalendertag die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt hat (s. Anm. J 23-15). Spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren wird er dieser Nachweispflicht nahezu ausnahmslos nicht nachkommen können.

► **Missglückte sprachliche Anknüpfung:** Schließlich ist auch die sprachliche Anknüpfung von Nr. 6c Satz 1 an Abs. 5 Satz 1 missglückt. Abs. 5 Satz 1 regelt, welche BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Nr. 6c Satz 1 enthält aber gerade keine Regelung zur Versagung des BA-Abzugs, sondern zu Voraussetzungen und Höhe der Tagespauschale.

