

Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

**Schriftliche Stellungnahme
für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 26. Oktober 2020**

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020)“
(BT-Drucksache 19/22850)**

und

**der Stellungnahme des Bundesrates
(BR-Drucks. 503/20 [Beschluss] vom 9. Oktober 2020**

Inhaltsübersicht

A.	Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein JStG 2020	3
B.	Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung.....	4
I.	Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (Art. 1 Nr. 1, 2 RegE-JStG 2020; BR-Drucks. 503/20 (B), Ziff. 5)	4
1.	Vorüberlegung.....	4
2.	Neuregelung der betriebsbezogenen Größenkriterien: Vorschlag eines einheitlichen Gewinnschwellenwerts.....	4
3.	Neuregelung der investitionsgutbezogenen Kriterien.....	6
4.	Regelungen zur Gestaltungsabwehr	7
a)	Nachträgliche Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags	7
b)	Begrenzung der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags bei Mitunternehmer- schaften.....	8
II.	Gesetzliche Definition von Zusatzleistungen des Arbeitgebers (Art. 1 Nr. 4 RegE-JStG 2020)	8
III.	Neuregelung der Vorschrift über den unentgeltlichen Anteilsbezug ohne Andienungs- und Bezugsrecht in § 20 Abs. 4a Satz 5 (Art. 1 Nr. 4 RegE-JStG 2020)	9
IV.	Einschränkung des Ausschlusses der Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei Gesellschafter- fremdfinanzierung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG (Art. 1 Nr. 6 RegE-JStG 2020)	9
V.	Verlängerung der Steuerbefreiung von Zuschüssen des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld (Art. 2 Nr. 1 Buchst. b RegE-JStG 2020) und Progressionsvorbehalt (BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 12).....	10
VI.	Werbungskostenabzug bei verbilligter Wohnraumvermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG (Art. 2 Nr. 3 RegE-JStG 2020; BR-Drucks. 503/20, Ziff. 22).....	11
VII.	Neuregelung des Berichtigungsverfahrens für Kapitalertragsteuerbescheinigungen in § 45a EStG (Art. 2 Nr. 11 RegE-JStG 2020)	13
VIII.	Einführung eines Datenaustausches zwischen den Unternehmen der Privaten Krankenversicherung, der Finanzverwaltung und Arbeitgebern (Art. 3 Nr. 1 RegE-JStG 2020)	14
IX.	Erweiterung der zulässigen Betätigung steuerbefreiter Vermietungsgenossenschaften und -vereine zur Vermietung an Wohnungslose in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG und des Zweck- betriebskatalogs in § 68 Nr. 1 AO (Art. 5 RegE-JStG 2020, BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 47)	14
X.	Ausschluss einer „formellen“ Maßgeblichkeit für die Qualifikation von Investmentfonds im Investmentsteuerrecht (Art. 7 Nr. 1 RegE-InvStG).....	15
XI.	Weitere Einschränkungen der Rechte auf Informationelle Selbstbestimmung und aus der Daten- schutz-Grundverordnung in §§ 32c Abs. 1 Nr. 1 und 32i AO (Art. 22 Nr. 7 und 8 RegE-InvStG, BR- Drucks. 503/20 (B), Ziff. 54)	16
C.	Weitere Änderungsvorschläge in der Stellungnahme des Bundesrates vom 9. Oktober 2020 (Drucks. 503/20)	17
I.	Anhebung der Schwellenwerte für Geringwertige Wirtschaftsgüter (BR-Drucks. 503/20, Ziff. 3)	17
II.	Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Termingeschäften und wertlosen Kapitalforderungen gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG (BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 10 Buchst. b).....	18
III.	Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung (BR-Drs. 503/20 (B) Ziff. 17).....	21

A. Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein JStG 2020

Der Gesetzentwurf führt in der Klammer eines Jahressteuergesetzes eine Vielzahl unzusammenhängender Änderungsvorschläge, insbesondere im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht zusammen. Die Bundesregierung hebt im Entwurf einleitend fünf Themenkreise besonders hervor,

- die Ausgestaltung der Investitionsabzugsbeträge (§ 7g EStG),
- die Erweiterung der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen bei der verbilligten Wohnraumvermietung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG),
- die Einführung eines Datenaustausches zwischen den Unternehmen der Privaten Krankenversicherung, der Finanzverwaltung und Arbeitgebern,
- die Umsetzung des Mehrwertsteuer-Digitalpakets sowie
- die Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Telekommunikationsdienstleistungen an sog. Wiederverkäufer.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 9. Oktober 2020 (Drucks. 503/20) eine Reihe weiterer Änderungsvorschläge eingebracht, darunter

- eine Ausdehnung der steuerfreien Einnahmen durch Verlängerung von befristeten Befreiungen und die Anhebung von Freibeträgen,
- eine Anhebung der Schwellenwerte für Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG),
- eine Streichung der Verlustverrechnungsbeschränkungen bei privaten Termingeschäften.

Er hat weiter unter anderem angeregt, im Gesetzgebungsverfahren zu prüfen,

- ob der Progressionsvorbehalt beim Kurzarbeitergeld fortgeführt werden sollte,
- ob und wie die Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung dem Grunde und der Höhe nach neu geregelt werden sollte und
- wie in Fällen der Steuerhinterziehung eine strafrechtliche Einziehung für vor dem 1. Juli 2020 verjährte Ansprüche geregelt werden kann.

Weder im Gesetzentwurf noch in der Stellungnahme des Bundestages enthalten ist die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes - ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1).

Im Folgenden gehe ich auf die vorgenannten Schwerpunkte mit Ausnahme der steuerstrafrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Änderungsvorschläge und gehe darüber hinaus auf einzelne Änderungsvorschläge für das Investmentsteuerrecht und das Verfahrensrecht ein.

B. Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung

I. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (Art. 1 Nr. 1, 2 RegE-JStG 2020; BR-Drucks. 503/20 (B), Ziff. 5)

1. Vorüberlegung

Die Vorschrift des § 7g EStG regelt in zwei voneinander unabhängigen Instrumenten eine investitionsgut- und betriebsbezogene Form der Unternehmensförderung,¹ zum einen durch einen der Höhe nach begrenzten Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1) und zum anderen durch betragsmäßig unbegrenzte Sonderabschreibungen (Abs. 5). Mit beiden Förderinstrumenten wird das Lenkungsziel steuerlicher Wirtschaftsförderung verfolgt. Die Vergünstigungsnorm bewirkt eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die aber vor Art. 3 Abs. 1 GG durch Lenkungszwecke im Grundsatz gerechtfertigt ist. Das gilt, solange die Vorschrift folgerichtig ausgestaltet ist.²

Die Förderwirkung entsteht bei beiden Förderinstrumenten in Gestalt eines Liquiditätsvorteils aus der durch vorgezogenen Gewinnminderungen bewirkten zinslosen Steuerstundung. Sie ist in der Praxis ein vielfach genutztes Instrument zur gestaltenden Gewinnglättung. Die Vorschrift ist bezogen auf die vom Gesetzgeber damit verbundenen Ziele der Investitionsförderung wirksam. Sie kann erhebliche Liquiditätsvorteile vermitteln, begründet aber auch Mitnahmeeffekte, kann dazu genutzt werden, um außersteuerliche Schwellenwerte zu unterschreiten (zB Kindergeld) und ist damit auch Kritik ausgesetzt.³

2. Neuregelung der betriebsbezogenen Größenkriterien: Vorschlag eines einheitlichen Gewinnschwellenwerts

Betriebsbezogen beruht die Vorschrift des § 7g EStG auf einer gesetzgeberischen Grundentscheidung, nach der nur kleine und mittelständische Unternehmen begünstigungsberechtigt sein sollen. Dazu sieht das geltende Recht einkunfts- und gewinnermittlungsartenspezifische Größenkriterien vor, die außerhalb der Land- und Forstwirtschaft bei bilanzierenden Steuerpflichtigen an das Betriebsvermögen und bei Überschussrechnern an den Gewinn anknüpfen. Die damit verbundene Ungleichbehandlung gegenüber Großunternehmen lässt sich grundsätzlich rechtfertigen, weil kleine und mittlere Unternehmen mit typischerweise geringerem Finanzierungsbedarf und geringerer Eigenkapitalausstattung einen schlechteren Zugang zu Kapitalmärkten haben.⁴

Für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen sind für die Feststellung der Schwellenwertunterschreitung unterschiedliche Zeitpunkte maßgeblich. Beim Investitionsabzugsbetrag kommt es nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG auf den Schluss des Wirtschaftsjahres an, in dem die Abzüge vorgenommen werden, bei den Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Nach der im Schrifttum und in der Verwaltungspraxis unwidersprochen gebliebenen Rechtsprechung sind damit, bezogen auf die Möglichkeit, Sonderabschreibungen in unbegrenzter Höhe in Anspruch nehmen zu können, neu gegründete Betriebe im Jahr der

¹ Pfirrmann, in Kirchhof, EStG, § 7g Rn. 1.

² Bugge, in KSM, EStG, § 7g Rn. A70.

³ Pfirrmann, in Kirchhof, EStG, § 7g Rn. 2, 7.

⁴ Zutreffend Bugge, in KSM, EStG, § 7g Rn. A70.

Gründung größenunabhängig begünstigt.⁵ Damit können von den Sonderabschreibungen auch neugegründete Gesellschaften, unabhängig von der Einhaltung von der Einhaltung der Größenkriterien im Gründungsjahr, mit sehr hohen Investitionsvolumen von der durch die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG vermittelten steuerlichen Liquiditätshilfe profitieren. Das führt über die in der Überschrift der Vorschrift angelegte Zielsetzung, nur kleine und mittelständische Unternehmen zu begünstigen hinaus, ist aber verfassungsrechtlich unkritisch. Grundsätzlich lassen sich die oben genannten Erschwernissen beim Zugang zu den Kapitalmärkten auch für neu gegründete Unternehmen als Rechtfertigung für die Begünstigung heranziehen. Die Vorschrift bleibt folgerichtig umgesetzt, wenn man in der Grundentscheidung des Gesetzgebers auch die Förderung von neu gegründeten Unternehmen erkennt.

Die betriebsbezogenen Größenkriterien des geltenden Rechts sind grundsätzlich geeignet, den Rechtfertigungsgrund für die Unterscheidung zwischen KMU und neu gegründeten Unternehmen auf der einen Seite und bestehenden Großunternehmen auf der anderen Seite im größeren Liquiditätsrisiko typisierend nachzuvollziehen. Bei bilanzierenden Unternehmen und bei Land- und Forstwirten indizieren ein geringes Betriebsvermögen oder ein geringer Wirtschaftswert des Betriebs eine geringere Eigenkapitalausstattung und einen schwereren Zugang zu den Kapitalmärkten. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung ermitteln dürfen, indizieren die dazu erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen ein geringeres Betriebsvermögen. Von der Bilanzierungspflicht sind nur Kleingewerbetreibende und Freiberufler befreit. Für diese Gruppe bildet das Größenkriterium des Gewinns ein geeignetes zusätzliches Größenkriterium.

Der Regierungsentwurf sieht vor, die bestehenden Größenkriterien einkunfts- und gewinnermittlungsartenunabhängig durch einen einheitlichen Gewinnschwellenwert zu ersetzen. Das ist in zweifacher Hinsicht mit Blick auf den verfassungsrechtlichen Maßstab des Gleichheitssatzes zu reflektieren. Eine Gewinnschwelle bildet ein wesentlich schwächeres Indiz für die, eine Unterscheidung zwischen KMU und Großunternehmen bei § 7g EStG rechtfertigenden höheren Hürden des Liquiditätszugangs. Der Gewinn allein lässt nicht auf die Größe des Eigenkapitals und die betriebsgrößenbezogenen Erschwernisse beim Zugang zu den Kapitalmärkten schließen. Er ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen kein Indikator für die Größe eines Betriebs. Ein niedriger Gewinn kann aber unmittelbar als Indikator für einen erschwerten Zugang zu den Kapitalmärkten und dadurch als Rechtfertigung für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips herangezogen werden, weil (phasenweise) gewinnschwachen Unternehmen der Zugang zu Kapital typischerweise schwerer fallen wird.

In der gegenwärtigen, von den Herausforderungen der Corona-Pandemie geprägten Situation dürfte ein Wechsel vom Größen- zum Gewinnkriterium die Attraktivität des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 und der Sonderabschreibungen nach Abs. 5 für die Masse der Unternehmen erhöhen. Der Investitionsabzugsbetrag dürfte dabei wegen seiner betragsmäßigen Begrenzung auf 200.000 Euro pro Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 4) weiter vor allem für kleine und mittlere Unternehmen bedeutsam sein. Die Sonderabschreibungen sind nicht betragsmäßig begrenzt und könnten daher auch von Unternehmen **nach** einer gewinnschwachen Phase in Anspruch genommen werden, die die Größenkriterien des § 7g Abs. 1 EStG bislang überschritten. Denn für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen soll es weiter auf den Gewinn im Vorjahr der Investition ankommen.

⁵ BFH v. 17.5.2006 – X R 43/03, BStBl. II 2006, 868; *Craw* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 7g Rn. 166; *Kulosa* in *Schmidt*, EStG, § 7g Rn. 42; *Meyer* in HHR, EStG, § 7g Rn. 95.

Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung ermitteln führt die Neuregelung zu einer Erhöhung des Schwellenwertes von 100.000 Euro auf 150.000 Euro. Für die Gruppe der Solo-Kleingewerbetreibenden und Solo-Selbständigen dürfte dies die Attraktivität des Investitionsabzugsbetrags deutlich erhöhen. Für wenig kapitalintensive Mitunternehmenschaften, etwa im Dienstleistungsbereich, führt die betriebsbezogene Gewinnschwelle hingegen möglicherweise zum Verlust an Attraktivität. Wirken mehrere Personen in einer Mitunternehmenschaft zusammen, kommt es nicht auf ihren jeweiligen Gewinnanteil an.⁶ Eine betriebsbezogene Gewinnschwelle von 150.000 Euro ist gemeinsam schnell erreicht. Diese mitunternehmerisch verbundenen Steuerpflichtigen konnten bisher durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf das Kriterium des Betriebsvermögens ausweichen. Anders als im bisherigen Recht entfällt für bilanzierende Steuerpflichtige auch die Möglichkeit, das Größenkriterium des Betriebsvermögens durch vorangegangene Entnahmen unter den Schwellenwert abzusenken. Der Gesetzgeber könnte erwägen, die Gewinnschwelle bei Mitunternehmenschaften für mehrere Mitunternehmer zu erhöhen, muss sich dabei aber bewusst sein, dass auch Zweckgesellschaften und unternehmerisch-geschlossene Fonds (zB Solar- oder Windparkfonds) bei entsprechend niedrigem steuerlichem Gewinn von der betragsmäßig unbegrenzten Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach Abs. 5 profitieren können. Mit dem Kriterium des Gewinns wählt der Vorschlag, mit dem Förderziel der Unterstützung gewinnschwacher Unternehmen, zumindest in Zeiten hoher Konjunkturschwankungen rechtfertigungsfähig, ein auf die Zweckrichtung des § 7g EStG abgestimmtes besonderes Größenkriterium, das von der in § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO gewählten Umsatzschwelle oder der in §§ 241a HGB vorgesehenen kombinierten Umsatz- und Gewinnschwelle abweicht. Gewinnstarke Unternehmen mit geringem Kapitaleinsatz (insbesondere Beratungs- und Dienstleistungsunternehmen) könnten dadurch aus der Förderung fallen. Das ist verfassungsrechtlich unbedenklich, weil der Gesetzgeber damit im Rahmen der folgerichtigen Ausgestaltung der Grundentscheidung zur Förderung von KMU bleibt und seinen Spielraum zur Umschreibung der Größenkriterien nicht verlässt.

Der überwiegende Teil der nach der Vorschrift im Wesentlichen adressierten mittelständischen Unternehmen mit Investitionsbedarf wird den Investitionsabzugsbetrag auch nach einer Vereinheitlichung des Betriebsgrößenmerkmals in Anspruch nehmen können. Durch Anhebung des Fördersatzes von 40 % auf 50 % bei unverändertem Höchstabzugsbetrag wird diese Gruppe zudem noch intensiver gefördert. Der Höhe nach erscheint der Gewinnschwellenwert im Verhältnis zu Größenkriterien in anderen Vorschriften angemessen. Er beträgt das 2,5-fache des Schwellenwertes, den der Gesetzgeber in § 241a HGB als eine geeignete Gewinnschwelle für Kleingewerbetreibende vorausgesetzt hat.

3. Neuregelung der investitionsgutbezogenen Kriterien

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 und der Sonderabschreibungen nach Abs. 2 setzt im geltenden Recht die betriebliche Nutzung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut voraus.

Betriebliche Nutzung bedeutet Einsatz für Zwecke des Betriebs. Darunter fällt bisher bereits die vorübergehende Überlassung an Dritte. Der Regierungsentwurf sieht vor, darüber hinaus auch die nicht einer betrieblichen Verwendung zuordenbare Vermietung einzubeziehen. Die

⁶ Meyer, in HHR, EStG, § 7g Rn. 30.

damit verbundene Flexibilisierung erscheint sinnvoll, um Kapazitätsschwankungen auszugleichen. Dieser Vorteil rechtfertigt mögliche Risiken ungewollter Gestaltungen.

Durch das im geltenden Recht vorgesehene Merkmal „beweglich“ sind immaterielle Wirtschaftsgüter bislang von der Förderung ausgeschlossen. Die Rechtsprechung verbindet mit diesem Merkmal nur materielle Wirtschaftsgüter. Diese Beschränkung erscheint vor dem Hintergrund der enorm gewachsenen Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter nicht mehr zeitgemäß und schließt gerade innovative Unternehmen der Digitalwirtschaft und deren Produkte von der Förderung teilweise aus. Zu denken ist etwa an Daten, die eingekauft werden müssen und eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Es mag sich zwar schwer abschätzen lassen, wie groß der Anwendungsbereich der Vorschrift für immaterielle Wirtschaftsgüter sein wird, die eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr aufweisen und dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen sind. Ihr Ausschluss trägt der gewandelten wirtschaftlichen Realität aber nicht Rechnung.

Deshalb sollte das Merkmal „beweglich“ ganz gestrichen werden. Damit würden immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den Anwendungsbereich der Vorschrift einbezogen. Die in der Stellungnahme des Bundesrates als Vorschlag in zwei Nummern formulierte Dopplung (BR-Drucks. 503/20 (B), S. 10) erscheint dazu nur notwendig, wenn die konkrete Aktivierungsfähigkeit der förderungsfähigen Wirtschaftsgüter für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags vorausgesetzt würde. Dafür gibt es keinen Grund. Um Gestaltungsrisiken einzudämmen, könnte aber erwogen werden, die im Gesetzentwurf vorgesehene Option, eine Förderung auch für „vermietete“ Wirtschaftsgüter in Anspruch zu nehmen, auf „bewegliche“ Wirtschaftsgüter zu begrenzen.

Die Ausdehnung auf immaterielle Wirtschaftsgüter könnte in einem ersten Schritt auch auf den Investitionsabzugsbetrag begrenzt werden, bei dem der Abzugshöchstbetrag greift oder für den Bereich der Sonderabschreibungen entsprechend mit einem Höchstbetrag verbunden werden.

4. Regelungen zur Gestaltungsabwehr

a) Nachträgliche Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags

Der Regierungsentwurf sieht in § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG eine Regelung vor, die eine „nachträgliche“ Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags verhindern soll. Er adressiert eine verfahrensrechtlich, nicht materiell nachträgliche Inanspruchnahme. Bei der Bewertung dieses Vorschlags ist zu berücksichtigen, dass die Vorschrift über die Förderinstrumente des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibung eine zinslose Steuerstundung für Investitionen bezogen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum gewährleisten soll. Diese liquiditätsspendende Funktion wird ausgehöhlt, wenn zwar für Steuernachforderungen durch eine Verzinsung von derzeit 6 % eine Rückprojektion in den Veranlagungszeitraum nachvollzogen werden soll, für die Gewährung von Liquiditätshilfe aber keine Rückprojektion stattfindet. Sie bezieht sich auch nicht auf eine Sachverhaltsgestaltung, sondern auf die Ausübung eines Wahlrechts. Der Steuerpflichtige mag im streitigen Veranlagungszeitraum nach seiner Prognose der Steuerbelastung zum Ergebnis gekommen sein, dass für eine Investition genügend Liquidität auch ohne Ausübung des Wahlrechts zur Verfügung steht. Erweist sich diese Prognose, nach einer Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung, als falsch, kann der spätere verzinsliche Liquiditätsentzug eine geänderte Einschätzung notwendig machen und den Steuerpflichtigen zur Wahlrechtsausübung

legitimieren. Die Vorschrift erscheint daher zur Gestaltungsabwehr nicht zwingend erforderlich.

b) Begrenzung der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags bei Mitunternehmensschaften

Die im Regierungsentwurf durch eine Regelung in § 7g Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG vorgesehene Begrenzung der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags bei Mitunternehmensschaften könnte mit der Begründung des Bundesrates (BR-Drucks. 503/20 (B), S. 12) enger gefasst werden.

II. Gesetzliche Definition von Zusatzleistungen des Arbeitgebers (Art. 1 Nr. 4 RegE-JStG 2020)

Die im Regierungsentwurf vorgeschlagene gesetzliche Definition der „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ vom Arbeitgeber für eine Beschäftigung erbrachten Leistungen adressiert Ausnahmetatbestände, die eine besondere steuerliche Behandlung von Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 EStG vorsehen, in der Regel Steuervergünstigungen. Bezogen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, insbesondere zwei Entscheidungen vom 1.8.2019, VI R 32/18 und VI R 21/17, bewirkt die Vorschrift eine Verengung des Anwendungsbereichs derjenigen Vorschriften, die eine steuerliche Förderung nur für neu begründete, zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers vorsehen. Da jede Durchbrechung der Einbeziehung von Einnahmen in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage als Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigungsbedürftig ist, ist eine auf die in den verschiedenen Begünstigungsvorschriften angelegten Förderzwecke abgestimmte, zielgenauere Definition zu begrüßen. Sie kann dazu beitragen, Rechtsunsicherheiten zu vermeiden und ist mit diesem Ziel der inhaltsgleichen Verwaltungspraxis (BMF v. 5.2.2020 – IV C 5 S 2334/19/10017:002) vorzuziehen. Wo der Gesetzgeber auch Maßnahmen fördern will, die sich nur durch eine Gehaltsumwandlung realisieren lassen, kann er in den Einzelvorschriften nachsteuern. Daran ist etwa bei Lenkungsmaßnahmen zu denken, die auf das Verhalten der Arbeitnehmer einwirken sollen, aber wenig im Eigeninteresse der Arbeitgeber liegen (Bsp.: Nutzung des ÖPNV, Jobrad).

Allerdings kann auch die vorgeschlagene Vorschrift nicht alle Rechtsunsicherheiten ausräumen. Offen bleibt etwa, wie die Rechtslage zu beurteilen ist, wenn der Arbeitslohn zunächst herabgesetzt und nicht unmittelbar, aber in zeitlichem Zusammenhang, ein Anspruch auf die Zusatzleistung begründet wird. Insgesamt erscheint die Vorschrift gleichwohl hinreichend zielgenau und folgerichtig ausgestaltet.

Problematisch kann die in den vorgeschlagenen Übergangsvorschriften vorgesehene unechte Rückwirkung in den Fällen sein, in denen Arbeitnehmer eine Entscheidung über eine Gehaltsumwandlung im Vertrauen auf die steuerliche Vergünstigung auf der Grundlage der Rechtsprechung getroffen haben, die sie sonst nicht getroffen hätten. Zumindest für solche Fälle muss der Gesetzgeber prüfen, inwieweit dieses Vertrauen schon ab 1.1.2020 nicht mehr schützenswert war und erforderlichenfalls ein späteres Inkrafttreten der Vorschrift in Betracht ziehen.

III. Neuregelung der Vorschrift über den unentgeltlichen Anteilsbezug ohne Andienungs- und Bezugsrecht in § 20 Abs. 4a Satz 5 (Art. 1 Nr. 4 RegE-JStG 2020)

Der Regierungsentwurf sieht eine Neuregelung der Vorschrift des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG vor. Sie regelt im Ergebnis die Steuerfreiheit insbesondere einer Sachdividende in Gestalt von Aktien im Zeitpunkt ihres Bezugs, verbunden mit der Vorstellung, dass eine Versteuerung des Ertrags bei Veräußerung der so erworbenen Aktien stattfindet. Wenn diese Vorstellung eintritt, regelt die Vorschrift nur einen Besteuerungsaufschub.⁷ Im geltenden Recht gilt die Vorschrift sowohl für Sachdividenden von inländischen wie von ausländischen Emittenten, setzt aber voraus, dass der Depotbank des Steuerpflichtigen die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags (aus Sicht des depotführenden Instituts)⁸ nicht möglich ist. Der Regelungsvorschlag sieht vor, auf die zusätzliche Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung des Kapitalertrags zu verzichten, im Gegenzug aber den Anwendungsbereich der Vorschrift auf Sachdividenden von ausländischen Emittenten zu begrenzen. Damit nähert der Regelungsvorschlag den Wortlaut der Vorschrift der bisherigen Praxis ihrer Handhabung an.⁹ Sowohl die geltende Regelung als auch die vorgeschlagene Revision werden mit den praktischen Schwierigkeiten der Depotbanken gerechtfertigt, zu erkennen, ob ein steuerpflichtiger Sachbezug oder eine nicht steuerbare Kapitalrückzahlung vorliegt.

Es stellt sich aber die Frage, ob der Gesetzgeber die richtigen Anreize für die Ausgestaltung der Abwicklungssysteme der Depotbanken und den internationalen Abwicklungsverkehr setzt, wenn er aus fehlenden Daten entstehende Qualifikationsprobleme durch steuerrechtliche Erleichterungen billigt, während er im unternehmerischen Bereich „Datenmangel“ bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, wie im Beispiel der Vorschriften in § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO, streng zu Lasten des Steuerpflichtigen sanktioniert. Verfassungsrechtlich ist diese Frage mit dem Folgerichtigkeitsgebot zu verbinden. Die Neuregelung dürfte als Maßnahme zur Sicherstellung der Attraktivität des Finanzplatzes und des Kapitalmarktes gleichwohl rechtfertigungsfähig sein.

IV. Einschränkung des Ausschlusses der Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG (Art. 1 Nr. 6 RegE-JStG 2020)

Der Regierungsentwurf sieht eine Einschränkung des Ausschlusses der Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG vor. Vom Ausschluss soll zukünftig abgesehen werden, wenn die Einkünfte des Gesellschafters auf Seiten der Gesellschaft keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften darstellen, die der inländischen Besteuerung unterliegen oder § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 keine Anwendung findet. Der Neuregelung liegt das Verständnis zu Grunde, dass die Regelungen in § 32d Abs. 2 EStG dazu dienen, die Ausnutzung von Steuersatzspreizungen zu verhindern.¹⁰ Die in Nr. 1 Buchst. b geregelte Fallgruppe lässt sich mit dem weiteren Ziel verbinden, Anreize zur Fremdkapitalfinanzierung zu verringern, die aus der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalvergütungen auf der Ebene der Gesellschaft in Verbindung mit einem ermäßigten Steuersatz bei Gesellschaftern entstehen würden, die Einfluss

⁷ Von diesem Regelfall ausgehend: *Buge* in HHR, EStG, § 20 Rn. 590.

⁸ *Schmidt*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 20 Rn. 1360.

⁹ Dazu *Schmidt*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 20 Rn. 1360.

¹⁰ BT-Drucks. 19/22850, S. 81.

auf die Finanzierungsentscheidungen der Gesellschaft nehmen können.¹¹ Auch mit dieser Zielsetzung ist die vorgeschlagene Fortentwicklung der Vorschrift folgerichtig.

V. Verlängerung der Steuerbefreiung von Zuschüssen des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld (Art. 2 Nr. 1 Buchst. b RegE-JStG 2020) und Progressionsvorbehalt (BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 12)

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebietet grundsätzlich die Einbeziehung aller Einnahmen, die durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Einfachgesetzlich wird dieser Grundsatz in den §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 8 Abs. 1 und 19 EStG verwirklicht. Ohne besondere gesetzliche Regelungen wären daher sowohl das staatliche Kurzarbeitergeld, die privaten Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und auch darüber hinaus gewährte zusätzliche (Corona-)„Hilfen“ des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer steuerpflichtig.

Steuerbefreiungen für diese Leistungen lassen sich aus zwei Richtungen betrachten. Vordergründig entlasten sie den Arbeitnehmer. Entlastet und begünstigt wird zudem der Arbeitgeber, der, um die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers bezogen auf dessen Nettolohnerwartungen zu entgelten, weniger Bruttolohn aufwenden muss.

Leistungen der Arbeitsförderung, zu der das Kurzarbeitergeld nach §§ 95 ff. SGB III zählt, werden gem. § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG steuerfrei gestellt, weil es andernfalls höher ausfallen müsste. Diese Steuerbefreiung entlastet die Sozialversicherungsträger. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch berechtigt, Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld der Arbeitgeber gem. § 3 Nr. 28a EStG steuerlich zu begünstigen, weil diese privaten sozialen Maßnahmen der Arbeitgeber als förderungswürdig angesehen werden können und durch die Steuerfreiheit ein geringerer Mitteleinsatz zur Erreichung der erwünschten Ziele ausreicht. Das ist insbesondere als Konjunkturmaßnahme bedeutsam und rechtfertigt mit diesem Lenkungsziel einen verhältnismäßigen Eingriff in das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

In den Auswirkungen stärker die Arbeitnehmerseite betrifft hingegen der Progressionsvorbehalt. Er wird nur in den Fällen relevant, in denen neben steuerbegünstigten Bezügen auch regulär steuerpflichtige Einnahmen bezogen werden, die nicht dem besonderen Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen. Das können insbesondere Mieteinnahmen, aber auch Einkünfte aus unternehmerischer Betätigung oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sein. In diesen Fällen werden für die Bemessung des Steuersatzes solche steuerfreien Einkünfte einbezogen, die einem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Die Vorschrift des § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ordnet den Progressionsvorbehalt für die Gruppe der steuerbefreiten Sozialleistungen und damit auch für das Kurzarbeitergeld an. Durch die Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g EStG werden auch die steuerfreien Zuschüsse des Arbeitgebers in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Der Progressionsvorbehalt hat Bedeutung für die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips¹² und er verhindert eine mehrfache Begünstigung steuerfreier Einkünfte, indem er bewirkt, dass über die eigentlichen Sozialleistungen (und die privaten Unterstützungsleistungen) hinaus keine zusätzlichen Vorteile entstehen.¹³ Insbesondere bei Lohnersatzleistungen, die auf den Nettolohn bezogen sind, verhindert der Progressionsvorbehalt, ein höheres

¹¹ Kühner, in HHR, EStG, § 32d Rn. 9.

¹² Frenz, in KSM, EStG, § 32b Rn. A6; Kühn, in HHR, EStG, § 32b Rn. 3.

¹³ Frenz, in KSM, EStG, § 32b Rn. A3.

Nettoeinkommen zu erreichen als durch Vollbeschäftigung.¹⁴ Der Progressionsvorbehalt begegnet vor diesem Hintergrund keinen verfassungsmäßigen Bedenken,¹⁵ sondern ist umgekehrt notwendig, um eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete („gerechte“) Besteuerung zu gewährleisten.

Eine aktuelle rechtspolitische Herausforderung begründet der Progressionsvorbehalt, weil das System des Lohnsteuerabzugs keine auf die Jahressteuerschuld abgestimmten Steuerabzüge vom Arbeitslohn gewährleisten kann, wenn Arbeitnehmer nur während eines Teils des Jahres steuerfreie, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen beziehen. Das löst, wie der Bundesrat in seiner Stellungnahme zutreffend bemerkt, eine Steuererklärungspflicht aus und kann zu Steuernachforderungen führen.

Die Feststellung dieser alle Steuerpflichtigen gleichermaßen treffenden Verpflichtungen kann aber vor Art. 3 Abs. 1 GG und dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip keine generelle Aussetzung des Progressionsvorbehalts rechtfertigen. Sie würde zu überschießenden Begünstigungen, über die Gruppe der von der Corona-Krise besonders betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer hinaus, führen und wäre nicht verhältnismäßig. Zur Lösung des Problems könnte entweder der Lohnsteuerabzug so ausgestaltet werden, dass er den Progressionsvorbehalt möglichst weitgehend berücksichtigt. Dazu könnte auch darüber nachgedacht werden, den Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber nach § 42b EStG funktionell zu erweitern und insbesondere die Vorschrift des § 42b Abs. 1 Nr. 4 EStG zu ändern. Alternativ könnten im Rahmen des geltenden Rechts Billigkeitsmaßnahmen, mit betragsmäßigen Grenzen, erwogen werden, um insbesondere dort Härtefälle zu vermeiden, wo der ausgezahlte Arbeitslohn zur Existenzsicherung verbraucht werden musste und keine Rücklagen für Steuernachzahlungen gebildet werden konnten. Wünscht der Gesetzgeber über die Möglichkeiten des geltenden Rechts hinaus, Härtefällen durch Billigkeitsmaßnahmen zu begegnen, wäre eine Aussetzung des Progressionsvorbehalts auf Arbeitslohn desselben Arbeitsverhältnisses und auf Arbeitnehmer mit nur einem Arbeitsverhältnis und keinen weiteren Einkünften aus anderen Einkunftsquellen zu begrenzen. Eine allgemeine Aussetzung würde auch Vorteile für Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen bewirken. Eine so weitreichende Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre unverhältnismäßig.

VI. Werbungskostenabzug bei verbilligter Wohnraumvermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG (Art. 2 Nr. 3 RegE-JStG 2020; BR-Drucks. 503/20, Ziff. 22)

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sieht der Regierungsentwurf eine Absenkung des Mietzinsschwellenwertes in § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG von 66 % auf 50 % der marktüblichen Miete vor, ab dem eine Vollentgeltlichkeit des Mietverhältnisses fingiert und dadurch vor dem Hintergrund älterer Rechtsprechung ein ungekürzter Werbungskostenabzug bewirkt wird. Der Bundesrat schlägt darüber hinaus eine Absenkung des Schwellenwertes in § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG von 66 % auf 50 % vor, ab dem insbesondere bei Angehörigenmietverhältnissen keine Totalerfolgsprognose vorgenommen werden muss (BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 22). Dies entspricht einem Schwellenwert, der bereits bei Einführung der Norm mit dem Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730) einmal gegolten hatte.

¹⁴ Kühn, in HHR, EStG, § 32b Rn. 9.

¹⁵ BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, BStBl. II 1995, 758; Kühn, in HHR, EStG, § 32b Rn. 9.

Der Änderungsvorschlag wird im Regierungsentwurf mit der allgemeinen Mietentwicklung begründet. Mit ihm würden dem Umstand der vielerorts steigenden Mieten und des hohen Mietniveaus in Deutschland Rechnung getragen und Vermieter, die im Interesse des Fortbestands ihrer oft langjährigen Mietverhältnisse davon Abstand nehmen, regelmäßig (zulässige) Mieterhöhungen vorzunehmen, könnten auch bei verbilligter Wohnraumüberlassung mit Einkünfteerzielungsabsicht von ihren Mieteinnahmen vollumfänglich ihre Werbungskosten abziehen, wenn das Entgelt mindestens 50 Prozent der ortsüblichen Miete beträgt.

Nach bisherigem Verständnis stellt die Vorschrift eine typisierende Vereinfachungsregelung dar, die vor allem in Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen praktische Bedeutung erlangt hat. Sie diene bislang vor allem in diesen Verhältnissen der Verwaltungsvereinfachung und Streitvermeidung, ist aber nicht auf Angehörigenmietverhältnisse begrenzt.¹⁶

Die Vorschrift war von Beginn an erheblichen verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt. Ein Teil des Schrifttums hält die Vorschrift wegen ihrer weitreichenden Vergünstigungen bereits in ihrer geltenden Fassung für verfassungswidrig. Sie begünstige im Wesentlichen Angehörigenmietverhältnisse. Die mit der Fiktion verbundene Aussetzung der folgerichtigen Werbungskostenkürzung könne weder durch einen Vereinfachungszweck noch durch wohnungspolitische Ziele gerechtfertigt werden.¹⁷ Die Rechtsprechung und ein anderer Teil des Schrifttums sieht die Vorschrift in der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers als gerechtfertigt an.¹⁸

Die im Schrifttum vorgetragene verfassungsrechtlichen Bedenken würden sich mit einer Absenkung des Schwellenwertes jedenfalls verschärfen. Und die von der Bundesregierung vorgetragene Rechtfertigung wirft auch die Frage auf, wie groß das Bedürfnis zur Fortführung dieser ursprünglich besonders bei Angehörigenmietverhältnissen praktisch bedeutsamen Vorschrift ist. Zur Prüfung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der vorgeschlagenen Schwellenwertabsenkung ist daher zu prüfen, ob mit milderem Eingriffen in die Grundsätze der Einkünfteermittlung die Ziele des Gesetzgebers ebenso gut verwirklicht werden könnten.

Würde man die Vorschrift ganz streichen, wären zunächst Angehörigenmietverhältnisse nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen und ein Fremdvergleich anzustellen, der bei verbilligter Wohnraumüberlassung zu einer vollständigen oder anteiligen Kürzung des Werbungskostenabzugs führen würde. Im Verhältnis zu Dritten wäre nach den allgemeinen Grundsätzen von einer fremdüblichen Ausgestaltung auszugehen und auch nicht notwendig eine Totalerfolgsprognose anzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Einkünfteerzielungsabsicht, ohne Prüfung zu vermuten, wenn die Vermietung auf Dauer angelegt ist.¹⁹ Bei verbilligter Vermietung hat die Rechtsprechung dies bis 75 % der marktüblichen Miete angenommen.²⁰ Kein Vermieter ist verpflichtet, die Ausgestaltung der Miethöhe im Verhältnis zu Dritten an anderen Mietverhältnissen zu orientieren. Nach der älteren Rechtsprechung, die noch unter dem Einfluss der Nutzungswertbesteuerung stand, war aber auch bei Mietverhältnissen mit Dritten, die vom marktüblichen Niveau abwichen, eine Werbungskostenkürzung vorzunehmen.²¹ Zwar stellt sich die Frage, ob diese Rechtsprechung heute noch

¹⁶ *Pfirschmann*, in HHR, EStG, § 21 Rn. 202; *Schallmoser*, in Blümich, EStG, § 21 Rn. 541.

¹⁷ *Drüen*, in KSM, EStG, § 21 Rn. C6.

¹⁸ *Pfirschmann*, in HHR, EStG, § 21 Rn. 202; *Schallmoser*, in Blümich, EStG, § 21 Rn. 541; *Spilker*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 21 Rn. 1397.

¹⁹ BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; *Pfirschmann*, in HHR, EStG, § 21 Rn. 69.

²⁰ *Pfirschmann*, in HHR, EStG, § 21 Rn. 70a.

²¹ BFH v. 30.11.1993 – IX R 99/91, BFH/NV 1994, 776; dazu *Pfirschmann*, in HHR, EStG, § 21 Rn. 200.

Bestand haben kann. Sie würde bei einer Streichung der Norm aber jedenfalls zu Rechtsunsicherheiten führen. Deshalb könnte der Gesetzgeber für Mietverhältnisse zwischen fremden Dritten die Vorschrift zwar nicht ganz streichen, aber unabhängig vom Verhältnis der tatsächlich vereinbarten Miete zum Marktmietniveau sowohl eine tatsächliche Vermutung für die Einkünfteerzielungsabsicht als auch für die Marktüblichkeit der Vermietung regeln. Wenn ihm aber dies erlaubt ist, kann er auch die im Regierungsentwurf vorgeschlagene Schwellenwertabsenkung regeln, jedenfalls für Mietverhältnisse, die nicht zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen werden. Für Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen sollte der Gesetzgeber hingegen eine Prüfung der privaten Veranlassung des Mietverhältnisses erlauben. Er könnte also bei den Schwellenwerten differenzieren.

In diese Richtung gehen die Vorschläge von Prof. Dr. Schanz und des DSTG, zumindest die Totalerfolgsprognose bei Angehörigenmietverhältnissen erst bei Überschreitung eines höheren Schwellenwertes entbehrlich zu machen.²²

Um die im Regierungsentwurf adressierte Problemstellung zu lösen, solche Vermieter nicht steuerlich zu sanktionieren, die von regelmäßigen Mietpreisanpassung in Regionen mit raschen Mietanstiegen absehen und das Problem der Feststellung des Marktmietniveaus zu lösen, könnte der Gesetzgeber auch eine Vereinfachungsregelung über die Feststellung der Vergleichsmiete treffen. Dazu könnte etwa an typisierte Mietniveaus gedacht werden, wie sie im Rahmen der Grundsteuerreform erdacht worden sind.

VII. Neuregelung des Berichtigungsverfahrens für Kapitalertragsteuerbescheinigungen in § 45a EStG (Art. 2 Nr. 11 RegE-JStG 2020)

Der Regierungsentwurf sieht eine Neufassung der Regelungen über die Berichtigung ausgestellter Kapitalertragsteuerbescheinigungen mit einem elektronisches Korrekturmeldverfahren an das BZSt vor. Diese Regelung ist geeignet, einen effektiven und gesetzmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich der Kapitalertragsteuer zu fördern.

Die Neuregelung könnte zum Anlass genommen werden, den frühesten Zeitpunkt der Ausstellung von Einzelsteuerbescheinigungen durch die nach § 45a Abs. 2 EStG hierzu verpflichteten Stellen gesetzlich zu regeln.

Gem. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG ist die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer erst jeweils bis zum zehnten des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen. Nur in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Dividenden, die nicht aus girosammelverwahrten Aktien stammen) ist die Steuer sofort abzuführen.

Der Gesetzgeber könnte vorschreiben, dass Einzelkapitalertragsteuerbescheinigungen frühestens im Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt ausgestellt werden dürfen. Der Gläubiger der Kapitalerträge hätte dann keinen Anspruch darauf, die Bescheinigung bereits bei Einbehalt, aber vor Abführung der Steuer zu erhalten. Durch eine Verzögerung der Ausstellung der

²² D. Schanz, Stellungnahme v. 23.10.2020, S. 7 f.; DSTG, Stellungnahme v. 26.10.2020, S. 3.

Einzelsteuerbescheinigungen könnte die Zahl der Fälle, in denen Kapitalertragsteuerbescheinigungen zurückgerufen oder berichtigt werden müssen, möglicherweise verringert werden.

VIII. Einführung eines Datenaustausches zwischen den Unternehmen der Privaten Krankenversicherung, der Finanzverwaltung und Arbeitgebern (Art. 3 Nr. 1 RegE-JStG 2020)

Der Regierungsentwurf sieht Änderungen in den Vorschriften über die Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen in § 39 Abs. 4 EStG vor.

Im geltenden Recht ist die Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen für die Höhe der Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine Pflege-Pflichtversicherung von einem Antrag und damit von der Zustimmung des Arbeitnehmers abhängig. Damit kann der Arbeitnehmer verhindern, dass Informationen über die Höhe des Beitrags zur privaten Krankenversicherung an seinen Arbeitgeber gelangen. Denn mit der Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen geht die Bildung eines entsprechenden Datensatzes in der ELSTAM-Datenbank einher, auf die der Arbeitgeber zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs zugreift.

Die Höhe der Beiträge zur privaten Krankenversicherung und zur privaten Pflege-Pflichtversicherung lässt Rückschlüsse auf Vorerkrankungen des Arbeitnehmers zu, weil in diesen Beiträgen Risikozuschläge enthalten sind. Deshalb trägt die bisherige Regelung dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung des Arbeitnehmers in dem besonders sensiblen Bereich der Gesundheitsdaten Rechnung.

Die Neuregelung sieht in § 39 Abs. 4 Nr. 4 Buchst. a und b EStG-RegE-JStG 2020 die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen vor. Sie wird ergänzt durch eine Datenübermittlungspflicht der Versicherungsunternehmen an das Bundeszentralamt für Steuern in der neu einzufügenden Regelung des § 39 Abs. 4a EStG-RegE-JStG 2020. Beides bedeutet einen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der betroffenen Steuerpflichtigen.

Dieser Eingriff wird durch die in § 39 Abs. 4a Satz 1 EStG geregelte Möglichkeit des Steuerpflichtigen gemildert, der Datenübermittlung durch das Versicherungsunternehmen zu widersprechen. Damit trägt der Gesetzgebungsvorschlag den Interessen, die im Einzelfall bestehen können, das Recht auf informationelle Selbstbestimmung wahrzunehmen und die Informationsweitergabe von mittelbaren Gesundheitsdaten an den Arbeitgeber zu unterdrücken, noch ausreichend Rechnung.

Ergänzend könnte in § 39e Abs. 6 Satz 6 EStG die Möglichkeit geregelt werden, einzelne Lohnsteuerabzugsmerkmale zu sperren. Der Arbeitnehmer hat nach § 39e Abs. 6 Satz 6 EStG bislang nur die Möglichkeit, die Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen allgemein zu sperren, dies mit der unverhältnismäßigen Sanktion der Einordnung in Steuerklasse VI (§ 39e Abs. 6 Satz 8 EStG).

IX. Erweiterung der zulässigen Betätigung steuerbefreiter Vermietungsgenossenschaften und -vereine zur Vermietung an Wohnungslose in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG und des Zweckbetriebskatalogs in § 68 Nr. 1 AO (Art. 5 RegE-JStG 2020, BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 47)

Der Regierungsentwurf sieht durch Ergänzung der Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG eine Erweiterung der zulässigen Formen der Gebrauchsüberlassung in steuerbefreiter

Vermietungsgenossenschaften und -vereinen vor. Damit soll eine im Billigkeitswege gewährte Steuerbefreiung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern in Wohnungen von steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaften und -vereinen gesetzlich geregelt werden.²³

Vermietungsgenossenschaften und -vereine verfolgen keine gemeinnützigen Zwecke.²⁴ Eine Steuerbefreiung ergibt sich erst aus der Vorschrift des § 5 Nr. 10 KStG. Diese Vorschrift zählt Formen der Gebrauchsüberlassung abschließend auf. Eine Vermietung an Nichtgenossen oder Nichtmitglieder führt oberhalb einer Bagatellgrenze von 10 % (§ 5 Nr. 10 Satz 2 KStG) zum Verlust der Steuerbefreiung. Deshalb ist die vorgeschlagene gesetzliche Regelung, anders als bei den in der Billigkeitsregelung ebenfalls adressierten gemeinnützigen Körperschaften zwingend notwendig, wenn die Ziele der Billigkeitsmaßnahme weiterverfolgt werden sollen.

Die vorgeschlagene Vorschrift begrenzt, wie der vorangegangene Billigkeitserlass, die zulässige Gebrauchsüberlassung zur Unterbringung von Obdachlosen, dem Wortlaut nach auf Körperschaften des öffentlichen Rechts. Dazu können kirchliche Einrichtungen zählen, soweit sie als Körperschaft des öffentlichen Rechts organisiert sind. Das ist nicht bei allen kirchlichen oder anderen, in der Obdachlosenhilfe engagierten Einrichtungen der Fall. Der Gesetzgeber sollte daher prüfen, ob die Reichweite der Vorschrift ausreichend ist.

Die vom Bundesrat in Ziff. 47 der Stellungnahme vorgeschlagene Erweiterung des Zweckbetriebskatalogs des § 68 Nr. 1 AO würde die von der Bundesregierung vorgeschlagene Maßnahme folgerichtig ergänzen.

X. Ausschluss einer „formellen“ Maßgeblichkeit für die Qualifikation von Investmentfonds im Investmentsteuerrecht (Art. 7 Nr. 1 RegE-InvStG)

Der Regierungsentwurf sieht in § 1 Abs. 2 Satz 2 InvStG eine Regelung vor, nach der die formale aufsichtsrechtliche Einordnung eines Investmentvermögens durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) keine Bindung für die formale investmentsteuerliche Einordnung haben soll.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2 Satz 1 InvStG regelt im Sinne einer materiellen Maßgeblichkeit den Begriff des Investmentfonds und damit im Grundsatz den subjektiven Anwendungsbereich des Investmentsteuerrechts (teilweise) durch einen Verweis auf das Aufsichtsrecht. Die Vorschrift verweist auf § 1 Abs. 1 des Kapitalanlagegesetzbuchs, dessen Regelungsgegenstand im Wesentlichen das Aufsichtsrecht ist. Nach § 1 Abs. 1 des KAGB ist Investmentvermögen jeder Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist. In der Praxis bereitet etwa die Abgrenzung zur operativ unternehmerischen Tätigkeit Schwierigkeiten und sie kann zu unterschiedlichen Auffassungen der Aufsichts- und der Finanzbehörden führen. Sie können zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen ausfallen.

Grundsätzlich ist die einheitliche Qualifikation von Investmentvermögen und Investmentfonds im Aufsichtsrecht und im Steuerrecht folgerichtig. Sie vermeidet zudem Anreize für wettbewerbsverzerrende Einzelfallentscheidungen der Aufsichts- und Finanzbehörden und

²³ BMF v. 20.11.2014, BStBl I 2014, 1613.

²⁴ Zur Rechtsentwicklung *Kroschke/Mager*, in HHR, KStG, § 5 Rn. K 192 – K 193.

Umgebungsgestaltungen der Beaufsichtigten und Steuerpflichtigen sowohl im Aufsichtsrecht als auch im Investmentsteuerrecht. Deshalb sollte der Gesetzgeber davon absehen, den Begriff des Investmentvermögens oder einzelne seiner Merkmale im Steuerrecht eigenständig zu definieren. Er müsste sich dabei erneut um einen komplexen Ausgleich zwischen den Interessen verschiedener im Wettbewerb zueinanderstehender Kapitalmarktteilnehmer bemühen und würde neue Rechtsunsicherheiten und Gestaltungsmöglichkeiten schaffen. Die Verknüpfung des Aufsichtsrechts und des Investmentsteuerrechts trägt schließlich zur Vereinfachung des Rechts bei. Die „materielle Maßgeblichkeit“ sollte daher beibehalten werden.

Für durch die BaFin beaufsichtigte und steuerpflichtige Unternehmen (Kapitalanlagegesellschaften) sollte aber auch eine einheitliche Beurteilung desselben staatlichen Rechts durch die dem Finanzministerium unterstehenden oder mittelbar in seinem Auftrag gesetzesevollziehenden Behörden gewährleistet sein.

Der Regelungsvorschlag signalisiert, dass dieses Ziel keine Priorität genießt. Deshalb ist er rechtspolitisch kritisch zu bewerten. Der Sache nach gibt der Regelungsvorschlag das geltende Recht wieder, da § 1 Abs. 1 InvStG nur eine materielle, nicht eine formelle Maßgeblichkeit regelt. Die Vorschrift wäre deklaratorisch und ist daher entbehrlich.

XI. Weitere Einschränkungen der Rechte auf Informationelle Selbstbestimmung und aus der Datenschutz-Grundverordnung in §§ 32c Abs. 1 Nr. 1 und 32i AO (Art. 22 Nr. 7 und 8 RegE-InvStG, BR-Drucks. 503/20 (B), Ziff. 54)

Der Regierungsentwurf sieht weitere Einschränkungen des Rechts auf Informationelle Selbstbestimmung und der Rechte aus der Datenschutz-Grundverordnung vor. Bereits das geltende Recht regelt in drei Dimensionen weitreichende Eingriffe in die Rechte der Betroffenen, die unions- und verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen. Die Auskunftsansprüche der Betroffenen sind durch die Vorschriften der §§ 32a – 32e AO scharf begrenzt, die Datenschutzaufsicht ist für alle Bundes- und Landesfinanzbehörden bei dem Bundesbeauftragten für den Datenschutz konzentriert, dessen ausreichend personelle Ausstattung für diese Aufgabe zu hinterfragen ist, und der gerichtliche Rechtsschutz wird bei der Finanzgerichtsbarkeit verortet, die auf Fragen des Datenschutzes und der Informationsfreiheit weniger fokussiert ist als die Verwaltungsgerichtsbarkeit.

Diesen Einschränkungen sollen nach dem Regierungsentwurf weitere Eingriffe hinzugefügt werden. Durch die vorgeschlagene Reformulierung des § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO soll Steuerpflichtigen allgemein das Recht genommen werden, in die Teile der über sie geführten Aktien Einsicht zu nehmen, die zwar ihre Person betreffen, aber nicht personenbezogene Rohdaten, sondern abgeleitete personenbezogene Daten enthalten. Das in der Regierungsbeurteilung vorgetragene Argument, diese Auskünfte wären insoweit problematisch, als die betreffenden verwaltungsinternen Aufbereitungen oftmals Informationen enthielten, deren Offenlegung die ordnungsgemäße Gefährdung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährden würde, überzeugt nicht, weil solche Auskünfte bereits in der geltenden Fassung des Rechts nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 32b Abs. 1 oder 2 AO nicht zu erteilen wären. Ein weitergehender Eingriff wäre nicht nur unverhältnismäßig und daher unionsrechtlich und, im verbleibenden nationalen Spielraum, auch verfassungsrechtlich zweifelhaft. Er untergräbt die Bestrebungen, in einem transparenten Steuervollzug zu einem der

Rechtsanwendungsgleichheit förderlichen Kooperationsverhältnis mit den Steuerpflichtigen zu gelangen, die alle jüngeren Reformen des Verfahrensrechts mitbegleitet haben.

Der Regelungsvorschlag des § 32i Abs. 2 Satz 2 AO überschreibt eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs über den Rechtsweg bei Auskunftsansprüchen, die auf das Informationsfreiheitsgesetzes gegründet werden.²⁵ Der gerichtliche Rechtsschutz sollte für alle Verfahren über datenschutz- und informationsfreiheitsrechtliche Streitgegenstände, entgegen dem bisher in § 32i AO eingeschlagenen Weg, bei den Verwaltungsgerichten konzentriert werden, damit diese auf den Rechtsgebieten des Datenschutz- und Informationsfreiheitsrechts eine Spezialkompetenz aufbauen können. Das schließt die im Schrifttum²⁶ vorgeschlagenen Anpassungen des Verfahrens und die vom Bundesrat vorgeschlagene Durchführung eines Vorverfahrens nach den Verfahrens- und Zuständigkeitsregeln des Einspruchsverfahrens (BR-Drucks. 503/20 (B), Ziff. 54) nicht notwendig aus.

C. Weitere Änderungsvorschläge in der Stellungnahme des Bundesrates vom 9. Oktober 2020 (BR-Drucks. 503/20)

I. Anhebung der Schwellenwerte für Geringwertige Wirtschaftsgüter (BR-Drucks. 503/20, Ziff. 3)

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, den Schwellenwert für geringwertige Wirtschaftsgüter anzuheben und die Regelung über den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG aufzuheben.

Im geltenden Recht können gem. § 6 Abs. 2 EStG die Anschaffungs- und Herstellungskosten für abnutzbare selbständig nutzungsfähige bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zum Wert von 800 Euro (netto) sofort abgezogen werden. Die Vorschrift des § 6 Abs. 2a erlaubt alternativ für diese Wirtschaftsgüter bis zum Wert von 1.000 Euro die Bildung eines Sammelpostens, der auf fünf Jahre abzuschreiben ist. Die praktische Bedeutung des Sammelpostens ist gesunken, nachdem mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in § 6 Abs. 2 EStG von 410 Euro auf 800 Euro angehoben worden ist. Die Sofortabschreibung ist attraktiver als die Einstellung eines Wirtschaftsguts in einen Sammelposten, der auf 5 Jahre abgeschrieben werden muss.

Die vorgeschlagene Regelung begünstigt Investitionen, sie führt aber auch zu Abweichungen zwischen dem steuerlichen Gewinn und dem handelsrechtlichen Gewinn, da nicht davon auszugehen ist, dass jede Anhebung der steuerlichen GWG-Grenze auch weiterhin in den handelsrechtlichen GoB rezipiert wird. Mitnahmeeffekte und Steuergestaltungen, die wiederum rechtspolitische Bedürfnisse nach Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen auslösen können, sind als Fernwirkung nicht auszuschließen, aber noch wohl vernachlässigbar.

Die vorgeschlagene Regelung begünstigt nicht nur Unternehmen, sondern auch die Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG gilt § 6 Abs. 2 EStG für die Ermittlung von Werbungskosten entsprechend. Da auch bei nicht Vorsteuerabzugsberechtigten Personen für den Schwellenwert der Nettobetrag maßgeblich ist, könnten damit die Anschaffungskosten für Arbeitsmittel bis 1.000 Euro zzgl. USt. im Jahr der

²⁵ BFH v. 16.6.2020, II B 65/19, juris.

²⁶ Loose, AO-StB, 2020, 320, 322.

Anschaffung sofort als Werbungskosten abgezogen werden. Damit dürften, bezogen auf ein Homeoffice, selbst höherwertige Laptops und PC-Anlagen umfasst sein.

Wichtiger als die vorgeschlagene Anhebung der Schwellenwerte erscheint aus steuersystematischer Sicht, die Einbeziehung immaterieller Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Nach der Rechtsprechung erfasst die Regelung des § 6 Abs. 2 EStG mit dem Merkmal „beweglich“ keine immateriellen Wirtschaftsgüter. Das bedeutet, dass die Anschaffungskosten eines betrieblich oder beruflich benutzten gedruckten Buches im Wert von 200 Euro sofort abzugsfähig sind, die Anschaffungskosten eines eBook jedoch nicht. Für kleine Software Apps hilft eine ältere Verwaltungspraxis, die noch aus einer Zeit stammt, in der Software auf Disketten ausgeliefert wurde. Trivialprogramme gelten danach als beweglich. Zu ihrer Definition vollzieht die Verwaltungspraxis den GWG-Schwellenwert nach.²⁷ Die Vorschrift des § 6 Abs. 2 EStG ist nicht mehr zeitgemäß. Der Gesetzgeber sollte das Merkmal „beweglich“ streichen und damit auch immaterielle Wirtschaftsgüter in ihren Anwendungsbereich einbeziehen.

II. Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Termingeschäften und wertlosen Kapitalforderungen gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG (BR-Drucks. 503/20 (B) Ziff. 10 Buchst. b)

Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf vor, die durch das Gesetz zur Einführung der Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, S. 2875) eingefügten Vorschriften des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG zu streichen. Sie sollten ab dem 1. Januar 2021 in Kraft treten.

Diese Vorschriften sind zunächst im weiteren Zusammenhang des Systems der Abgeltungssteuer zu sehen. Mit seiner Einführung hat der Gesetzgeber innerhalb der Einkommensteuer ein Sonderregime (Schedule) für Einkünfte aus Kapitalvermögen geschaffen. Es sieht einen besonderen, ermäßigten Steuertarif vor, dem ein Werbungskostenabzugsverbot und eine haltefristunabhängige Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus den in § 20 Abs. 2 EStG aufgezählten Finanzinstrumenten gegenübersteht. Mit der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen lässt sich eine Durchbrechung des Einkünfte dualismus verbinden, der das deutsche Einkommensteuerrecht seit 1925 prägt. Dies bedeutet im Bereich der Quelleneinkünfte insbesondere eine Aufweichung der traditionellen Trennung von nichtsteuerbarer Vermögens- und steuerbarer Ertragsebene.²⁸ War der Dualismus der Einkunftsarten mit der darin angelegten Steuerfreiheit von realisierten Wertgewinnen und Nichtberücksichtigung von realisierten Verlusten im privaten Erwerbsvermögen schon früher schwer mit dem Leistungsprinzip zu vereinbaren, war die Ausklammerung von Wertänderungen im Kapitalvermögen nicht mehr zu rechtfertigen, soweit sie über das System der Abgeltungssteuer in § 20 Abs. 2 EStG einbezogen wurden. Deshalb musste die Rechtsprechung zu dem Ergebnis kommen, dass auch der Forderungsausfall und der Ausfall von Finanzierungshilfen als Veräußerungsverlust im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen ist.²⁹ Problematisch an dieser Fortentwicklung des Rechts ist nun freilich, dass der Werbungskostenabzug nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 1 EStG pauschaliert und der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten auf Ertragsebene nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG versagt bleibt, während Verluste auf der Vermögensebene nach der in sich überzeugenden neuen Rechtsprechung berücksichtigt werden sollen. Diese Widersprüche schwächen das System und verdunkeln

²⁷ R 5.5 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 mit Fußnote: Anhebung auf 800 Euro.

²⁸ Zutreffend *Jachmann-Michel*, BB 2020, 727, 727 f.; BT-Drucks. 19/13436, S. 228 (Stellungnahme BR).

²⁹ BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFHE 259, 535; BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BFHE 265, 531.

Grundentscheidungen, an denen eine folgerichtige Ausgestaltung des Gesetzes gemessen werden könnte,³⁰ geben aber dem Gesetzgeber neue Gestaltungsspielräume und weisen auf rechtspolitischen Handlungsbedarf hin.

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen im Grundsatz einer besonderen Einkünfteermittlungssystematik und einem besonderen Steuersatz. Deshalb dürfen Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich nicht bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Dies gewährleistet die Vorschrift des § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG. Nach überzeugender Ansicht begegnet sie keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln, sondern ist als ein geeigneter, erforderlicher und zumutbarer Weg gerechtfertigt, um eine folgerichtige Ausgestaltung des Systems der Abgeltungssteuer mit seinem Sondertarif zu gewährleisten.³¹

Anders als interperiodische Verlustabzugsbeschränkungen bilden horizontale und vertikale Verlustausgleichsbeschränkungen aber grundsätzlich einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen regeln die Vorschriften in § 20 Abs. 6 Sätze 4 – 7 weitere rechtfertigungsbedürftige Verlustverrechnungsbeschränkungen. Gem. § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG dürfen Verluste aus der Veräußerung von Aktien nicht mit Erträgen aus anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieser Vorschrift ist umstritten. Ein Teil des Schrifttums hält sie für verfassungswidrig. Sie lasse sich nicht folgerichtig aus der Grundentscheidung des Gesetzgebers zur einheitlichen Besteuerung von Kapitaleinkünften ableiten.³²

Im Gesetzgebungsverfahren ist diese Verlustausgleichsbeschränkung für Aktien mit dem Ziel der Verhinderung von durch Spekulationsgeschäfte bedingten abstrakt drohenden qualifizierten Haushaltsrisiken begründet worden. Diese Haushaltsrisiken sind beschrieben und auch die verfassungs- und unionsrechtliche Verantwortung des Steuergesetzgebers für einen, den verfassungs- und unionsrechtlichen Haushaltsvorgaben entsprechenden Haushalt skizziert worden. In derselben Gesetzesbegründung zu § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG ist darüber hinaus ein Lenkungsziel sichtbar. Durch die Verlustausgleichsbeschränkung sollen den Aktienganlegern Anreize genommen werden, ihre Aktien spekulativ bei fallenden Kursen zu verkaufen und dadurch Verluste zu generieren.³³ Im Gesetzgebungsverfahren ist zudem begründet worden, warum die besondere Verlustausgleichsbegrenzung auf Aktien begrenzt ist. Dort sind die höchsten Volumenrisiken bei privaten Anlegern verortet worden.³⁴

Die verfassungsrechtlichen Zweifel im Schrifttum zu § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG lassen sich mit den Argumenten des Gesetzgebers nicht vollständig ausräumen. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften blieben auch ohne Geltung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar. Dadurch erscheint das Haushaltsrisiko

³⁰ Zur Bedeutung des Folgerichtigkeitsgebots im Kontext des § 20 Abs. 2 und 6 EStG: *Drüen*, Ubg 2020, 241, 245 ff.

³¹ *Buge*, in HHR, EStG, § 20 Rn. 8; *Jachmann-Michel*, in Lademann, EStG, § 20 Rn. 111; *Ratschow*, in Blümich, § 20 Rn. 26; *Schmidt*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 20 Rn. 273; FG Baden-Württemberg v. 31.1.2018, 12 K 2623/16, EFG 2019, 1295, nrkr., Az. BFH VIII R 35/18; kritisch *Jochum*, in KSM, § 20 Rn. H 38 mit Überlegungen zu alternativen Verlustausgleichsmöglichkeiten in Rn. H 41 ff.; *Geurts*, in Bordewin/Brandt, § 20 Rn. 771.

³² *Bleschik*, in Kirchhof, § 20 Rn. 177; *Buge*, in HHR, EStG, § 20 Rn. 8; *Jachmann-Michel*, in Lademann, EStG, § 20 Rn. 112; *Jachmann-Michel*, BB 2020, 727; *Jochum*, in KSM, § 20 Rn. A 169 und H 68; *Schmidt*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 20 Rn. 274.

³³ BT-Drucks. 16/5491, S. 19.

³⁴ BT-Drucks. 16/5491, S. 19.

eingrenzbare auf das Gesamtaufkommen der Ertragsteuern auf Einkünfte aus Kapitaleinkommen. Grundsätzlich ist aber nicht ausgeschlossen, dass Haushaltsrisiken in dem vom Gesetzgeber skizzierten Umfang einen Rechtfertigungsgrund auch für Verlustausgleichsbeschränkungen bilden können. Der Verweis auf dieses Argument lässt sich nicht als Hinweis auf einen bloßen Fiskalzweck reduzieren, sondern reflektiert das Erfordernis der Planbarkeit des Haushalts, dem das Bundesverfassungsgericht in anderen Zusammenhängen, etwa bei der Anordnung oder Prüfung rückwirkender Maßnahmen Raum gegeben hat.³⁵

Die Argumente, die für und wider die Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG vorgetragen worden sind, lassen sich auf die Vorschriften des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG übertragen. Diese Vorschriften begrenzen die Verlustverrechnung bei Termingeschäften und aus der Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung betragsmäßig zunächst auf 10.000 Euro und erlauben darüber hinaus wiederum nur eine Binnenverrechnung in eigenen Verlustverrechnungskreisen. Die Vorschrift des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG ist im Gesetzgebungsverfahren mit dem Ziel verbunden worden, das Investitionsvolumen und die daraus für Anleger entstehenden Verlustrisiken aus diesen spekulativen Anlagen zu begrenzen.³⁶ Rechtspolitisch ist diese Form des Privatanlegerschutzes im Steuerrecht kritisch zu sehen und sie wirft die offen zu formulierende Frage auf, ob und wie der Schutz des Steuerpflichtigen vor Verlusten ein legitimer Lenkungsziel sein kann. Das ist ungeklärt und schränkt den Gesetzgeber daher nicht ein.

Nicht mit diesem Lenkungsziel ist die Verlustausgleichsbegrenzung des § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG im Gesetzgebungsverfahren gerechtfertigt worden.³⁷ Sie regelt ebenfalls eine Form der Mindestbesteuerung in einem eigenen Verlustverrechnungskreis. Durch den verrechenbaren Betrag von 10.000 Euro würde Kleinanlegern typischerweise die steuerliche Berücksichtigung der Verluste sofort gewährt. Anleger mit höheren Vermögenswerten erzielen typischerweise auch in größerem Umfang laufende Erträge und seien durch den für Kapitaleinkünfte einschlägigen Steuersatz von 25 % begünstigt. Eine Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten für diese Anlegergruppe sei vor diesem Hintergrund gerechtfertigt.³⁸ Diese Rechtfertigung kann für sich alleine nicht überzeugen. Der ermäßigte Steuersatz gilt gleichermaßen für kleine und große Anleger, selbst wenn nicht übersehen werden sollte, dass nicht alle Einkommensgruppen gleichermaßen von dem ermäßigten Steuersatz profitieren und möglicherweise Kleinanleger eher in den unteren Steuerprogressionsgruppen zu finden sind. Etwas überzeugender ist im Schrifttum zur Rechtfertigung der Vorschrift vorgetragen worden, der Gesetzgeber sei frei darin, Verluste beim Wertloswerden bestimmter Finanzanlagen unberücksichtigt zu lassen und deshalb stehe es ihm auch frei, die Verluste hieraus zwar anzuerkennen, sie aber nicht sofort in voller Höhe wirksam werden zu lassen.³⁹ Deshalb sei die Vorschrift nicht verfassungswidrig.⁴⁰ Die Gegenansicht hält die Vorschrift, wie die länger bestehende Regelung des Abs. 6 Satz 4 für verfassungswidrig.⁴¹ Zur Rechtfertigung könnte zum einen wiederum ein Lenkungsziel herangezogen werden, riskante Anlagen durch ihre steuerlich nur beschränkte Berücksichtigung unattraktiver auszugestalten. Dabei stellt sich wieder die Frage, ob dies ein legitimes Lenkungsziel sein kann. Es könnte auch darauf

³⁵ BVerfG v. 25.9.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 unter C. III. 3. b) aa).

³⁶ BT-Drucks. 19/15876, S. 61.

³⁷ BT-Drucks. 19/15876, S. 61.

³⁸ BT-Drucks. 19/15876, S. 61.

³⁹ Ratschow, in Blümich, § 20 Rn. 468b.

⁴⁰ Ratschow, in Blümich, § 20 Rn. 468 b.

⁴¹ Bleschik, in Kirchhof, § 20 Rn. 177b; Geurts, in Bordewin/Brandt, § 20 Rn. 773; Schmidt, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 20 Rn. 278.

verwiesen werden, dass die Kapitaleinkommensbesteuerung nach wie vor höchst lückenhaft ausgestaltet ist. Wenn es dem Gesetzgeber, ohne Verletzung des Folgerichtigkeitsgebots freistehe, bestimmte Einkünfte nicht zu erfassen, sollte es ihm auch möglich sein, deren Erfassung auszugestalten und besonders verlustträchtige Geschäfte nur vorsichtig einzubeziehen. Mit diesem Argument lassen sich aber nicht auf der einen Seite Einkünfte mit ihren Gewinnen einbeziehen und zugleich ohne Rechtfertigung Verlusten aus denselben Einkunftsquellen der Abzug versagen.

Ein neues Rechtfertigungsargument könnte aber im Widerspruch zwischen dem Werbungskostenabzugsverbot auf der Ertragsebene und dem Verlustberücksichtigungsgebot auf der Vermögensebene entstanden sein. Es führt zu Zuordnungsproblemen, für die der Gesetzgeber Zwischenlösungen suchen kann. Ob darin eine Rechtfertigung für Verlustausgleichsbeschränkungen, wie die der § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG liegen kann, hat die Rechtsprechung noch nicht entschieden.

Der Bundesrat hat die neuen Vorschriften nicht nur wegen der verfassungsrechtlichen Zweifel, sondern auch wegen ihrer praktischen Wirkungen kritisiert. Diese Kritik ist insofern berechtigt, als die Vorschriften die Komplexität der Kapitaleinkommensbesteuerung erhöhen und Verlustverrechnungskreise zu zusätzlichem Deklarations- und Verifikationsaufwand führen.⁴² Auf die damit verbundenen Schwierigkeiten ist im Schrifttum zutreffend hingewiesen worden.⁴³ Eine Streichung dieser Vorschriften dürfte die Mehrzahl der aufgezählten Herausforderungen aber nicht lösen. Denn die Möglichkeit der Verlustberücksichtigung besteht auch ohne diese Vorschriften und auch ohne diese Vorschriften werden Steuerpflichtige die Verluste deklarieren und es werden Rechtsunsicherheiten darüber bestehen, welche Finanzinstrumente mit einem abziehbaren Verlust im Vermögensstamm und welche Finanzinstrumente mit einem nicht abziehbaren Werbungskostenabzug in der Ertragssphäre zu verbinden sind. Die Vorschriften des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG dürften hier zunächst den Ansturm und damit auch den Arbeitsaufwand in den Finanzbehörden dämpfen. Der Gesetzgeber wird unabhängig von der Fortführung dieser Vorschriften vor der Aufgabe stehen, das System der Kapitaleinkommensbesteuerung und der Abgeltungssteuer zu überdenken.

III. Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung (BR-Drs. 503/20 (B) Ziff. 17)

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2020 darum gebeten, zu prüfen, ob die Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung oder im eigenen oder gemieteten Haus angesichts neuer Arbeitsformen künftig sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach neu geregelt werden sollte.

Im geltenden Recht wird der Abzug von betrieblich oder beruflich veranlassten Betriebsausgaben und Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten seiner Ausstattung gem. §§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1; 9 Abs. 5 EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Eine Ausnahme von diesem Abzugsverbot regeln § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 und Satz 3 Halbsatz 3 EStG. Steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung ist der Abzug bis zu 1.250 Euro zulässig, bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen

⁴² BR-Drucks. 503/20 (B), S. 20.

⁴³ *Dahm/Hoffmann*, DStR 2020, 81; *Jachmann-Michel*, BB 2020, 727, 729 ff.; *Weiss*, EStB 2020, 64.

Betätigung ist der Abzug unbegrenzt möglich. Soweit der Abzug zulässig ist, regelt § 4 Abs. 7 EStG besondere Aufzeichnungspflichten.

Die Vorschrift ist im JStG 1996 eingeführt und in der Vergangenheit mehrfach geändert worden, zuletzt durch das JStG 2010. Teile des Schrifttums halten die geltende Fassung wegen des weitreichenden Eingriffs in das objektive Nettoprinzip für verfassungswidrig.⁴⁴ Gemessen an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur vorangegangenen Regelung im StÄndG 2007⁴⁵ ist sie mit dem Grundgesetz vereinbar.⁴⁶

Der Bundesfinanzhof hat den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers in einer Entscheidung des Großen Senats definiert.⁴⁷ Die Verwaltungspraxis hat sich dieser Definition angeschlossen. Danach ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der in die häusliche Sphäre eingebunden ist, vorwiegend der Durchführung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient, für den sich die betriebliche oder berufliche Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lässt und der zur Einkünfteerzielung genutzt wird.

Das Abzugsverbot erfasst nur die Kosten des Raumes und seiner Ausstattung, nicht die Kosten der Arbeitsmittel. Im geltenden Recht sind daher die Kosten dieser Arbeitsmittel unbegrenzt abzugsfähig. Dazu zählen etwa die Aufwendungen für den Schreibtisch, Schreibtischlampen, Bürostuhl, Bücherregale, die PC-Anlage und beruflich genutzte Kommunikationsgeräte.⁴⁸ Bei diesen Arbeitsmitteln führt auch eine private Mitnutzung zu keinem vollständigen Abzugsverbot, sondern nur zu einem Aufteilungsgebot.

In der Praxis führt vor allem das Erfordernis der vorwiegend beruflichen Nutzung eines abgeschlossenen⁴⁹ Raumes dazu, dass Aufwendungen für häusliche „Arbeitsecken“ (plastisch: Arbeitszimmer mit Kinderspielecke)⁵⁰ nicht abgezogen werden können. Die private Mitnutzung führt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu einem vollständigen Abzugsverbot. Bezogen auf das häusliche Arbeitszimmer ist damit die frühere Rechtsprechung, nach der aus § 12 Nr. 1 EStG ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbote bei gemischter Veranlassung abzuleiten war, noch nicht aufgegeben.⁵¹

Grundsätzlich sind typisierende Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen bezogen auf häusliche Arbeitszimmer rechtfertigungsfähig, weil jede Nachprüfung der tatsächlichen Verwendung eines in die häusliche Sphäre eingebundenen Raumes einen Eingriff in die Privatsphäre und einen erheblichen Deklarations- und Verifikationsaufwand bedeutet. Es ist auch verfassungsrechtlich zweifelhaft, ob sich eine Differenzierung zwischen Raum, Arbeitsecke und Arbeitszimmer mit Spielecke mit Unterschieden im Deklarations- und Verifikationsaufwand rechtfertigen lässt.⁵² Der Gesetzgeber wäre aber jedenfalls frei darin, das bestehende Abzugsverbot zurückzunehmen, indem er die Arbeitsecke und Arbeitszimmer mit Spielecke einbezieht, etwa, minimalinvasiv, in dem er in § 4 Abs. 1 Nr. 6b EStG das Wort „Arbeitszimmer“ durch „Arbeitsplatz“ ersetzt. Das sollte genügen, um die Rechtsprechung zu

⁴⁴ Meyer in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG § 4 Rn. 2776.3.

⁴⁵ BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 281 ff;

⁴⁶ Paul, in HHR, EStG, § 4 Rn. 1490; Spilker, in KSM, EStG, § 4 Rn. Lb8; Wied in Blümich, EStG, § 4 Rn. 836.

⁴⁷ BFH v. 27.7.2015, GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265.

⁴⁸ Bode in Kirchhof, EStG, § 4 Rn. 217; Meyer in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG § 4 Rn. 2776.3; Paul, in HHR, EStG, § 4 Rn. 1520.

⁴⁹ Dazu Spilker, in KSM, EStG, § 4 Rn. Lb33.

⁵⁰ Spilker, in KSM, EStG, § 4 Rn. Lb33.

⁵¹ Übersicht bei Paul, in HHR, EStG, § 4 Rn. 1525.

⁵² Zutreffend Spilker, in KSM, EStG, § 4 Rn. Lb67.

veranlassen, das fortgeführte Aufteilungs- und Abzugsverbot aufzugeben. Der Gesetzgeber könnte aber auch einen gesonderten Pauschbetrag für Arbeitsecken und Arbeitszimmer mit Spielecke vorsehen, mit dem die berufliche Mitnutzung privater Räume berücksichtigt wird. Das erscheint auch aus den folgenden Gründen vorzugswürdig.

Da Arbeitsmittel unabhängig von der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 1 Nr. 6b EStG abzugsfähig sind, kann sich eine Reform der steuerlichen Berücksichtigung der Kosten des Homeoffice nur auf die eigentlichen Raumkosten beziehen. Dazu zählen die anteilige Miete oder Abschreibungen, Nebenkosten, wie Heizung und Strom, sowie die Kosten der Ausstattung, wie zum Beispiel Deckenlampen, Fenstervorhänge und Gardinen. Diese Kosten für „Arbeitsecken“ anteilig zu ermitteln, dürfte in der Masse der Fälle sowohl bei der Deklaration durch den Steuerpflichtigen als auch bei Verifikation durch die Finanzverwaltung mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden sein. Das spricht für einen Pauschbetrag, der wenn er rechtspolitisch mit dem Wegfall von betrieblich oder beruflich veranlassten Fahrtkosten gerechtfertigt werden soll, innerhalb der pauschalierungsfähigen Werbungskosten, nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag gewährt werden müsste.

Bei Reformüberlegungen zur allgemeinen steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist zusätzlich zu bedenken, dass sie im Rahmen der Gewinnerinkunftsarten bei Eigentümern dazu führt, dass ein Anteil einer privaten Eigentumswohnung oder ein Anteil an einem privaten Wohnhaus steuerlich verstrickt wird. Das führt bei Aufgabe der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, häufig Jahrzehnte nach der Begründung des Arbeitszimmers, zu einem Aufgabegewinn, der Deklarations-, Verifikations- und selten eingeplante Steuerzahllast auslöst. Fernwirkungen können häusliche Arbeitszimmer auch im Kontext grenzüberschreitender Sachverhalte und im Kontext der Betriebsaufspaltung entfalten. Der Gesetzgeber sollte dies bedenken, bevor er zusätzliche Anreize setzt, häusliche Arbeitszimmer in die betriebliche oder berufliche Sphäre einzubeziehen. Die vorgeschlagene Lösung eines Pauschbetrags hätte diese nachteiligen Folgen nicht.
