

Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

**Schriftliche Stellungnahme
für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 7. November 2022**

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022)“
(BT-Drucksache 20/3879)**

und

**der Stellungnahme des Bundesrates
(BR-Drucks. 457/22 [Beschluss]) vom 28. Oktober 2022**

Inhaltsübersicht

A.	Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein JStG 2022	3
B.	Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung	5
I.	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Art. 1 Nr. 2, Nr. 14 Buchst. b RegE-JStG 2022; BR-Drucks. 457/22 (B), Ziff. 2)	5
1.	Verfassungsrechtliche Einordnung und Alternativoptionen	5
2.	Arbeitszimmerpauschale: Vereinfachung aber kein Gleichheitsgewinn	6
3.	Homeofficepauschale: Gleichheitsausgleich für homeofficetaugliche Berufe	7
4.	Bewertung	8
II.	Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht für die sog. Registerfälle (Art. 1 Nr. 12, Nr. 14 Buchst. c RegE-JStG 2022)	8
1.	Ausgangslage	8
2.	Registeranknüpfung im geltenden Recht	10
3.	Regelungsvorschlag im RegE-JStG 2022	12
4.	Bewertung	13
III.	Anpassung der Gebäude-AfA (Art. 4 Nr. 2 und 13 Buchst. c RegE-JStG 2022, BR-Drucks. 457/22 (B), Ziff. 12)	13
1.	Ausgangslage	13
2.	Bewertung des Regelungsvorschlags	14
a)	Rechtfertigung der Typisierung einer kürzeren Nutzungsdauer	14
b)	Verhältnis zur Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne	14
c)	Streichung der Nachweismöglichkeit einer kürzeren Nutzungsdauer	14
IV.	Anpassung des Ausbildungsfreibetrags (Art. 4 Nr. 6 RegE-JStG 2022)	15
1.	Ausgangslage und Maßstababildung	15
2.	Bewertung des Regelungsvorschlags	16
3.	Berücksichtigung der Unterhaltsleistung der Eltern, der Leistungsfähigkeit des Kindes und Sozialausgleich	16
4.	Fehlende Übertragbarkeit der Kinderfreibeträge bei unverheirateten Eltern	17
V.	Anpassung des Ertrag- und Sachwertverfahrens zur Bewertung bebauter Grundstücke (Art. 12 RegE-JStG 2022)	17

A. Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein JStG 2022

Der Gesetzentwurf führt in der bewährten Klammer eines Jahressteuergesetzes thematisch voneinander unabhängige Änderungsvorschläge für das Bewertungs-, Ertrags-, Umsatzsteuer- und Verfahrensrecht zusammen. Die Bundesregierung hebt im Entwurf einleitend 16 Maßnahmen besonders hervor:

- Schaffung einer Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer
- Modernisierung des Abzugs von Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung
- Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen
- Erweiterung der Beratungsbefugnis von Lohnsteuerhilfevereinen im Zusammenhang mit steuerbefreiten Photovoltaikanlagen
- Weitgehende Abschaffung der Registerfälle für die Zukunft und rückwirkende Abschaffung der Registerfälle für Drittlizenzen
- Aufhebung der Begrenzung des Spitzensteuersatzes auf 42 Prozent für die Gewinneinkünfte des Jahres 2007 zur Umsetzung der Vorgaben des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 8. Dezember 2021
- Anhebung des linearen AfA-Satzes (AfA: Absetzung für Abnutzung) für die Abschreibung von Wohngebäuden auf 3 Prozent
- Vollständiger Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen ab 2023
- Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags
- Anhebung des Ausbildungsfreibetrags
- Steuerfreistellung des Grundrentenzuschlags
- Verfahrensverbesserungen bei der Riesterförderung
- Anpassung der Vorschriften der Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes an die Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14. Juli 2021
- Umsatzsteuer-Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen
- Schaffung einer nationalen Vorschrift zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister
- Umsetzung der Verpflichtung zur elektronischen Bereitstellung über Verwaltungsportale nach dem Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen (Onlinezugangsgesetz - OZG)

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 28. Oktober 2022 (Drucks. 457/22) eine Reihe weiterer Änderungsvorschläge eingebracht, darunter

- eine spezialgesetzliche Regelung des Wesentlichkeitsgrundsatzes für Rechnungsabgrenzungsposten im Bilanzsteuerrecht
- die Ergänzung einer speziellen Missbrauchsvermeidungsnorm bei Umstrukturieren von Personengesellschaften
- eine Erweiterung der Datenfelder in der ELSTAM-Datenbank
- eine Erhöhung der Wertgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) und ein Wegfall der Regelung über die Poolabschreibung

- eine Anpassung von Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes an das Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetz (KöMoG) zur Missbrauchsvermeidung und weitere Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung
- eine Fortsetzung der Maßnahmen zur Förderung von kleinen Photovoltaikanlagen im Gemeinnützigkeitsrecht durch Anpassung der Schwellenwertermittlung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.

Trotz der Vielzahl der Einzelmaßnahmen enthält der Entwurf keine gravierenden Eingriffe in das bestehende System des Bewertungs-, Ertrags-, Umsatzsteuer- und Verfahrensrechts. Die Maßnahmen können jeweils einzeln bewertet werden. Im Folgenden wird nur auf eine Auswahl unter den Änderungsvorschlägen eingegangen.

B. Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung

I. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Art. 1 Nr. 2, Nr. 14 Buchst. b RegE-JStG 2022; BR-Drucks. 457/22 (B), Ziff. 2)

1. Verfassungsrechtliche Einordnung und Alternativoptionen

Der Bundesrat hatte bereits in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2020 (BR-Drucks. 503/20 (B), Ziff. 17) 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. Zu diesem Vorschlag ist in der öffentlichen Anhörung zum JStG 2020 bereits Stellung genommen und dort auch die verfassungsrechtliche Kritik im Schrifttum an der jetzigen Vorschrift aufgezeigt worden¹.

Grundsätzlich sind die im geltenden Recht vorgesehenen typisierenden 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.

Problematisch ist aber die bestehende Differenzierung zwischen Raum, Arbeitsecke und Arbeitszimmer mit Spielecke. Die private Mitnutzung eines als Arbeitszimmer genutzten Raumes (bereits durch die Einrichtung einer Spielecke) führt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis im geltenden Recht 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 aufgegeben². Diese Differenzierung zwischen Arbeitsplatz und Arbeitszimmer lässt sich schwer allein mit Unterschieden im Deklarations- und Verifikationsaufwand rechtfertigen³.

Dem Gesetzgeber stünden zwei Optionen offen, dem Problem dieser Differenzierung zu begegnen. Er könnte zum einen das bestehende Abzugsverbot zurückzunehmen, indem er die Arbeitsecke und das Arbeitszimmer mit Spielecke einbezieht, etwa, minimalinvasiv, indem er in § 4 Abs. 1 Nr. 6b EStG das Wort „Arbeitszimmer“ durch „Arbeitsplatz“ ersetzt. Bleiben würde aber der mit der Feststellung der diesem Arbeitsplatz zuordenbaren Kosten verbundene Deklarations- und Verwaltungsaufwand.

Alternativ kann er einen Pauschbetrag vorsehen, der auch für Arbeitsecken und Arbeitszimmer mit Spielecke gilt und mit dem auch die berufliche Mitnutzung privater Räume einbezogen werden kann. Bei der Bemessung dieses Pauschbetrags wäre an der Raumbezogenheit festzuhalten. Arbeitsmittel gehören auch bisher nicht zu den Kosten des Arbeitsplatzes. Sie sind unabhängig von der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 1 Nr. 6b EStG abzugsfähig und müssten durch den Pauschbetrag nicht abgedeckt werden.

Eine Reform der steuerlichen Berücksichtigung der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers muss sich daher nur auf die eigentlichen Raumkosten beziehen. Dazu zählen die anteilige

¹ *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, unter C. III.

² Übersicht bei *Paul*, in HHR, EStG, § 4 Rn. 1525.

³ Zutreffend *Spilker*, in KSM, EStG, § 4 Rn. Lb67.

Miete oder Abschreibungen, Nebenkosten, wie Heizung und Strom, sowie die Kosten der Ausstattung, wie zum Beispiel Deckenlampen, Fenstervorhänge und Gardinen.

Bei der Typisierung dieser Kosten kann der Gesetzgeber nicht nur eine flächenmäßige, sondern auch eine zeitanteilige Typisierung vornehmen. Bei einem Pauschbetrag, der nur die Fälle erfasst, in denen zwar kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, aber das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet, stellt auch dieser Pauschbetrag sowohl eine raumanteilige als auch eine zeitanteilige Typisierung dar. Dem Gesetzgeber kommt hier ein breiter Typisierungsspielraum zu.

2. Arbeitszimmerpauschale: Vereinfachung aber kein Gleichheitsgewinn

Der Gesetzgebungsvorschlag der Bundesregierung geht, wie das geltende Recht, von einem Stufenverhältnis der Bedarfs- und Nutzungsintensität eines häuslichen Arbeitszimmers aus. Es bleibt auf der ersten Stufe beim Grundsatz des vollständigen Abzugsverbots (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG-RegE-JStG2022). Auf der zweiten Stufe wird für die Fälle, in denen für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz (als ein häusliches Arbeitszimmer) zur Verfügung steht, eine erste Ausnahme geregelt. Die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung sollen in diesem Fall pauschal mit dem Betrag von 1.250 Euro als Jahrespauschale abgezogen werden.

Nach der Regierungsbegründung soll mit dem neugefassten Wortlaut der Vorschrift der bisherige Höchstbetrag in einen Pauschbetrag umgewandelt werden und zum Ausdruck kommen, dass dieser Pauschbetrag raumbezogen und nicht personenbezogen gewährt werden soll (BT-Drucks. 20/3879, S. 79). In der vom Bundesrat angeregten Formulierungsalternative (BR-Drucks. 457/22, S. 2) kommt dieses Regelungsziel durch den Klammerzusatz "Arbeitszimmerpauschale" deutlicher zum Ausdruck. Weder aus dem Wortlaut der Formulierung des Regierungsentwurfs noch aus dem Zweck der Regelung ergibt sich die Raumbezogenheit zwingend. Versteht man den Pauschbetrag als Typisierung der Aufwendungen und der zeitanteiligen Nutzung, wäre eine mehrfache Inanspruchnahme des Pauschbetrags für den selben Raum durch verschiedene Steuerpflichtige in verschiedenen Zeitanteilen nicht widersprüchlich zur Regelungsintention.

Der Wortlaut des Regierungsentwurfs birgt noch in einem weiteren Punkt das Risiko einer Missinterpretation. Der Begründung des Regierungsentwurfs nach soll mit der Formel "Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung" verhindert werden, dass ein einzelner Steuerpflichtiger die Arbeitszimmerpauschale mehrfach in Anspruch nimmt. Die Formulierung kann aber auch so missverstanden werden, dass nicht nur die unmittelbaren Kosten des Arbeitszimmers, sondern auch die Kosten der damit verbundenen Arbeitsmittel abgegolten sein sollen.

Das Problem der gemischten Nutzung eines Zimmers, das der Arbeitsecke im auch privat genutzten Raum und das des Arbeitszimmers mit Spielecke löst weder der Regierungsvorschlag der Bundesregierung noch der des Bundesrates. Da wegen der gestiegenen Miet- und Energiekosten der Höchstbetrag des geltenden Rechts in der weit überwiegenden Mehrheit der Fälle ohnehin ausgeschöpft werden dürfte, erschöpft sich der Regelungsgewinn der Reform damit weitgehend in einer Entlastung in der Deklaration und Verifikation der Aufwendungen der Höhe nach.

Auch nach der Neuregelung führt die "Spielecke" und jede andere private Nutzung im Arbeitszimmer zur vollständigen Versagung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs selbst dann, wenn kein anderer Arbeitsplatz vorhanden ist. Unverändert muss das

Bestehen einer "Spielecke" und jede andere private Mitnutzung deklariert und deren Nichtbestehen durch die Finanzbehörden verifiziert werden.

Ebenso unverändert bleibt nach dem Vorschlag die Rechtslage für diejenigen Steuerpflichtigen, denen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und bei denen das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit bildet. Sie können weiter anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abziehen.

3. Homeofficepauschale: Gleichheitsausgleich nur homeofficetaugliche Berufe

Einen Übergang von der Arbeitszimmer- zur Arbeitsplatzbetrachtung sucht der Regierungsentwurf erst in der Homeofficepauschale. Nur diese wird unabhängig von den Möglichkeiten gewährt, in der privaten Wohnung ein Zimmer ausschließlich als Arbeitsplatz einrichten zu können. Mit einem jährlichen Höchstbetrag von 1.000 € reicht die Homeofficepauschale nahe an die Arbeitszimmerpauschale heran und erscheint zur Deckung raum- und zeitanteiliger Miet- und Energiekosten plausibel. Als Tagespauschale kann sie zwar gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG-RegE-JStG2022 nur für die Tage in Anspruch genommen werden, an denen die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht worden ist. Wenn jedoch, wie für die Arbeitszimmerpauschale, die Voraussetzung erfüllt ist, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist der Abzug der Tagespauschale auch dann möglich, wenn die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht worden ist.

Die Rechtsprechung legt an das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes grundsätzlich strenge Maßstäbe an⁴. Einen anderen Arbeitsplatz können bereits Desksharing-Angebote des Arbeitgebers bilden. Ausreichend ist ein zumutbarer nutzbarer Arbeitsplatz beim Arbeitgeber⁵. Wollte der Gesetzgeber hier einen anderen Maßstab anlegen, müsste er dies gesetzlich regeln.

Eine großzügigere Verwaltungspraxis für die Berufsgruppe der Lehrerinnen und Lehrer⁶ lässt sich nicht verallgemeinern⁷. In dieser Berufsgruppe wird in der Verwaltungspraxis das Merkmal des fehlenden anderen Arbeitsplatzes allerdings regelmäßig anerkannt⁸.

Damit eignet sich diese Fallgruppe auch zur Veranschaulichung der unterschiedlichen Rechtsfolgen von Arbeitszimmer- und Homeofficepauschale. Sie ergeben sich aus der unterschiedlichen raum- und personenbezogenheit der beiden Vorschriften. Im Unterschied zur Arbeitszimmerpauschale wird die Homeofficepauschale *personenbezogen* gewährt und wirkt bei den Personen, denen dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, effektiv regelmäßig als Jahrespauschale. Ein Lehrerpaaar könnte für die gemeinsame Wohnung also 2 x 1.000 Euro Homeofficepauschale geltend machen, unabhängig davon, ob ein separates Arbeitszimmer eingerichtet ist oder nicht. Wenn ein Arbeitszimmer eingerichtet ist, könnte ein Partner die Arbeitszimmerpauschale und der andere die Homeofficepauschale geltend machen. Daraus würde sich ein zusätzlicher Werbungskostenabzug in geringer Höhe von 250 Euro ergeben.

Dieser geringe Unterschied führt mit dem Änderungsantrag des Bundesrates, die Arbeitszimmerpauschale nur pro rata temporis zu gewähren, zu der Frage, ob Arbeitszimmer- und Ho-

⁴ BFH v. 7.8.2003 - VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78; BFH v. 7.8.2003 - VI R 162/00, BStBl. II 2004, 83.

⁵ HHR, § 4 EStG Rn. 1555 mwN.

⁶ BMF v. 6.10.2017, BStBl. I 2017, 1320, Tz. 17.

⁷ Tiedtke/Beck, FR 2004, 801, 807.

⁸ Kritisch dazu HHR, § 4 EStG Rn. 1555.

meofficepauschale nicht zu einer personenbezogenen Arbeitsplatzpauschale zusammengeführt werden sollten.

4. Bewertung

Die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG-RegE-JStG2022 vorgeschlagene Arbeitszimmerpauschale kann die bestehende verfassungsrechtliche Kritik der bereits im geltenden Recht angelegten Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsbeschränkung für Kosten des häuslichen Arbeitsplatzes nicht auflösen. Sie bringt eine leichte Verwaltungsvereinfachung hält aber an der Arbeitszimmerbetrachtung und an der Diskriminierung der Arbeitsecken in auch privat genutzten Räumen und der Arbeitszimmer mit Spielecken fest. Die Arbeitszimmerpauschale bleibt weiter nur für solche Steuerpflichtige relevant, deren Wohnsituation die Einrichtung eines reinen Arbeitszimmers erlaubt. Die Finanzbehörden müssten weiter prüfen, ob diese Anforderung eingehalten wird. Angesichts steigender Energiepreise nimmt die Regelung vermutlich nur die faktische Entwicklung des geltenden Höchstbetrags zu einer Pauschale vorweg.

Wesentlich positiver fällt die Bewertung der weiterentwickelten Homeofficepauschale in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG-RegE-JStG2022 aus. Für den Personenkreis, dem kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann sie die Arbeitszimmerpauschale ersetzen. Sie erfordert kein reines Arbeitszimmer und kann daher unabhängig von der Wohnsituation in Anspruch genommen werden. Vor allem erfordert sie weder eine Deklaration noch eine Verifikation der persönlichen Verhältnisse in der Wohnung des Steuerpflichtigen.

Der Gesetzgeber könnte daher erwägen, die Homeofficepauschale ganz an die Stelle der Arbeitszimmerpauschale treten zu lassen. Angesichts der schon bestehenden Kombinationsmöglichkeiten von Arbeitszimmer- und Homeofficepauschale bei Haushalten mit mehreren Erwerbstätigen würden sich die Haushaltsauswirkungen möglicherweise in Grenzen halten. Konkret wäre zu erwägen, den Regelungsvorschlag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG-RegE-JStG2022 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG-RegE-JStG2022 zu integrieren und den Höchstbetrag der Homeofficepauschale auf 1.250 Euro jährlich (= 250 Arbeitstage zu 5 Euro) anzuheben.

Damit würde noch ein weiteres Problem gelöst und es würde eine weitere Vereinfachung bewirkt: Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer führt im Rahmen der Gewinneinkunftsarten bei Eigentümern dazu, 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 eingelebte Steuerzahllast auslöst. Fernwirkungen können häusliche Arbeitszimmer auch im Kontext grenzüberschreitender Sachverhalte und im Kontext der Betriebsaufspaltung entfalten. Eine reine Homeofficepauschale hätte diese nachteiligen Folgen nicht.

II. Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht für die sog. Registerfälle (Art. 1 Nr. 12, Nr. 14 Buchst. c RegE-JStG 2022)

1. Ausgangslage

Die Vorschriften des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG regeln für ausländische Unternehmen die Voraussetzungen ihrer inländischen Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht. Sie definieren den

inlandsbezogenen Ausschnitt der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die zu einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland führen können.

Gewerbliche Einkünfte, die nicht in den abschließenden Katalog der inländischen Einkünfte einbezogen sind, bleiben unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens und der dort getroffenen Zuweisungsentscheidungen steuerfrei. Das heißt auch, sie sind bereits im Ausgangspunkt der nationalen Verhandlungsmasse in zwischenstaatlichen Anstrengungen der Steuerkoordination entzogen. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen noch kein DBA besteht, schwächt ein schmaler Katalog der inländischen Steueranknüpfung die Anreize, die wechselseitigen Verpflichtungen eines DBA einzugehen. Im Verhältnis zu DBA-Staaten kann ein zu schmaler Katalog der beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünfte Missbrauchsvermeidungsvorschriften leerlaufen lassen.

Seit Jahrzehnten prägend und für die Inlandsanknüpfung bei gewerblichen Einkünften international üblich ist das Betriebsstättenprinzip. Nach diesem Prinzip setzen inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb voraus, dass im Inland eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten wird. Es beruht auf der Überlegung, dass eine feste Geschäftseinrichtung ein geeignetes und vor allem feststellbares Indiz für eine intensivere Nutzung des inländischen Marktes, der inländischen Rechtsordnung und der inländischen Infrastruktur ist.

Mit dem enormen Bedeutungszuwachs der Digitalwirtschaft und derjenigen immaterieller Werte ist das Betriebsstättenprinzip in seiner Bedeutung erodiert. Eine früher nur durch eine Betriebsstätte denkbare Intensität der Nutzung des inländischen Marktes, der inländischen Rechtsordnung und der inländischen Infrastruktur ist auch ohne Betriebsstätte möglich geworden. Die hohe "Mobilität" immaterieller Werte lädt zu steueroptimalen grenzüberschreitenden Strukturen multinationaler Unternehmensgruppen ein, die als Gewinnverlagerung und Erosion der Bemessungsgrundlagen wahrgenommen worden sind. Diese Gestaltungen können nicht nur das Steueraufkommen gefährden, sondern können auch den Wettbewerb insbesondere zu Lasten lokaler und kleinerer und mittelständischer Unternehmen verzerren.

In dieser Entwicklung gründen sich die erheblichen Anstrengungen der OECD und der Europäischen Kommission, die internationale Steuerkoordination insbesondere für die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft fortzuentwickeln⁹. Ein fortgeschrittenes Element dieser Strategie ist die im Rahmen von "Pillar 1" des OECD BEPS 2.0-Projekts ("Zwei-Säulen-Lösung")¹⁰ angestrebte Verteilung von Besteuerungsrechten¹¹. Zwar sind in diesem Jahr verfeinerte Entwürfe veröffentlicht worden¹². Die Umsetzung dieser Strategie hat sich aber in jüngerer Zeit immer wieder verzögert. Zuletzt ist das geplante Inkrafttreten auf 2024 verschoben¹³ und eine politische Einigung unsicherer geworden¹⁴.

Vor diesem Hintergrund hat die in der älteren Vergangenheit wenig relevante Anknüpfung an die Eintragung von Rechten in ein inländisches Register in der Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG an Bedeutung gewonnen.

⁹ Grundlegender Ausgangspunkt: OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014.

¹⁰ Zum Gesamtprojekt: OECD, Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, 2021.

¹¹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint, 2020

¹² OECD, Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One, 2022; OECD, Pillar One - Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 2022.

¹³ OECD, Cover Note by the Inclusive Framework to the Progress Report on Amount A of Pillar One, 2022, S. 3.

¹⁴ Öffentlich zB. in der Berichterstattung des The Guardian v. 24.5.2022, 'Historic' global tax deal on multinationals delayed until 2024.

2. Registeranknüpfung im geltenden Recht

Die Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG regelt, dass inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht auch solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, für die im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird und für die kein ständiger Vertreter bestellt ist, wenn sie durch Vermietung und Verpachtung oder durch Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind, erzielt werden.

Im Wortsinn dieser Vorschrift kann damit jedes ausländische Unternehmen, das Inhaber eines in ein deutsches Register - und damit durch die deutsche Rechtsordnung geschützten - eingetragenen Rechtes ist, in Deutschland steuerpflichtig sein. Die Auslegung des Begriffs des inländischen Registers hat dabei in den letzten Jahren keine Änderung erfahren. Er erfasst insbesondere die Patentrolle, das Markenregister, das Register für eingetragene Designs und die Sortenschutzrolle¹⁵.

Im Schrifttum ist umstritten, ob die Vorschrift so zu verstehen ist, dass diese beschränkte Steuerpflicht auch dann eintritt, wenn das ausländische Unternehmen für dieses Recht unmittelbar keine Einkünfte aus Deutschland bezieht¹⁶. Mit der überzeugenden Auffassung der Verwaltungspraxis setzt die Vorschrift keine zusätzliche Anknüpfung in Deutschland voraus¹⁷.

Im Verhältnis zu Staaten, mit denen Deutschland ein DBA entsprechend des OECD-Musterabkommens geschlossen hat, wird der deutsche Besteuerungsanspruch regelmäßig wieder zurückgenommen und das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Rechteinhabers zugewiesen. In diesen Fällen ist es der hohe administrative Aufwand, der die Anknüpfung hat angreifbar erscheinen lassen¹⁸. Zurückzuführen ist dieser Aufwand insbesondere auf die Mechanik der Steuererhebung durch Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG und durch das im jetzigen § 50c EStG geregelte zweistufige Entlastungs- und Freistellungsverfahren¹⁹.

Für die Fälle, die in den Anwendungsbereich eines DBA fallen, hat die Verwaltungspraxis eine zweckmäßige und verwaltungsarme Lösung entwickeln können, deren Anwendung sie aber zuletzt bis zum 30.6.2023 befristet hat²⁰. Sie ist mit dem geltenden Recht vereinbar. Gleichwohl könnte der Gesetzgeber zur Stärkung der Rechtssicherheit über deren gesetzliche Absicherung noch nachdenken.

Kritisiert wird die Registeranknüpfung dem Grunde nach insbesondere mit Beispielen, in denen jeder inländische Bezug mit Ausnahme der Eintragung des Rechts in ein inländisches Register zu fehlen scheint²¹. Praktisch bedeutsam ist die Registeranknüpfung aber auch in den Fällen geworden, in denen in einer multinationalen Unternehmensgruppe die Lizenzvereinbarungen zwar nur zwischen ausländischen Unternehmen getroffen worden sind, aber durch ein drittes Unternehmen eine Nutzung der Lizenz mittelbar auch in Deutschland stattgefunden hat, dem aber nur eine untergeordnete Wertschöpfungsrolle zugedacht worden ist²².

¹⁵ HHR, § 49 EStG, Stand August 2019, Rn. 943.

¹⁶ Für eine einschränkende teleologische Auslegung etwa: Altenburg, IStR 2020, 561; Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567.

¹⁷ BMF v. 6.11.20202, BStBl. I 2020, Tz. 1; ebenso Gosch, Der Konzern 2020, 344; Cloer/Heckrodt, FR 2021, 709.

¹⁸ BMF, Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sogenannte Registerfälle), Bericht v. 28.6.2022, S. 6 ff.

¹⁹ Im Einzelnen: Cloer/Heckerodt, FR 2021, 709, 721 ff.; Schönfeld/Korff/Ellenrieder, IStR 2021, 299, 302 ff.

²⁰ BMF v. 29.6.2022, BStBl. I 2022, 957; BMF v. 11.2.2021 - BStBl. I 2021, 301.

²¹ Beispiel bei Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567.

²² Beispiel bei Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567, 574.

Der Tatbestand der Registeranknüpfung hat damit in der bisherigen Aufarbeitung eine ähnliche Funktion erfüllen können, wie sie im Rahmen der Maßnahmen von "Pillar 1" des OECD BEPS 2.0-Projekts erst noch ausgestaltet werden soll. Die Wirkungen der Registeranknüpfung lassen sich im weiten Sinne mit der rechtspolitische Agenda der von Deutschland unterstützen OECD-Strategie in Pillar 1 zur Ausdehnung des Besteuerungsrechts der Marktstaaten verknüpfen.

Intensiv diskutiert wurde im Schrifttum die Frage der Berechnung der Lizenzanteile der Höhe nach und diese Berechnung wird auch im Evaluationsbericht als besondere Herausforderung beschreiben²³. Dazu sind aber im Verlauf der letzten drei Jahre Lösungen verfeinert worden, die mit der Verwaltungspraxis zu einem praktikablen Konsens führen könnten²⁴.

Verbunden wird die Registeranknüpfung im Schrifttum mit einer Reihe von Rechtsunsicherheiten²⁵, die von der Rechtsprechung aufgearbeitet werden müssen und bis zum Abschluss dieser "Rechtsprechungsarbeiten" für die Verwaltungspraxis ein Rechtsrisiko darstellen²⁶. Einige der aufgeworfenen Fragen müssten aber auch bei einer Pillar I-Umsetzung in Deutschland geklärt werden. Die mit den übergeordneten Maßstäben des Unions- und Verfassungsrechts verbundene Kritik²⁷ ist indessen nicht von einer solchen Überzeugungskraft, dass die Registeranknüpfung insgesamt und kategorisch in Frage gestellt werden müsste. Die verfassungsrechtlichen Argumente des fehlenden Genuine Link, des strukturellen Vollzugsdefizits und der Verletzung des Vertrauens in die Nichtanwendung der Vorschrift sind nicht widerlegt, aber auch nicht unwidersprochen geblieben, haben sich im Schrifttum bislang nicht durchsetzen können und überzeugen auch den Verfasser dieser Stellungnahme nicht. Die auf die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes gestützte Kritik eines fehlenden Genuine Link geht ins Leere, weil die Registeranknüpfung ein verbreiteter und ausreichender Nexus ist²⁸. Ebenso wenig sind die strengen Voraussetzungen des Bundesverfassungsgerichts an ein strukturelles Vollzugsdefizit²⁹ erfüllt³⁰. Nicht überzeugend sind die Argumente, die aus der früheren Passivität der Verwaltung einen Vertrauensschutztatbestand abzuleiten und darüber weiter eine Verletzung des Unionsrechts zu begründen suchen. Die Registeranknüpfung hat erst durch die Aufdeckung und die öffentliche Diskussion von Gewinnverlagerungen durch immaterielle Werte in neueren Geschäftsmodellen der Digitalwirtschaft eine Bedeutung erlangt, die sie selbständig neben die anderen Anknüpfungstatbestände treten lassen konnte. Aus der geringen praktischen Relevanz der Vorschrift in der Vergangenheit lässt sich daher kein Vertrauenstatbestand ableiten. Schließlich ist die Bewertung der Registeranknüpfung dem Grunde nach von der Bewertung ihres Vollzugs im Wege des Steuerabzugs zu trennen. Der hohe administrative Aufwand ist zwar für die verfassungsrechtliche Bewertung der

²³ BMF, Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sogenannte Registerfälle), Bericht v. 28.6.2022, S. 10 f.

²⁴ Postler/Gilson, FR 2021, 261; Ehlermann/Wehnert, ISR 2022, 348, 353 ff.; Richter/Keppeler, ISR 2021, 75.

²⁵ Zusammenfassend Münster, IStR 2022, 583, 585; aufarbeitend Cloer/Heckerodt, FR 2021, 709; Gosch, Der Konzern 2020, 346.

²⁶ Über die Rechtsrisiken aus Sicht der Verwaltung: BMF, Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sogenannte Registerfälle), Bericht v. 28.6.2022, S. 3 ff.

²⁷ Zuletzt Frey/Schmid/Vokert, IStR 2022, 534; Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2021, 831.

²⁸ Ebenso Gosch, Der Konzern 2020, 346.

²⁹ BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94; dazu zuletzt BFH v. 16.9.2021 - IV R 34/18, BStBl. II 2022, 101.

³⁰ Zutreffend Gosch, Der Konzern 2020, 346.

Ausgestaltung der Registeranknüpfung bedeutsam und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu beachten. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz muss aber nicht bereits auf der Ebene der Anknüpfung dem Grunde nach Beachtung finden, sondern ist insbesondere bei der Ausgestaltung und Umsetzung des Steuerabzugs und des Freistellungs- und Entlastungsverfahrens zu berücksichtigen.

3. Regelungsvorschlag im RegE-JStG 2022

Der Regelungsvorschlag sieht vor, die Registeranknüpfung für Lizenzgeschäfte mit konzernfremden, nicht nahestehenden Personen, rückwirkend aufzuheben. Bei den konzerninternen Geschäften soll dies für Vergütungszuflüsse aus der Rechteüberlassung und für Veräußerungsgewinne aus der Rechteveräußerung ab dem 1. Januar 2023 gelten. Die Registeranknüpfung soll nur bezogen auf die in nichtkooperativen Steuerhoheitsgebieten im Sinne des § 2 Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG) ansässigen Lizenzgeber fortgeführt werden.

Begründet wird dieser Vorschlag zum einen mit den Schwierigkeiten der Sachverhaltsaufklärung. Weil die Vorschrift lange unangewendet blieb, haben es fast alle Unternehmen übersehen, Vorsorge für die Informationsbeschaffung zu treffen. Diesem Umstand ist im geltenden Recht für die Vergangenheit im Rahmen der bestehenden Regelung bei der Beweisrisikoverteilung Rechnung zu tragen. Für die Zukunft sollten die Unternehmen in der Lage sein, Beweisvorsorge zu treffen und die notwendigen Dokumentationsanfordernisse leichter erfüllt werden können. Die Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung für die Altfälle gebieten keine Aufgabe der Registeranknüpfung für die Zukunft.

Der Vorschlag wird weiter damit begründet, dass das Aufkommen aus der Registeranknüpfung in Zukunft zurückgehen könnte, weil sich die Gestaltungspraxis auf die Anwendung der Vorschrift nunmehr eingestellt habe. Auch dies ist kein überzeugendes Argument, um eine Anknüpfung aufzugeben. Steuertatbestände dürfen nicht abhängig von der Ertragskraft ein- und ausgeschaltet werden. Das Steuerrecht hat die Verteilung der staatlichen Finanzierungslasten zum Gegenstand und sollte dabei in seinem System unabhängig vom erzielbaren Steueraufkommen möglichst widerspruchsfrei ausgestaltet werden. Im System der geltenden beschränkten Steuerpflicht füllt die Registeranknüpfung aktuell eine Lücke, die durch den Wandel der Weltwirtschaft, den Bedeutungszuwachs der grenzüberschreitenden Digitalwirtschaft und der immateriellen Wirtschaftsgüter und dem daraus folgenden Bedeutungsschwund des Betriebsstättenprinzips entstanden ist.

Diese Feststellung führt zum dritten Begründungselement für die Aufgabe der Registeranknüpfung, es widerspreche der im Rahmen von "Pillar 1" des OECD BEPS 2.0-Projekts angestrebte Verteilung von Besteuerungsrechten. Dieses Argument verdient unbedingte Beachtung. Das Ziel, Pillar 1 des OECD BEPS 2.0-Projekts international erfolgreich durchzusetzen, bildet aber umgekehrt ein gewichtiges Argument dafür, an der Registeranknüpfung solange festzuhalten, bis sich ein internationaler Konsens gebildet hat. Deutschland könnte in diesem Prozess die Aufhebung der Registeranknüpfung in Aussicht stellen, wenn eine international abgestimmte Steuerkoordination gelingt. Derzeit ist der Verhandlungserfolg leider noch höchst unsicher. Die Umsetzung Pillar 1 des OECD BEPS 2.0-Projekts ist zuletzt auf 2024 verschoben worden. Mit der vorzeitigen Aufgabe der Registeranknüpfung könnte für betroffene Ansässigkeitsstaaten möglicherweise ein Anreiz wegfallen, sich einem internationalen Konsens anzuschließen.

4. Bewertung

Die Registeranknüpfung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sollte für die in inländische Register eingetragenen immateriellen Wert nicht vollständig aufgegeben werden, bevor das Pillar 1 - Maßnahmenpaket des OECD BEPS 2.0-Projekts umgesetzt worden ist oder sich seine Umsetzung zumindest konkret abzeichnet. Deutschland würde mit einer vorzeitigen Abschaffung der Registeranknüpfung bei immateriellen Werten die Möglichkeit verlieren, die spätere Ankündigung der Aufgabe der Registeranknüpfung als Anreiz einzusetzen, um andere Staaten dafür zu gewinnen, sich an den Maßnahmen zur Umsetzung von Pillar 1 zu beteiligen. Zugleich würden mit der vollständigen Aufgabe der Registeranknüpfung Wege zur Verlagerung von Besteuerungssubstrat neu eröffnet.

Der administrativen Kritik an der Vorschrift sollte allerdings durch eine gesetzliche Absicherung der bestehenden und derzeit noch bis 30.6.2023 befristeten Verwaltungspraxis Rechnung getragen werden. Erwogen werden könnte mit demselben Ziel auch, den Anwendungsbereich der Vorschrift auf Lizenzzahlungen an solche Personen zu begrenzen, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Deutschland kein Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen geschlossen hat.

Der im Regierungsentwurf vorgesehene Rückfall auf einen verbleibenden Anwendungsbereich im Verhältnis zu nichtkooperativen Staaten iSd. § 2 StAbwG würde die Registeranknüpfung weitgehend entwerten. Nach dem Referentenentwurf für eine Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung v. 10.10.2022 wären auf der Liste der nichtkooperativen Staaten nur elf, wirtschaftlich für Ergebnisverlagerungen weniger bedeutsame Länder erfasst.

III. Anpassung der Gebäude-AfA (Art. 4 Nr. 2 und 13 Buchst. c RegE-JStG 2022, BR-Drucks. 457/22 (B), Ziff. 12)

1. Ausgangslage

Investitionen in eine zu vermietende Wohnimmobilie stellen nach allen Einkünfte- und Gewinnermittlungsarten keine unmittelbar einkünftermindernden Aufwendungen dar. Vielmehr sind die getätigten Investitionen auf die voraussichtliche Nutzungsdauer der Wohnimmobilie nach § 7 EStG durch Absetzungen für Abnutzungen (AfA) zu verteilen. Bei den Überschusseinkünftsarten dienen AfA nach zutreffender Auffassung der Aufwandsverteilung über die voraussichtliche Nutzungsdauer, nicht der Abbildung des tatsächlichen Wertverzehr³¹.

Die Vorschriften des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG regeln mit ihren Abschreibungssätzen im geltenden Recht für Wohngebäude eine Höchstnutzungsdauer von 40 bis 50 Jahren. Im systematischen Zusammenhang mit § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG bilden diese Regelungen zugleich eine widerlegliche Vermutung, weil nach dieser Vorschrift bisher der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer möglich ist.

In der Vergangenheit lag die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bei Mietwohngebäuden wesentlich höher, im Jahr 2010 bei 60 bis 80 Jahren³². Vor diesem Hintergrund enthält Abs. 4 bereits im geltenden Recht eine realitätsferne und rechtfertigungsbedürftige Typisierung, die im Betriebsvermögen eines Handelsgewerbes zum Auseinanderfallen der Wertansätze in der Handels- und Steuerbilanz führen kann. Diese Typisierung lässt sich wegen ihrer

³¹ HHR, § 7 EStG Rn. 14.

³² Pfeiffer/Bethe/Fanslau/Görlitz/Zedler, Nutzungsdauertabellen für Wohngebäude, 2010, S. 4.

realitätsferne nicht allein mit einem Vereinfachungszweck rechtfertigen. Sie wirkt sich aber nur zugunsten des Steuerpflichtigen aus und kann damit als wohnungsbaupolitisch motivierte Lenkungsnorm gerechtfertigt werden.

2. Bewertung des Regelungsvorschlags

a) Rechtfertigung der Typisierung einer kürzeren Nutzungsdauer

Mit dem Rechtfertigungsgrund der Wohnungsbauförderung lässt sich auch die von der Bundesregierung nunmehr vorgeschlagene weitere Typisierung einer kürzeren Nutzungsdauer von 33 Jahren für nach dem 30.6.2023 fertiggestellte Gebäude rechtfertigen. Sie muss keiner typisch kürzeren Nutzungsdauer für jüngere Gebäude entsprechen.

b) Verhältnis zur Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne

Im Blick behalten sollte der Gesetzgeber gleichwohl die Wirkung von kürzeren Abschreibungsdauern im Immobilienbereich und das Zusammenspiel mit der eingeschränkten Besteuerung von Immobilienwertgewinnen im Privatvermögen. Obwohl Wohnimmobilien in ihrer Verbindung mit einem Grundstück regelmäßig keinem Wertverlust unterliegen, sondern in den meisten Fällen von einem Wertgewinn profitieren, wird durch die Abschreibungen eine Aufwandsberücksichtigung vorgenommen. Diese Aufwandsberücksichtigung wird bei Wohngebäuden im Privatvermögen auch dann nicht korrigiert, wenn eine Wohnimmobilie außerhalb der "Spekulationsfrist" des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit Wertgewinn verkauft wird. Neben dem Gewinn aus der Differenz von An- und Verkaufspreis bleibt deshalb auch der Buchgewinn in Höhe der vorgenommenen Abschreibungen steuerfrei. Diese kumulierende Begünstigung von Erträgen aus Immobilieninvestitionen lässt sich mit dem Lenkungsziel der Wohnungsbauförderung rechtfertigen, muss aber bei der Bewertung der Gesamtförderung berücksichtigt und insgesamt in ihrer Wirkung einer Durchbrechung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gleichheitsrechtlich im Verhältnis zur Belastung von Arbeitseinkommen bewertet werden.

c) Streichung der Nachweismöglichkeit einer kürzeren Nutzungsdauer

Mit der weiter vorgesehenen Streichung der Vorschrift des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG würde sich der Charakter der Vorschriften des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG von einer widerlegliche Vermutung in eine materielle Typisierung ändern, weil dann kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mehr möglich ist. Für den Bereich der Wohnimmobilien ist das verfassungsrechtlich unbedenklich, weil eine kürzere Nutzungsdauer als die nunmehr vorgesehene Spanne von 33 - 50 Jahren ausgesprochen selten sein dürfte.

Bei Gewerbeimmobilien erscheint es hingegen weniger offensichtlich, dass eine Nutzungsdauer von 33 Jahren typisch ist. Deshalb sollte der Gesetzgeber in Erwägung ziehen, den Vorschlag des Bundesrates aufzugreifen und zumindest für Gewerbeimmobilien iSd. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer weiter ermöglichen.

IV. Anpassung des Ausbildungsfreibetrags (Art. 4 Nr. 6 RegE-JStG 2022)

1. Ausgangslage und Maßstabsbildung

Die Vorschrift des § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG regelt akzessorisch zum Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG einen zusätzlichen Freibetrag zu Gunsten der Eltern zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes. Dieser Ausbildungsfreibetrag ist davon unabhängig, ob tatsächlich Aufwand für die auswärtige Unterbringung entstanden ist und ob die Eltern ihrer Unterhaltspflicht nachgekommen sind.

Der Ausbildungsfreibetrag ist der Höhe nach bereits seit langem im Schrifttum kritisiert worden³³. Die Rechtsprechung hat die Höhe bislang nicht beanstandet³⁴. Das Bundesverfassungsgericht hat eine hiergegen gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen³⁵.

Der Ausbildungsfreibetrag ist gemeinsam mit den Kinderfreibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG zu bewerten. Er wurde durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung v. 16.8.2001³⁶ mit Blick auf deren Erhöhung und die darin enthaltene Berücksichtigung eines Freibetrags für den Ausbildungsaufwand auf den noch geltenden Betrag von 924 € reduziert und ist seitdem nicht angepasst worden.

Die Kinderfreibeträge betragen gem. § 32 Abs. 6 EStG bei verheirateten und gemeinsam unterhaltsverpflichteten Eltern im Jahr 2022 zusammen 8.388 Euro. Für auswärtig untergebrachte Kinder in Berufsausbildung ergibt sich mit dem Ausbildungsfreibetrag im geltenden Recht damit für 2022 ein Gesamtfreibetrag von 9.312 Euro. Das sind 776 Euro monatlich.

Dieser Freibetrag ist ins Verhältnis zu setzen zum Bedarf eines zu Ausbildungszwecken auswärtig untergebrachten Kindes. Einen ersten Maßstab hierfür können die BAföG-Bedarfsätze bilden. Nach dem 28. BAföG-Änderungsgesetz v. 19.10.2022³⁷ beträgt ab 2022 der Grundbedarf 452 Euro im Monat und der Mietzuschlag 360 Euro im Monat, insgesamt der Gesamtbedarf also 812 Euro im Monat. Gemessen an diesem Maßstab müsste der Ausbildungsfreibetrag damit 1.356 Euro (812 Euro x 12 Monate - 8.388 Euro) betragen.

Einen weiteren Maßstab kann die Unterhaltsverpflichtung der Eltern bilden. Sie ist nach der in der Düsseldorfer Tabelle koordinierten Unterhaltsleitlinie der Oberlandesgerichte bei auswärtig untergebrachten volljährigen Kindern nicht mehr an den Lebensstandard der Eltern gekoppelt und kann daher ebenfalls zur Typisierung eines Unterhaltsbedarfs zur Bewertung der subjektiven Leistungsfähigkeit der Eltern herangezogen werden. Der angemessene Gesamtunterhaltsbedarf eines studierenden Kindes, das nicht bei seinen Eltern oder einem Elternteil wohnt, beträgt nach der Düsseldorfer Tabelle in der Regel 860 Euro monatlich³⁸. Hierin sind bis zu 375 Euro für Unterkunft einschließlich umlagefähiger Nebenkosten und Heizung (Warmmiete) enthalten. Der Jahresbedarf wäre danach mit 10.320 Euro anzusetzen. Gemessen an diesem Maßstab müsste der Ausbildungsfreibetrag für 2022 der Höhe nach 1.932 Euro (860 Euro x 12 Monate - 8.388 Euro) betragen.

³³ Hölscheidt, NWB 2011, 1782;

³⁴ BFH v. 25.11.2010 - III R 111/07, BStBl. II 2011, 281; FG Nürnberg v. 26.2.2013 - 1 K 90/13, juris; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht v. 20.2.2013 - 5 K 217/12, juris.

³⁵ BVerfG v. 23.10.2012 - 2 BvR 451/11, juris.

³⁶ BGBl. I 2001, 2074.

³⁷ BGBl. I 2022, 1796.

³⁸ Düsseldorfer Tabelle, Stand 1.1.2022, Anmerkung Nr. 7.

2. Bewertung des Regelungsvorschlags

Die Bundesregierung schlägt vor, den Ausbildungsfreibetrag in § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG-RegE-JStG 2022 auf 1.200 Euro zu erhöhen. Eine solche Erhöhung erscheint auch nach beiden vorgestellten Maßstäben geboten. Zugleich bleibt sie nach beiden vorgestellten Maßstäben hinter dem erforderlichen Maß der Erhöhung zurück.

Der Gesetzgeber könnte alternativ zur statischen Anpassung erwägen, den Ausbildungsfreibetrag dynamisch mit der Höhe der Kinderfreibeträge und mit dem Mittelwert zwischen dem BAföG-Bedarfssatz und der Unterhaltsverpflichtung der Eltern nach der Düsseldorfer Tabelle zu verknüpfen. Die Bildung eines Mittelwerts wäre deshalb sinnvoll, weil die Vergangenheit gezeigt hat, dass auch die BAföG-Bedarfssätze nicht immer zeitnah angepasst werden, wohingegen diese Anpassung in der Düsseldorfer Tabelle in der Abstimmung der Oberlandesgerichte verlässlich vollzogen wird. Bei einer dynamischen Anpassung des Ausbildungsfreibetrags könnte eine Erhöhung der Kinderfreibeträge auch die Höhe des zusätzlich erforderlichen Ausbildungsfreibetrags absenkend beeinflussen.

3. Berücksichtigung der Unterhaltsleistung der Eltern, der Leistungsfähigkeit des Kindes und Sozialausgleich

Die Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG werden den Eltern im geltenden Recht grundsätzlich unabhängig davon gewährt, ob und in welcher Höhe sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommen. Zugleich führt im geltenden Recht eigenes Einkommen des sich in einer Erstausbildung befindlichen Kindes grundsätzlich nicht mehr zum Wegfall der Kinderfreibeträge und des Ausbildungsfreibetrags. Eine Wochenarbeitsgrenze von 20 Stunden greift gem. § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG erst nach Abschluss der Erstausbildung.

Kommen die Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung nach der Düsseldorfer Tabelle voll nach und erzielt das Kind eigenes Einkommen aus Arbeit oder aus Kapitalvermögen, kann das Existenzminimum des Kindes im geltenden Recht damit zwei Mal freigestellt werden³⁹. Einmal bei den Eltern in Gestalt der Kinderfreibeträge und des Ausbildungsfreibetrags und nochmals beim Kind in Gestalt seines eigenen Grundfreibetrags. Daraus ergibt sich eine verfassungsrechtlich wenig beleuchtete Verwerfung in der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Der Gesetzgeber könnte deshalb und auch zur Gegenfinanzierung einer Anhebung des Ausbildungsfreibetrags in Erwägung ziehen, die Gewährung der Freibeträge bei den Eltern von deren tatsächlicher Unterhaltsleistung abhängig zu machen und die Unterhaltsleistung bei den Kindern in Höhe des bei den Eltern in Anspruch genommenen Freibetrags in einen Progressionsvorbehalt einzubeziehen.

Da Freibeträge die Minderung der Leistungsfähigkeit in einem progressiven Tarif unterschiedlich abbilden müssen, könnte der Gesetzgeber alternativ auch über eine Ablösung der Kinderfreibeträge und des Ausbildungsfreibetrags nachdenken. Ein möglicher Weg wäre die Entlastung der Eltern von ihrer Unterhaltsverpflichtung, indem den sich in Ausbildung

³⁹ Über die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten, die sich daraus ergeben: *Maciejewski*, FR 2020, 545, 547 ff.

befindlichen Kindern eine vom Elterneinkommen unabhängige Ausbildungstransferzahlung gewährt wird.

4. Fehlende Übertragbarkeit der Kinderfreibeträge bei unverheirateten Eltern

Die Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG werden bei unverheirateten Eltern jeweils zur Hälfte beiden Elternteilen zugewiesen und können grundsätzlich nicht übertragen werden. Bei verheirateten Eltern kann der Kinderfreibetrag dagegen auch von einem Elternteil zur Gänze in Anspruch genommen werden und kann dort in Einverdienererehen zu einer Verstärkung des Splitting-Effekts führen. Da sich die verheirateten und unverheirateten Elternteile bezogen auf die Unterhaltspflicht, insbesondere gegenüber ihren volljährigen auswärtig untergebrachten Kindern, in einer vergleichbaren Situation befinden, spricht nichts dagegen, wie vom Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V. angeregt⁴⁰, die Anpassung des Ausbildungsfreibetrags zum Anlass zu nehmen, die Übertragbarkeit der Freibeträge auch zwischen unverheirateten Elternteilen frei zu ermöglichen.

V. Anpassung des Ertrag- und Sachwertverfahrens zur Bewertung bebauter Grundstücke (Art. 12 RegE-JStG 2022)

In seiner Entscheidung vom 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht die Maßstäbe des Gleichheitssatzes im System des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts konkretisiert und das Gebot unterstrichen, dass eine Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen und dem Ziel den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern, einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein muss. Die herangezogenen Bewertungsmethoden müssen dabei gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden⁴¹.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung hat der Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Auftrag, die zur Bewertung eingesetzten und gesetzlich geregelten Methoden regelmäßig daraufhin zu überprüfen, ob sie den Verkehrswert noch geeignet erfassen können.

Die von der Bundesregierung in Art. 12 RegE-JStG 2022 vorgeschlagene Anpassung der maßgeblichen Bewertungsvorschriften an die gegenwärtig anerkannte Methoden der Immobilienbewertung ist vor demselben Hintergrund verfassungsrechtlich zwingend und würde auch keinen Aufschub dulden. Bereits für das geltende Recht besteht das Risiko, dass wegen der Entfernung der Bewertungsergebnisse des Ertrags- und des Sachwertverfahrens in seiner jetzigen Ausgestaltung von den tatsächlichen Verkehrswerten eine Ungleichbehandlung von Immobilienwerten gegenüber anderen Geld- und Vermögenswerten durch das Bundesverfassungsgericht als erneuter Gleichheitssatzverstoß gewertet wird.

Die im Regierungsentwurf vorgeschlagene Fortsetzung der Orientierung an der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertVO)⁴² ist folgerichtig und geboten. Die ImmoWertVO bildet eine materiell-gesetzliche Grundlage für die Grundsätze zur Bewertung von Immobilienvermögen. Sie beruht dabei auf einer Ermächtigungsgrundlage in § 199 Abs. 1 BauGB

⁴⁰ Bundesverband Lohnsteuerhilfvereine e.V., BVL-Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung und Stellungnahme des Bundesrates v. 31.10.2022 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022, S. 14.

⁴¹ BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

⁴² Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV v. 14.7.2021, BGBl. I 2021, 2805.

und regelt unmittelbar die Auslegung des Verkehrswert (Marktwert)-Begriffs in § 194 BauGB, der bestimmt:

"Der Verkehrswert (Marktwert) wird durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre".

Dieser Maßstab entspricht der Definition des für die Bewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht maßgeblichen gemeinen Werts in § 9 Abs. 2 BewG:

"Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen".

Überdies besteht das Regelungsziel der ImmoWertVO in der Feststellung der anerkannten Regeln der Immobilienbewertung zur Gewährleistung der Anwendung gleicher Grundsätze bei der Ermittlung von Verkehrswerten bei Immobilien. Damit erlangt die ImmoWertVO über ihre Verankerung im Bauplanungsrecht hinaus die Bedeutung einer gesetzlichen Standardisierung der Immobilienwertermittlung. Sie typisiert die Methoden der Verkehrswertermittlung und kommt deshalb insbesondere auch in gesellschafts- oder familienrechtlichen Streitigkeiten, etwa bei der Pflichtteilsberechnung, zur Anwendung⁴³. Es ist folgerichtig, auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht an diese Methodentypisierung anzuknüpfen.

Mit punktuellen Abweichungen von den Methoden der ImmoWertVO würde sich der Gesetzgeber in einen Wertungswiderspruch begeben. Er muss sich im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht an den Verkehrswerten orientieren und darf keine bereichsspezifisch erb- und schenkungsteuerliche Definition des Verkehrswerts zu Grunde legen, die von den gesetzlich für andere Regelungsmaterien definierten Verkehrswerten abweichen. Deshalb verbietet sich insbesondere eine eigenständige Definition der Bewirtschaftungskosten oder der Liegenschaftszinssätze. Jede Sonderregelung der Verkehrswertermittlung in Abweichung zur ImmoWertVO begründet eine rechtfertigungsbedürftige Verletzung des Gleichheitssatzes.

Die Anpassung der Bewertungsregeln für Immobilienvermögen gebietet keine weitergehende Anpassung der allgemeinen Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und auch keine weitergehende Privilegierung der Übertragung von Immobilienvermögen. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und auch das Grunderwerbsteuerrecht sehen für die Übertragung von Immobilienvermögen bereits verschiedene und ausreichende Erleichterungen vor.

Die Übertragung einer selbstgenutzten Immobilie bis zu 200 qm Wohnfläche auf den überlebenden Lebenspartner oder die Kinder oder die Enkelkinder ist unabhängig von deren Wert steuerfrei möglich, wenn die Immobilie dann auch selbst genutzt wird. Für Immobilien, die

⁴³ OLG Brandenburg v. 1.2.2022 - 13 UF 100/18, FamRZ 2022, 858; OLG Köln v. 26.11.2020 - 14 U 5/19, juris; OLG Köln v. 28.12.2017 - 10 UF 8/15, juris; BGH v. 17.11.2020 - XII ZR 170/09, FamRB 2011, 98.

durch den Erben oder die Erbin nicht selbst genutzt, sondern vermietet werden sollen, fehlt ein Rechtfertigungsgrund für eine weitergehende Privilegierung. Ihr Zufluss erhöht, wie Einkommen, die Leistungsfähigkeit der Erben. Vermietete und auch leer stehend gelassene Immobilien bilden eine (potentielle) Ertragsquelle, deren Übertragung nicht anders als die Übertragung anderer Vermögensgegenstände im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht behandelt werden kann.

Die im geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht personen- und nicht objektbezogen geregelten Freibeträge erscheinen nach wie vor ausreichend. Um dies zu bewerten, können sie in ihrer Höhe in verschiedene Relationen gesetzt werden. Nimmt man exemplarisch den Freibetrag, den beschenkte und erbende Kinder in einem Zehnjahreszeitraum in Anspruch nehmen können (gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG: 400.000 Euro), verteilt diesen auf den Zehnjahreszeitraum (= 40.000 Euro jährlich) und setzt ihn in Relation zum durchschnittlichen Nettolohn/Nettogehalt in 2021 je Arbeitnehmer in Deutschland (26.016 Euro jährlich)⁴⁴, wäre eine Erhöhung der Freibeträge unter Fortführung der darüber hinaus bestehenden Möglichkeit, die selbstgenutzte Immobilie ohne Wertgrenze steuerfrei zu übernehmen, besonders rechtfertigungsbedürftig. Dabei ist zu auch berücksichtigen, dass steuer- und sozialversicherungsfreies Einkommen aus Erbschaften und Schenkungen regelmäßig neben laufendes Einkommen aus Arbeit und Kapital tritt.

Bei der Bewertung der Besteuerung von Immobilien im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist zusätzlich das Vergleichspaar zwischen einem Immobilienerben oder einer Immobilienerbin und Immobilienerwerbenden zu bilden, die eine Immobilie aus vom Nettoeinkommen erspartem und fremdfinanziertem Vermögen erwerben. Sie müssen im Unterschied zu den Erben zusätzlich die Grunderwerbsteuer aufbringen. Wenig reflektiert wird, dass, anders als etwa in Österreich, bei der Übertragung von Grundvermögen durch Erbfolge in Deutschland keine Grunderwerbsteuer erhoben wird. Gegenüber Erben von Barvermögen, die in eine Immobilie investieren wollen, ist auch das eine Privilegierung.

Verfassungsrechtlich unbedenklich wäre es, auf eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit einer Absenkung der Steuersätze im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu reagieren.

⁴⁴ Statistisches Bundesamt, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Inlandsproduktberechnung, Vierteljahresergebnisse, 2. Vierteljahr 2022, Seite 11.