

# Offene Fragen und mögliche Fallstricke im Zusammenhang mit der neuen Homeoffice-Pauschale

Michael Müller\*

Das vergangene Jahr ist aus einkommensteuerlicher Perspektive mit einem historischen Paukenschlag zu Ende gegangen. Der Gesetzgeber hat sich – bekanntermaßen vor dem in vielerlei Hinsicht dramatischen Hintergrund der Corona-Pandemie – dazu durchgerungen, die hohen Hürden der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitsplatzes zumindest für eine Übergangszeit abzubauen. Mit Einführung der sog. Homeoffice-Pauschale in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG wird somit vielen Steuerpflichtigen erstmals der Abzug entsprechender Aufwendungen ermöglicht, obwohl sie nicht über ein häusliches Arbeitszimmer iSd nach wie vor gestrengen Beurteilung von Finanzverwaltung und Rechtsprechung verfügen. Die neue Regelung wirft in der praktischen Anwendung allerdings mancherlei Fragen auf, mit denen sich der vorliegende Beitrag befasst.

## 1. Die pauschalierte Arbeitsecke – eine runde Sache?

### 1.1 Der steinige Weg zur pauschalierten Anerkennung häuslicher Arbeitsecken

Die Nichtabsetzbarkeit einer häuslichen Arbeitsecke galt lange Zeit als unverrückbares Dogma des deutschen Einkommensteuerrechts. In beständiger Übereinkunft gingen Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teile der Literatur davon aus, dass sich die steuerliche Berücksichtigung des häuslichen Arbeitsplatzes nur erreichen lasse, wenn der Steuerpflichtige über einen baulich vollständig abgeschlossenen Raum verfüge, der insbes. keinen nennenswerten Bezug zur Privatsphäre erkennen lassen dürfe.<sup>1</sup> Aus profiskalischer Sicht war

\* Michael Müller ist Doktorand am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln sowie wissenschaftlicher Mitarbeiter bei LHP Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte & Steuerberater PartG mbB in Köln.

1 Vgl. nur BFH v. 3.4.2019 – VI R 46/17, BFH/NV 2019, 903, BeckRS 2019, 15464; v. 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450, DStR 2017, 715; v. 22.3.2016 – VIII R 10/12, BStBl. II 2016, 881, DStRE 2016, 1217; v. 17.2.2016 – X R 32/11, BStBl. II 2016, 708, DStRE 2016, 897; ebenso bereits BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265, DStR 2016, 210; BMF v. 6.10.2017 – IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl. I 2017, 1320, DStR 2017, 2277; Bode in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 4 Rn. 216; umfassend zur Thematik bereits Eismann DStR 2013, 117.

dieser Standpunkt ohne Weiteres nachvollziehbar, zugleich jedoch aus steuerrechtsdogmatischer Perspektive nur schwerlich haltbar. An diesbezüglichen Hinweisen aus den Reihen des Schrifttums mangelte es kaum<sup>2</sup>, gleichwohl ließen sich Judikatur und Verwaltung auf keinerlei Zugeständnisse ein. Sie konnten sich hierbei freilich der stillschweigenden Billigung des Gesetzgebers gewiss sein, der in Form eines legislativen Nichteingreifens offenbar seine konkludente Zustimmung zu dieser Sichtweise signalisierte.<sup>3</sup> Die Dinge änderten sich schlagartig, als das Thema „Homeoffice“ infolge des unglückseligen Pandemiegeschehens zu Beginn des vergangenen Jahres prominent in den öffentlichen Fokus trat. Die schiere Masse der fortan von zu Hause aus arbeitenden Steuerpflichtigen machte gewisse, nicht von der Hand zu weisende Ungereimtheiten der bis dahin geltenden Rechtslage offenkundig. Auf Anraten des steuerlichen Schrifttums<sup>4</sup> und aufgrund maßgeblicher politischer Initiative<sup>5</sup> überdachte der Gesetzgeber die Rechtslage<sup>6</sup>, so dass der Deutsche Bundestag mit Verabschiedung des JStG 2020 die häusliche Arbeitsecke in Form einer Pauschalierung zum Abzug freigab.<sup>7</sup>

### 1.2 Die tatbestandlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen im Überblick

Der Gesetzgeber hat die Anerkennung einer häuslichen Arbeitsecke von erkennbar niedrighschwelligem Tatbestandsvoraussetzungen abhängig gemacht. Nach dem Gesetzestext

2 Vgl. statt vieler Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, § 8 Rn. 255; Meyer in BeckOK EStG, Stand Okt. 2020, § 4 Rn. 2773 ff.; Georg DStR 2016, 1353; Kempermann FR 2016, 317; Spilker NJW 2016, 842.

3 Vgl. hierzu Müller DB 2020, 1927 (1928).

4 Vgl. etwa Heine NWB 2020, 878; Müller DStR 2020, 760; Müller DB 2020, 1927; Nettersheim EStB 2020, 194; Günther EStB 2020, 178; Schäfer StuB 2020, 41. S. auch Mellinshoff FAZ v. 29.7.2020.

5 Insofern hervorzuheben sind die Bemühungen der FDP-Fraktion (vgl. etwa BT-Drs. 19/18901) sowie verbandsseitige Forderungen, so vor allem von Seiten des DGB sowie von Seiten des Bundesverbandes der Lohnsteuerhilfevereine (vgl. <http://hbfm.link/7639> [zuletzt abgerufen am 1.3.2021]). Weitere Nachweise bei Müller DB 2020, 1927 (1928), Fn. 12 bis 15.

6 Vgl. vor allem BR-Drs. 503/1/20, 30 f.; BT-Drs. 19/25160, 166.

7 Vgl. JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3097). Zum Ganzen ausführlich Drüen in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Nov. 2020, EStG § 4 Rn. 868a.

## AUFsätze

ist die steuerliche Begünstigung im Grunde an lediglich zwei Voraussetzungen geknüpft. *Erstens*: An den Tagen, für die die Pauschale zum Ansatz gebracht wird, muss der Steuerpflichtige seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich von zu Hause aus („in der häuslichen Wohnung“) ausgeübt haben (hierzu unten, 3.). *Zweitens*: An den entsprechenden Tagen darf der Steuerpflichtige „keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte“ aufgesucht haben (hierzu unten, 2.). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird der Steuerpflichtige mit pauschalieren<sup>8</sup> steuerlichen Vorteilen belohnt. Je nach Einkunftsart bzw. Stand seiner Ausbildung kommt er in den Genuss eines (personenbezogenen) Betriebsausgaben-, Werbungskosten- bzw. Sonderausgabenabzugs.<sup>9</sup> Dieser beträgt 5 € für jeden Tag, an dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, maximal allerdings bis zu einem jährlichen Höchstbetrag von 600 € (das entspricht im Ergebnis einer Beschränkung der Abzugsmöglichkeit auf 120 Tage p.a.).

Die neugeschaffene Abzugsmöglichkeit dient in erster Linie („der unmittelbare Regelungsgrund“)<sup>10</sup> der Überwindung jener strengen Hürden, die es der wohl überwiegenden Anzahl der Steuerpflichtigen bislang nahezu unmöglich gemacht haben, entsprechende Aufwendungen für ihren häuslichen Arbeitsplatz abzusetzen. Das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers ist restriktiven Beurteilung ist demgemäß gerade nicht erforderlich.<sup>11</sup> Vielmehr sind nunmehr auch die Aufwendungen für solche Arbeitsplätze abzugsfähig, die die strengen Voraussetzungen des Arbeitszimmerbegriffs nicht einmal ansatzweise erfüllen. Inhabern eines entsprechend ausgestatteten („vollwertigen“) Arbeitszimmers bietet sich hier ein steuerliches Wahlrecht<sup>12</sup>; die Optierung hin zur häuslichen Arbeitsecke ist für sie jedenfalls aus Praktikabilitätsaspekten zu erwägen, aber auch dann, wenn die tatsächlichen Aufwendungen den 600-€-Jahreshöchstbetrag unterschreiten. Da sich die Arbeitsecke nach bisherigen Erkenntnissen einer Steuerverstrickung entzieht, liegt ein weiterer möglicher Vorteil in der Vermeidbarkeit kostenträchtiger Veräußerungsgewinne (§ 23 EStG).<sup>13</sup>

### 1.3 Verbleibende Wermutstropfen?

Die Pauschale sendet aus meiner Sicht ein unzweifelhaft wichtiges und richtiges Signal. Der Gesetzgeber lässt Problembewusstsein und Gesprächsbereitschaft erkennen, mit

der Pauschalierungslösung hat er sich für eine im Grundsatz rechtlich einwandfreie Regelungstechnik entschieden.<sup>14</sup> Im Hinblick auf die steuerliche Gerechtigkeitsproblematik lässt sich hierdurch ein gutes Stück weit Abhilfe schaffen.<sup>15</sup> Das alles verdient Lob und Anerkennung. Gleichwohl lassen sich verbleibende Kritikpunkte ausmachen. So erklärt es sich zB nicht ohne Weiteres von selbst, warum die nun gefundene Regelung lediglich befristet für die VZ 2020 und 2021 gelten soll (vgl. § 52 Abs. 6 S. 13 EStG)<sup>16</sup>, zumal wegen der gesetzlich angeordneten Subsidiarität zur Entfernungspauschale (s. sogleich 2.1) keine nennenswerte Missbrauchsgefahr droht. Ähnliches gilt im Hinblick auf die betragsmäßige Deckelung der Abzugsfähigkeit auf 600 € bzw. 120 Tage pro Veranlagungszeitraum. Aus welchen Gründen es angebracht sein sollte, die steuerliche Realität zu ignorieren, wenn der jeweilige Steuerpflichtige tatsächlich an mehr als 120 Tagen im Jahr im Homeoffice gearbeitet hat, erschließt sich mir nicht so recht.<sup>17</sup> Es erscheint fraglich, ob der Höchstbetrag iHv 600 € ausreichend bzw. angemessen ist.<sup>18</sup> Streiten lässt sich des Weiteren über die Richtigkeit der dahingehenden Entscheidung, die Wirkung der Pauschalierung (nur) bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an das Überschreiten des Werbungskostenpauschbetrags iHv 1.000 € bzw. 102 € (§ 9a EStG) zu koppeln. Jedenfalls wäre in dieser Hinsicht zu erwägen gewesen, den Werbungskostenpauschbetrag ein Stück weit anzuheben, um die Homeoffice-Pauschale zumindest ansatzweise bereits a priori zu berücksichtigen.<sup>19</sup> Auf lange Sicht gesehen wäre es daher mE zu begrüßen, würde der Gesetzgeber die nunmehr vorliegende „kleine Lösung auf Zeit“<sup>20</sup> zu einer großen Lösung auf Dauer fortentwickeln.<sup>21</sup> Es bleibt im Übrigen nur zu hoffen, dass entsprechende Gesetzesanpassungen zukünftig nicht mehr unter dem Eindruck der Corona-Pandemie gerechtfertigt werden müssen.

14 Vgl. hierzu Müller DB 2020, 1927.

15 Neben dem Gerechtigkeitsaspekt rechtfertigt sich die Pauschale mutmaßlich zudem aus sozialpolitischen und ökologischen Erwägungen heraus, vgl. hierzu Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868c, 868d; BT-Drs. 19/25160, 166; BR-Drs. 503/1/20, 31.

16 Ebenfalls Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868e („sollte im Steuerrecht [...] über dauerhafte und betragsmäßig erweiterte Heimarbeitsförderung nachgedacht werden.“).

17 Vgl. auch Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868e.

18 Vgl. zur Höhe der Pauschalierung Müller DB 2020, 1927 (1930 f.), mwN. Zu berücksichtigen ist hierbei zudem, dass die Homeoffice-Pauschale auch die in die Entfernungspauschale eingepreisten Fixkosten auffangen sollte, die den Steuerpflichtigen trotz stark verminderter Abzugsfähigkeit weiterhin wirtschaftlich belasten.

19 Eine jede Typisierung hat sich aus verfassungsrechtlichen Gründen der Höhe nach an nachvollziehbaren und möglichst empirisch nachweisbaren Maßstäben zu orientieren, vgl. Pahlke DStR-Beih. 2011, 66 (68) (zu Heft 31/2011). Maßgeblich ist dabei auf die typischerweise zu erwartenden Erwerbsaufwendungen eines durchschnittlichen Steuerpflichtigen abzustellen, wobei der zugrunde zu legende Pauschbetrag tendenziell großzügig zu bemessen ist und einer regelmäßigen Überprüfung bedarf (vgl. Straßburger in BeckOK EStG, Stand Okt. 2020, § 9a Rn. 3, 53; differenzierend Hey FR 2020, 1 [8]). Es ist jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die mittels Homeoffice-Pauschale zuvor nicht abzugsfähig gewesenen Aufwendungen – trotz teilweise entfallender Fahrtkosten – insofern zu einer Verschiebung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage des Pauschbetrags hätten führen müssen.

20 So pointiert Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868e.

21 Vgl. ausführlich zu rechtspolitischen Perspektiven Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868e.

8 Vgl. näher zur gesetzl. Technik der Pauschalierung bzw. Typisierung Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Okt. 2020, AO § 4 Rn. 385 ff.; Müller DB 2020, 1927 (1928); Pahlke DStR-Beih. 2011, 66 (zu Heft 17/2011); Wernsmann DStR-Beih. 2011, 72 (zu Heft 31/2011).

9 Vgl. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, ggf. iVm § 9 Abs. 5 S. 1 EStG bzw. § 10 Abs. 1 Nr. 7 S. 4 EStG.

10 Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868b.

11 Vgl. auch Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868b.

12 Ob das Wahlrecht einheitlich nur einmal im VZ ausgeübt oder zeitanteilig für einzelne Arbeitstage angepasst werden kann, geht aus dem Gesetz nicht eindeutig hervor. Weil aber die Pauschalierung nach Arbeitstagen bemessen ist und weil auch sonst keine sachlichen Gründe (insbes. kein ausdrücklich entgegenstehender gesetzlicher Hinweis, so wie zB in § 37b Abs. 1 S. 1 EStG – „einheitlich“) gegen eine Aufteilung ersichtlich sind, spricht mE nichts gegen einen unterjährigen Wechsel von Arbeits-eckenpauschalierung zur Arbeitszimmerregelung und umgekehrt (ähnlich Seifert StuB 2021, 30; aA Bergan DStR 2021, 587 [588]).

13 Vgl. Drüen (Fn. 7), § 4 Rn. 868d; Seifert StuB 2021, 30 (31).

## 2. Zum Verhältnis von Arbeitsecke und Entfernungspauschale

### 2.1 Subsidiarität der häuslichen Arbeitsecke

Die Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale steht in einem Spannungsverhältnis – mehr noch: in einem strengen Alternativverhältnis – zur Geltendmachung der Fahrtkostenpauschale.<sup>22</sup> Letztere geht der Ersteren stets vor.<sup>23</sup> Dies ergibt sich bereits daraus, dass das Nichtaufsuchen der außerhäuslichen Betätigungsstätte eine (negative) Tatbestandsvoraussetzung für die Berücksichtigung einer häuslichen Arbeitsecke ist. Aber auch ohne diese gesetzliche Anordnung würde sich mE ein Vorrang der Entfernungspauschale ergeben, da der Ansatz der Pauschale nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG fakultativ („kann“) ausgestaltet ist, wohingegen der Abzug der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG zwingend erfolgt („ist [...] anzusetzen“), soweit deren Voraussetzungen vorliegen.<sup>24</sup>

### 2.2 Drohende Fallstricke in Bezug auf Entfernungspauschale und Pauschalbesteuerung

Den Steuerpflichtigen ist dringend davon abzuraten, sich über das beschriebene Vorrangverhältnis von Arbeitsecken- und Fahrtkostenpauschale eigenmächtig hinwegzusetzen. Zwingende tatbestandliche Voraussetzung für den Ansatz der Entfernungspauschale ist, dass der Steuerpflichtige seine erste Tätigkeitsstätte tatsächlich aufgesucht hat.<sup>25</sup> Anderenfalls kommt ein Abzug nicht in Betracht.<sup>26</sup> Ein pauschaler Ansatz von 230 Arbeitstagen, so wie es oftmals dem herkömmlichen praktischen Vorgehen entsprechen wird<sup>27</sup>, verbietet sich gerade in pandemiegeprägten Veranlagungszeiträumen. Täuscht der Steuerpflichtige über entsprechende Tatsachen, manövriert er sich in schwieriges steuerstrafrechtliches Fahrwasser hinein.<sup>28</sup> Gerade in dieser Hinsicht sollte

das Entdeckungsrisiko wohl keinesfalls unterschätzt werden<sup>29</sup>; die neuen Steuervordrucke (Anlage N) für den VZ 2020 wurden insoweit bereits „aufgerüstet“, so dass künftig nicht nur Urlaubs- und Krankheitstage, sondern darüber hinaus zusätzlich auch Heimarbeitstage standardisiert abgefragt werden.<sup>30</sup> Zudem kann damit gerechnet werden, dass durch entsprechende Nachforschungen und Zufallsfunde (zB infolge von Kontrollmitteilungen)<sup>31</sup> Erkenntnisse zutage treten, die den Steuerpflichtigen in Bedrängnis bringen könnten. Den Mandanten zur Steuerehrlichkeit anzuhalten, kann sich in diesem Zusammenhang demgemäß besonders auszahlen.

Ähnliche Empfehlungen müssen nach meiner Beurteilung zB auch hinsichtlich der vielgenutzten Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung von an den Arbeitnehmer gezahlten Fahrtkostenzuschüssen (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG) gelten; zwar gilt hier – aus Vereinfachungsgründen! – die finanzbehördliche Annahme, „dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte [...] erfolgen“<sup>32</sup>. Allerdings muss bereits wegen der engen Verknüpfung der Pauschalbesteuermöglichkeit zur Werbungskostenpauschale nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG unter teleologischen Gesichtspunkten ein entsprechend weitgehender Gleichlauf angenommen werden.<sup>33</sup> Zu dieser Beurteilung tendiert offenbar auch die Finanzverwaltung, wenn sie auf die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Fahrtaufwendungen hinweist.<sup>34</sup> Begrüßenswert wäre in dieser Hinsicht eine ausdrückliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung. Solange diese nicht vorliegt, ist dem Arbeitgeber jedenfalls die Möglichkeit einer Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) eröffnet, um sich vor einer drohenden Steuerhaftung zu schützen.<sup>35</sup>

## 3. Zur ausschließlichen Tätigkeitsausübung in der häuslichen Wohnung – „Arbeitest du noch oder lebst du schon?“

### 3.1 Restriktive tatbestandliche Ausgangslage

Nach dem (scheinbar) eindeutigen Gesetzeswortlaut setzt die Berücksichtigung einer häuslichen Arbeitsecke voraus, dass der Steuerpflichtige „seine betriebliche oder berufliche

22 Vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG (ggf. iVm § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 2 EStG).

23 Vgl. hierzu auch *Driien* (Fn. 7), § 4 Rn. 868d.

24 Vgl. hierzu *Straßburger* (Fn. 19), § 9 Rn. 246 f., mwN. Da Gleiches auch für den Ansatz der Werbungskostenpauschale nach § 9a EStG gilt (vgl. *Fu* in H/H/R, EStG/KStG, Stand Dez. 2020, EStG § 9a Rn. 15; *Krüger* in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 9a Rn. 1), erscheint die Kopplung der Homeoffice-Pauschale an das Überschreiten der Grenzen des § 9a EStG mE auch deswegen fragwürdig.

25 Vgl. zB *Thürmer* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Nov. 2020, EStG § 9 Rn. 292 („Die Entfernungspauschale [...] kann nur für tatsächl. (zurückgelegte) Wege zw. Wohnung u. erster Tätigkeitsstätte berücksichtigt werden“).

26 Etwas anderes gilt allerdings für den Ansatz der Aufwendungen für eine ÖPNV-Zeitfahrkarte, soweit die Aufwendungen die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Eine Konkurrenz der Zeitfahrkarte zur Homeoffice-Pauschale besteht insofern nicht, vgl. hierzu FM Thüringen v. 17.2.2021 – S 1901-2020 Corona – 21.15, DStR 2021, 992. Als Zeitfahrkarten im diesem Sinne werden allerdings lediglich Fahrberechtigungen mit einer gewissen Mindestlaufzeit (insbes. Jahres- und Monats-, nicht jedoch aber Wochentickets) angesehen, vgl. BC 2021, 196.

27 Vgl. FG München v. 12.12.2008 – 13 K 4371/07, BeckRS 2008, 26026539.

28 Zur Steuerhinterziehung aufgrund unrichtiger Angaben vgl. *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand Nov. 2020, AO § 370 Rn. 246 f.; vgl. auch *Krumm* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Okt. 2020, AO § 370 Rn. 37 ff.

29 Das gilt selbstverständlich auch in umgekehrter Weise, so dass auch von nicht der Wahrheit entsprechenden Angaben zur Anzahl der Heimarbeitstage dringend abzuraten ist.

30 Hierauf hinweisend der *Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt*, vgl. [https://steuerberater-verband.de/2020/12/18/jahressteuergesetz-2020-esszimmertischarbeit-und-5-eur-pauschale/?cookie-state-change=1614191116929#\\_ftn4](https://steuerberater-verband.de/2020/12/18/jahressteuergesetz-2020-esszimmertischarbeit-und-5-eur-pauschale/?cookie-state-change=1614191116929#_ftn4) (zuletzt abgerufen am 1.3.2021).

31 Vgl. zB *Rüsken* in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 194 Rn. 41 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Okt. 2020, AO § 194 Rn. 27 ff.

32 BMF v. 31.10.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002 :002, BStBl. I 2013, 1376, DStR 2013, 2463 (2467) Rn. 5.2.

33 Vgl. zum gegenseitigen Verhältnis *Thürmer* (Fn. 25), § 40 Rn. 109; *Wagner* in H/H/R, EStG/KStG, Stand Dez. 2020, EStG § 40 Rn. 47 f. Vgl. auch BT-Drs. 11/5970, 40 f.

34 S. nur R 40.2 Abs. 6 S. 2 LStR 2015 („Maßgeblich für die Höhe des pauschalierbaren Betrages sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte [...]“); ebenso *Thürmer* (Fn. 25), § 40 Rn. 109; *Wagner* (Fn. 31), § 40 Rn. 47.

35 Vgl. zur Haftung des Arbeitgebers bei pauschalierter Lohnsteuer *Krüger* (Fn. 24), § 42d Rn. 3; *Wagner* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Nov. 2020, EStG § 40 Rn. 113 ff., § 42d Rn. 52.

## AUFsätze

Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung“ ausgeübt hat. Bei strenger Wortlautauslegung würde dies mithin bedeuten, dass jede noch so geringe Tätigkeit außerhalb der häuslichen Wohnung als steuerschädlich anzusehen wäre, so zB ein kurzer (betrieblich/beruflich bedingter) Abstecher zur Postfiliale oder auch – streng genommen – die Arbeit am Terrassentisch in der sommerlichen Mittagssonne.<sup>36</sup> Man kann sich freilich die Frage nach der Praxistauglichkeit einer derartigen Auslegung stellen, wird es der Finanzbehörde doch praktisch kaum möglich sein, durch eigene Nachprüfungen entsprechende Erkenntnisse zu erlangen. Ob sich das Gesetz in diesem strengen Sinne verstehen lässt, bedarf gleichwohl einer rechtssicheren Beantwortung. Denn der am „Idealbild des gewissenhaften Steuerbürgers“ orientierte Steuerpflichtige hat einen unbestreitbaren Anspruch auf klare gesetzliche Vorgaben, innerhalb derer er sich im Bereich der Legalität bewegt.

### 3.2 Möglichkeiten und Grenzen einer extensiven Gesetzesauslegung

#### 3.2.1 Zum aktuellen Stand der Diskussion

Es erscheint in höchstem Maße fraglich, ob der derart eng gefasste Gesetzeswortlaut unter Wertungsgesichtspunkten als angemessen anzusehen ist. Die Gesetzesbegründung schweigt hierzu, an einem breiten Diskurs mangelt es bisher noch. Soweit ersichtlich, hat sich aus den Reihen der Literatur erstmals *Drüen* umfassend hierzu geäußert, der einen in dieser Hinsicht auffallend extensiven Standpunkt vertritt. Nach seiner Beurteilung soll im Grunde jeder Arbeitsplatz außerhalb der (betrieblichen oder beruflichen) Tätigkeitsstätte die Anwendung der Pauschale rechtfertigen.<sup>37</sup> Für die Anwendbarkeit der Pauschale sei es unerheblich, ob der Steuerpflichtige seiner Arbeit (zumindest teilweise) auf der Terrasse oder auf dem Balkon, im Park, im Biergarten oder in der Wohnung eines Freundes nachgehe.<sup>38</sup> Zur Begründung dieses Standpunktes führt *Drüen* im Wesentlichen drei Argumente an; er verweist insofern auf die geringe fiskalische Relevanz der Abzugsmöglichkeit, auf den Schutz der Privatsphäre des Steuerpflichtigen (der der Finanzbehörde weitgehende Nachforschungen untersage) sowie auf den maßgeblichen Gesetzeszweck, der darin bestehe, „eine Abzugskumulation mit Fahrtaufwendungen“<sup>39</sup> zu verhindern bzw. „ein Aufsuchen einer außerhalb der häuslichen Wohnung belegenen Betätigungsstätte am selben Tag auszuschließen“<sup>40</sup>. Zuzustimmen ist ihm jedenfalls in der Beurteilung, dass es im Zusammenhang mit der Arbeitseckenpau-

schale – anders als im Hinblick auf das vollwertige Arbeitszimmer – gerade nicht maßgeblich auf die strikte Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre ankommen kann<sup>41</sup>, so dass die Lage des Arbeitsplatzes die Finanzbehörde im Grunde tatsächlich „nicht zu interessieren“<sup>42</sup> hat.

#### 3.2.2 Versuch einer methodischen Einordnung

Nach meiner Auffassung ist der von *Drüen* vorgenommenen Beurteilung im Grundsatz zuzustimmen, wenngleich sich hierdurch in methodischer Hinsicht wegen des offenbar entgegenstehenden Gesetzeswortlautes gewisse „Bauchschmerzen“ einstellen mögen. Da allerdings die grammatische Auslegung lediglich den Anfang, nicht jedoch das Ende einer jeden Auslegung markiert<sup>43</sup>, ist im Zuge der Interpretation nicht vorschnell am (scheinbar) eindeutigen Wortlaut Halt zu machen.<sup>44</sup> Der maßgebliche Gesetzeszweck, den es herauszufinden gilt, offenbart sich vielmehr erst unter Zuhilfenahme teleologischer Kriterien.<sup>45</sup> Gleichwohl sind die Möglichkeiten einer (teleologischen) Auslegung im engeren Sinne erschöpft, sobald das gefundene Ergebnis die Grenze des noch möglichen Wortsinns überschreitet.<sup>46</sup> Von hier an bewegt man sich auf dem Terrain der – in engen Grenzen zulässigen, aber einen gesteigerten Begründungsaufwand erfordernden – Rechtsfortbildung.<sup>47</sup> Eine möglicherweise sachgerechte Ausdehnung des gesetzlichen Anwendungsbereichs ließe sich in diesem Falle insbes. durch das methodische Mittel der teleologischen Extension erreichen.<sup>48</sup>

Um die angesprochenen rechtsmethodischen Bauchschmerzen hinsichtlich ihrer juristischen Dimension zu diagnostizieren, lassen sich aus meiner Sicht *drei verschiedene Fallgruppen* unterscheiden, aus denen sich unterschiedliche Anforderungen an den jeweiligen rechtsmethodischen Begründungsansatz ergeben. Die *erste und wohl unproblematischste Fallgruppe* umfasst außerhäusliche Tätigkeitsorte auf dem eigenen bzw. angemieteten Grundstück (zB Balkon, Terrasse, Garten). Hier können mE keine durchgreifenden Einwände gegenüber einer steuerlichen Berücksichtigung bestehen; plakativ gesprochen macht es schlichtweg keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige seiner Arbeit vor oder hinter der Balkontür nachgeht. Die *zweite Fallgruppe* umfasst kurzfristige Arbeitsplatzverlagerungen (zB Botengang zur Post). Auch hier sollten mE keine ernstlichen Zweifel an der steu-

36 Zu einer derart strengen Beurteilung gelangen etwa *Bergan* DStR 2021, 587 (588 f.); sowie der Lohnsteuerhilfeverein (vgl. <https://www.lohnsteuerhilfe.net/arbeit-und-rente/homeoffice-von-der-steuer-absetzen-jahressteuergesetz-2020-die-wichtigsten-aenderungen/> [zuletzt abgerufen am 1.3.2021]) und der Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt (vgl. [https://steuerberater-verband.de/2020/12/18/jahressteuergesetz-2020-esszimmerarbeit-und-5-eur-pauschale/?cookie-state-change=1614191116929#\\_ftn4](https://steuerberater-verband.de/2020/12/18/jahressteuergesetz-2020-esszimmerarbeit-und-5-eur-pauschale/?cookie-state-change=1614191116929#_ftn4) [zuletzt abgerufen am 1.3.2021]). Wohl ebenso *Seifert* StuB 2021, 30 (31); *Plenker* BC 2021, 114.

37 Vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b und 868d.

38 Vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b.

39 *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b.

40 *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b.

41 Vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b („Auf den beim Arbeitszimmer vorgesehenen Ausschluss einer fehlenden privaten Mitbenutzung [s. Rn. 838] kommt es nicht an.“).

42 Vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868b („Andere Tätigkeitsorte neben der auch benutzten häusl. Wohnung [...] haben die FinBeh. nicht zu interessieren.“).

43 Ganz hM, vgl. nur *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, 5.56; *Larenz*, Methodenlehre, 6. Aufl. 1991, 320.

44 Vgl. zB *Tipke* FS Wallis, 1985, 133 (134).

45 Vgl. statt *Vieler Englisch* (Fn. 43), 5.57 („Jedoch muss die Richtigkeit einer sich daraus ergebenden Rechtsentscheidung stets noch mit Blick auf *teleologische Kriterien* überprüft werden. Auch eine verbal eindeutige Subsumtion kann den Gesetzeszweck verfehlen.“).

46 Vgl. BFH v. 11.4.2013 – III R 11/12, BStBl. II 2013, 665, DStRE 2013, 1140; *Englisch* (Fn. 43), 5.58 mwN.

47 Vgl. BFH v. 11.4.2013 – III R 11/12, BStBl. II 2013, 665, DStRE 2013, 1140; *Englisch* (Fn. 41), 5.58, 5.74 ff.

48 Vgl. *Drüen* (Fn. 8), § 4 Rn. 381; *Englisch* (Fn. 43), 5.86; *Geserich* DStR-Beih. 2011, 59 (zu Heft 17/2011); *Weber-Grellet* DStR 1991, 438.

## AUFsätze

erlichen Unschädlichkeit aufkommen. Es kann insofern keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige in Unterbrechung seiner Heimarbeit betriebliche oder – zB während seiner Mittagspause – private Post aufgibt. Dieser Befund lässt sich sicherlich mithilfe von Verhältnismäßigkeits- bzw. Billigkeitserwägungen begründen. Die *dritte Fallgruppe* schließlich umfasst außerhäusliche Arbeitsplätze jenseits der heimischen Umzäunung. Hier erscheint ein deutlich gesteigerter Begründungsaufwand erforderlich. In diesen Fällen ließe sich sicherlich am ehesten Verständnis für eine ggf. ablehnende Haltung der Finanzbehörde aufbringen, etwa wenn der Steuerpflichtige seinen Laptop – nach dem (Extrem-) Beispiel *Drüens* – im Biergarten aufgebaut hat. Aber auch insofern verbietet sich mE eine reflexartige Ablehnung des Vorliegens der gesetzlichen Pauschalierungsvoraussetzungen. Zwar lässt sich der Biergarten in erster Linie mit steuerlich unbeachtlichem Freizeitvergnügen assoziieren. Das allein kann allerdings im Grunde der Anwendung der Pauschale nicht entgegenstehen. Die Verweigerung des Pauschbetrages lässt sich nach meiner Beurteilung jedenfalls dann nicht rechtfertigen, wenn der Steuerpflichtige neben seiner außerhäuslichen Arbeit (zB im Biergarten) an demselben Kalendertag zumindest kurzfristig auch (dh kumulativ) von zu Hause aus gearbeitet hat. Zwar steht diesem Ergebnis der gesetzliche Wortlaut („ausschließlich“) entgegen; allerdings erscheint eine derartige Beurteilung unter Wertungsgesichtspunkten geboten, was sich eindrücklich anhand eines Erst-Recht-Schlusses (argumentum a fortiori)<sup>49</sup> zeigt: Wie das Gesetz in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG mit dem maßgeblichen Abstellen auf den Kalendertag selbst zum Ausdruck bringt, sind an die tägliche, im Homeoffice abzuleistende Arbeitszeit keinerlei Mindestanforderungen zu stellen<sup>50</sup>, so dass sich der Steuerpflichtige die Gewährung des Pauschbetrages im Grunde bereits infolge einiger weniger Minuten erwerbswirtschaftlichen Tätigwerdens verdient. Warum das Gesetz aber denjenigen Steuerpflichtigen benachteiligen sollte, der sich die Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale durch seine häusliche Arbeit zuvor eigentlich bereits verdient hatte, der seine Arbeit jedoch gleichwohl an der frischen Luft (zB im Biergarten) fortführt, erscheint nicht einsichtig. Die Annahme, ein Mehr an erwerbswirtschaftlicher Betätigung senke die Steuerrelevanz und führe zur Steuerschädlichkeit, lässt sich nur schwerlich rechtfertigen. Methodisch zweifelhaft erscheint demgegenüber die weitergehende Annahme, die Anwendung der Pauschale stehe auch solchen Steuerpflichtigen zu, die sich *ausschließlich* an einem außerhäuslichen Arbeitsplatz (dh nicht einmal kurzfristig in der häuslichen Wohnung) betätigen. Zwar kann der Ort der Tätigkeit unter Wertungsgesichtspunkten auch insofern eigentlich keine ausschlaggebende Rolle spielen, solange sich der Steuerpflichtige tatsächlich erwerbswirtschaftlich betätigt (als Indiz hierfür würde zB die fortwährende Entlohnungsbereitschaft des Arbeitgebers sprechen). Da sich die methodische Herleitung dieses Ergebnissen insoweit allerdings nicht nur mit

dem Problem des nicht erfüllten Tatbestandsmerkmals der Ausschließlichkeit, sondern zusätzlich mit dem der häuslichen Wohnung auseinanderzusetzen hätte, scheint sich diese Interpretation allzu weit von der gesetzlichen Wortlautvorgabe zu entfernen.

## 4. Zur Reichweite etwaiger Mitwirkungspflichten

### 4.1 Grundsätzliches zur Mitwirkungspflicht

Finanzbehörden und Steuerpflichtige stehen von Gesetzes wegen in einem kooperativen, arbeitsteiligen Dialog zueinander.<sup>51</sup> Zwar ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen (§ 88 AO), in Ergänzung dessen sind die Steuerpflichtigen allerdings wegen ihres Informationsvorsprungs in gewissen Grenzen zur Mitwirkung an der Steuerveranlagung verpflichtet (§ 90 AO).<sup>52</sup> Ihnen obliegt insbes. der Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen (dem Grunde und der Höhe nach).<sup>53</sup> Im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer besteht darüber hinaus nach § 4 Abs. 7 EStG eine spezialgesetzliche Nachweispflicht<sup>54</sup>, die mangels entsprechender Verweisung in § 9 Abs. 5 EStG jedoch nicht im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gilt. Es handelt sich hierbei um eine materiell-rechtliche Voraussetzung des Betriebsausgabenabzugs, deren Nichteinhaltung zur Nichtabziehbarkeit führt.<sup>55</sup> Dem gesetzlichen Wortlaut nach gelten die dortigen Aufzeichnungspflichten – mangels entsprechender Einschränkung in § 4 Abs. 7 EStG – auch im Zusammenhang mit dem Ansatz einer häuslichen Arbeitsecke. Da allerdings eine gesonderte Aufzeichnung pauschalierter Aufwendungen offensichtlich keinen Sinn ergibt, kann nach meiner Auffassung davon ausgegangen werden, dass lediglich versehentlich eine entsprechende Einschränkung des § 4 Abs. 7 EStG unterblieben ist, so dass der Wortlaut demgemäß teleologisch zu reduzieren ist.

### 4.2 Nachweiserfordernisse in Bezug auf die häusliche Arbeitsecke

Es erscheint zum jetzigen Zeitpunkt nicht ausgeschlossen, dass die Finanzbehörden die Gewährung der Homeoffice-Pauschale von weiteren Angaben und Nachweisen der Steuerpflichtigen abhängig machen werden. Insofern stellt sich allerdings die Frage, welche Nachweise der Steuerpflichtige zu erbringen hat, um in den Genuss der pauschalierten Abzugsmöglichkeit zu gelangen. Es kann zunächst festgehalten werden, dass die Finanzbehörde von vornherein nur solche Nachweise verlangen kann, die sich auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen beziehen. Grundsätzlich könnte demgemäß beweispflichtig sein, *ob und an welchen Tagen* der Steuerpflichtige *von zu Hause aus* tätig geworden ist. Zu beachten ist insoweit allerdings, dass die Gewährung der Homeoffice-Pauschale

49 Vgl. hierzu *Drüen* (Fn. 8), Stand April 2021, AO § 4 Rn. 371 f.; *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, 5.84

50 So im Ausgangspunkt etwa auch *Bergan* DStR 2021, 587 (588), jedoch mit abweichender Schlussfolgerung.

51 Vgl. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, DStRE 2004, 396; *Seer* (Fn. 31), § 90 Rn. 1.

52 Vgl. ausführlich *Seer* (Fn. 31), § 90 Rn. 1; *Drüen* FR 2011, 101.

53 Vgl. nur *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, 22.191.

54 Vgl. hierzu BMF v. 6.10.2017 – IV C 6 – S 2145/07/10002 :019, BStBl. I 2017, 1320, DStR 2017, 2277 Rn. 25; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 4 Rn. 620 f.

55 Vgl. *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 919.

## AUFsätze

nach dem hier vertretenen Standpunkt grundsätzlich nicht davon abhängt, ob der Steuerpflichtige ausschließlich *in seiner häuslichen Wohnung* tätig geworden ist (s. o. unter 3.), so dass es hiernach auch keines entsprechenden Nachweises bedarf. Aus der Natur der Arbeitsecke ergibt sich des Weiteren, dass etwaige Nachweise hinsichtlich der Abgrenzung von betrieblicher/beruflicher und privater Sphäre unerheblich und damit nicht beweisbedürftig sind. Aufgrund der gesetzlichen Pauschalierung ist ebenfalls völlig irrelevant, ob und in welcher Höhe tatsächliche Aufwendungen entstanden sind. Auch ist unerheblich, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz (zB in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers) zur Verfügung stand.<sup>56</sup> In den drei zuletzt genannten Punkten liegen letztlich die entscheidenden Unterschiede zur Beweisbedürftigkeit eines („vollwertigen“) häuslichen Arbeitszimmers.

### 4.3 Erfordernis und Inhalt einer Arbeitgeberbescheinigung

Für den Fall entsprechender finanzbehördlicher Nachfragen erscheint eine möglichst umfangreiche Nachweisvorsorge ohne Weiteres empfehlenswert („da mihi factum, dabo tibi ius“). Der Steuerpflichtige hat im Grunde (nur) zwei Möglichkeiten, derartige Nachweise zu beschaffen: In Betracht kommt die Anfertigung von „Eigenbelegen“ (dh von eigenen Aufzeichnungen, aus denen zumindest das Datum der

im Homeoffice gearbeiteten Tage hervorgeht) und die Aushändigung einer entsprechenden Arbeitgeberbescheinigung. Vor dem Hintergrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Beweiswert eines selbsterstellten sog. Nutzungszeitenbuchs<sup>57</sup> erscheint die (zusätzliche) Einholung einer Arbeitgeberbescheinigung überaus ratsam<sup>58</sup>, wenngleich im Grunde nicht recht einzusehen ist, warum (naturgemäß) allein nichtselbständig beschäftigten Steuerpflichtigen ein derartiger Nachweis abzuverlangen sein sollte. Der dahingehenden Bitte des Arbeitnehmers nachzukommen, ist dem Arbeitgeber allerdings in jedem Falle nur unter der Prämisse anzuraten, dass er über hinreichend verlässliche Informationen (zB aufgrund eines elektronischen Zeiterfassungssystems) tatsächlich verfügt. Eine Bescheinigung „ins Blaue hinein“ birgt für ihn die Gefahr einer steuer(straf)rechtlichen Mitverantwortung, im schlimmsten Falle etwa in Form einer Teilnahme als Gehilfe der Steuerhinterziehung des Arbeitnehmers.<sup>59</sup>

### 5. Abschließende Beurteilung

Die neu eingeführte Homeoffice-Pauschale ermöglicht einer ganzen Reihe von Steuerpflichtigen erstmalig den Ansatz typisierter Aufwendungen für ihren häuslichen Arbeitsplatz. Die tatbestandlichen Voraussetzungen bieten einen gewissen Wertungsspielraum, der erforderlichenfalls im Rechtsbehelfsverfahren genauer zu ergründen ist. Die niedrigschwelligen Voraussetzungen sollten allerdings nicht zur steuerlichen Leichtfertigkeit verleiten; Steuerpflichtigen ist anzuraten, das zwingende Konkurrenzverhältnis von Homeoffice- und Entfernungspauschale zu beachten, Arbeitgeber und steuerliche Berater sollten ein besonderes Augenmerk auf die rechtzeitige Anpassung pauschalierter Lohnbestandteile werfen. Ansonsten drohen unliebsame – und vor allem vermeidbare – Steuerfolgen.

<sup>56</sup> Vgl. auch *Drüen* (Fn. 7), § 4 Rn. 868a.

<sup>57</sup> Vgl. BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265, DStR 2016, 210 (215 f.) Rn. 71 („Der Umfang der jeweiligen Nutzung lässt sich objektiv nicht überprüfen. Die Behauptungen des Steuerpflichtigen, zu welcher Zeit er auf welche Weise ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Zimmer nutzt, sind regelmäßig nicht verifizierbar. Auch ein ‚Nutzungszeitenbuch‘ ist kein geeignetes Mittel, die jeweiligen Nutzungszeiten nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Die darin enthaltenen Angaben besitzen keinen über die darin liegende Behauptung des Steuerpflichtigen hinausgehenden Beweiswert und sind regelmäßig – anders als etwa Fahrtenbücher – nicht anhand eines Abgleichs mit anderen Informationen überprüfbar.“). Zum Nachweiswert selbsterstellter Arbeitszeitznachweise („Stundenzettel“) jedoch zuletzt BFH v. 18.11.2020 – VI R 28/18, DStR 2021, 596 (598 f.); ausführlich v. 17.7.2013 – X R 31/12, DStR 2013, 2261 (2265 f.).

<sup>58</sup> Vgl. bereits *Müller* DStR 2020, 760; ebenso zB der Rat des Lohnsteuerhilfvereins VLH e.V. (vgl. <https://www.vlh.de/arbeiten-pendeln/beruf/was-bringt-mir-die-homeoffice-pauschale.html> [zuletzt abgerufen am 1.3.2021]).

<sup>59</sup> Vgl. etwa *Ransiek* (Fn. 28), AO § 370 Rn. 153 ff.