

Inhaltsübersicht

- 1. BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags war in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig 1
- 2. Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – Neuregelung ab 1.1.2023 1
- 3. Mietaufwendungen für Mehrwegbehältnisse im Handel: Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer? 3

1. BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags war in den Jahren 2020 und 2021 (noch) nicht verfassungswidrig, wie der BFH mit Urteil vom 17.1.2023 (Az. IX R 15/20) entschieden hat.

Die Stpfl. wandten sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 zur Einkommensteuer. Sie brachten insbesondere vor, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags verstoße gegen das Grundgesetz und verletze sie zudem in ihren Grundrechten. Der Solidaritätszuschlag dürfe als Ergänzungsabgabe nur zur Abdeckung von Bedarfsspitzen erhoben werden. Sein Ausnahmecharakter verbiete eine dauerhafte Erhebung. Auch neue Zusatzlasten, die etwa mit der Corona-Pandemie oder dem Ukraine-Krieg einhergingen, könnten den Solidaritätszuschlag nicht rechtfertigen. Bei dem Solidaritätszuschlag handele es sich außerdem seit der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderung um eine verkappte „Reichensteuer“, die gegen den im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoße.

Der BFH sieht dagegen im Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 weiterhin eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe. Eine Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht hält das Gericht daher nicht für geboten.

Allerdings ist ein dauerhafter Finanzbedarf regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist.

Der Solidaritätszuschlag verstoße auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Zwar werden ab dem Jahr 2021 auf Grund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung sei aber gerechtfertigt, da bei Steuern, die wie die Einkommensteuer und damit

auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet sind, die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig ist.

📌 Hinweis:

Es ist damit zu rechnen, dass die mit ihrer Klage beim BFH unterlegenen Stpfl. nun Verfassungsbeschwerde einlegen werden.

📌 Handlungsempfehlung:

Bereits seit längerem ergehen Bescheide betreffend den Solidaritätszuschlag unter Vorbehalt, so dass betroffene Stpfl. selbst keinen Einspruch einlegen müssen. Abzuwarten bleibt nun aber die Reaktion der FinVerw. Sollten die Festsetzungsvorbehalte aufgehoben oder bei nun erlassenen Bescheiden kein Vorläufigkeitsvermerk gesetzt werden, muss der betroffene Stpfl. prüfen, ob er gegen seinen Steuerbescheid verfahrensrechtlich vorgeht.

2. Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – Neuregelung ab 1.1.2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind grundlegend überarbeitet worden. Daneben ist die Regelung zur Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet worden, gilt also auch über den 31.12.2022 hinaus und wurde betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Insgesamt erfolgte eine klarere Verzahnung zwischen der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Home-Office-Pauschale. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
Anwendungsvoraussetzungen	1. Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließliche berufliche/betriebliche Nutzung und 2. Arbeitszimmer bildet den Mit-	– tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung – Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht – kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
	telpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.	einer doppelten Haushaltsführung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> – Ansatz der nachgewiesenen Aufwendungen. – Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer Jahrespauschale (für das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr) i.H.v. 1 260 €. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils $\frac{1}{12}$ für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> – Ansatz einer Tagespauschale von 6 €, maximal 1 260 € im Jahr – also insgesamt für maximal 210 Tage – („Home-Office-Pauschale“) für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. – Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.
Nachweisanforderungen	<ul style="list-style-type: none"> – Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. – Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 	<ul style="list-style-type: none"> – Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, – ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hinweis:

Im Ergebnis wird also der Anwendungsbereich der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer eingeschränkt auf die

Fälle, in denen dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. In anderen Fällen kann allerdings nun die betragsmäßig vielfach identische Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt werden. Gerade in den Fällen, in denen ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne nicht vorliegt oder wie z.B. beim eigenen Einfamilienhaus nur geringe Kosten nachgewiesen werden können, kann die Anwendung der nun vom Anwendungsbereich und betragsmäßig ausgeweiteten Home-Office-Pauschale deutlich günstiger sein als die bisherige Regelung.

Entscheidend für die Anwendung der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer ist nunmehr also die Frage, ob dieses den **Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit** darstellt. Wird die gesamte berufliche und betriebliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Stpfl. Dies betrifft beispielsweise

- » Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben; dies gilt grds. auch für Arbeitnehmer, die während der Corona-Pandemie überwiegend zu Hause arbeiten,
- » freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer,
- » Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Versicherungsvertreter, Ingenieure, Künstler, Hausgewerbetreibende.

Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt („Außendienst“), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Insoweit hat die Rechtsprechung bislang insbesondere folgende Fälle entschieden:

Tätigkeitsmittelpunkt anerkannt bei	Tätigkeitsmittelpunkt nicht anerkannt bei
<ul style="list-style-type: none"> – einem Vertriebsingenieur, – einem Verkaufsleiter, – einem Sachverständigen und Regulierungsbeauftragten im Außendienst, – einem Außendienstmitarbeiter, der als Referatsleiter einer Lebensversicherungsgesellschaft Altersversorgungsmodelle konzipiert und entsprechende Verträge ausarbeitet und betreut. 	<ul style="list-style-type: none"> – Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule, – einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, – einem Handelsvertreter, der nahezu werktäglich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist, – der Angestellten einer Versicherungsgesellschaft, auch wenn ihr 13 Mitarbeiter unterstehen und sie zur Vorbereitung ihrer Außendiensttätigkeit auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen ist; – einem Personalberater mit den Schwerpunkten

Tätigkeitsmittelpunkt anerkannt bei	Tätigkeitsmittelpunkt nicht anerkannt bei
	Beratung, Konzeptentwicklung und Training, wenn er Dienstleistungen i.R. einer umfangreichen Außentätigkeit in Form von Trainingsveranstaltungen, sog. Coachingshops sowie Teamworkshops, Workshopmoderationen und Vorträgen beim Kunden vor Ort selbst erbringt; – einem Hochschullehrer; – bei Berufsbetreuern.

Übt ein Stpfl. **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:

- » Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
- » Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten – jeweils – den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
- » Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Stpfl., ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

Exemplarische Beispiele zur Anwendung der Regelung zum steuerlichen Arbeitszimmer bzw. zur Home-Office-Pauschale:

❶ Beispiel 1:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A verfügt im Betrieb des Arbeitgebers über einen Arbeitsplatz, arbeitet aber an 50 Tagen im Jahr ausschließlich in der häuslichen Wohnung.

Lösung ab 2023: Zur Anwendung kommt die Regelung zur Home-Office-Pauschale. Danach können für die Tage im Home-Office Werbungskosten i.H.v. $50 \text{ Tage} \times 6 \text{ €/Tag} = 300 \text{ €}$ angesetzt werden.

❷ Beispiel 2:

Sachverhalt: Lehrkraft A bereitet an den Schultagen nachmittags und an anderen Tagen in der häuslichen Wohnung den Unterricht vor und nach. In der Schule steht der Lehrkraft kein Arbeitsplatz für diese Tätigkeiten zur Verfügung. Dies erfolgt insgesamt an 210 Tagen im Jahr.

Lösung ab 2023: Zum Ansatz kommt die Regelung zur Home-Office-Pauschale. Da kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, gilt dies auch für Tage, an denen die Tätigkeit teilweise außer Haus in der Schule ausgeübt wird. Ange-

setzt werden können $210 \text{ Tage} \times 6 \text{ €/Tag} = 1.260 \text{ €}$. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Höhe tatsächlich Kosten im privaten Haushalt anfallen.

❸ Beispiel 3:

Sachverhalt: Freiberufler A übt seine Tätigkeit nahezu ausschließlich in dem häuslichen Arbeitszimmer aus. Die insoweit anfallenden Kosten betragen lediglich 600 € je Jahr.

Lösung ab 2023: Da ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt und dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, kann die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer genutzt werden. Möglich ist ein Ansatz der Jahrespauschale von 1.260 € also ohne Nachweis der tatsächlich entstandenen Kosten, da dies günstiger ist als der Ansatz der tatsächlichen Kosten. Soweit der Nachweis des Vorliegens eines häuslichen Arbeitszimmers im steuerlichen Sinne nicht erbracht werden soll, kann alternativ auch die Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt und angesetzt werden: $210 \text{ Tage} \times 6 \text{ €/Tag} = 1.260 \text{ €}$.

Insoweit steht sich A nun günstiger als bislang, da nach bisherigem Recht nur die tatsächlich angefallenen Kosten i.H.v. 600 € angesetzt werden konnten.

❹ Beispiel 4:

Sachverhalt: Dem angestellten Architekten A steht im Büro des Arbeitgebers ein Arbeitsplatz zur Verfügung. An 100 Tagen wird die Tätigkeit allerdings aus der häuslichen Wohnung heraus erledigt. Dabei wird an 40 Tagen die Tätigkeit teilweise auch auswärts auf Baustellen ausgeübt.

Lösung ab 2023: Möglich ist die Nutzung der Regelung zur Home-Office-Pauschale. Da aber ein anderer Arbeitsplatz dauerhaft zur Verfügung steht, kann die Home-Office-Pauschale nur für die Tage angesetzt werden, an denen die Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Angesetzt werden können also $60 \text{ Tage} \times 6 \text{ €/Tag} = 360 \text{ €}$.

❺ Hinweis:

Die Jahrespauschale zum häuslichen Arbeitszimmer ist **personenbezogen** anzuwenden. Nutzen also mehrere Stpfl. ein gemeinsames häusliches Arbeitszimmer, so ist bei jeder Person eigenständig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Jahrespauschale vorliegen und diese wird ggf. mehrfach gewährt.

3. Mietaufwendungen für Mehrwegbehälter im Handel: Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer?

Der BFH hatte erneut über eine Frage zur Hinzurechnung von Miet-/Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer zu entscheiden. Nach der gesetzlichen Regelung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter weiteren Voraussetzungen und nach Abzug eines Freibetrags u.a. ein Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, also als Betriebsausgaben abzugsfähig waren.

Im Streitfall ging es um ein Großhandelsunternehmen für Obst und Gemüse, das die Produkte seiner Er-

zeugerorganisation vertreibt und für die Gebrauchsüberlassung von sog. Mehrwegsteigen (Mehrwegbehälter für den Transport und die Präsentation von Waren) Entgelt bezahlte. Streitig war, ob diese der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer unterliegen. Im Streitjahr nutzte die Stpfl. die Mehrwegsteigen von zwei unterschiedlichen Anbietern.

- » Das Unternehmen H stellte dabei ein umfassendes Mehrweg- und (Rück-)Logistiksystem zur Verfügung. Die Steigen wurden grundsätzlich direkt an die Erzeuger geliefert. Von dort wurden sie nach Befüllung mit den Waren durch die Stpfl. selbst oder in deren Auftrag an den Einzelhandel verbracht. Das Unternehmen H betrieb sodann die gesamte Rücklogistik der Steigen (Abholung beim Einzelhandel und Verbringung – ggf. über Zwischenlagerungen – in ihr Depot einschließlich Müllentsorgung, Reparatur, Sortierung und Reinigung der Steigen). Diese Leistungen wurden als sog. Systemleistungen bezeichnet.
- » Das Unternehmen L stellte die Steigen dagegen für die Stpfl. zur Abholung ab ihrem Depot bereit. Nach Befüllung durch die Erzeuger wurden sie dorthin von der Stpfl. zurückgebracht. Die Auslieferung an die Einzelhandelsfilialen des Unternehmens L und die Rücklogistik der Steigen erfolgte von L in eigener Organisation.

Zum einen war zu klären, ob die Steigen bei der Stpfl. als fiktives Anlagevermögen einzustufen waren, was Voraussetzung für die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift ist. Dabei ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem (fiktiven) Eigentum stünden. Maßgeblich ist dabei die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb. Die Prüfung muss auch den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Stpfl. orientieren.

Insoweit kommt der BFH mit Urteil vom 1.6.2022 (Az. III R 56/20) für den Streitfall zu dem Ergebnis, dass, wenn ein Handelsunternehmen seinem mit ihm in einer dauerhaften Geschäftsbeziehung stehenden Lieferanten vorgibt, dass dieser die Ware in einem bestimmten Steigentyp zu liefern hat, eine wiederholte Anmietung dieses Steigentyps bei unterstelltem Eigentum zur Annahme von Anlagevermögen führt.

Das heißt vorliegend war dieses Merkmal der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung erfüllt.

Hinsichtlich der vom Unternehmen H angemieteten Steigen kommt der BFH allerdings zu dem Ergebnis, dass insoweit keine reine Gebrauchsüberlassung vorliege. Dies scheidet vorliegend aus, da das Vertragsverhältnis neben der Gebrauchsüberlassung auch umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertrags Elemente enthält und das Mietvertrags Element dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gibt. Die Leistungen des „Voll-Logistik-Konzepts“ gehen weit über die eine Vermietung prägende „passive“ Gebrauchsüberlassung hinaus und sind damit nicht als Mietvertrag i.S.d. Hinzurechnungsvorschrift zu beurteilen.

Insoweit war von Bedeutung, dass nach dem Vortrag der Stpfl. die bei der Kalkulation des Entgelts auf Transport- und Depotdienstleistungen (Lagerung/Reinigung) entfallenden Kosten die reinen Leergutkosten (Abschreibung, Verzinsung, Reparatur, Ersatz), die das Mietvertrags Element betreffen würden, bei weitem übersteigen. Die Stpfl. hatte vorgetragen, nach Mitteilung der H entfielen auf das mietvertragliche Element kalkulatorisch lediglich ein Anteil von 14 % des Gesamtentgelts.

Ebenso wurde der Umstand einbezogen, dass sich die Entgelte offenbar nicht, wie bei Miet- und Pachtverträgen üblich, an der Dauer der Überlassung orientierten (z.B. Tages-, Wochen- oder Monatsmiete), sondern sich jeweils auf einen „Umlauf“ oder „Zyklus“ bezogen, nämlich von der Lieferung durch H, der Befüllung, der Vermarktung und dem Transport durch die Stpfl. bis zur Abholung beim Endbenutzer.

Eine Hinzurechnung der an H gezahlten Entgelte war somit bereits deshalb ausgeschlossen, weil es sich nicht um Miet- und Pachtzinsen handelte. Dagegen war der Fall der Anmietung der Steigen von L anders gelagert und insoweit hatte eine Hinzurechnung der Mietentgelte zu erfolgen.

🔍 Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass hinsichtlich der Abgrenzung der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sehr sorgfältig der jeweilige Sachverhalt zu würdigen ist.