



HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER UND HOMEOFFICE

RECHTLICHE UND STEUERRECHTLICHE HINWEISE FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

MERKBLATT NR. 1734.3 | 02 | 2022

HINWEIS VON DWS Dieses Produkt enthält die Änderungen des Jahressteuergesetzes 2020 mit den Regelungen zur Homeoffice-Pauschale inklusive der Klärung einiger Zweifelsfragen durch das BMF v. 09.07.2021 sowie zur Arbeitgeberverpflichtung, Homeoffice anzubieten.

INHALT

1. Allgemeines
2. Rechtliche Rahmenbedingungen
 - 2.1 Arbeitsvertrag als Regelungsgrundlage für Homeoffice-Tätigkeit
 - 2.2 Geltung des Arbeitszeitgesetzes
 - 2.3 Datenschutz
 - 2.4 Zutrittsrechte des Arbeitgebers zum Homeoffice
 - 2.5 Arbeitnehmerhaftung
 - 2.6 Beendigung der Tätigkeit im Homeoffice
 - 2.7 Beteiligung des Betriebsrates
3. Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten
 - 3.1 Einrichtung des Homeoffice
 - 3.2 Laufende Unterhaltung des Homeoffice
 - 3.3 Auflösung des Homeoffice
 - 3.4 Verkauf der Immobilie mit dem Homeoffice
4. Abzugsfähigkeit der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers
 - 4.1 Definition eines häuslichen Arbeitszimmers
 - 4.2 Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers
 - 4.3 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer
 - 4.4 Kein anderer Arbeitsplatz vorhanden
 - 4.5 Besonderheiten beim Mittelpunkt und nicht vorhandener anderer Arbeitsplatz während der Corona-Pandemie
 - 4.6 Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte
 - 4.7 Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige
5. Homeoffice-Pauschale
6. Fazit

1. ALLGEMEINES

Das Thema „Homeoffice“ gewinnt weiter an Bedeutung. Wegen der Corona-Pandemie arbeiteten viel mehr Arbeitnehmer von zu Hause aus. Auch nach Bewältigung der Pandemie werden nicht alle Arbeitnehmer in das Büro des Arbeitgebers zurückkehren. Denn die Arbeitgeber haben erkannt, dass viele Arbeitnehmer auch von zu Hause aus ihre volle Leistung erbringen und das Unternehmen sich langfristig das Vorhalten vieler Büroräume ersparen kann.

Dieses Merkblatt stellt die rechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen sowie Gestaltungsmöglichkeiten in Zusammenarbeit mit der Arbeit von zu Hause aus dar. Dies erfolgt sowohl aus Arbeitgeber- als auch aus Arbeitnehmersicht. Eingegangen wird dabei insb. auf den Fall, dass zu Hause ein richtiges Arbeitszimmer zur Verfügung steht und was bei der Einrichtung, laufenden Unterhaltung und Auflösung dieses häuslichen Arbeitszimmers zu beachten ist, sowie auf den Fall, dass die Arbeit von zu Hause aus nur in einer „Arbeitsecke“ oder gar am „heimischen Küchentisch“ erbracht wird. Für Selbstständige sind die dargestellten (steuer-)rechtlichen Konsequenzen nicht 1:1 übertragbar, aber auch für sie hält das Merkblatt entsprechende Hinweise bereit.

2. RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN

Die „Homeoffice-Arbeit“ hat der Gesetzgeber in § 2 Abs. 7 ArbStättV definiert.¹ Derzeit sind drei Ausübungsformen, nämlich die sog. „mobile Telearbeit“, die „häusliche Telearbeit“ und die „alternierende Telearbeit“, üblich. In den mittelständischen Unternehmen tritt „Telearbeit“ regelmäßig in zwei der o.g. Grundformen, nämlich der „häuslichen“ oder aber in Form der „alternierenden“ Telearbeit auf. Die dritte Form der sog. „mobilen Telearbeit“ (bzw. des sog. Mobile Office²) an ständig wechselnden

¹ Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 1, Rn. 1–2.

² Röller, in: Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 1.

Einsatzorten³ lässt sich eher in Großunternehmen (wie z.B. Bau-sparkassen, Versicherungsgesellschaften) beobachten.

Bei der „**häuslichen Telearbeit**“ sind die betroffenen Mitarbei-ter ausschließlich in ihrer Wohnung oder an einem anderen, von ihnen selbst genutzten und eingerichteten Arbeitsplatz tätig. Demgegenüber erledigt der Beschäftigte bei der „**alternierenden Telearbeit**“ einen Teil seiner zu erbringenden Arbeitsleistungen am Firmensitz oder in/an der (regelmäßigen) Betriebsstätte, den anderen Teil dagegen an einem Arbeitsplatz in seinen Privaträu-
men.

EXKURS – BEFRISTETE SONDERREGELUNGEN ZUR BEKÄMPFUNG DER CORONA-PANDEMIE (CORONA-ARBSCHV DES BUNDESMINISTERIUMS FÜR ARBEIT UND SOZIALES VOM 20.01.2021)

Angesichts stark gestiegener Infektionszahlen und weiterer gesundheitlicher Folgen während der aktuellen Corona-Pandemie 2021 hat das Bundesministerium für Arbeit und Soziales die **SARS-CoV-2-Arbeitsschutzverordnung (Corona-ArbSchV)** erlassen, die am 27.01.2021 in Kraft getreten ist. Diese Verordnung gilt nur befristet, vorerst bis zum 19.03.2022. Eine Verlängerungsmöglichkeit um bis zu drei Monate ist gesetzlich bereits angelegt.

1. Die Verordnung verpflichtet zunächst nur den Arbeitgeber, Maßnahmen zur Verhinderung einer Corona-Infektion zu treffen. Diese Maßnahmen sind sanktioniert und können durch die Aufsichtsbehörden in den Ländern kontrolliert werden. Die Aufsichtsbehörden sind bei Nichtbefolgung berechtigt, ein Bußgeld gegen den Arbeitgeber bis zur Höhe von 30.000 € zu verhängen (vgl. FAQs zur Corona-Arbeitsschutzverordnung des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales vom 20.01.2021, Fragen und Antworten). Zur Kontrolle sind diese – jedenfalls nach Vorankündi-gung – auch berechtigt, die Räume des Unternehmens zu betreten, um die Einhaltung der Arbeitsschutzbestimmun-gen nach der Corona-ArbSchV zu prüfen.
2. Jeder Arbeitgeber, dessen Beschäftigte „Büroarbeit“ lei-sten, hat zunächst nach § 3 der Corona-ArbSchV, zu **prüfen**, ob die Tätigkeit seiner Mitarbeiter nicht auch in deren Woh-nung, d.h. also im Homeoffice, durchgeführt werden kann. Der Arbeitgeber kann jedoch darauf verzichten, dem Arbeitnehmer das Angebot eines Homeoffice-Arbeitsplat-zes zu unterbreiten, wenn er im Ergebnis seiner Prüfung feststellt, dass der Tätigkeit des Arbeitnehmers im Home-office „**zwingende betriebliche Gründe**“ entgegenstehen. Ein zwingender betrieblicher Grund ist z.B. im Unterne-hmen die Wahrung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnis-sen, zu der ein Arbeitnehmer unabhängig vom Ort der Tätigkeit zu verpflichtet ist. Beim Steuerberater als Arbeit-geber ist als „zwingender betrieblicher Grund“ die Einhal-tung der Verschwiegenheitspflicht aus § 57 Abs. 1 StBerG sicherzustellen. Wenn die Verschwiegenheitspflicht im Homeoffice von dem Arbeitnehmer nicht sichergestellt werden kann, muss der Steuerberater kein Angebot über eine Tätigkeit im Homeoffice unterbreiten.
3. Wenn der Arbeitgeber dagegen feststellt, dass die Wahrung der beruflichen Verschwiegenheit sichergestellt ist, muss er dem Arbeitnehmer das Angebot der Tätigkeit im Home-office auf Kosten des Arbeitgebers unterbreiten. Ausweis-lich der Begründung zur Corona-ArbSchV hat der Arbeit-nehmer jedoch **keine Pflicht**, das Angebot zur Tätigkeit im Homeoffice anzunehmen. Gleichzeitig hat er aber auch kei-nen durchsetzbaren Anspruch gegen den Arbeitgeber auf Einrichtung von Homeoffice-Arbeitsplätzen. Man spricht insoweit von einem nicht klagbaren Anspruch.
4. Wenn eine Tätigkeit im Homeoffice **entweder** an der fehlen-den Möglichkeit zur Wahrung der Verschwiegenheit/dem

Geheimnisschutz scheitert **oder** der Arbeitnehmer das Angebot zur Tätigkeit im Homeoffice ablehnt, muss der Arbeitgeber andere Maßnahmen zur Verhinderung/Verrin-gerung der Infektionsgefahr seiner Mitarbeiter treffen. Dies ist nach den folgenden Schritten vorzunehmen:

- a) In Betrieben mit mehr als zehn Arbeitnehmern sind diese in kleine, feste Gruppen einzuteilen, Kontakte zwis-chen den Gruppen sind auf ein Minimum zu reduzieren.
 - b) Das Infektionsrisiko wird durch die betriebliche Tätigkeit der Mitarbeiter in Einzelbüros aus Sicht des Bundesmi-nisteriums für Arbeit und Soziales reduziert, d.h. wo diese möglich sind, sollten sie eingeführt/umgesetzt werden.
 - c) Beim Fehlen von Einzelbüros („Großraumbüro“) ist jedem Mitarbeiter eine Mindestfläche von 10 m² zur Ver-fügung zu stellen.
 - d) Wo dies ebenfalls wiederum nicht möglich ist, hat der Arbeitgeber Abtrennungen vorzunehmen und (zwingend bei einer Betriebsgröße von mehr als zehn Beschäftig-ten, ansonsten fakultativ) zeitversetztes Arbeiten zu ermöglichen. Das zeitversetzte Arbeiten darf der Arbeitgeber nach Auffassung der Literatur auch kraft seines Direktionsrechtes zur Sicherstellung der notwen-digen Arbeitssicherheit anordnen [vgl. Krieger/Rudnik/Peramato, NZA 2020, 473, (480)].
 - e) Schließlich hat der Arbeitgeber nach § 2 Corona-ArbSchV den Mitarbeitern medizinische Gesichtsmas-ken oder FFP2-Masken oder die in der Anlage der Cor-na-ArbSchV weiter bezeichneten Masken zur Verfügung zu stellen, wenn Homeoffice-Tätigkeiten ausscheiden, keine Abstände von 1,5 m eingehalten werden können und die Arbeitnehmer jeweils keinen Raum von 10 m² bei ihrer Tätigkeit in Anspruch nehmen können. In diesem Fall [4. e)] **besteht auch eine Pflicht des Arbeitneh-mers**, die zur Verfügung gestellte Maske (Mund-Nasen-Schutz) bei der Tätigkeit zu tragen.
5. Den nicht ausschließlich im Homeoffice tätigen Arbeitneh-mern hat der Arbeitgeber grundsätzlich nach § 4 Corona-ArbSchV zweimal pro Woche einen Corona-Test kostenfrei anzubieten. Hiervon kann nur in Ausnahmefällen abgewi-chen werden (vgl. § 4 Abs. 2 Corona-ArbSchV).
 6. Nach § 5 Corona-ArbSchV hat der Arbeitgeber den Mitar-beitern zu ermöglichen, sich während der Arbeitszeit gegen das Corona-Virus impfen zu lassen. Weiterhin hat er zu veranlassen, dass seine Beschäftigten über die Gefahren einer Corona-Virus-Infektion aufgeklärt werden.
 7. Im Übrigen ändert die Corona-ArbSchV die nachfolgend dargestellten Grundätze zur Einführung/Umsetzung einer Tätigkeit im Homeoffice nicht. Diese sind ergänzend weiter zu beachten, sodass auf die untenstehenden Ausführungen verwiesen werden kann.

Hinzuweisen ist jedoch angesichts immer weiter steigender Infektionszahlen, Quarantäne-Anordnungen der örtlichen Gesundheitsämter und der steigenden Zahl von symptomlos Infizierten auf Folgendes:

- Normen, die sich speziell mit der Frage beschäftigen, ob eine Arbeitspflicht für nicht arbeitsunfähig erkrankte Mitarbeiter/-innen in Quarantäne besteht, finden sich nicht. Sowohl die Corona-Vorschriften von Bund und Ländern als auch das Infektionsschutzgesetz weisen zu dieser spezi-ellen Thematik **keine** Regelungen auf. Auch die juristische Literatur hat sich bislang (Stand 28.01.2022) ersichtlich noch nicht mit dieser Fragestellung befasst. Hiervon ausgehend gelten (wohl) die allgemeinen Regelungen zur Arbeitspflicht, vorbehaltlich der vorstehenden Ausführun-gen (Ziff. 1–6) über das Homeoffice.
- Sofern der Arbeitgeber zum Schutz der weiteren Mitar-beiter, Mandanten und sich selbst für einen infizierten

³ Kamann, ArbRAktuell 2016, 75.

Mitarbeiter, der aus behördlicher Quarantäne entlassen wird bzw. bei dem die behördliche Quarantäne endet, vor der Wiederaufnahme der Tätigkeit in Präsenz im Betrieb/ Unternehmen die Vorlage eines negativen sog. PCR-Test anordnet, ist diese Anordnung nach Auffassung der Rechtsprechung von seinem Direktionsrecht umfasst (vgl. LAG München, Urt. v. 26.10.2021, 9 Sa 332/21, BeckRS 2021, 35419). Bei dieser Anordnung sind dann allerdings die Kosten für einen derartigen Test vom Arbeitgeber zu bezahlen, diese fallen weder dem Arbeitnehmer noch der Krankenkasse zur Last (vgl. Fuhlrott, ArbRAktuell 2022, 20).

2.1 Arbeitsvertrag als Regelungsgrundlage für Homeoffice-Tätigkeit

Geregelt wird die Telearbeit grundsätzlich – vorbehaltlich des Bestehens entsprechender tarifvertraglicher Ansprüche – im Arbeitsvertrag oder über einen Nachtrag hierzu. Hierbei sind die Bedingungen von Arbeitgeber und Mitarbeiter grundsätzlich frei auszuhandeln.

Der DWS-Vordruck Nr. 1110 „Zusatzvereinbarung zum Anstellungsvertrag über die Ausübung von Telearbeit (Homeoffice)“ bietet eine entsprechende Mustervereinbarung und ist unter www.dws-verlag.de bestellbar.

Möglich ist es auch, dass Telearbeit in einem bereits bestehenden Arbeitsverhältnis nachträglich vereinbart wird. Ein **Rechtsanspruch** auf die Tätigkeit im Homeoffice bzw. auf die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes **besteht weder für den Arbeitgeber noch für seinen Mitarbeiter**.⁴ Auch das Direktionsrecht alleine erlaubt es dem Arbeitgeber nicht, dem Arbeitnehmer die Telearbeit einseitig aufzuerlegen.⁵ Falls der Arbeitgeber hier einseitig vorgehen möchte, bedarf es einer Änderungskündigung.⁶

2.2 Geltung des Arbeitszeitgesetzes

Weiter ist es nur mit einem loyalen, zuverlässigen und möglichst berufserfahrenen Arbeitnehmer möglich, das für den Arbeitgeber verbindliche Arbeitszeitgesetz (ArbZG) einzuhalten. Mangels einer unmittelbaren Eingliederung in den Betrieb muss der Telearbeits-Mitarbeiter seine Arbeitszeiten selbst erfassen und seinem Arbeitgeber zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben Arbeitszeitznachweise vorlegen.⁷

Weiter hat der Arbeitgeber aufgrund seiner Fürsorgepflicht dafür Sorge zu tragen, dass sein im Homeoffice beschäftigter Mitarbeiter die arbeitszeitrechtlichen Schutzvorschriften des ArbZG nicht missachtet. Die Trennung des Arbeitsplatzes vom Betrieb des Unternehmens erschwert hier die Kontrolle. Die regelmäßige für alle anderen Mitarbeiter im Betrieb geltenden Erfassungsmethoden sind beim ausgelagerten Telearbeitsplatz nicht mehr möglich. Eine Lösungsmöglichkeit besteht hier im Treffen softwarebedingter Vorkehrungen, die Anfang und Ende der geleisteten Arbeitszeit festhalten. Alternativ ist die Vereinbarung einer „**Vertrauensarbeitszeit**“ möglich, die der Arbeitnehmer dann flexibel handhabt.⁸

2.3 Datenschutz

Die Einhaltung der Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes sowie der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) zum Daten-

schutz oder/und der Datensicherheit hat der Arbeitgeber sicherzustellen, falls der Mitarbeiter im Homeoffice personenbezogene Daten verarbeitet. Der Arbeitgeber bleibt im Verhältnis zum Kunden die „**verantwortliche Stelle**“ i. S. v. Art. 4 Nr. 7 DS-GVO. Er allein ist es also, der die personenbezogenen Daten verarbeitet oder nutzt oder deren Nutzung in seinem Auftrag zulässt.⁹

2.4 Zutrittsrechte des Arbeitgebers zum Homeoffice

Um das sensible Feld der Kontrollrechte und -pflichten des Arbeitgebers einerseits und den Schutz der privaten Wohnung des Arbeitnehmers aus Art. 13 GG andererseits verbindlich zu regeln, sind nur klare arbeitsrechtliche Vereinbarungen in Schriftform zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeiter, der im Homeoffice tätig werden will, geeignet.¹⁰ Mit Lammeyer ist davon auszugehen, dass durch eine tatsächliche Arbeitsaufnahme im häuslichen Bereich die „**Öffnung**“ der Wohnung in Form eines Kontaktes zur Außenwelt durch z. B. dienstliche Gespräche oder Mail-Konferenzen über Datenleitungen und damit eine Einschränkung der Privatsphäre vom Arbeitnehmer gewollt und hingenommen wird.¹¹ Aus Gründen der Rechtssicherheit ist das Einverständnis zur Einschränkung der häuslichen Privatsphäre allerdings nicht nur vom in Telearbeit tätigen Mitarbeiter selbst, sondern auch von dessen mit ihm zusammenlebenden Haus- und Familienangehörigen schriftlich einzuholen.¹² Überdies muss in der schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und seinem Telearbeitsmitarbeiter eindeutig vereinbart werden, dass die Telearbeit zu beenden und der Telearbeitsplatz vollständig aufzugeben ist, wenn **nachträglich** dem Arbeitgeber Zutritts- und Kontrollrechte in und zu den Räumen, in denen der Arbeitnehmer seine Telearbeit ausführt, tatsächlich verweigert werden oder die schriftliche Einwilligung vom Arbeitnehmer bzw. seinen Familien- und/oder Hausangehörigen widerrufen wird.

2.5 Arbeitnehmerhaftung

Hinsichtlich der Haftung des Arbeitnehmers verbleibt es auch für den Homeoffice-Mitarbeiter dabei, dass die vom Großen Senat des Bundesarbeitsgerichts in seiner Entscheidung vom 27.09.1994, GS 1/89 (A) herausgearbeiteten Grundsätze zur Haftungsbeschränkung Anwendung finden. Der Mitarbeiter kann grundsätzlich nur im Falle von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit in Regress genommen werden.

Jedoch selbst im Falle von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit ist die Haftung des Arbeitnehmers nach der Rechtsprechung nicht unbeschränkt.¹³ Nach Auffassung von Teilen der Literatur ist eine Haftung (wohl) nur i. H. v. max. drei Brutto-Monatsgehältern angemessen,¹⁴ was das BAG ablehnt. Einigkeit besteht jedoch in Rechtsprechung und Literatur, dass ein Regress für den Arbeitnehmer nicht existenzgefährdend sein darf.

2.6 Beendigung der Tätigkeit im Homeoffice

Das **Telearbeitsverhältnis** bzw. die Einräumung der Möglichkeit, Tätigkeiten im Homeoffice zu verrichten, **kann wie jedes andere Arbeitsverhältnis beendet werden**. Es stehen hierzu die **Vereinbarung eines Aufhebungsvertrages**, bei vorherigem Vorbehalt in der schriftlichen Vereinbarung über das Telearbeitsverhältnis

4 Röller, in: Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 3; Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

5 Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

6 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 2, Rn. 117–124.

7 Kamann, ArbRAktuell 2016, 75, (77); Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

8 Röller, in: Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 9; Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

9 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 192.

10 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 277.

11 Lammeyer, Telearbeit, S. 145–146, Diss., erschienen in: „Saarbrücker Schriften zu Recht und Praxis“, Saarbrücken 2007.

12 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 279.

13 BAG, Urt. v. 15.11.2012, 8 AZR 705/11 (juris).

14 Griese, in: Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Arbeitnehmerhaftung“, Rn. 17, ebenso LAG München, Urt. v. 27.07.2011, 11 Sa 319/11, aufgehoben durch BAG, Urt. v. 15.11.2012, 8 AZR 705/11 (juris).

ein **Widerruf** (falls vereinbart sowohl vonseiten des Arbeitgebers als auch des Mitarbeiters) sowie die (Änderungs- oder Beendigungs-) **Kündigung** zur Verfügung.

2.7 Beteiligung des Betriebsrates

Sofern ein Betriebsrat im Betrieb des Arbeitgebers besteht, ist dieser nach den allgemeinen Regeln zu beteiligen, es gelten insoweit im Homeoffice keine Besonderheiten.

3. STEUERRECHTLICHE FOLGEN UND GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

3.1 Einrichtung des Homeoffice

Typische Arbeitnehmereigenschaften sind z. B. „keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln“ und „kein Kapitaleinsatz“. ¹⁵ Diese Erfordernisse obliegen grundsätzlich dem Arbeitgeber. Das heißt, grundsätzlich **hat der Arbeitgeber die erforderlichen Arbeitsmittel, wie z. B. Schreibtisch, Schreibtischstuhl, PC-Anlage und notwendige Software, Regal oder Aktenschrank, Schreibtischlampe etc., zur Verfügung zu stellen.** Wenn der Arbeitgeber diese Gegenstände anschafft und dem Mitarbeiter für das Homeoffice zur Verfügung stellt, sind die Anschaffungskosten für das Unternehmen genauso Betriebsausgaben – ggf. im Wege der Abschreibung – als wenn sich die Gegenstände in betrieblichen Räumen befinden würden.

HINWEIS Detaillierte Informationen zur steuerlichen Behandlung von Datenverarbeitungsgeräten in Büros enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1818 „Computer, Komponenten, Software und Co. steuerlich richtig behandeln“. Die steuerliche Behandlung von sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern, zu denen viele Bürogegenstände und Arbeitsmittel gehören, zeigt das DWS-Merkblatt Nr. 1794 „Abschreibungsregeln bei geringwertigen Wirtschaftsgütern“ auf.

Der Arbeitgeber kann jedoch auch den Mitarbeiter ausdrücklich beauftragen, diese Gegenstände – unter Absprache des preislichen Rahmens und der technischen Anforderungen – selbst zu erwerben und ihm die **verauslagten Beträge erstatten.** Diese Erstattung ist für den Arbeitnehmer als Auslagenersatz steuerfrei. ¹⁶ Auslagenersatz bedeutet, dass der Arbeitnehmer Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers tätigt und diese von ihm ersetzt werden. Dabei ist es lohnsteuerlich gleichgültig, ob die Ausgaben im Namen des Arbeitgebers oder im Namen des Arbeitnehmers verauslagt werden. Die Ausgaben müssen lediglich vom Arbeitgeber veranlasst oder zumindest gebilligt sein und es darf kein oder nur ein sehr geringes eigenes Interesse des Arbeitnehmers an den Ausgaben bestehen. ¹⁷ Auch in diesem Fall stellen die Aufwendungen für das Unternehmen Betriebsausgaben, ggf. nur im Rahmen der Abschreibung, für das Unternehmen dar. Wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer beauftragt, solche entsprechenden Arbeitsmittel anzuschaffen, ist es **aus umsatzsteuerlicher Sicht sinnvoll, wenn der Arbeitgeber Rechnungsadressat** ist, damit er die Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen kann, sofern der Arbeitgeber generell vorsteuerabzugsberechtigt ist. Bei Kleinbetragsrechnungen bis 250 € muss kein Rechnungsadressat ausgewiesen sein.

Erstattet der Arbeitgeber die vom Arbeitnehmer verauslagten Kosten bzw. beauftragt er den Erwerb und bezahlt die dafür ausgestellten Rechnungen, sind diese Gegenstände Betriebsvermögen und entsprechend zu behandeln. Darf der Arbeitnehmer die Gegenstände, z. B. das (Mobil-)Telefon, das Tablet oder die PC-Anlage, auch privat nutzen, sollte der Arbeitgeber klären, ob er dem Arbeitnehmer nur **die private Nutzung gestattet oder**

ob er diese Geräte dem Arbeitnehmer übereignet. Während die **private Nutzung** von (Mobil-)Telefonen, Tablets, PC-Anlagen oder anderer Datenverarbeitungsgeräte steuerfrei ist, muss die **Übereignung** solcher Geräte an den Arbeitnehmer lohnsteuerlich erfasst werden, da bei dem Arbeitnehmer insoweit eine Bereicherung eintritt. ¹⁸ Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass diese Leistung des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Bei einer **Übereignung** ist lohnsteuerlich ein Sachbezug zu erfassen und zu bewerten. ¹⁹ Die Versteuerung des Sachbezugs kann individuell nach den persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers oder pauschal mit 25 % erfolgen. ²⁰ Die Wahl der Pauschalversteuerung hat den Vorteil, dass der Sachbezug nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt.

TIPP Wegen der Steuerpflicht der Übereignung von betrieblichen Gegenständen sollte bei der Einrichtung bzw. Vereinbarung über ein Homeoffice auf die Formulierung hinsichtlich der Arbeitsmittel geachtet werden. Aber auch wegen der bilanziellen Behandlung der betreffenden Wirtschaftsgüter beim Arbeitgeber – ggf. Anlagenabgang, keine Abschreibung mehr – sollte der Einrichtung und Vereinbarung über das Homeoffice besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Wenn Standorte des Arbeitgebers aufgelöst und Mitarbeiter deshalb ins Homeoffice verlagert werden, ist es nicht unüblich, dass die betreffenden Mitarbeiter ihre **bisherige Büroausstattung in das neu einzurichtende Arbeitszimmer zu Hause mitnehmen.** Bleibt die Büroausstattung Eigentum des Arbeitgebers, ändert sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Wirtschaftsgüter nichts. Werden diese Wirtschaftsgüter jedoch Eigentum des Arbeitnehmers, ist das jeweilige Wirtschaftsgut zu bewerten und scheidet mit dem gemeinen Wert aus dem Anlagevermögen des Unternehmens aus. Beim Arbeitnehmer liegt in entsprechender Höhe ein Lohnzufluss vor, der lohnsteuer- und i. d. R. auch sozialversicherungspflichtig ist. Umsatzsteuerlich liegt für den Unternehmer ein sog. tauschähnlicher Umsatz (Wirtschaftsgut gegen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers) in Höhe des gemeinen Wertes des Wirtschaftsguts vor, der dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt.

Stellt der Arbeitgeber einen Mitarbeiter ein, der bereits über ein eingerichtetes Homeoffice verfügt, ergeben sich für den Arbeitgeber regelmäßig keine steuerlichen Konsequenzen. Die im Homeoffice befindlichen Wirtschaftsgüter sind Eigentum des Arbeitnehmers und bleiben es auch, es sei denn, der Arbeitgeber erwirbt diese vom Arbeitnehmer.

Auf der anderen Seite können sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer auch dahingehend einigen, dass der **Arbeitnehmer die für das Homeoffice erforderlichen Wirtschaftsgüter selbst und auf eigene Rechnung anschafft.** Die Kosten der **Arbeitsmittel, wie z. B. Schreibtisch, Bürostuhl oder -stuhl, PC, Laptop, Notebook, Tablet, Drucker, Scanner, Aktenregal, Schreibtischcontainer oder Webcam,** kann der Arbeitnehmer dann in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. ²¹ Dies gilt jedoch nur, wenn der Arbeitnehmer mit diesen Kosten endgültig belastet bleibt und sie nicht im Wege des Auslagenersatzes vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Erfolgt eine Erstattung vom Arbeitgeber, handelt es sich aber nicht um steuerfreien Auslagenersatz (weil die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt sind), erzielt der Arbeitnehmer mit der Erstattung insoweit steuerpflichtigen Arbeitslohn und der Werbungskosten-

¹⁵ H 19.0 „Arbeitnehmer – Allgemeines“ LStH.

¹⁶ § 3 Nr. 50 EStG.

¹⁷ R 3.50 Abs. 1 LStR.

¹⁸ § 3 Nr. 45 EStG.

¹⁹ § 8 Abs. 1 und 2 EStG.

²⁰ § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG.

²¹ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 i. V. m. Nr. 7 EStG.

abzug für die angeschafften Wirtschaftsgüter bleibt erhalten. Diese Grundsätze gelten auch für die laufenden Kosten des Homeoffice.

Bei der **Anschaffung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitnehmer bis zum VZ 2020 sind die Regelungen über die Abschreibung** von langlebigen Wirtschaftsgütern und die Regelungen über das Wahlrecht zur Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Anschaffungspreis von 800 € netto entsprechend anzuwenden.²² Die sog. Sammelposten- oder Poolregelung für Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 1.000 € gilt für Überschusseinkünfte, zu denen die Arbeitnehmerereinkünfte gehören, nicht.²³ Nutzt der Arbeitnehmer die von ihm angeschafften Arbeitsmittel auch privat, können die Kosten – ggf. im Wege der Abschreibung – nur **in Höhe des beruflichen Nutzungsanteils** steuerlich geltend gemacht werden. Lediglich eine private Nutzung von ganz untergeordneter Bedeutung – hier geht man von etwa 10 % privater Nutzung aus – führt nicht dazu, dass die Kosten in private Kosten und Werbungskosten aufgeteilt werden müssen.²⁴

Ab dem VZ 2021 gilt für bestimmte digitale Wirtschaftsgüter eine „Sofortabschreibungsmöglichkeit“, um mehr Unternehmen und Arbeitnehmer bei der Verlagerung der Arbeit ins Homeoffice zu unterstützen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) für Computerhardware (z.B. Laptops, Drucker, Scanner, zusätzliche Bildschirme) und Software können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig steuerlich berücksichtigt werden.²⁵ Da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für solche Wirtschaftsgüter dann nur noch ein Jahr beträgt, sind die Abschreibungsregelungen mit der Verteilung der AK/HK über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht anzuwenden. Die Verteilung der AK/HK kommt nämlich nur für Wirtschaftsgüter in Betracht, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als ein Jahr beträgt.²⁶ Die Regelung gilt sowohl für Unternehmen als auch für Arbeitnehmer, die z.B. im Homeoffice arbeiten.

BEISPIEL Anschaffung einer PC-Anlage im Februar 2021 für 2.500 € netto durch ein vorsteuerabzugsberechtigtes Unternehmen. Die gesamten AK von 2.500 € stellen 2021 Betriebsausgaben dar.

BEISPIEL Anschaffung einer PC-Anlage im Februar 2021 für 2.500 € durch einen Arbeitnehmer für die Arbeit im Homeoffice. Die gesamten AK von 2.500 € stellen 2021 Werbungskosten dar.

Es gibt keine betragsmäßige und zeitliche Begrenzung der neuen Sofortabschreibungsmöglichkeit. Voraussetzung ist lediglich die Anschaffung oder Herstellung dieser digitalen Wirtschaftsgüter nach dem 31.12.2020. Für solche digitalen Wirtschaftsgüter, die vor dem 01.01.2021 angeschafft wurden, gilt dann eine Restwert-AfA. Das heißt, der zum 31.12.2020 bestehende Buchwert kann im VZ 2021 vollständig abgeschrieben werden und zwar unabhängig von der eigentlich noch laufenden betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer. Sowohl bei der Sofortabschreibungsmöglichkeit als auch bei der Restwert-AfA handelt es sich um Wahlrechte des Steuerpflichtigen. Eine Abschreibung über eine längere Nutzungsdauer ist nach wie vor möglich.

²² R 9.12 „Arbeitsmittel“ LStR.

²³ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG enthält keinen Verweis auf § 6 Abs. 2a EStG.

²⁴ H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH.

²⁵ BMF v. 26.02.2021 „Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung“ IV C 3 – S 2190/21/10002 :013.

²⁶ § 7 Abs. 1 S. 1 EStG.

In vielen Fällen werden für die Tätigkeit im Homeoffice bereits im Haushalt angeschaffte Güter und Geräte genutzt. Wurden die Gegenstände bereits in früheren Jahren beruflich genutzt, ist zu prüfen, ob sich wegen der umfangreicheren beruflichen Tätigkeit in der privaten Wohnung der berufliche Nutzungsanteil dieser Gegenstände im Vergleich zu früheren Jahren verändert hat. Wurden nun z.B. wegen der Corona-Pandemie erstmalig berufliche Tätigkeiten von zu Hause ausgeübt und dafür vorhandene Gegenstände und Technik genutzt, kommt eine Umwidmung dieser privaten Gegenstände in die berufliche Sphäre in Betracht. Dabei können die Regelungen zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern angewendet werden, wenn der „Einlagewert“ im Zeitpunkt der Umwidmung 800 € brutto (hier ist tatsächlich brutto gemeint, da diese Regelung durch den BFH entstanden ist und dort ein Bruttofall zugrunde lag) nicht übersteigt.²⁷

BEISPIEL Der Arbeitnehmer nutzt 2021 seit März bis Juni und dann von November bis Dezember seinen im März 2017 für 1.300 € angeschafften Schreibtisch nahezu ausschließlich beruflich (90 %). Der Schreibtisch hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 13 Jahren, d.h. während der rein privaten Nutzung ergab sich ein steuerlich nicht beachtlicher Verbrauch von 500 € (1.300 € / 13 Jahre = 100 € x 5 Jahre privat). Im Einlagezeitpunkt hat der Schreibtisch einen Buchwert von 800 €. Da er damit die sog. GwG-Grenze von 800 € einhält, können diese 800 € im Jahr 2021 in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten beantragt werden.

Unabhängig davon, ob die Kosten des Arbeitszimmers an sich steuerlich abzugsfähig sind oder nicht, sind die **Arbeitsmittel** bzw. deren laufende Kosten stets nach den dargestellten Grundsätzen abzugsfähig.²⁸ Das Schicksal der Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers teilen lediglich die **Ausstattungs- und Einrichtungsgegenstände**, die keine Arbeitsmittel sind. Ausstattungs- und Einrichtungsgegenstände sind z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen. Das heißt, sind die Kosten des Arbeitszimmers steuerlich nicht abzugsfähig (vgl. 4. Abzugsfähigkeit der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers), sind auch die Kosten der Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände nicht abzugsfähig, wenn sie keine Arbeitsmittel sind.

3.2 Laufende Unterhaltung des Homeoffice

Bei der laufenden Unterhaltung des Homeoffice gibt es prinzipiell wieder **zwei Möglichkeiten**: Entweder der Arbeitgeber trägt diese Kosten oder der Arbeitnehmer ist mit diesen Kosten belastet.

Der in der Praxis verbreitete Fall ist sicherlich der, dass der **Arbeitnehmer die laufenden Kosten der Unterhaltung des Homeoffice trägt**. Die auf das Arbeitszimmer entfallende Miete, Finanzierungszinsen und Abschreibungsbeträge, Versicherungsprämien, Grundsteuer, Strom-, Heizungs- und Wasserkosten trägt der Arbeitnehmer. Verbrauchsartikel, wie Druckerpatronen, Papier, Schreibutensilien, Ordner, Trennwände, Folien etc., werden typischerweise vom Arbeitgeber bereitgestellt und an den heimischen Arbeitsplatz geliefert.

Bei der Abzugsfähigkeit der laufenden Kosten für die Unterhaltung eines Homeoffice muss unterschieden werden, ob ein richtiges häusliches Arbeitszimmer im steuerrechtlichen Sinn vorliegt oder die Arbeit nur in einer Arbeitsecke oder am „heimischen Küchentisch“ erbracht wird. Bei einem häuslichen Arbeitszimmer im steuerrechtlichen Sinn handelt es sich **um einen abgeschlossenen Raum, der nahezu ausschließlich – zu mind. 90 % – für berufliche Zwecke genutzt wird**. Ein Durchgangszimmer bzw. ein Teil eines Raumes z.B. im Wohn- oder Schlafzimmer (sog.

²⁷ H 9.12 „Absetzung für Abnutzung“ LStH.

²⁸ BMF v. 06.10.2017 „Häusliches Arbeitszimmer“ BStBl. 2017 I, S. 1320, Rz. 8.

Arbeitsecke) oder die Arbeit am „heimischen Küchentisch“ erfüllen diese Anforderungen nicht. Ist kein richtiges steuerliches häusliches Arbeitszimmer vorhanden, sind nicht die tatsächlichen Kosten, sondern ist lediglich die sog. Homeoffice-Pauschale absetzbar (vgl. hierzu 5. Homeoffice-Pauschale).

Ist für die Arbeit im Homeoffice ein **Telefon- und/oder Internetanschluss** erforderlich, können die Aufwendungen für das Nutzungsentgelt einer Telefonanlage sowie für den Grundpreis der Anschlüsse entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte an den gesamten Verbindungsentgelten (Einzelverbindungs nachweis für Telefon und Internet) vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Pauschaler Auslagenersatz ist zwar grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn für den Arbeitnehmer. Ist aber der berufliche Anteil an den gesamten Telefon- oder Internetkosten nicht genau ermittelbar, können Aufwendungen des Arbeitnehmers für Telekommunikationsleistungen i. H. v. **20% der jeweiligen Monatsabrechnung, max. 20 € pro Monat**, pauschal steuerfrei als Auslagenersatz ersetzt werden.²⁹ Zur Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbeitrag, der sich aus den Rechnungsbeträgen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ergibt, für den pauschalen Auslagenersatz steuerfrei fortgeführt werden. Gleiches gilt für den Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers für seine Einkommensteuererklärung, wenn der Arbeitgeber diese Kosten nicht steuerfrei erstattet.³⁰

HINWEIS Der Ansatz von Arbeitsmitteln und Telekommunikationsaufwendungen als Werbungskosten/Betriebsausgaben ist auch möglich, wenn von der 5-€-Homeoffice-Pauschale Gebrauch gemacht wird (vgl. 5. Homeoffice-Pauschale). Zwar entfaltet die Homeoffice-Pauschale grundsätzlich abgeltenden Charakter, aber dieser abgeltende Charakter bezieht sich nur auf die Mehrkosten der Wohnung (z. B. Wasser, Heizung, Strom).

Unterhält der Arbeitnehmer bereits seit längerer Zeit ein häusliches Arbeitszimmer oder arbeitet – ggf. zumindest gelegentlich – von zu Hause aus und nutzt dafür privat angeschaffte Wirtschaftsgüter, ist für die Zeit der Corona-Pandemie zu prüfen, ob sich wegen der umfangreicheren beruflichen Tätigkeit in der privaten Wohnung der berufliche Nutzungsanteil dieser Gegenstände im Vergleich zu früheren Jahren verändert hat. Dies hätte zur Folge, dass sich ein höherer Teil der Kosten steuerlich auswirkt.

Abgesehen von dieser Vereinfachungsregelung ist **pauschaler Auslagenersatz** im Hinblick auf Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Homeoffice ansonsten steuerpflichtiger Arbeitslohn. Nur **konkret nachgewiesene Kosten können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden**, wenn diese Ausgaben den Auslagenbegriff erfüllen. Im Weiteren ist pauschaler Auslagenersatz nur dann steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer nachweist, dass die Pauschale den tatsächlichen Aufwendungen im Großen und Ganzen entspricht.³¹ Das heißt auch, dass wenn dem Arbeitnehmer kein richtiges Arbeitszimmer zur Verfügung steht und er in seiner Einkommensteuererklärung nur die 5-€-Homeoffice-Pauschale steuerlich geltend machen kann, dieser Betrag vom Arbeitgeber nicht steuerfrei, sondern nur steuer- und sozialversicherungspflichtig erstattet werden kann.

Unabhängig davon, ob für den Arbeitnehmer steuerfreier Auslagenersatz vorliegt oder nicht, stellen die Aufwendungen für das Unternehmen Betriebsausgaben dar.

Hinsichtlich des **Arbeitszimmers besteht jedoch auch die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber dieses vom Arbeitnehmer mietet**. Dies wird insb. dann gemacht, wenn der Arbeitnehmer keine Möglichkeit hat, die Kosten des Homeoffice in seiner Einkommensteuererklärung geltend zu machen oder die finanzielle Auswirkung in der eigenen Einkommensteuererklärung von nur untergeordneter Bedeutung ist. Wenn der Arbeitgeber das Arbeitszimmer vom Arbeitnehmer mietet, ist eine gesonderte steuerliche Beratung erforderlich, bei der die Inhalte des BMF-Schreibens v. 18.04.2019 „Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber“, BStBl. 2019 I S. 461. beachtet werden müssen.

3.3 Auflösung des Homeoffice

Wird das Homeoffice aufgelöst, z. B. weil der Arbeitnehmer wieder ausschließlich im Betrieb arbeitet, kündigt oder in den Ruhestand geht, muss geprüft werden, wie mit den im „Homeoffice“ befindlichen Wirtschaftsgütern verfahren werden soll. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die vom Unternehmen angeschafften Arbeitsmittel und Einrichtungsgegenstände, ist der **Wert der Wirtschaftsgüter** zu erfassen und beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu versteuern. Da die Übereignung der Wirtschaftsgüter einen Sachbezug darstellt, kommen die Regelungen zur Sachbezugsbewertung zur Anwendung. Eine Ausnahme kann hier die Übereignung von (Mobil-)Telefon, Tablet, PC-Anlage und sonstigen Datenverarbeitungsgeräten bilden. Diese Werte dürfen pauschal mit 25% versteuert werden und sind damit sozialversicherungsfrei.³² In der Regel werden die übrigen gebrauchten Wirtschaftsgüter nur noch einen geringen Wert haben, sodass ggf. mit der Übereignung der Wirtschaftsgüter in verschiedenen Monaten auch die Sachbezugsfreigrenze von 50 € pro Monat (bis VZ 2021 44 € pro Monat) genutzt werden kann.³³ Bei Einhaltung der Grenze entsteht kein steuer- und sozialversicherungspflichtiger Vorteil für den Arbeitnehmer. Werden die Wirtschaftsgüter zurück in den Betrieb überführt, ergeben sich keine steuerlichen Konsequenzen.

Hat der Arbeitnehmer die Einrichtungsgegenstände und die Arbeitsmittel selbst angeschafft und nutzt sie fortan nur noch privat, kann er verbleibendes Abschreibungsvolumen nicht mehr steuerlich bei den Werbungskosten aus Arbeitnehmerleistung geltend machen. Ansonsten passiert steuerlich jedoch nichts. Mit den Arbeitnehmer Einkünften wird eine Überschusseinkunftsart verwirklicht und das zugrunde liegende Vermögen ist stets Privatvermögen. Eine steuerwirksame Entnahme der Wirtschaftsgüter kann daher nicht stattfinden. Selbst wenn der Arbeitnehmer die Wirtschaftsgüter verkaufen sollte, ergeben sich regelmäßig steuerlich keine Konsequenzen, da der Verkauf von Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs, worunter Schreibtisch, Bürostuhl, PC-Anlage etc. fallen dürften, nicht steuerbar ist.³⁴

3.4 Verkauf der Immobilie mit dem Homeoffice

Der Verkauf selbst genutzter Wohnimmobilien ist im Regelfall steuerlich unbeachtlich.³⁵ Das gilt auch, sofern sich in der Eigentumswohnung oder dem Einfamilienhaus ein häusliches Arbeitszimmer befindet, wenn dieses zur Erzielung von Überschusseinkünften dient, also z. B. Arbeitnehmer- oder Vermietungseinkünften.³⁶ Nur beim Bezug von Gewinneinkünften, also Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbstständiger oder freiberuflicher Tätigkeit sowie Land- und Forstwirtschaft, ist das Veräußerungsergebnis (bzw. Entnahmegewinn), soweit es anteilig auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, steuerpflichtig.³⁷

³² § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG.

³³ § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

³⁴ § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

³⁵ § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

³⁶ BFH, Urteil v. 01.03.2021 – IX R 27/19, BStBl. 2021 II S. 680.

³⁷ BFH, Urteil v. 23.09.2009 – IV R 21/08, BStBl. 2020 II S. 337.

²⁹ R 3.50 Abs. 2 LStR.

³⁰ R 9.1 Abs. 5 LStR.

³¹ H 3.50 „Pauschaler Auslagenersatz“ LStH.

Die Steuerpflicht gilt unabhängig davon, ob die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsausgaben in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht wurden/geltend gemacht werden konnten oder nicht.

4. ABZUGSFÄHIGKEIT DER KOSTEN DES HÄUSLICHEN ARBEITSZIMMERS

Nach der Grundregel zählen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten von deren Ausstattung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen.³⁸ Es gibt jedoch zwei Ausnahmen von dieser Grundregel:

1. Ausnahme: Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet, können die Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers abgezogen werden.³⁹ Eine Beschränkung der Höhe nach bildet die allgemeine Angemessenheitsgrenze.
2. Ausnahme: Wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer von bis zu 1.250 € jährlich abgezogen werden.⁴⁰

Diese Regelungen gelten für alle Einkunftsarten.

4.1 Definition eines häuslichen Arbeitszimmers

Beim Arbeitszimmer ist zwischen dem häuslichen Arbeitszimmer, dem außerhäuslichen Arbeitszimmer und sonstigen betrieblich oder beruflich genutzten Räumen in der privaten Sphäre zu unterscheiden. Die Unterscheidung ist dahingehend von Relevanz, dass die oben genannten Abzugsbeschränkungen bzw. engen Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen nur für das häusliche, nicht aber für das außerhäusliche Arbeitszimmer sowie sonstige betrieblich oder beruflich genutzte Räume in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen gelten.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist. Außerdem dient er vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder verwaltungsorganisatorischer Aufgaben. Weitere Voraussetzung ist, dass er ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Lediglich eine untergeordnete private Mitbenutzung von unter 10 % ist unschädlich.⁴¹ Für den Kostenabzug ist es nicht notwendig, dass das häusliche Arbeitszimmer überhaupt erforderlich ist.⁴² Zu beachten ist, dass das Arbeitszimmer nicht zwingend zu Arbeiten büromäßiger Art genutzt werden muss. Ein häusliches Arbeitszimmer kann auch gegeben sein, wenn es für geistige, künstlerische oder schriftstellerische Betätigung genutzt wird.⁴³

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft jedoch nicht nur die Wohnräume, sondern auch die Zubehörräume. So kann auch ein Raum, z. B. im Keller oder im Dachgeschoss des Wohnhauses, in dem der Steuerpflichtige seine Wohnung hat, ein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Das

gilt auch, wenn das Arbeitszimmer im Keller über einen weiteren separaten Zugang aus dem Privatbereich erreicht werden kann.⁴⁴ Ob die Wohnung gemietet ist oder sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet, spielt keine Rolle. Grundsätzlich können auch mehrere Räume „ein“ häusliches Arbeitszimmer darstellen. Allerdings ist eine Abtrennung der Räumlichkeiten vom übrigen Wohnbereich erforderlich.⁴⁵

Wird jeweils ein Raum im Keller oder im Dachgeschoss oder ein gesamter Keller oder gesamtes Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses gesondert angemietet und gehört grundsätzlich nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen, handelt es sich regelmäßig um ein außerhäusliches Arbeitszimmer.

4.2 Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers

Zu den Aufwendungen für das Arbeitszimmer können gehören:

- anteilige Miete oder anteilige Gebäudeabschreibung bei Eigentum,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- anteilige Wasser- und Energiekosten,
- anteilige Reinigungskosten,
- anteilige Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten,
- Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen, ggf. im Wege der Abschreibung und Sonderabschreibung.

Bei der Absetzbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer muss bei gemeinsamem Eigentum der Immobilie von Ehegatten oder Lebenspartnern bzw. Alleineigentum der Immobilie des anderen Ehegatten oder Lebenspartners eine Unterscheidung in **grundstücksorientierte und nutzungsorientierte Aufwendungen** vorgenommen werden. Gleiches gilt bei gemeinsamem Mietvertrag oder alleinigem Mietvertrag des anderen Ehegatten oder Lebenspartners.⁴⁶

4.2.1 Nutzungsorientierte Aufwendungen

Die nutzungsorientierten Aufwendungen (z. B. Strom, Heizung, Reinigung, evtl. Renovierungskosten des Arbeitszimmers) sind durch den Beruf desjenigen Ehegatten/Lebenspartners veranlasst, der das Arbeitszimmer nutzt. Bei diesen Aufwendungen kommt es darauf an, wer sie zivilrechtlich schuldet. Sie werden grundsätzlich dem zugerechnet, von dessen Konto sie bezahlt werden. Werden sie von einem gemeinsamen Konto bezahlt, kann diese Kosten auch der Nichteigentümer bzw. Nichtmieter insg. und nicht nur anteilig geltend machen.⁴⁷ Werden sie jedoch vom Konto des anderen bezahlt, liegt nicht abzugsfähiger Drittaufwand vor, soweit Dauerschuldverhältnisse vorliegen.⁴⁸

4.2.2 Grundstücksorientierte Aufwendungen

Bei den grundstücksorientierten Aufwendungen (z. B. Abschreibung, Schuldzinsen, Grundsteuer, Hausversicherung bzw. Miete) muss genau geschaut werden, wer – ggf. zu welchem Anteil – Eigentümer oder Mieter ist und wer diese Kosten bezahlt.

⁴⁴ FG Nürnberg, Urteil v. 12.11.2015 – 4 K 129/14 rkr.

⁴⁵ O. g. BMF-Schreiben Rz. 3 und 4.

⁴⁶ BFH, Urteil v. 06.12.2017, VI R 41/15, BStBl. II 2018, S. 355; OFD

Frankfurt, Verfügung v. 05.12.2019, S 2145 A – 16 – St 516; FinMin

Schleswig-Holstein, Est-Kurzinformation Nr. 2020/1 v. 08.01.2020.

⁴⁷ H 4.7 „Drittaufwand – 5. Spiegelstrich“ EStH.

⁴⁸ H 4.7 „Drittaufwand – 3. Spiegelstrich“ EStH.

³⁸ § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG, § 9 Abs. 5 EStG.

³⁹ § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG.

⁴⁰ § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 und Satz 3 1. Halbsatz EStG.

⁴¹ BMF-Schreiben v. 06.10.2017 „Häusliches Arbeitszimmer“ Rz. 3.

⁴² BFH, Urteil v. 08.03.2017, IX R 52/14, NV.

⁴³ O. g. BMF-Schreiben Rz. 3.

TIPP Um den Kostenabzug zu retten, ist ggf. der Abschluss von gesonderten (Miet-)Verträgen zwischen den Zusammenlebenden, z.B. nur über das Arbeitszimmer (zu präferieren) oder die hälftige Wohnung/Haus mit tatsächlicher Durchführung des Vertrages und Überweisung der Beträge auf das Konto des anderen Mitbewohners/Lebenspartners/Ehegatten anzuraten. Zu beachten ist, dass an die Anerkennung von Ver-

trägen zwischen Ehegatten und Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft hohe Anforderungen gestellt werden. Im Rahmen von Vermietungseinkünften wird die Vermietung der hälftigen Wohnung an den Partner regelmäßig nicht anerkannt, hier geht es aber um den Kostenabzug. Für den Vermietenden ergeben sich keine Pflichten zur Angabe von Vermietungseinkünften in seiner Einkommensteuererklärung,

Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Alleineigentum des das Arbeitszimmer Nutzenden stehen:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Miteigentum des das Arbeitszimmer Nutzenden und seines Ehegatten stehen:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar, begrenzt auf den Miteigentumsanteil an den Räumlichkeiten Beispiel: Wohnfläche der gesamten Wohnung: 100 m ² Arbeitszimmer: 60 m ² Miteigentumsanteil an der Wohnung: 50 % grundstücksorientierte Aufwendungen: 3.000 € => Von den grundstücksorientierten Aufwendungen entfallen 1.800 € auf das Arbeitszimmer. Abziehbar entsprechend dem Miteigentumsanteil: 1.500 € (ggf. Begrenzung auf 1.250 €).	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Alleineigentum des anderen Ehegatten stehen:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

Der das Arbeitszimmer Nutzende ist alleiniger Mieter der Räumlichkeiten:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

Beide Ehegatten sind Mieter der Räumlichkeiten:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar. Beträgt der Nutzungsumfang des häuslichen Arbeitszimmers mehr als 50% der gesamten Wohnfläche, sind max. 50% der gemeinsam getragenen Aufwendungen abziehbar.	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

Der andere Ehegatte ist alleiniger Mieter der Räumlichkeiten:

Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
→ 100% der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand	→ die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand

wenn er nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet. Dies wäre der Fall, wenn er keinen Aufschlag verlangt, sondern lediglich seine Kosten weiterbelastet. Bedacht werden muss bei Mietimmobilien, dass der Abschluss eines Untermietvertrages vom Vermieter genehmigt werden muss und den Vermieter berechtigt, eine höhere Miete zu verlangen.

Nicht abzugsfähig sind die Kosten für sog. Luxusgegenstände, wie z. B. Kosten für Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen.⁴⁹ Ebenfalls nicht abziehbar sind die Kosten anteiliger Raumkosten von Küche, Bad und Korridor.⁵⁰

4.3 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer

Liegt der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer, ist der steuermindernde Kostenabzug grundsätzlich ohne Begrenzung möglich. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung liegt regelmäßig dann im häuslichen Arbeitszimmer, wenn dort diejenigen Handlungen vorgenommen bzw. Tätigkeiten verrichtet werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsschwerpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen – also qualitativen – Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen.⁵¹ Dem zeitlichen – also dem quantitativen – Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt hinsichtlich der Beurteilung nur eine Indizwirkung zu. Das bedeutet, dass, auch wenn mehr als 50 % der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer verbracht werden, dort nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung sein muss. Auf der anderen Seite kann das häusliche Arbeitszimmer dennoch der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung sein, obwohl über 50 % der Arbeitszeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer verbracht werden.

Wenn nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt wird und sich der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit auf das häusliche Arbeitszimmer und außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers gleichermaßen verteilt, kommt es auf die Quantität an. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung liegt dann im häuslichen Arbeitszimmer, wenn der Steuerpflichtige mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer tätig wird.⁵²

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, wird die Beurteilung, wo der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung liegt, deutlich schwieriger. Denn es ist auf den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung abzustellen und nicht eine Einzelbetrachtung für jede einzelne Betätigung durchzuführen.

Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt der Betätigung, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.

Bildet das häusliche Arbeitszimmer schließlich den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten, ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, anhand konkreter Umstände glaubhaft zu machen

oder nachzuweisen, dass die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und dass dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt.⁵³ In den Fällen, in denen mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten ausgeführt werden, ist der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit nach dem Mittelpunkt der Haupttätigkeit zu bestimmen. Fehlt für die Feststellung einer solchen Haupttätigkeit eine insoweit indizielle nicht selbstständige Vollzeitbeschäftigung aufgrund privat- oder öffentlich-rechtlicher Arbeits- oder Dienstverhältnisse, so ist in Zweifelsfällen zur Feststellung der Haupttätigkeit auf die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und den auf die jeweilige Tätigkeit insg. entfallenden Zeitaufwand abzustellen.⁵⁴

BEISPIEL Ein Steuerpflichtiger übt insg. drei Betätigungen aus: Er betreibt einen professionellen Online-Handel, er führt Hausmeisterdienste für ein Mehrfamilienhaus aus und trägt zudem kostenlose Werbezeitungen im Wohngebiet aus. Nur hinsichtlich des Online-Handels wird der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer zu verorten sein. Zwar wird er auch im Zusammenhang mit dem Hausmeisterservice Tätigkeiten im Arbeitszimmer verrichten, z. B. Abrechnungen erstellen und kontrollieren, Handwerkeraufträge erteilen und Angebote einholen bzw. Materialbestellungen für Reparaturen durchführen, aber der qualitative Mittelpunkt der Betätigung wird sich im Mehrfamilienhaus befinden. Gleiches gilt für das Austragen der Werbezeitungen: Auch hier werden sicher einige Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt werden, z. B. die Abrechnungen und Berichte, aber der qualitative Mittelpunkt der Betätigung liegt im Zustellbereich. Im Ergebnis liegt nur bei einer der drei Betätigungen der qualitative Schwerpunkt der Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer, sodass der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit hier nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegen wird. Ein unbegrenzter Kostenabzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ist insofern ausgeschlossen.

4.4 Kein anderer Arbeitsplatz vorhanden

Gibt es neben dem häuslichen Arbeitszimmer keinen anderen Arbeitsplatz, kommt ein Abzug der Aufwendungen von bis zu 1.250 € im Jahr in Betracht. Der Betrag von 1.250 € ist allerdings kein Pauschbetrag, sondern es müssen tatsächlich Aufwendungen in der Höhe entstanden sein. Es handelt sich um einen personenbezogenen Höchstbetrag, der nicht mehrfach für verschiedene Tätigkeiten in Anspruch genommen werden kann, sondern ggf. auf die unterschiedlichen Tätigkeiten aufzuteilen ist.⁵⁵ Selbst wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt, ist der Abzug der Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt.⁵⁶

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht oder nicht, sind nur solche Arbeitsplätze gemeint, die zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sind. Der „andere Arbeitsplatz“ muss so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist. So stellt nicht jeder Schreibtischarbeitsplatz in einem Praxisraum eines selbstständig Tätigen einen „anderen Arbeitsplatz“ dar.⁵⁷ Dies gilt insb., wenn erforderliche Arbeitsmittel fehlen.⁵⁸

⁵³ O. g. BMF-Schreiben Rz. 12.

⁵⁴ BFH, Urteil v. 16.12.2004, IV R 19/03, BStBL II 2005, S. 212.

⁵⁵ O. g. BMF-Schreiben Rz. 1.

⁵⁶ O. g. BMF-Schreiben Rz. 1.

⁵⁷ O. g. BMF-Schreiben Rz. 15.

⁵⁸ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 07.09.2016, 1 K 2571/14 rkr.

⁴⁹ § 12 Nr. 1 EStG i. V. m. o. g. BMF-Schreiben Rz. 7.

⁵⁰ O. g. BMF-Schreiben Rz. 4.

⁵¹ O. g. BMF-Schreiben Rz. 9.

⁵² O. g. BMF-Schreiben Rz. 11.

Ein anderer Arbeitsplatz steht dem Steuerpflichtigen nur dann zur Verfügung, wenn er den Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Diese Beurteilung ist grundsätzlich tätigkeitsbezogen und nicht zeitlich bezogen vorzunehmen. Unschädlich ist es, wenn der andere Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, am Wochenende oder in den Ferienzeiten nicht zugänglich ist.⁵⁹

Übt der Steuerpflichtige nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit aus und steht ihm für diese Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, sind alle Kosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer bis zur Grenze von 1.250 € berücksichtigungsfähig. Ein vorhandener anderer Arbeitsplatz muss aber auch tatsächlich für alle Aufgabenbereiche dieser Erwerbstätigkeit genutzt werden können. Ist der Steuerpflichtige auf sein häusliches Arbeitszimmer angewiesen, weil er dort einen nicht unerheblichen Teil seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit verrichten muss, ist der andere Arbeitsplatz unschädlich. Im Gegenzug reicht es aber nicht aus, wenn er im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.⁶⁰

Werden in einem Arbeitszimmer sowohl Tätigkeiten, für die ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, als auch Tätigkeiten, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ausgeübt, so sind die entstandenen Aufwendungen aufzuteilen. Berücksichtigungsfähig sind die Aufwendungen dann nur, soweit sie auf Tätigkeiten entfallen, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Das heißt auch, dass wenn ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander ausübt, für jede Tätigkeit gesondert zu prüfen ist, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ob ein für eine Tätigkeit zur Verfügung stehender Arbeitsplatz auch für eine andere Tätigkeit genutzt werden kann, ist dabei unerheblich.⁶¹ Der Steuerpflichtige muss konkret darlegen, dass kein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht. Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Eine Bescheinigung des Arbeitgebers kann ebenfalls hilfreich sein.⁶²

BEISPIEL Ein als Sachbearbeiter im Bauamt angestellter Arbeitnehmer nutzt den von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Büroarbeitsplatz zulässigerweise auch für seine selbstständige Nebentätigkeit als Hausmeister. Er erstellt dort Abrechnungen u. Ä. Dennoch unterhält er ein häusliches Arbeitszimmer, in dem er sowohl Arbeiten für seinen Arbeitgeber als Sachbearbeiter als auch Büroarbeiten im Zusammenhang mit der Hausmeistertätigkeit ausführt. Für die Tätigkeit als Sachbearbeiter steht ihm ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und auch der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet sich diesbezüglich nicht im häuslichen Arbeitszimmer, da er regelmäßig im Außendienst tätig ist, um gleichermaßen die Einhaltung der Vorschriften auf den Baustellen zu kontrollieren. Hinsichtlich der Hausmeistertätigkeit steht ihm grundsätzlich kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und auch der Mittelpunkt der Betätigung liegt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Nutzt er nun sein Arbeitszimmer zu 30 % für seine Arbeitnehmertätigkeit und zu 70 % für seine selbstständige Hausmeistertätigkeit, können 70 % der Gesamtaufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers, max. jedoch 1.250 € im Jahr als Betriebsausgaben abgezogen werden.

4.5 Besonderheiten beim Mittelpunkt und nicht vorhandener anderer Arbeitsplatz während der Corona-Pandemie

Wenn der Arbeitgeber die Arbeit im Homeoffice angewiesen hat und die Bürogebäude des Unternehmens aufgrund des Corona-Virus geschlossen waren, stand dem Arbeitnehmer kein Arbeitsplatz mehr zur Verfügung. Sofern zuvor die Tätigkeit des betreffenden Arbeitnehmers ausschließlich **im Büro des Arbeitgebers** erbracht wurde und dann dieselbe Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird, verlagert sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung in das häusliche Arbeitszimmer. Bildet nun das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung, sind die für die Zeit des Homeoffice tatsächlich angefallenen Kosten in unbegrenzter Höhe als Werbungskosten abzugsfähig. Befand sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung zuvor **nicht im Büro des Arbeitgebers**, weil z. B. wesentliche Außendiensttätigkeiten zu verrichten sind, steht mit Anweisung der Tätigkeit im Homeoffice dennoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und es sind zumindest Kosten von bis zu 1.250 € im Jahr für das häusliche Arbeitszimmer ansetzbar. Der Höchstbetrag von 1.250 € ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe, also nicht zeitanteilig, zum Abzug zuzulassen.

Für die Frage, ob sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung ins häusliche Arbeitszimmer verlagert hat oder ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist es nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber das Büro vollständig geschlossen hatte. Ausreichend ist es, wenn der Arbeitgeber feste Teams gebildet hat, die die betrieblichen Büros nur abwechselnd und zu festen Zeiten nutzen durften. Für die andere Arbeitszeit steht dann kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und es ist zumindest ein Abzug der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers bis 1.250 € im Jahr möglich. Da in solchen Fällen die Tätigkeit inhaltlich im betrieblichen Büro und im Homeoffice regelmäßig die gleiche ist, verlagert sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit ins häusliche Arbeitszimmer, wenn darin mehr Arbeitszeit verbracht wird als im betrieblichen Büro. Das ist z. B. der Fall, wenn der Arbeitnehmer zwei Tage in der Woche im betrieblichen Büro arbeitet und drei Tage im Homeoffice. In den Fällen ist ein unbeschränkter Kostenabzug möglich.

Überlässt der Arbeitgeber den Arbeitnehmern die Entscheidung, ob sie vom Homeoffice aus arbeiten oder ins betriebliche Büro kommen möchten, sind die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer ebenfalls als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung absetzbar. Ein vollständiger Kostenabzug ist auch möglich, wenn sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung ins häusliche Arbeitszimmer verlagert. Ist die Tätigkeit inhaltlich weiterhin die gleiche, verlagert sich der Mittelpunkt ins Homeoffice, wenn die überwiegende Arbeitszeit dort verbracht wird. Denn für die Zeit der pandemiebedingten Ausübung bestimmter Tätigkeiten in der Wohnung (seit März 2020) ist davon auszugehen, dass zu Hause grundsätzlich qualitativ gleichwertige Arbeiten wie beim bisherigen Arbeitsplatz ausgeübt werden. Kommt es nicht zu einer Verlagerung des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit ins Homeoffice, sind die Kosten nur bis zu 1.250 € im Jahr absetzbar. Denn es steht für die Zeit der Corona-Pandemie, deren Zeitraum zunächst vom 01.03.2020 bis 31.12.2021 fixiert ist, kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, wenn der Arbeitnehmer freiwillig aus Gründen des Gesundheitsschutzes den betrieblichen Arbeitsplatz nicht aufsucht und somit der Empfehlung der Bundesregierung gefolgt ist und daher im Homeoffice arbeitet. Eine Anordnung des Arbeitgebers ist für dieses Zeit nicht erforderlich.⁶³

59 O. g. BMF-Schreiben Rz. 15.

60 O. g. BMF-Schreiben Rz. 17.

61 O. g. BMF-Schreiben Rz. 16 und 20.

62 O. g. BMF-Schreiben Rz. 18.

63 BMF-Schreiben v. 09.07.2021 „Zweifelsfragen zum häuslichen Arbeitszimmer/Homeoffice-Pauschale“ IV C 6 - S 2145/19/10006 :013.

4.6 Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen auch für diese Tätigkeiten möglich, sofern für diese Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.⁶⁴

BEISPIEL Ein Steuerpflichtiger nutzt sein häusliches Arbeitszimmer zu 70 % für eine Tätigkeit, deren qualitativer Betätigungsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Zu 30 % nutzt er das Arbeitszimmer für eine Tätigkeit, deren Mittelpunkt zwar nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, aber für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Insg. entstehen für das Arbeitszimmer Kosten von 5.000 € im Jahr. Der Steuerpflichtige kann für die Einkunftsart, bei der das häusliche Arbeitszimmer qualitativer Betätigungsmittelpunkt ist, 70 % von 5.000 € = 3.500 € im Jahr absetzen. Bei der Einkunftsart, bei der das Arbeitszimmer nicht den qualitativen Mittelpunkt bildet, sind noch Kosten von 30 % von 5.000 € = 1.500 € entstanden. Abziehbar ist jedoch max. der Höchstbetrag von 1.250 €. Aber soweit der Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten ohne anderen Arbeitsplatz möglich ist, kann der Steuerpflichtige diese nur anteilig bis zum Höchstbetrag von 1.250 € abziehen. Eine Vervielfachung des Höchstbetrages ist ausgeschlossen.

BEISPIEL Ein Steuerpflichtiger nutzt sein häusliches Arbeitszimmer für zwei Tätigkeiten gleichermaßen, deren qualitativer Betätigungsmittelpunkt jeweils nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, aber für die jeweils kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Insg. entstehen für das Arbeitszimmer Kosten von 5.000 € im Jahr. Der Steuerpflichtige kann für die erste Einkunftsart 50 % von 5.000 € = 2.500 €, max. jedoch 50 % von 1.250 € = 625 € im Jahr absetzen und für die zweite Einkunftsart ebenso. Insg. ist damit der Höchstbetrag von 1.250 € absetzbar, da kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

BEISPIEL Ein Steuerpflichtiger nutzt sein häusliches Arbeitszimmer für zwei Tätigkeiten gleichermaßen, deren qualitativer Betätigungsmittelpunkt jeweils nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Nur für eine Betätigung steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Insg. entstehen für das Arbeitszimmer Kosten von 5.000 € im Jahr. Der Steuerpflichtige kann nur für die Einkunftsart, für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, Kosten für das Arbeitszimmer geltend machen. Der Höchstbetrag von 1.250 € im Jahr ist zu beachten. Absetzbar sind also 50 % von 5.000 €, max. jedoch 1.250 € im Jahr.

4.7 Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige
Grundsätzlich darf jeder Nutzende eines häuslichen Arbeitszimmers nur die Aufwendungen abziehen, die er getragen hat, und nur dann einen Abzug vornehmen, wenn die Voraussetzungen für den steuermindernden Abzug der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers in seiner Person selbst vorliegen. Die Regelungen zum sog. Drittaufwand sind jedoch zu beachten.⁶⁵

Dabei ist eine personenbezogene Auslegung der Abzugsbeschränkung vorzunehmen. Das heißt, nutzen Miteigentümer oder

Mieter ein Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden, von ihm getragenen Aufwendungen abziehen. Ist das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit, steht aber für diese Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, kann der Höchstbetrag von 1.250 € von jedem Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.⁶⁶

BEISPIEL A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer zu jeweils 50 %. Die Gesamtaufwendungen betragen 5.000 €. Beiden steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, aber das Arbeitszimmer bildet bei beiden auch nicht den qualitativen Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung, sodass nur ein beschränkter Kostenabzug in Betracht kommt. Beide können jeweils 1.250 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen.

Der Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer setzt allerdings voraus, dass dem jeweiligen Steuerpflichtigen in dem Arbeitszimmer ein Arbeitsplatz in einer Weise zur Verfügung steht, dass er ihn für seine betriebliche/berufliche Tätigkeit in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Auf den jeweiligen konkreten Nutzungsumfang kommt es nicht an. Der Höchstbetrag von 1.250 € im Jahr ist nämlich auch bei nicht ganzjähriger tatsächlicher Nutzung in voller Höhe anzusetzen. Die tatsächlichen Aufwendungen sind nur zeitanteilig zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige erst während des Jahres eine Tätigkeit aufnimmt und dann ein häusliches Arbeitszimmer einrichtet oder während des Jahres, z. B. wegen Eintritts in den Ruhestand, die Tätigkeit endgültig einstellt. Keine Kürzung ist hingegen vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige das Zimmer zeitweise nicht nutzt, z. B. wegen Urlaubs, Krankheit, Wochenenden oder mangels Aufträgen. Maßgeblich ist allein, dass der Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer **vorhält**.⁶⁷

BEISPIEL A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer. A nutzt das häusliche Arbeitszimmer zu 70 % (zeitlicher Nutzungsanteil) für eine Tätigkeit, deren qualitativer Betätigungsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Zu 30 % nutzt B das Arbeitszimmer für eine Tätigkeit, deren Mittelpunkt zwar nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, aber für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Insg. entstehen für das Arbeitszimmer Kosten von 5.000 € im Jahr. Die Kosten des Arbeitszimmers tragen beide Steuerpflichtigen gemeinschaftlich. Der Steuerpflichtige A kann für die Einkunftsart, bei der das häusliche Arbeitszimmer qualitativer Betätigungsmittelpunkt ist, 50 % von 5.000 € = 2.500 € im Jahr absetzen. Beim Steuerpflichtigen B, bei dem das Arbeitszimmer nicht den qualitativen Mittelpunkt bildet, sind bei der hälftigen Aufteilung der Kosten ebenfalls noch Kosten von 2.500 € entstanden. Abziehbar ist jedoch maximal der Höchstbetrag von 1.250 € im Jahr.

HINWEIS Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dürfen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbständiger und freiberuflicher Tätigkeit nur steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet werden.⁶⁸

⁶⁴ O. g. BMF-Schreiben Rz. 19.

⁶⁵ O. g. BMF-Schreiben Rz. 20, BFH, Urteil v. 25.04.2017 VIII R 52/13.

⁶⁶ O. g. BMF-Schreiben Rz. 21.

⁶⁷ O. g. BMF-Schreiben Rz. 22.

⁶⁸ § 4 Abs. 7 EStG.

5. HOMEOFFICE-PAUSCHALE

Ab dem VZ 2020 wurde eine sog. Homeoffice-Pauschale eingeführt. Sie kommt zur Anwendung, wenn:

- kein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn vorliegt,
- zwar ein häusliches Arbeitszimmer besteht, aber die aufwendige Kostenermittlung nicht erfolgen soll, oder
- die Homeoffice-Pauschale günstiger ist als der Ansatz der tatsächlichen Kosten des häuslichen Arbeitszimmers.

Die Homeoffice-Pauschale beträgt täglich 5 €, max. 600 € im Jahr und gilt grundsätzlich für alle Einkunftsarten sowie beim Sonderausgabenabzug für Berufsausbildungskosten.⁶⁹ Diese Pauschale kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit **ausschließlich** in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte (keine Fahrt zur Arbeitsstätte oder Dienstreise an dem Tag) aufsucht, als Werbungskosten/Betriebsausgaben in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen.

HINWEIS Die Pauschale kann auch für Tage am Wochenende in Anspruch genommen werden, wenn an diesen Tagen von zu Hause aus gearbeitet wurde. Sie ist nicht auf Wochentage begrenzt. Insbesondere bei Unternehmern kommt dies in der Praxis häufig vor.

Mit der Pauschale sind dann **sämtliche Aufwendungen**, die im Zusammenhang mit der Arbeit von zu Hause aus stehen, **abgegolten**. Daraus ergibt sich, dass die Wahl – Ansatz der tatsächlichen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, sofern vorhanden oder Nutzung der Pauschale – jahresbezogen zu treffen ist.

Arbeitsmittel, wie Kosten für Laptop, Schreibtisch und Ähnliches sowie Telekommunikationsaufwendungen können zusätzlich zur Homeoffice-Pauschale angesetzt werden.⁷⁰

Zu beachten ist, dass bei Ehegatten/nichtehelichen Lebensgemeinschaften jeder die Pauschale von 5 € pro Tag beanspruchen kann, selbst wenn beide am selben „heimischen Küchentisch“ arbeiten. Auf der anderen Seite gilt, dass wenn ein Arbeitnehmer zwei Arbeitsverhältnisse unterhält und für beide Arbeitsverhältnisse von zu Hause aus tätig ist, die Pauschale pro Tag nur einmal zu gewähren ist und auch der Maximalbetrag von 600 € im Jahr unverändert bleibt. Die Anwendung der Pauschalregelung ist vorerst auf die VZ 2020 und 2021 begrenzt.⁷¹ Der Koalitionsvertrag der Ampelparteien sieht jedoch die Verlängerung der Regelung für den VZ 2022 vor.

Grundsätzlich gilt, dass ein gleichzeitiger Ansatz der Homeoffice-Pauschale und der Entfernungspauschale oder Reisekosten für einzelne Tage nicht möglich ist und vom Gesetzgeber explizit ausgeschlossen wurde. Arbeitet der Arbeitnehmer von zu Hause aus und fährt am selben Tag in den Betrieb, kann er für diesen Tag nur die Entfernungspauschale geltend machen. Ein Ansatz der Homeoffice-Pauschale ist für diesen Tag ausgeschlossen. Besitzt der Steuerpflichtige eine Jahres- oder Monatsfahrkarte für den öffentlichen Personennahverkehr, kann er die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für eine solche Zeitfahrkarte für die

⁶⁹ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG.

⁷⁰ BMF-Schreiben v. 09.07.2021 „Zweifelsfragen zum häuslichen Arbeitszimmer/Homeoffice-Pauschale“ IV C 6 - S 2145/19/10006 :013.
⁷¹ § 52 Abs. 6 Satz 13 EStG.

Wege zwischen Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abziehen, wenn sie bei jahresbezogener Betrachtungsweise höher sind als der Ansatz der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer die Zeitfahrkarte wegen der Arbeit im Homeoffice gar nicht im geplanten Umfang oder bisher nur für private Zwecke genutzt hat, sie aber in Erwartung einer regelmäßigen Nutzung für die Fahrten zur 1. Tätigkeitsstätte erworben hatte. Eine Aufteilung der Aufwendungen für die Zeitfahrkarte auf einzelne Arbeitstage muss nicht erfolgen.⁷²

6. FAZIT

Die ausgelagerte Arbeit im Homeoffice wird in der Zukunft zweifellos weiter zunehmen. Das Merkblatt zeigt auf, dass es dabei arbeitsrechtlich, aber auch steuerrechtlich vieles zu beachten gilt und einige Fallstricke bestehen. Gerade im Hinblick auf das Steuerrecht wurden zwar schon einige Vereinfachungen geschaffen, wie z. B. die Homeoffice-Pauschale, die Steuerbefreiung für die Privatnutzung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und die Pauschalversteuermöglichkeit bei Übereignung solcher Technik an den Mitarbeiter. Dennoch sollten die Vereinfachungsbestrebungen weiterhin konsequent fortgesetzt werden. Sowohl die arbeits- als auch die steuerrechtlichen Regelungen müssen sich stetig der verändernden Arbeitswelt anpassen, damit zum einen Rechtssicherheit für die Beteiligten besteht und zum anderen „veraltete“ Regelungen dem Fortschritt und der Entwicklung in diesem Bereich nicht im Weg stehen.

Zum Thema Homeoffice können wir Ihnen auch die folgenden DWS-Produkte empfehlen:

- Merkblatt Nr. 1932 „Corona-Krise – Homeoffice – vorübergehendes mobiles Arbeiten“
- Merkblatt Nr. 1696 „Homeoffice – Hinweise für die Umsetzung in Kanzleien“
- Vordruck Nr. 1110 „Zusatzvereinbarung zum Anstellungsvertrag über die Ausübung von Telearbeit“
- Vordruck Nr. 1123 „Zusatzvereinbarung zum Anstellungsvertrag über vorübergehendes mobiles Arbeiten (Mobile Office)“

⁷² BMF-Schreiben v. 09.07.2021 „Zweifelsfragen zum häuslichen Arbeitszimmer/Homeoffice-Pauschale“ IV C 6 – S 2145/19/10006 :013.