



# STEUERLICHE ABSETZBARKEIT

## DES HÄUSLICHEN ARBEITSZIMMERS

### CHANCEN NUTZEN UND FALLSTRICKE VERMEIDEN!

#### MERKBLATT 02 | 2019 | NR. 1734.3

#### INHALT

1. Grundregel und Ausnahmen
2. Definition eines häuslichen Arbeitszimmers
  - 2.1 Tätigkeiten im Arbeitszimmer
  - 2.2 Einbindung in die häusliche Sphäre
  - 2.3 Beispiele
    - 2.3.1 Beispiele für häusliche Arbeitszimmer
    - 2.3.2 Beispiele für sonstige betrieblich oder beruflich genutzte Räume
3. Arten von Aufwendungen
4. Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer
  - 4.1 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer
    - 4.1.1 Nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit
    - 4.1.2 Mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten
    - 4.1.3 Beispiele für den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer
    - 4.1.4 Beispiele, bei denen der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt
  - 4.2 Kein anderer Arbeitsplatz vorhanden
    - 4.2.1 Anderer Arbeitsplatz
    - 4.2.2 Zur Verfügung stehend
      - 4.2.2.1 Besonderheit Telearbeitsplatz
      - 4.2.2.2 Besonderheit Poolarbeitsplatz
    - 4.2.3 Nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit
    - 4.2.4 Mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten
    - 4.2.5 Beispiele
      - 4.2.5.1 Beispiele für „kein anderer Arbeitsplatz vorhanden“
      - 4.2.5.2 Beispiele für „vorhandener anderer Arbeitsplatz steht nicht für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung“
    - 4.2.6 Nachweis
5. Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte
6. Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige
7. Besondere Aufzeichnungspflichten im betrieblichen Bereich
8. Verkauf der Immobilie mit Arbeitszimmer
9. Fazit

Viele Berufe bringen es mit sich, dass die Arbeit nicht nur im Unternehmen oder beim Kunden vor Ort ausgeführt wird, sondern zunehmend ein Büro o.Ä. zu Hause unterhalten wird, um notwendige Vorbereitungen, Nacharbeiten oder organisatorische Aufgaben zu erledigen. Aufwendungen, die mit dem Beruf im Zusammenhang stehen, sind grundsätzlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die steuerliche Absetzbarkeit im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer ist jedoch stark eingeschränkt und es gilt einige Voraussetzungen zu erfüllen, damit das Finanzamt den steuermindernden Abzug dieser Kosten zulässt.

#### 1. GRUNDREGEL UND AUSNAHMEN

Nach der Grundregel zählen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten deren Ausstattung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

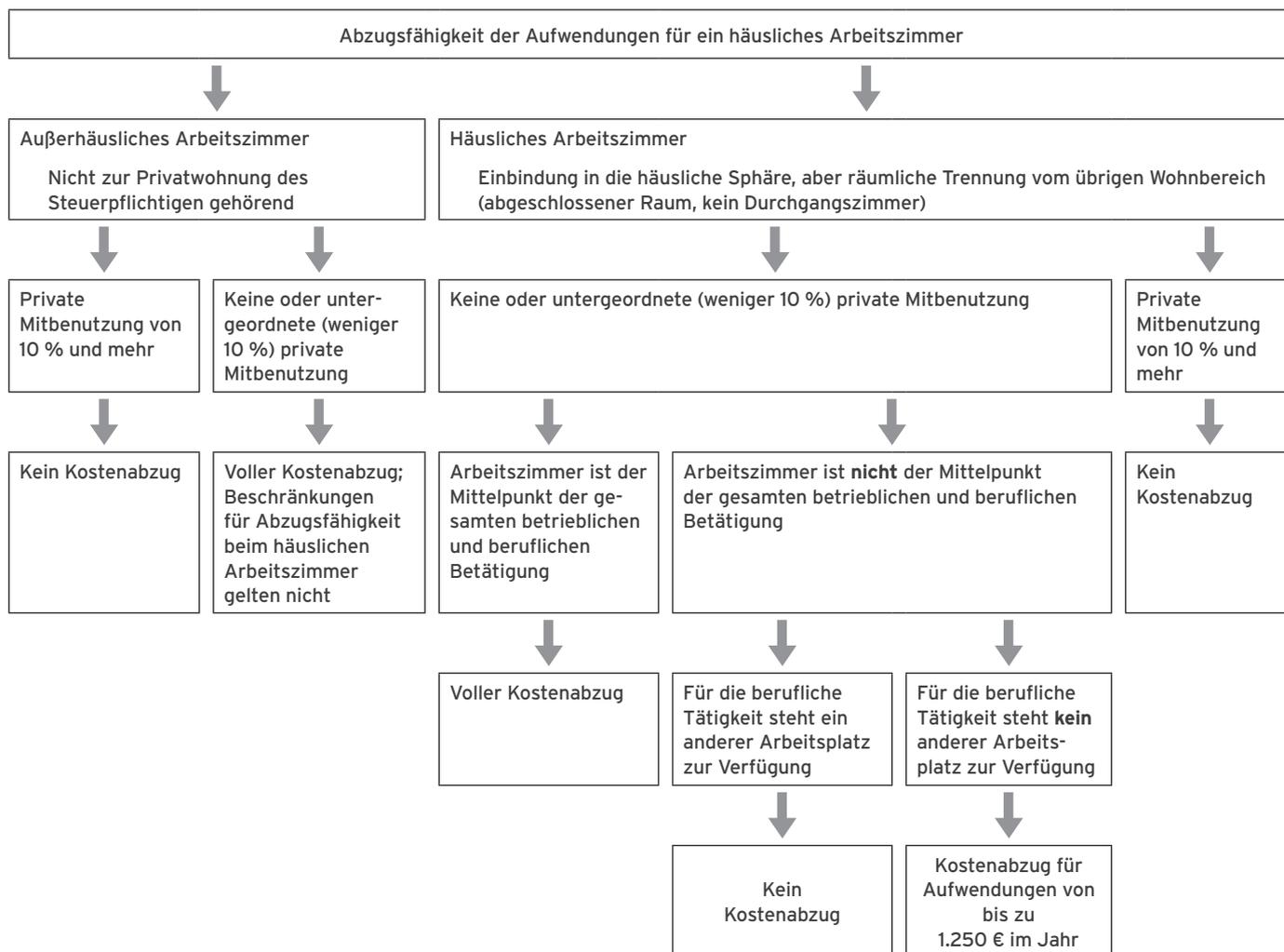
Diese Regelungen gelten für alle Einkunftsarten.

Die eingeschränkten Abzugsmöglichkeiten für die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers lassen sich jedoch mit einer Gestaltung umgehen: Wenn der Arbeitnehmer das häusliche Arbeitszimmer an den Arbeitgeber vermietet, kann er die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer als Werbungskosten bei den Vermie-

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

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

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



Abbildung

tungseinkünften steuerlich geltend machen. Voraussetzung dafür, dass die Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist, ist jedoch, dass das Mietverhältnis vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt und das Arbeitszimmer vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird.<sup>4</sup> Dient die Nutzung des Arbeitszimmers in erster Linie den Interessen des Arbeitnehmers, sind die Einnahmen für das Arbeitszimmer als Arbeitslohn zu erfassen und der Werbungskostenabzug scheidet aus. Für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses sprechen z. B., wenn der Arbeitgeber für diesen Arbeitnehmer keine andere Räume bei Dritten anmieten konnte oder wenn für andere Arbeitnehmer bei Dritten Räume angemietet wurden und ein vernünftiger Vertrag über die Bedingungen der Nutzung des überlassenen Raumes geschlossen wurde. Allerdings gilt es auch noch eine 2. Hürde zu nehmen: Die Werbungskosten können nur dann bei den Vermietungseinkünften abgezogen werden, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. D. h., der Arbeitnehmer beabsichtigt auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Da es sich bei der Vermietung eines Arbeitszimmers nicht um die Vermietung einer Wohnimmobilie, sondern eine sog. Gewerbeimmobilie handelt, muss die Einkünfteerzielungsabsicht stets im Einzelfall festgestellt werden.<sup>5</sup> D. h., dass vom Arbeitgeber mindestens so viel Miete genommen werden muss, dass die ge-

samten Kosten des Arbeitszimmers gedeckt sind und sogar noch ein zumindest kleiner Überschuss übrigbleibt.

## 2. 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, da 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.<sup>6</sup> Für den Kostenabzug ist es

<sup>4</sup> BMF-Schreiben v. 13.12.2005 „Vermietung an den Arbeitgeber“ BStBl. 2006 I S. 212.

<sup>5</sup> BFH, Urteil v. 17.04.2018, IX R 9/17.

<sup>6</sup> BMF-Schreiben v. 06.10.2017 „Häusliches Arbeitszimmer“ Rz. 3.

nicht notwendig, dass das häusliche Arbeitszimmer überhaupt erforderlich ist.<sup>7</sup>

### 2.1 Tätigkeiten im Arbeitszimmer

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.<sup>8</sup>

### 2.2 Einbindung in die häusliche Sphäre

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.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup>

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.

### 2.3 Beispiele

#### 2.3.1 Beispiele für häusliche Arbeitszimmer

- bei Anmietung einer unmittelbar angrenzenden oder unmittelbar gegenüberliegenden Zweitwohnung in einem Mehrfamilienhaus,
- häusliches ausschließlich beruflich genutztes Musikzimmer der freiberuflich tätigen Konzertpianistin, in dem sie Musikunterricht erteilt<sup>11</sup> und Übezimmer einer Berufsmusikerin<sup>12</sup>
- betrieblich genutzter Raum, in dem ein Büroarbeitsplatz untergebracht ist und der zugleich als Warenlager genutzt wird, wenn der Raum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, v.a. aufgrund seiner Ausstattung und Funktion, ein typisches häusliches Büro ist und die Ausstattung und Funktion als Lager dahinter zurücktritt.

#### 2.3.2 Beispiele für sonstige betrieblich oder beruflich genutzte Räume

- Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume
- Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das EFH an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet sind.
- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist

in diesem Fall aufgrund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen kein häusliches Arbeitszimmer.

- Im Keller ist ein Arbeitsraum belegen, der – anders als z.B. ein Archiv – keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z.B. Lager für Waren und Werbematerialien.

Auch bei sonstigen betrieblich oder beruflich genutzten Räumen kommt ein Abzug der Kosten nur in Betracht, wenn die private Mitbenutzung der Räume von untergeordneter Bedeutung ist.<sup>13</sup>

## 3. ARTEN VON AUFWENDUNGEN

Bei den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer muss insb. unterschieden werden, welche Aufwendungen das häusliche Arbeitszimmer und dessen **Ausstattung** betreffen und welche Aufwendungen für **Arbeitsmittel und Einrichtung** getragen wurden. Denn den strengen Abzugsvoraussetzungen unterliegen nämlich nur die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers und dessen Ausstattung, nicht jedoch die Aufwendungen für die Arbeitsmittel und dessen Einrichtung.

Zu den Aufwendungen für das Arbeitszimmer können gehören:

- anteilige Miete,
- anteilige Gebäudeabschreibung,
- 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

Abschreibungen für das Arbeitszimmer können nur dem Mit Eigentumsanteil entsprechend als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn das Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurde und auch Zins und Tilgung vom gemeinsamen Konto beglichen wird.<sup>14</sup> D.h., dass Zins und Abschreibung soweit sie auf das häusliche Arbeitszimmer entfallen nur zur Hälfte von dem Steuerpflichtigen als Werbungskosten angesetzt werden können, der das häusliche Arbeitszimmer zu beruflichen Zwecken nutzt.

Nicht abzugsfähig sind die Kosten für sog. Luxusgegenstände, wie z.B. Kosten für Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen.<sup>15</sup> Ebenfalls nicht abziehbar sind die Kosten anteiliger Raumkosten von Küche, Bad und Korridor.<sup>16</sup>

Unabhängig davon, ob die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers absetzbar sind oder nicht, können die Aufwendungen für Arbeitsmittel – ggf. im Wege der Abschreibung – als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden. Zu den Arbeitsmitteln gehören z.B. der Schreibtisch, Bürostühle, Aktenschränke oder -regale, PC, Laptop und Telefon.

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

8 O.g. BMF-Schreiben Rz. 3.

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

10 O.g. BMF-Schreiben Rz. 3 und 4.

11 O.g. BMF-Schreiben Rz. 5.

12 BFH, Urteil v. 10.10.2012, VIII R 44/10, NV.

13 O.g. BMF-Schreiben Rz. 5.

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

15 § 12 Nr. 1 EStG i. V.m. o.g. BMF-Schreiben Rz. 7.

16 O.g. BMF-Schreiben Rz. 4.

## 4. ABZUG DER AUFWENDUNGEN FÜR DAS HÄUSLICHE ARBEITSZIMMER

### 4.1 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. D. h., der Tätigkeitsschwerpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen – also qualitativen – Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen.<sup>17</sup> 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.

#### 4.1.1 Nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit

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.<sup>18</sup>

#### 4.1.2 Mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten

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.<sup>19</sup> 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 nichtselbstständige 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.<sup>20</sup>

**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.

Bei der Bestimmung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sind jedoch nur solche Einkünfte des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die grundsätzlich ein **Tätigwerden** des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern und solche Einkunftsarten, bei denen die „**Nutzenziehung**“ im Vordergrund steht (Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).<sup>21</sup> Das bedeutet, dass Alterseinkünfte, wie Renten oder Pensionen, nicht in die Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung einzubeziehen sind.

#### 4.1.3 Beispiele für den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer

Bei einem Verkaufsleiter, der zur Überwachung von Mitarbeitern und zur Betreuung von Großkunden auch im Außendienst tätig ist, kann das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt sein, wenn er dort die für den Beruf wesentlichen Leistungen, wie z. B. Organisation der Betriebsabläufe erbringt.

Bei einem Ingenieur, dessen Tätigkeit durch die Erarbeitung theoretischer, komplexer Problemlösungen im häuslichen Arbeitszimmer geprägt ist, kann dieses auch dann der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn die Betreuung von Kunden im Außendienst ebenfalls zu seinen Aufgaben gehört.

Auch bei einem Handelsvertreter kann der Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer liegen.<sup>22</sup> Das ist der Fall, wenn die Reisetätigkeit nicht – wie sonst üblich bei Handelsvertretern –

<sup>17</sup> O. g. BMF-Schreiben Rz. 9.

<sup>18</sup> O. g. BMF-Schreiben Rz. 11.

<sup>19</sup> O. g. BMF-Schreiben Rz. 12.

<sup>20</sup> BFH, Urteil v. 16.12.2004, IV R 19/03, BStBl II 2005, S. 212.

<sup>21</sup> O. g. BMF-Schreiben Rz. 9.

<sup>22</sup> FG Münster, Urteil v. 05.03.2015, 5 K 980/12 E.

als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist. Das kann gegeben sein, wenn die Kunden kaum besucht werden – weil kein Anlass besteht – und die Auslieferung der Produkte nicht durch den Handelsvertreter erfolgt, sondern er den Kunden bezüglich des Sortiments, für die Annahme von Bestellungen und Reklamation als Ansprechpartner zur Verfügung steht.

Bei einem Gerichtsvollzieher stellt das häusliche Arbeitszimmer ebenfalls den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dar.<sup>23</sup>

Das häusliche Arbeitszimmer ist der Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit bei der Betreuung von 70 Mietobjekten.<sup>24</sup>

#### **4.1.4 Beispiele, bei denen der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt**

Bei einem Hochschullehrer und einem Richter ist das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit.<sup>25</sup>

Bei einem – freien oder angestellten – Handelsvertreter liegt der Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, auch wenn die zu Hause verrichteten Tätigkeiten zur Erfüllung der beruflichen Aufgaben unerlässlich sind (siehe aber auch 4.1.3 Beispiele für den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer).

Ein kaufmännischer Angestellter eines Industrieunternehmens ist nebenbei als Mitarbeiter für einen Lohnsteuerhilfverein tätig und nutzt für letztere Tätigkeit sein häusliches Arbeitszimmer als Beratungsstelle, in dem er Steuererklärungen usw. fertigt. Für diese Nebentätigkeit ist das Arbeitszimmer zwar der Tätigkeitsmittelpunkt. Aufgrund der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist das Arbeitszimmer jedoch nicht der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung.

Bei einem Architekten, der neben der Planung auch mit der Bauüberwachung betraut ist, kann diese Gesamttätigkeit keinem konkreten Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden. Das Arbeitszimmer bildet in diesem Fall nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung.

Bei Lehrern befindet sich der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung regelmäßig nicht im häuslichen Arbeitszimmer, weil die berufsprägenden Merkmale eines Lehrers im Unterrichten bestehen und diese Leistungen in der Schule o. Ä. erbracht werden.

Bei einer Ärztin, die Gutachten über die Einstufung der Pflegebedürftigkeit erstellt und dazu ihre Patienten ausschließlich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers untersucht und dort alle erforderlichen Befunde erhebt, liegt der qualitative Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, in welchem lediglich die Tätigkeit begleitende Aufgaben erledigt werden.<sup>26</sup>

## **4.2 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.<sup>27</sup> Selbst wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt, ist der Abzug der Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt.<sup>28</sup>

### **4.2.1 Anderer Arbeitsplatz**

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.<sup>29</sup> Dies gilt insb., wenn erforderliche Arbeitsmittel fehlen.<sup>30</sup>

### **4.2.2 Zur Verfügung stehend**

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.<sup>31</sup>

#### **4.2.2.1 Besonderheit Telearbeitsplatz**

Je nach Art und Weise der Ausgestaltung des Telearbeitsplatzes können die Aufwendungen des Steuerpflichtigen dafür derart zwangsläufig veranlasst sein, dass ein solcher Telearbeitsplatz nicht mehr in den Anwendungsbereich der Regelung für den beschränkten Werbungskostenabzug von bis zu 1.250 € für das häusliche Arbeitszimmer fällt, sondern die Aufwendungen unbeschränkt abzugsfähig sein können.<sup>32</sup>

#### **4.2.2.2 Besonderheit Poolarbeitsplatz**

Ein Poolarbeitsplatz macht ein häusliches Arbeitszimmer nur dann nicht erforderlich, wenn solche Arbeitsplätze in ausreichender Anzahl vorgehalten werden und der Arbeitgeber die dienstliche Benutzung organisatorisch einteilt.<sup>33</sup>

### **4.2.3 Nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit**

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 Arbeits-

<sup>23</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 28.04.2014, 13 K 146/13 rkr. und v. 22.03.2017, 4 K 3694/15.

<sup>24</sup> FG München, Urteil v. 18.08.2016, 15 K 1519/15 rkr.

<sup>25</sup> BFH, Urteil v. 27.10.2011, VI R 71/10 und o.g. BMF-Schreiben Rz. 13.

<sup>26</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 13.

<sup>27</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 1.

<sup>28</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 1.

<sup>29</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 15.

<sup>30</sup> FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 07.09.2016, 1 K 2571/14 rkr.

<sup>31</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 15.

<sup>32</sup> BFH, Urteil v. 23.05.2006, VI R 21/03, BStBl II 2006, S. 600.

<sup>33</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 17.

zimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.<sup>34</sup>

#### 4.2.4 Mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten

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 dann nur die Aufwendungen, soweit sie auf Tätigkeiten entfallen, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. D.h. 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.<sup>35</sup>

**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, maximal jedoch 1.250 €, im Jahr als Betriebsausgaben abgezogen werden.<sup>36</sup>

#### 4.2.5 Beispiele

##### 4.2.5.1 Beispiele für „kein anderer Arbeitsplatz vorhanden“

Ein Lehrer hat für seine Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch. Das jeweilige Klassen- oder Lehrerzimmer stellt keinen Arbeitsplatz dar.<sup>37</sup>

Wird für eine Berufsausbildung, für ein Studium o. Ä. eine Betriebsstätte, Fachhochschule, Universität oder Schulungszentrum aufgesucht, liegt der Mittelpunkt der Ausbildung regelmäßig nicht im häuslichen Arbeitszimmer. In dem Fall ist nur ein Kostenabzug bis 1.250 € im Jahr möglich, wenn kein anderer büromäßiger Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Da bei Lehrern das Klassen- oder Lehrerzimmer nicht als büromäßiger Arbeitsplatz zählt, muss Gleiches für Studenten, Auszubildende und sich sonstig weiterbildende Steuerpflichtige gelten. Der Platz im Seminarraum oder der Berufsschule ist dann kein anderer Arbeitsplatz in dem Sinne. Stellt der Arbeitgeber oder der Ausbildungsträger (Fachhochschule, Universität, Berufsschule o. Ä.) jedoch büromäßig eingerichtete Arbeitsplätze für die Vor- und Nachbereitung der Aus-, Fort- oder Weiterbildung, für Recher-

chezwecke oder zum Schreiben von Abschlussarbeiten zur Verfügung, kommt kein Kostenabzug in Betracht.<sup>38</sup>

Ein angestellter Krankenhausarzt übt eine freiberufliche Gutachterstätigkeit aus. Dafür steht ihm im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung.<sup>39</sup>

##### 4.2.5.2 Beispiele für „vorhandener anderer Arbeitsplatz steht nicht für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung“

Ein EDV-Berater übt außerhalb seiner regulären Arbeitszeit vom häuslichen Arbeitszimmer aus Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen.

Einem Grundschullehrer, der zu 50% von der Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, steht für die Verwaltungstätigkeit ein sehr kleines Dienstzimmer zur Verfügung. Das Dienstzimmer bietet keinen ausreichenden Platz zur Unterbringung der für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erforderlichen Gegenstände.

Muss ein Bankangestellter in einem nicht unerheblichen Umfang Büroarbeiten auch außerhalb der üblichen Bürozeiten verrichten und steht ihm hierfür sein regulärer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung, können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.<sup>40</sup>

#### 4.2.6 Nachweis

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.<sup>41</sup>

## 5. 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.<sup>42</sup>

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

35 O. g. BMF-Schreiben Rz. 16.

36 O. g. BMF-Schreiben Rz. 20.

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

38 § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG.

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

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

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

42 O. g. BMF-Schreiben Rz. 19.

**BEISPIEL 1** 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 sind jedoch maximal 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.<sup>43</sup>

**BEISPIEL 2** 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 €, maximal 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.<sup>44</sup>

**BEISPIEL 3** 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 €, maximal jedoch 1.250 €, im Jahr.<sup>45</sup>

## 6. NUTZUNG DES ARBEITSZIMMERS DURCH MEHRERE STEUERPFLLICHTIGE

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.

Dabei ist eine personenbezogene Auslegung der Abzugsbeschränkung vorzunehmen. D.h.: 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

<sup>43</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 20.

<sup>44</sup> BFH, Urteil v. 16.07.2014, X R 49/11 und o.g. BMF-Schreiben Rz. 20.

<sup>45</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 20,

BFH, Urteil v. 25.04.2017 VIII R 52/13.

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.<sup>46</sup>

**BEISPIEL 1 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 jeweiligem 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. während des Urlaubs, Krankheit, Wochenenden oder mangels Aufträgen. Maßgeblich ist allein, dass der Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer **vorhält**.<sup>47</sup>

**BEISPIEL 2** 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.

## 7. BESONDERE AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN IM BETRIEBLICHEN BEREICH

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dürfen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbstständiger und freiberuflicher Tätigkeit nur steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet werden.<sup>48</sup>

<sup>46</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 21.

<sup>47</sup> O.g. BMF-Schreiben Rz. 22.

<sup>48</sup> § 4 Abs. 7 EStG.

## 8. VERKAUF DER IMMOBILIE MIT ARBEITSZIMMER

Wird eine Immobilie verkauft, in der sich ein häusliches Arbeitszimmer befand, muss unterschieden werden, ob das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung von Gewinneinkunftsarten (Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, Sonstige selbstständige oder freiberufliche Tätigkeit) oder zur Erzielung von Überschusseinkunftsarten (z. B. Arbeitnehmertätigkeit und Vermietung und Verpachtung) genutzt wurde.

Wenn das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung von Gewinneinkunftsarten genutzt wurde, liegt grundsätzlich Betriebsvermögen vor.<sup>49</sup> Wird das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsvermögen behandelt, ist insoweit zu keinem Zeitpunkt ein nicht steuerbarer Verkauf möglich und der Veräußerungserlös ist entsprechend aufzuteilen. Der Anteil des Veräußerungsergebnisses, der auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, ist dann steuerpflichtig. Gleiches gilt für andere betrieblich genutzte Räume (Lagerräume, Ausstellungsräume, Archiv in der Immobilie) oder ein außerhäusliches Arbeitszimmer. Eine Möglichkeit der Steuerpflicht zu entgehen, ist die Anwendung des Wahlrechtes für eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert.<sup>50</sup> Danach braucht ein häusliches Arbeitszimmer oder andere betrieblich genutzte Räume nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn deren Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks **und** nicht mehr als 20.500 € beträgt. Dabei müssen **beide** Grenzwerte zum Ende eines **jeden** Jahres eingehalten werden. Ansonsten besteht dieses Wahlrecht nicht. Dabei ist bei Miteigentümern, z. B. Ehegatten, nur auf den Anteil des Betriebsinhabers abzustellen.<sup>51</sup> Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, dürfen dennoch alle Betriebsausgaben – auch die Abschreibungsbeträge und die Finanzierungsaufwendungen – für das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.<sup>52</sup>

Wurde das häusliche Arbeitszimmer hingegen zur Erzielung von Überschusseinkunftsarten genutzt, teilt der Verkaufserlös für das häusliche Arbeitszimmer das Schicksal der restlichen Immobilie.<sup>53</sup> D. h., eine Immobilie, die kein Betriebsvermögen ist, kann außerhalb der 10-Jahresfrist nicht steuerbar verkauft werden. Ein nichtsteuerbarer Verkauf ist auch möglich, wenn sie zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.<sup>54</sup> Das entschied zumindest das Finanzgericht Köln für einen Arbeitnehmerfall mit der Argumentation, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht einzeln verkäuflich ist. Eine Entscheidung des BFH, die nach Veröffentlichung für alle Finanzämter bindend wäre, gibt es derzeit nicht und ist auch nicht in Sicht. D. h. im Streitfall mit dem Finanzamt muss jeder Steuerpflichtige diese günstige Rechtsprechung für sich selbst durchklagen.

**HINWEIS** Detailliertere Informationen zu privaten Immobilienveräußerungen finden Sie im DWS-Merkblatt Art. Nr. 1847 „Spekulationsgeschäfte nach § 23 EStG – Steuererhebliche Tatbestände im privaten Bereich“.

## 9. FAZIT

Die Hürden, um die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend zu machen, hängen hoch. Teilweise müssen sehr strenge Voraussetzungen erfüllt werden, um überhaupt einen steuermindernden Abzug zu erlangen. Aufwendig ist auch die Ermittlung der angefallenen Kosten für das häusliche Arbeitszimmer. So müssen Finanzierungszinsen, aber auch verbrauchsabhängige Kosten wie z. B. Wasser- und Energiekosten aufgeteilt werden. Vor diesem Hintergrund wären Vereinfachungsbestrebungen zu begrüßen. Wichtig wäre jedoch, dass neben dem Vereinfachungsgedanken auch der Gerechtigkeitsaspekt nicht zu kurz kommt und der Ansatz der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer weder dem Grunde nach als auch der Höhe nach nicht über Gebühr eingeschränkt wird.

<sup>49</sup> R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR.

<sup>50</sup> § 8 EStDV.

<sup>51</sup> BFH, Urteil v. 29.04.2008, VIII R 98/04, BStBl II 2008, S. 749.

<sup>52</sup> R 4.7 Abs. 2 Satz 4 EStR.

<sup>53</sup> FG Köln, Urteil v. 20.03.2018, 8 K 1160/15 rkr.

<sup>54</sup> § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.