Normgeber: Bundesministerium der Finanzen
Aktenzeichen: IV C 6-S 2145/19/10006:027, 2023/0007603
Fassung vom: 15.08.2023
Gültig ab: 15.08.2023
Veranlagungszeitraum: ab 2023
Quelle: juris

Zitiervorschlag: Bundesministerium der Finanzen, 15.08.2023, IV C 6-S 2145/19/10006:027, FMNR202301479

Ertragsteuerliche Beurteilung der betrieblichen und beruflichen Betätigung in der häuslichen Wohnung nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und 6c, § 9 Absatz 5 Satz 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 4 EStG;

Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294, BStBl I 2023 S. 7)

Dieses Schreiben ergeht zur Neuregelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und 6c EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022. Die Neuregelung ist für nach dem 31. Dezember 2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden (§ 52 Absatz 6 Satz 12 EStG). Das BMF-Schreiben vom 6. Oktober 2017 (BStBl I S. 1320) ist für die zuvor geltende Rechtslage weiterhin anzuwenden.

Inhaltsverzeichnis

I. Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer
- 1. Grundsatz
- 2. Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung
- 3. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers
- 4. Betroffene Aufwendungen
- 5. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung
- 6. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte
- 7. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige
- 8. Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung
- 9. Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Zeiten der Nichtbeschäftigung
- 10. Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers
- 11. Besondere Aufzeichnungspflichten

II. Abzug der Tagespauschale
- 1. Grundsatz
- 2. Für die betriebliche oder berufliche Betätigung steht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung
- 3. Doppelte Haushaltsführung
- 4. Verhältnis zum Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder der Jahrespauschale
- 5. Besondere Aufzeichnungspflichten

III. Nutzung der häuslichen Wohnung für Ausbildungszwecke

Die ertragsteuerliche Berücksichtigung der betrieblichen und beruflichen Betätigung in der häuslichen Wohnung nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und 6c, § 9 Absatz 5 Satz 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 4 EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294, BStBl I 2023 S. 7) neu geregelt. Die Neuregelung setzt auf dem bisherigen Begriffsverständnis auf. Die Begriffe des häuslichen Arbeitszimmers und des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG in der Fassung des JStG 2022 (a. a. O.) entsprechen den bisher geltenden Begriffen gemäß der zuvor geltenden Rechtslage. Die Begriffe werden insoweit unverändert auch in diesem Schreiben verwendet. Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

I. Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

1. Grundsatz

1 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung dürfen grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 1 und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG). Die Aufwendungen können aber abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 EStG). Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kann anstelle der tatsächlichen Aufwendungen pauschal ein Betrag von 1.260 € (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden (Wahlrecht - § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 3 EStG). Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht vorliegen, ermäßigt sich die Jahrespauschale von 1.260 € um ein Zwölftel (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 4 EStG, vgl. Rn. 21). Der Betrag von 1.260 € ist ein Pauschbetrag, mit dem die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer abgegolten sind. Das Wahlrecht zum Abzug der Jahrespauschale anstelle der Aufwendungen kann nur einheitlich für das gesamte Wirtschafts- oder Kalenderjahr ausgeübt werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich. Die Jahrespauschale ist personenbezogen anzuwenden. Sie kann nicht mehrfach für verschiedene Tätigkeiten in Anspruch genommen werden, sondern ist ggf. auf die unterschiedlichen Tätigkeiten aufzuteilen (vgl. Rn. 17 bis 18). Auch bei der Nutzung mehrerer häuslicher Arbeitszimmer ist die Jahrespauschale aufgrund ihrer Personenbezogenheit (vgl. Rn. 20) nur einmal anzuwenden. Ein Abzug der Tagespauschale nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c EStG ist zusätzlich zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder zur (anteiligen) Jahrespauschale für denselben Zeitraum nicht zulässig (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 3 EStG, vgl. Rn. 39).

2. Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung

2 Unter die Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften aus sämtlichen Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 7 EStG.

3. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

3 Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient

(>BFH-Urteile vom 19. September 2002 - VI R 70/01, BStBl II 2003 S. 139 und vom 16. Oktober 2002 - XI R 89/00, BStBl II 2003 S. 185) und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird (>BFH-Urteile vom 22. März 2016 - VIII R 10/12, BStBl II S. 881, VIII R 24/12, BStBl II S. 884 und vom 8. September 2016 - III R 62/11, BStBl II 2017 S. 163); eine untergeordnete private Mitbenutzung (< 10 %) ist unschädlich (>BFH-Beschluss vom 27. Juli 2015 - GrS 1/14, BStBl II 2016 S. 265). Es muss sich nicht zwingend um Arbeiten büromäßiger Art handeln; ein häusliches Arbeitszimmer kann auch bei geistiger, künstlerischer oder schriftstellerischer Betätigung gegeben sein. In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum regelmäßig dann, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft nicht nur die Wohnräume, sondern ebenso Zubehör räume (>BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 - VI R 130/01, BStBl II 2004 S. 74 und vom 19. September 2002 - VI R 70/01, BStBl II 2003 S. 139). So kann auch ein Raum z. B. im Keller (>BFH-Urteil vom 11. November 2014 - VIII R 3/12, BStBl II 2015 S. 382) oder unter dem Dach (Mansarde) des Wohnhauses, in dem die Wohnung des Steuerpflichtigen liegt, ein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind.

4 Ein in die häusliche Sphäre eingebundener Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird (sog. „Arbeitsecke“), ist kein häusliches Arbeitszimmer (>BFH-Beschluss vom 27. Juli 2015 - GrS 1/14, BStBl II 2016 S. 265). Hierfür können Aufwendungen oder die Jahrespauschale nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG abgezogen werden.
Zum Abzug der Tagespauschale nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c EStG vgl. unter II.

5 Dagegen kann es sich bei einem im Keller oder Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses befindlichen Raum, der nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehört, sondern zusätzlich angemietet wurde, um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln (>BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 - VI R 160/99, BStBl II S. 515 und vom 18. August 2005 - VI R 39/04, BStBl II 2006 S. 428). Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen besteht. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend. Für die Anwendung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b, § 9 Absatz 5 Satz 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 4 EStG ist es ohne Bedeutung, ob die Wohnung, zu der das häusliche Arbeitszimmer gehört, gemietet ist oder ob sie sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet. Auch mehrere Räume können als ein häusliches Arbeitszimmer anzusehen sein; die Abtrennung der Räumlichkeiten vom übrigen Wohnbereich ist erforderlich.

6 Nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG fallen Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen (z. B. Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume), selbst wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Steuerpflichtigen verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind (>BFH-Urteile vom 28. August 2003 - IV R 53/01, BStBl II 2004 S. 55 und vom 26. März 2009 - VI R 15/07, BStBl II S. 598). Unschädlich für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist eine nur untergeordnete private Mitbenutzung (>BFH-Urteil vom 22. März 2016 - VIII R 24/12, BStBl II S. 884).

Beispiele

a) *Dem Grunde nach liegt ein häusliches Arbeitszimmer in folgenden Fällen regelmäßig vor:*

- *Bei einem häuslichen Büro eines selbständigen Handelsvertreters, eines selbständigen Übersetzers oder eines selbständigen Journalisten.*
- *Bei Anmietung einer unmittelbar angrenzenden oder unmittelbar gegenüberliegenden Zweitwohnung in einem Mehrfamilienhaus (>BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 - VI R 124/01 und VI R 125/01, BStBl II 2004 S. 69 und 72).*
- *Beim häuslichen, ausschließlich betrieblich genutzten Musikzimmer einer freiberuflich tätigen Konzertpianistin, in dem diese Musikunterricht erteilt.*
- *Bei einem zugleich als Büroarbeitsplatz und als Warenlager betrieblich genutzten Raum, wenn dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, vor allem aufgrund seiner Ausstattung und Funktion, ein typisches häusliches Büro ist und die Ausstattung und Funktion als Lager dahinter zurücktritt (>BFH-Urteil vom 22. November 2006 - X R 1/05, BStBl II 2007 S. 304).*
- *Bei einem Raum, in dem der Steuerpflichtige einen Telearbeitsplatz unterhält und der dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entspricht (>BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 - VI R 40/12, BStBl II S. 568).*
- *Bei betrieblich oder beruflich genutzten Räumen in einem ausschließlich vom Steuer pflichtigen genutzten Zweifamilienhaus, wenn der Steuerpflichtige auf dem Weg dazwischen keine der Allgemeinheit zugängliche oder von fremden Dritten benutzte Verkehrsfläche betreten muss (>BFH-Urteil vom 15. Januar 2013 - VIII R 7/10, BStBl II S. 374).*

b) *Kein häusliches Arbeitszimmer, sondern betrieblich genutzte Räume liegen regelmäßig in folgenden Fällen vor:*

- *Eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z. B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind (>BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 - IV R 7/01, BStBl II 2003 S. 463 zu einer Notfallpraxis und Negativabgrenzung im BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 - IV R 71/00, BStBl II 2004 S. 43 zur Gutachtertätigkeit einer Ärztin). Allein der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, begründet keine Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG (> BFH-Urteil vom 29. Januar 2020 - VIII R 11/17, BStBl II S. 445).*
- *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 nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.

- *Im Keller ist ein Arbeitsraum belegen, der - anders als z. B. ein Archiv (>BFH-Urteil vom 19. September 2002 - VI R 70/01, BStBl II 2003 S. 139) - keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z. B. Lager für Waren und Werbematerialien.*

4. Betroffene Aufwendungen

7 Zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören insbesondere die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, wie z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen (zu Einrichtungsgegenständen, die zugleich Arbeitsmittel sind, vgl. Rn. 11), sowie der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Anteil an den Gesamtaufwendungen für die Wohnung oder für das Gebäude für:

- Miete,
- Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Aufwendungen für Wasser- und Energie,
- Reinigungsaufwendungen,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen.

8 Renovierungsaufwendungen, die ausschließlich das häusliche Arbeitszimmer betreffen, sind in voller Höhe zu berücksichtigen. Aufwendungen für die Renovierung der sog. Allgemeinflächen (z. B. Treppenhaus) oder des Gesamtgebäudes (z. B. Erneuerung der Heizungsanlage, Austausch von Fenstern und Türen, Sanierung des Daches) sind anteilig zu berücksichtigen. Renovierungs- und Umbauaufwendungen, die für einen Raum anfallen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient (z. B. Räume wie Küche, Bad und Flur), sind nicht als allgemeine Gebäudeaufwendungen über den Flächenanteil des häuslichen Arbeitszimmers zu berücksichtigen (> BFH-Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 16/15, BStBl II S. 510).

Die Aufwendungen für eine Gartenerneuerung sind anteilig den Kosten des häuslichen Arbeitszimmers zuzurechnen, wenn bei einer Reparatur des Gebäudes Schäden am Garten verursacht worden sind. Den Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers zuzurechnen sind allerdings nur diejenigen Aufwendungen, die der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes dienen (>BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004 - VI R 27/01, BStBl II S. 1071).

9 Die auf ein häusliches Arbeitszimmer anteilig entfallenden Aufwendungen sind regelmäßig nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zu der nach §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung oder nach der Wohnflächenverordnung berechneten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des häuslichen Arbeitszimmers) zu ermitteln. Die Wohnfläche einer Wohnung umfasst die Grundfläche der Räume, die ausschließlich zu dieser Wohnung gehören. Nicht zur Wohnfläche gehören hingegen die Grundflächen von Zubehörräumen.

Bei einem im Keller belegenen häuslichen Arbeitszimmer ist entscheidend, ob es sich um einen zur Wohnfläche gehörenden Hauptraum oder um einen nicht zur Wohnfläche gehören

den Nebenraum handelt. Dient ein Raum unmittelbar seiner Funktion nach dem Wohnen und ist er nach seiner baulichen Beschaffenheit (z. B. Vorhandensein von Fenstern), Lage (unmittelbare Verbindung zu den übrigen Wohnräumen) und Ausstattung (Wand- und Bodenbelag, Beheizbarkeit, Einrichtung mit Mobiliar) dem Standard eines Wohnraumes und nicht dem eines Zubehörraumes vergleichbar und zum dauernden Aufenthalt von Menschen tatsächlich geeignet und bestimmt, ist für die rechtliche Beurteilung nicht von Bedeutung, dass der Raum im Kellergeschoss liegt (>BFH-Urteil vom 11. November 2014 - VIII R 3/12, BStBl II 2015 S. 382). Werden Aufwendungen für betrieblich oder beruflich genutzte Nebenräume in die Aufwandsberechnung einbezogen, sind die abziehbaren Aufwendungen nach dem Verhältnis des gesamten betrieblich oder beruflich genutzten Bereiches (betrieblich oder beruflich genutzte Haupt- und Nebenräume) zu der Gesamtfläche aller Räume des Gebäudes aufzuteilen.

10 Aufwendungen für Luxusgegenstände wie z. B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des häuslichen Arbeitszimmers dienen, gehören zu den nach § 12 Nummer 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen (>BFH-Urteil vom 30. Oktober 1990 - VIII R 42/87, BStBl II 1991 S. 340).

11 Keine Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG sind die Aufwendungen für Arbeitsmittel (>BFH-Urteil vom 21. November 1997 - VI R 4/97, BStBl II 1998 S. 351) sowie betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen für Telefon- und Internet. Diese werden daher von § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG auch dann nicht umfasst, wenn anstelle der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer die Jahrespauschale abgezogen wird.

5. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

12 Ein häusliches Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, wenn nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Bei der Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung sind nur solche Einkünfte zu berück sichtigen, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern; Versorgungsbezüge bleiben bei dieser Betrachtung daher außen vor (>BFH-Urteil vom 11. November 2014 - VIII R 3/12, BStBl II 2015 S. 382). Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 EStG bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen.

13 Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu; das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht von vornherein aus (>BFH-Urteile vom 13. November 2002 - VI R 82/01, BStBl II 2004 S. 62, VI R 104/01, BStBl II 2004 S. 65 und VI R 28/02, BStBl II 2004 S. 59). In Fällen, in denen die das Berufsbild prägende Tätigkeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers stattfindet, kann auch eine zeitlich weit überwiegende Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers keine Verlagerung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bewirken. In diesen Fällen erübrigen sich Feststellungen zum jeweiligen zeitlichen Umfang der betrieblichen oder beruflichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers (>BFH-Urteil vom 27. Oktober 2011 - VI R 71/10, BStBl II 2012 S. 234).

14 Übt ein Steuerpflichtiger nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit aus, die in qualitativer Hinsicht gleichwertig sowohl im häuslichen Arbeitszimmer als auch am außerhäuslichen Arbeitsort erbracht wird, so liegt der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung dann im häuslichen Arbeitszimmer, wenn der Steuerpflichtige mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer tätig wird (>BFH-Urteil vom 23. Mai 2006 - VI R 21/03, BStBl II S. 600).

15 Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, ist nicht auf eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigung abzustellen; vielmehr sind alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Es lassen sich folgende Fallgruppen unterscheiden:

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

Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, anhand konkreter Umstände des Einzelfalls glaubhaft zu machen oder nachzuweisen, dass die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und dass dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Abzustellen ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des Steuerpflichtigen (>BFH-Urteile vom 13. Oktober 2003 - VI R 27/02, BStBl II 2004 S. 771 und vom 16. Dezember 2004 - IV R 19/03, BStBl II 2005 S. 212).

16 Das häusliche Arbeitszimmer und der außerhäusliche Arbeitsort können nicht gleichermaßen „Mittelpunkt“ der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 EStG sein (>BFH-Urteil vom 21. Februar 2003 - VI R 14/02, BStBl II 2004 S. 68).

Beispiele, in denen das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilden kann:

- *Bei einem Verkaufsleiter, der zur Überwachung von Mitarbeitern und zur Betreuung von Großkunden auch im Außendienst tätig ist, kann das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn er dort die für den Beruf wesentlichen Leistungen (z. B. Organisation der Betriebsabläufe) erbringt (>BFH-Urteil vom 13. November 2002 - VI R 104/01, BStBl II 2004 S. 65).*
- *Bei einem Ingenieur, dessen Tätigkeit durch die Erarbeitung theoretischer, komplexer Problemlösungen im häuslichen Arbeitszimmer geprägt ist, kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn die Betreuung von Kunden im Außendienst ebenfalls zu seinen Aufgaben gehört (>BFH-Urteil vom 13. November 2002 - VI R 28/02, BStBl II 2004 S. 59).*

- *Bei einem Praxis-Konsultant, der ärztliche Praxen in betriebswirtschaftlichen Fragen berät, betreut und unterstützt, kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bilden, wenn er einen nicht unerheblichen Teil seiner Arbeitszeit im Außendienst verbringt (>BFH-Urteil vom 29. April 2003 - VI R 78/02, BStBl II 2004 S. 76).*

Beispiele, in denen das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet:

- *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 im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten zur Erfüllung der betrieblichen oder beruflichen Aufgaben unerlässlich sind (>BFH-Urteil vom 13. November 2002 - VI R 82/01, BStBl II 2004 S. 62).*
- *Ein kaufmännischer Angestellter eines Industrieunternehmens ist nebenbei als Mitarbeiter für einen Lohnsteuerhilfeverein selbständig tätig. Für letztere Tätigkeit nutzt er sein häusliches Arbeitszimmer als „Beratungsstelle“, in dem er Steuererklärungen erstellt, Beratungsgespräche führt und Rechtsbehelfe bearbeitet. Für diese Nebentätigkeit ist das häusliche Arbeitszimmer zwar der Tätigkeitsmittelpunkt. Aufgrund der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist das häusliche Arbeitszimmer jedoch nicht Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (>BFH-Urteil vom 23. September 1999 - VI R 74/98, BStBl II 2000 S. 7).*
- *Bei einer Ärztin, die Gutachten über die Einstufung der Pflegebedürftigkeit erstellt und dazu ihre Patienten ausschließlich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers untersucht und dort (vor Ort) alle erforderlichen Befunde erhebt, liegt der qualitative Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, in welchem lediglich die Tätigkeit begleitende Auf gaben erledigt werden (>BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 - IV R 71/00, BStBl II 2004 S. 43).*
- *Bei einem Architekten, der neben der Planung auch mit der Ausführung der Bauwerke (Bauüberwachung) betraut ist, kann diese Gesamttätigkeit keinem konkreten Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden. Das häusliche Arbeitszimmer bildet in diesem Fall nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (>BFH-Urteil vom 26. Juni 2003 - IV R 9/03, BStBl II 2004 S. 50).*
- *Bei Lehrern befindet sich der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung regelmäßig nicht im häuslichen Arbeitszimmer, weil die berufsprägenden Merkmale eines Lehrers im Unter richten bestehen und diese Leistungen in der Schule o. Ä. erbracht werden (>BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 - VI R 125/01, BStBl II 2004 S. 72). Deshalb sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer oder die Jahrespauschale nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG auch dann nicht abziehbar, wenn die überwiegende Arbeitszeit auf die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts verwendet und diese Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird. Auch bei einem Hochschullehrer ist das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich*

nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit (>BFH-Urteil vom 27. Oktober 2011 - VI R 71/10, BStBl II 2012 S. 234).

- *Bei einem Richter liegt der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im Gericht (>BFH-Urteil vom 8. Dezember 2011 - VI R 13/11, BStBl II 2012 S. 236).*

6. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte

17 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 häusliche Arbeitszimmer oder die wahlweise in Anspruch genommene Jahrespauschale entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen oder der Jahrespauschale auch für diese Tätigkeiten zulässig. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige auf eine Aufteilung der Aufwendungen oder der Jahrespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten verzichtet und diese insgesamt einer Tätigkeit zuordnet.

18 Eine Vervielfachung der Jahrespauschale entsprechend der Anzahl der im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten ist ausgeschlossen.

Beispiel

A nutzt das häusliche Arbeitszimmer zu 60 % für eine nichtselbständige Tätigkeit und zu 40 % für eine gewerbliche Nebentätigkeit. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung liegt im häuslichen Arbeitszimmer. A verzichtet auf die Ermittlung der tatsächlichen Gesamtaufwendungen und zieht stattdessen die Jahrespauschale ab. Die Abzugsvoraussetzungen liegen für das ganze Kalenderjahr vor. Die Jahrespauschale von 1.260 € ist nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 60 % von 1.260 € = 756 €, die als Werbungskosten abgezogen werden können. Auf die gewerbliche Nebentätigkeit entfallen 40 % von 1.260 € = 504 €, die als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Aus Vereinfachungsgründen kann A die Jahrespauschale auch insgesamt bei der nichtselbständigen Tätigkeit oder der gewerblichen Nebentätigkeit abziehen.

7. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige

19 Nutzen mehrere Personen, wie z. B. Ehegatten, ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Voraussetzungen des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 EStG bezogen auf die einzelne steuerpflichtige Person zu prüfen (>BFH-Urteile vom 15. Dezember 2016 - VI R 53/12, BStBl II 2017 S. 938 und VI R 86/13, BStBl II 2017 S. 941). Liegen diese Voraussetzungen jeweils vor, kann jeder das häusliche Arbeitszimmer Nutzende die Aufwendungen abziehen, die dieser getragen hat oder die ihm im Wege des abgekürzten Zahlungsweges zuzurechnen sind, weil ein Dritter die Schuld des Nutzenden erfüllt.

Bei der Zahlung von einem gemeinsamen Konto sind die grundstücksorientierten Aufwendungen (z. B. Absetzung für Abnutzung, Schuldzinsen) beim Nutzenden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn sie von ihm geschuldet werden (>BFH-Urteil vom 6. Dezember 2017 - VI R 41/15, BStBl II 2018 S. 355). Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine gemeinsam gemietete Wohnung (>BFH-Urteil vom 15. Dezember 2016 - VI R 86/13, BStBl II 2017 S. 941) unabhängig davon, ob es sich um Ehegatten, Lebenspartner oder nichteheliche Lebensgemeinschaften handelt. Die nutzungsorientierten Aufwendungen (z. B. für Energie,

Wasser- und Reinigung) sind in voller Höhe zu berücksichtigen, soweit sie auf die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers entfallen.

Beispiel 1

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer jeweils zu 50 % (zeitlicher Nutzungsanteil). Nur für A bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Die Gesamtaufwendungen betragen 4.000 € und werden entsprechend dem Nutzungsanteil getragen.
A kann 2.000 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. B kann für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c EStG kann B die Tagespauschale von 6 € pro Tag als Betriebs aus gaben oder Werbungskosten abziehen.

Beispiel 2

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer jeweils zu 50 % (zeitlicher Nutzungsanteil) in der von B gemieteten Wohnung. Nur für A bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Die Gesamtaufwendungen betragen 3.000 € für die Miete und 1.000 € für die nutzungsorientierten Aufwendungen. Sie werden vom gemeinsamen Konto bezahlt.
A kann nur 500 € (die Hälfte der nutzungsorientierten Aufwendungen) oder die Jahrespauschale als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.
B sind die Mietaufwendungen als grundstücksorientierte Aufwendungen zuzurechnen, da B die Miete vertraglich schuldet. Für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit kann B keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c EStG kann B die Tagespauschale von 6 € pro Tag als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

Abwandlung zu Beispiel 2

Die Miete wird vom Konto des A beglichen. Weil A die Miete selbst getragen hat, sind auch die grundstücksorientierten Aufwendungen von 1.500 €, bezogen auf seinen Nutzungsanteil von 50 %, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

20 Die Jahrespauschale ist personenbezogen anzuwenden. Wird dieser Abzug gewählt, kommt es nicht darauf an, wie viele Personen das häusliche Arbeitszimmer nutzen.

Beispiel

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer, das für beide während des gesamten Kalenderjahres den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Sie verzichten auf die Ermittlung der dafür angefallenen Aufwendungen und können jeweils die Jahrespauschale von 1.260 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

8. *Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung*

21 Ändern sich die Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres, können nur die auf den Zeitraum entfallenden Aufwendungen abgezogen werden, in dem das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Dementsprechend ermäßigt sich auch die Jahrespauschale von 1.260 € für jeden vollen Kalendermonat, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der ge-

samten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, um ein Zwölftel. Für den Zeitraum in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kommt ggf. ein Abzug der Tagespauschale nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c EStG in Betracht (vgl. unter II.).

Beispiel

A hat ab dem 15. Juni den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer. Die tatsächlichen Gesamtaufwendungen ermittelt A nicht. Stattdessen macht A die Jahrespauschale geltend. A kann für sieben Monate (Juni bis Dezember) die zeitanteilige Jahrespauschale abziehen, d. h. sieben Zwölftel von 1.260 € = 735 €. Für den Zeitraum bis zum 31. Mai kann A die Tagespauschale abziehen, wenn die Abzugsvoraussetzungen dafür vorliegen.

22 Wird das häusliche Arbeitszimmer für eine spätere Nutzung vorbereitet, bei der der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt und liegen die übrigen Abzugsvoraussetzungen vor, sind die darauf entfallenden Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen (>BFH-Urteil vom 23. Mai 2006 - VI R 21/03, BStBl II S. 600).

9. Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Zeiten der Nichtbeschäftigung

23 Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder die Jahrespauschale können in Zeiten der Nichtbeschäftigung (z. B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) nach den Regeln zu vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen der Abzug der Aufwendungen oder der Jahrespauschale auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde (>BFH-Urteil vom 2. Dezember 2005 - VI R 63/03, BStBl II 2006 S. 329).

10. Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers

24 Zur Vermietung eines Büroraums an den Arbeitgeber wird auf das BMF-Schreiben vom 18. April 2019 (BStBl I S. 461) und zur Vermietung eines häuslichen Arbeitsraums an den Auftraggeber eines Gewerbetreibenden wird auf das BFH-Urteil vom 13. Dezember 2016 - X R 18/12 (BStBl II 2017 S. 450) hingewiesen.

11. Besondere Aufzeichnungspflichten

25 Nach § 4 Absatz 7 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn die auf das häusliche Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungsaufwendungen im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gilt für die verbrauchsabhängigen Aufwendungen wie z. B. für Wasser- und Energie. Es ist ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich - zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres - aufzuzeichnen.

26 Beim Abzug der Jahrespauschale bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 4 Absatz 7 EStG nicht.

II. Abzug der Tagespauschale

1. Grundsatz

27 Die Tagespauschale kann für jeden Kalendertag abgezogen werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außer halb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 1 EStG). In diesen Fällen kommt es für den Abzug nicht darauf an, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine Auswärtstätigkeit am selben Tag ist unschädlich, wenn der Steuerpflichtige an diesem Tag seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. „Überwiegend“ ist eine zeitliche Bestimmung. Danach muss mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verrichtet werden.

Beispiel 1

Der angestellte Bauingenieur B fährt an einem Tag erst zur Baustelle (Auswärtstätigkeit). Anschließend erledigt B die Büroarbeiten nicht am Arbeitsplatz des Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte), sondern in der häuslichen Wohnung. B kann für diesen Tag sowohl Reisekosten für die Fahrt zur Baustelle als auch die Tagespauschale abziehen, wenn die Arbeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, d. h. die Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages beträgt.

Beispiel 2

V ist angestellter Versicherungsmakler. An einem Tag fährt V zunächst zu einem Kunden (eine Stunde Fahrtzeit) und berät diesen in dessen Wohnung (Dauer: zwei Stunden).
An schließend fährt V wieder nach Hause (eine Stunde Fahrtzeit). Von dort aus übt V an seinem Küchentisch weitere berufliche Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung aus (drei Stunden). V steht im Büro seines Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte) ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. V wird nicht überwiegend in seiner häuslichen Wohnung tätig. Die Fahrtzeiten (Hin- und Rückweg insgesamt zwei Stunden) und die Beratung beim Kunden (zwei Stunden) über steigen zusammen die Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung (drei Stunden). V hat keinen Anspruch auf die Tagespauschale.

28 Die Tagespauschale beträgt 6 € pro Kalendertag, höchstens 1.260 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr. Mit ihr sind alle Aufwendungen abgegolten, die dem Steuerpflichtigen durch die betriebliche oder berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung entstehen. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel sind davon nicht umfasst (vgl. Rn. 11).

29 Die Tagespauschale von 6 € bezieht sich auf den Kalendertag und erhöht sich auch dann nicht, wenn an einem Kalendertag verschiedene betriebliche oder berufliche Betätigungen ausgeübt werden, für die jeweils die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige auf eine Aufteilung der Tagespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten verzichtet und diese insgesamt einer Tätigkeit zuordnet, für die die Voraussetzungen für den Abzug der Tagespauschale vorliegen.

30 Die Kalendertage, an denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tagespauschale erfüllt sind, sind vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen und in geeigneter Form glaubhaft zu machen.

2. Für die betriebliche oder berufliche Betätigung steht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung

31 Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und wird der Steuerpflichtige auch in der häuslichen Wohnung tätig, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 2 EStG). In diesen Fällen ist zwar ein Tätigwerden, aber kein zeitlich überwiegendes Tätig-

werden in der häuslichen Wohnung im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 1 EStG für den Abzug der Tagespauschale erforderlich.

Beispiel

A ist Lehrer und unterrichtet täglich von 8:00 Uhr bis 13:00 Uhr an der Schule und erledigt nachmittags von 15:00 Uhr bis 18:00 Uhr in der häuslichen Wohnung die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts und korrigiert Klassenarbeiten. Für die Unterrichtsvor- und -nachbereitung steht A in der Schule kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. A kann neben der Entfernungspauschale für die Fahrten zur Schule (erste Tätigkeitsstätte) auch die Tagespauschale für die berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung abziehen.

32 Anderer Arbeitsplatz im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01, BStBl II 2004 S. 78). Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes werden nicht gestellt. Unbeachtlich sind mithin grundsätzlich die konkreten Arbeitsbedingungen und Umstände, wie beispielsweise Lärmbelästigung oder Publikumsverkehr (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 162/00, BStBl II 2004 S. 83). Voraussetzung ist auch nicht das Vorhandensein eines eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereiches oder eines individuell zugeordneten Arbeitsplatzes, so dass auch ein Arbeitsplatz in einem Großraumbüro oder in der Schalterhalle einer Bank ein anderer Arbeitsplatz im Sinne der Vorschrift ist (>BFH-Urteile vom 7. August 2003 - VI R 17/01, BStBl II 2004 S. 78 und VI R 162/00, BStBl II 2004 S. 83). Die Ausstattung mit Arbeitsmitteln, die im Betrieb oder an dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz nicht vorhanden sind, ist ohne Bedeutung. Ob ein anderer Arbeitsplatz vorliegt, ist nach objektiven Gesichts punkten zu beurteilen. Subjektive Erwägungen des Steuerpflichtigen zur Annehmbarkeit des Arbeitsplatzes sind unbeachtlich.

33 Ein anderer Arbeitsplatz steht dem Steuerpflichtigen dann zur Verfügung, wenn dieser ihn in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Der Arbeitsplatz muss grundsätzlich so beschaffen sein, dass der Steuer pflichtige auf die häusliche Tätigkeit nicht angewiesen ist (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01, BStBl II 2004 S. 78). Ein anderer Arbeitsplatz steht auch dann zur Verfügung, wenn dieser außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z. B. am Wochenende oder in den Ferien, nicht zugänglich ist.

34 Geht ein Steuerpflichtiger nur einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit nach, muss ein vorhandener anderer Arbeitsplatz auch tatsächlich für alle Aufgabenbereiche dieser Erwerbstätigkeit genutzt werden können. Der Steuerpflichtige ist auch dann auf die Betätigung in der häuslichen Wohnung angewiesen, wenn er dort einen nicht unerheblichen Teil seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit verrichten muss. Es genügt allerdings nicht, wenn er in der häuslichen Wohnung Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01, BStBl II 2004 S. 78).

Beispiele (kein anderer Arbeitsplatz vorhanden):

- *Ein Lehrer hat für die Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch.*
  Das jeweilige Klassen- oder Lehrerzimmer stellt keinen anderen Arbeitsplatz dar.

- *Ein angestellter oder selbständiger Orchestermusiker hat im Konzertsaal keine Möglichkeit zu üben. Hierfür wird die häusliche Wohnung genutzt.*
- *Kein anderer Arbeitsplatz steht zur Verfügung, wenn der dem Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz wegen Gesundheitsgefahr nicht nutzbar ist (>BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 - VI R 11/12, BStBl II S. 674).*

Beispiele (vorhandener anderer Arbeitsplatz steht nicht in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung):

- *Ein EDV-Berater übt außerhalb der regulären Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz beim Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 41/98, BStBl II 2004 S. 80).*
- *Einem Grundschulleiter, der zu 50 % von der Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, steht für die Verwaltungstätigkeit ein Dienstzimmer von 11 qm zur Verfügung.*
  Das Dienstzimmer bietet keinen ausreichenden Platz zur Unterbringung der für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erforderlichen Gegenstände (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 16/01, BStBl II 2004 S. 77).

35 Ein anderer Arbeitsplatz darf dauerhaft nicht zur Verfügung stehen (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 2 EStG). Bei der Beurteilung des Kriteriums der Dauerhaftigkeit ist für die voraussichtliche Dauer der jeweiligen Tätigkeit und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles (z. B. Sachverhalt, dienst- oder arbeitsrechtliche Vereinbarungen sowie Weisungen und Absprachen) anhand einer Prognose zu entscheiden, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ändern sich die Verhältnisse (z. B. aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels oder geänderter dienst- oder arbeitsrechtlicher Vereinbarungen), ist der Sachverhalt ab diesem Zeitpunkt neu zu würdigen und eine neue Prognoseentscheidung zu treffen. Steht dem Steuerpflichtigen regelmäßig nur tage- oder wochenweise kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung (z. B. Poolarbeitsplatz), ist ein Abzug der Tagespauschale nur für solche Tage zulässig, an denen der Steuerpflichtige die (erste) Betriebsstätte oder erste Tätigkeitsstätte nicht aufsucht und zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung tätig wird (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 1 EStG). Dabei kommt es nicht darauf an, ob zeitlich über wiegend kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein anderer Arbeitsplatz darf generell nicht zur Verfügung stehen. Steht für einen Zeitraum von mindestens einem Monat kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist es nicht zu beanstanden, wenn für diesen Zeitraum von einer Dauerhaftigkeit im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 2 EStG ausgegangen wird.

Beispiel 1

A ist Lehrer. Der Mittelpunkt der Tätigkeit liegt in der Schule (erste Tätigkeitsstätte).
Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erledigt A im häuslichen Arbeitszimmer, weil A für diese Tätigkeiten in der Schule dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
Die Aufwendungen für die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann A nur in Form der Tages pauschale abziehen (kein Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung), dies aber auch für die Tage, an denen er zuvor oder danach in der Schule als seiner ersten Tätigkeitsstätte gearbeitet hat.

Beispiel 2

B ist Betriebsprüfer. Im Finanzamt (erste Tätigkeitsstätte) steht B an einem Tag in der Woche ein Arbeitsplatz in einem Gemeinschaftsbüro (Desk-Sharing) zur Verfügung. B arbeitet entweder im Außendienst, in der häuslichen Wohnung oder an der ersten Tätigkeitsstätte. B steht nicht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz für seine berufliche Tätigkeit zur Verfügung. B kann die Tagespauschale für Kalendertage abziehen, an denen B überwiegend in der häuslichen Wohnung gearbeitet und die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht hat.

36 Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, sind die Voraussetzungen für den Abzug der Tagespauschale tätigkeitsbezogen zu prüfen. Eine Tagespauschale kann danach abgezogen werden, wenn

1. der Steuerpflichtige bezogen auf die jeweilige Tätigkeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung gearbeitet und keine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht hat (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 1 EStG) oder
2. dem Steuerpflichtigen bezogen auf die jeweilige Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und der Steuerpflichtige diese Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 2 EStG).

Die Tagespauschale kann auch bei mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung je Kalendertag nur einmal abgezogen werden. Zur Zuordnung zu einer Einkunftsart vgl. Rn. 29.

Beispiel

Z ist Busfahrer. Neben der nichtselbständigen Tätigkeit ist Z freiberuflich als Schriftsteller tätig; zudem erzielt Z Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Z nutzt für seine selbständige Tätigkeit und die Vermietungstätigkeit die häusliche Wohnung; ein anderer Arbeitsplatz steht Z dafür dauerhaft nicht zur Verfügung. Daher kann Z für jeden Tag, an dem Z die schriftstellerische Tätigkeit und/oder die durch die Vermietung veranlassten Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung ausübt, eine Tagespauschale von 6 €, insgesamt höchstens 1.260 € im Kalenderjahr abziehen. Dass Z am selben Tag auch der nichtselbständigen Tätigkeit nach geht, ist für den Abzug der Tagespauschale für die weiteren Tätigkeiten unschädlich. Z kann die Tagespauschale anteilig den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder einer dieser beiden Einkunftsarten in voller Höhe zuordnen.

37 Der Steuerpflichtige muss konkret darlegen, dass ihm dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht. Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Zusätzliches Indiz kann eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers sein.

3. Doppelte Haushaltsführung

38 Können für eine Zweitwohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6a EStG als Betriebsausgaben oder nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei nach § 3 Nummer 13 oder Nummer 16 EStG erstattet werden, ist ein Abzug der Tagespauschale insoweit nicht zulässig (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 3, § 3c Absatz 1 EStG). Wird dagegen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, soweit die weiteren Abzugsvoraussetzungen vor liegen.

Beispiel

H unterhält ganzjährig eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, so dass H die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abziehen kann. H arbeitet an 40 Tagen im Homeoffice in seiner Zweit-

wohnung und an 60 Tagen am Ort des eigenen Hausstandes, dem Familienwohnsitz. Die Unterkunftskosten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte betragen monatlich a) 750 € und b) 1.015 €.

Im Fall a) kann H die Tagespauschale nur für die 60 Tage abziehen, an denen H in der Wohnung des Familienwohnsitzes überwiegend gearbeitet hat. Hierfür besteht keine Abzugseinschränkung. Für die 40 Tage, an denen H die Tätigkeit im Homeoffice seines Hausstandes am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt hat, darf keine Tagespauschale abgezogen werden, weil die monatlichen Unterkunftskosten von 750 € bereits in voller Höhe als Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG abgezogen werden können.

Im Fall b) kann H zusätzlich für 40 Tage die Tagespauschale abziehen, da nach Abzug der Unterkunftskosten für die doppelte Haushaltsführung ein nicht abziehbarer Aufwand verbleibt. Eine weitere Deckelung auf die tatsächlichen Unterkunftskosten ist nicht vorzunehmen.

4. Verhältnis zum Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder der Jahrespauschale

39 Ein Abzug der Tagespauschale ist für solche Zeiträume nicht zulässig, für die Aufwendungen oder die Jahrespauschale für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG abgezogen werden. Liegen für einen Teilzeitraum die Abzugsvoraussetzungen nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG nicht vor, kann für diesen Zeitraum der Abzug der Tagespauschale in Betracht kommen (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c Satz 3 EStG).

5. Besondere Aufzeichnungspflichten

40 Beim Abzug der Tagespauschale bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 4 Absatz 7 EStG nicht.

III. Nutzung der häuslichen Wohnung für Ausbildungszwecke

41 Bei der Ermittlung der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung nach § 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 4 EStG sind die Regelungen des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und 6c EStG anzuwenden, wenn die häusliche Wohnung für eine eigene erstmalige Berufsausbildung oder im Rahmen eines Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, genutzt wird. Erstausbildungskosten können jedoch in jedem Fall nur bis zu insgesamt 6.000 € als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 1 EStG). Wird das häusliche Arbeitszimmer auch zur Einkunftserzielung genutzt, sind für die Aufteilung der Aufwendungen Rn. 17 und 18 entsprechend anzuwenden. Wird für eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung die Tagespauschale als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6c und § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG), kommt daneben ein weiterer Abzug als Sonderausgaben nicht in Betracht. Für die Zuordnung der Tagespauschale ist Rn. 29 entsprechend anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) zur Verfügung.

Diese Verwaltungsvorschrift zitiert

Rechtsprechung

BFH 8. Senat, 29. Januar 2020, VIII R 11/17
BFH 8. Senat, 14. Mai 2019, VIII R 16/15

BFH 6. Senat, 6. Dezember 2017, VI R 41/15
BFH 6. Senat, 15. Dezember 2016, VI R 53/12
BFH 6. Senat, 15. Dezember 2016, VI R 86/13
... mehr