

Häusliches Arbeitszimmer: Abzugsfähigkeit und Gestaltungsmög- lichkeit

Inhalt

I. Überblick

1. Zugehörigkeit zu Ihrem übrigen Wohnbereich
2. Nutzungsumfang
3. Aufzeichnungspflicht
4. Betroffene Aufwendungen
5. Aufteilung der Aufwendungen
6. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung
7. Pauschalierung der Aufwendungen
8. Kein anderer Arbeitsplatz
9. Nutzung durch mehrere Personen
10. Worauf müssen Sie achten?
11. Ausnahme-Pauschalregelung für das „Homeoffice“
12. Ab VZ 2023: Pauschalregelung bei überwiegender Tätigkeit in der „häuslichen Wohnung“

II. Häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

1. Mittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer

2. Kein anderer Arbeitsplatz

3. Verkauf von selbstgenutztem Wohneigentum

III. Häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung betrieblicher Einkünfte

1. Häusliches Arbeitszimmer im Betriebsvermögen
2. Nutzungsumfang
3. Abzugsfähige Aufwendungen
4. Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen
5. Betriebsaufspaltung

IV. Gestaltungsmöglichkeiten

1. Vermietung eines Büroraums vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber
2. Außerhäusliches Arbeitszimmer

Tabellarische Übersicht

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dürfen – einheitlich für alle Einkunftsarten einschließlich Sonderausgabenbereich – grundsätzlich nicht geltend gemacht werden. Davon gibt es **bis einschließlich VZ 2022** zwei Ausnahmen:

- Ein Abzug der Aufwendungen **bis zur Höhe von 1.250 €** ist möglich, wenn Ihnen und/oder den mit Ihnen im Haushalt lebenden Angehörigen für die Tätigkeit/en kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hierbei handelt

es sich nicht um einen Pauschbetrag, sondern um einen Höchstbetrag, der insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden kann.

- Die tatsächlichen Kosten können **ohne Beschränkung** abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (sog. Mittelpunktswahl). Dies gilt selbst dann, wenn ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Ab dem VZ 2023 gibt es nur noch **eine Ausnahme** vom Abzugsverbot, und zwar wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen

MERKBLATT

Betätigung bildet. Neu ist, dass anstelle der tatsächlichen Aufwendungen pauschal ein Betrag von 1.260 €/ Kalender- oder Wirtschaftsjahr (Jahrespauschale) abgezogen werden kann, der für volle Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen als Mittelpunkt nicht gegeben sind, um jeweils 1/12 (= 105 €) zu ermäßigen ist. Werden die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht, ist eine solche Kürzung nicht vorzunehmen.

Ebenfalls ab dem VZ 2023 wurde die sog. Homeoffice-Pauschale dauerhaft eingeführt. Sie beträgt nun 6 € (Tagespauschale), maximal 1.260 € im Jahr.

I. Überblick

1. Zugehörigkeit zum Wohnbereich

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist gesetzlich nicht definiert. Aus der ständigen Rechtsprechung ergibt sich, dass es sich um einen zur Wohnung gehörenden Raum handeln muss, der jedoch vom übrigen Wohnbereich abgetrennt sein muss. Dabei kann es sich auch um Räume im Keller, im Dachgeschoss, im Gartenhaus oder im Garagenanbau handeln.

Nach Lage, Funktion und Ausstattung muss der Raum in Ihre häusliche Sphäre eingebunden sein. Er muss vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer bzw. organisatorischer Arbeiten dienen.

Entspricht ein Raum aufgrund von Ausstattung und Funktion nicht einem Büro, handelt es sich im Allgemeinen nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, auch wenn er nach seiner Lage mit Ihren Wohnräumen verbunden und damit in Ihre häusliche Sphäre eingebunden ist.

Hinweis: Ab dem VZ 2023 ist der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers nur in den Fällen von Bedeutung, in denen das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. In anderen Fällen kommt es darauf an, ob Sie Ihre betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in Ihrer **häuslichen Wohnung** ausüben. Das kann daher z. B. auch in einer Arbeitsecke sein.

2. Nutzungsumfang

Aufwendungen für das Wohnen gehören zu den Lebenshaltungskosten, die steuerlich nicht abgezogen werden können. Sie können die Aufwendungen für Ihr häusliches Arbeitszimmer daher nur geltend machen, wenn der Raum nahezu ausschließlich betrieblich, beruflich oder zu Ausbildungszwecken und damit eben nicht zu Wohnzwecken genutzt wird. Das gilt auch, wenn es sich um mehrere Räume handelt oder wenn mehrere Personen sich die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers teilen. Eine Mitnut-

zung zu privaten Zwecken bis zu 10 % hält die Finanzverwaltung für unschädlich.

3. Aufzeichnungspflicht

Wird das häusliche Arbeitszimmer zu betrieblichen Zwecken genutzt (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), sind die Aufwendungen einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen.

4. Betroffene Aufwendungen

Es dürfen nur die – anteiligen – Aufwendungen für das Arbeitszimmer selbst abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere:

- Miete,
- Gebäudeabschreibung (Absetzung für Abnutzung, Sonderabschreibung),
- Reparatur- und Renovierungskosten des Gebäudes,
- Finanzierungskosten der Gebäudeanschaffungs- oder -herstellungskosten oder der Reparatur- und Renovierungskosten,
- Nebenkosten wie Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren oder Gebäudeversicherung sowie die verbrauchsabhängigen Wasser- und Energiekosten,
- Aufwendungen für die Raumausstattung, wie Tapeten, Fußbodenbelag, Gardinen, Deckenlampe.

Hinweis: Unabhängig von der Arbeitszimmerregelung können Aufwendungen für genutzte Arbeitsmittel (Schreibtisch, Regale, Schreibtischlampe usw.) steuerlich geltend gemacht werden, wenn sie nicht in einem anerkannten häuslichen Arbeitszimmer, jedoch nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werden (z. B. Aufwendungen für den nahezu ausschließlich beruflich genutzten Schreibtisch in der Wohnzimmerecke).

Bestimmte Aufwendungen, die Ihre Lebensführung oder die Lebensführung anderer Personen berühren, dürfen nicht abgezogen werden, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Das können z. B. Aufwendungen für wertvolle Einrichtungsgegenstände des häuslichen Arbeitszimmers sein (Orientteppich, Wandgemälde usw.).

5. Aufteilung der Aufwendungen

Aufwendungen, die dem Arbeitszimmer direkt zugeordnet werden können, gehören in vollem Umfang zu seinen Kosten. Das sind z. B. Aufwendungen für die Renovierung des Arbeitszimmers.

Aufwendungen, die sich den einzelnen Räumen nicht konkret zuordnen lassen, sind grds. im Verhältnis der Flächen der Räume zueinander aufzuteilen. Die anderen Aufwen-

dungen dürfen gar nicht abgezogen werden, weil sie zu den Lebenshaltungskosten gehören.

Bei einem 15 qm großen Arbeitszimmer in einer 100 qm großen Wohnung entfallen somit 15/100 der Kosten auf das Arbeitszimmer.

Aufwendungen insgesamt: 3.000 €

Absetzbar sind (15/100 x 3.000 €) 450 €

6. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

Befindet sich der Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung in Ihrem häuslichen Arbeitszimmer (sog. Mittelpunktfall), können Sie die darauf entfallenden Aufwendungen in vollem Umfang steuerlich geltend machen. Der Mittelpunkt bestimmt sich nach dem qualitativen, also dem inhaltlichen Schwerpunkt Ihrer betrieblichen und beruflichen Betätigung(en) ggf. einschließlich der Betätigung(en) der Personen, die zu Ihrem Haushalt gehören, und die den Raum (mit)nutzen. Dem quantitativen, also dem zeitlichen Nutzungsumfang, kommt allenfalls eine inizielle Bedeutung zu.

7. Pauschalierung der Aufwendungen

Ab dem **VZ 2023** können Sie die Aufwendungen für Ihr häusliches Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, auch pauschal mit **1.260 € (Jahrespauschale)** für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr geltend machen. Ein Nachweis der Aufwendungen einschließlich eventueller Aufzeichnungen erübrigt sich dann. Zu beachten ist, dass für jeden **vollen** Kalendermonat, in dem Ihr häusliches Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt, diese Pauschale um jeweils 1/12 (= 105 €) zu kürzen ist.

8. Kein anderer Arbeitsplatz

Bis einschl. Veranlagungszeitraum 2022:

Abgesehen vom sog. Mittelpunktfall können Sie die Aufwendungen für Ihr häusliches Arbeitszimmer steuerlich nur geltend machen, wenn das Arbeitszimmer für Ihre jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit **erforderlich** ist. Das ist nicht der Fall, wenn Ihnen dafür ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein anderer Arbeitsplatz kann jeder Arbeitsplatz sein, der zur Erledigung der – jeweiligen – betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit geeignet ist. Wichtig sind die objektiven Umstände im Einzelfall. Ggf. müssen Sie einen tätigkeitsbezogenen Nachweis führen. Ihre subjektiven Ansprüche an den Arbeitsplatz werden dabei nicht berücksichtigt. So liegt ein anderer Arbeitsplatz objektiv auch dann vor, wenn dieser Ihnen nicht gefällt oder nicht ruhig genug ist oder wenn sich das Aufsuchen dieses Ar-

beitsplatzes als unwirtschaftlich herausstellt. Auch braucht der Bereich nicht besonders abgeschlossen zu sein.

Ab Veranlagungszeitraum 2023:

Ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist ab dem VZ 2023 nur noch von Bedeutung, wenn Sie die neue Tages-Pauschalregelung in Anspruch nehmen wollen; hierzu nachfolgend „12. Ab VZ 2023: Pauschalregelung bei überwiegender Tätigkeit in der „häuslichen Wohnung“.

9. Nutzung durch mehrere Personen

Jeder Nutzende darf die Aufwendungen ansetzen, die er getragen hat, und – ab VZ 2023 – von der neuen Pauschalregelung Gebrauch machen (hierzu „7 Pauschalierung der Aufwendungen“). Das gilt auch in Fällen, in denen mehrere Räume als häusliche(s) Arbeitszimmer genutzt werden.

Bis einschl. VZ 2022: Das gilt auch in Fällen der Abzugsbeschränkung, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Höchstbetrag (1.250 €) ist kein Pauschbetrag. Er gilt personenbezogen.

10. Worauf müssen Sie achten?

Kein häusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn

- der verbleibende Wohnraum zu klein ist,
- lediglich eine Ecke im Wohnzimmer oder Schlafzimmer als Arbeitszimmer genutzt wird,
- Gegenstände wie Fernseher, Heimtrainer, Bett, Klavier, Bügelbrett, Wäscheständer, Kleiderschrank eine private Nutzung von mehr als 10 % erwarten lassen,
- hierfür die offene Galerie in einem Eigenheim verwendet wird,
- die anderen Räume in der Wohnung/im Eigenheim nur über das Arbeitszimmer erreicht werden können oder das Arbeitszimmer ständig durchquert werden muss, um Wohnzimmer und/oder Küche zu erreichen.

Hinweis: Wird zur Nutzung als Arbeitszimmer eine separate Eigentumswohnung genutzt oder gehört ein zum Büro ausgebautes Dachgeschoss z. B. zu einer zwei Stockwerke tiefer liegenden Wohnung in einem Mehrfamilienhaus, muss im Einzelfall entschieden werden, ob es sich um ein „häusliches“ oder ein „außerhäusliches“ Arbeitszimmer handelt. Bei einem „außerhäuslichen“ Arbeitszimmer würden die Einschränkungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit entfallen und ein unbeschränkter Abzug der Aufwendungen würde möglich.

11. Ausnahme-Pauschalregelung für das „Homeoffice“

Für die Veranlagungszeiträume 2020 bis 2022 können Sie Aufwendungen für Ihr „Homeoffice“ pauschal geltend ma-

MERKBLATT

chen, wenn Sie über kein häusliches Arbeitszimmer verfügen oder keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machen. Für die Inanspruchnahme der Pauschalregelung ist die ansonsten beim häuslichen Arbeitszimmer grds. geltende Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz“ oder „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung“ nicht erforderlich. Die Pauschale beträgt **5 €/Tag**, an dem Sie nur und ausschließlich in Ihrem Homeoffice gearbeitet haben, höchstens **600 €/Jahr**. Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon-/Internetkosten sind durch die Homeoffice-Pauschale nicht abgegolten. Wenn Monats-/Jahrestickets für zunächst beabsichtigte Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erworben wurden und die Fahrten aufgrund tatsächlicher Tätigkeit in der häuslichen Wohnung nicht durchgeführt wurden, sind die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel als tatsächliche Kosten (Günstigerprüfung gegenüber der Entfernungspauschale, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG) neben der Homeoffice-Pauschale abziehbar. Die Pauschale ist **personenbezogen**, nicht haushalts- oder wohnungsbezogen. Eine Vervielfachung bei mehreren Tätigkeiten ist nicht möglich.

12. Ab VZ 2023: Pauschalregelung bei überwiegender Tätigkeit in der „häuslichen Wohnung“

Ab dem VZ 2023 können Sie für jeden Kalendertag, an dem Sie Ihre betriebliche oder berufliche Betätigung überwiegend in Ihrer häuslichen Wohnung ausüben und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufsuchen, für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 6 € (Tagespauschale), höchstens 1.260 € (Jahrespauschale; das entspricht 210 Tagen) im Wirtschafts- oder Kalenderjahr geltend machen. Steht Ihnen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können Sie die Pauschale auch dann geltend machen, wenn Sie gelegentlich auswärts oder an Ihrer ersten Tätigkeitsstelle arbeiten.

Sie dürfen die Pauschale nicht geltend machen, soweit Sie die Arbeitszimmer-Regelung (Mittelpunktsregelung/Mittelpunktsfall, vgl. vorstehend unter Nr. 6) nutzen, sowie für Tage, an denen von der Unterkunftskosten-Regelung zur doppelten Haushaltsführung Gebrauch gemacht wird.

II. Häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

1. Mittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer

Auch bei der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist es möglich, dass der Mittelpunkt Ihrer Tätigkeit in Ihrem häuslichen Arbeitszimmer liegt. Das kann z. B. bei bestimmten Außendienstmitarbeitern der Fall sein.

In diesem Fall können Sie die Kosten für das Arbeitszimmer als Werbungskosten in Ihrer Steuererklärung angeben. Bis einschließlich VZ 2022 gilt: Ansetzen können Sie bis zu 1.250 €, wenn das Arbeitszimmer zwar nicht Mittelpunkt ist, Ihnen jedoch für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Für alle VZ gilt: Sie können sämtliche Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer geltend machen, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt Ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit bildet, und zwar auch dann, wenn der Betrag von 1.250 € überschritten wird.

Ab dem VZ 2023 können Sie die tatsächlichen Kosten für das Arbeitszimmer geltend machen oder – alternativ – pauschal einen Betrag von 1.260 € (Jahrespauschale) im Kalenderjahr abziehen. Dieser Betrag ist allerdings zu kürzen um 1/12 (= 105 €) für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für das häusliche Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht vorgelegen haben. Machen Sie die tatsächlichen Aufwendungen geltend, ist keine Kürzung vorzunehmen.

2. Kein anderer Arbeitsplatz

Bis einschließlich VZ 2022: Abgesehen vom sog. Mittelpunktsfall können Sie die Aufwendungen für Ihr häusliches Arbeitszimmer steuerlich nur geltend machen, wenn Ihnen z. B. bei Ihrem Arbeitgeber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, und zwar auch dann, wenn Sie das Zimmer nahezu ausschließlich beruflich nutzen. Gehen Sie noch weiteren betrieblichen oder beruflichen Betätigungen nach, sind die Abzugsvoraussetzungen für jede dieser einzelnen Tätigkeiten gesondert zu prüfen.

Ab dem VZ 2023 können Sie für jeden Kalendertag, an dem Sie Ihrer beruflichen Tätigkeit in Ihrer häuslichen Wohnung nachgehen und keine außerhalb Ihrer Wohnung belegene erste Tätigkeitsstelle aufsuchen, für Ihre gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 6 € (Tagespauschale), höchstens für 210 Tage/Jahr, also 1.260 €, geltend machen. Das gilt auch dann, wenn Ihnen

ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Steht Ihnen **dauerhaft** kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können Sie die Pauschale auch dann geltend machen, wenn Sie die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an Ihrer ersten Tätigkeitsstelle ausüben. Das Vorhandensein eines häuslichen Arbeitszimmers ist ebenfalls nicht erforderlich. Der Ansatz dieser Tagespauschale ist allerdings nicht zulässig an Tagen, für die Sie im Rahmen des Abzugs von Aufwendungen für eine betrieblich oder beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung Unterkunftskosten abziehen. Ebenfalls ausgeschlossen ist der Abzug der Tagespauschale, soweit Sie Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen, das den Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

3. Verkauf von selbstgenutztem Wohneigentum

Der auf das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Eigenheims entfallende Veräußerungsgewinn führt nicht zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt. Das gilt auch dann, wenn für das häusliche Arbeitszimmer Werbungskosten abgezogen worden sind.

III. Häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung betrieblicher Einkünfte

1. Häusliches Arbeitszimmer im Betriebsvermögen

Nach dem Gesetz müssen bei den Gewinneinkünften die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer einzeln und getrennt von den übrigen Aufwendungen aufgezeichnet werden. Gewinneinkünfte fallen bei Freiberuflern, gewerblichen Unternehmern, Landwirten und Beteiligten an betrieblichen Personengesellschaften an.

Ab dem VZ 2023 ist die Aufzeichnungspflicht obsolet, wenn Sie die neue Pauschalregelung in Anspruch nehmen.

2. Nutzungsumfang

Nutzen **Ehegatten/Lebenspartner** einen Raum in einem von ihnen bewohnten und in ihrem Miteigentum stehenden Haus zu betrieblichen, beruflichen oder Ausbildungszwecken, sind ihnen die auf diesen Raum entfallenden und von ihnen getragenen Aufwendungen nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zuzuordnen.

Hinweis: Nutzen beide Ehegatten oder Lebenspartner ein häusliches Arbeitszimmer in einem von ihnen selbst bewohnten und in ihrem Miteigentum stehenden Einfa-

milienhaus für den Betrieb einer aus ihnen bestehenden Personengesellschaft, ist es für den Abzug der anteiligen AfA unerheblich, ob das Arbeitszimmer (Sonder-) Betriebsvermögen der Ehegatten ist oder ob es zulässigerweise als Privatvermögen behandelt werden kann (vgl. hierzu nachfolgend „Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen“).

Bei Räumlichkeiten, welche die Voraussetzungen für die Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers nicht erfüllen, kann es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer oder um andere betrieblich genutzte Räume handeln. Ob es sich dabei begrifflich um eine Betriebsstätte handelt, z. B. weil sich dort die Stätte Ihrer Geschäftsleitung befindet, ist ohne Bedeutung.

Hinweis: Eine ärztliche Notfallpraxis ist kein häusliches Arbeitszimmer, selbst wenn sie mit Wohnräumen des Arztes räumlich verbunden ist. Als Notfallpraxis sind dabei Räume zu verstehen, die erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten eingerichtet und für jene leicht zugänglich sind.

3. Abzugsfähige Aufwendungen

Bis einschließlich VZ 2022: Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind je nach den Gegebenheiten im Einzelfall unbeschränkt, bis zum Höchstbetrag von 1.250 € oder gar nicht abziehbar. In jedem Fall sind sie einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen.

Ab VZ 2023: Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur abziehbar, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt. Anstelle des Einzelnachweises der Aufwendungen ist ein Pauschalansatz von 1.260 € (Jahrespauschale) zulässig. Dieser ist allerdings um je 1/12 (= 105 €) für jeden vollen Kalendermonat zu verringern, in dem die Voraussetzungen für den Abzug nicht vorliegen. Setzen Sie die tatsächlichen Kosten an, kommt eine solche Kürzung nicht in Betracht.

Die Aufwendungen für ein außerhäusliches Arbeitszimmer, andere betrieblich genutzte Räume oder eine Betriebsstätte, die kein häusliches Arbeitszimmer ist, unterliegen nicht der Abzugsbeschränkung. Sie brauchen auch nicht besonders aufgezeichnet zu werden.

4. Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen

Ob es sich bei den Räumlichkeiten um ein häusliches Arbeitszimmer im (Sonder-)Betriebsvermögen handelt oder ob sie zulässigerweise als Privatvermögen behandelt werden, ist für die Anwendung der Regelung zur Abzugsbegrenzung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht von Belang.

MERKBLATT

Die Frage, ob das häusliche Arbeitszimmer zum Betriebsvermögen, zum Sonderbetriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört, ist jedoch bei der Entnahme (z. B. durch Änderung der Nutzungsverhältnisse) oder Veräußerung des Gebäudes bzw. des Gebäudeteils sowie bei der Aufgabe des Betriebs von Bedeutung.

Wird das – häusliche oder außerhäusliche – Arbeitszimmer steuerlich als (Sonder-)Betriebsvermögen behandelt, sind bei Entnahme oder bei Veräußerung des Gebäudes oder Gebäudeteils die **stillen Reserven** zu versteuern. Das gilt unabhängig davon, ob oder in welcher Höhe die Aufwendungen während der Zugehörigkeit des Grundstücksteils zum Betriebsvermögen als Betriebsausgaben abgezogen werden durften und abgezogen worden sind.

Erzielen Sie betriebliche Einkünfte und befindet sich das häusliche Arbeitszimmer in Ihrem Eigenheim, gehört das Arbeitszimmer unter bestimmten Voraussetzungen automatisch zum Betriebsvermögen. Nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden brauchen sog. Grundstücksteile von untergeordnetem Wert. Diese liegen vor, wenn deren Wert

- nicht mehr als 20 % des Gesamtwerts und
- nicht mehr als 20.500 € beträgt.

Hinweis: Da die Behandlung des Grundstücksteils als Betriebsvermögen keinen Einfluss auf die Höhe des Abzugs der betrieblich veranlassten Aufwendungen hat, sollte von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden, den Grundstücksteil im Privatvermögen zu belassen. **Vorteil:** Bei Entnahme, Veräußerung oder Aufgabe brauchen die stillen Reserven nicht versteuert zu werden.

Sollten Sie unsicher sein, ob Ihr häusliches Arbeitszimmer zum (Sonder-)Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört, sprechen Sie uns bitte an.

5. Betriebsaufspaltung

Räume im privaten Einfamilienhaus des Besitzunternehmers, die dieser im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der Betriebsgesellschaft für deren gewerbliche Zwecke vermietet, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Eine eventuelle private Nutzung der Räume durch den Gesellschafter oder durch Familienangehörige ist als **verdeckte Gewinnausschüttung** zu erfassen.

IV. Gestaltungsmöglichkeiten

1. Vermietung eines Büroraums vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber

Folgender Fall kommt in der Praxis immer wieder vor: Ein Arbeitnehmer vermietet einen zu seiner Wohnung gehö-

renden Raum als Büroraum an seinen Arbeitgeber. Der Arbeitnehmer nutzt diesen Raum als Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit für den Arbeitgeber. Der Arbeitgeber leistet an den Arbeitnehmer „Mietzahlungen“.

Liegt die Nutzung im **vorrangigen** Interesse des Arbeitnehmers, z. B. weil er im Betrieb des Arbeitgebers zwar über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt, der heimische Arbeitsplatz für ihn aber vorteilhafter ist, sind die Zahlungen des Arbeitgebers als **Arbeitslohn** zu erfassen. Der Arbeitgeber ist mit der ersatzweisen Nutzung des heimischen Arbeitsplatzes nur einverstanden.

Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** liegen beim Arbeitnehmer vor, wenn die Ausgaben des Arbeitgebers ausschließlich oder zumindest weit überwiegend durch die **Belange des Arbeitgebers** bedingt, von ihm veranlasst oder gebilligt sind. Es liegt dann eine Gewerbeimmobilie vor. Ein in etwa gleichgewichtiges Interesse von Arbeitgeber und Arbeitnehmer reicht dafür nicht aus.

Ein vorrangiges Interesse des Arbeitgebers kann in folgenden Fällen angenommen werden:

- Im Unternehmen des Arbeitgebers ist für die Beschäftigung des Arbeitnehmers kein geeigneter Raum vorhanden. Auch mietet er anderweitig keinen solchen Raum an, z. B. um Kosten zu sparen.
- Es wurde ein Mietvertrag zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen, der dem Fremdvergleich standhält.
- Für andere Arbeitnehmer seines Betriebs, die keine Wohnung haben, in der sie ein Arbeitszimmer einrichten können, mietet der Arbeitgeber bei fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis mit ihm stehen, entsprechende Räume an.

Hinweis: Ein Interesse des Arbeitgebers kann z. B. auch in Fällen vorliegen, in denen der Arbeitnehmer als angestellter Außendienstmitarbeiter in der Nähe seines Bezirks wohnt, der Unternehmenssitz des Arbeitgebers aber weiter entfernt liegt.

Gleiches gilt bei möglicher erforderlicher Erledigung von Arbeiten außerhalb der normalen Arbeitszeiten, an Abenden und am Wochenende.

Der Arbeitnehmer trägt als Steuerpflichtiger die Feststellungslast und hat das Interesse des Arbeitgebers auf geeignete Weise nachzuweisen.

Hinweis: Auch bei nachgewiesenem Interesse des Arbeitgebers ist eine objektbezogene Überschussprognose für die Vermietungstätigkeit des Arbeitnehmers zu treffen. Mangelt es an der Einkunftserzielungsabsicht infolge negativer Überschussprognose, liegt ein ertragsteu-

erlich unbeachtlicher Vorgang auf der privaten Vermögensebene vor.

Auswirkungen auf die Anwendung der Abzugsbeschränkung: Führen die Zahlungen des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer zu Arbeitslohn, unterliegen die Aufwendungen des Arbeitnehmers für das häusliche Arbeitszimmer der Abzugsbeschränkung. Liegt die Anmietung des Raums in der Wohnung des Arbeitnehmers im vorrangigen Interesse des Arbeitgebers, verliert der Raum damit seinen Charakter als „häusliches Arbeitszimmer“. Die Aufwendungen können in vollem Umfang als Werbungskosten (bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) berücksichtigt werden. Die Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nicht anzuwenden. Gehört die Vertragsbeziehung nicht zum Arbeitsvertrag und liegt außerdem eine negative Überschussprognose vor, sind die Aufwendungen ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Hinweis: Mit dieser Gestaltung kann die Abzugsbeschränkung in den Fällen umgangen werden, in denen der Arbeitnehmer keine Möglichkeit hat, Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer steuerlich geltend zu machen.

Zur Vermeidung des Gestaltungsmissbrauchs sollte auf die Ausgestaltung und Durchführung wie unter fremden Dritten geachtet werden.

Die Gestaltung kann vor allem im Rahmen der steigenden Anzahl der **Telearbeitsplätze** interessant sein.

Hinweis: Ein Telearbeitsplatz ist unabhängig von der Ausgestaltung der darauf bezogenen Dienstvereinbarung dem häuslichen Arbeitszimmer gleichzustellen, auch wenn der Arbeitgeber die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer entstehenden Kosten für Kommunikation und Möblierung übernimmt.

2. Außerhäusliches Arbeitszimmer

Ist das Arbeitszimmer nicht Bestandteil der Wohnung, sondern ein eigenständiger Raum auf einer anderen Etage eines Mehrfamilienhauses oder in der Nachbarschaft und wird angemietet, kann es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln. In diesem Fall würde die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen entfallen. Die Aufwendungen für das außerhäusliche Arbeitszimmer wären – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – in voller Höhe abziehbar.

Hinweis: Bei der Praxis eines Freiberuflers (z. B. Rechtsanwalt) handelt es sich auch dann um ein außerhäusliches Arbeitszimmer, wenn es an das Eigenheim angrenzt oder sich im selben Gebäude befindet wie die Privatwohnung, sofern das Arbeitszimmer für einen dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet hat und entsprechend eingerichtet ist.

Rechtsstand: 1.1.2024

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

MERKBLATT

Auswirkungen von Art und Umfang der Nutzung eines häuslichen oder außerhäuslichen Arbeitszimmers

Steuerlich anzuerkennendes

häusliches Arbeitszimmer Eigenschaften für ein häusliches Arbeitszimmer sind nicht gegeben, aber nahezu ausschließliche betriebliche und berufliche Nutzung **Keine Trennung vom**

Privatbereich möglich

- Zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehörend und vom übrigen Wohnbereich abgetrennt
- Einbindung in die häusliche Sphäre
- Auch Zubehörräume wie Keller- oder Speicherräume oder Räume in einem Anbau
- (Nahezu) ausschließliche Nutzung zu betrieblichen, beruflichen oder zu Ausbildungszwecken
- Auch mehrere Räume

Beispiel: Büro eines Handelsvertreters, Übersetzers oder Journalisten

Beispiel: Arztpraxis, die nicht erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten eingerichtet ist und in der kein Publikumsverkehr stattfindet.

- Ab VZ 2023 ist Voraussetzung, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.
- Außerhäusliches Arbeitszimmer
- Betriebsspezifische Räume, wie z. B. bei der Ausstattung mit Produktionsmaschinen
 - Räume, die **erkennbar** besonders z. B. für die Behandlung von Patienten eingerichtet und für diese leicht zugänglich sind oder die für intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und eingerichtet sind (Steuerberater- oder Anwaltskanzlei)
 - Beispiel: Backstube und Verkaufsraum des Bäckers, Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal Keine räumliche Trennung vom übrigen Wohnbereich (z. B. bei Durchgangszimmer, Raumteiler, Empore, Galerie)
 - Private Mitbenutzung des Raums/der Räume nicht nur von untergeordneter Bedeutung
 - Umfang der privaten Nutzung nicht klar und eindeutig nach objektiven Grundsätzen abgrenzbar

Ab VZ 2023 kann unter bestimmten Voraussetzungen für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von 6 € (Tagespauschale), maximal 1.260 € im Jahr (= für 210 Tage) geltend gemacht werden.



⇒ **Abzugsbeschränkung** ist zu beachten; ggf. Aufzeichnungspflicht für die Aufwendungen ⇒ **unbegrenzter Abzug** ⇒ Bis einschließlich VZ 2022:

Abzugsverbot

(Ausnahme für 2020 bis 2022:

Homeoffice-Pauschale)

⇒ Ab VZ 2023: **begrenzter Abzug in Höhe der Pauschbeträge**