

QUO VADIS HOMEOFFICE

EINE KRITISCHE AUSEINANDERSETZUNG MIT DER
EINKOMMENSTEUERLICHEN HANDHABUNG

HEINZ-PETER FUCHSEN / CARINA SITZEN
S&F STEUERBERATUNGSGMBH BITBURG

Inhaltsverzeichnis

Die Autoren	2
Vorwort	3
1. Homeoffice - Arbeitszimmer - Heimarbeitsplatz - Heimarbeitszimmer - häusliches Arbeitszimmer; was ist was?	4
1.1 Homeoffice = Heimarbeitszimmer	6
1.2 Homeoffice = Kritik an der herrschenden Rechtsauffassung	7
1.3 Homeoffice = improvisierte Homeoffice (improvisierter Heimarbeitsplatz)	10
2 Häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG	10
2.1 Typus Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG	10
2.1.1 Auslegung häusliches Arbeitszimmer	11
2.1.2 Durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten	12
2.1.3 Nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten für Arbeitsmittel	13
2.2 Homeoffice-Pauschale § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG	16
2.3 Kalkulatorische ermittelte, direkte Energiekosten, u. ä. - nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG betroffene Aufwendungen	17
2.3.1 Exkurs: Aufwendungsersatz i. S. § 3 Nr. 50 2. EStG von durch eine indirekten Energiekosten-Kalkulation für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit eingesetzten Arbeitsmittel - lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei	19
3 Ausnahmereglung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG	21
3.1 § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG - wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht - Betragsmäßige Beschränkung der abzugsfähigen Heimarbeitsplatz-Raumkosten	21
3.2 § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 3 EStG - wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist.	23
3.2.1 Exkurs: "Häusliches Arbeitszimmer" bei Lehrern	23
3.2.2 Exkurs: "Häusliches Arbeitszimmer" und Grenzpendler	24
3.3 Fazit zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b Est.	27
4 Schlussanmerkungen	28
5 Last but not least	29

Die Autoren



Heinz-Peter Fuchsen

Dipl. Betriebswirt (FH)
vereidigter Betriebsprüfer
Steuerberater
Landwirtschaftliche Buchstelle

Fachberater für Restrukturierung und Unternehmensplanung (DStV e.V.)



Carina Sitzen

Dipl. Betriebswirtin (DH)
Steuerberaterin

kanzleiinterne Fachberaterin für inter-nationales Steuerrecht,
insb. luxemburgisches Ertragsteuerrecht

Gesellschafter Geschäftsführer:

Carina Sitzen Dipl. Betriebswirtin (DH),
Steuerberaterin
Heinz-Peter Fuchsen Dipl. Betriebswirt (FH),
Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer,
Landwirtschaftliche Buchstelle,
Fachberater für Restrukturierung und
Unternehmensplanung (DStV e.V.)

Sitz:

Eifelstraße 18 • 54634 Bitburg
Telefon: +49 65 61 / 60 49 66 - 0
Telefax: +49 65 61 / 60 49 67 - 0
info@steuerberatung-sf.de
www.steuerberatung-sf.de

Handelsregister AG Wittlich - HRB 43798



Vorwort

Es vergeht aktuell kein Tag, in dem nicht in einer großen Anzahl von Zeitungen, Zeitschriften, Newslettern berichtet wird über "Steuertipps", über "Plus und/oder Minus" von Homeoffice für Betriebe, Unternehmen, Personal und der Bekämpfung der Corona-Pandemie.

An dieser Diskussion möchten sich die Autoren mit dieser Ausarbeitung nur insoweit beteiligen, als sie aus eigener langjähriger Erfahrung berichten können, dass das Arbeiten an einem Heimarbeitsplatz (neudeutsch Homeoffice) für sie selbst, wie auch für ihre Mitarbeiter*innen eine absolute Erfolgsgeschichte war und ist.

In dieser Ausarbeitung setzen wir uns (sehr) kritisch mit der einkommensteuerlichen Handhabung in Deutschland auseinander.¹

Die kritische Auseinandersetzung basiert auf den langfristigen Erfahrungen der Autoren. Die Autoren arbeiten nunmehr zum Teil seit über dreißig Jahren an einem Heimarbeitsplatz und der Großteil ihrer Mitarbeiter*innen über zehn Jahre, einige sogar fast zwanzig Jahre. Aber auch die Erfahrungen mit dieser Thematik / Problematik von über dreißig Jahren in der Steuerberatungspraxis sind in die Kritik eingeflossen.

Wie wir aufzeigen werden, halten wir die jetzigen gesetzlichen Regelungen weder zeitgemäß noch gerecht. Wir halten die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und die in diesen Zusammenhang ergangenen Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit als Beurteilungen allesamt aus Arbeitswelten von gestern und nicht von heute und morgen.

Bitburg, den 31.01.2021

Heinz-Peter Fuchsen

u.

Carina Sitzen

¹ Mangels Beratungskompetenz in diesem Zusammenhang mit der arbeitsrechtlichen Problematik dieses Themas wird auf die diesbezügliche Ausführung von Röllner in Küttner Personalbuch 2020, Homeoffice Rn. 1 - 22, beck-online, sowie Griese in Küttner Personalbuch 2020, Arbeitszimmer Rn. 1 - 3, beck-online verwiesen.

1. Homeoffice - Arbeitszimmer - Heimarbeitsplatz - Heimarbeitszimmer - häusliches Arbeitszimmer; was ist was?

- 1 Verfolgt man die bereits erwähnten Zeitungen-, Zeitschriften-, Newslettern-Artikel, erkennt man dass diese drei Begriffe Synonyme und somit inhaltsgleich sind.
- 2 Ertragssteuerlich weit gefehlt. Um sich kritisch mit der einkommensteuerlichen Handhabung auseinandersetzen zu können, ist es notwendig, sich differenziert mit dem Begriff Homeoffice und den ertragssteuerlich zu beurteilenden Lebenssachverhalten zu beschäftigen. So kann man Homeoffice grundsätzlich als den neudeutschen Begriff für den altbackenen Begriff Heimarbeitsplatz ansehen, aber auch als ein Heimarbeitszimmer² (in der eigenen Wohnung, im eigenen Haus).
- 3 Häusliches Arbeitszimmer ist demgegenüber der Oberbegriff für die ertragsteuerliche Restriktion der Abzugsfähigkeit der mit dem Homeoffice (Heimarbeitszimmer bzw. Heimarbeitsplatz) zusammenhängenden Kosten.
- 4 Die gesetzliche Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG enthält zwei sinnverwandte Begriffe, die einander gegenübergestellt werden: Arbeitsplatz und Arbeitszimmer. Dementsprechend kommt den beiden Begriffen eine jeweils eigenständige Bedeutung zu.³
- 5 "Arbeitsplatz" ist dem allgemeinen Wortsinn nach, der Oberbegriff und meint schlicht einen "zum Arbeiten bestimmten Platz".
Daraus folgt zunächst, dass der Begriff "Arbeitsplatz" in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2. Alternative 2 EStG im Gegensatz zum "Arbeitszimmer" keine räumliche Abgeschlossenheit des betreffenden Bereiches voraussetzt. Auch ein Raum, den sich der Steuerpflichtige mit weiteren Personen teilt, kann ein anderer Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung sein.
Allerdings fällt nicht jeder andere Arbeitsplatz unter die Ausnahmeregelung, sondern nur ein büromäßig ausgestatteter Arbeitsplatz. Dies ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Bestimmung und wird durch deren Sinn und Zweck bestätigt.
- 6 "Arbeitszimmer" beschreibt demgegenüber eine besondere Form des Arbeitsplatzes, nämlich den büromäßigen Arbeitsplatz in einem von anderen Räumen abgeschlossenen Raum.
Homeoffice - Widerspruch zu der herrschenden Meinung - Externe Arbeitsplätze,

² zur Differenz gegenüber dem Begriff des "häuslichen Arbeitszimmer" und der damit einhergehenden Restriktionen gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG wird im nachfolgenden der Begriff "Heimarbeitszimmer" als Synonym verwendet.

³ so BFH VI-R-17/01 Urteil vom 07.08.2003; BStBl-2004-II-0078; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0816112, grammatikalische Auslegung m. Verweises auf Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache in acht Bänden, 2. Aufl., Bd. I, "Arbeitsplatz" und "Arbeitszimmer", S. 247 f

wie z.B. Heimarbeitsplätze, werden immer häufiger genutzt, wobei als synonyme Begriff ständig auch Telearbeit oder Teleheimarbeit verwendet wird. Diese Arbeitsplätze ermöglichen die Senkung der Unternehmenskosten sowie die Einbindung standortferner bzw. freier Mitarbeiter ins Unternehmen.

- 7 Als Vorteile der Telearbeit⁴ nennen viele Arbeitnehmer:
 - einfachere Verbindung von Beruf und Familie
 - freie Zeiteinteilung
 - bessere Möglichkeiten zur Nutzung kreativer Phasen
 - eingesparter Arbeitsweg
 - Unabhängigkeit von Witterungsbedingungen
 - höhere Eigenverantwortung und Motivation
 - ungestörte Arbeitsmöglichkeit
- 8 Unter dem Begriff Telearbeit werden häufig alle Arbeitsformen zusammengefasst, bei denen Mitarbeiter einen Teil der Arbeit außerhalb der Gebäude des Arbeitgebers verrichten - unabhängig davon, ob die Arbeit von einem fest eingerichteten Arbeitsplatz oder von unterwegs (mobil) erfolgt.
- 9 Es werden üblicherweise verschiedene Formen der Telearbeit unterschieden:
- 10 Unter Homeoffice versteht man im Umgangssprachgebrauch das gelegentliche Arbeiten an einem anderen Arbeitsplatz als dem im Gebäude des Arbeitgebers. Bei der Telearbeit verrichtet der Arbeitnehmer die gesamte Arbeit als Heimarbeit in seiner eigenen Wohnung (Arbeitszimmer). Ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Unternehmens existiert nicht.
- 11 Alternierende Telearbeit ist die vorherrschende Variante der Telearbeit. Hierbei wird abwechselnd zu Hause und im Unternehmen gearbeitet. Das Unternehmen stellt für die Arbeit mehreren Personen einen Arbeitsplatz zur Verfügung, der dann von ihnen zu unterschiedlichen und miteinander abgesprochenen Zeiten genutzt wird.
- 12 Unter Teleheimarbeitsplätze⁵ versteht der Gesetzgeber vom Arbeitgeber für einen festgelegten Zeitraum eingerichtete Bildschirmarbeitsplätze im Privatbereich der Beschäftigten.
- 13 Unabhängig, ob das Homeoffice als Heimarbeitsplatz ein Telearbeitsplatz im Sinne der Arbeitsstättenverordnung - (ArbStättV) eingerichtet ist oder in freier Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Vereinbarung, ist die ertragsteuerliche Beurteilung

⁴ s. https://de.wikipedia.org/wiki/Telearbeit#cite_note-1

⁵ Arbeitsstättenverordnung - (ArbStättV) § 2 Begriffsbestimmungen ... (7) Telearbeitsplätze sind vom Arbeitgeber fest eingerichtete Bildschirmarbeitsplätze im Privatbereich der Beschäftigten, für die der Arbeitgeber eine mit den Beschäftigten vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit und die Dauer der Einrichtung festgelegt hat. Ein Telearbeitsplatz ist vom Arbeitgeber erst dann eingerichtet, wenn Arbeitgeber und Beschäftigte die Bedingungen der Telearbeit arbeitsvertraglich oder im Rahmen einer Vereinbarung festgelegt haben und die benötigte Ausstattung des Telearbeitsplatzes mit Mobiliar, Arbeitsmitteln einschließlich der Kommunikationseinrichtungen durch den Arbeitgeber oder eine von ihm beauftragte Person im Privatbereich des Beschäftigten bereitgestellt und installiert ist.

gleich. Die begriffliche Unterscheidung ist jedoch von Bedeutung für Anwendung der Restriktion-Ausnahmen im § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 u. 3 EStG.

1.1 Homeoffice = Heimarbeitszimmer

- 14 Nach herrschender Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und Literatur, getragen durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte ist grundsätzlich Voraussetzung für die ertragsteuerliche Anerkennung der durch ein Heimarbeitszimmer verursachten Kosten, dass diese mit Räumlichkeiten im Zusammenhang stehen. "*Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird.*"⁶ "Eine geringfügige private Mitbenutzung schadet nicht."⁷
- 15 Aber "Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind dann nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn das Arbeitszimmer durchquert werden muss, um andere, privat benutzte Räume der Wohnung zu erreichen."⁸ Auch eine zum Wohnzimmer hin offene Galerie kann mangels räumlicher Trennung vom privaten Wohnbereich steuerlich nicht als ... Arbeitszimmer anerkannt werden."⁹
- 16 Dennoch hat der BFH in einem Beschluss in einem Nichtzulassungsbeschwerde-Verfahren entschieden, dass nach allgemeinen Grundsätzen, "... unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für ein als Arbeitszimmer genutztes Durchgangszimmer als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden können. Danach ist anhand bestimmter Beweisanzeichen nach den Umständen des Einzelfalls zu gewichten, ob das Durchgangszimmer so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wird ..." ¹⁰.
- 17 Aus alle dem ergibt sich, dass eine Arbeitsecke in einem Wohn- oder Schlafzimmer oder einem anderen zu Wohnzwecken mitgenutzten Raum schließt diesen Bereich als Arbeitszimmer aus. "Die Abtrennung durch ein Regal genügt nicht, um aus dem einheitlichen Raum zwei Räume zu machen. Die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt daher nicht in Betracht."¹¹

⁶ BFH Beschluss v. 27.07.2015 - GrS 1/14 BStBl 2016 II S. 265;

⁷ BFH Beschluss v. 27.07.2015 - GrS 1/14 BStBl 2016 II S. 265; Rz. 39 m.w.H. (BFH-Urteile vom 6. Februar 1992 IV R 85/90, BFHE 167, 114, BStBl II 1992, 528; in BFHE 166, 285, BStBl II 1992, 304; vom 18. Oktober 1983 VI R 180/82, BFHE 139, 518, BStBl II 1984, 110; zur Rechtsentwicklung im Einzelnen vergleiche Spliker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 1 ff.; Völlmeke, Der Betrieb — DB — 1995, 1354).

⁸ BFH Urteil v. 18.10.1983 - VI R 180/82 BStBl 1984 II S. 110

ebenso BFH Urteil v. 19.08.1988 - VI R 99/87; BFH Urteil v. 24.01.1992 - VI R 127/88

⁹ BFH Urteil v. 06.12.1991 - VI R 101/87 BStBl 1992 II S. 304

¹⁰ BFH Beschluss v. 19.10.1995 - XI B 153/94 mit Verweis auf BFH-Urteile vom 18. Oktober 1983 VI R 180/82, BFHE 139, 518, BStBl II 1984, 110; vom 18. März 1988 VI R 49/85, BFH/NV 1988, 556; vom 19. August 1988 VI R 69/85, BFHE 154, 128, BStBl II 1988, 1000; vom 24. Januar 1992 VI R 127/88, BFH/NV 1992, 459, und vom 31. Januar 1992 VI R 139/88, BFH/NV 1992, 460) Wiederholt bestätigt mit BFH/NV 2006 S. 2074 Nr. 11, hier mit Bezug auf § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG

¹¹ Bundesfinanzhof, X-R-32/11 Urteil vom 17.02.2016, BStBl-2016-II-0708; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0928492

1.2 Homeoffice = Kritik an der herrschenden Rechtsauffassung

18 Im Vorgriff auf die unten unter Fazit zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b ESt geäußerten Kritik und Erwartungen unsererseits, ist unseres Erachtens durchaus auch durch entsprechende Verwendung von Möbeln als Raumteiler aus einem einheitlichen Raum zu zwei Räumen machbar. Durch entsprechende längerfristige und sperrige Möbelformationen ist eindeutig nachvollziehbar, dass ein Teil der Wohnfläche nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird; z. B. durch eine durchgehende Schrank- oder Regalwand.

19 Warum für den Heimarbeitsplatz höhere Abgeschlossenheitsanforderungen gestellt werden, wie an einen modernen Arbeitsplatz in Großraumbüro ist u. E. nicht nachvollziehbar. Die Zeiten, in den Arbeitszimmer infolge seiner Größe, Möblierung und sonstigen Ausstattung den Charakter eines "Herrenzimmers" erhalten hat¹², dürfen angesichts des Trends zum Arbeiten im Homeoffice¹³ wohl vorbei sein.

Aus diesem Grund halten wir auch ein Galerie-Ende, dass nicht als Durchgangsbereich genutzt wird, dafür aber ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke ausgestattet und nahezu ausschließliche Nutzung für betriebliche/berufliche Zwecke als Heimarbeitsplatz und die damit zusammenhängenden Aufwendungen und Kosten als Werbungskosten; dieses trotzdem, obwohl wie die herrschende Rechtsprechung räumliche Abgeschlossenheit fordert. Gleiches gilt u. E. auch für eine an einen Flur angrenzende, offene zu einem Heimarbeitsplatz ausgestatten und genutzten Gaube. Ein solcher Heimarbeitsplatz entspricht bezüglich Ausstattung und Ambiente den eines Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro. Dadurch, dass eine mit einem Großraumbüro vergleichbare Arbeitsecke vom privaten Wohnbereich einsehen kann, wird dieses Einsehen zu keiner irgendwie gearteten Privatnutzung.

20 Vor siebzig Jahren hat der BFH als rechtens erkannt: "Der Reichsfinanzhof habe es nämlich nunmehr als typisch betrachtet, dass Hochschullehrer sich ein Herrenzimmer hielten und es zugleich als Arbeitszimmer benutzten, und deshalb die Ausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer stets als Ausfluss rein persönlicher Lebenshaltung angesehen und ihre Abzugsfähigkeit verneint. Diese Rechtsprechung werde der Entwicklung der Verhältnisse nicht mehr gerecht. Kein Bevölkerungskreis könne heute typisch ein Herrenzimmer über den Wohnbedarf hinaus aus

¹² so FG des Saarlandes, 2-K-186/84 Urteil vom 09.11.1989, EFG-1990-0305; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0091444

¹³ Die Welt schrieb am 12.01.2014 "WIRTSCHAFT/TELEARBEIT/ Der Trend zum „Home-Office“ ist eine Illusion und am 09.06.2020 "... Und Walter Sinn, Deutschland-Chef von Bain & Company, geht davon aus, dass künftig 20 bis 30 Prozent der Büroarbeitsplätze in Deutschland überflüssig werden. Nach Berechnungen der Berater dürften in den nächsten fünf bis sieben Jahren zwischen drei und fünf Millionen Angestellte ihren Arbeitsplatz nach Hause verlegen." <https://www.welt.de/wirtschaft/karriere/article209061875/Homeoffice-Jeder-dritte-Buero-Platz-steht-auf-dem-Spiel.html>

Gründen der Wohlhabenheit mieten."¹⁴ "Nun besteht unter den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen kein Zweifel, dass ein "Herrenzimmer" bei Richtern oder überhaupt ... nicht mehr typisch ist. ... Aber es besteht erst recht kein Zweifel, dass bei der Knappheit des Wohnraumes die Zuweisung eines weiteren zur Wohnung gehörigen Raumes als Arbeitszimmer in aller Regel auch den privaten Wohnbedürfnissen des einzelnen entgegenkommt; ... "¹⁵

- 21 Wohnraumzuweisung wie 1950 gibt es aktuell nicht mehr, aber dass "kein Bevölkerungskreis könne heute typisch ein Herrenzimmer über den Wohnbedarf hinaus aus Gründen der Wohlhabenheit mieten"¹⁶, ist aber eine Aussage die auf die aktuelle Wohnungsmarktsituation und vor allen Dingen die Mietpreissituationen auch 2020 ff ohne weiteres als zutreffende Beschreibung passt.
- 22 Was seinerzeit das angebliche Herrenzimmer, ist heute die Arbeitsecke. Viele Home-Worker finden entweder keine Wohnung mit separatem Raum, der den Anforderungen der Finanzverwaltung und Finanzgerichte als Arbeitszimmer entspricht, zu einem bezahlbaren Preis. Aus diesem Grunde wird häufig auf Kosten des privaten Wohnwertes eine Arbeitsecke abgetrennt. Ein moderner Heimarbeitsplatz ist, wenn dieser nicht in einem eigenen abgeschlossenen Raum ist, eine erhebliche Beeinträchtigung der Privatsphäre und Wohnqualität. Seine Nutzung für eine eventuelle geringfügige private Mitbenutzung ist u. E. für die Anerkennung als Heimarbeitsplatz unschädlich. Auch dadurch, dass man den Arbeitsplatzbereich einer Arbeitsecke einsehen kann, wird dieses Einsehen nicht zu einer irgendwie gearteten Privatnutzung.
- 23 Natürlich obliegt u. E. in so gelagerten Fällen eine qualifizierte Darlegungslast hinsichtlich der Aufteilung/Abtrennung der Räumlichkeiten und der nahezu ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung des Arbeitsplatzes, bei dem Steuerpflichtigen.
- 24 Die Erwartung von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsrechtsprechung an die Art und Ausstattung eines Arbeitszimmers scheint sich immer noch an die einer puritanisch, trist eingerichteten Amtsstube zu orientieren, weit entfernt von der Realität von modern gestalteten, offenen Arbeitsplätzen in offenen Räumen. Dort wo früher neben einem Schreibtisch vor allen Dingen "Bücher- und Akten-schränken bzw. -regale, Aktenbock und ähnlichen "Büromöbel" sowie mit Bü-

¹⁴ BFH, 01.12.1950 - IV 92/50 U, BStBl-III-1961-42

¹⁵ BFH, 24.11.1950 - IV 91/50 U, BStBl-III-1961-23

¹⁶ BFH Urteile v. 01.12.1950; s. Fn 14

- chern, Aktenordnern, Schreibmaschinen, ... und ähnlichen Arbeitsmitteln ausgestattet"¹⁷, das Gepräge gaben, sind es heute die IT-technische Ausstattung (mehrere Monitore, Desktop-PC, Notebook und Multifunktions-Drucker-Kopierer-Scanner). Die Ablage, die Archivierung erfolgt im Arbeitgeber-Netzwerk oder in einer Cloud¹⁸, die Fachliteratur ist E-Books und Online-Datenbanken gewichen, die alten Fachbücher dienen nur noch als Deko oder Staubfänger.
- 25 Ein Nutzen solcher häuslichen Arbeitsplatzbereiche für private Zwecke ist in der Regel nur noch rudimentär, erfolgt doch die private Kommunikation via Smartphone, Tablett per E-Mail oder anderen Sozialen Medien, ebenso die private Internetnutzung dank WLAN von überall in der Wohnung mit diesen mobilen Endgeräten. Die herkömmlichen PCs Notebooks und Monitore taugen noch nicht einmal mehr für die heutigen Computerspiele oder für anderes Entertainment, hierfür werden neben Smartphone oder Tablett, Spielkonsolen sowie it-gestützte Sprachassistenten-Boxen oder Streaming-Boxen genutzt.
- 26 Nach unseren Erfahrungen wird *andersherum ein Schuh daraus*. Zum Großteil wird an den Heimarbeitsplätzen die IT-Hardware des Arbeitgebers benutzt, bei der es nicht gestattet ist, eigene Software/Apps zu installieren. Für den Kommunikations- und Datenaustausch sind ausschließlich Unternehmens-Datenschutz und -Datensicherheits-Compliance entsprechende Internetzugänge (z. B. VPN-Verbindungen) zu nutzen. Soweit arbeitnehmereigene IT-Hardware am Heimarbeitsplatz genutzt wird, wird in der Regel vom Arbeitgeber vorgegeben, dass ausschließlich mit der Betriebssoftware kompatible Software/App-Lizenzen genutzt werden dürfen und dass die Unternehmens-Datenschutz und -Datensicherheits-Compliance beachtet werden.¹⁹ Vielfach ist es aus Unternehmens-Datenschutz und -Datensicherheits-Compliance gestattet, unabhängig ob Betriebs- oder Heimarbeitsplatz, allgemein zugängliche Social-Medien zu nutzen. Ein Nicht-Betriebliche- / Nicht Berufliche-Nutzung ist bereits aus diesen Gründen regelmäßig bei Heimarbeitsplätzen heute gegeben.

¹⁷ ebenda, mit z. Beispiel-Verweise auf BFH-Urteile vom 24. Januar 1961 I 256/60 U, BFHE 72, 513, BStBl III 1961, 187; vom 30. März 1989 IV R 45/87, BFHE 156, 204, BStBl II 1989, 509; vom 27. Oktober 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701; vom 9. November 1995 IV R 60/92, BFHE 179, 103, BStBl II 1996, 192; Beschluss vom 8. Dezember 1994 IV B 34/94, BFH/NV 1995, 595

¹⁸ Cloud Computing (deutsch *Rechnerwolke* oder *Datenwolke*) ist eine IT-Infrastruktur, https://de.wikipedia.org/wiki/Cloud_Computing#cite_note-1

¹⁹ "Home-Office ? - aber sicher" s. https://www.bsi.bund.de/DE/Presse/Kurzmeldungen/Meldungen/Empfehlungen_mobiles_Arbeiten_180320.html

1.3 Homeoffice = improvisierte Homeoffice (improvisierter Heimarbeitsplatz)

- 27 Unstrittig dürfte sein, dass die Mitbenutzung von Küchen-, Esszimmer- oder Wohnzimmertisch diesen Raumteil zu keinem ertragssteuerrelevanten Heimarbeitszimmer werden lässt.
- 28 Wie man der Tages- wie auch der Fachpresse entnehmen kann, scheinen in der aktuellen Corona-Pandemie-Zeit ein sehr hoher Anteil der derzeit genutzten Homeoffice (= Heimarbeitsplätze) solche nicht ertragssteuerrelevanten Raumteile zu sein.
- Wir haben hierzu in unserer Kanzlei den Begriff improvisierte Homeoffice etabliert, um diese Raumnutzungen von denen der ertragssteuerrelevanten Arbeitszimmer abzugrenzen.

2 Häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG

- 29 Mit dem Jahressteuergesetz 1996 hat der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich vom einkommensteuerlichen Abzug ausgeschlossen und diesen nur mit erheblichen Restriktionen ganz oder teilweise zugelassen. Mit dem Jahressteuergesetz 2010 erhielt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG aktuell gültige Fassung²⁰:
- 30 die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind nicht abzugsfähig;
- 31 die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind begrenzt bis maximal 1.250 Euro abzugsfähig, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht,
- 32 die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers unbegrenzt abzugsfähig, wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist.

2.1 Typus Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

- 33 "Ob ein Raum als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, lässt sich nicht allgemein, sondern nur aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls entscheiden"²¹, und zwar dass dieser Raum "... nach Ausstattung und Funktion der Erledigung betrieblicher oder beruflicher Arbeiten vorwiegend büromä-

²⁰ Gemäß § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG gilt die mit dem Jahressteuergesetz 2010 geschaffene Neuregelung für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2007

²¹ BFH, XI-R-89/00, Urteil vom 16.10.2002, BStBl-2003-II-0185; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0814147 mit Verweis auf Bundesfinanzhof, VI-R-74/98, Urteil vom 23.09.1999, Bundesfinanzhof, VI-R-74/98 Urteil vom 23.09.1999, BStBl-2000-II-0007; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0552636

riger Art dient. ... Ein häusliches Arbeitszimmer ist danach ein zur Wohnung gehörender Raum, in dem betriebliche/berufliche Arbeiten gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Art erledigt werden, ..."22. In dieser Entscheidung hat der BFH darauf hingewiesen, dass das "zentrale Möbelstück des jeweiligen Raumes war in den entschiedenen Fällen nahezu ausschließlich der Schreibtisch. Darüber hinaus waren die Räume regelmäßig mit Bücher- und Aktenschränken bzw. -regalen, Aktenbock und ähnlichen "Büromöbeln" sowie mit Büchern, Aktenordnern, Schreibmaschinen bzw. (in späteren Entscheidungen) Computern und ähnlichen Arbeitsmitteln ausgestattet."23

- 34 "Es muss sich nicht zwingend um Arbeiten büromäßiger Art handeln; ein häusliches Arbeitszimmer kann auch bei geistiger, künstlerischer oder schriftstellerischer Betätigung gegeben sein."24

2.1.1 Auslegung häusliches Arbeitszimmer

- 35 Insbesondere die gesetzliche Einschränkung auf den Begriff "häuslich" kommt in der Praxis zu einer alles entscheidenden Bedeutung und führte immer wieder zu Rechtstreitigkeiten.
- 36 "Das "häusliche Arbeitszimmer" ist ein Raum, der seiner Lage nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist ..."25. " 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 eigentlichen Wohnräume, sondern ebenso Zubehörräume (Abstell-, Keller- und Speicherräume etc.). ... Ein Arbeitszimmer in einem zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehörenden Hobbyraum ist auch dann ein "häusliches" Arbeitszimmer, wenn es sich im Keller eines Mehrfamilienhauses befindet."26
- 37 "Kann hingegen ein als Arbeitszimmer genutzter Raum nicht der privaten Wohnung bzw. dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen zugerechnet werden, so ist er in der Regel auch kein "häusliches" Arbeitszimmer."27 "Werden im Dachgeschoss

²² BFH, XI-R-89/00, Urteil vom 16.10.2002, BStBl-2003-II-0185; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0814147

²³ ebenda, mit z. Beispiel-Verweise auf BFH-Urteile vom 24. Januar 1961 I 256/60 U, BFHE 72, 513, BStBl III 1961, 187; vom 30. März 1989 IV R 45/87, BFHE 156, 204, BStBl II 1989, 509; vom 27. Oktober 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701; vom 9. November 1995 IV R 60/92, BFHE 179, 103, BStBl II 1996, 192; Beschluss vom 8. Dezember 1994 IV B 34/94, BFH/NV 1995, 595

²⁴ BMF, IV C 6 - S-2145 / 07 / 10002 :019 Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 06.10.2017, BStBl-2017-I-1320 Rz. 3; BStBl-2003-II-0185; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 5236414 - Weitere Anwendbarkeit bestätigt für Steueratbestände, die nach dem 31. 12. 2016 verwirklicht werden, durch BMF IV A 2 - O-2000 / 17 / 10001 v. 19. 3. 2018 koordinierter Ländererlass; BStBl-2018-I-0322

²⁵ BFH, XI-R-89/00, Urteil vom 16.10.2002, BStBl-2003-II-0185; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0814147

²⁶ BFH, VI-R-130/01, Urteil vom 26.02.2003, BStBl-2004-II-0074; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0815428

²⁷ BFH, VI-R-130/01, Urteil vom 26.02.2003, BStBl-2004-II-0074; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0815428

- ...²⁸ oder "im Keller eines Mehrfamilienhauses Räumlichkeiten, die nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehören, als Arbeitszimmer genutzt, so handelt es sich hierbei im Regelfall um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer ..."²⁹.
- 38 "Etwas Anderes kann dann gelten, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Ob eine solche gemeinsame Wohneinheit vorliegt, ist von den Finanzgerichten aufgrund wertender Betrachtung zu entscheiden."³⁰ "Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend."³¹
- 39 "Für die Anwendung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b, des § 9 Absatz 5 und des § 10 Absatz 1 Nummer 7 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. Aufwendungen für Räume wie Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können auch dann nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert."³²
- 40 Soweit es sich dementsprechend um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer handelt, fällt dieses nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. "Nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b und § 9 Absatz 5 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."³³

2.1.2 Durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten

- 41 Zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören zum einen die Raumkosten im engeren Sinne wie z. B.:
- Miete,

²⁸ BFH, VI-R-160/99, Urteil vom 26.02.2003, BStBl-2003-II-0515; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0815062

²⁹ BFH, VI-R-39/04, Urteil vom 18.08.2005, BStBl-2006-II-0428; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 5001937

³⁰ BFH, VI-R-39/04, Urteil vom 18.08.2005, BStBl-2006-II-0428; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 5001937; mit Verweis: Fortführung der BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 VI R 124/01, BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und VI R 125/01, BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72

³¹ BMF v. (s. FN 17) Rz. 4

³² BMF v. (s. FN 17) Rz. 4 m. Verweis auf (>BFH-Urteil vom 17. Februar 2016 - X R 26/13 -, BStBl II S. 611)

³³ BMF v. (s. FN 17) Rz. 4 m. Verweis auf 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

- 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,
- Wasser- und Energiekosten,
- Reinigungskosten,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten.
sowie
- die Aufwendungen für die Ausstattung der Räumlichkeiten, wie z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen.

42 "Die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Aufwendungen sind nach dem Verhältnis der nach §§ 42 bis 44 der II. BV ermittelten Wohnfläche der Wohnung zur Fläche des häuslichen Arbeitszimmers aufzuteilen."³⁴

2.1.3 Nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten für Arbeitsmittel

43 "Die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG getroffene Regelung über die Abziehbarkeit der Aufwendungen für Arbeitsmittel hat Vorrang vor der die Kosten der Ausstattung eines häuslichen Arbeitszimmers betreffenden Regelung in § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG"³⁵.

44 Dieses sind insbesondere:

- Schreibtisch
- Bürostuhl
- Schreibtischbeleuchtung
- darüber hinaus
 - Bücher- und Aktenschränken bzw. -regale und ähnliche "Büromöbel"
sowie
 - Bücher, Aktenordner,
 - Computer, Drucker, Scanner und ähnlichen IT-Arbeitsmitteln und
 - Büroutensilien.

³⁴ BFH Urteil v. 18.10.1983 - VI R 68/83 BStBl 1984 II S. 112

³⁵ BFH Urteil v. 21.11.1997 - VI R 4/97 BStBl 1998 II S. 351

- 45 "Der Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers bei einem Richter steht nicht entgegen, dass in dem Arbeitszimmer eine Liege steht, die von ihm dazu benutzt wird, um sich im Liegen auf seine Arbeit zu konzentrieren, Akten zu lesen, Urteile zu diktieren und sich zwischen diesen Arbeiten auszuruhen."³⁶ Diese Erkenntnis gilt nicht nur für Richter, auch Lehrer, wie auch Steuerberater*innen können im Liegen denken. Sowohl Liegen wie auch Relax-Sesseln stellen unseres Erachtens nach bei entsprechender Nutzung Arbeitsmittel dar.
- 46 Telefon- und Internetanschlüsse
- a. Als Kommunikationskosten steuerlich absetzbar sind folgende Kosten:
 - der berufliche Anteil der Grundgebühr Ihres Telefonanschlusses und der Gesprächsgebühren bzw. der Flatrate-Gebühr bei einem Festnetz- oder Mobiltelefon;
 - die Gebühren für das Versenden von beruflichen Faxen;
 - die Kosten der beruflichen Internetnutzung;
 - die Mietkosten bzw. gegebenenfalls der abzuschreibende Kaufpreis für beruflich genutzte Telefonanlagen und sonstige Telekommunikationsgeräte;
 - die anteiligen Anschlusskosten oder das Bereitstellungsentgelt für die Einrichtung eines neuen oder die Übernahme eines bestehenden Anschlusses.
- 47 In Anlehnung an die lohnsteuerrechtlichen Regelungen zur steuerfreien Erstattung von Telekommunikationsaufwendungen³⁷ erkennt die Finanzverwaltung zwei Möglichkeiten an, berufliche Telekommunikationskosten in der Steuererklärung geltend zu machen:
- 48 zum einen die Pauschalabrechnung
- Bei der Pauschalabrechnung kann ein Pauschalanteil von 20 % des monatlichen Rechnungsbetrages, höchstens jedoch 20 Euro, als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht werden, ohne den beruflichen Anteil an den Kosten umständlich nachweisen zu müssen.³⁸ Voraussetzung für den pauschalen Abzug ist, dass Sie erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen haben.
- 49 zum anderen die Abrechnung mit Einzelaufzeichnungen
- Statt von der Pauschalabrechnung Gebrauch zu machen, können Sie die Verbindungsentgelte für Ihre beruflich veranlassten Telefonate, Faxe

³⁶ BFH Urteil v. 18.03.1988 - VI-R-27/85, BFH/NV-1988-0773; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0088231; sowie auf dieses Urteil verweisend BFH, VI-R-111/87, Urteil vom 28.09.1990, BFH/NV-1991-0298; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0098970

³⁷ vgl. R 3.50 Abs. 2 LStR

³⁸ ebenso Schmidt/Krüger, 39. Aufl. 2020 EStG § 19 T

und Internetnutzungen auch einzeln nachweisen und der Höhe nach unbegrenzt absetzen.

Da die Abrechnung mittels Einzelnachweise sehr aufwendig ist, lohnt sie sich nur, wenn hohe Telefon- und Internetkosten anfallen und viele berufliche Gespräche vom privaten Anschluss geführt werden bzw. der private Internetanschluss intensiv beruflich genutzt wird.

50 Hierzu sei darauf verwiesen, dass in der realen Arbeitswelt nicht mehr die Bearbeitung von analogen Akten, Korrespondenz, Fachliteratur den wesentlichen Arbeitszeitanteil beansprucht, sondern die

- digitale Be- und Verarbeitung von digitalen Daten und Informationen,
- digitaler Kommunikation via E-Mail,
- Team- und Kunden-NetMeetings, digitale Teamwork,
- Homeschooling, Fort- und Weiterbildung mittels eLearning und E-Books,
- Online-Seminaren, Newsletter, u. ä. digitale Formate.

51 Deshalb zählen auch entsprechende Software (App's), sowie ergänzende Hardware, wie

- Tablets, so wie hiermit benutzte Pencile
- Headsets (egal ob "Wired" oder "Wireless"; egal ob "on ear" oder "in ear")

zu den abzugsfähigen Arbeitsmitteln.

52 Unseres Erachtens zählen auch die mit der Benutzung unmittelbar entstehenden Kosten (z. B. direkte Energiekosten³⁹), die nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffenen Aufwendungen und Kosten für Arbeitsmittel.

53 Nicht nur in diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der Finanzverwaltung kein Recht zusteht, Kosten, die eindeutig Werbungskosten sind, auf deren wirtschaftliche Sinnhaftigkeit zu prüfen, oder deren Abzugsfähigkeit nur bei Nachweis einer wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit an zu erkennen.

54 Aber ebenso unbestritten ist, dass der/die Steuerpflichtige die Darlegungslast hat, das und in welchem Umfang er/sie die Arbeitsmittel für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit nutzt. Dabei hat er/sie zu berücksichtigen, dass Nutzung für ihn/sie Art und Umfang der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit vollkommen klar und logisch ist, dies aber für Nicht-Berufs- oder Nicht-Branchen-Insider schwer nachvollziehbar erscheint. Hier empfiehlt, aus der langjährigen berufli-

³⁹ zur Ermittlung s. u. Kalkulatorische ermittelte, direkte Energiekosten, u. ä. - nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG betroffene Aufwendungen

chen Erfahrung, der Autoren im Zweifelsfall eine dieses Dilemma berücksichtigende Herangehensweise. So erklären auch in Veranlagungsverfahren sehr oft Bilder⁴⁰ mehr als tausend Worte.

2.2 Homeoffice-Pauschale § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG

- 55 Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber kurz vor Jahresende mit § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG eine sog. Homeoffice-Pauschale für die Veranlagungsjahre 2020 und 2021 eingeführt:
- 56 Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr.
- 57 Danach kann jeder Erwerbstätige die Homeoffice-Pauschale ansetzen, egal ob Unternehmer oder Arbeitnehmer, der im Homeoffice arbeitet, egal
- ob im "improvisierten Homeoffice",
 - ob in einem "häuslichen Arbeitszimmer i. S. des § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 1 EStG [also das ertragsteuerlich nicht berücksichtigungsfähige Homeoffice] oder
 - ob in einem gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 oder Satz 3 EStG berücksichtigungsfähigen häuslichen Arbeitszimmer,
- wenn die oben beschriebenen Aufwendungen und Kosten⁴¹ nicht gesondert geltend gemacht werden.
- 58 Weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit dieser Homeoffice-Pauschale ist, dass der berechtigte Steuerpflichtige tatsächlich an dem jeweiligen Arbeitstag ausschließlich im Homeoffice gearbeitet hat. Die Homeoffice-Pauschale ist auf maximal 120 100%-Homeoffice-Tage beschränkt.
- 59 Wir empfehlen unseren Mandanten zum Nachweis der tatsächlichen Nutzung eines Homeoffice ein Kalendarium, aus dem sich die Tage und der zeitliche Umfang von dessen Nutzung ergibt.
- 60 Wie oben dargelegt, zählen Telekommunikationsaufwendungen nicht zu den, von der Restriktion des § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 1 EStG betroffenen Kosten und sind somit

⁴⁰ Screenshots u. ä.

⁴¹ siehe Durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten

neben der Homeoffice-Pauschale zusätzlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig.

2.3 Kalkulatorische ermittelte, direkte Energiekosten, u. ä. - nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG betroffene Aufwendungen

- 61 Unabhängig, ob das Arbeiten im ertragsteuerlich berücksichtigungsfähigen Heimarbeitszimmer, im nicht berücksichtigungsfähigen häuslichen Heimarbeitszimmer oder im improvisierten Homeoffice erfolgt, es entstehen bedingt durch diese Arbeiten Kosten (insbesondere Energiekosten), z. B. für:
- das Beleuchten des Arbeitsraumes und dessen Beheizung
 - das Benutzen der Arbeitsmittel, insbesondere der IT- und Kommunikations-Hardware.
- 62 Diese direkten Energiekosten stellen direkte Betriebskosten für die im Zusammenhang mit der Erledigung betrieblicher oder beruflicher Arbeiten eingesetzter Arbeitsmittel dar. M. E. teilen diese Betriebskosten das steuerliche Schicksal der damit betriebenen Arbeitsmittel. Diese Kosten fallen nicht unter die Restriktionen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG.
- 63 Nach Aufgabe der bis dato stringenten Rechtsauffassung, dass aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot zu entnehmen sei, kann aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH (GrS-1/06)⁴² folgende Aussage abgeleitet werden: "... sind Aufwendungen für ..., die abgrenzbare berufliche und private Anteile enthalten, grundsätzlich aufzuteilen, sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist."⁴³
- 64 Dem steht auch nicht der Beschluss des Großen Senats des BFH (GrS-1/14) entgegen: "Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird."⁴⁴
- 65 Nach der Rechtsprechung des BFH⁴⁵ sind die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Aufwendungen nach dem Verhältnis der Wohnfläche der Wohnung zur Fläche des häuslichen Arbeitszimmers aufzuteilen. Dieses ist eine pauschale Ermittlungsmethode und schließt u. E. eine, auf den durchschnittlichen Verbrauchswerten der genutzten Arbeitsmittel basierten direkte Einzelkostenkalkulation nicht aus.

⁴² BFH GrS-1/06 Beschluss vom 21.09.2009, BStBl-2010-II-0672; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0098970

⁴³ ebenda unter Rz. 134 - in diesem Beschluss speziell zu Reisekosten

⁴⁴ BFH GrS-1/14 Beschluss vom 27.07.2015, BStBl-2016-II-0265; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0934488

⁴⁵ s. FN 34

66 Nachfolgend eine Beispiels-Kalkulation:

Energiekostenermittlung Arbeitsplatz-Ausstattung				IT-Einsatzstunden pro Tag	Energiekosten pro Homeoffice-Tag	Energiekosten pro Homeoffice- Stunde
Summe					1,21 €	0,15 €
modernen Office-PC mit kleiner Prozessor und Standard-Druckkarte kann man von einem durchschnittlichen Verbrauch von ca. 40 Watt pro Stunde ausgeben. https://www.energie-web.de/ratgeber/er-sucht/stromverbrauch-laptop/	0,135 kW/h	0,3137 €/kWh	0,0423 €/kWh	8,00 Std.	0,34 €	
26 Zoll Monitor https://www.stromverbrauch.info/de/stromverbrauch-sensoren.php Samsung T240	0,040 kW/h	0,3137 €/kWh	0,0125 €/kWh	8,00 Std.	0,10 €	
27 Zoll Monitor https://www.stromverbrauch.info/de/stromverbrauch-sensoren.php Samsung T240	0,040 kW/h	0,3137 €/kWh	0,0125 €/kWh	8,00 Std.	0,10 €	
Notebook https://www.energie-web.de/ratgeber/verbrauch/stromverbrauch-laptop/	0,060 kW/h	0,3137 €/kWh	0,0188 €/kWh	8,00 Std.	0,15 €	
Schreibschlicht	0,100 kW/h	0,3137 €/kWh	0,0314 €/kWh	8,00 Std.	0,25 €	
Heizung (Gasverbrauch) pro qm bei einer Wohnungsgröße von 100 qm und 2 Personen / 360 Tage bei 10 qm Homeoffice	3,333 kW/h	0,0800 €/kWh	0,2667 €/kWh/Tag	1,00 Tag	0,27 €	

67

46

68 In allen Fällen, in denen die sog. Homeoffice-Pauschale nicht angesetzt werden kann, sei es weil,

- a. die Aufwendungen und Kosten für das häusliche Arbeitszimmer nicht durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 1 EStG betroffen sind; oder
- b. die Tages-Homeoffice-Pauschale nicht angesetzt werden kann, weil z. B. an einzelnen Tagen trotz Homeoffice-Tätigkeit nicht *"ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht"*⁴⁷ wurde.

69 Es können u. E., mittels einer die direkten Energiekosten berücksichtigenden Kalkulation, Aufwendungen angesetzt werden.

70 "Die Ermittlung der anteiligen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nach dem Wohnflächenverhältnis [ist] nicht der einzig denkbare Aufteilungsmaßstab. ... Da jedoch das EStG keine Vorschriften darüber enthält, welcher Maßstab für die Aufteilung anzuwenden ist, liegt es nahe, auf die II. BV zurückzugreifen."⁴⁸

71 Der BFH weist in dieser Entscheidung auch darauf hin, "... dass bei Anwendung des Wohnflächenverhältnisses möglicherweise nicht alle Aufwendungen ganz zutreffend aufgeteilt werden. Das trifft insbesondere für Müllabfuhrgebühren, Wassergeld und Stromkosten zu. Wegen der relativ geringen Höhe dieser Aufwendungen hat der Senat jedoch mit Rücksicht auf den Vereinfachungsgedanken keine Bedenken, sie in die Aufteilung nach dem Wohnflächenverhältnis einzubeziehen."⁴⁹

⁴⁶ Die angegebenen durchschnittlichen Verbrauchswerte wurden Hardware unabhängig im Internet ermittelt. Die jeweils angegebene Quelle erfolgt beispielhaft und ohne Priorisierung. Ein Ansatz der Akku-Ladepausen sowohl für Smartphone wie auch Tablet wurden von den namhaften Herstellern mit < 1,00 €/Jahr angegeben, deshalb wurden hierfür keine Kosten angesetzt.

⁴⁷ aus § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG

⁴⁸ BFH Urteil v. 18.10.1983 - VI R 68/83, unter Entscheidungsgründe 3. b) - BStBl 1984 II S. 112

⁴⁹ ebenda unter Entscheidungsgründe 4.

- 72 Hieraus kann u. E. gefolgert werden, dass auch die Energiekosten mittels einer indirekten Energiekosten-Kalkulation für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit eingesetzten Arbeitsmittel berechnet werden können. Die Ermittlung nach dem Wohnflächenverhältnis kann den Anspruch erheben, die Kosten für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit eingesetzten Arbeitsmittel zutreffender zu ermitteln. U. E. trifft diese eher für die von mir vorgeschlagene indirekte Energiekosten-Kalkulation zu.

2.3.1 Exkurs: Aufwendungsersatz i. S. § 3 Nr. 50 2. EStG von durch eine indirekten Energiekosten-Kalkulation für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit eingesetzten Arbeitsmittel - lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei

- 73 Gemäß § 3 Nr. 50 EStG, 2. Alternative: "... Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz)" sind steuerfrei. "Auslagenersatz liegt vor, wenn die Beträge ausschließlich oder bei weitem überwiegend durch die Belange des Arbeitgebers bedingt, von diesem veranlasst oder gebilligt sind und nicht Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1 EStG) des Arbeitnehmers darstellen."⁵⁰ "Es handelt sich um die Erstattung von Aufwendungen, die durch den Arbeitnehmer verausgabt, aber im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers getätigt werden."⁵¹ "Zahlungen des Arbeitgebers, mit denen Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden, nach § 3 Nr. 50 EStG [sind] steuerfrei." Es handelt sich hierbei um nicht steuerbare Leistungen außerhalb des Arbeitslohnes. Denn derartige Zahlungen werden nicht für die Beschäftigung gezahlt und haben deshalb keinen Entlohnungscharakter; sie sind lediglich ein Vermögensausgleich der für den Arbeitgeber getätigten Aufwendungen und führen nicht zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers."⁵²
- 74 Die durch die hier vorgeschlagene indirekte Energiekosten-Kalkulation, der für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Homeoffice-Arbeitsplatz eingesetzten Arbeitsmittel stellen meines Erachtens unstrittig Ausgaben des Arbeitnehmers für eigenbetriebliche Interessen des Arbeitgebers dar und werden nicht für die Beschäftigung gezahlt, sie haben dem zu folge keinen Entgeltscharakter.
- 75 Wohl gemerkt, die Zuordnung der durch die indirekte Energiekosten-Kalkulation ermittelten Ausgaben des Arbeitnehmers sind nur dann einkommensteuerfrei gem. § 3 Nr. 50 EStG, soweit diese durch die betriebliche oder berufliche Tätigkeit bedingten Einsatz von Arbeitsmittel während der Erbringung dieser Tätigkeit am Homeoffice-Arbeitsplatz verursacht sind.

⁵⁰ Küttner Personalbuch, Aufwendungsersatz Rn. 27, beck-online

⁵¹ Schmidt/Levedag, 39. Aufl. 2020 Rn. 167, EStG § 3 Rn. 167

⁵² BFH, Urteil vom 28. 3. 2006 - VI R 24/03, DStR 2006, 888 Rn, beck-online

- 76 "Die Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sind nur dann als steuerfreier Auslagenersatz i. S. d. § 3 Nr. 50 EStG zu behandeln, wenn sie Auslagen des Arbeitnehmers „für den Arbeitgeber“ betreffen. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausgaben ausschließlich oder doch bei weitem überwiegend durch die Belange des Arbeitgebers bedingt, von diesem veranlasst oder gebilligt sind ... Allein durch die arbeitsvertragliche Verpflichtung, Arbeitsleistung auch zuhause zu erbringen, wird das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers aber noch nicht begründet."⁵³
- 77 "Geschieht die Benutzung eines häuslichen Arbeitszimmers vor allem im Interesse des Arbeitnehmers, kommt ein Kostenerstattungsanspruch nach § 670 BGB nicht in Betracht. Deshalb kann ein Lehrer, der ein häusliches Arbeitszimmer nutzt, ohne hierzu vom Arbeitgeber angewiesen zu sein, keine Kostenerstattung verlangen, weil die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers vor allem in seinem Interesse liegt, ... "⁵⁴
- 78 U. E. gilt letzteres dann nicht, wenn Lehrer, wie aktuell durch die Corona-Pandemie bedingten Lockdown ihren Unterricht vom Homeoffice aus erteilen und ihnen vor Ort an der Schule, das dazugehörige Equipment zum Homeschooling fehlt.
- 79 "Erforderlich ist grundsätzlich eine Einzelabrechnung der Auslagen und Erstattungen (LStR 3.50 II 1). Nach BFH IV R 4/02 BStBl II 04, 129 und LStR 3.50 II ist ein pauschaler Auslagenersatz steuerfrei, wenn die Pauschale den tatsächlichen Aufwendungen im Großen und Ganzen entspricht und sich die Verhältnisse nicht maßgeblich ändern."⁵⁵
- 80 Aufwandsersatzleistung in dem hier beschriebenen Umfang stellen auch sozialversicherungsrechtlich kein Arbeitsentgelt dar. "Durch den Aufwandsersatz wird der Arbeitnehmer nicht im engeren Sinne bereichert oder für seine Arbeitsleistung „belohnt“. Dies gilt jedenfalls, wenn der Aufwandsersatz so bemessen ist, dass der Arbeitnehmer dadurch keinen ins Gewicht fallenden geldwerten Vorteil behält ... "⁵⁶
- 81 Folglich kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer indirekte ermittelte Energiekosten für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Homeoffice-Arbeitsplatz eingesetzten Arbeitsmittel sowohl lohnsteuerfrei (§ 3 Nr. 50 EStG) wie auch sozialversicherungsfrei erstatten.⁵⁷

⁵³ Küttner Personalbuch, Homeoffice Rn. 34, beck-online

⁵⁴ Küttner Personalbuch, Aufwandsersatz Rn. 2, beck-online

⁵⁵ Schmidt/Levedag, 39. Aufl. 2020 Rn. 167, EStG § 3 Rn. 167

⁵⁶ Küttner Personalbuch, Arbeitsentgelt Rn. 92, beck-online

⁵⁷ ebenso Rehm Lexikon für das Lohnbüro, Stichwort - Telearbeitsplatz - in Lexikon Lohn und Personal, DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0098970: "Betriebskosten für die eingesetzten Arbeitsmittel: Hierbei handelt es sich vor allem um die Stromkosten für den Betrieb der

3 Ausnahmereglung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG

- 82 Der BFH sieht die rechtliche Notwendigkeit die nachfolgenden Einschränkungen der Betriebsausgaben oder des Werbungskostenabzugs der Kosten des Heimarbeitsplatz durch die eingeschränkt oder gar der Unmöglichkeit der Nachprüfbarkeit der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung für gerechtfertigt.⁵⁸ Die Finanzverwaltung interpretiert diese restriktive Rechtfertigung ihrerseits zu einer restriktiven Auslegung der Sätze 2 und 3 von § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG in dem BMF-Schreiben vom 06.10.2017⁵⁹
- 83 Der Entscheidung des BFH lagen Veranlagungsfälle aus den Veranlagungsjahren 2005, 2006 zugrunde, also zu einer Zeit, in der Heimarbeitsplätze die Ausnahme waren, statt die Regel. Und für die Mitarbeiter der Finanzverwaltung waren Heimarbeitsplätze in dieser Zeit ein unvorstellbarer Zustand. Allenfalls Mitarbeiter der Außenprüfung arbeiteten gelegentlich an einem Heimarbeitsplatz.⁶⁰ Dem gegenüber hat sich *die Welt weitergedreht*, die Anzahl der Heimarbeitsplätze insbesondere im IT-Bereich, im Kreativ-Bereich und im administrativen Dienstleistungsbereich haben erheblich zugenommen. Diese Zunahme wird, dafür bedarf es keiner prophetischen Fähigkeiten, sich durch die Corona-Pandemie-Lockdown-Maßnahmen noch stärken.
- 84 Auch auf dieser Erwartung basierte unsere kritische Auseinandersetzung mit der restriktiven Auslegung durch die Finanzverwaltung in den folgen Unterpunkten.

3.1 § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG - wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht - Betragsmäßige Beschränkung der abzugsfähigen Heimarbeitsplatz-Raumkosten

- 85 Nach dem Rechtsverständnis der Finanzverwaltung ist ein anderer Arbeitsplatz i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 EStG grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist⁶¹, unbeachtlich sind grundsätzlich die konkreten Arbeitsbedingungen und Umstände wie beispielsweise Lärmbelästigung oder Publikumsverkehr⁶². Voraussetzung ist auch nicht das Vorhandensein eines eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereichs oder eines individuell zugeordneten Arbeitsplatzes, so dass auch ein Arbeitsplatz in einem

Arbeitsmittel. Die tatsächlich anfallenden Kosten (z. B. durch Abrechnung mit einem gesonderten Stromzähler) kann der Arbeitgeber als Auslagenersatz steuer- und beitragsfrei ersetzen."

⁵⁸ BFH GrS-1/14 (s. FN 44)

⁵⁹ BMF (s. FN 17)

⁶⁰ Diese Annahmen basieren auf den Erfahrungen der Autoren, dessen Handhabung von Heimarbeitsplatz in seiner Kanzlei selbst von einem Berufskollegen bis zu Beginn der Corona-Pandemie mit Unverständnis belächelt wurde. (s. Vorwort)

⁶¹ BMF (s. FN 24) Rz. 14 - mit Verweis auf BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01 -, BStBl II 2004 S. 78

⁶² ebenda mit Verweis auf BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 162/00 -, BStBl II 2004 S. 83

- Großraumbüro oder in der Schalterhalle einer Bank ein anderer Arbeitsplatz i. S. d. o. g. Vorschrift ist.⁶³
- 86 Zwar erkennt die Finanzverwaltung an, dass der Abzugsbeschränkung der Gedanke zugrunde liegt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (nur) dann steuerlich berücksichtigt werden sollen, wenn ein solches für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist. Die Erforderlichkeit entfällt aber nicht bereits dann, wenn dem Steuerpflichtigen irgendein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sondern nur dann, wenn dieser Arbeitsplatz grundsätzlich so beschaffen ist, dass der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist.⁶⁴
- 87 Für zeitgemäße Beschäftigungsverhältnisse, egal ob als Freelancer oder angestellter Web- oder Produktdesigner oder als Steuerfachangestellter, bei denen z. B. eine wöchentliche Gesamtarbeit 30 oder 40 Stunden/Woche vereinbart ist, sowie eine Präsenzzeit von 10 oder 16 Stunden/Woche im Betrieb, im Büro oder der Kanzlei oder auf das häusliche Arbeitszimmer, sind diese Homeworker dennoch stets auf den Heimarbeitsplatz angewiesen.
- 88 Nicht nachvollziehbar in diesem Zusammenhang ist die Auslegung der Finanzverwaltung, dass ein anderer Arbeitsplatz auch dann zur Verfügung steht, wenn er außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z. B. am Wochenende oder in den Ferien, nicht zugänglich ist.⁶⁵ Dieses Verständnis der Finanzverwaltung zum arbeitsrechtlichen Direktivrecht ist schlicht falsch, im Fall einer entsprechenden arbeitsvertraglichen Verteilung der Gesamtarbeitszeit auf Betriebsarbeitsplatz und Heimarbeitsplatz.
- 89 Nichts Anderes kann gelten, wenn Steuerpflichtige in der Corona-Pandemie wegen der Lockdown-Empfehlungen und in Absprache mit dem Arbeitgeber "seinen" Betriebs-Arbeitsplatz z. B. nur einmal in der Woche oder nur jede zweite Woche nutzt und die restliche Arbeitszeit am Heimarbeitsplatz.
- 90 Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG sind die abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten der Höhe nach auf 1.250,00 Euro beschränkt. Hierbei bezieht sich die Beschränkung nur auf die auf das Homeoffice entfallenden Raumkosten im engeren Sinne.⁶⁶ Die Aufwendungen und Kosten für die vom Steuerpflichtigen selbst angeschafften Arbeitsmittel sowie die von diesem selbst getragenen, mittels einer direkten Energiekosten berücksichtigenden Kalkulation fallen u. E. nicht unter die betragsmäßigen beschränkt abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten.

⁶³ ebenda Rz. 15 mit Verweis auf BFH-Urteil VI-R-17/01, Urteil vom 07.08.2003 BStBl-2004-II-0078

⁶⁴ BFH-Urteil VI-R-17/01, Urteil vom 07.08.2003 BStBl-2004-II-0078

⁶⁵ BMF (s. FN 17) Rz. 15

⁶⁶ s. o. u. Durch die Restriktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betroffen Aufwendungen und Kosten

3.2 § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 3 EStG - wenn das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist.

- 91 Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung stellt ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen dar, 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. 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.⁶⁷
- 92 Im Streitfall des BFH-Urteils vom 23.05.2006⁶⁸ wurde durch Einrichtung eines Telearbeitsplatzes --unter gleichzeitiger Reduzierung betrieblicher Büroflächen und Schreibtische-- der betriebliche Arbeitsplatz zeitweise örtlich ausgelagert bzw. das betriebliche Büro ersetzt. Werden in einem solchen Falle gleichartige und damit in qualitativer Hinsicht gleichwertige Arbeitsleistungen (alternierend) an drei Tagen an einem häuslichen Arbeitsplatz und an zwei Tagen im Betrieb des Arbeitgebers erbracht, so kann sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung nur im häuslichen Arbeitszimmer befinden.
- 93 Die Finanzverwaltung folgert bei einer betrieblichen oder beruflichen in qualitativer Hinsicht gleichwertigen Tätigkeit, sowohl im häuslichen Arbeitszimmer als auch am außerhäuslichen Arbeitsort erbracht wird, dass der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung dann im häuslichen Arbeitszimmer sich befindet, wenn der Steuerpflichtige mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer tätig wird.⁶⁹
- 94 Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 3 EStG sind die abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten nicht der Höhe nach beschränkt.

3.2.1 Exkurs: "Häusliches Arbeitszimmer" bei Lehrern⁷⁰

- 95 Basierend auf den Erfahrungen der Autoren nutzen Lehrer*innen häufig einen Heimarbeitsplatz oder ein improvisiertes Homeoffice in Form einer Arbeitsecke für ihre Vor- und Nachbereitungen des Unterrichts. Obwohl der zeitliche Auf-

⁶⁷ BMF (s. FN 17) Rz. 11

⁶⁸ VI-R-21/03 Urteil vom 23.05.2006, BStBl-2006-II-0600; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 5002606

⁶⁹ BMF (s. FN 17) Rz. 11

⁷⁰ Bedingt durch die Corona-Pandemie-Lockdowns und den dadurch erheblichen gestörten Schulbetrieb (Stichwort Homeschooling) erscheint es den Autoren für geboten an Lehrern, die zweifelhafte Gesetzeslage des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG darzulegen (s. u. u. Fazit zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b ESt), und zwar beispielhaft an einigen bereits aktuell (Mitte Januar 2021) vorliegenden Steuerdeklarationsaufträgen.

wand hierfür einen erheblichen Anteil der, von Lehrern insgesamt erbrachten Gesamttätigkeit darstellt, weil nach Rechtsprechung⁷¹ und herrschender Rechtsauffassung der Finanzverwaltung⁷², die berufsprägenden Merkmale eines Lehrers im Unterrichten bestehen und diese Leistungen in der Schule, o. ä. erbracht werden; mit der Folgerung, dass der Heimarbeitsplatz eine*s/r Lehrers/Lehrerin regelmäßig nicht der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung sei.

- 96 Da Lehrern für ihre Unterrichtsvorbereitung in der Schule kein Schreibtisch zur Verfügung steht und das jeweilige Klassenzimmer oder das Lehrerzimmer stellt keinen anderen Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 6b S. 2. EStG dar⁷³, mit der Folge, dass die Aufwendungen und Kosten für einen Heimarbeitsplatz bis zu 1.250,00 Euro als Werbungskosten abzugsfähig sind.⁷⁴
- 97 Angesichts der zum Teil chaotischen Unterrichtsbedingungen an den Schulen⁷⁵ dürfte die Rechtsauffassung, dass bei Lehrern die Schule der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sei regelmäßig nicht mehr zutreffen. Zumindest für die Zeit, in der der Heimarbeitsplatz teilweise als virtuelles Klassenzimmer fungiert, dürfte auch die betragsmäßige Beschränkung nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG nicht mehr zu beachten sein.

3.2.2 Exkurs: "Häusliches Arbeitszimmer" und Grenzpendler

- 98 Angesichts der Grenznähe der beruflichen Niederlassung der Autoren in der Südeifel, dem Dreiländereck von Deutschland, Belgien und Luxemburg, sei auch ein Blick über die Landesgrenzen gestattet. Die Autoren vermögen nicht die ertragsteuerliche Handhabung der anderen Anrainerstaaten Deutschlands zu beurteilen und beschränken sich deshalb auf Luxemburg.

⁷¹ FG Münster, 1-K-3351/08-E Urteil vom 22.02.2011, EFG-2011-1506; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 5012013 - BFH-Urteil VI-R-125/01, Urteil vom 26.02.2003, BStBl-2004-II-0072; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0815064

⁷² BMF (s. FN 17) Rz. 13 Beispiel-Stichworte "Lehrer, Klassenzimmer, Lehrerzimmer"

⁷³ BFH, VI-R-17/01 Urteil vom 07.08.2003, BStBl-2004-II-0078; DATEV-LEXinform-Dok.-Nr.: 0816112

⁷⁴ BMF (s. FN 17) Rz. 17 Beispiel-Stichwort "Lehrer"

⁷⁵ für viel gleichgelagerten Berichte: "Lernen auf Distanz: das vorhersehbare Chaos", <https://www1.wdr.de/nachrichten/themen/corona-virus/schule-distanzunterricht-technik-moodle-zoom-100.html>; "Alles ein großes Chaos" <https://www.spiegel.de/panorama/bildung/corona-schulen-bleiben-geschlossen-alles-ein-grosses-chaos-a-5840533e-7fc6-471a-b98c-e2eb95ef7b55>;

aber auch von vielen Lehrern den Autoren gegenüber berichtet, dass sie überwiegen ihren Unterricht mit eigener IT-Hardware gestalten mangels zur Verfügungsstellung durch den Dienstherrn. Gleichzeitig wurde berichtet, diese Lehrer*innen ihren Online Unterricht zu Hause durchführen, weil entweder die Schule nicht ausreichend genug geeignete Räumlichkeiten zur Verfügung stellen kann bzw. das dortig IR-Equipment unzulänglich sei, die dortigen Netzwerke der Belastung nicht standhalten.

- 99 Das Luxemburger Einkommensteuergesetz⁷⁶ ist weitestgehend identisch mit dem deutschen EStG, auch wenn es ausschließlich in französischer Sprache veröffentlicht ist. Insbesondere ist der Werbungskostenbegriff nahezu identisch.⁷⁷
Zu diesen Kosten zählen insbesondere:
- 100 *Arbeitsmittel, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich (90 % oder mehr) beruflichen Zwecken dienen (Beispiele: Nutzung eines PC, Kosten für die Unterhaltung eines Arbeitszimmers in der eigenen Wohnung usw.).*
- 101 *Für Arbeitsmittel mit Anschaffungskosten bis zu 870 Euro und einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr kann der Steuerpflichtige die gesamten Anschaffungskosten in einem Jahr als Werbungskosten absetzen. Liegen die Anschaffungskosten über 870 Euro oder übersteigt die Nutzungsdauer ein Jahr, müssen die Arbeitsmittel linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden (Beispiel: Ein ausschließlich zu beruflichen Zwecken benutzter PC wird grundsätzlich über 3 Jahre abgeschrieben). Die Kosten für die Nutzung eines PC und für die Unterhaltung eines Arbeitszimmers in der eigenen Wohnung sind in der Tat als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis führen kann, dass beides nach objektiven und nachprüfaren Kriterien ausschließlich oder nahezu ausschließlich (90 % oder mehr) beruflichen Zwecken dient.⁷⁸ Falls die Voraussetzungen zutreffen, können die (Kosten der Gesamtwohnung) / (m² der Gesamtwohnung) * (m² des Arbeitszimmers) geltend gemacht werden. Als Kosten der Gesamtwohnung rechnen Miete oder Mietwert, Reinigungskosten, Heizkosten, Stromverbrauch, sonstige Unterhaltungskosten.⁷⁹*
- 102 Die vorstehenden Ausführungen sollen keinen Neid schüren auf die vergleichsweise "einfache" Handhabung des luxemburgischen Gesetzgebers gegenüber dem deutschen Gesetzgeber bei der Anerkennung der Kosten für einen Heimarbeitsplatz. Vielmehr soll gezeigt werden, dass bei Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerliche Berater notwendigerweise bei, in beiden Staaten bestehender Steuerklärungspflicht, stark differenzierendes Recht zu beachten ist.

⁷⁶ Rechtsgrundlage für die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen sind die Art. 1-157 des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967, in seiner neuesten Fassung. ...Das Einkommensteuergesetz (Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) ist in französischer Sprache abrufbar auf der des Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, dem luxemburgischen Gesetzblatt. <https://www.gtai.de/gtai-de/trade/recht/rechtsbericht/luxemburg/steuerrecht-in-luxemburg-544128>

⁷⁷ "Werbungskosten" bzw. "frais d'obtention" sind gemäß der Definition des Art. 105 L.I.R.: " Les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes", das sind Ausgaben, die der Steuerpflichtige macht in direktem Zusammenhang mit der Absicht, Einkünfte zu erzielen, sicherzustellen oder zu gewährleisten <https://www.diegrenzaenger.lu/stock/die-werbungskosten/>

⁷⁸ https://guichet_public.lu/de/citoyens/impots-taxes/pension-rente/depenses-deductibles/frais-professionnels.html

ebenso die luxemburgische Arbeitnehmerkammer <https://www.google.com/search?client=safari&rls=en&q=luxemburgische-arbeitnehmerkammer+Arbeitszimmer&ie=UTF-8&oe=UTF-8>

⁷⁹ <https://www.diegrenzaenger.lu/stock/die-werbungskosten/>

- 103 Zuvor sei darauf hingewiesen, dass nach dem DBA Deutschland-Luxemburg⁸⁰, dass die Einkünfte aus einer in Luxemburg ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit im Großherzogtum steuerpflichtig (nicht steuerbefreit) und in Deutschland steuerbefreit sind. Die von einem deutschen Gebietsansässigen, der von einem luxemburgischen Arbeitgeber beschäftigt ist, aufgrund von **außerhalb von Luxemburg** geleisteten Arbeitstagen bezogene Vergütung **bleibt in Luxemburg steuerpflichtig** (einschließlich der in Form von Geschäftsreisen, Schulungen, Tagungen usw. im Ausland geleisteten Arbeitstage), sofern es sich bei diesen außerhalb von Luxemburg geleisteten Arbeitstagen um **weniger als 20 Tage** pro Kalenderjahr (Billigkeitsgrenze)⁸¹ handelt.⁸² Dieses führt in den Fällen,
- 104 a) bei denen der/die Arbeitnehmer*in weniger wie 20 Tagen in Deutschland arbeitet, aber wegen einer, von Arbeitgeber nicht unterstützen Fortbildung (z. B. Fortbildung zum/zur Bilanzbuchhalter*in) diese das gesamte Jahr von ihrem Heimarbeitszimmer (unstrittig objektiven und nachprüfbar nahezu ausschließlich (90 % oder mehr) beruflichen Zwecken nutzend) aus betreibt und des weiteren Einkünfte aus einem in Deutschland gelegenen Vermietungsobjekt bezieht, im Rahmen der Steuererklärung in Luxemburg die Kosten des "häuslichen Arbeitszimmers" als Werbungskosten voll abziehen, während diese im Rahmen des Progressionsvorbehaltes⁸³ bei der deutschen Steuererklärung vollständig nicht anerkannt werden.
- 105 b) bei denen der/die Arbeitnehmer*in mehr wie 19 Tagen in Deutschland an ihrem Heimarbeitszimmer in Deutschland (unstrittig objektiven und nachprüfbar nahezu ausschließlich (90 % oder mehr) beruflichen Zwecken nutzend) arbeitet und des weiteren Einkünfte aus einem in Deutschland gelegenen Vermietungsobjekt bezieht, im Rahmen der Steuererklärung in Luxemburg die Kosten des "häuslichen Arbeitszimmers" als Werbungskosten voll abziehen, während diese, für bei den in Deutschland zu versteuernden Teil der Luxemburger Einkünfte weder als Werbungskosten

⁸⁰ Gem. Abkommen vom 23.04.2012 - vom 05.12.2012 - https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2012-12-10-Luxemburg-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3

⁸¹ s. Verständigungsvereinbarung zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern unter (2) https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2011-06-14-Luxemburg-Abkommen-DBA-Verstaendigungsvereinbarung-Besteuerung-Grenzpendler.pdf?__blob=publicationFile&v=3

⁸² https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2011-06-14-Luxemburg-Abkommen-DBA-Verstaendigungsvereinbarung-Besteuerung-Grenzpendler.pdf?__blob=publicationFile&v=3

⁸³ § 32b EStG (D)

noch im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bei der deutschen Steuererklärung vollständig nicht anerkannt werden.

- 106 Fall b) mit Abwandlung bei denen der/die Arbeitnehmer*in Corona-Pandemie-bedingt an mehr als 19 Tagen in Deutschland von ihrem Heimarbeitszimmer in Deutschland (unstrittig objektiven und nachprüfbar nahezu ausschließlich (90 % oder mehr) beruflichen Zwecken nutzend) arbeitet und des weiteren Einkünfte aus einem in Deutschland gelegenen Vermietungsobjekt bezieht. Gemäß der Verständigung zwischen Deutschland und Luxemburg⁸⁴ ist die Billigkeitsgrenze von 19 Tagen auf unbefristete Tage verlängert worden. Auch hier kann der/die Steuerpflichtige/r im Rahmen der Steuererklärung in Luxemburg die Kosten des "häuslichen Arbeitszimmers" als Werbungskosten voll abziehen, während diese im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bei der deutschen Steuererklärung vollständig nicht anerkannt werden.

3.3 Fazit zu § 4 Abs. 5 Nr. 6b ESt

- 107 Der Große Senat des BFH hat in der bereits zitierten Entscheidung u. a. damit begründet, dass der Gesetzgeber zwar im Bereich des Einkommensteuerrechts die Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit ausrichtet. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit müsse darauf abgezielt werden, das Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern sind. Hängt die Festsetzung einer Steuer von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten stützen. Im Veranlagungsverfahren bedürfe das Deklarationsprinzip daher der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip. Nutze also ein Steuerpflichtiger einen innerhalb seiner Wohnung gelegenen Raum sowohl zur Erzielung von Einnahmen als auch zu privaten Zwecken, so ist eine effektive Kontrolle der tatsächlichen Nutzung dieses Zimmers wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich. Insbesondere dann, wenn die Erwerbsaufwendungen die Kosten der allgemeinen Lebensführung i.S. des § 12 EStG berühren, könnte der Gesetzgeber zur Klarstellung wie zur Vereinfachung einschränkende Regelungen treffen, durch die zugleich Ermittlungen im Privatbereich eingegrenzt werden. Die in § 4 Abs. 5 Satz 1

⁸⁴ Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 7. Oktober 2020; Besteuerung von Grenzpendlern nach Luxemburg (Stand 31.01.2021) <https://rsw.beck.de/rsw/upload/DStR/2020-10-20-besteuerung-von-grenzpendlern-nach-luxemburg.pdf>

Nr. 6b Satz 1 EStG getroffene Regelung sei daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.⁸⁵

- 108 Ob in der Vergangenheit der Mangel an Steuerehrlichkeit im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Aufwendungen und Kosten für einen Heimarbeitsplatz den Fiskus, wie auch die Steuerehrlichen so immens benachteiligt, dass die u. E. nach drakonischen Restriktionen gerechtfertigt sind, wagen wir auch heute noch zu bezweifeln.

4 Schlussanmerkungen

- 109 Angesichts der, in vielen Presseveröffentlichungen zum Homeoffice (Heimarbeitsplatz), und nicht nur wegen der Corona-Pandemie, ist die reale Anzahl der Homeoffice-Worker um ein Vielfaches höher, wie zu der Zeit und den Sachverhalten, die den hier zitierten FG und BFH und in den in diesen zitierten Urteilen zugrunde lagen. Es bedarf keiner Propheten-Fähigkeit, um zu prognostizieren, dass die Corona-Pandemie zu einer weiteren x-fachen Erhöhung von Homeoffice - sowohl im Sinne von Heimarbeitsplatz wie auch im Sinne von Heimarbeitszimmer Fällen führen wird.⁸⁶
- 110 Es liegt eine ganz andere Arbeitswelt vor, die eine Gesetzesänderung auch bezüglich Kostenberücksichtigung bei Homeoffice erforderlich macht. Die jetzigen gesetzlichen Regelungen sind bereits jetzt weder zeitgemäß noch gerecht. Nochmals, die hierzu ergangenen Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit beurteilen allesamt *Arbeitswelten von gestern und nicht von heute und morgen*.
- 111 Diese gilt vor allen Dingen für die Restriktion nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, sowohl bezüglich der Forderung "wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht", wie auch deren betragsmäßigen Beschränkung.
- 112 Bereits oben⁸⁷ in dieser Ausarbeitung haben wir festgestellt, dass
- 113 wir nicht nachvollziehen können, warum für den Heimarbeitsplatz höhere Abgeschlossenheitsanforderungen gestellt werden, wie an einen modernen Arbeitsplatz im Großraumbüro.
- 114 die aktuelle Wohnungsmarktsituation und vor allen Dingen die Mietpreissituationen eine, an die aktuelle Situation angepasste Rechtsauslegung benötigt. Was seinerzeit⁸⁸ das angebliche Herrenzimmer war, ist heute die Arbeitsecke. Viele Home-Worker finden entweder keine Wohnung mit separatem Raum, der den Anforderungen der Finanzverwaltung und Finanzgerichte als Arbeitszimmer entspricht, oder nicht für sie zu einem bezahlbaren Preis. Aus diesem Grunde wird häufig auf Kosten des privaten Wohnwertes eine Arbeitsecke abgetrennt. Die Erwartung von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsrechtsprechern an die Art und

⁸⁵ vgl. BFH, GrS-1/14, Beschluss vom 27.07.2015, BStBl-2016-II-0265; DATEV-LEXInform-Dok.-Nr.: 0934488

⁸⁶ s. o. Fn 13

⁸⁷ s. unter Homeoffice - Arbeitszimmer - Heimarbeitsplatz - Heimarbeitszimmer - häusliches Arbeitszimmer; was ist was?

⁸⁸ bezogen auf die BFH-Urteile von 1950 - s. Fn 14 u. 15

Ausstattung scheinen immer noch die einer puritanisch, trist eingerichteten Amtsstube zu sein, weit entfernt von der Realität von modernen gestalteten, offenen Arbeitsplätzen in offenen Räumen. Dadurch, dass man diesen Arbeitsplatzbereich einsehen kann, kann dieses nicht schädlich sein, denn dieses Einsehen ist keine irgendwie geartete Privatnutzung.

- 115 Ein moderner Heimarbeitsplatz⁸⁹, wenn dieser nicht in einem eigenen abgeschlossenen Raum ist, stellt eine erhebliche Beeinträchtigung der Privatsphäre und Wohnqualität dar. Seine Nutzung für eine eventuelle geringfügige private Mitbenutzung ist u. E. für die Anerkennung als Heimarbeitsplatz unschädlich.
- 116 Vielmehr ist die Inkaufnahme der erheblichen Betätigung der privaten, der familiären Rest-Wohnsphäre u. E. ein starkes Indiz für die nahezu ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung von Heimarbeitsplätzen, auch wie Arbeitsecken und Galerien (ohne Durchgangsbereiche) oder einer in einen Flur angrenzenden offenen Gaube.

5 Last but not least

- 117 Die Abgeschlossenheit eines Heimarbeitsplatzes als prima facie Indiz für Ernsthaftigkeit, Notwendigkeit und für die nahezu ausschließliche betriebliche / berufliche Nutzung entstammt u. E. noch aus einer Zeit von "Vorvorgestern". Die Vorstellung, ein Heimarbeitsplatz müsse einer puritanisch eingereichten, tristen Amtsstube entsprechen und die Nutzung der Einrichtung und Arbeitsmittel eines Heimarbeitsplatzes für private Zwecke könne gar nicht von unbeachtlicher Größe ($\leq 10\%$) sein, hat mit der realen Arbeits- und Homeoffice-Welt wenig, mit der Tendenz zu Null % zu tun. Für die privaten Zwecke stehen heute regelmäßig handlichere und effektivere Hardware, Apps und/oder Tools zur Verfügung, die eine private Nutzung der Nutzung der Einrichtung und Arbeitsmittel eines Heimarbeitsplatzes obsolet machen.
- 118 Es mag zwar in der Vergangenheit eine Reihe von Missbrauchsfälle in Bezug auf Heimarbeitsplätze gegeben haben, sei es als pseudo berufliche Nutzung, sei es aus Prestige Gründen, all dies hat nichts mehr mit der realen Arbeitswelt zu tun. Nicht nur wegen des durch den Corona-Pandemie Hype zum Homeoffice, wird die Nutzung eines Homeoffice vielfältig notwendig, vielleicht sogar ein notwendiges Übel⁹⁰.
- 119 Wenn die Finanzverwaltung, bzw. der Gesetzgeber nicht von sich aus einlenkt und ihre u. E. überholtes Verständnis von Heimarbeitsplatz und Heimarbeitszimmer revidiert, sollte man der Finanzberichtsbarkeit nochmals die Möglichkeit ge-

⁸⁹ IT-technische Ausstattung (mehrere Monitore, Desktop-PC, Notebook und Multifunktions-Drucker-Kopierer-Scanner. Die Ablage, die Archivierung erfolgt in einer *WoLke* (Cloud⁸⁹) die Fachliteratur ist eBooks und Online-Datenbanken gewichen, die alten Fachbücher dienen nur noch als Deko oder Staubfänger.

⁹⁰ Notwendiges Übel, weil zum einen Arbeitgeber vielfach genötigt sein werden, das Arbeiten am Heimarbeitsplatz zu ermöglichen, um überhaupt benötigte Arbeitnehmer einstellen zu können, zum anderen, dass Arbeitnehmer bereits sein müssen, damit sie, auch für sie attraktiven Arbeitsplatz überhaupt eine Einstellungschance haben.

ben, ihre bisherige Rechtsprechung hierzu auf den Prüfstein zu legen. Die Verfassungsmäßigkeit, so wie das Bundesverfassungsgericht diese im Jahre 1999⁹¹ noch festgestellt hat, ist u. E. heute längst nicht mehr gegeben.

⁹¹ Bundesverfassungsgericht, 2-BvR-301/98, Urteil vom 07.12.1999, BStBl-2000-II-0162; DATEV-LEXinform Dok.-Nr. 0163288