

**Aktuelle Rechtsfragen bezüglich des
häuslichen Arbeitszimmers gemäß
§ 4 Abs.5 S.1 Nr.6b EStG**

Diplomarbeit

**an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

**vorgelegt von
Katja Hofmann
aus Frankenberg/Sachsen**

Meißen, den 12. April 2021

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	1
2	Gesetzesgrundlage § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG	4
2.1	Definition und Arten eines häuslichen Arbeitszimmers.....	4
2.1.1	Beispiel Kellerraum–BFH-Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12.....	8
2.2	Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.....	10
2.2.1	Kein anderer zur Verfügung stehender Arbeitsplatz	10
2.2.1.1	Abzug der Aufwendungen bis 1.250 €.....	13
2.2.2	Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung.....	14
3	Absetzbare und nicht absetzbare Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers.....	19
3.1	Art und Umfang der Aufwendungen.....	19
3.2	Kosten der Ausstattung	23
3.3	Private Mitbenutzung als Hindernis der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen.....	24
3.4	Badrenovierungskosten als Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.....	28
3.4.1	BFH-Urteil v. 14.05.2019 (VIII R 16/15).....	28
3.4.1.1	Entscheidungsfall	28
3.4.1.2	Entscheidung des BFH.....	29
3.4.1.3	Fazit	30
3.4.1.4	Bedeutung des Urteils.....	30
4	Notwendigkeit/Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers	31
4.1	Auseinandersetzung des BFH zum Thema: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Flugbegleiterin	31
4.1.1	Das Urteil v. 03. April 2019 – VI R 46/17	31
4.1.1.1	Entscheidungsfall	31
4.1.1.2	Entscheidung des BFH.....	32
4.2	Auseinandersetzung des Sächsischen FG zum Thema: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Erzieherin.....	33
4.2.1	Das Urteil v. 10. September 2020 – 3 K 1276/18.....	33
4.2.1.1	Entscheidungsfall	33
4.2.1.2	Entscheidung des Sächsischen FG.....	34
4.2.1.3	Bedeutung des Urteils.....	35

4.3	Aktuelles Beispiel: Corona-Pandemie	36
5	Fazit	41
	Rechtsquellenverzeichnis	IV
	Literaturverzeichnis	VIII
	Eidesstattliche Versicherung	XII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Abschreibung für Abnutzung
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFH	Einfamilienhaus
EStB	Einkommensteuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht/e
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GrS	Großer Senat
Halbs.	Halbsatz
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
i.S.d.	im Sinne des/der
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
max.	maximal
Nr.	Nummer
OG	Obergeschoss
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	sogenannte/sogenannter/sogenanntes/sogenannten
v.	vom

vgl.

WoFIV

z.B.

zzgl.

vergleiche

Wohnflächenverordnung

zum Beispiel

zuzüglich

1 Einführung

„Ich bin im Home-Office“. Dieser Satz ist bei vielen Arbeitnehmern (zur besseren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Arbeit das generische Maskulinum verwendet, wobei beide Geschlechter gleichermaßen gemeint sind) innerhalb der letzten Zeit immer präsenter geworden. Denn die Corona-Pandemie ist ein entscheidender Faktor, der dafür sorgt, dass viele Beschäftigte ihren Bildschirmarbeitsplatz in das häusliche Umfeld verlagern. Ausschlaggebend dafür ist die Vermeidung sozialer Kontakte, um der Pandemie entgegen zu wirken. Der Begriff Home-Office beschreibt die für einen beschränkten Zeitraum empfohlene oder angeordnete mobile Arbeit, welche von den Beschäftigten nicht nur eine gewisse Improvisation abverlangt, sondern auch einen entsprechenden Arbeitsplatz in der häuslichen Sphäre voraussetzt.

Die Rede ist von einem sog. häuslichen Arbeitszimmer, dessen steuerliche Behandlung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG geregelt ist. Dieser Paragraph wird aufgrund des Fortschritts moderner Kommunikationstechniken und der damit einhergehenden zunehmenden Verbreitung von Home-Office wirtschaftlich immer bedeutender. Bezugnehmend auf eine Statistik aus dem zweiten Quartal 2020, haben vor der Corona-Pandemie rund 40 Prozent der Belegschaft in Unternehmen im Home-Office gearbeitet. Dieser Anteil hat sich bereits während der Krise um weitere etwa 20 Prozent auf rund 60 Prozent gesteigert. Umfragen zufolge könnte sich dieser Trend theoretisch auf bis zu 80 Prozent erweitern, da das Potential an Home-Office noch nicht endgültig ausgeschöpft ist.¹

Viele Berufstätige nehmen ein häusliches Arbeitszimmer in Anspruch, um darin ihre beruflichen Aufgaben zu erledigen, Unterlagen aufzubewahren, sich weiterzubilden oder einem Nebenjob nachzugehen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass nicht jeder Berufstätige seinen Heimarbeitsplatz auch steuerlich geltend machen kann. Denn eine steuerliche Begünstigung tritt nur dann ein, wenn gewisse Kriterien erfüllt sind, die den Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben rechtfertigen.

An dieser Stelle wird vielen Steuerbürgern ein Strich durch die Rechnung gemacht, da die Komplexität des deutschen Steuerrechts dafür sorgt, dass viele

¹ Vgl. Statista Research Department: Homeoffice-Nutzung vor und während der Corona-Krise Q2 2020, gefunden unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1140049/umfrage/corona-krise-homeoffice-nutzung-und-potenzial/>, abgerufen am 10. Oktober 2020.

den Überblick verlieren und sich notgedrungen an einen Steuerberater wenden. Selbst für den Steuerexperten ist eine Auseinandersetzung mit Sachverhalten über das häusliche Arbeitszimmer sehr kompliziert, da Urteile seitens der FG, des BFH und das BMF-Schreiben zwingend beachtet werden müssen. Zudem ist eine eindeutige Definition des häuslichen Arbeitszimmers im EStG nicht vorzufinden.

Einhergehend mit der Thematik zum häuslichen Arbeitszimmer werden zudem in den Medien unterschiedliche Begriffe verwendet, welche jedoch zu differenzieren sind. Oftmals ist die Rede vom „Home-Office“. Dieser Begriff beschreibt nicht das Arbeitszimmer in der eigenen Wohnung/im eigenen Haus, sondern vielmehr den übergreifenden Organisationsansatz zur Flexibilisierung der Arbeit. Der Begriff „Telearbeit“ wird dabei weitgehend als Synonym verwendet. Beide Begriffe beschreiben demzufolge eine flexible Arbeitsform, bei der die Arbeit entweder vollumfänglich oder teilweise aus dem privaten Umfeld heraus erledigt wird.² Im Unterschied dazu versteht man unter „Heim Arbeitsplatz“ nicht zwingend den eigenen häuslichen Bereich. Denn als „Heim Arbeitsplatz“ gilt auch jede selbstgewählte Arbeitsstätte.³ Auch der Begriff „Arbeitszimmer“ wird sowohl in der Literatur, als auch in der weiteren Diplomarbeit häufig verwendet. Dabei handelt es sich um einen Raum des Privatbereichs, welcher im Zusammenhang mit einer steuerlichen Einkunftsart genutzt wird. Demnach stellt beispielsweise ein angemietetes Büro außerhalb des eigenen Wohnbereichs kein „Arbeitszimmer“ in diesem Sinne dar.⁴

In Anbetracht der oben dargestellten Vielfalt an Rechtsbegriffen waren bereits in der Vergangenheit mehrere Einzelurteile das Resultat von Einwänden. Verschiedene Berufsgruppen, wie z. B. Lehrer und Hochschuldozenten gingen vor das höchste Steuergericht. Aufgrund dieser reichhaltigen Rechtsprechung entwickelt sich die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „häusliches Arbeitszimmer“ kontinuierlich weiter.

Auf ausgewählte Einzelurteile des BFH wird im Laufe dieser Diplomarbeit eingegangen. Des Weiteren werden Teilgebiete des häuslichen Arbeitszimmers aufgegriffen. Diese lassen sich unterteilen in: Gesetzesgrundlage des § 4 Abs. 5

² Vgl. Haufe: Homeoffice - Definition und Regelungen im Arbeitsrecht, gefunden unter <https://www.haufe.de/thema/homeoffice/>, abgerufen am 18. Oktober 2020.

³ Vgl. Serviceportal Baden-Württemberg: Heimarbeit und Telearbeit, gefunden unter <https://www.service-bw.de/lebenslage/-/sbw/Heimarbeit+und+Telearbeit-5001246-lebenslage-0>, abgerufen am 18. Oktober 2020.

⁴ BMF v. 06.10.2017 - IV C 6 - S 2145/07/10002: 019 BStBl. 2017 I S. 1320 Rz. 4.

Satz 1 Nr. 6b EStG, Absetzbare Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers, Notwendigkeit/Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers, aktuelle Problemfelder in Zeiten der Corona-Pandemie, kritische Ansichten und ein abschließendes Resultat.

Ziel dieser Diplomarbeit ist es, die Komplexität des häuslichen Arbeitszimmers systematisch darzustellen, eine kritische Analyse über die Rechtfertigung des § 4 Abs.5 S.1 Nr.6b EStG vorzunehmen und es mit der aktuellen Lage in der Corona-Pandemie in Zusammenhang zu bringen.

2 Gesetzesgrundlage § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

2.1 Definition und Arten eines häuslichen Arbeitszimmers

Zu Beginn gilt zu erwähnen, dass der reine Begriff des häuslichen Arbeitszimmers gesetzlich nicht geregelt ist, jedoch nach der neuen Rechtsprechung eingegrenzt wird. Seine Grenzen sind fließend und es gibt Übergangsformen.

So wird das häusliche Arbeitszimmer vom BFH als ein Raum definiert, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient.⁵ Dabei muss es sich nicht zwingend um Arbeiten büromäßiger Art handeln. Denn ein häusliches Arbeitszimmer kann auch bei geistiger, künstlerischer oder schriftstellerischer Betätigung genutzt werden.⁶

Das Merkmal „in die häusliche Sphäre eingebunden“ wird beispielsweise dann erfüllt, wenn der entsprechende Raum zum Wohnhaus oder zur privaten Wohnung des Steuerpflichtigen gehört. Dazu zählen nicht nur Wohnräume, sondern auch Zubehörräume.⁷ Folglich fallen beispielsweise auch Kellerräume⁸ oder Räume unter dem Dach eines Wohnhauses in den Geltungsbereich eines häuslichen Arbeitszimmers. Nähere Ausführungen bezüglich des Kellerraumes als Arbeitszimmer werden unter Textziffer 2.1.1 aufgegriffen.

Aufwendungen für einen Raum, der zwar in die häusliche Sphäre eingebunden ist, jedoch zu einem erheblichen Teil privat und nicht beruflich genutzt wird (sog. „Arbeitsecke“), können steuerlich nicht zum Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gebracht werden.⁹ Auch außerhäusliche Arbeitszimmer finden ihre Berücksichtigung. Hierbei kann ein unbegrenzter Kostenabzug im Gegensatz zu den Beschränkungen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG erfolgen. Außerhäusliche Arbeitszimmer liegen beispielsweise dann vor, wenn sie nicht direkt zur Privatwohnung gehören, sondern zusätzlich angemietet werden.¹⁰

⁵ Paul in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 1510.

⁶ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 3.

⁷ BFH, Urteil v. 26.02.2003 - VI R 130/01 -, BStBl. II 2004 S. 74 und BFH, Urteil v. 19.09.2002 - VI R 70/01 -, BStBl. II 2003 S. 139.

⁸ BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, BStBl. II 2015 S. 382.

⁹ BFH, Urteil v. 17.02.2016 - X R 32/11 -, BStBl. II S. 708.

¹⁰ BFH, Urteile v. 26.02.2003 - VI R 160/99 -, BStBl. II S. 515 und BFH, Urteil v. 18.08.2005 - VI R 39/04 -, BStBl. II 2006 S. 428.

In solchen Fällen muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse entschieden werden, da zur Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer lediglich die Verbindung zur privaten Lebenssphäre maßgebend ist.¹¹

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer werden auch oft mit dem Hinweis auf § 12 Abs. 1 EStG versehen. Dieser regelt die Abgrenzung der Aufwendungen zur privaten Lebensführung. Dabei ist eine korrekte Bewertung nicht immer zweifelsfrei möglich. Gleiches gilt in diesem Zusammenhang für die Überprüfung der Einbindung in die häusliche Sphäre. Denn im Bereich der häuslichen Sphäre ist eine Kontrolle durch die Finanzverwaltung sehr eingeschränkt. Sowohl aus tatsächlichen Gründen als auch aufgrund des Schutzes der Privatsphäre des Menschen durch Art. 13 GG.¹²

Die Einbindung in die häusliche Sphäre liegt hingegen nicht vor, wenn das Arbeitszimmer für einen dauerhaften und intensiven Publikumsverkehr geöffnet ist.¹³ Dabei können bereits zwei bis drei Besucher pro Woche ausreichend sein.¹⁴ Die steuerliche Abzugsmöglichkeit ist ebenfalls nicht gegeben, wenn das häusliche Arbeitszimmer häufig durchquert werden muss, um in andere Bereiche des Wohnbereiches zu gelangen.¹⁵ Auch die Mitbenutzung der Räume durch dritte, nicht familienzugehörige und auch nicht haushaltszugehörige Personen ist schädlich bei der Beurteilung, ob eine Einbindung in die häusliche Sphäre gegeben ist.¹⁶

Wie zu Beginn bereits dargelegt wurde, liegt ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nur dann vor, wenn vorwiegend gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeit verrichtet wird. In erster Linie sind damit die üblichen „Heimbüros“ gemeint, welche mit Schreibtisch, Computer und Regalen ausgestattet sind. Andererseits fallen Räume, die zwar in den häuslichen Bereich eingegliedert sind, jedoch von ihrer Ausstattung und Funktion her nicht einem Büro entsprechen, grundsätzlich nicht unter die Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Dabei muss nicht zwingend von einer „typischen Büroausstattung“ ausgegangen werden. Denn auch ohne die gewöhnlichen Büromöbel kann gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeit voll-

¹¹ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 3.

¹² Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1512.

¹³ BFH, Urteil v. 31.03.2004 - X R 1/03 -, BFH/NV 2004, S. 1387; BFH, Urteil v. 30.01.2014 - VI B 125/13 -, BFH/NV 2014, S. 688 und FG Münster, Urteil v. 26.04.2013 - 14 K 3871/11 -.

¹⁴ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.03.2017 - 4 K 3694/15 -, DGVZ 2017, S. 214.

¹⁵ BFH, Urteil v. 19.08.1988 - VI R 69/85 -, BStBl. 1988 II, S. 1000.

¹⁶ BFH, Urteil v. 09.11.2006 - IV R 2/06 -, BFH/NV 2007, S. 677 und FG Münster, Urteil v. 26.04.2013 - 14 K 3871/11 -.

bracht werden.¹⁷ In diesem Zusammenhang sollte auch auf den aktuellen Trend des „Mobilen Arbeitens“ eingegangen werden, da dieser aufgrund der Corona-Krise und der steigenden Flexibilität immer mehr an Bedeutung gewinnt. Was dabei für Verwirrung sorgen kann, ist die Tatsache, dass Home-Office nicht gleich Mobiles Arbeiten ist. Denn im Gegensatz zum Home-Office, welches einen fest eingerichteten Arbeitsplatz außerhalb des Betriebes voraussetzt, geht es beim „Mobilen Arbeiten“ um die Erbringung der Arbeitsleistung an typischerweise wechselnden Orten. Dies kann z.B. der Schreibtisch im Hotel, der Stuhl im Café, der Sitzplatz im Zug oder das heimische Sofa sein. Ermöglicht wird dies vor allem durch die Bereitstellung von mobilen Endgeräten durch den Arbeitgeber. Der wohl bedeutendste Unterschied zum Home-Office ist, dass der Arbeitnehmer nicht zwingend von zu Hause aus arbeiten, sondern lediglich sicherstellen muss, dass er immer erreichbar ist.¹⁸ Aufgrund dieser Tatsache kann deshalb auch keine Rede von einem häuslichen Arbeitszimmer sein, welches als solches steuerliche Berücksichtigung findet. Allerdings sollte hier zukünftig in Betracht gezogen werden, ob nicht auch mobile Arbeit steuerlich geltend gemacht werden kann. Denn im Zusammenhang mit mobilem Arbeiten könnten sich ebenfalls Werbungskosten oder Betriebsausgaben ergeben, soweit eine ausschließliche oder fast ausschließliche berufliche Veranlassung nachgewiesen wird. Diese ist z.B. bei einer tageweisen Anmietung eines Arbeitsplatzes in einem „Coworking Space“ gegeben. Diesbezüglich muss weiterhin bedacht werden, dass in manchen Branchen ein mobiles Endgerät ausreichend ist, um die Arbeit vollumfänglich zu erledigen. Als Beispiel sei hier ein Designer oder App-Entwickler genannt. Stellt sich nun die Frage, welche Kosten ein mobiler Arbeiter überhaupt geltend machen könnte. Vorstellbar wären z.B. Telefon- und Internetkosten, Hotelkosten, Druckkosten oder Kosten für einen mobilen Drucker. Zu beachten ist jedoch, dass diese, wenn überhaupt, nur anteilig berücksichtigungsfähig wären, da eine private Veranlassung nicht ausgeschlossen ist. Somit lässt sich die Höhe bzw. der Anteil der abzugsfähigen Kosten nur sehr schwer bestimmen. Da es derzeit noch an konkreten gesetzlichen Bestimmungen mangelt, ist hierfür kurzfristig nicht mit einer Entscheidung zu rechnen.

Maßgebend für die Einstufung als häusliches Arbeitszimmer ist also, dass der Raum mit einem „typischen“ Arbeitszimmer, welches ein Angehöriger anderer

¹⁷ FG Köln, Urteil v. 25.10.2017 - 3 K 3798/12 -, EFG 2018, S. 442.

¹⁸ Vgl. Claudia Knuth: Arbeitszeit, Arbeitsschutz, Datenschutz – Was Mobilarbeit von Homeoffice unterscheidet, gefunden unter https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/arbeitsrecht-was-mobilarbeit-von-homeoffice-unterscheidet_76_498118.html, abgerufen am 27. Oktober 2020.

Berufsgruppen nutzt, vergleichbar ist. Werden beispielsweise Vorbereitungs- handlungen für eine außerhalb des Hauses ausgeübte Berufstätigkeit in diesen Räumen vollzogen, liegt ein solches vor.¹⁹ Ob das häusliche Arbeitszimmer letztlich gemietet ist oder im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, spielt dabei keine Rolle.²⁰

Ein weiteres wichtiges Tatbestandsmerkmal ist, dass die private Mitbenutzung, sowohl hinsichtlich der Ausstattung als auch in Bezug auf die Zugänglichkeit durch dritte Personen, ausgeschlossen ist.²¹

Ähnlich der Prüfung, ob eine Einbindung in die häusliche Sphäre gegeben ist, muss auch hier wieder im konkreten Einzelfall entschieden werden, da es allerhand Übergangsformen gibt. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse heranzuziehen.²² Eine allgemeine, einheitliche Regelung existiert nicht.

Nächste Voraussetzung ist die ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften. Die Finanzverwaltung fordert hierfür eine mehr als 90-prozentige betriebliche und/oder berufliche Nutzung.²³ Des Weiteren muss die Ausstattung des Zimmers der Einnahmeerzielungsabsicht entsprechen.²⁴ Das heißt, dass private Gegenstände wie z.B. Fernseher, Kleiderschrank, Bett oder Ähnliches nicht gestattet sind. Nähere Erläuterungen dazu folgen im Zusammenhang mit den absetzbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer unter Textziffer 4.3.

Kommen mehrere Räume als häusliche Arbeitszimmer in Betracht, muss die Qualifizierung als ein solches grundsätzlich für jeden Raum gesondert vorgenommen werden. Nur wenn die Räume fast identisch genutzt werden, kann eine gemeinsame Beurteilung erfolgen.²⁵ Eine gemeinsame Qualifizierung kommt auch nur in Betracht, wenn die Räume in Folge nahezu identischer Nutzung eine funktionale Einheit bilden. Erfüllen schließlich mehrere Räume die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer, liegt dennoch nur ein Objekt i.S.d. Abzugsbeschränkung vor.²⁶

¹⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1511.

²⁰ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz.4.

²¹ BFH, Urteil v. 08.09.2016 - III R 62/11 -, BStBl. II 2017, S. 163.

²² Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1511.

²³ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 3.

²⁴ BFH, Urteil v. 27.07.2015 - GrS 1/14 -, BStBl. II 2016, S. 265.

²⁵ BFH, Urteil v. 26.03.2009 - VI R 15/07 -, BStBl. II 2009, S. 598.

²⁶ BFH, Urteil v. 09.05.2005 - VI B 50/04 -, BFH/NV 2005, S. 1550.

Vom Abzugsverbot abzugrenzen sind beispielsweise Betriebs- oder Lagerräume, da diese gewöhnlich nicht einem Büro entsprechen. Auch wenn diese mit dem Wohnraum verbunden und somit in die häusliche Sphäre eingebunden sind.²⁷ Selbst wenn diese Räume in geringem Umfang privat genutzt werden, sind die Aufwendungen dafür uneingeschränkt abzugsfähig.²⁸

Weiterhin von der Abzugsbeschränkung unberührt sind Körperschaften, da diese mangels Wohnung keinen Privatbereich haben. Deshalb ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nur auf natürliche Personen anzuwenden.²⁹ Zu prüfen bleibt allerdings die Abzugsbeschränkung auf Ebene der einkommenssteuerlichen Einkünfteermittlung der Organe der Körperschaften. Gemeint sind z.B. Geschäftsführer, Vorstände oder Aufsichtsräte.

2.1.1 Beispiel Kellerraum–BFH-Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12

Die Lage des häuslichen Arbeitszimmers im Keller ist grundsätzlich kein Ausschlusskriterium für die Qualifizierung als ein solches. Es erfordert lediglich ein besonderes Augenmerk bei der Prüfung der Eingliederung in die häusliche Sphäre.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Einbindung in die häusliche Sphäre stets dann gegeben, wenn die betrieblich oder beruflich genutzten Räume zum Wohnhaus oder zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehören. So liegt ein häusliches Arbeitszimmer in der Regel dann vor, wenn es sich im selbst genutzten EFH befindet, auch wenn es sich um einen Kellerraum handelt. Wiederrum muss bedacht werden, dass es sich bei einem Keller in einem Wohnhaus, in welchem der Steuerpflichtige seine Wohnung innehat, um einen Zubehörraum handelt. Aber auch Zubehörräume können häusliche Arbeitszimmer darstellen, sofern sie eine räumliche Verbindung zur Wohnung aufweisen.³⁰ Obwohl hierbei zum einen nach Rz. 4 Satz 2 des Anwendungsschreibens³¹ eine „innere häusliche Verbindung“ des Arbeitszimmers mit der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen erforderlich erscheint, kommt es andererseits nach Rz. 5 Beispiel. a) – letzter Anstrich beim Mehrfamilienhaus wiederum nur darauf an, dass der Steu-

²⁷ BFH, Urteile v. 28.08.2003 - IV R 53/01 -, BStBl. II 2004, S. 55 und BFH, Urteil v. 26.03.2009 - VI R 15/07 -, BStBl. II 2009, S. 598.

²⁸ BFH, Urteil vom 22.03.2016 - VIII R 24/12 -, BStBl. II 2016, S. 884.

²⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1512.

³⁰ BFH, Beschluss v. 30.01.2014 - VI B 125/13 -, BFH/NV 2014, S. 668.

³¹ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 4.

erpflichtige auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitszimmer keine der Allgemeinheit zugängliche oder von fremden Dritten benutzte Verkehrsfläche ten muss. Dieser Sachverhalt erweist sich zum Teil als widersprüchlich, was eine genaue Festlegung erschwert. So bejaht die Rechtsprechung eine Einbindung in die häusliche Sphäre z.B. bei einem Arbeitszimmer im Keller eines Zweifamilienhauses, welches der Steuerpflichtige über die eigengenutzte Terrasse betreten kann. Dabei ist das Bestehen eines weiteren Zugangs, welcher nebenbei für fremde Dritte zugänglich ist, unbedeutend.³² Im Vergleich dazu liegt ein häusliches Arbeitszimmer nicht vor, wenn der Steuerpflichtige im zweiten OG eines Mehrfamilienhauses mit insgesamt sechs Wohnungen wohnt und sich das Arbeitszimmer im Keller befindet, in welchem die anderen Bewohner unter anderem einen Trockenraum für Wäsche und einen Fahrradraum nutzen. Begründet wird dies mit der Tatsache, dass der Steuerpflichtige auf dem Weg von seiner Wohnung zum Arbeitszimmer den Haus- und Kellerflur durchqueren muss, welcher auch den anderen Mietern zur Nutzung offen steht.

Grundsätzlich darf nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV die Grundfläche von Zubehörräumen nicht in die Berechnung der Wohnfläche einbezogen werden. Vergleicht man jedoch den Kellerraum mit den anderen dort aufgeführten Beispielen, wie etwa Trockenräume oder Abstellräume, ist erkennbar, dass als Zubehörraum in diesen Fällen Räume gemeint sind, deren Funktion nur eine untergeordnete Rolle spielt und welche nur mittelbar dem Wohnen dienen. Des Weiteren sind davon Räume betroffen, welche zum Abstellen von Sachen dienlich sind und nicht für den Aufenthalt von Menschen vorgesehen sind. Maßgeblich ist, dass sich Menschen nur sehr unregelmäßig, kurzfristig oder gelegentlich in ihnen aufhalten. Kurz gefasst ist die Lage und Ausgestaltung der Zubehörräume maßgebend. So sind also Räume, die wegen ihrer Funktion und Beschaffenheit als Wohnräume dienlich sind, keine Zubehörräume in diesem Sinne. Auch allein ihre Lage im Keller macht sie noch nicht zu Kellerräumen i.S. des § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV.³³

Rechtlich gesehen ist somit ohne Bedeutung, ob dieser Raum im Kellergeschoss liegt, wenn dieser zum dauernden Aufenthalt von Menschen geeignet und entsprechend der baulichen Beschaffenheit, Lage und Ausstattung dem Standard eines Wohnraumes entspricht.³⁴

³² FG Nürnberg, Urteil v. 12.11.2015 - 4 K 129/14 -, EFG 2016, S. 188.

³³ BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, Rz. 42.

³⁴ BFH, Urteil in BFHE 216, 110, BStBl. II 2007, S. 304; FG Düsseldorf, Urteil v. 18.07.1995 - 11 K 195/90 E -, EFG 1995, S. 1059 und BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, Rz. 41.

Bei der Bestimmung der abziehbaren Aufwendungen für ein im Keller befindliches Arbeitszimmer ist zu beachten, dass die übrigen im Keller gelegenen Räume nicht in die Berechnung der anteiligen Kosten einzubeziehen sind. Vielmehr ist die Größe des Arbeitszimmers ins Verhältnis zur gesamten Wohnfläche zzgl. des Arbeitszimmers im Keller zu setzen.³⁵

2.2 Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

2.2.1 Kein anderer zur Verfügung stehender Arbeitsplatz

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG finden Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann steuerliche Berücksichtigung, wenn es für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist und dem Steuerpflichtigen für seine berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ausschlaggebend ist generell das Vorhandensein eines solchen. Denn allein die Möglichkeit, einen Arbeitsplatz einrichten zu können, ist nicht entscheidend.³⁶

Vorsicht ist geboten, wenn der Steuerpflichtige mehrere berufliche oder betriebliche Tätigkeiten parallel ausübt. Denn dabei hat die Beurteilung jeweils tätigkeitsbezogen zu erfolgen. Sobald für eine von mehreren Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sind die Aufwendungen abziehbar. Allerdings nur insoweit, wie sie auf die Tätigkeiten entfallen, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.³⁷ Außerdem kommt es dabei nicht darauf an, ob ein Arbeitsplatz, der für eine Tätigkeit zur Verfügung steht, auch für eine andere Tätigkeit genutzt werden kann.³⁸ Kommt es zu dem Fall, dass für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz verfügbar ist, muss der Höchstbetrag von 1.250 € auf die einzelnen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Bei dieser Aufteilung ist es nicht entscheidend, ob es sich um eine Haupt- oder Nebentätigkeit handelt.³⁹

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige nur einer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nachgeht, ist entscheidend, dass der zur Verfügung stehende Arbeitsplatz für alle Aufgabenbereiche dieser Berufstätigkeit nutzbar ist. Irrelevant ist das Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes nur dann, wenn der Steuer-

³⁵ BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, Rz. 37.

³⁶ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1555.

³⁷ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 15.

³⁸ Vgl. ebenda, Rz. 16.

³⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1555.

pflichtige auf sein häusliches Arbeitszimmer angewiesen ist und er dort einen Großteil seiner Arbeit erledigen muss.⁴⁰

Übt der Steuerpflichtige seine Arbeit im häuslichen Arbeitszimmer aus, ist es grundsätzlich egal, wie viel Zeit er dort verbringt und in welchem Umfang er seine Tätigkeit verrichtet. Die Tätigkeit muss auch nicht allumfänglich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt werden.⁴¹

Allerdings kann nicht durch jeden beliebigen anderen Arbeitsplatz die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entfallen. Er muss vielmehr so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige kein häusliches Arbeitszimmer zusätzlich für die Erledigung seiner Aufgaben benötigt.⁴² Außerdem muss er nach objektiven Faktoren zur Erledigung von büromäßiger Arbeit geschaffen sowie im konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzbar sein. Dies trifft z.B. dann nicht zu, wenn ungenügend Arbeitsplätze vorhanden sind, sodass der Steuerpflichtige einen Heimarbeitsplatz benötigt.⁴³ Die subjektive Bewertung dieses Arbeitsplatzes ist hierbei zu vernachlässigen.⁴⁴ So kann sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen, ob er nach eigener Auffassung im häuslichen Arbeitszimmer konzentrierter, ungestörter oder mit besserer Ausstattung arbeiten kann, da die gesetzliche Regelung nicht voraussetzt, dass der andere Arbeitsplatz ein „angemessener“ oder auch „ruhiger“ Arbeitsplatz ist.

Der Arbeitsplatz muss lediglich „zumutbar“ und nutzbar sein.⁴⁵ Auch ist die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes noch kein Indiz dafür, dass für den Arbeitnehmer im Betrieb kein anderer Arbeitsplatz im erforderlichen Umfang zur Verfügung steht.⁴⁶ Weitere Anforderungen werden hinsichtlich der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes nicht gestellt. Das heißt, dass äußere Einflüsse wie z.B. Lärm, die Anwesenheit von Dritten und die konkreten Arbeitsbedingungen keine Rolle spielen.⁴⁷ Ein anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG kann auch ein Platz in einem Großraumbüro oder in einer Schalterhalle einer Bank

⁴⁰ BFH, Beschluss v. 13.06.2020 – VIII B 166/19 -.

⁴¹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1555.

⁴² BFH, Urteil v. 07.08.2003 - VI R 17/01 -, BStBl. II 2004, S. 78.

⁴³ BFH, Urteil v. 26.02.2014 - VI R 37/13 -, BStBl. II 2014, S. 570.

⁴⁴ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 14.

⁴⁵ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1565.

⁴⁶ BFH, Urteil v. 05.03.2008 - VI B 95/07 -, BFH/NV 2008, S. 956.

⁴⁷ BFH, Urteil v. 07.08.2003 - VI R 162/00 -, BStBl. II 2004, S. 83.

sein. Denn die räumliche Abgrenzung oder die individuelle Zuordnung des zur Verfügung stehenden Arbeitsplatzes ist nicht erforderlich.⁴⁸

Zieht es der Arbeitnehmer vor, zu unüblichen Arbeitszeiten wie z.B. am Wochenende oder in den Ferien zu arbeiten, steht der andere Arbeitsplatz trotz alledem zur Verfügung, auch wenn er zu diesen Zeitpunkten nicht erreichbar ist.⁴⁹ Denn sobald es keine beruflichen oder betrieblichen Gründe für die Nutzung eines eigenen Arbeitsplatzes gibt, sind die Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 12 Nr. 1 EStG zuzuordnen.⁵⁰ Mit Lehrern hingegen geht das Finanzamt großzügiger um. So gilt das Lehrerzimmer, welches einem Großraumbüro gleicht, nicht als anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG.⁵¹ Denn anders als in normalen Großraumbüros wird davon ausgegangen, dass in diesen die nötige EDV-Ausstattung fehlt. Die Bevorzugung von Lehrern an dieser Stelle sollte allerdings kritischer betrachtet werden, da unter anderem die zunehmende Ausnahmesituation der Corona-Pandemie dafür sorgt, dass alle Lehrer ohnehin mit Dienstlaptops ausgestattet werden sollen. Grund dafür ist die Beschleunigung in der Digitalisierung der Bildung, um die enormen Chancen des digitalen Lehrens und Lernens weiter auszubauen.⁵² Bezugnehmend auf diese Tatsache sollten Lehrer gegenüber anderen Berufsgruppen nicht besser gestellt werden.

Ein weiterer wichtiger Punkt ist die Änderung der Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Jahres. Denn hierbei sind beispielsweise Aufwendungen, welche ab dem Zeitpunkt, an dem der Steuerpflichtige einen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung hatte, nicht mehr abziehbar. Folglich kann der Steuerpflichtige für den Fall, dass der andere Arbeitsplatz weggefallen ist, bis zu 1.250 € der Aufwendungen, die ab diesem Zeitpunkt für das häusliche Arbeitszimmer angefallen sind, als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen.⁵³

Natürlich werden an den Steuerpflichtigen auch gewisse Nachweisforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes gestellt. Es muss also konk-

⁴⁸ BFH, Urteile v. 07.08.2003 - VI R 17/01 -, BStBl. II 2004, S. 78 und - VI R 162/00 -, BStBl. II 2004, S. 83.

⁴⁹ BFH, Urteil v. 10.02.2005 - VI B 113/04 -, BStBl. II 2005, S. 488 und BFH, Urteil v. 15.10.2012 - VI B 22/12 -, BFH/NV 2013, S. 198.

⁵⁰ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 11.08.2015 - 3 K 1544/13 -, MMR 2015, S. 852.

⁵¹ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 17.

⁵² Vgl. Ratzsch: Dienstlaptop für jeden Lehrer, gefunden unter <https://www.news4teachers.de/2020/08/dienstlaptop-fuer-jeden-lehrer-pro-geraet-stehen-maximal-600-euro-zur-verfuegung-samt-software-und-service/>, abgerufen am 07. November 2020.

⁵³ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1555.

ret nachgewiesen oder dargelegt werden, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dabei ist die Differenzierung zwischen Haupt- und Nebentätigkeit unbeachtlich. Für den entsprechenden Nachweis kann das Berufsbild bzw. die Art der Tätigkeit dienlich sein. Eine Bescheinigung vom Arbeitgeber kann natürlich auch als Nachweis dienen.⁵⁴ Auf diese sollte jedoch ein besonderes Augenmerk geworfen und strenge Maßstäbe angelegt werden, da Arbeitgeber aufgrund ihrer steuerlichen Unkenntnis oftmals entsprechende Gefälligkeitsbescheinigungen ausstellen, obwohl im Unternehmen ein alternativer Arbeitsplatz i.S.d. Rechtsprechung tatsächlich zur Verfügung steht.

Im Gegensatz dazu reicht es für den Nachweis nicht aus, wenn der Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich vereinbart hat, dass ein Teil der Arbeit im häuslichen Arbeitszimmer erledigt werden soll.⁵⁵ Denn aufgrund des Zusammenhalts von Arbeitnehmer und Arbeitgeber würde dies zu einer Umgehung des Abzugsverbots führen.⁵⁶ Es müssen vielmehr objektiv nachvollziehbare Gründe vorliegen, die die Notwendigkeit eines Heimarbeitsplatzes bestätigen.⁵⁷

2.2.1.1 Abzug der Aufwendungen bis 1.250 €

Für den Fall, dass kein anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung steht, wird der Abzug der Aufwendungen auf einen Betrag von 1.250 € begrenzt. Dies ist grundlegend in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 1 EStG geregelt. Der Betrag von 1.250 € stellt dabei einen Höchstbetrag und keinen Pauschbetrag dar, welcher unabhängig von der Art der aufgewendeten Gebäudekosten gilt.⁵⁸ Mangels einer Pauschalierung abzugsfähiger Kosten für das häusliche Arbeitszimmer ist ein Nachweis der einzelnen Aufwendungen erforderlich. Bei dem Höchstbetrag handelt es sich außerdem um einen Einmalbetrag. Das heißt, dass die Aufwendungen unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige mehrere Tätigkeiten ausübt oder mehrere Arbeitszimmer nutzt, nur bis zu 1.250 € insgesamt abzugsfähig sind.⁵⁹ Der Höchstbetrag kann demnach nur einmal in Anspruch genommen werden, da es ungerecht wäre, den Abzug bei einem für eine Tätigkeit stark genutzten Arbeitszimmer auf 1.250 € zu begrenzen, jedoch bei mehreren in geringem Umfang

⁵⁴ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 18.

⁵⁵ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1560.

⁵⁶ FG Düsseldorf, Urteil v. 08.08.2013 - 11 K 1705/12 E -, EFG 2014, S. 250.

⁵⁷ Hessisches FG, Urteil v. 05.12.2001 - 10 K 6008/97 -, Information StW 2003, S. 7.

⁵⁸ BFH, Urteil v. 13.11.2015 - IX B 82/15 -, BFH/NV 2016, S. 197.

⁵⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1565.

ausgeübten Tätigkeiten den Höchstbetrag mehrmals zu gewähren.⁶⁰ Des Weiteren handelt es sich um einen personenbezogenen Höchstbetrag, der grundlegend mehrmals gewährt werden kann, wenn mehrere Steuerpflichtige das gleiche Arbeitszimmer nutzen. Dabei ist zu beachten, dass die Abzugsvoraussetzungen allerdings getrennt für jeden Nutzenden anhand der ausgeübten Tätigkeiten geprüft werden müssen.⁶¹ Dieser personenbezogene Höchstbetrag wird in der Literatur aber auch kritisiert, da er für diejenigen von Nachteil ist, die mehrere Arbeitszimmer nutzen.⁶² In diesem Zusammenhang sollte jedoch hinterfragt werden, ob dieser Ansatz realitätsnah ist, da eine Nutzung mehrerer Arbeitszimmer kaum vorstellbar ist. Auch zu erwähnen gilt, dass der Höchstbetrag ein Jahresbetrag ist. Das bedeutet, dass er bei Nutzungsbeginn bzw. Nutzungsende, oder sobald sich die Verhältnisse im laufenden Jahr ändern, nicht zeitanteilig aufzuteilen ist.⁶³ Deshalb hat ein verkürztes oder verlängertes Wirtschaftsjahr keinen Einfluss auf den Höchstbetrag.⁶⁴

2.2.2 Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung

Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, können die Aufwendungen dafür gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 EStG in voller Höhe abgezogen werden. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist das häusliche Arbeitszimmer dann, wenn nach Betrachtung der gesamten Verhältnisse derartige Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, welche für ihre konkrete Tätigkeit wesentlich und prägend sind.⁶⁵

Allgemeine Voraussetzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG ist natürlich das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes. Somit ist für den Abzug der Kosten in voller Höhe maßgeblich, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG erfüllt sind. Einzige Ausnahme hierbei bildeten die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009. Denn in diesen Jahren hinderte ein alternativer Arbeitsplatz nicht den Abzug der Kosten in voller Höhe, wenn das

⁶⁰ BFH, Urteil v. 09.05.2017 - VIII R 15/15 -, BStBl. II 2017, S. 956 und BFH, Urteil v. 16.07.2014 - X R 49/11 -, BFH/NV 2015, S. 177.

⁶¹ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 21.

⁶² Vgl. Urbach, BeSt 2017, S. 44-45.

⁶³ Vgl. ebenda, Rz. 22.

⁶⁴ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1565.

⁶⁵ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 9.

häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung bildete.⁶⁶

Die Bestimmung des Tätigkeitsmittelpunktes richtet sich maßgeblich immer nach dem inhaltlichen (qualitativen) Kern der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.⁶⁷ Dabei kommt es in der Praxis häufig zu Komplikationen, da es oftmals an konkreten Merkmalen fehlt, an denen der inhaltliche Schwerpunkt der Tätigkeit festgemacht werden kann.⁶⁸

Abgrenzend dazu wird dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers grundsätzlich nur eine indizielle Bedeutung bei der Feststellung des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit zugeordnet.⁶⁹ Es ist also nicht relevant, wie viel Zeit der Steuerpflichtige in seinem Arbeitszimmer verbringt. Allerdings ist zu beachten, dass eine zeitlich überwiegend außerhäuslich ausgeübte Tätigkeit nicht immer den unbeschränkten Abzug der Kosten ausschließt.⁷⁰

Stellt man fest, dass der Steuerpflichtige seine Arbeit sowohl im Betrieb, als auch im häuslichen Arbeitszimmer qualitativ gleichwertig verrichtet, ist auf den zeitlichen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers abzustellen.⁷¹ So wird in diesem Fall angenommen, dass der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt, wenn mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Arbeitszimmer gearbeitet wird.⁷² Kann die Betätigung des Steuerpflichtigen keinem bestimmten Mittelpunkt zugeordnet werden, weil das Arbeitsgebiet so umfangreich und vielfältig ist, können die Aufwendungen mangels „Mittelpunkt im Arbeitszimmer“ nicht unbeschränkt abgezogen werden.⁷³

Bei der Ausübung mehrerer paralleler Tätigkeiten ist nicht auf jede Tätigkeit einzeln abzustellen, sondern vielmehr die Gesamtheit aller Betätigungen zu beurteilen.⁷⁴ Dabei sind zuallererst die Mittelpunkte der jeweils einzelnen Tätigkeit zu bestimmen, um damit schließlich den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätig-

⁶⁶ BFH, Urteil v. 16.07.2014 - X R 49/11 -, BFH/NV 2015, S. 177.

⁶⁷ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 9.

⁶⁸ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

⁶⁹ BFH, Urteil v. 14.07.2010 - VI B 43/10 -, BFH/NV 2010, S. 2053.

⁷⁰ BFH, Urteile v. 13.11.2002 - VI R 82/01 -, BStBl. II 2004, S. 62; - VI R 104/01 -, BStBl. II 2004, S. 65 und - VI R 28/02 -, BStBl. II 2004, S. 59.

⁷¹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

⁷² BFH, Urteil v. 23.05.2006 - VI R 21/03 -, BStBl. II 2006, S. 600.

⁷³ Vgl. ebenda.

⁷⁴ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 12.

keit zu ermitteln.⁷⁵ Entscheidend bei der Beurteilung der Gesamttätigkeit ist letztendlich die Haupttätigkeit.⁷⁶ Die Haupttätigkeit ist anhand von Faktoren wie z.B.: Höhe der Einnahmen, Zeitaufwand oder dem zukommendem Gewicht festzustellen.⁷⁷ Außerdem sind bei der Beurteilung der einzelnen Tätigkeiten nur solche einzubeziehen, bei denen der Steuerpflichtige tatsächlich tätig wird.⁷⁸

Folgend werden nun verschiedene, denkbare Fälle aufgezeigt.

Liegt der qualitative Schwerpunkt bei mehreren Erwerbstätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer, so ist auch dort vom Mittelpunkt der Gesamttätigkeit auszugehen. Ist das häusliche Arbeitszimmer jedoch qualitativer Mittelpunkt von lediglich einer von mehreren Tätigkeiten, wird vermutet, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit ist. Allerdings steht es dem Steuerpflichtigen zu, durch entsprechende Nachweise glaubhaft zu machen, dass ein einzelner qualitativer Schwerpunkt die Gesamttätigkeit ausmacht und dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Letztlich kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann nicht zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit erklärt werden, wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten zwar den qualitativen Schwerpunkt bilden, die Summe der im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten jedoch im Vordergrund steht. Ausschlaggebend bei der Beurteilung ist nicht die Meinung des betroffenen Steuerpflichtigen, sondern vielmehr die Verkehrsanschauung und das Gesamtbild der Verhältnisse.⁷⁹

Nun stellt sich nur noch die Frage, welche Auswirkungen eine Änderung der Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Jahres mit sich bringt. Ist das häusliche Arbeitszimmer nicht mehr der Mittelpunkt aller betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten, entfällt beispielsweise der unbegrenzte Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug ab diesem Zeitpunkt. Wird auf der anderen Seite der Mittelpunkt aller Tätigkeiten erst in das häusliche Arbeitszimmer verlagert, können ab diesem Zeitpunkt alle für den Raum anfallenden Kosten steuerlich geltend gemacht werden.⁸⁰

⁷⁵ BFH, Urteil v. 16.07.2014 - X R 49/11 -, BFH/NV 2015, S. 177 und BFH, Urteil v. 16.12.2004 - IV R 19/03 -, BStBl. II 2005, S. 212.

⁷⁶ BFH, Urteil v. 24.04.2015 - VIII B 100/14 -, BFH/NV 2015, S. 1108.

⁷⁷ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

⁷⁸ BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, BStBl. II 2015, S. 382.

⁷⁹ BFH, Urteil v. 13.10.2003 - VI R 27/02 -, BStBl. II 2004, S. 771 und BFH, Urteil v. 16.12.2004 - IV R 19/03 -, BStBl. II 2005, S. 212.

⁸⁰ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

Bei all diesen Beurteilungen, welche Tätigkeiten für den Steuerpflichtigen beruflich von Bedeutung sind, ist es irrelevant, wo die Einnahmen erwirtschaftet werden.⁸¹

Ein weiterer wichtiger Punkt ist, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht schon deshalb den Mittelpunkt bildet, weil es für notwendige schriftliche Arbeiten benötigt wird, für Telefonate und der Aufbewahrung von Unterlagen dient oder es insgesamt für die berufliche Betätigung unverzichtbar ist.⁸² Erst dann, wenn diese Tätigkeiten insgesamt prägend für die Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen sind, kann davon ausgegangen werden, dass dort der Tätigkeitsmittelpunkt liegt.⁸³ Auch der Vorwand des Steuerpflichtigen, dass im häuslichen Arbeitszimmer die geschäftsleitenden Ideen entwickelt werden und unternehmensbezogene Entscheidungen getroffen werden, macht dieses nicht automatisch zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung.

Das häusliche Arbeitszimmer ist auch dann nicht der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten, wenn es lediglich der Vor- oder Nachbereitung bzw. Unterstützung der tatsächlichen Tätigkeit außerhalb der häuslichen Sphäre dient.⁸⁴ Auch zu beachten ist, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nicht zugleich im häuslichen Arbeitszimmer und im Außendienst liegen kann.⁸⁵

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welches den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, können sogar als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit künftigen Einnahmen besteht. Eine weitere Voraussetzung dafür ist, dass davon ausgegangen werden muss, dass alle notwendigen Tatbestände bei späterer Einnahmeerzielung erfüllt sind.⁸⁶ So muss beispielsweise bei der beruflichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers während der Elternzeit oder einer Phase der Erwerbslosigkeit darauf geachtet werden, welche Umstände bei der späteren beruflichen Tätigkeit zu erwarten sind.⁸⁷ In solchen Fällen scheidet der Vollabzug der Aufwendungen meist aus, auch wenn das Arbeitszimmer mangels sonstiger Betätigung in den meisten Fällen als Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit anzusehen ist. Andernfalls wären Erwerbslose durch den Vollabzug der

⁸¹ BFH, Urteil v. 28.03.2003 - IV R 34/02 -, BStBl. II 2004, S. 53.

⁸² BFH, Urteil v. 23.03.2005 - III R 17/03 -, BFH/NV 2005, S. 1537.

⁸³ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

⁸⁴ BFH, Urteil v. 06.07.2005 - XI R 87/03 -, BStBl. II 2006, S. 18.

⁸⁵ BFH, Urteil v. 21.02.2003 - VI R 14/02 -, BStBl. II 2004, S. 68.

⁸⁶ BFH, Urteil v. 15.12.2016 - VI R 53/12 -, BStBl. II 2017, S. 938.

⁸⁷ BFH, Urteil v. 13.12.2011 - VIII B 39/11 -, BFH/NV 2012, S. 418.

Aufwendungen in solchen Fällen unannehmbare besser gestellt als erwerbstätige Steuerpflichtige.⁸⁸

Auch hinsichtlich dieser Tatbestandsvoraussetzung ist Kritik nicht weit. Denn kritischen Meinungen zufolge sei nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit, sondern vielmehr die unter Tz. 4 aufgeführte Notwendigkeit des Arbeitszimmers ein geeignetes Tatbestandsmerkmal für den Kostenabzug in voller Höhe. Dies würde womöglich dazu führen, dass alle sog. „Mittelpunktsfälle“ gestrichen und damit die Steuereinnahmen erhöht würden.⁸⁹ Auf Grundlage dieser Ansicht wäre es dann für viele Steuerpflichtige nahezu unmöglich, ihr häusliches Arbeitszimmer steuerlich geltend zu machen. Damit würde ebenfalls der prozentuale Anteil der Steuerpflichtigen mit berücksichtigungsfähigem Arbeitszimmer sinken.

⁸⁸ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1567.

⁸⁹ Vgl. Paus, DStZ 2010, S. 688-692.

3 Absetzbare und nicht absetzbare Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers

3.1 Art und Umfang der Aufwendungen

Zu den abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören grundsätzlich die anteiligen Raumkosten. Dazu zählen vor allem:

- Miete
- Gebäude-AfA
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
- Sonder-AfA
- 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
- das gesamte Gebäude betreffende Renovierungskosten.⁹⁰

Davon abgesehen sind die laufenden Kosten, die auf Allgemeinräume entfallen wie Küche, Flur und Bad nicht anteilig abziehbar.⁹¹ Diese Aufwendungen sind den privaten Zwecken zuzuordnen und somit grundsätzlich über den in § 32a Abs. 1 EStG geregelten Grundfreibetrag abgegolten.⁹² Darunter fallen auch Kosten für die Gartenpflege, da diese ausschließlich privat veranlasst sind. Einzige Ausnahme bilden die Kosten einer Gartenerneuerung, wenn bei der Reparatur des Gebäudes, zu dem das häusliche Arbeitszimmer gehört, Schäden am Garten entstanden sind. In diesem Fall können die Aufwendungen anteilig den

⁹⁰ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 6.

⁹¹ BFH, Urteil v. 20.06.2016 - X B 14/16 -, BFH/NV 2016, S. 1552 und BFH, Urteil v. 17.02.2016 - X R 26/13 -, BStBl. II 2016, S. 611.

⁹² BFH, Urteil v. 11.02.2014 - IX R 24/13 -, BFH/NV 2014, S. 1197.

Kosten für das häusliche Arbeitszimmer zugeordnet werden.⁹³ Im Allgemeinen können auch nur solche Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes dienen.⁹⁴

Die Aufteilung der auf das gesamte Gebäude entfallenden Aufwendungen hat nach dem Wohnflächenverhältnis zu erfolgen. Dabei ist die Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur gesamten Wohnfläche des Hauses oder der Wohnung einschließlich des Arbeitszimmers ins Verhältnis zu setzen.⁹⁵ Die Ermittlung der Flächen hat entweder im Wege der Schätzung oder auf Grundlage der nach §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV) oder nach der WoFIV berechneten Wohnfläche zu erfolgen. Entscheidend ist, dass die Wohnfläche einer Wohnung nur die Grundflächen der ausschließlich zu dieser Wohnung gehörenden Räume umfasst.⁹⁶ Nebenräume wie Keller, Waschküchen, Dachböden, Abstellräume oder Heizungsräume bleiben dabei grundsätzlich gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV außer Ansatz. Hat der Steuerpflichtige sein häusliches Arbeitszimmer jedoch im Keller, ist Textziffer 2.1.1 heranzuziehen. Des Weiteren sind bei der Ermittlung der Wohnfläche gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 WoFIV solche Räume ohne Bedeutung, die den aufgrund ihrer Nutzung an sie zu stellenden Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen. Beschließt der Steuerpflichtige allerdings auch betrieblich genutzte Nebenräume in die Kostenberechnung mit einzubeziehen, sind die Kosten anhand des gesamten betrieblich oder beruflich genutzten Bereichs, also jeweils Haupt- und Nebenräume, im Vergleich zur Gesamtfläche aufzuteilen.⁹⁷

In Fällen, in denen das häusliche Arbeitszimmer im Zusammenhang mit unterschiedlichen Einkunftsarten oder teilweise für die Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf genutzt wird, sind die Aufwendungen zeitanteilig aufzuteilen. Da es sich in der Praxis jedoch häufig sehr schwierig gestaltet, die genauen Zeitanteile festzustellen, sind diese meist durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln. Bei einer gewissen Unschlüssigkeit sind die Aufwendungen schließlich zu gleichen Teilen aufzuteilen. Dabei hat die Beurteilung der Abzugsmöglichkeit für jede Tätigkeit gesondert zu erfolgen.⁹⁸ Hinsichtlich des eventuell in Frage kommenden Höchstbetrages erfolgt jedoch keine

⁹³ BFH, Urteil v. 06.10.2004 - VI R 27/01 -, BStBl. II 2004, S. 1071.

⁹⁴ Vgl. ebenda.

⁹⁵ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1520.

⁹⁶ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 6a.

⁹⁷ BFH, Urteil v. 11.11.2014 - VIII R 3/12 -, BStBl. II 2015, S. 382.

⁹⁸ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1520.

Aufteilung in „Teilhöchstbeträge“, da dieser nicht einkünftebezogen ist.⁹⁹ Vielmehr ist der Höchstbetrag auf die einzelnen Einkunftsarten aufzuteilen. Die Verteilung unterliegt dabei keinen Einschränkungen. Als Beispiel sei hier ein Steuerpflichtiger mit einerseits Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und zum anderen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit genannt. Denn in diesem Fall ist es sinnvoll, den Höchstbetrag bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit abzuziehen, um gleichzeitig den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in voller Höhe ausschöpfen zu können.¹⁰⁰

Wird das häusliche Arbeitszimmer von mehreren Steuerpflichtigen genutzt, egal ob zugleich oder nacheinander, müssen die Aufwendungen grundsätzlich erst einmal nach dem Nutzungsverhältnis aufgeteilt werden. Grund dafür ist der Grundsatz der Individualbesteuerung. Ob und in welcher Höhe die getragenen Aufwendungen letztendlich abzugsfähig sind, ist dabei für jeden Nutzer getrennt zu prüfen.¹⁰¹

Gesondert zu betrachten ist das Problem des Drittaufwands. Denn Drittaufwand ist grundsätzlich nicht abzugsfähig. Die Betriebsausgaben oder Werbungskosten müssen den Steuerpflichtigen persönlich betreffen und diesem somit selbst zuzurechnen sein. Dies resultiert aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Diesbezüglich kann es im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer bei Ehegatten zu Problemen kommen, da Drittaufwand im Steuerrecht grundsätzlich nicht anerkannt wird.¹⁰² Aus diesem Grund wurden durch den Großen Senat des BFH nachfolgende Grundsätze dazu aufgestellt:

So wurde zum einen beschlossen, dass der Steuerpflichtige die auf ein Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen steuerlich nicht geltend machen kann, wenn er das häusliche Arbeitszimmer unentgeltlich in der dem Ehepartner gehörenden Wohnung nutzt.¹⁰³ Des Weiteren wurde entschieden, dass Ehegatten, welche die Herstellungskosten ihres im Miteigentum stehenden Hauses gemeinsam getragen haben und je einen Raum für Erwerbszwecke nutzen, jeweils die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen geltend machen können. Dies gilt allerdings nur für die Dauer der beruflichen oder betrieblichen Nutzung. Dabei geht die Rechtsprechung nämlich davon aus, dass der selbst getragene Aufwand jeweils

⁹⁹ BFH, Urteil v. 25.04.2017 - VIII R 52/13 -, BStBl. II 2017, S. 949.

¹⁰⁰ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1520.

¹⁰¹ Vgl. ebenda.

¹⁰² Vgl. ebenda, Rz. 1521.

¹⁰³ BFH, Urteil v. 23.08.1999 - GrS 3/97 -, BStBl. II 1999, S. 787.

auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des beruflich genutzten Raumes entfällt.¹⁰⁴ Davon abzugrenzen ist allerdings, wenn nur einer der Ehegatten die gesamte Wohnung zu beruflichen oder betrieblichen Zwecken nutzt. Denn in diesem Fall kann er trotzdem nur die AfA und Schuldzinsen entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Aufwendungen geltend machen. Vorausgesetzt das Darlehen wurde gemeinsam zum Erwerb der Wohnung aufgenommen und der Zins und die Tilgung wurden von einem gemeinsamen Konto beglichen.¹⁰⁵ Weiterhin hat der BFH beschlossen, dass ein Steuerpflichtiger seine eigenen, auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen kann, sofern sich dieser an den Anschaffungskosten des dem anderen Ehegatten gehörenden Gebäudes beteiligt. Die AfA bemisst sich dann nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Arbeitszimmers, soweit diese der Kostenbeteiligung des Nichteigentümer-Ehegatten entsprechen.¹⁰⁶ Der letzte Beschluss des BFH bezieht sich auf den Fall, dass sich der Steuerpflichtige und sein Ehegatte aus gemeinsamen Mitteln jeweils einander gleiche Eigentumswohnungen erwerben. Dabei wird die Wohnung des anderen Ehegatten zu gemeinsamen Wohnzwecken genutzt. In dieser befindet sich ein häusliches Arbeitszimmer zur alleinigen Nutzung des Steuerpflichtigen. Diesbezüglich kann der Steuerpflichtige die darauf entfallenden Aufwendungen, wie z.B. AfA oder Schuldzinsen, nicht als eigene Kosten geltend machen. Werden die laufenden Kosten des Eigentümer-Ehegatten, wie beispielsweise Energiekosten, allerdings gemeinsam getragen, kann der Steuerpflichtige die durch die Nutzung des Arbeitszimmers verursachten Aufwendungen anteilig als Werbungskosten geltend machen.¹⁰⁷

Vorgenannte Grundsätze gelten ebenfalls für nicht verheiratete Steuerpflichtige. Der Unterschied zu verheirateten Miteigentümern ist nur der, dass den Ehegatten meist unabhängig davon, welcher Ehegatte die Aufwendungen tatsächlich getragen hat, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines im Miteigentum stehenden Grundstücks entsprechend ihres Miteigentumsanteils zugerechnet werden.¹⁰⁸ Wird das im hälftigen Miteigentum stehende häusliche Arbeitszimmer also von beiden gemeinsam genutzt, sind ihnen die Kosten grundsätzlich auch zur Hälfte zuzuordnen.¹⁰⁹

¹⁰⁴ BFH, Urteil v. 23.08.1999 - GrS 5/97 -, BStBl. II 1999, S. 774.

¹⁰⁵ BFH, Urteil v. 06.12.2017 - VI R 41/15 -, BStBl. II 2018, S. 355.

¹⁰⁶ BFH, Urteil v. 23.08.1999 - GrS 1/97 -, BStBl. II 1999, S. 778.

¹⁰⁷ BFH, Urteil v. 23.08.1999 - GrS 2/97 -, BStBl. II 1999, S. 782.

¹⁰⁸ BFH, Urteil v. 06.12.2017 - VI R 41/15 -, BStBl. II 2018, S. 355.

¹⁰⁹ BFH, Urteil v. 15.12.2016 - VI R 53/12 -, BStBl. II 2017, S. 938.

3.2 Kosten der Ausstattung

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG lässt darüberhinaus den Abzug von Kosten für die Ausstattung des Arbeitszimmers zu. Darunter fallen z.B. Aufwendungen für Tapeten, Teppiche, Vorhänge, Deckenlampen oder Gardinen.¹¹⁰

Zu beachten ist jedoch die notwendige Abgrenzung zu Arbeitsmitteln.¹¹¹ Denn was viele Steuerpflichtige nicht wissen ist, dass das Finanzamt beruflich oder betrieblich genutzte Arbeitsmittel auch dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigen muss, wenn diese in Privaträumen genutzt werden.¹¹² Arbeitsmittel sind alle raumunabhängigen Wirtschaftsgüter, die zum unmittelbaren Arbeitseinsatz bestimmt sind. Hinsichtlich des Arbeitszimmers betrifft dies hauptsächlich Einrichtungsgegenstände, wie beispielsweise Schreibtischlampen, Büromöbel, Computer oder Telekommunikationsgeräte.¹¹³ Im Allgemeinen werden somit die Kosten für Arbeitsmittel nicht von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfasst und vorrangig dem unbeschränkten Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug unterworfen.¹¹⁴ Ohne diese Regelung wären Steuerpflichtige mit Arbeitszimmer im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Arbeitszimmer erheblich benachteiligt.¹¹⁵

Ebenfalls unbeschränkt abziehbar und nicht unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallend, sind z.B. auch Kosten für beruflich veranlasste Telefonate. Denn dabei spielt es auch keine Rolle, ob diese im häuslichen Arbeitszimmer oder im übrigen Wohnraum stattfinden.

Liegen letztendlich Kosten für Arbeitsmittel vor, muss für den unbegrenzten Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug im Zweifel nur glaubhaft gemacht werden, dass diese für die Berufstätigkeit notwendig sind und auch ausschließlich beruflich genutzt wurden.¹¹⁶

Weiterhin zu erwähnen gilt, dass auch Kosten für die individuelle Gestaltung des Arbeitszimmers mit Luxusgegenständen wie z.B. Kunstgegenstände nicht abziehbar sind, da sie den Kosten der privaten Lebensführung nach

¹¹⁰ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1525.

¹¹¹ Vgl. ebenda.

¹¹² Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 8.

¹¹³ BFH, Urteil v. 23.09.2009 - IV R 21/08 -, BStBl. II 2010, S. 337.

¹¹⁴ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 8.

¹¹⁵ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1525.

¹¹⁶ Vgl. C. Eichert: So beteiligen Sie das Finanzamt an den Kosten Ihres häuslichen Arbeitszimmers, gefunden unter <https://www.arbeitszimmer.de/>, abgerufen am 20. November 2020.

§ 12 Nr. 1 EStG zuzuordnen sind.¹¹⁷ Darunter zählen auch Blumen, Poster oder Fotografien. Solche Gegenstände sind nur abziehbar, wenn sie der beruflichen Repräsentation und damit der Werbung dienen.¹¹⁸ In Anbetracht der Tatsache, dass das Arbeitszimmer der Erledigung beruflicher Tätigkeiten und nicht als „Wohlfühloase“ dienen soll, ist diese Regelung durchaus gerechtfertigt.

3.3 Private Mitbenutzung als Hindernis der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

Steht das häusliche Arbeitszimmer in engem Zusammenhang mit dem Privatbereich des Steuerpflichtigen, weil es beispielsweise auch für private Zwecke genutzt wird, handelt es sich grundsätzlich um Kosten der privaten Lebensführung. Diese sind gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar. Fraglich war jedoch, ob im Falle einer privaten Mitbenutzung ggf. eine anteilige Abzugsmöglichkeit durch Aufteilung der Aufwendungen besteht.¹¹⁹ Damit einhergehend wurde diese Streitfrage dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vorgelegt.¹²⁰ Es wurde entschieden, dass schon allein der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung voraussetze.¹²¹ Außerdem kam der BFH zu dem Entschluss, dass eine private Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers zu einem vollständigen Abzugsverbot führt und die Aufteilung der Aufwendungen nicht in Betracht kommt.¹²² Das Ergebnis ist überzeugend, da der Bereich der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 EStG den häuslichen Bereich umfasst und es damit an einem ausreichend abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Mehraufwand mangelt. Entgegen dieser Auffassung wird jedoch argumentiert, dass eine Aufteilung der Kosten die einzig sachgerechte Behandlung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern wäre.¹²³ Dieser Aussage ist nicht zu folgen, da es lediglich zu einer

¹¹⁷ FG Köln, Urteil v. 04.12.2002 - 10 K 5858/98 -, EFG 2003, S. 518.

¹¹⁸ Vgl. Wolff-Diepenbrock, DStZ 1991, S. 295.

¹¹⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

¹²⁰ BFH, Urteil v. 21.11.2013 - IX R 23/12 -, BStBl. II 2014, S. 312.

¹²¹ BFH, Urteil v. 27.07.2015 - GrS 1/14 -, BStBl. II 2016, S. 265.

¹²² BFH, Urteil v. 16.02.2016 - IX R 23/12 -, BFH/NV 2016, S. 912; BFH, Urteil v. 16.02.2016 - IX R 20/13 -, BFH/NV 2016, S. 1146; BFH, Urteil v. 17.02.2016 - X R 32/11 -, BStBl. II 2016, S. 708; BFH, Urteil v. 17.02.2016 - X R 1/13 -, BFH/NV 2016, S. 913 und BFH, Urteil v. 22.03.2016 - VIII R 24/12 -, BStBl. II 2016, S. 884.

¹²³ Vgl. Paus, DStZ 2010, S. 688-692.

Verkomplizierung und im Bereich der Beurteilung von Arbeitszimmern zu einem Verlust der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen würde.¹²⁴

Hinsichtlich einer entsprechenden Überprüfung des privaten Nutzungsumfangs genügt ein sog. „Tätigkeitsbuch“ zur Dokumentation der beruflichen und privaten Nutzung nicht, da dieses nur sehr eingeschränkt kontrolliert werden kann. Außerdem hat der zeitliche Nutzungsumfang grundsätzlich keine Relevanz und bildet keinen geeigneten Abgrenzungsmaßstab. Genauso wenig können die Aufwendungen für eine „Arbeitsecke“ in ansonsten privat genutzten Räumen anhand objektiver Kriterien zugeordnet werden. Denn das Verhältnis der Stellflächen sämtlicher Möbel eines Raumes ist für die veranlassungsgerechte Aufteilung beruflicher und privater Raumkosten ungeeignet. Aufgrund zahlreicher Schwierigkeiten bezüglich der Abgrenzung hätte es bei anderslautender Entscheidung des BFH wahrscheinlich ein gesetzliches Aufteilungsverbot gegeben.¹²⁵

Tatmerkmale, die eine schädliche private Mitbenutzung von mehr als 10 % der Gesamtnutzung mit sich führen, sind stets einzelfallbezogen zu prüfen. In folgenden Fällen kann typischerweise von einer steuerschädlichen Privatnutzung ausgegangen werden. Erstes Indiz ist die fehlende Trennung des Arbeitszimmers vom privaten Wohnbereich. Eine klare und eindeutige Abgrenzung wäre hier beispielsweise durch eine abschließbare Tür gegeben. Weiteres Indiz ist, wenn das Arbeitszimmer als Durchgangszimmer genutzt wird. Das heißt, dass es durchquert werden muss, um andere private Räume des Wohnbereichs zu erreichen.¹²⁶ Doch dabei muss unterschieden werden. Muss das ansonsten intensiv beruflich genutzte Arbeitszimmer durchquert werden, um ins Schlafzimmer zu gelangen, liegt lediglich eine unschädliche Privatnutzung vor.¹²⁷ Abgrenzend dazu liegt kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer vor, wenn es sich um ein Durchgangszimmer handelt, welches als alleiniger Zugang zum Wohnzimmer, zum Flur, zur Küche, zum Bad, zur Terrasse oder zum Kinderzimmer dient.¹²⁸ Nächstes Merkmal ist das Vorliegen eines angemessen großen Wohnbereichs. Das bedeutet, dass ein häusliches Arbeitszimmer regelmäßig nur dann berücksichtigt werden kann, wenn ebenso ausreichend Wohnraum für den Steuerpflichtigen und seine Familie vorhanden ist. Außerdem muss das Arbeitszimmer

¹²⁴ Vgl. Meurer, BB 2014, S. 1184-1187.

¹²⁵ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

¹²⁶ Vgl. ebenda.

¹²⁷ BFH, Urteil v. 19.08.1988 - VI R 69/85 -, BStBl. II 1988, S. 1000.

¹²⁸ BFH, Urteil v. 04.08.2006 - VI B 49/06 -, BFH/NV 2006, S. 2074.

in einem angemessenen Verhältnis zum übrigen Wohnraum stehen, da ansonsten die Vermutung nahe liegt, dass es auch privat genutzt wird.¹²⁹ So ist ein Arbeitszimmer mit einer Größe von 12 m² in einer 41 m² großen Wohnung eines Alleinstehenden beispielsweise anzuerkennen.¹³⁰ Letztes Indiz für eine private Mitbenutzung zeigt sich anhand der Ausstattung des Raumes. Werden z.B. Gegenstände wie eine Sitzgruppe, als Gästebett genutzte Liege oder ein Klavier eines Nicht-Berufsmusikers, welche mit der beruflichen oder betrieblichen Nutzung des Raumes nicht im Zusammenhang stehen, im Arbeitszimmer aufbewahrt, kann von einer nicht unerheblichen Privatnutzung des Raumes ausgegangen werden.¹³¹ Hinsichtlich der Liege urteilte der BFH allerdings mit dem Ergebnis, dass das Vorhandensein einer Liege nicht schädlich ist, da auch im Liegen gearbeitet werden könne.¹³² Der BFH war weiterhin der Meinung, dass z.B. Jagdtrophäen als Wandschmuck eine private Nutzung des Arbeitszimmers erheblich unterstreichen.¹³³ Diese Auffassung ist allerdings nicht überzeugend, da die Dekoration des Arbeitszimmers vielmehr eine angenehme Atmosphäre fördert und damit nicht zwingend auf eine schädliche Privatnutzung schließen lässt.

Wird das häusliche Arbeitszimmer von mehreren Steuerpflichtigen genutzt, kommt es darauf an, für welche Zwecke es der andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt. Denn anders als bei einer privaten Mitbenutzung durch einen Dritten¹³⁴, stellt die betriebliche oder berufliche Nutzung durch einen anderen Steuerpflichtigen keine schädliche Privatnutzung dar.¹³⁵ Auch in Zeiten der Nichtnutzung des häuslichen Arbeitszimmers wird es nicht automatisch dem Privatbereich zugeordnet.¹³⁶

Grundsätzlich ist der erwerbsbedingte Nutzungsumfang unbedeutend, wenn eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung zu Erwerbszwecken garantiert ist. Allerdings ist regelmäßig davon auszugehen, dass ein sehr geringer erwerbsbedingter Nutzungsumfang zum Abzugsausschluss führt, da hier bereits eine sehr geringe Privatnutzung für die Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen ausreichend ist. Von einer geringfügigen privaten Mitbenutzung ist im Regelfall

¹²⁹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

¹³⁰ BFH, Urteil v. 10.04.1987 - VI R 94/86 -, BStBl. II 1987, S. 500.

¹³¹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

¹³² BFH, Urteil v. 28.09.1990 - VI R 111/87 -, BFH/NV 1991, S. 298.

¹³³ BFH, Urteil v. 18.03.1988 - VI R 49/85 -, BFH/NV 1988, S. 556.

¹³⁴ FG Bremen, Urteil v. 15.09.2016 - 1 K 18/16 (5) -.

¹³⁵ BFH, Urteil v. 15.12.2016 - VI R 86/13 -, BStBl. II 2017, S. 941.

¹³⁶ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

immer auszugehen.¹³⁷ Mit diesem Thema hat sich bereits das FG Rheinland-Pfalz auseinandersetzen müssen und in einem aktuellen Urteil¹³⁸ die Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer des Betreibers einer Photovoltaikanlage auf dem Dach des privaten EFH geklärt. So wurde entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage nur dann steuerlich anzuerkennen ist, wenn es nahezu ausschließlich dafür genutzt wird. Der Zeitaufwand für das Prüfen der Abrechnung des Energieversorgers, ggf. der Vornahme von Korrekturen an der Abrechnung oder das Erstellen der Umsatzsteuererklärung, fällt nur einmal jährlich an und dauert nicht länger als zwei Stunden. Da diese erforderlichen Büroarbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage sehr gering sind, könne selbst die geringste private Nutzung steuerschädlich sein. Genau aus diesen Gründen ist es nahezu ausgeschlossen, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welches der Verwaltung einer Photovoltaikanlage auf privat genutzten Immobilien dient, abzugsfähig sind.¹³⁹

Eine private Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers ist lediglich dann unschädlich, wenn sie nicht mehr als 10 % der Gesamtnutzung beträgt und damit von untergeordneter Bedeutung ist.¹⁴⁰ Ein solcher Fall wäre z.B. dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige sein Arbeitszimmer in geringem Umfang für die Erledigung privater Post nutzt.¹⁴¹

Stellt sich nun die Frage, wie der Steuerpflichtige einen entsprechenden Nachweis führen kann bzw. soll, dass die Privatnutzung weniger als 10 % beträgt. Denn diesbezüglich werden im BMF-Schreiben keine Ausführungen gemacht, woraus sich ein großer Handlungsfreiraum ergibt. Fest steht allerdings, dass der zeitliche Umfang der Nutzung grundsätzlich keine Rolle spielt, da die entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht verifizierbar sind. Eine sinnvolle, jedoch sehr aufwendige Variante wäre, die private Nutzung anhand von Farb fotografien bzw. Skizzen und einer dazugehörigen anteiligen Flächenberechnung nachzuweisen. Dazu müssten zum einen die anteiligen Flächen der ebenfalls privat genutzten Einrichtungsgegenstände herangezogen werden. Zum anderen muss bedacht werden, dass den teilweise oder vollständig privat genutzten Einrichtungsgegenständen ebenfalls ein entsprechender Anteil an der Verkehrsflä-

¹³⁷ Vgl. ebenda.

¹³⁸ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 25.01.2018 - 6 K 2234/17 -, EFG 2018, S. 449.

¹³⁹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 25.01.2018 - 6 K 2234/17 -.

¹⁴⁰ Vgl. BMF v. 06.10.2017, ebenda, Rz. 3.

¹⁴¹ Vgl. Paul in H/H/R, a. a. O., § 4 EStG, Rz. 1513.

che des Raumes zugeordnet werden müsste, da die privat genutzten Gegenstände nur über die Verkehrsfläche erreichbar sind. Dabei ist die Verkehrsfläche des Raumes im Verhältnis der den privat und beruflich genutzten Gegenständen zuzuordnenden Flächen aufzuteilen. Diese errechnete Fläche ist schlussendlich mit der Gesamtfläche des Arbeitszimmers ins Verhältnis zu setzen, um einen prozentualen Wert der Privatnutzung vorweisen zu können.¹⁴² Nichtsdestotrotz bleibt es bei einer sehr schwierigen Angelegenheit und enormen Beweislast für den Steuerpflichtigen, die unschädliche Privatnutzung von 10 % gegenüber der Finanzverwaltung auf Nachfrage nachzuweisen.

3.4 Badrenovierungskosten als Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

3.4.1 BFH-Urteil v. 14.05.2019 (VIII R 16/15)

3.4.1.1 Entscheidungsfall

Mit Urteil v. 14.05.2019¹⁴³ entschied der BFH über die Abzugsfähigkeit von Badrenovierungskosten als Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Geklagt hatte ein zusammenveranlagtes Ehepaar, welches im Streitjahr 2011 das Badezimmer und den davor gelegenen Flur ihres Wohnhauses umfassend umbaute. Der Ehemann nutzte für seine selbstständige Tätigkeit als Steuerberater ein häusliches Arbeitszimmer mit einer Größe von 8,43 % der Gesamtfläche des Wohnhauses.¹⁴⁴ Die aus der Renovierung entstandenen Umbaukosten, welche sich aus der vorsorglich behindertengerechten Umgestaltung des Bades, außerdem der Renovierung des Flures und der Rollläden zusammensetzten, machte der Kläger in Höhe von 8,43 % im Streitjahr als Betriebsausgaben für sein häusliches Arbeitszimmer geltend.¹⁴⁵ Das Finanzamt erkannte diese Aufwendungen in Höhe von rund 4.000 € nicht als Betriebsausgaben an und berücksichtigte lediglich die Kosten für den Austausch der Arbeitszimmertür, da nur diese unmittelbar dem häuslichen Arbeitszimmer zuzuordnen sind.¹⁴⁶

¹⁴² FG Münster, Urteil v. 16.09.2020 - 13 K 94/18 E -.

¹⁴³ BFH, Urteil v. 14.05.2019 - VIII R 16/15 -, BStBl. II 2019, S. 510.

¹⁴⁴ Vgl. ebenda, Rz. 1.

¹⁴⁵ Vgl. ebenda, Rz. 2.

¹⁴⁶ Vgl. ebenda, Rz. 5.

Nach Einlegung eines Einspruchs und anschließender Klage entschied das FG Münster mit Urteil v. 18. März 2015.¹⁴⁷ Vom Finanzamt wurde beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage der Kläger als unbegründet zurückzuweisen, da es sich um Aufwendungen für Räume handelt, die in die private Sphäre eingebunden sind und somit bereits aufgrund ihres äußeren Erscheinungsbildes keinem Arbeitszimmer zuzurechnen sind, sondern vielmehr privaten Wohnzwecken dienen.¹⁴⁸ Das FG begründete seine Auffassung damit, dass die durchgeführte Renovierung weit über übliche Schönheitsreparaturen hinausging und dabei zu einer nachhaltigen Werterhöhung des gesamten Wohnhauses geführt habe. Zusätzlich stellte es fest, dass die Umbaumaßnahmen das komplette Gebäude betroffen hätten und damit vergleichbar mit Kosten für die Renovierung der Fassade oder der Neueindeckung des Daches wären.¹⁴⁹

3.4.1.2 Entscheidung des BFH

Der BFH folgte der Entscheidung des FG im Revisionsverfahren nicht. Nach Auffassung der Richter sind zwar Renovierungs- oder Reparaturkosten wie z.B. Schuldzinsen, Müllabfuhrgebühren oder die Gebäude-AfA, die für das gesamte Gebäude anfallen, nach dem Flächenverhältnis aufzuteilen und damit anteilig vom Finanzamt zu berücksichtigen. Jedoch sind Kosten, die für einen Raum entstehen, welcher wie das Badezimmer ausschließlich oder mehr als nur in untergeordnetem Umfang privaten Zwecken dient, nicht abzugsfähig. Des Weiteren sind sie, entgegen der Auffassung des FG, auch nicht mittelbar als allgemeine Gebäudekosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers bei den Betriebsausgaben zu berücksichtigen.¹⁵⁰ So können bei privat genutzten Räumen keine Gebäudekosten geltend gemacht werden, die anteilig abzugsfähig sind.

Aufgrund der fehlenden Feststellungen der Vorinstanz hinsichtlich der ebenfalls streitigen Umbaukosten der Rollläden, konnte der BFH den Fall nicht abschließend beurteilen und wies diese Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurück.¹⁵¹ Das FG muss aufklären, welche Arbeiten unter der Position „Rollladenreparatur“ abgerechnet wurden. Für den Fall, dass die Rollläden an den Fens-

¹⁴⁷ FG Münster, Urteil v. 18.03.2015 - 11 K 829/14 E -, EFG 2015, S. 1073.

¹⁴⁸ BFH, Urteil v. 14.05.2019 - VIII R 16/15 -, BStBl. II 2019, S. 510, Rz. 18.

¹⁴⁹ BFH, Urteil v. 14.05.2019 - VIII R 16/15 -, BStBl. II 2019, S. 510, Rz. 8.

¹⁵⁰ Vgl. ebenda, Rz. 14.

¹⁵¹ Vgl. ebenda.

tern des Wohnzimmers angebracht worden sind, käme auch hier keine Fähigkeit in Betracht, so der BFH.

3.4.1.3 Fazit

Mit seinem Urteil verdeutlicht der BFH, dass keinesfalls sämtliche gebäudebezogenen Kosten ganz oder teilweise steuerlich im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer geltend gemacht werden können. Sobald Kosten vollständig oder überwiegend privaten Wohnzwecken zuzuordnen sind, können diese nicht, auch nicht anteilig, als Aufwendungen für das Arbeitszimmer berücksichtigt werden.¹⁵²

3.4.1.4 Bedeutung des Urteils

Das Urteil ist als vernünftig einzuschätzen. Denn nicht der Umfang der durchgeführten Arbeiten bzw. die Werterhöhung des Gebäudes ist entscheidend für die Zuordnung der Kosten zum gesamten Gebäude. Vielmehr von Bedeutung ist, worauf sich die Aufwendungen beziehen. Dabei ist grundsätzlich eine raumbezogene Betrachtung durchzuführen. Das heißt, dass geprüft werden muss, ob lediglich ein einzelner Raum oder das gesamte Gebäude betroffen ist.

Für den Streitfall ist es demnach unbeachtlich, dass es sich um umfangreiche Arbeiten handelte, die deutlich über Schönheitsreparaturen hinausgingen. Denn einzig und allein die Tatsache, dass es sich um die Renovierung einzelner privater Räume wie Flur und Bad handelte, lässt den Abzug der Aufwendungen nicht zu.

So entspricht diese raumbezogene Betrachtung vollständig dem Gesetzeszweck, den Werbungskosten- oder Betriebskostenabzug im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer sachgerecht zu begrenzen.

¹⁵² BFH, Urteil v. 14.05.2019 - VIII R 16/15 -, BStBl. II 2019, S. 510, Rz. 18; BFH, Urteil v. 22.03.2016 - VIII R 10/12 -, BFHE 254, 1, BStBl. II 2016, S. 881 und BFH, Urteil v. 17.02.2016 - X R 26/13 -, BFHE 253, 153, BStBl. II 2016, S. 611.

4 Notwendigkeit/Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers

4.1 Auseinandersetzung des BFH zum Thema: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Flugbegleiterin

4.1.1 Das Urteil v. 03. April 2019 – VI R 46/17

4.1.1.1 Entscheidungsfall

Mit Urteil v. 03. April 2019¹⁵³ entschied der BFH über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Flugbegleiterin. Geklagt hatten Eigentümer eines 148 m² großen EFH, welche im Streitjahr (2013) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. In ihrer Einkommensteuererklärung 2013 machten die Kläger unter anderem Aufwendungen in Höhe von 1.250 € als Werbungskosten für ein 13,5 m² großes häusliches Arbeitszimmer der Klägerin geltend. Als Begründung führten sie an, dass ein solches für die Vor- und Nachbereitungstätigkeiten als Flugbegleiterin erforderlich sei und der Klägerin kein anderer Arbeitsplatz für diese Tätigkeit zur Verfügung stünde.

Sowohl das Finanzamt als auch das FG Düsseldorf¹⁵⁴ lehnten den Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer mit der Begründung ab, dass Aufwendungen nur berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Auch wenn sich dieses Tatbestandsmerkmal nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, sei aus dem Sinnzusammenhang der Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmerkosten zu folgern, dass Kosten nur dann abgezogen werden dürfen, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich für die Erzielung von Einkünften erforderlich ist.¹⁵⁵

Diese Begründung erscheint äußerst gewagt, da sich auf ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, nämlich das der „tatsächlichen Erforderlichkeit“, berufen wurde.

¹⁵³ BFH, Urteil v. 03.04.2019 - VI R 46/17 -.

¹⁵⁴ FG Düsseldorf, Urteil v. 04.05.2017, - 8 K 329/15 E -.

¹⁵⁵ BFH, Urteil v. 27.09.1996, - VI R 47/96 -, BStBl. II 1997, S. 68.

4.1.1.2 Entscheidung des BFH

Der BFH folgte der Entscheidung des FG glücklicherweise nicht. Er stellte mit Urteil v. 03. April 2019¹⁵⁶ klar, dass es unerheblich ist, ob ein Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist, da dies kein Merkmal des Abzugstatbestandes ist. Allein die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften sei ausreichend. Ein weiteres entscheidendes Merkmal für den Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ist, dass das häusliche Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werden muss. So kamen die Richter des BFH folglich zu dem Entschluss, dass das FG die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die Tätigkeit der Klägerin rechtsfehlerhaft als maßgebend erachtet hat.

Die Sache wurde zur weiteren Ermittlung an das FG zurückverwiesen. Denn hinsichtlich der Frage, ob das Arbeitszimmer im Streitjahr tatsächlich ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde, wurden durch das FG keine Feststellungen getroffen. Damit ist unklar, ob eine schädliche private Mitbenutzung vorlag.

Sollte das FG zur dem Ergebnis kommen, dass das häusliche Arbeitszimmer zu einem nicht unerheblichen Anteil auch privat, durch z.B. die Aufbewahrung privater Unterlagen oder die Erledigung privater Korrespondenz, genutzt wurde, ist der Abzug der Aufwendungen mangels Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers und wegen der gemischt genutzten Arbeitsmittel nicht möglich.

Kommt das FG allerdings zu der Erkenntnis, dass die private Mitbenutzung im Verhältnis zur steuerrelevanten Nutzung des streitigen Raums von untergeordneter Bedeutung ist und das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich zur Erzielung von steuerbaren Einnahmen genutzt wurde, sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu berücksichtigen.

Da der IX. Senat zuvor bereits mit Urteil v. 08. März 2017¹⁵⁷ entschieden hat, dass die „Erforderlichkeit“ kein Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist, war die Entscheidung des VI. Senats nicht ers-
taunlich.

¹⁵⁶ BFH, Urteil v. 03.04.2019 - VI R 46/17 -.

¹⁵⁷ BFH, Urteil v. 08.03.2017 - IX R 52/14 -.

4.2 Auseinandersetzung des Sächsischen FG zum Thema: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Erzieherin

4.2.1 Das Urteil v. 10. September 2020 – 3 K 1276/18

4.2.1.1 Entscheidungsfall

Das Sächsische FG entschied mit Urteil v. 10. September 2020¹⁵⁸ über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Erzieherin. Geklagt hatte ein Ehepaar, welches im Streitjahr 2015 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde und ein 155 m² großes Reihenhaus bewohnte. Die Ehefrau, im Folgenden auch Klägerin genannt, war im Streitjahr ganzjährig als Erzieherin in einer Kindertageseinrichtung angestellt.

In ihrer für das Jahr 2015 eingereichten Einkommensteuererklärung machten die Kläger unter anderem einen Werbungskostenabzug für ein 22 m² großes Arbeitszimmer bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit der Ehefrau in Höhe von 1.250 € geltend. Als Begründung führten sie an, dass der Klägerin im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Erzieherin kein anderer Arbeitsplatz für Vor- und Nachbereitungsarbeiten zur Verfügung stehe. Das Finanzamt lehnte den Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer ab und setzte die Einkommensteuer entsprechend fest. Auch der von den Klägern eingelegte Einspruch diesbezüglich wurde unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt begründete seine Ansicht damit, dass der Klägerin in der Kindertageseinrichtung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden hätte, da selbst ein Raum, den die Steuerpflichtige mit weiteren Personen teilt, einen anderen Arbeitsplatz i.S.d. Abzugsbeschränkung darstellt. Als weiteren Punkt führt das beklagte Finanzamt auf, dass die Erledigung der von der Klägerin dargelegten Arbeiten, wie z.B. Elterngespräche, Erstellen von Entwicklungsberichten oder das Vorbereiten von Bastelarbeiten, zwar außerhalb der Dienstzeiten, aber in der Kindereinrichtung möglich gewesen wäre. Warum die Arbeiten außerhalb der Dienstzeiten erledigt wurden, war ebenfalls unklar.

Daraufhin wurde Klage erhoben. Laut den Ansichten der Kläger sei das Arbeitszimmer zwingend erforderlich, um die aufgeführten Tätigkeiten zu erledigen. Sogar bestätigt durch den Dienstherrn, sei die Ausführung dieser Arbeiten während der Dienstzeit nämlich nicht möglich. Außerdem sei der in der Kindertagesstätte zur Verfügung stehende Arbeitsplatz sowohl für die neben der Betreuung gesetz-

¹⁵⁸ Sächsisches FG, Urteil v. 10.09.2020, - 3 K 1276/18 -.

lich vorgeschriebenen Tätigkeiten, wie das Schreiben von Berichten und Einschätzungen, als auch für die freiwilligen Tätigkeiten, wie das Vorbereiten von Aktivitäten in der Kindertageseinrichtung nicht geeignet. Schon aus dem Grund, dass neben der Betreuung von Kindern keine Konzentration fordernde, mit Schreibarbeit verbundene Tätigkeit ausgeübt werden kann, sei das häusliche Arbeitszimmer notwendig. Hinzu kommt, dass der Arbeitsplatz in der Kindertagesstätte nur zu den regulären Öffnungszeiten zur Verfügung stehe. Elterngespräche, die meist in den Abendstunden stattfinden, müssten demnach beispielsweise im häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt werden.

Da es im EStG darüber hinaus keine Unterscheidung zwischen dem Beruf des Lehrers, des Tutors oder des Erziehers gibt, sei die inhaltliche Abgrenzung zum Beruf des Lehrers für die Klägerin ebenfalls unerklärlich.

Ergänzend zu seinen bisherigen Aussagen erläutert das Finanzamt, dass die prägenden Tätigkeiten einer Erzieherin üblicherweise in den Kindereinrichtungen ausgeübt würden. Die Öffnungszeiten von 6 bis 17 Uhr seien darüber hinaus ausreichend, um Bastelvorbereitungen oder Verwaltungsarbeiten mit den in der Kindertagesstätte befindlichen Materialien vorzunehmen. Zusätzlich sei aus vorliegenden Unterlagen nicht erkenntlich, dass sich Erzieherinnen nicht außerhalb dieser Öffnungszeiten in der Kindereinrichtung aufhalten dürfen. Ob die Erledigung beruflicher Tätigkeiten in der häuslichen Sphäre auf privaten Gründen beruht, sei mithin unbeachtlich.

4.2.1.2 Entscheidung des Sächsischen FG

In seiner Entscheidung stellte das FG fest, dass der Werbungskostenabzug zu gewähren ist und die Klage der Eheleute begründet ist. Der Beklagte ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die in der Kindertagesstätte befindlichen Räume einen „anderen Arbeitsplatz“ i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG darstellen. Somit wurde der Werbungskostenabzug in Höhe von 1.250 € zu Unrecht verwehrt.

Unter einem „anderen Arbeitsplatz“ ist ein Platz zu verstehen, der der Erledigung büromäßiger Arbeit dient. Die Beschaffenheit ist dabei steuerlich unbedeutend. Allerdings muss dieser auch „für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung“ stehen. Dieses Tatbestandsmerkmal ist nur dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige den Arbeitsplatz im konkret erforderlichen Umfang und in der

konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Wird nur eine Tätigkeit ausgeübt, muss daher sichergestellt werden, ob der vorhandene Arbeitsplatz für alle Aufgabenbereiche der ausgeübten Tätigkeit zur Verfügung steht.¹⁵⁹

Des Weiteren muss der „andere Arbeitsplatz“ auch geeignet sein, die erforderlichen Tätigkeiten dort auszuüben. Entscheidend dabei sind vor allem die objektiven Kriterien, da subjektive Wünsche, Vorlieben oder Befindlichkeiten des Steuerpflichtigen nicht zu berücksichtigen sind.

Nach grundlegender Überprüfung kam das FG zu dem Entschluss, dass der Klägerin im Streitjahr kein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung stand, da ihr vom Arbeitgeber kein büromäßig ausgestatteter Arbeitsplatz für die Erledigung ihrer Arbeiten zugewiesen wurde. Nach Aussagen der Klägerin verfügte die Kindereinrichtung lediglich über einen Computer, welcher sich in den Räumlichkeiten der Kindergartenleiterin befand und von den Erziehern mitbenutzt werden durfte. Außerdem waren Räume, in denen Bastelvorbereitungen oder ähnliche Arbeiten hätten erledigt werden können, nicht vorhanden. Aus diesen Gründen war die Klägerin auf ihr häusliches Arbeitszimmer angewiesen, da es ihr in der Kindereinrichtung nicht möglich war, die objektiv erforderlichen Tätigkeiten durchzuführen und somit ihrem Beruf umfassend nachzukommen.

Ist das Finanzamt dennoch der Meinung, dass für die Tätigkeit als Erzieherin kein Arbeitszimmer erforderlich ist, wird auf das Urteil v. 03. April 2019¹⁶⁰ verwiesen. Demnach genügt für den Kostenabzug allein die Veranlassung durch die Einkünfterzielung. Die Erforderlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers stellt kein gesondertes Merkmal des Abzugstatbestandes dar.

4.2.1.3 Bedeutung des Urteils

Letztendlich sind die Umstände immer anhand des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Wird vorgetragen, dass für bestimmte Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz in der Kindertagesstätte im erforderlichen Umfang und in erforderlicher Art und Weise vorhanden ist, muss trotz allem geprüft werden, ob für diese Tätigkeiten ein gesonderter Raum in der häuslichen Sphäre bereitgehalten wird. Dieser muss den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers erfüllen und darf keine schädliche Privatnutzung von mindestens 10 % aufweisen.

¹⁵⁹ BFH, Urteil v. 07.08.2003, - VI R 17/01 -, BFHE 203, S. 130.

¹⁶⁰ BFH, Urteil v. 03.04.2019, - VI R 46/17 -, BFH/NV 2019, S. 903.

Auch wenn das Urteil bereits rechtskräftig ist, bleibt es erst einmal bei dieser Einzelfallentscheidung. Somit ist mit diesem Urteil nicht gesagt, dass der Werbungskostenabzug für alle Erzieherinnen und Erzieher mit einem häuslichen Arbeitszimmer zugelassen ist.

Die unterschiedliche Behandlung von Lehrern und Erziehern ist nicht gerechtfertigt. Denn beide haben gleich wichtige Aufgaben zu leisten. Außerdem sollte bedacht werden, dass die Erziehung der Kinder von großer Bedeutung ist. Dies geschieht zum Großteil durch die Erzieher in den Kindereinrichtungen. Daraus lässt sich ableiten, dass diese unwahrscheinlich viel Zeit in direktem Kontakt mit den Kindern verbringen. Folglich bleibt für Nacharbeiten, wie Bastelarbeiten oder Verwaltungsarbeiten, keine Zeit mehr in den Einrichtungen. Erzieher sind zudem bestrebt, ihre Arbeitszeit vollumfänglich für die Betreuung der Kinder zu nutzen, um die prägenden Kindheitsjahre bestmöglich zu gestalten. Weiterhin haben Lehrer ohnehin schon zahlreiche Vorteile wie z.B. eine Lohnfortzahlung auch in schulfreien Zeiten. Allein diese Aspekte sprechen schon für eine Gleichbehandlung. So sollten grundsätzlich berufsspezifische Aspekte nicht in die Entscheidung der Gewährung eines häuslichen Arbeitszimmers einfließen. Deshalb sollte es insgesamt keine berufsabhängigen Sonderregelungen geben. Jeder sollte eine gleiche Behandlung erfahren, da dies Streitigkeiten verhindern würde.

4.3 Aktuelles Beispiel: Corona-Pandemie

Die Corona-Pandemie sorgt dafür, dass viele Arbeitnehmer gezwungen sind, ihre Arbeit im Home-Office zu erledigen. Dadurch rückt das Thema „häusliches Arbeitszimmer“ aktuell sehr in den Fokus. Doch ob in diesem Zusammenhang auch entsprechende „Arbeitszimmerkosten“ steuerlich geltend gemacht werden können, ist teilweise fraglich und unterschiedlich zu beurteilen.¹⁶¹

Zur Vermeidung des Infektionsrisikos kommt es vermehrt dazu, dass Arbeitgeber die betrieblichen Räume ihren Arbeitnehmern nicht mehr zur Verfügung stellen oder eine dringende Empfehlung zu Home-Office aussprechen. Dabei ist grundsätzlich zwischen der Verpflichtung (Direktive) und der Empfehlung des Arbeitgebers, die Arbeit im Home-Office zu erledigen, zu unterscheiden. In beiden Fällen dürfte allerdings der Höchstbetrag von 1.250 € Anwendung finden, da dem Arbeitnehmer jeweils im Bereich des Arbeitgebers kein anderer Arbeitsplatz mehr

¹⁶¹ Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (178).

zur Verfügung steht. Denn selbst wenn der Arbeitnehmer der Empfehlung des Arbeitgebers folgt und von zu Hause aus arbeitet, dürfte davon ausgegangen werden, dass ihm im Betrieb kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, weil er sich sonst der Gefahr aussetzen würde, seine Gesundheit zu gefährden.¹⁶² Dabei kann sich der Steuerpflichtige auf das BFH-Urteil v. 26.02.2014¹⁶³ berufen, wonach eine Gesundheitsgefahr wegen Sanierungsbedarfs besteht und der Raum somit nicht zur Erledigung büromäßiger Arbeit geeignet ist.

Auch für den Fall, dass der Arbeitnehmer seinen Arbeitsplatz freiwillig, jedoch mit Einverständnis des Arbeitgebers, in die häusliche Sphäre verlegt, obwohl ihm der Zutritt zum Betrieb möglich wäre, müsste der Kostenabzug möglich sein. Denn diese Entscheidung des Steuerpflichtigen beruht meist auf Empfehlungen von Gesundheitsexperten und den eigenen Bemühungen, einen Beitrag zur Eindämmung der viralen Infektion zu leisten.¹⁶⁴ Es kann nicht erwartet werden, dass die eigene Gesundheit, die der Kollegen, der Familie und letztendlich der gesamten Bevölkerung dadurch aufs Spiel gesetzt wird. Außerdem würde dies ein Zuwiderhandeln gegen ausdrückliche Empfehlungen bedeuten. Damit einhergehend beschloss der BFH, dass ein Arbeitsplatz, welcher nur unter Gefährdung der eigenen Gesundheit nutzbar ist, keinen „anderen Arbeitsplatz“ darstellt. Diesen Aussagen des BFH stimmt die Finanzverwaltung zu.¹⁶⁵

In vorgenannten Fällen dürfte das „Corona-Homeoffice“ sogar häufig den Mittelpunkt der gesamten Erwerbstätigkeit bilden, soweit der Steuerpflichtige nur einer Tätigkeit nachgeht. Demnach wäre auch der uneingeschränkte Kostenabzug grundsätzlich möglich.¹⁶⁶

Egal ob vom Arbeitgeber angeordnet oder empfohlen, sollte sich der Arbeitnehmer grundsätzlich eine schriftliche Bestätigung für die Arbeit im Home-Office geben lassen, um gegenüber dem Finanzamt einen entsprechenden Nachweis vorlegen zu können.¹⁶⁷

Vorstehend genannte Abzugsmöglichkeiten setzen allerdings voraus, dass die Tätigkeit in einem formaljuristisch definierten Arbeitszimmer ausgeübt werden

¹⁶² Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (179).

¹⁶³ BFH v. 26.02.2014 - VI R 11/12 -, BStBl. II 2014, S. 674.

¹⁶⁴ Vgl. Müller, DStR 2020, S. 760 (762).

¹⁶⁵ Vgl. Annette Pogodda-Grünwald und Roland Speidel: Covid-19: Arbeiten im Homeoffice im Zuge der Corona-Pandemie, gefunden unter <https://www.bdo.de/de-de/insights/covid-19/arbeiten-im-homeoffice-im-zuge-der-corona-pandemie>, abgerufen am 05. Dezember 2020.

¹⁶⁶ Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (178-179).

¹⁶⁷ Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (179).

muss. Genau in diesem Punkt scheitert regelmäßig der Abzug der Aufwendungen für das „Corona-Homeoffice“. Denn Arbeitsecken oder Arbeitsbereiche, die durch einen Raumteiler abgegrenzt sind, stellen laut kleinteiliger Finanzgerichtsrechtsprechung beispielsweise kein häusliches Arbeitszimmer dar.¹⁶⁸ So fehlt es bei diesen Räumlichkeiten an einer festen baulichen Trennung zwischen privater und einkunftsrelevanter Sphäre. Auch die stattfindende gemischte Nutzung dieser Räume lässt die Anerkennung als Arbeitszimmer nicht zu.¹⁶⁹ In solchen Fällen können jedoch Kosten für raumunabhängiges Mobiliar wie Schreibtisch, Büroschrank, Stuhl oder Schreibtischlampe bzw. sonstige Arbeitsmittel wie Computer oder Laptop geltend gemacht werden, da die Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für diese Art von Aufwendungen nicht greift.¹⁷⁰

Genau hierbei sollte man den Steuerzahlern etwas entgegenkommen, da die aktuelle Situation dafür sorgt, dass derzeit viele Arbeitnehmer zur Arbeit im Home-Office gezwungen werden, diese allerdings häufig kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitszimmer besitzen.¹⁷¹ Demnach wird richtigerweise gefordert, Aufwendungen für eine Arbeitsecke gleichermaßen anzuerkennen.

Diese Sichtweise kann durch mehrere Argumente untermauert werden. Denn Steuerpflichtige, die freiwillig oder auf Grund einer Anordnung im Home-Office arbeiten, tragen zum einen zur Reduzierung der Ansteckungszahlen bei und erledigen trotz alledem ihre Arbeit. Der ein oder andere beschäftigt sich sogar nebenbei noch mit der Kinderbetreuung. Dieser Lösungsweg ist für die Wirtschaft und vor allem Gesundheit unseres Landes sehr bedeutend. Des Weiteren ist zu erwähnen, dass dem Steuerpflichtigen unabhängig davon, ob er in einem formaljuristisch definierten Arbeitszimmer tätig ist oder nicht, höhere Kosten (z.B. Strom- oder Energiekosten) im Vergleich zur vorherigen Arbeit im Betrieb, anfallen. Diese Kosten kann der Steuerpflichtige nach aktueller Rechtslage nur geltend machen, wenn er ein steuerlich anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer aufweisen kann. Hat der Steuerpflichtige allerdings mit einem Raumteiler lediglich einen Arbeitsbereich für sein „Corona-Homeoffice“ abge-

¹⁶⁸ Vgl. Prof. Dr. Matthias Hiller: Pauschalregelung für das „Corona-Homeoffice“ notwendig, gefunden unter <https://www.nwb-experten-blog.de/pauschalregelung-fuer-das-corona-homeoffice-notwendig/>, abgerufen am 12. Dezember 2020.

¹⁶⁹ Vgl. Haufe: Häusliches Arbeitszimmer in der Corona-Krise, gefunden unter https://www.haufe.de/stuern/haufe-steuer-office-excellence/haeusliches-arbeitszimmer-in-der-corona-krise-estb-2020-3-home-office-bei-fehlendem-haeuslichen-arbeitszimmer_idesk_PI25844_HI13848866.html, abgerufen am 12. Dezember 2020.

¹⁷⁰ Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (179).

¹⁷¹ Vgl. Warnke, EStB 2021, S. 38 (38).

trennt, dürfen die Aufwendungen mangels eines „häuslichen Arbeitszimmers“ nicht berücksichtigt werden. Dass die Privaträume dadurch eine klare Nutzungseinschränkung erfahren, wird dabei nicht beachtet. Dies können weder ein gesetzgeberischer Wille, noch eine Intention aus der jetzigen Situation sein. Eine Regelung bezüglich der Anerkennung einer „Arbeitsecke“ wäre somit sehr sinnvoll, um dem Wohl der Steuerzahler gerecht zu werden.¹⁷²

Ob die Finanzverwaltung allein wegen der besonderen Situation in der Corona-Krise von den grundsätzlich weiter geltenden, strengen Vorgaben abweicht, ist noch völlig offen. Doch der Tatsache geschuldet, dass bisher bereits zahlreiche Hilfs- und Billigkeitsmaßnahmen greifen oder geplant sind, ist eine solche Regelung bislang eher unwahrscheinlich. Außerdem war es das Ziel der 1996 eingeführten beschränkten Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmerkosten, eine Differenzierung zwischen steuermindernden Aufwendungen und Kosten für die private Lebensführung vorzunehmen. Damit einhergehend sollte auch die Abzugsfähigkeit auf Fälle beschränkt werden, in denen sich der Steuerpflichtige dem Home-Office praktisch nicht entziehen kann. Des Weiteren sind Aufwendungen für eine Arbeitsecke bisher noch nie abziehbar gewesen. Denn auch vor der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG konnten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige über ein räumlich abgetrenntes und entsprechend ausgestattetes Arbeitszimmer verfügte. Käme man nun plötzlich zu dem Entschluss, Kosten für eine Arbeitsecke zum Abzug zuzulassen, würde dies einen widersprüchlichen Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis bedeuten. Weiteres Argument gegen die Anerkennung einer Arbeitsecke ist die Tatsache, dass dem Arbeitnehmer, der gezwungen ist seine Arbeit im Home-Office auszuüben, keine Fahrtkosten mehr für die täglichen Fahrten zur Arbeitsstätte entstehen. Demnach liegt auch dabei schon eine finanzielle Entlastung vor. Doch was die Corona-Pandemie noch alles mit sich bringt, ist nicht vorhersehbar. Vielleicht sorgen der Gesetzgeber und die Verwaltung doch noch dafür, Kosten für eine Arbeitsecke anzuerkennen.¹⁷³

Aufgrund der streng geregelten Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer, stellt sich momentan immer wieder die Frage, ob nicht eine Pauschalregelung für das „Corona-Homeoffice“ angebracht wäre. Für diese würde

¹⁷² Vgl. Prof. Dr. Matthias Hiller: Pauschalregelung für das „Corona-Homeoffice“ notwendig, gefunden unter <https://www.nwb-experten-blog.de/pauschalregelung-fuer-das-corona-homeoffice-notwendig/>, abgerufen am 12. Dezember 2020.

¹⁷³ Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 (179).

vor allem die massive Arbeitsentlastung der Finanzverwaltung sprechen. Denn schaut man sich gewisse Statistiken an, ist erkennbar, dass im März 2020 die Hälfte der Berufstätigen im Home-Office tätig war. Der Anteil vor Corona belief sich auf lediglich 12 Prozent. Dies entspricht ca. 17 Mio. Personen. Daraus folgt, dass die Finanzverwaltung für all diese Personen zeitaufwendig die Abzugsfähigkeit des „Corona-Homeoffice“ prüfen müsste. Um diesem ganzen Arbeitsaufwand entgegenzuwirken, wäre es sachlich billig und ökonomisch gerechtfertigt, wenn für das Jahr 2020 eine solche Pauschalregelung eingeführt wird.¹⁷⁴

Demzufolge hat sich der Deutsche Bundestag bereits mit dieser Problematik befasst und eine entsprechende Lösung gefunden. So hat der Finanzausschuss beschlossen, einen Pauschalbetrag von 5 € pro Tag, maximal jedoch 600 € im Jahr, für Werbungskosten im Rahmen der Tätigkeiten im Home-Office einzuführen. Fest steht außerdem, dass die Pauschale nicht zusätzlich gewährt wird, sondern in die Werbungskostenpauschale in Höhe von 1.000 € eingerechnet wird.¹⁷⁵ Die Grundlage für diese Neuregelung wurde nunmehr durch das JStG 2020, BGBl. I 2020 S. 3097, in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG eingeführt.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Vgl. Prof. Dr. Matthias Hiller: Pauschalregelung für das „Corona-Homeoffice“ notwendig, gefunden unter <https://www.nwb-experten-blog.de/pauschalregelung-fuer-das-corona-homeoffice-notwendig/>, abgerufen am 12. Dezember 2020.

¹⁷⁵ Vgl. Haufe: Finanzausschuss ändert und ergänzt Jahressteuergesetz 2020, gefunden unter https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/homeoffice-pauschale_168_531604.html, abgerufen am 15. Dezember 2020.

¹⁷⁶ Vgl. Haufe: Jahressteuergesetz 2020, gefunden unter https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/jahressteuergesetz-2020_168_521112.html, abgerufen am 15. Dezember 2020.

5 Fazit

Die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer ist auf den ersten Blick vom Gesetzgeber sehr komplex und umfassend geregelt. Dies ist schon allein daran erkennbar, dass hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers bereits zahlreiche Urteile ergangen sind - letztlich aber häufig mit dem Ergebnis einer noch größeren Verunsicherung bei den Steuerpflichtigen.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wurde ursprünglich mit dem Hintergrund eingeführt, den Finanzbedarf des Staates zu decken und vor allem die übermäßige Inanspruchnahme dieses Steuervorteils durch Arbeitnehmer zu begrenzen. Auch soll diese Abzugsbeschränkung dem Fiskus als Missbrauchsabwehr und der begrenzten Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen im privaten Wohnbereich dienen. Denn die im GG verankerte Unverletzlichkeit der Wohnung, steht der Überprüfung durch Eindringen in die Privatsphäre entgegen.

In der Praxis können bereits Details entscheidend sein. Denn bereits kleinste Fehler in der Architektur, sowie in der Beschaffenheit des Arbeitszimmers, können zur Nichtberücksichtigung des häuslichen Arbeitszimmers führen. Dennoch gibt es heutzutage eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten, um mit dem häuslichen Arbeitszimmer steuerliche Vorteile zu erzielen. So wurde die Streitfähigkeit dieser Thematik beispielsweise durch die kürzlich ergangenen, höchstrichterlich entschiedenen Sonderfälle eingegrenzt. Doch trotz alledem bleibt es dabei, dass zwischen der unbegrenzten Abzugsfähigkeit, der begrenzten Abzugsfähigkeit bis zur Höhe von 1.250 € und dem Abzugsverbot zu unterscheiden ist.

Die thematisierte Corona-Pandemie bildet einen bedeutenden Grundstein für eine mögliche Änderung der Regelung bezüglich eines häuslichen Arbeitszimmers in der Zukunft. Denn das „Corona-Homeoffice“ spielt derzeit für viele Arbeitnehmer in ihrem Berufsleben eine wichtige Rolle. Als besonders positiv zu bewerten ist die Einführung einer Pauschalregelung für solche Fälle, in denen die Steuerpflichtigen auf die Arbeit im Home-Office angewiesen sind. Auch Überlegungen in Bezug auf die Anerkennung einer Arbeitsecke erscheinen als vernünftig und sollten in dieser Form umgesetzt werden. Problematisch gestaltet sich jedoch nach wie vor die Überprüfung der privaten Mitbenutzung. Aus diesem Grund scheint eine weitere Bearbeitung der Gesetzesgrundlage für sinnvoll. Zweifellos lässt sich jedoch auf die von der Großen Koalition beschlossene Pau-

schalregelung aufbauen und auf dieser Grundlage eine Vereinfachung der gesetzlichen Regelung entwerfen.

Zum einen wäre es hier beispielsweise sinnvoll, eine unschädliche Privatnutzung von 20 % zu erachten. Die Toleranzgrenze von 10 % sollte schon allein deshalb angehoben werden, weil sich die Überprüfung sehr kompliziert und ungenau gestaltet. Außerdem sollte die Eigeninitiative des Steuerpflichtigen, freiwillig in Zeiten der Corona-Pandemie, den Arbeitsplatz in die häusliche Sphäre zu verlegen, nicht mit solch harten Regeln bestraft werden.

Zum anderen wäre eine Aufstockung des Höchstbetrages von 1.250 € auf 2.000 € überlegenswert, da die Bevölkerung heutzutage fortlaufend von der Technik eingeholt wird und somit höhere Kosten im Vergleich zu früheren Zeiten entstehen. Aufgrund der fortwährenden Digitalisierung werden zunehmend elektronische Geräte benötigt, welche mit höheren Kosten verbunden sind.

Hinsichtlich der Homeoffice-Pauschale wäre vorzuschlagen, für diejenigen, die zusätzlich neben ihrer Arbeit im Home-Office die Kinderbetreuung übernehmen müssen, einen Zuschuss zu gewähren. Denn dies kostet zurzeit viele Ressourcen und ist mit einer unheimlichen Mehrarbeit und Selbstdisziplin verbunden. Zudem sollte die Pauschale allgemein erhöht werden, da der gesetzgeberische Wille, möglichst von zu Hause aus zu arbeiten, in dieser Weise steuerlich attraktiver wird. Vergleicht man Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger mit einem steuerlich anerkannten häuslichen Arbeitszimmer geltend machen kann, mit der Höhe der nun beschlossenen Pauschale von max. 600 €, ist dabei lediglich von einer Entschädigung auszugehen. Die aktuell eingeführten 5 € pro Tag stehen in keinem Verhältnis zu den tatsächlich anfallenden Kosten im Home-Office. Demzufolge wäre eine Pauschale von 1.200 € die bessere Lösung. Doch Ziel sei es zunächst, die bisher beschlossenen Pauschalbeträge für das „Corona-Homeoffice“ für 2020 in erster Linie zur Anwendung zu bringen.

In diesem Zusammenhang wäre es auch zweckmäßig, insgesamt für die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer einen Pauschalbetrag einzuführen, da dieser den Arbeitsaufwand der Finanzverwaltung ungemein verringern würde. Hinzu kommt, dass die Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 5 Satz. 1 Nr. 6b EStG allgemein schwer prüfbar sind. Dieser Gedanke wird selbst durch bereits bestehende Literatur gestützt, welche besagt, dass die Einführung der Abzugsbeschränkung nicht zur Klarheit und Vereinfachung beigetragen hat. Da-

her wäre die Abschaffung der begrenzten Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ein erfolgreicher Weg zur Steuervereinfachung.¹⁷⁷

Dennoch sollte bei der Komplexität der Materie ein Steuerexperte herangezogen werden. Für Steuerpflichtige empfiehlt es sich, einen Steuerberater zu konsultieren. Notfalls zieht dieser mit dem Fall des Steuerpflichtigen selbst bis vor das höchste Steuergericht, dem BFH in München.

¹⁷⁷ Vgl. Tiedke/Beck, FR 2004, S. 801-815.

Rechtsquellenverzeichnis

1. Gesetze

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, ber. S. 3862), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) mit Wirkung vom 01.01.2021.

2. Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 06.10.2017, BStBl. I 2017, Seite 1320, IV C 6, S 2145/07/10002: 019.

3. Urteile

BFH, Urteil vom 26. Februar 2003, VI R 130/01, BStBl. II 2004, Seite 74.

BFH, Urteil vom 19. September 2002, VI R 70/01, BStBl. II 2003, Seite 139.

BFH, Urteil vom 11. November 2014, VIII R 3/12, BStBl. II 2015, Seite 382.

BFH, Urteil vom 26. Februar 2003, VI R 160/99, BStBl. II, Seite 515.

BFH, Urteil vom 18. August 2005, VI R 39/04, BStBl. II 2006, Seite 428.

BFH, Urteil vom 31. März 2004, X R 1/03, BFH/NV 2004, Seite 1387.

BFH, Urteil vom 30. Januar 2014, VI B 125/13, BFH/NV 2014, Seite 688.

FG Münster, Urteil vom 26. April 2013, 14 K 3871/11.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22. März 2017, 4 K 3694/15, DGVZ 2017, Seite 214.

BFH, Urteil vom 19. August 1988, VI R 69/85, BStBl. II 1988, Seite 1000.

BFH, Urteil vom 09. November 2006, IV R 2/06, BFH/NV 2007, Seite 677.

FG Köln, Urteil vom 25. Oktober 2017, 3 K 3798/12, EFG 2018, Seite 442.

BFH, Urteil vom 08. September 2016, III R 62/11, BStBl. II 2017, Seite 163.

BFH, Urteil vom 27. Juli 2015, GrS 1/14, BStBl. II 2016, Seite 265.

BFH, Urteil vom 09. Mai 2005, VI B 50/04, BFH/NV 2005, Seite 1550.

BFH, Urteil vom 28. August 2003, IV R 53/01, BStBl. II 2004, Seite 55.

BFH, Urteil vom 22. März 2016, VIII R 24/12, BStBl. II 2016, Seite 884.

BFH, Beschluss vom 30. Januar 2014, VI B 125/13, BFH/NV 2014, Seite 668.

FG Nürnberg, Urteil vom 12. November 2015, 4 K 129/14, EFG 2016, Seite 188.

BFH, Urteil in BFHE 216, 110, BStBl. II 2007, Seite 304.

FG Düsseldorf, Urteil vom 18. Juli 1995, 11 K 195/90 E, EFG 1995, Seite 1059.

BFH, Beschluss vom 13. Juni 2020, VIII B 166/19.

BFH, Urteil vom 07. August 2003, VI R 17/01, BStBl. II 2004, Seite 78.

BFH, Urteil vom 26. Februar 2014, VI R 37/13, BStBl. II 2014, Seite 570.

BFH, Urteil vom 05. März 2008, VI B 95/07, BFH/NV 2008, Seite 956.

BFH, Urteil vom 07. August 2003, VI R 162/00, BStBl. II 2004, Seite 83.

BFH, Urteil vom 10. Februar 2005, VI B 113/04, BStBl. II 2005, Seite 488.

BFH, Urteil vom 15. Oktober 2012, VI B 22/12, BFH/NV 2013, Seite 198.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 11. August 2015, 3 K 1544/13, MMR 2015, Seite 852.

FG Düsseldorf, Urteil vom 08. August 2013, 11 K 1705/12 E, EFG 2014, Seite 250.

Hessisches FG, Urteil vom 05. Dezember 2001, 10 K 6008/97, Information StW 2003, Seite 7.

BFH, Urteil vom 13. November 2015, IX B 82/15, BFH/NV 2016, Seite 197.

BFH, Urteil vom 09. Mai 2017, VIII R 15/15, BStBl. II 2017, Seite 956.

BFH, Urteil vom 16. Juli 2014, X R 49/11, BFH/NV 2015, Seite 177.

BFH, Urteil vom 14. Juli 2010, VI B 43/10, BFH/NV 2010, Seite 2053.

BFH, Urteil vom 13. November 2002, VI R 82/01, BStBl. II 2004, Seite 62.

BFH, Urteil vom 13. November 2002, VI R 104/01, BStBl. II 2004, Seite 65.

BFH, Urteil vom 13. November 2002, VI R 28/02, BStBl. II 2004, Seite 59.

BFH, Urteil vom 23. Mai 2006, VI R 21/03, BStBl. II 2006, Seite 600.

BFH, Urteil vom 16. Dezember 2004, IV R 19/03, BStBl. II 2005, Seite 212.

BFH, Urteil vom 24. April 2015, VIII B 100/14, BFH/NV 2015, Seite 1108.

BFH, Urteil vom 13. Oktober 2003, VI R 27/02, BStBl. II 2004, Seite 771.

BFH, Urteil vom 28. März 2003, IV R 34/02, BStBl. II 2004, Seite 53.

BFH, Urteil vom 23. März 2005, III R 17/03, BFH/NV 2005, Seite 1537.

BFH, Urteil vom 06. Juli 2005, XI R 87/03, BStBl. II 2006, Seite 18.

BFH, Urteil vom 21. Februar 2003, VI R 14/02, BStBl. II 2004, Seite 68.

BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016, VI R 53/12, BStBl. II 2017, Seite 938.

BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011, VIII B 39/11, BFH/NV 2012, Seite 418.

BFH, Urteil vom 20. Juni 2016, X B 14/16, BFH/NV 2016, Seite 1552.

BFH, Urteil vom 17. Februar 2016, X R 26/13, BStBl. II 2016, Seite 611.

BFH, Urteil vom 11. Februar 2014, IX R 24/13, BFH/NV 2014, Seite 1197.

BFH, Urteil vom 06. Oktober 2004, VI R 27/01, BStBl. II 2004, Seite 1071.

BFH, Urteil vom 25. April 2017, VIII R 52/13, BStBl. II 2017, Seite 949.

BFH, Urteil vom 23. August 1999, GrS 3/97, BStBl. II 1999, Seite 787.

BFH, Urteil vom 23. August 1999, GrS 5/97, BStBl. II 1999, Seite 774.

BFH, Urteil vom 06. Dezember 2017, VI R 41/15, BStBl. II 2018, Seite 355.

BFH, Urteil vom 23. August 1999, GrS 1/97, BStBl. II 1999, Seite 778.

BFH, Urteil vom 23. August 1999, GrS 2/97, BStBl. II 1999, Seite 782.

BFH, Urteil vom 23. September 2009, IV R 21/08, BStBl. II 2010, Seite 337.

FG Köln, Urteil vom 04. Dezember 2002, 10 K 5858/98, EFG 2003, Seite 518.

BFH, Urteil vom 21. November 2013, IX R 23/12, BStBl. II 2014, Seite 312.

BFH, Urteil vom 16. Februar 2016, IX R 23/12, BFH/NV 2016, Seite 912.

BFH, Urteil vom 16. Februar 2016, IX R 20/13, BFH/NV 2016, Seite 1146.

BFH, Urteil vom 17. Februar 2016, X R 32/11, BStBl. II 2016, Seite 708.

BFH, Urteil vom 17. Februar 2016, X R 1/13, BFH/NV 2016, Seite 913.

BFH, Urteil vom 04. August 2006, VI B 49/06, BFH/NV 2006, Seite 2074.

BFH, Urteil vom 10. April 1987, VI R 94/86, BStBl. II 1987, Seite 500.

BFH, Urteil vom 28. September 1990, VI R 111/87, BFH/NV 1991, Seite 298.

BFH, Urteil vom 18. März 1988, VI R 49/85, BFH/NV 1988, Seite 556.

FG Bremen, Urteil vom 15. September 2016, 1 K 18/16 (5).

BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016, VI R 86/13, BStBl. II 2017, Seite 941.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Januar 2018, 6 K 2234/17, EFG 2018, Seite 449.

FG Münster, Urteil vom 16. September 2020, 13 K 94/18 E.

BFH, Urteil vom 14. Mai 2019, VIII R 16/15, BStBl. II 2019, Seite 510.

FG Münster, Urteil vom 18. März 2015, 11 K 829/14 E, EFG 2015, Seite 1073.

BFH, Urteil vom 22. März 2016, VIII R 10/12, BFHE 254, 1, BStBl. II 2016, Seite 881.

FG Düsseldorf, Urteil vom 04. Mai 2017, 8 K 329/15 E.

BFH, Urteil vom 27. September 1996, VI R 47/96, BStBl. II 1997, Seite 68.

BFH, Urteil vom 08. März 2017, IX R 52/14.

Sächsisches FG, Urteil vom 10. September 2020, 3 K 1276/18.

BFH, Urteil vom 07. August 2003, VI R 17/01, BFHE 203, Seite 130.

BFH, Urteil vom 03. April 2019, VI R 46/17, BFH/NV 2019, Seite 903.

BFH vom 26. Februar 2014, VI R 11/12, BStBl. II 2014, Seite 674.

Literaturverzeichnis

1. Kommentare

Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt: Kommentar zum Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, 299. Lieferung 09.2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2020

zitiert: Verfasser in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar, § 4, Rz.

2. Fachaufsätze

Günther, Karl-Heinz: Häusliches Arbeitszimmer in der Corona-Krise in: Einkommensteuer-Berater, 2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 178 - 179

zitiert: Vgl. Günther, EStB 2020, S. 178 ().

Meurer, Ingetraut: Das Aufteilungs- und Abzugsgebot im häuslichen Arbeitszimmer – Vorlage an den Großen Senat des BFH vom 21.11.2013 – IX R 23/12 in: Betriebs-Berater, 2014, R & W Buchverlag, Seiten 1184 - 1187

zitiert: Vgl. Meurer, BB 2014, S. 1184-1187.

Müller, Michael: Mögliche Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die steuerrechtliche Beurteilung des häuslichen Arbeitszimmers in: Deutsches Steuerrecht, 2020, Verlag C. H. Beck, München, Seiten 760 - 764

zitiert: Vgl. Müller, DStR 2020, S. 760 ().

Paus, Bernhard: Offene Fragen beim häuslichen Arbeitszimmer – Anmerkungen zu dem Beschluss des BVerfG vom 6.7.2010, 2 BvL 13/09 in: Deutsche Steuer-Zeitung, 2010, Verlag Stollfuß, Bonn, Seiten 688 - 692

zitiert: Vgl. Paus, DStZ 2010, S. 688-692.

Tiedke, Klaus; Beck, Markus: Das häusliche Arbeitszimmer auf dem Prüfstand – Schlussfolgerungen aus der aktuellen Rechtsprechung des BFH in: Finanz-Rundschau, 2004, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 801 - 815

zitiert: Vgl. Tiedke/Beck, FR 2004, S. 801-815.

Urbach, Elmar: Neues zur Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmern in: Beratersicht zur Steuerrechtsprechung, 2017, Verlag Stollfuß, Bonn, Seiten 44 - 45

zitiert: Vgl. Urbach, BeSt 2017, S. 44-45.

Warnke, Karsten: Ertragsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020 in: Einkommensteuer-Berater, 2021, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 38 - 43

zitiert: Vgl. Warnke, EStB 2021, S. 38 ().

Wolff-Diepenbrock, Johannes: Zur Ausstattung des Arbeitszimmers in: Deutsche Steuer-Zeitung, 1991, Verlag Stollfuß, Bonn, Seite 295

zitiert: Vgl. Wolff-Diepenbrock, DStZ 1991, S. 295.

3. Internetseiten

- Statista Research Department:* Homeoffice-Nutzung vor und während der Corona-Krise Q2 2020
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1140049/umfrage/corona-krise-homeoffice-nutzung-und-potenzial/>
(abgerufen am 10. Oktober 2020).
- Haufe:* Homeoffice - Definition und Regelungen im Arbeitsrecht
<https://www.haufe.de/thema/homeoffice/>
(abgerufen am 18. Oktober 2020).
- Serviceportal Baden-Württemberg* Heimarbeit und Telearbeit
<https://www.service-bw.de/lebenslage/-/sbw/Heimarbeit+und+Telearbeit-5001246-lebenslage-0>
(abgerufen am 18. Oktober 2020).
- Claudia Knuth:* Arbeitszeit, Arbeitsschutz, Datenschutz – Was Mobilarbeit von Homeoffice unterscheidet
https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/arbeitsrecht-was-mobilarbeit-von-homeoffice-unterscheidet_76_498118.html
(abgerufen am 27. Oktober 2020).
- Ratzsch:* Dienstlaptop für jeden Lehrer
<https://www.news4teachers.de/2020/08/dienstlaptop-fuer-jeden-lehrer-pro-geraet-stehen-maximal-600-euro-zur-verfuegung-samt-software-und-service/>
(abgerufen am 07. November 2020).
- C. Eichert:* So beteiligen Sie das Finanzamt an den Kosten Ihres häuslichen Arbeitszimmers
<https://www.arbeitszimmer.de/>
(abgerufen am 20. November 2020).

*Annette Pogodda-Grünwald und
Roland Speidel:*

Covid-19: Arbeiten im Homeoffice im Zuge der Corona-Pandemie

<https://www.bdo.de/de-de/insights/covid-19/arbeiten-im-homeoffice-im-zuge-der-corona-pandemie>
(abgerufen am 05. Dezember 2020).

Prof. Dr. Matthias Hiller:

Pauschalregelung für das „Corona-Homeoffice“ notwendig

<https://www.nwb-experten-blog.de/pauschalregelung-fuer-das-corona-homeoffice-notwendig/>
(abgerufen am 12. Dezember 2020).

Haufe:

Häusliches Arbeitszimmer in der Corona-Krise

https://www.haufe.de/stuern/haufe-steuer-office-excellence/haeusliches-arbeitszimmer-in-der-corona-krise-estb-2020-3-home-office-bei-fehlendem-haeuslichen-arbeitszimmer_idesk_PI25844_HI13848866.html
(abgerufen am 12. Dezember 2020).

Haufe:

Finanzausschuss ändert und ergänzt Jahressteuergesetz 2020

https://www.haufe.de/stuern/gesetzgebung-politik/homeoffice-pauschale_168_531604.html
(abgerufen am 15. Dezember 2020).

Haufe:

Jahressteuergesetz 2020

https://www.haufe.de/stuern/gesetzgebung-politik/jahressteuergesetz-2020_168_521112.html
(abgerufen am 15. Dezember 2020).

Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 12. April 2021

Katja Hofmann