

# Wissenschaftlich begründete

## KURZGUTACHTEN

### Zur Thematik:

#### Besteuerung im Homeoffice

Köln, *16.09.2021*

## Fall 1: Homeoffice in den Niederlanden, Sitz des Arbeitgebers in Frankfurt

### Sachverhalt:

Die A GmbH (deutsches Unternehmen) mit Sitz und alleiniger Betriebsstätte in Frankfurt beschäftigt Arbeitnehmer N mit Wohnsitz in der Niederlande. N arbeitet ausschließlich im Homeoffice seiner Wohnung in den Niederlanden.

Das Gehalt zahlt die A GmbH aus. Unterliegt das Gehalt von N in Deutschland der Besteuerung d.h. die A GmbH führt in Deutschland die Lohnsteuer ab oder muss sich die A GmbH in den Niederlanden registrieren lassen und dort niederländische Lohnsteuer abführen

### Kurzgutachten:

1.

Übt ein in Deutschland wohnender Arbeitnehmer seine Tätigkeit in den Niederlanden aus, kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen. Dasselbe gilt umgekehrt für einen in den Niederlanden wohnenden Arbeitnehmer, der seine Tätigkeit in Deutschland ausübt. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, besteht zwischen Deutschland und den Niederlanden ein Doppelbesteuerungsabkommen, im Folgenden: DBA. Dieses bestimmt, unter welchen Voraussetzungen Deutschland als Wohnsitzstaat oder als Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers den Arbeitslohn besteuern darf.

Eine natürliche Person, die in Deutschland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat, ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen grundsätzlich sämtliche weltweiten Einkünfte der Person der deutschen Einkommensteuer. Damit unterliegen auch die Einkünfte, die ein in Deutschland wohnender Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit in den Niederlanden erzielt, zunächst der deutschen Einkommensteuer. Zudem unterliegt der Arbeitnehmer in den Niederlanden zumindest der dortigen beschränkten Steuerpflicht. Es entsteht eine Doppelbesteuerung.[\[1\]](#)

Für die Anwendung des DBA wird zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat unterschieden. Eine Person ist in dem Staat ansässig, in dem sie aufgrund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig ist.[\[2\]](#)

2.

Ein Arbeitnehmer, der seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat, kann in Deutschland auf verschiedene Arten steuerpflichtig sein.[\[3\]](#)

Eine natürliche Person, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte hat (§ 1 Abs. 4 EStG). Bei der beschränkten Steuerpflicht unterliegen grundsätzlich nur die inländischen Einkünfte der Person der deutschen Einkommensteuer. Damit unterliegen auch die Einkünfte, die ein in den Niederlanden wohnender Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit in Deutschland erzielt, zunächst der deutschen Einkommensteuer. Zudem unterliegt der

Arbeitnehmer in den Niederlanden der dortigen unbeschränkten Steuerpflicht. Es entsteht eine Doppelbesteuerung.

Liegen die Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht vor, kann der Arbeitnehmer auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, wenn er den ganz überwiegenden Teil seiner Einkünfte in Deutschland erzielt (§ 1 Abs. 3 EStG). Auch in diesem Fall entsteht aufgrund der in den Niederlanden ebenfalls bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht eine Doppelbesteuerung.

3.

Für die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA gelten die oben gemachten Ausführungen entsprechend. Der Unterschied liegt allein darin, dass Deutschland hier der Tätigkeitsstaat ist und die Niederlande der Wohnsitzstaat sind. Für Deutschland als Tätigkeitsstaat ergeben sich dabei grundsätzlich 3 Möglichkeiten:

- Deutschland besteuert die Einkünfte,
- Deutschland besteuert die Einkünfte nicht oder
- Deutschland besteuert zwar die Einkünfte, aber nur begrenzt.

Eine Besteuerung in Deutschland erfolgt demnach dann, wenn<sup>[4]</sup>

- der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in Deutschland ausübt und
- der Arbeitnehmer sich in Deutschland insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält oder
- der Arbeitslohn von einem oder für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber gezahlt wird oder
- der Arbeitslohn von einer Betriebsstätte getragen wird, die der Arbeitgeber in Deutschland hat.

Im vorliegenden Sachverhalt erhält der Arbeitnehmer mit seinem Wohnsitz in den Niederlanden Arbeitslohn von einem bzw. für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber.

Der inländische Arbeitgeber ist grundsätzlich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet (§ 38 Abs. 1, 3 EStG; R 38.3 LStR; H 38.3 LStH). Der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer wird in die Lohnsteuerklasse I eingereiht (§ 38b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG).<sup>[5]</sup>

Auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers wird vom Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) eine entsprechende Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ausgestellt. Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und während des Dienstverhältnisses aufzubewahren, längstens bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres (§ 39 Abs. 3 EStG).

Fazit:

Das Gehalt von N unterliegt in Deutschland der Besteuerung, d.h. die A GmbH führt in Deutschland die Lohnsteuer ab. Die A GmbH muss sich nicht in den Niederlanden registrieren lassen und dort niederländische Lohnsteuer abführen.

---

[1] die sachliche Steuerpflicht der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ergibt sich aus §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

[2] vgl. Art. 4 Abs. 1 DBA-NL; näher zur Ansässigkeit s. BMF v. 03.05.2018 - IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl I 2018, 643, Rz. 6-15

[3] vgl. BMF v. 03.05.2018 - IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl I 2018, 643, Rz. 29-35

[4] vgl. Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 DBA-NL. Zu besonderen Vergünstigungen in den Niederlanden s. Nr. XII DBA- Protokoll.

[5] Zu Besonderheiten bei Einkünfteermittlung und Veranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern s. § 50 Abs. 1, 2 EStG. Zu Besonderheiten des Lohnsteuerabzugs s. R 39.4 LStR, H 39.4 LStH.

## Fall 2: Entfernungspauschale bei Homeoffice

### Sachverhalt:

Unternehmer U betreibt eine Werbeagentur in der Rechtsform eines Einzelunternehmens in U-Stadt. Er arbeitet teilweise auch in seinem Home Office in H-Stadt.

In seiner Gewinnermittlung (4/3-Rechnung) wurden die (fast) täglichen Fahrten von H-Stadt nach U-Stadt aufgrund der Deckelung durch die Entfernungspauschale nur mit 0,30 € pro Entfernungskilometer berücksichtigt.

U hat zwei Mitarbeiter. Seit der Corona-Krise ist immer nur eine Person gleichzeitig im Büro in U-Stadt anwesend. Dadurch ist U nur noch an zwei Tagen pro Woche im Büro in U-Stadt. An mindestens 3 Tagen pro Woche arbeitet er in seinem Home Office. Da diese Form der Zusammenarbeit mit seinen Mitarbeitern sehr gut funktioniert, soll diese dauerhaft so beibehalten werden.

Da U seine berufliche Tätigkeit nun überwiegend in seinem Home Office ausübt, möchte er die Fahrten zwischen H-Stadt und U-Stadt als Reisekosten geltend machen, da sich seiner Ansicht nach seine „erste Tätigkeitsstätte“ von U-Stadt nach H-Stadt verlagert hat.

Hat U recht?

### Kurzgutachten:

Nein, das ist leider nicht richtig. Ein häusliches Arbeitszimmer im selbst genutzten Haus ist (auch) bei Unternehmern nicht als Betriebsstätte anzusehen. U hat also (auch weiterhin) nur eine Betriebsstätte – die Werbeagentur in U-Stadt.

Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG sind keine Reisekosten. Ihr Abzug richtet sich nach den Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bis 6 EStG zur Entfernungspauschale.

Bei den Gewinneinkunftsarten dürfen die über die Entfernungspauschale hinaus entstehenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 EStG).

Mit BMF-Schreiben vom 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005: 001 (BStBl I 2015, 26) nahm die Finanzverwaltung erstmals Stellung zu den Auswirkungen der Reisekostenreform (BGBl I 2013, 285) auf die ertragsteuerliche Beurteilung von Reisekosten bei der Gewinnermittlung. Der Ausgangspunkt für die Reformierung des steuerlichen Reisekostenrechts lag zwar im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung. Da wesentliche Teile der neuen gesetzlichen Regelungen im Interesse der Einheitlichkeit des Rechts über § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, 6 und 6a EStG im Rahmen des Betriebsausgabenabzugs für anwendbar erklärt wurden, gab es auch im Bereich der Gewinnermittlung maßgebliche Neuerungen. Zentraler Ausgangspunkt des BMF-Schreibens vom 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005: 001 (BStBl I 2015, 26) ist die Bestimmung der Betriebsstätte (sowie ggf. einer „ersten Betriebsstätte“).

Im Gegensatz zur lohnsteuerlichen Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte kann bei den Gewinneinkünften allerdings nicht auf das Kriterium der „dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen des Arbeitgebers“ abgestellt werden. Es liegt in der Natur der selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit, dass es dort keine Weisungsgebundenheit – wie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer – gibt, die für eine Zuordnung maßgeblich sein kann. Entscheidend ist hier vielmehr das Verhältnis zum Auftraggeber.

Insofern stellt das BMF-Schreiben vom 23.12.2014 klar, dass unter einer Betriebsstätte „die von der Wohnung getrennte, dauerhafte Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen“ zu verstehen ist. Es handelt sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Steuerpflichtigen, des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten, an der oder von der aus die steuerlich relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird. Wie im Arbeitnehmerbereich wird zudem klargestellt, dass ein häusliches Arbeitszimmer **keine** Betriebsstätte i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG sein kann.

Unter Betriebsstätte ist die von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen zu verstehen, d. h. eine ortsfeste betriebliche Einrichtung i. S. d. Rdnr. 3 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014 (a. a. O.)

- des Steuerpflichtigen (wie vorliegend),
- des Auftraggebers oder
- eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten,

an der oder von der aus die steuerrechtlich relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird.

Der Steuerpflichtige kann an mehreren Betriebsstätten tätig sein; für jeden Betrieb kann jedoch höchstens eine ortsfeste betriebliche Einrichtung Betriebsstätte i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG (erste Betriebsstätte) sein.

In Anlehnung an die gesetzliche Regelung des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG werden für das Erfordernis der Dauerhaftigkeit die dort aufgezählten typischen Fälle herangezogen, d.h. die steuerlich erhebliche Tätigkeit ist dauerhaft, wenn sie

- aa) an einer Tätigkeitsstätte unbefristet,
- bb) für eine Dauer von voraussichtlich mehr als 48 Monaten oder
- cc) für die gesamte Dauer der betrieblichen Tätigkeit

ausgeübt werden soll. Da bei einer selbständigen Tätigkeit – wie ausgeführt – nicht auf das „Arbeitsverhältnis“ abgestellt werden kann, ist für die erforderliche Prognose die Dauer des Auftragsverhältnisses heranzuziehen.

*Beispiel 5 aus BMF v. 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005: 001, BStBl I 2015, 26 Rz. 5:*  
Der Steuerpflichtige wohnt in A und ist als Handelsvertreter für verschiedene Unternehmen tätig. Bei der Fa. XY in B wird ihm ein Büro zur Verfügung gestellt, das er an zwei vollen Tagen wöchentlich nutzt. Das Auftragsverhältnis ist unbefristet. Die Bürotätigkeiten für die übrigen Auftraggeber wickelt er in seinem häuslichen Arbeitszimmer ab. Da das Büro in der Fa. XY eine Betriebsstätte des A i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG darstellt und der Steuerpflichtige dort dauerhaft i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG tätig wird, sind die Fahrten dorthin als Fahrten

zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu beurteilen und die Aufwendungen nach Maßgabe des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG (Entfernungspauschale) abziehbar.

*Beispiel 6 aus BMF v. 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005: 001, BStBl I 2015, 26 Rz. 5:*  
Der Steuerpflichtige ist als Versicherungsmakler tätig und erledigt in seinem häuslichen Arbeitszimmer die anfallenden Bürotätigkeiten. Die Beratungsleistungen erbringt er regelmäßig beim Kunden. Der Steuerpflichtige hat keine Betriebsstätte i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG.

Hinweis: Im Interesse der Gleichbehandlung wird für den Fall, dass der Steuerpflichtige seine betriebliche Tätigkeit an mehreren Betriebsstätten ausübt, ferner dargestellt, dass die Bestimmung einer ersten Betriebsstätte bei der Gewinnermittlung maßgeblich von quantitativen Merkmalen abhängt (BMF-Schreiben vom 23.12.2014, Rn. 5). Da es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit nie auf die „Zuordnung oder Festlegung durch den Arbeitgeber“ ankommen kann, können für diese Abgrenzung letztlich nur die in der gesetzlichen Definition der ersten Tätigkeitsstätte festgelegten quantitativen Merkmale herangezogen werden. Demnach ist eine erste Betriebsstätte anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige dort dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens zu einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden will.

Eine Tätigkeitsstätte muss zwar nicht Betriebsstätte sein. Wird der Steuerpflichtige typischerweise nur

- an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten, die keine Betriebsstätten sind, oder
- an einer nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtung (z. B. Fahrzeug, Flugzeug, Schiff) betrieblich tätig,

sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Diese Voraussetzungen sind vorliegend aber nicht erfüllt.

### Fall 3: Aufwendungen im häuslichen Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen?

#### Sachverhalt:

Im Jahr 2020 arbeiteten die Mitarbeiter Müller und Mitarbeiter Schmidt aufgrund der corona-bedingten Lage auf Anweisung des Vorgesetzten ab dem 17.03.2020 bis 24.04.2020 ausschließlich von zu Hause. Aufgrund der anhaltenden Corona-Pandemie hat der Arbeitgeber dann ab dem 30.04.2020 für seine Mitarbeiter eine Übersicht im Intranet bekannt gemacht, in der die Mitarbeiter in Gruppen eingeteilt werden. Aus dieser Übersicht kann entnommen werden, an welchem Tag welche Gruppe in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers arbeiten darf. Nach dieser Übersicht muss der Mitarbeiter jeden 2. Werktag von zu Hause arbeiten. Ergänzend zu dieser Übersicht hat der Arbeitgeber folgende Erläuterungen bekannt gemacht:

- „Aus der Übersicht ist zu entnehmen, an welchen Wochentagen ein Beschäftigter nicht in dem Büro arbeiten darf (Zutritt verboten) sondern seine Tätigkeit mittels „mobile work“ zu erbringen hat. Dieses „Zutrittsverbot“ kann auch nicht in Abstimmung mit dem jeweiligen Vorgesetzten durchbrochen werden.

- An den Tagen, an denen ein Beschäftigter seine Arbeitsleistung im Büro erbringen darf (Zutritt erlaubt), folgt nicht zwangsläufig, dass er seine Arbeitsleistung auch im Büro erbringen muss. Insoweit gilt die bereits vor „Corona“ bestehende Regelung, dass ein Beschäftigter im Einzelfall und in Abstimmung mit seinem Vorgesetzten im Rahmen des „mobile work“ seine Arbeitsleistung erbringen kann. Wie bisher gilt, dass eine derartige Handhabung ausschließlich bereichsbezogen angewendet wird und für einen Beschäftigten eines anderen Bereichs keinen Anspruch begründet, ebenfalls im Rahmen von „mobile work“ arbeiten zu können.“

Ferner hat der Arbeitgeber am 27.10.29.10.2020 Folgendes bekannt gemacht:

„[...] Wir haben in den letzten Monaten die Gruppenregelung bei Bedarf etwas gelockert, da die Infektionszahlen dies auch verantwortbar erscheinen ließen. Dies hat sich nun geändert, so dass wir die Gruppenregelung jetzt wieder konsequent in Kraft setzen.[...]“

Am 29.10.2020 wurde ferner Folgendes bekannt gemacht:

„angesichts der gestrigen Beschlüsse der Bundesregierung und der Ministerpräsidentenkonferenz gilt zusätzlich zu den Ihnen bereits bekannten Regelungen Folgendes:

Die Gruppenregelung bleibt mit der Maßgabe bestehen, dass ab Montag, den 02. November, so weit wie möglich über Mobile Work gearbeitet werden soll.“ Folglich haben die Mitarbeiter in der Zeit vom 30.04.2020 bis 31.12.2020 nach dieser Gruppeneinteilung entweder von zu Hause oder in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers gearbeitet.

Der Mitarbeiter Müller war der Gruppe A zugeteilt. Damit musste er an 84 von 169 Tagen zu Hause arbeiten. Der Mitarbeiter Schmidt war der Gruppe B zugeteilt und musste an 85 von 169 Tagen von zu Hause arbeiten.

Der Mitarbeiter Müller arbeitete in seiner angemieteten 3-Zimmer-Wohnung in einem separaten Zimmer (14qm). Die Wohnung hat eine Fläche von ca. 80 qm.



Dem Mitarbeiter Müller entstanden in 2020 Mietaufwendungen (inkl. Nebenkosten) von 16.800 €. An Stromkosten kamen im Jahr 2020 insgesamt 672 € hinzu.

Der Mitarbeiter Schmidt arbeitet in seiner angemieteten 2 Zimmer Wohnung am Wohnzimmer-Esstisch. Seine Mietaufwendungen (inkl. Nebenkosten) betragen 9.600 € für das Jahr 2020. An Stromkosten kamen noch 580 € hinzu.

Frage:

Können die Mitarbeiter Müller und Schmidt für das Jahr 2020 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen?

### **Kurzgutachten:**

Vorab ist zunächst zu klären, ob ein häusliches Arbeitszimmer gegeben ist, bevor ein Abzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG geprüft werden kann.

#### Häusliches Arbeitszimmer

Ein häusliches Arbeitszimmer ist nach Rn. 6-7 des BMF-Schreibens vom 6.10.2017 ein Raum, der nach seiner Lage, Funktion und Ausstattung in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten oder einer geistigen, künstlerischen bzw. schriftstellerischen Tätigkeit dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird (vgl. Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Arbeitszimmer Rn. 8, beck-online).

Ausgehend von den Sachverhaltsangaben ist in Bezug auf Herrn Müller keine abschließende Aussage möglich, ob ein häusliches Arbeitszimmer gegeben ist mangels Angabe der Nutzung des Raumes ausschließlich zur Ausübung beruflicher Zwecke.

In Bezug auf Herrn Schmidt besteht kein gesondertes Zimmer, welches als Arbeitszimmer qualifizieren könnte, sodass hier bereits festgestellt werden kann, dass eine Geltendmachung der Aufwendungen als Werbungskosten für das Home-Office ausscheidet. Es sei insoweit auf die Home-Office Pauschale von 5 € pro Tag begrenzt auf maximal 600 € verwiesen, die Herr Schmidt geltend machen kann als Werbungskosten.

#### Abzug eines häuslichen Arbeitszimmers als Werbungskosten

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht abzugsfähig. Dies gilt nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 2 EStG nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein anderer Arbeitsplatz steht dem Steuerpflichtigen dann zur Verfügung, wenn dieser ihn in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Die Erforderlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfällt nicht bereits dann, wenn dem Steuerpflichtigen irgendein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sondern nur dann, wenn dieser Arbeitsplatz grundsätzlich so beschaffen ist, dass der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist (BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01 -, BStBl II 2004 S. 78). Ob für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist tätigkeitsbezogen zu prüfen (siehe BMF-Schreiben vom 02.03.2011, IV C 6 -

S 2145/07/10002 2011/0150549, Tz. 15). Dass für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, muss im Zweifel der Arbeitnehmer nachweisen bzw. glaubhaft machen. Für den Nachweis reicht nach der Entscheidung des BVerfG eine Bescheinigung des Arbeitgebers aus (BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BStBl II 2011, 318, Tz. 49). Aus der Bescheinigung des Arbeitgebers muss sich nur ergeben, für welche Zeiten dem Arbeitnehmer ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht bzw. nicht zur Verfügung steht. Der Arbeitnehmer muss nur darlegen, welche Tätigkeiten er im häuslichen Arbeitszimmer zu welchen Zeiten erledigt.

In diesen Fällen ist der Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Werbungskosten auf einen Höchstbetrag von 1.250 EUR je Kalenderjahr beschränkt. Abweichend davon regelt § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 Hs. 2 EStG, dass ein Werbungskostenabzug in voller Höhe, also uneingeschränkt möglich ist, sofern das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Mithin ist bei dem Mitarbeiter Müller fraglich, ob und in welchem Umfang ihm ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand in 2020 und, ob in Bezug auf das Home Office - die Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers vorausgesetzt - den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Wird der Mitarbeiter in der Regel bezogen auf das Kalenderjahr an drei oder mehr Tagen ausschließlich im Homeoffice tätig, sollte die Voraussetzung des „Mittelpunktes“ zu Hause erfüllt sein. Wird der Mitarbeiter hingegen an weniger als drei Tagen im Homeoffice tätig, ist die Voraussetzung des „Mittelpunktes“ zu Hause wohl eher nicht erfüllt. In diesem Fall ist zu prüfen, ob für die betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz (in der Firma) zur Verfügung steht. Wurde vom Arbeitgeber wie vorliegend angeordnet, dass wegen der Corona-Situation nicht mehr alle Mitarbeiter gleichzeitig im Betrieb anwesend sein dürfen, ist die Voraussetzung, dass ein anderer Arbeitsplatz (in der Firma) nicht zur Verfügung steht, erfüllt. Die Aufwendungen für das Homeoffice sind dann bis zu 1.250 Euro begünstigt.

Da davon auszugehen ist, dass in der Zeit bis 30. April eine Arbeit vor Ort möglich war und mithin in dieser Zeit ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand, sollte auch bei Herrn Müller nicht davon auszugehen sein, dass sich der Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer befand. Ein Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer kommt daher m.E. maximal auf 1.250 Euro beschränkt in Betracht. Andernfalls gilt auch für Herrn Müller alleinig die o.g. Home Office Pauschale.

-Ende-