

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Kein Werbungskostenabzug bei einem Umzug wegen Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 05.02.2025 – VI R 3/23

Vorbemerkung

Ob die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und gegebenenfalls in welcher Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, ist vielfach zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt umstritten. Die Neufassung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) hat hier für Entspannung gesorgt, sie gilt für Veranlagungszeiträume ab 2023.

Die Vorschrift lautet:

„Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. ³Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von 1.260 Euro (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. ⁴Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um ein Zwölftel;

...“

Danach sind Arbeitszimmeraufwendungen grundsätzlich vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen. Ausnahmsweise ist ein unbeschränkter Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen allerdings möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet. Ein Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer ist unter diesen Voraussetzungen in voller Höhe möglich. Alternativ zum Ansatz der tatsächlich nachgewiesenen Aufwendungen kann pauschal eine Jahrespauschale in Höhe von 1.260 € abgezogen werden.

Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nicht vor, kann nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c EStG die sogenannte Homeoffice-Pauschale (das Gesetz bezeichnet sie als Tagespauschale) geltend gemacht werden. Die frühere Differenzierung zwischen Vollabzugsfähigkeit und Steuerpflichtigen für deren betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist damit zwar entfallen, Streitpotential bleibt aber bei der Frage, ob das Arbeitszimmer tatsächlich den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Ist dies nicht der Fall, gilt die schon erwähnte Tagespauschale nach § 6 Abs. 5 Nr. 6c EStG:

„...“

6c. für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von 6 Euro (Tagespauschale), höchstens 1.260 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden. ²Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. ...“

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Im Besprechungsfall ging es nun nicht um die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete, sondern darum, unter welchen Voraussetzungen Umzugskosten, die in Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer stehen, als Werbungskosten abgezogen werden können.

Der Bundesfinanzhof stellt seinem Urteil folgenden Leitsatz voran:

„Aufwendungen des Steuerpflichtigen für einen Umzug in eine andere Wohnung, um dort (erstmalig) ein Arbeitszimmer einzurichten, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig.“

Der zu entscheidende Fall

Die verheirateten Kläger lebten zu Beginn des Streitjahres (2020) gemeinsam mit ihrer 2015 geborenen Tochter in einer 3-Zimmer-Wohnung mit einer Wohnfläche von circa 65 m² in Hamburg, die nicht über separates Arbeitszimmer verfügte. Der Kläger war als Teil-Projektleiter in Hamburg nichtselbstständig tätig. Bis Mitte März des 2020 arbeitete er nur in Ausnahmefällen zu Hause. Zu Beginn der Corona-Maßnahmen im März schloss das Büro seines Arbeitgebers. Der Kläger arbeitete ab dann ausschließlich zu Hause. Zum 30.06.2020 wechselte er den Arbeitgeber und arbeitete seither an vier Tagen der Woche zu Hause sowie einmal wöchentlich in den ebenfalls in Hamburg belegenen Räumen seines neuen Arbeitgebers.

Die Klägerin war 2020 als Sachbearbeiterin in Teilzeit tätig. Zudem fertigte sie ihre Masterarbeit an. Zunächst arbeitete sie ausschließlich im Büro ihres Arbeitgebers, ab Mitte März jedoch an vier Tagen der Woche im Homeoffice und an einem Tag im Büro. Das Arbeiten im Homeoffice war nicht zwingend, wurde aufgrund der Corona-Pandemie jedoch dringend empfohlen.

Die Kläger arbeiteten im Wesentlichen im Wohn-/Esszimmer und nutzten den Esstisch (abwechselnd) als Schreibtisch. Aufgrund dieser als unbefriedigend empfundenen Wohn-/Arbeitssituation mieteten die Kläger ebenfalls in Hamburg eine 110 m² große 5-Zimmer-Wohnung, in die sie im Juli zogen. Zwei Zimmer der neuen Wohnung statten sie büromäßig aus und nutzten diese als häusliche Arbeitszimmer.

In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger unter anderem Umzugskosten in Höhe von 4.218 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Im Rahmen des anschließenden Einspruchsverfahrens setzte das FA unter anderem weitere Werbungskosten an, darunter jeweils auch Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer. Im Hinblick auf die geltend gemachten Umzugskosten wies es den Einspruch dagegen als unbegründet zurück.

Die Klage, mit der die Kläger den Werbungskostenabzug für den Umzug weiterverfolgten, hatte vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg Erfolg. Der Bundesfinanzhof (BFH) wies jedoch auf die Revision des Finanzamts die Klage ab.

Die Begründung des BFH

Der BFH legt zu Werbungskosten allgemein dar, dass es sich hierbei um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG handele. Nach seiner ständigen Rechtsprechung lägen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Veranlassungszusammenhang bestehe. Davon sei auszugehen, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt seien, sie also in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stünden. Maßgeblich sei zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.

Dazu könnten auch Aufwendungen für einen Umzug gehören. Zwar sei das Bewohnen einer Wohnung dem privaten Lebensbereich zuzurechnen, so dass die Kosten für einen Umzug grundsätzlich als steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusehen seien, es sei denn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen stelle den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel dar und private Umstände spielten eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle. Dies müsse sich anhand objektiver Umstände, die typischerweise auf eine berufliche Veranlassung des Umzugs schließen ließen, feststellen lassen.

Das hatte der BFH in früheren Entscheidungen angenommen,

- wenn der Umzug die Folge eines Arbeitsplatzwechsels gewesen war und die für die täglichen Fahrten zur Arbeitsstätte benötigte Zeit sich durch den Umzug erheblich, das heißt: um mindestens eine Stunde täglich, verminderte. In einem solchen Fall träten die mit einem Umzug stets einhergehenden privaten Begleitumstände regelmäßig in den Hintergrund und könnten deshalb vernachlässigt werden.
- wenn der Grund des Umzugs der Auszug aus einer oder der Einzug in eine Dienstwohnung war.

Der berufliche Veranlassungszusammenhang sei in diesen Fällen nur aufgrund objektiver, außerhalb der individuellen Wohnsituation liegender Umstände bejaht worden. Hier komme es auf sonstige Motive für den Umzug nicht mehr an, denn die Motive für die Auswahl einer Wohnung und die Bestimmung des Wohnorts seien nahezu stets durch die private Lebensgestaltung geprägt. Würden sie eine Rolle spielen, könnten Umzugskosten nie als Werbungskosten abgezogen werden

Auf dieser Grundlage sei eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung des Umzugs jedoch zu verneinen, wenn in der neuen Wohnung (erstmalig) die Möglichkeit zur Einrichtung eines Arbeitszimmers bestehe. Es fehle insoweit an einem objektiven Kriterium, welches nicht durch die private Wohnsituation jedenfalls mitveranlasst sei. Denn auch in einem solchen Fall sei wegen des natürlichen Bestrebens nach einer Verbesserung der Wohnqualität nicht mit der erforderlichen Sicherheit zu ermitteln, ob die Einrichtung des Arbeitszimmers Anlass oder nur Folge des Umzugs in die neue, unter Umständen größere Wohnung sei. Objektive Umstände seien allein in dem Bestreben, ein abgeschlossenes Arbeitszimmer einzurichten, nicht gegeben. Die Wahl einer Wohnung, insbesondere deren Lage, Größe, Zuschnitt und Nutzung, sei vielmehr vom Geschmack, den Lebensgewohnheiten, den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln, der familiären Situation und anderen privat bestimmten Vorentscheidungen des Steuerpflichtigen abhängig und daher grundsätzlich der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzuordnen.

Die zunehmende Akzeptanz von Homeoffice, Tele- und sogenannter Remote-Arbeit (ortsunabhängiges/mobiles Arbeiten) ändere nichts daran, dass der Wunsch, im privaten Lebensbereich in einem (häuslichen) Arbeitszimmer zu arbeiten, nicht allein auf objektiven beruflichen Kriterien, sondern in erster Linie auf privaten Motiven und Vorlieben beruhe, auch wenn mit einem separaten Arbeitszimmer eine wesentliche Verbesserung der Arbeitsbedingungen einhergehe und es von einer Vielzahl von Steuerpflichtigen deshalb für ein ungestörtes Arbeiten zu Hause als notwendig empfunden werde. Dies werde jedoch nicht in ausreichendem Maße durch objektive berufliche Erwägungen überlagert, die typischerweise für eine nahezu ausschließliche berufliche

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Veranlassung eines Wohnungswechsels stritten. Denn die Entscheidung, nach dem Umzug einen gesonderten Raum nicht privat, sondern beruflich als Arbeitszimmer zu nutzen oder die Berufstätigkeit im privaten Lebensbereich (weiterhin) in einer "Arbeitsecke" auszuüben, beruhe auch in Zeiten einer gewandelten Arbeitswelt nicht auf nahezu ausschließlich objektiven beruflichen Kriterien. Sie möge zwar auch von beruflichen Erwägungen bestimmt sein, gründe aber letztlich vorrangig auf privaten Motiven und Vorlieben. Dies gelte auch dann, wenn der Steuerpflichtige über keinen anderen (außerhäuslichen) Arbeitsplatz verfüge, weil er wie in der Corona-Pandemie (zwangsweise) zum Arbeiten im häuslichen Bereich angehalten gewesen sei oder er durch die Arbeit im Homeoffice Berufs- und Familienleben zu vereinbaren suche. Auch mit der Einrichtung eines (häuslichen) Arbeitszimmers gehe nicht nur eine Verbesserung der Arbeitsbedingungen einher, es verbessere sich auch die private Wohnsituation insoweit, als der ansonsten mit der „Arbeitsecke“ belastete Wohnraum nunmehr davon ungestört genutzt werden könne.

Ob es sich überhaupt um ein steuererhebliches häusliches Arbeitszimmer handele, sei wegen des multikausalen Veranlassungszusammenhangs für die Entscheidung nach allem unerheblich.