



# HOMEOFFICE

## RECHTLICHE UND STEUERRECHTLICHE HINWEISE FÜR ARBEIT-

## GEBER UND ARBEITNEHMER IM ZUSAMMENHANG MIT DER

## EINRICHTUNG, LAUFENDEN UNTERHALTUNG UND AUFLÖSUNG

### MERKBLATT 01 | 2020 | NR. 1896.1

#### INHALT

1. **Allgemeines**
2. **Homeoffice aus Sicht des Arbeitgebers**
  - 21 Rechtliche Rahmenbedingungen
    - 211 Arbeitsvertrag als Regelungsgrundlage für Homeoffice-Tätigkeit
    - 212 Geltung des Arbeitszeitgesetzes
    - 213 Datenschutz
    - 214 Zutrittsrechte des Arbeitgebers zum Homeoffice
    - 215 Beendigung der Tätigkeit im Homeoffice
    - 216 Beteiligung des Betriebsrates
  - 22 Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten
    - 221 Einrichtung des Homeoffice
    - 222 Laufende Unterhaltung des Homeoffice
    - 223 Auflösung des Homeoffice
3. **Homeoffice aus Sicht des Arbeitnehmers**
  - 31 Rechtliche Rahmenbedingungen und Haftung im Homeoffice
  - 32 Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten
    - 321 Einrichtung des Homeoffice
    - 322 Laufende Unterhaltung des Homeoffice
    - 323 Auflösung des Homeoffice
    - 324 Verkauf der Immobilie
4. **Fazit**

#### 1. ALLGEMEINES

Das Thema „Homeoffice“ gewinnt zweifelsohne zunehmend an Bedeutung. Arbeitnehmer schätzen die flexible Arbeitszeiteinteilung im Homeoffice. Es gelingt ihnen so Familie, Job, ggf. Weiterbildung und Hobbys „unter einen Hut“ zu bringen. Arbeitgeber können ggf. Ressourcen hinsichtlich vorzuhaltender Büroräume etc. sparen und die Mitarbeiter zeitlich flexibler einsetzen. In der angespannten Arbeitsmarktsituation mit einhergehendem Fachkräftemangel kommen einige Arbeitgeber gar nicht umhin, ihren Mitarbeitern oder künftigen Mitarbeitern die Möglichkeit einzuräumen, auch im Homeoffice arbeiten zu dürfen und nicht arbeitstäglich im Unternehmen erscheinen zumüssen.

Dabei bietet das Homeoffice nicht nur Vorteile, sondern auch einige Nachteile — und zwar sowohl aus Arbeitgeber— als auch aus Arbeitnehmersicht. Für Arbeitnehmer im Homeoffice wird die Kommunikation mit den Kollegen aufwändiger und so die eine oder andere Problemlösung deutlich schwieriger. Auch der nicht unbedeutende „Flurfunk“ kommt für sie i. d. R. zum Erliegen. Dies gilt umso mehr, wenn einzelne Arbeitnehmer ausschließlich und nicht nur zeitweise im Homeoffice arbeiten. Mitunter wichtige Informationen erreichen diese Mitarbeiter nicht. Dies ist nachteilig für das Unternehmen und führt gelegentlich auch dazu, dass sich Mitarbeiter im Homeoffice nicht so verbunden mit dem arbeitgebenden Unternehmen fühlen wie vor Ort arbeitende Mitarbeiter. Im Vergleich zu vor Ort arbeitenden Kollegen fühlen sich Homeoffice-Mitarbeiter ggf. sogar von der Unternehmensgemeinschaft ausgeschlossen.

Auf der anderen Seite kann sich ein von Neid geprägtes Klima unter den Mitarbeitern ergeben, wenn die stationär arbeitenden Mitarbeiter das Gefühl entwickeln, im Vergleich zu den Homeoffice-Mitarbeitern benachteiligt zu sein oder mehr als diese arbeiten zu müssen.

Nach dem jüngsten Fehlzeitenreport einer Krankenkasse fühlen sich Mitarbeiter, die im Homeoffice arbeiten, häufig erschöpfter, reizbarer und genervter als Kollegen im Büro. Zwar melden sich Homeoffice-Mitarbeiter seltener krank als Mitarbeiter, die nur im Betrieb tätig sind. Dennoch leiden Homeoffice-Mitarbeiter häufiger unter Schlafstörungen und Konzentrationschwierigkeiten, weil sie flexibler arbeiten — am Abend mal länger oder ein paar Stunden am Wochenende und dadurch schlechter abschalten können als Kollegen im Büro. Bedacht werden muss natürlich auch, dass sich nicht jeder Beruf bzw. jede Tätigkeit dazu eignet, im Homeoffice ausgeübt zu werden und auch nicht jeder Mitarbeiter für die Arbeit im Homeoffice geeignet ist. Nicht jeder Mensch ist von sich aus in der Lage, arbeitstäglich die Motivation zur Arbeit aufzubringen, wenn er sich im privaten und häuslichen Umfeld befindet und nicht/kaum „überwacht“ wird. Zudem besteht die Gefahr, dass der Mitarbeiter „vereinsamt“ — der Mensch ist von Grund auf ein soziales Wesen und fühlt sich in Gesellschaft wohler als allein. Wenn er nun überwiegend allein arbeitet

und sämtliche Aufgaben und Probleme selbst lösen muss, kann dies auch mit dem Verlust von sozialer Kompetenz einhergehen.

Neben solchen sozialen und auch organisatorischen Komponenten ist eine Vielzahl von rechtlichen Rahmenbedingungen bei der Vereinbarung über ein Homeoffice zu beachten. Die rechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen sowie Gestaltungsmöglichkeiten stellt dieses Merkblatt sowohl aus Arbeitgeber— als auch aus Arbeitnehmersicht dar. Für Selbstständige sind die dargestellten (steuer—)rechtlichen Konsequenzen nicht 1:1 übertragbar.

## 2. HOMEOFFICE AUS SICHT DES ARBEITGEBERS

### 2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Die sog. „**Telearbeit**“ (im Homeoffice) oder „**Homeoffice-Arbeit**“ hat der Gesetzgeber in § 2 Abs. 7 ArbStättV („legal—“) definiert.<sup>1</sup> Derzeit sind drei Ausübungsformen, nämlich die sog. „mobile Telearbeit“, die „häusliche Telearbeit“ und die „alternierende Telearbeit“, üblich. In den mittelständischen Unternehmen tritt „Telearbeit“ regelmäßig in zwei der o. g. Grundformen, nämlich der „häuslichen“ oder aber in Form der „alternierenden“ Telearbeit auf. Die dritte Form der sog. „mobilen Telearbeit“ (bzw. dem sog. „Mobile-Office“<sup>2</sup>) an ständig wechselnden Einsatzorten<sup>3</sup> lässt sich eher in Großunternehmen mit häufig wechselnden Kundenkontakten (wie z. B. Bausparkassen, Versicherungsgesellschaften) beobachten.

Bei der „**häuslichen Telearbeit**“ sind die betroffenen Mitarbeiter ausschließlich in ihrer Wohnung oder an einem anderen, von ihnen selbst genutzten und eingerichteten Arbeitsplatz tätig. Demgegenüber erledigt der Beschäftigte bei der „**alternierenden Telearbeit**“ einen Teil seiner zu erbringenden Arbeitsleistungen am Firmensitz oder in/an der (regelmäßigen) Betriebsstätte, den anderen Teil dagegen an einem Arbeitsplatz in seinen Privaträumen.

#### 2.1.1 Arbeitsvertrag als Regelungsgrundlage für Homeoffice-Tätigkeit

Geregelt wird die Telearbeit grundsätzlich — vorbehaltlich des Bestehens entsprechender tarifvertraglicher Ansprüche — im Arbeitsvertrag oder über einen Nachtrag hierzu. Hierbei sind die Bedingungen von Arbeitgeber und Mitarbeiter grundsätzlich frei auszuhandeln.

Der DWS-Vordruck Art.-Nr. 1110 „Zusatzvereinbarung zum Anstellungsvertrag über die Ausübung von Telearbeit (Homeoffice)“ bietet eine entsprechende Mustervereinbarung und ist unter [www.dws-verlag.de](http://www.dws-verlag.de) bestellbar.

Möglich ist es auch, dass Telearbeit in einem bereits bestehenden Arbeitsverhältnis, in dem diese zuvor gar nicht vorgesehen war, nachträglich vereinbart wird, d. h., der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber müssen der Telearbeit zustimmen.

Ein **Rechtsanspruch** auf die Tätigkeit im Homeoffice bzw. auf die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes **besteht** — anders als z. B. in den Niederlanden und trotz entsprechender Pläne innerhalb der Bundesregierung — **weder für den Arbeitgeber, noch für**

**seinen Mitarbeiter.**<sup>4</sup> Das Direktionsrecht alleine erlaubt es nach herrschender Auffassung dem Arbeitgeber nicht, dem Arbeitnehmer die Telearbeit einseitig aufzuerlegen.<sup>5</sup> Falls der Arbeitgeber hier einseitig vorgehen möchte, bedarf es einer — in der Praxis regelmäßig rechtlich schwierig umzusetzenden — Änderungskündigung.<sup>6</sup>

Es empfiehlt sich, eine „**Homeoffice**“—**Vereinbarung** nur mit einem besonders qualifizierten Mitarbeiter abzuschließen. Dieser sollte neben seinen berufsfachlichen Kenntnissen weiter über IT-Kenntnisse verfügen, die über den normalen Anwendungsbezug hinausgehen, um ggf. Netzwerk— oder sonstige „kleinere“ EDV-Probleme selbst beheben zu können.

#### 2.1.2 Geltung des Arbeitszeitgesetzes

Weiter ist es nur mit einem loyalen, zuverlässigen und möglichst berufserfahrenen Arbeitnehmer möglich, das für den Arbeitgeber verbindliche Arbeitszeitgesetz (ArbZG) einzuhalten. Mangels einer unmittelbaren Eingliederung in den Betrieb muss der Telearbeits-Mitarbeiter seine Arbeitszeiten selbst erfassen und seinem Arbeitgeber zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben Arbeitszeitnachweise vorlegen.<sup>7</sup>

Nach herrschender Auffassung in der Literatur ändert sich durch die (nachträgliche) Einrichtung des Homeoffice das gegenseitige Austauschverhältnis von „Arbeit gegen Lohn“ i. S. v. § 611 a BGB nicht.<sup>8</sup> Es ist daher ausschließlich die Arbeitszeit zu vergüten, die der Arbeitnehmer tatsächlich geleistet hat.

Weiter hat der Arbeitgeber aufgrund seiner Fürsorgepflicht dafür Sorge zu tragen, dass sein im Homeoffice beschäftigter Mitarbeiter die arbeitszeitrechtlichen Schutzvorschriften des ArbZG nicht missachtet. Die Trennung des Arbeitsplatzes vom Betrieb des Unternehmens erschwert hier die Kontrolle der Arbeitszeit. Die regelmäßig für alle anderen Mitarbeiter im Betrieb geltenden Erfassungsmethoden sind beim ausgelagerten Telearbeitsplatz nicht mehr möglich. Eine Lösungsmöglichkeit besteht hier im Treffen softwarebedingter Vorkehrungen, die Anfang und Ende der geleisteten Arbeitszeit festhalten. Alternativ ist die Vereinbarung einer „**Vertrauensarbeitszeit**“ möglich, die der Arbeitnehmer dann flexibel handhabt.<sup>9</sup>

#### 2.1.3 Datenschutz

Die Einhaltung der Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes sowie der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) zum Datenschutz oder/und der Datensicherheit hat der Arbeitgeber sicherzustellen, falls der Mitarbeiter im Homeoffice personenbezogene Daten verarbeitet. Der Arbeitgeber bleibt im Verhältnis zum Kunden die „**verantwortliche Stelle**“ i. S. v. Art. 4 Nr. 7 DS-GVO. Er allein ist es also, der die personenbezogenen Daten verarbeitet oder nutzt oder deren Nutzung in seinem Auftrag zulässt.<sup>10</sup>

4 Röller in Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 3; Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

5 Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

6 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 2, Rn. 117–124.

7 Kamann, ArbRAktuell 2016, 75, (77); Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

8 Röller in Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 9.

9 Röller in Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 9; Benkert, NJW-Spezial 2019, 306.

10 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 192.

1 Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 1. Aufl. 2019, § 1, Rn. 1–2.

2 Röller in Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Homeoffice“, Rn. 1.

3 Kamann, ArbRAktuell 2016, 75.

## 2.1.4 Zutrittsrechte des Arbeitgebers zum Homeoffice

Um das sensible Feld der Kontrollrechte und -pflichten des Arbeitgebers einerseits und den Schutz der privaten Wohnung des Arbeitnehmers aus Art. 13 GG andererseits verbindlich zu regeln, sind nur klare arbeitsrechtliche Vereinbarungen in Schriftform zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeiter, der im Homeoffice tätig werden will, geeignet.<sup>11</sup> Mit *Lammeyer* ist davon auszugehen, dass durch eine tatsächliche Arbeitsaufnahme im häuslichen Bereich die „Öffnung“ der Wohnung in Form eines Kontaktes zur Außenwelt durch z.B. dienstliche Gespräche oder Mail-Konferenzen über Datenleitungen und damit eine Einschränkung der Privatsphäre vom Arbeitnehmer gewollt und hingenommen wird.<sup>12</sup> Aus Gründen der Rechtssicherheit ist das Einverständnis zur Einschränkung der häuslichen Privatsphäre allerdings nicht nur vom in Telearbeit tätigen Mitarbeiter selbst, sondern auch von dessen mit ihm zusammenlebenden Haus- und Familienangehörigen schriftlich einzuholen.<sup>13</sup> Falls der Mitarbeiter oder seine Haus- und Familienangehörigen das Einverständnis mit den dargestellten Zutritts- und Kontrollrechten des Arbeitgebers nicht in schriftlicher Form abgeben bzw. vereinbaren wollen, sollte der Telearbeitsplatz/das Homeoffice nicht eingerichtet werden.

Überdies muss in der schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und seinem Telearbeits-Mitarbeiter eindeutig vereinbart werden, dass die Telearbeit zu beenden und der Telearbeitsplatz vollständig aufzugeben ist, wenn **nachträglich** dem Arbeitgeber Zutritts- und Kontrollrechte in und zu den Räumen, in denen der Arbeitnehmer seine Telearbeit ausführt, tatsächlich verweigert werden oder die schriftliche Einwilligung vom Arbeitnehmer bzw. seinen Familien- und/oder Hausangehörigen widerrufen wird.

## 2.1.5 Beendigung der Tätigkeit im Homeoffice

Das **Telearbeitsverhältnis** bzw. die Einräumung der Möglichkeit, Tätigkeiten im Homeoffice zu verrichten, **kann wie jedes andere Arbeitsverhältnis beendet werden**. Es stehen hierzu die **Vereinbarung eines Aufhebungsvertrages**, bei vorherigem Vorbehalt in der schriftlichen Vereinbarung über das Telearbeitsverhältnis ein **Widerruf** (falls vereinbart sowohl von Seiten des Arbeitgebers als auch des Mitarbeiters) sowie die (Änderungs- oder Beendigungs-) **Kündigung** zur Verfügung.

Die Beendigung des Telearbeitsverhältnisses kann z. B. dann sinnvoll sein, wenn sich die mit seiner Einrichtung erhofften Verbesserungen (Kostensparnis, Flexibilität) nicht einstellen. Die Beendigung kann notwendig werden, wenn der Arbeitnehmer die als Homeoffice zunächst benutzte Wohnung gewechselt hat und seine neuen Privaträume sich für die Telearbeit nicht mehr eignen oder ggf. ein Mietvertrag die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes ausdrücklich verbietet.

## 2.1.6 Beteiligung des Betriebsrates

Sofern ein Betriebsrat im Betrieb des Arbeitgebers besteht, ist dieser nach den allgemeinen Regeln zu beteiligen, es gelten insoweit im Homeoffice keine Besonderheiten.

## 2.2 Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

### 2.2.1 Einrichtung des Homeoffice

Typische Arbeitnehmereigenschaften sind z. B. „keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln“ und „kein Kapitaleinsatz“.<sup>14</sup> Diese Erfordernisse obliegen grundsätzlich dem Arbeitgeber. D. h., grundsätzlich **hat der Arbeitgeber die erforderlichen Arbeitsmittel wie z. B. Schreibtisch, Schreibtischstuhl, PC-Anlage und notwendige Software, Regal oder Aktenschrank, Schreibtischlampe etc. zur Verfügung zu stellen**. Wenn der Arbeitgeber diese Gegenstände anschafft und dem Mitarbeiter für das Homeoffice zur Verfügung stellt, sind die Anschaffungskosten für das Unternehmen genauso Betriebsausgaben — ggf. im Wege der Abschreibung — als wenn sich die Gegenstände in betrieblichen Räumen befinden würden.

**HINWEIS** Detaillierte Informationen zur steuerlichen Behandlung von Datenverarbeitungsgeräten in Büros enthält das DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1818 „Computer, Komponenten, Software und Co. steuerlich richtig behandeln“. Die steuerliche Behandlung von sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern, zu denen viele Bürogegenstände und Arbeitsmittel gehören, zeigt das DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1794 „Abschreibungsregeln bei geringwertigen Wirtschaftsgütern“ auf.

Der Arbeitgeber kann jedoch auch den Mitarbeiter ausdrücklich beauftragen, diese Gegenstände — unter Absprache des preislichen Rahmens und der technischen Anforderungen — selbst zu erwerben und ihm die **verauslagten Beträge erstatten**. Diese Erstattung ist für den Arbeitnehmer als Auslagenersatz steuerfrei.<sup>15</sup> Auslagenersatz bedeutet, dass der Arbeitnehmer Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers tätigt und diese von ihm ersetzt werden. Dabei ist es lohnsteuerlich gleichgültig, ob die Ausgaben im Namen des Arbeitgebers oder im Namen des Arbeitnehmers verauslagt werden. Die Ausgaben müssen lediglich vom Arbeitgeber veranlasst oder zumindest gebilligt sein und es darf kein oder nur ein sehr geringes eigenes Interesse des Arbeitnehmers an den Ausgaben bestehen. Sie dürfen ihn nicht bereichern.<sup>16</sup> Auch in diesem Fall stellen die Aufwendungen für das Unternehmen Betriebsausgaben, ggf. nur im Rahmen der Abschreibung, für das Unternehmen dar. Wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer beauftragt, solche entsprechenden Arbeitsmittel anzuschaffen, ist es **aus umsatzsteuerlicher Sicht sinnvoll, wenn der Arbeitgeber Rechnungsadressat** ist, damit er die Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen kann, sofern der Arbeitgeber generell vorsteuerabzugsberechtigt ist. Bei Kleinbetragsrechnungen bis 250 € muss kein Rechnungsadressat ausgewiesen sein.

Erstattet der Arbeitgeber die vom Arbeitnehmer verauslagten Kosten bzw. beauftragt den Erwerb und bezahlt die dafür ausgestellten Rechnungen, sind diese Gegenstände Betriebsvermögen und entsprechend zu behandeln. Darf der Arbeitnehmer die Gegenstände, z. B. das (Mobil-)Telefon, das Tablet oder die PC-Anlage, auch privat nutzen, sollte der Arbeitgeber klären, ob er dem Arbeitnehmer nur **die private Nutzung gestattet oder ob er diese Geräte dem Arbeitnehmer übereignet**. Während die **private Nutzung** von (Mobil-)Telefonen, Tablets, PC-Anlagen oder anderer Datenverarbeitungsgeräte steuerfrei ist, muss die **Übereignung** solcher Geräte an den Arbeitnehmer lohnsteuerlich erfasst werden, da bei dem Arbeitnehmer insoweit eine Berei-

<sup>11</sup> Müller, *Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis*, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 277.

<sup>12</sup> Lammeyer, *Telearbeit*, S. 145–146, Diss., erschienen in „Saarbrücker Schriften zu Recht und Praxis“, Saarbrücken 2007.

<sup>13</sup> Müller, *Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis*, 1. Aufl. 2019, § 3, Rn. 279.

<sup>14</sup> H 19.0 „Arbeitnehmer — Allgemeines“ LStH.

<sup>15</sup> § 3 Nr. 50 EStG.

<sup>16</sup> R 3.50 Abs. 1 LStR.

cherung eintritt.<sup>17</sup> Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass diese Leistung des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldetem Arbeitslohn gewährt wird. Umwandlungen des regulären Lohns in steuerfreie Lohnbestandteile will der Gesetzgeber verhindern. Was unter „Zusätzlich zum ohnehin geschuldetem Arbeitslohn“ zu verstehen ist, ist aktuell strittig. Der BFH hat hierzu entschieden, dass ein arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformenwechsel steuerunschädlich möglich ist.<sup>18</sup>

Bei einer **Übereignung** ist lohnsteuerlich ein Sachbezug zu erfassen und zu bewerten.<sup>19</sup> Die Versteuerung des Sachbezugs kann individuell nach den persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers oder pauschal mit 25% erfolgen.<sup>20</sup> Die Wahl der Pauschalversteuerung hat den Vorteil, dass der Sachbezug nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt.

**TIPP** Wegen der Steuerpflicht der Übereignung von betrieblichen Gegenständen sollte bei der Einrichtung bzw. Vereinbarung über ein Homeoffice auf die Formulierung hinsichtlich der Arbeitsmittel geachtet werden. Aber auch wegen der bilanziellen Behandlung der betreffenden Wirtschaftsgüter beim Arbeitgeber — ggf. Anlagenabgang, keine Abschreibung mehr — sollte der Einrichtung und Vereinbarung über das Homeoffice besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Auf der anderen Seite können sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer auch dahingehend einigen, dass der **Arbeitnehmer die für das Homeoffice erforderlichen Wirtschaftsgüter selbst und auf eigene Rechnung anschafft**. Für den Arbeitgeber hat dies den Vorteil, dass er kostenmäßig nicht belastet ist, es sich für ihn keine Fragestellungen oder gar Problematiken hinsichtlich einer Privatnutzung durch den Arbeitnehmer oder Übereignung der Wirtschaftsgüter ergeben können. Zudem ist er nicht für die Instandhaltung oder ggf. Austausch dieser Wirtschaftsgüter verantwortlich. Letztendlich wälzt der Arbeitgeber die Arbeitsmittelfrage vollständig an den Arbeitnehmer ab. Für den Arbeitnehmer ergibt sich in dem Fall sowohl die Kostenbelastung, die Verantwortung hinsichtlich der Einsatzbereitschaft der Arbeitsmittel (Instandhaltung, Ersatz und updates), der Trennung zwischen beruflicher und privater Nutzung für Zwecke der eigenen Steuererklärung, aber auch die freie Wahl hinsichtlich der Büromöbel oder bevorzugten Technik. Der Arbeitnehmer kann diese Kosten zwar als Werbungskosten in seiner eigenen Einkommensteuererklärung zum Ansatz bringen, dennoch ergibt

sich bei weitem nicht der finanzielle Effekt bei ihm, als wenn der Arbeitgeber diese Kosten erstatten würde.

Wenn Standorte des Arbeitgebers aufgelöst und Mitarbeiter deshalb ins Homeoffice verlagert werden, ist es nicht unüblich, dass die betreffenden Mitarbeiter ihre **bisherige Büroausstattung in das neu einzurichtende Arbeitszimmer zu Hause mitnehmen**. Bleibt die Büroausstattung Eigentum des Arbeitgebers, ändert sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Wirtschaftsgüter nichts. Werden diese Wirtschaftsgüter jedoch Eigentum des Arbeitnehmers, ist das jeweilige Wirtschaftsgut zu bewerten und scheidet mit dem gemeinen Wert aus dem Anlagevermögen des Unternehmens aus. Beim Arbeitnehmer liegt in entsprechender Höhe ein Lohnzufluss zu, der lohnsteuer- und i. d. R. auch sozialversicherungspflichtig ist. Umsatzsteuerlich liegt für den Unternehmer ein sog. tauschähnlicher Umsatz (Wirtschaftsgut gegen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers) in Höhe des gemeinen Wertes des Wirtschaftsguts vor, der dem Regelsteuersatz von 19% unterliegt.

Stellt der Arbeitgeber einen Mitarbeiter ein, der bereits über ein eingerichtetes Homeoffice verfügt, ergeben sich für den Arbeitgeber regelmäßig keine steuerlichen Konsequenzen. Die im Homeoffice befindlichen Wirtschaftsgüter sind Eigentum des Arbeitnehmers und bleiben es auch, es sei denn, der Arbeitgeber erwirbt diese vom Arbeitnehmer.

## 2.2.2 Laufende Unterhaltung des Homeoffice

Bei der laufenden Unterhaltung des Homeoffice gibt es prinzipiell wieder **zwei Möglichkeiten**: entweder der Arbeitgeber trägt diese Kosten oder der Arbeitnehmer ist mit diesen Kosten belastet.

Der in der Praxis verbreitete Fall ist sicherlich der, dass der **Arbeitnehmer die laufenden Kosten der Unterhaltung des Homeoffice trägt**. D. h., die auf das Arbeitszimmer entfallende Miete, Finanzierungszinsen und Abschreibungsbeträge, Versicherungsprämien, Grundsteuer, Strom-, Heizungs- und Wasserkosten trägt der Arbeitnehmer. Verbrauchsartikel, wie Druckerpatronen, Papier, Schreibutensilien, Ordner, Trennwände, Folien etc. werden typischerweise vom Arbeitgeber bereitgestellt und an den heimischen Arbeitsplatz geliefert.

Hinsichtlich des **Arbeitszimmers besteht jedoch auch die Möglichkeit, dieses von dem Arbeitnehmer zu mieten**. Dies wird insb. dann gemacht, wenn der Arbeitnehmer keine Möglichkeit hat, die Kosten des Homeoffice in seiner Einkommensteuererklärung geltend zu machen oder die finanzielle Auswirkung in der eigenen Einkommensteuererklärung von nur untergeordneter Bedeutung ist. Wenn der Arbeitgeber das Arbeitszimmer vom Arbeitnehmer mietet, muss der Arbeitgeber beurteilen, ob der Arbeitnehmer mit diesen Einnahmen **Vermietungseinkünfte im Sinne des Steuergesetzes erzielt oder ob es sich hierbei auch um die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit — also Arbeitnehmereinkünfte** — handelt. Liegen Arbeitnehmereinkünfte vor, hat der Arbeitgeber diese dem Lohnsteuerabzug und i. d. R. auch der Sozialversicherungspflicht zu unterwerfen. Ob Arbeitslohn oder ob Vermietungseinkünfte vorliegen, richtet sich danach, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung des Arbeitszimmers liegt.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> § 3 Nr. 45 EStG.

<sup>18</sup> BFH, Urteil v. 01.08.2019 — VI R 32/18. Nach dem Urteil können Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume herabsetzen und diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen. Allerdings ist es dem Arbeitgeber verwehrt einseitig, d. h. ohne Vertragsänderung, eine im Hinblick auf die vorhandenen Begünstigungstatbestände (wie Steuerbefreiungen oder Pauschalierungsmöglichkeiten) optimierte Berechnung der Lohnsteuer zu bewirken (= Anrechnungsverbot). Schädlich wäre nach Ansicht des BFH auch, wenn Arbeitnehmer und Arbeitgeber vereinbaren, dass bei Wegfall der Zusatzleistung der „Lohnverzicht“ des Arbeitnehmers durch eine Gehaltserhöhung wieder ausgeglichen wird. Das Urteil stellt eine Rechtsprechungsänderung dar und widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung und ist auch noch nicht offiziell veröffentlicht (Dezember 2019). Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagiert.

<sup>19</sup> § 8 Abs. 1 und 2 EStG.

<sup>20</sup> § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG.

<sup>21</sup> BMF v. 18.04.2019 „Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber“, BStBl. 2019 I S. 461.

Für die Zuordnung der Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zu den Vermietungseinkünften müssen einige Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt werden:

1. Neben dem Dienstverhältnis besteht eine gesonderte Rechtsbeziehung in Form eines Mietvertrages.
2. Die Nutzung des Homeoffice liegt vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers. D. h., dieses Interesse geht über die Entlohnung des Arbeitnehmers sowie die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinaus.
3. Die Ausgestaltung des Mietvertrages und auch die tatsächliche Nutzung des Homeoffice müssen maßgeblich und objektiv nachvollziehbar von den Bedürfnissen des Arbeitgebers geprägt sein.

Folgende Anhaltspunkte sprechen **z. B.** für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses des Arbeitgebers:

- Für den Arbeitnehmer ist im Unternehmen kein geeigneter Arbeitsplatz vorhanden. Die Versuche des Arbeitgebers, entsprechende Räume von fremden Dritten anzumieten, sind erfolglos geblieben.
- Der Arbeitgeber hat für andere Arbeitnehmer des Betriebs, die über keine für ein Arbeitszimmer geeignete Wohnung verfügen, entsprechende Mietverträge mit fremden Dritten abgeschlossen, die nicht bei ihm Arbeitnehmer sind.
- Es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räumlichkeiten abgeschlossen.

**HINWEIS** Der Arbeitgeber sollte den Arbeitnehmer in die Lage versetzen, dies gegenüber seinem Finanzamt im Rahmen seiner eigenen Einkommensteuererklärung nachweisen zu können. Der Arbeitnehmer ist diesbezüglich gegenüber dem Finanzamt nachweispflichtig. Gelingt dem Arbeitnehmer dies nicht, wird das Finanzamt diese Einnahmen aus der Vermietung des Arbeitszimmers als Arbeitnehmereinkünfte umqualifizieren. Über Kontrollmeldungen kann es dann im Rahmen einer künftigen Lohnsteuerausßenprüfung bzw. Prüfung der Rentenversicherung Bund zu Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsnachforderungen kommen.

Für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses kommt es hingegen **nicht** darauf an,

- ob ein entsprechendes Mietverhältnis zu gleichen Bedingungen auch mit fremden Dritten hätte begründet werden können,
- ob der vereinbarte Mietzins die Höhe der ortsüblichen Marktmiete unterschreitet, denn das erforderliche betriebliche Interesse an der Nutzung der betreffenden Räumlichkeiten wird durch eine für den Arbeitgeber vorteilhafte Gestaltung des Mietvertrages grundsätzlich nicht in Frage gestellt.

Dient das Homeoffice in erster Linie dem **Interesse des Arbeitnehmers**, stellen die Leistungen des Arbeitgebers für das Homeoffice eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft durch den Arbeitnehmer, also **Arbeitslohn**, dar. Insb. wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Arbeit im Homeoffice lediglich gestattet oder geduldet wird, ist davon auszugehen, dass ein vorrangiges Interesse des Arbeitnehmers an der Nutzung des Homeoffice besteht. Die Miete für das Homeoffice ist dann als Arbeitslohn zu qualifizieren und dem Lohnsteuerabzug sowie der Sozialversicherungspflicht zu unter-

werfen. Allerdings kann der Arbeitnehmer (in Zusammenarbeit mit dem Arbeitgeber) den Gegenbeweis erbringen und darlegen, dass die Nutzung des Homeoffice im vorrangigen **Interesse des Arbeitgebers** liegt. Ein in etwa gleichgerichtetes Interesse von Arbeitgeber und Arbeitnehmer reicht nicht aus, um der Annahme von Arbeitslohn entgegenzutreten.

Mitunter kommt es jedoch auch vor, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Teil oder bestimmte Kosten, die sich aus dem Homeoffice ergeben, erstattet. Die Erstattung von tatsächlichen Kosten ist steuerfrei, wenn die **Regeln zum Auslagenersatz** eingehalten werden.

Auslagenersatz bedeutet, dass der Arbeitnehmer Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers tätigt und diese von ihm ersetzt wird. Dabei ist es lohnsteuerlich gleichgültig, ob die Ausgaben im Namen des Arbeitgebers oder im Namen des Arbeitnehmers verauslagt werden. Die Ausgaben müssen lediglich vom Arbeitgeber veranlasst oder zumindest gebilligt sein und es darf kein oder nur ein sehr geringes eigenes Interesse des Arbeitnehmers an den Ausgaben bestehen. Sie dürfen ihn nicht bereichern.

Mietet der Arbeitnehmer bewusst eine größere Wohnung an, z. B. mit einem zusätzlichen Zimmer, weil sein Arbeitsplatz ins **Homeoffice** verlegt wird, können die Regeln des Auslagenersatzes als erfüllt angesehen werden und ein steuerfreier Ersatz der anteiligen Miete, soweit sie auf dieses Zimmer entfällt, ist durch den Arbeitgeber möglich. Hat der Arbeitnehmer bereits eine Wohnung und gestaltet später ein Zimmer zu einem Homeoffice um, liegt nach der Definition eher keine Auslage vor und ein steuerfreier Ersatz ist nicht möglich. Hierzu vergleichbar ist ein Fall, den der BFH<sup>22</sup> zur Garagenmiete entschieden hat und von der Finanzverwaltung in die LStR übernommen wurde: Stellt der Arbeitnehmer den Dienstwagen in einer von ihm angemieteten Garage unter, handelt es sich bei der vom Arbeitgeber erstatteten Garagenmiete um steuerfreien Auslagenersatz.<sup>23</sup> Im Urteilsfall mietete der Arbeitnehmer die Garage an, als er den Dienstwagen zur Verfügung gestellt bekam und weil der Arbeitgeber die Unterbringung des Dienstwagens in einer Garage forderte.

Ist für die Arbeit im Homeoffice ein **Telefon- und/oder Internetanschluss** erforderlich, können die Aufwendungen für das Nutzungsentgelt einer Telefonanlage sowie für den Grundpreis der Anschlüsse entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte an den gesamten Verbindungsentgelten (Einzelverbindungsbeleg für Telefon und Internet) steuerfrei erstattet werden. Pauschaler Auslagenersatz ist zwar grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn für den Arbeitnehmer, aber ist der berufliche Anteil an den gesamten Telefon- oder Internetkosten nicht genau ermittelbar, können Aufwendungen des Arbeitnehmers für Telekommunikationsleistungen i. H. v. **20% der jeweiligen Monatsabrechnung, max. 20 € pro Monat**, pauschal steuerfrei als Auslagenersatz ersetzt werden.<sup>24</sup> Zur Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbeitrag, der sich aus den Rechnungsbeträgen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ergibt, für den pauschalen Auslagenersatz steuerfrei fortgeführt werden.

Abgesehen von dieser Vereinfachungsregelung ist pauschaler Auslagenersatz im Hinblick auf Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Homeoffice ansonsten steuerpflichtiger Arbeits-

<sup>22</sup> BFH, Urteil v. 07.06.2002, VI R 1/00, BStBl. II S. 829.

<sup>23</sup> H 3.50 „Garagenmiete“ LStH.

<sup>24</sup> R 3.50 Abs. 2 LStR.

lohn. Nur **konkret nachgewiesene Kosten können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden**, wenn diese Ausgaben den Auslagenbegriff erfüllen. Im Weiteren ist pauschaler Auslagenersatz nur dann steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer nachweist, dass die Pauschale den tatsächlichen Aufwendungen im Großen und Ganzen entspricht.<sup>25</sup>

Unabhängig davon, ob für den Arbeitnehmer steuerfreier Auslagenersatz vorliegt oder nicht, stellen die Aufwendungen für das Unternehmen Betriebsausgabendar.

### 2.2.3 Auflösung des Homeoffice

Wird das Homeoffice aufgelöst, z. B. weil der Arbeitnehmer wieder ausschließlich im Betrieb arbeitet, kündigt oder in den Ruhestand geht, muss geprüft werden, wie mit den im „Home-Office“ befindlichen Wirtschaftsgütern verfahren werden soll. Werden die Wirtschaftsgüter zurück in den Betrieb überführt, ergeben sich keine steuerlichen Konsequenzen. Sollen sie Eigentum des Arbeitnehmers werden, sind sie zu bewerten und als Sachbezug der Lohnsteuer und i. d. R. auch der Sozialversicherungspflicht zu unterwerfen. Eine Ausnahme kann hier die Übereignung von (Mobil-)Telefon, Tablet, PC-Anlage und sonstigen Datenverarbeitungsgeräten bilden. Diese Werte dürfen pauschal mit 25% versteuert werden und sind damit sozialversicherungsfrei.<sup>26</sup> Da die gebrauchten Wirtschaftsgüter i. d. R. nur noch einen geringen Wert haben, kann mit der Übereignung der Wirtschaftsgüter in verschiedenen Monaten auch die Sachbezugsfreigrenze von 44 € pro Monat genutzt werden.<sup>27</sup> Dann ergibt sich kein steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil.

## 3. HOMEOFFICE AUS SICHT DES ARBEITNEHMERS

### 3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen und Haftung im Homeoffice

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen kann auf die Ausführungen für den Arbeitgeber oben unter 2.1 verwiesen werden, die für den Mitarbeiter entsprechend gelten. Dort nicht behandelt wurde allerdings das Problem der Arbeitnehmerhaftung.

Hinsichtlich der Haftung des Arbeitnehmers verbleibt es auch für den Homeoffice-Mitarbeiter dabei, dass die vom Großen Senat des Bundesarbeitsgerichts in seiner Entscheidung vom 27.09.1994, GS 1/89 (A), herausgearbeiteten Grundsätze zur Haftungsbeschränkung Anwendung finden. Der Mitarbeiter kann grundsätzlich nur im Falle von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit in Regress genommen werden.

Jedoch selbst im Falle von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit ist die Haftung des Arbeitnehmers nach der Rechtsprechung nicht unbeschränkt.<sup>28</sup> Nach Auffassung von Teilen der Literatur ist eine Haftung (wohl) nur i. H. v. max. drei Brutto-Monatsgehältern angemessen<sup>29</sup>, was das BAG ablehnt. Einigkeit besteht jedoch in Rechtsprechung und Literatur, dass ein Regress für den Arbeitnehmer nicht existenzgefährdend sein darf.

<sup>25</sup> H 3.50 „Pauschaler Auslagenersatz“ LStH.

<sup>26</sup> § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG.

<sup>27</sup> § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

<sup>28</sup> BAG, Urt. v. 15.11.2012, 8 AZR 705/11 (juris).

<sup>29</sup> Griese, in: Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort „Arbeitnehmerhaftung“, Rn. 17, ebenso LAG München, Urt. v. 27.07.2011, 11 Sa 319/11, aufgehoben durch BAG, Urt. v. 15.11.2012, 8 AZR 705/11 (juris).

## 3.2 Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

### 3.2.1 Einrichtung des Homeoffice

Bei der Einrichtung des Homeoffice muss unterschieden werden, ob der Arbeitgeber die Kosten der **Einrichtungsgegenstände** und **Arbeitsmittel** trägt oder der Arbeitnehmer. Werden die Kosten vom Arbeitgeber getragen, hat der Arbeitnehmer insoweit keinen Werbungskostenabzug, da er wirtschaftlich nicht belastet ist. Darf der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber angeschaffte Wirtschaftsgüter, wie z. B. Telefon, Tablet, Laptop oder PC-Anlage, auch privat nutzen, ist dies für den Arbeitnehmer steuerfrei.<sup>30</sup>

Anders verhält es sich, wenn der Arbeitnehmer die Gegenstände anschafft. Die Kosten der **Arbeitsmittel** kann er dann in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten steuerlich geltend machen.<sup>31</sup> Dies gilt jedoch nur, wenn der Arbeitnehmer mit diesen Kosten endgültig belastet bleibt und sie nicht im Wege des Auslagenersatzes vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Erfolgt eine Erstattung vom Arbeitgeber, handelt es sich aber nicht um steuerfreien Auslagenersatz (weil die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt sind), erzielt der Arbeitnehmer mit der Erstattung insoweit steuerpflichtigen Arbeitslohn und der Werbungskostenabzug für die angeschafften Wirtschaftsgüter bleibt erhalten. Diese Grundsätze gelten auch für die laufenden Kosten des Homeoffice.

Bei der **Anschaffung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitnehmer sind die Regelungen über die Abschreibung** von langlebigen Wirtschaftsgütern und die Regelungen über das Wahlrecht zur Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Anschaffungspreis von 800 € netto entsprechend anzuwenden.<sup>32</sup> Die sog. Sammelposten- oder Poolregelung für Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 1.000 € gilt für Überschusseinkünfte, zu denen die Arbeitnehmereinkünfte gehören, nicht.<sup>33</sup> Nutzt der Arbeitnehmer die von ihm angeschafften Arbeitsmittel auch privat, können die Kosten — ggf. im Wege der Abschreibung — nur **in Höhe des beruflichen Nutzungsanteils** steuerlich geltend gemacht werden. Lediglich eine private Nutzung von ganz untergeordneter Bedeutung — hier geht man von etwa 10 % privater Nutzung aus — führt nicht dazu, dass die Kosten in private Kosten und Werbungskosten aufgeteilt werden müssen.<sup>34</sup> Hinsichtlich einen privatem Telefon- oder Internetanschlusses, der auch beruflich genutzt wird, gelten auch für den Werbungskostenabzug die bereits dargestellten Regelungen: D. h., im Grundsatz genaue Zuordnung der angefallenen Kosten zur beruflichen oder privaten Nutzung oder alternativ aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20% des monatlichen Rechnungsbetrags, jedoch höchstens 20 € monatlich als Werbungskosten.<sup>35</sup>

Unabhängig davon, ob die Kosten des Arbeitszimmers an sich steuerlich abzugsfähig sind oder nicht, sind die **Arbeitsmittel** bzw. deren laufende Kosten stets nach den dargestellten Grundsätzen abzugsfähig.<sup>36</sup> Das Schicksal der Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers teilen lediglich die **Ausstattungs-**

<sup>30</sup> § 3 Nr. 45 EStG.

<sup>31</sup> § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 i. V. m. Nr. 7 EStG.

<sup>32</sup> R 9.12 „Arbeitsmittel“ LStR.

<sup>33</sup> § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG enthält keinen Verweis auf § 6 Abs. 2a EStG.

<sup>34</sup> H 9.12 „Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ LStH.

<sup>35</sup> R 9.1 Abs. 5 LStR.

<sup>36</sup> BMF v. 06.10.2017 „Häusliches Arbeitszimmer“ BStBl. 2017 I, S. 1320, Rz. 8.

**und Einrichtungsgegenstände**, die keine Arbeitsmittel sind. Ausstattungs— und Einrichtungsgegenstände sind z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen. D. h., sind die Kosten des Arbeitszimmers steuerlich nicht abzugsfähig (siehe hierzu 3.2.2 Laufende Unterhaltung des Homeoffice), sind auch die Kosten der Einrichtungs— und Ausstattungsgegenstände nicht abzugsfähig, wenn sie keine Arbeitsmittel sind.

### 322 Laufende Unterhaltung des Homeoffice

Zu den Kosten der laufenden Unterhaltung des Homeoffice gehören z. B. anteilig:

- Miete oder Abschreibung bei Eigentum
- Finanzierungszinsen für Erwerb oder Renovierung
- Wasser- und Energiekosten
- Reinigungskosten
- Grundsteuer
- Müllgebühren
- Schornsteinfegergebühren
- Gebäudeversicherung
- Renovierungskosten

Die **Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nicht steuerlich abzugsfähig**. Von dieser Grundregel gibt es jedoch zwei Ausnahmen. Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet, können die Aufwendungen für das Homeoffice abgezogen werden. Eine Beschränkung hinsichtlich der Höhe besteht grundsätzlich nicht. Nur die allgemeine Angemessenheitsgrenze ist zu beachten. Liegt der **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung** nicht im häuslichen Arbeitszimmer, **steht aber für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, dürfen Aufwendungen von bis zu 1.250 € für das Homeoffice im Kalenderjahr als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>37</sup>

Das Homeoffice muss jedoch einige Kriterien erfüllen, damit es als sog. häusliches Arbeitszimmer steuerlich abzugsfähig ist. Danach ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist. Er dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder verwaltungsorganisatorischer Aufgaben. Weitere Voraussetzung ist, dass er ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Lediglich eine untergeordnete private Mitbenutzung von unter 10 % ist unschädlich.<sup>38</sup>

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft jedoch nicht nur die Wohnräume, sondern auch die Zuhörerräume. So kann auch ein Raum, z. B. im Keller oder im Dachgeschoss des Wohnhauses, in dem der Steuerpflichtige seine Wohnung hat, ein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Das gilt auch, wenn das Arbeitszimmer im Keller über einen weiteren separaten Zugang aus dem Privatbereich erreicht werden kann.<sup>39</sup> Ob die Wohnung gemietet ist oder sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet, spielt keine Rolle. Grundsätzlich können

auch mehrere Räume „ein“ häusliches Arbeitszimmer darstellen. Allerdings ist eine Abtrennung der Räumlichkeiten vom übrigen Wohnbereich erforderlich.<sup>40</sup> Ein Durchgangszimmer bzw. ein Teil eines Raumes z. B. im Wohn- oder Schlafzimmer (sog. Arbeits-ecke) erfüllen diese Voraussetzungen nicht.

Kosten, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach den Regeln des Auslagensatzes steuerfrei erstattet, kann der Arbeitnehmer grundsätzlich nicht als Werbungskosten ansetzen. Zum einen sind es dann nicht seine Kosten und zum anderen ist er auch nicht finanziell belastet.

**HINWEIS** Detaillierte Informationen darüber, wann und in welcher Höhe die Kosten eines Homeoffice steuerlich absetzbar sind, enthält das DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1734 „Steuerliche Absetzbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers — Chancen nutzen und Fallstricke vermeiden!“

Kommt keine der Ausnahmeregelungen in Betracht und ist das Homeoffice danach steuerlich nicht als Werbungskosten bei den Arbeitnehmerinkünften abziehbar, gibt es noch eine andere Möglichkeit, die Kosten für das Homeoffice steuerlich geltend zu machen. Wenn der Arbeitnehmer das häusliche Arbeitszimmer an den Arbeitgeber vermietet, kann er die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer als **Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften** steuerlich geltend machen.<sup>41</sup> Voraussetzung dafür, dass die Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist, ist jedoch, dass das Mietverhältnis vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt und das Arbeitszimmer vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird (siehe hierzu 2.2.2 Laufende Unterhaltung des Homeoffice).

Allerdings gilt es auch noch eine 2. Hürde zu nehmen: Die Werbungskosten können nur dann bei den Vermietungseinkünften abgezogen werden, wenn eine **Einkünfterzielungsabsicht** besteht. D. h., der Arbeitnehmer beabsichtigt auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (positive Überschussprognose). Da es sich bei der Vermietung eines Arbeitszimmers nicht um die Vermietung einer Wohnimmobilie, sondern einer sog. Gewerbeimmobilie handelt, muss die Einkünfterzielungsabsicht stets im Einzelfall festgestellt werden.<sup>42</sup> D. h., um die Kosten des Homeoffice als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften steuerlich geltend machen zu können, muss vom Arbeitgeber mind. so viel Miete genommen werden, dass die gesamten Kosten des Arbeitszimmers gedeckt sind und sogar noch ein zumindest kleiner Überschuss übrigbleibt.

Liegt keine Einkünfterzielungsabsicht vor, weil die Überschussprognose negativ ist, aber liegt die Vermietung nachweislich im vorrangigen Interesse des Arbeitgebers, ist die Vermietung des Homeoffice an den Arbeitgeber der sog. steuerlichen Liebhaberei zuzuordnen.<sup>43</sup> D. h., die Mieteinnahmen, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, müssen steuerlich nicht erklärt werden. Im Gegenzug sind aber auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit dem Homeoffice steuerlich unbeachtlich.

<sup>40</sup> O. g. BMF-Schreiben Rz. 3 und 4.

<sup>41</sup> BMF v. 18.04.2019 „Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber“, BStBl. 2019 I S. 461.

<sup>42</sup> H 21.2 „Einkünfterzielungsabsicht“ EStH, o. g. BMF v. 18.04.2019.

<sup>43</sup> O. g. BMFv. 18.04.2019.

<sup>37</sup> § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG.

<sup>38</sup> BMF-Schreiben v. 06.10.2017 „Häusliches Arbeitszimmer“ Rz. 3.

<sup>39</sup> FG Nürnberg, Urteil vom 12.11.2015 — 4 K 129/14 rkr.

**HINWEIS** Den Weg der Liebhaberei zu wählen, ist aus steuerlicher Sicht sicherlich der komfortabelste. Der finanziell günstigste ist er für den Arbeitnehmer aber nicht, da er endgültig mit einem Teil der Kosten belastet bleibt, wie die negative Überschussprognose belegt.

### 3.23 Auflösung des Homeoffice

Wird das Homeoffice aufgelöst und die im Homeoffice befindlichen Arbeitsmittel und Einrichtungsgegenstände vollständig der Privatnutzung zugeführt, kommt es für die steuerliche Beurteilung wieder darauf an, wer die Arbeitsmittel und Einrichtungsgegenstände angeschafft hat – der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die vom Unternehmen angeschafften Arbeitsmittel und Einrichtungsgegenstände, ist der **Wert der Wirtschaftsgüter** zu erfassen und beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu versteuern. Da die Übereignung der Wirtschaftsgüter einen Sachbezug darstellt, kommen die Regelungen zur Sachbezugsbewertung zur Anwendung. I. d. R. werden die gebrauchten Wirtschaftsgüter nur noch einen geringen Wert haben, sodass ggf. mit der Übereignung der Wirtschaftsgüter in verschiedenen Monaten auch die Sachbezugsfreigrenze von 44 € pro Monat genutzt werden kann.<sup>44</sup> Bei Einhaltung der Grenze entsteht kein steuer- und sozialversicherungspflichtiger Vorteil für den Arbeitnehmer.

Hat der Arbeitnehmer die Einrichtungsgegenstände und die Arbeitsmittel selbst angeschafft und nutzt sie fortan nur noch privat, kann er verbleibendes Abschreibungsvolumen nicht mehr steuerlich bei den Werbungskosten aus Arbeitnehmertätigkeit geltend machen. Ansonsten passiert steuerlich jedoch nichts. Mit den Arbeitnehmereinkünften wird eine Überschusseinkunftsart verwirklicht und das zugrunde liegende Vermögen ist stets Privatvermögen. Eine steuerwirksame Entnahme der Wirtschaftsgüter kann daher nicht stattfinden. Selbst wenn der Arbeitnehmer die Wirtschaftsgüter verkaufen sollte, ergeben sich regelmäßig steuerlich keine Konsequenzen, da der Verkauf von Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs, worunter Schreibtisch, Bürostuhl, PC-Anlage etc. fallen dürften, nicht steuerbar ist.<sup>45</sup>

### 3.24 Verkauf der Immobilie

Der Verkauf selbstgenutzter Wohnimmobilien ist im Regelfall steuerlich unbeachtlich.<sup>46</sup> Aber da das Homeoffice nicht zu Wohnzwecken, sondern zu Arbeitszwecken genutzt wird, kommen die Regelungen selbstgenutzter Immobilien für das Arbeitszimmer nicht zur Anwendung.<sup>47</sup> D. h., soweit das **Veräußerungsergebnis anteilig auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, ist dieses steuerpflichtig**, wenn die Spekulationsfrist von zehn Jahren noch nicht abgelaufen ist. Unerheblich für diese Beurteilung ist, ob die Kosten des Homeoffice steuerlich als Werbungskosten bei den Arbeitnehmereinkünften geltend gemacht werden konnten oder nicht.

Eine dazu abweichende Rechtsauffassung vertrat das Finanzgericht Köln: Es kam zu dem Schluss, dass das Veräußerungs-

ergebnis auch bei einem Verkauf innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist nicht steuerlich relevant ist. Begründung dafür ist, dass das häusliche Arbeitszimmer das steuerliche Schicksal der restlichen Immobilie teilen muss, weil es nicht losgelöst vom Rest der Immobilie veräußerbar ist.<sup>48</sup> Auch das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied in seinem Urteil v. 23.07.2019 – 5 K 338/19 so. Nunmehr ist eine Revision beim BFH unter dem Az.: IX R 27/19 anhängig. Als Steuerpflichtiger sollte man bei einem Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren einer ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie mit einem häuslichen Arbeitszimmer den auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn nicht gegenüber dem Finanzamt erklären. Allerdings muss dem Finanzamt im Freitextfeld mitgeteilt werden, dass auf den Ansatz dieses Gewinns verzichtet wurde. Will das Finanzamt den auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn dennoch besteuern, sollte Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens mit Verweis auf das BFH-Aktenzeichen beantragt werden. So besteht kein eigenes Klagerisiko und dennoch die Chance, von einer steuerzahlerfreundlichen BFH-Entscheidung zu profitieren.

**HINWEIS** Arbeitnehmer sind hinsichtlich des Verkaufs der Immobilie mit als Homeoffice genutztem Zimmer aber auf der sicheren Seite, wenn sie die 10-Jahres-Frist abwarten.

## 4. FAZIT

Die ausgelagerte Arbeit im Homeoffice wird in der Zukunft zweifellos weiter zunehmen. Das Merkblatt zeigt auf, dass sowohl arbeitsrechtlich, aber auch steuerrechtlich vieles zu beachten gilt und einige Fallstricke bestehen. Gerade im Hinblick auf das Steuerrecht wurden zwar schon einige Vereinfachungen geschaffen, wie z. B. die Steuerbefreiung für die Privatnutzung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und die Pauschalversteuermöglichkeit bei Übereignung solcher Technik an den Mitarbeiter, dennoch sollten die Vereinfachungsbestrebungen weiterhin konsequent fortgesetzt werden. Sowohl die arbeits- als auch die steuerrechtlichen Regelungen müssen sich stetig der veränderten Arbeitswelt anpassen, damit zum einen Rechtssicherheit für die Beteiligten besteht und zum anderen „veralterte“ Regelungen dem Fortschritt und Entwicklung in diesem Bereich nicht im Weg stehen.

<sup>44</sup> § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

<sup>45</sup> § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

<sup>46</sup> § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

<sup>47</sup> BMF v. 05.10.2000 „Private Veräußerungsgeschäfte“ BStBl. 2000, I S. 1383 Rz. 16, 18.

<sup>48</sup> FG Köln, Urteil v. 20.03.2018 – 8 K 1160/15 rkr.