

BMF äußert sich zu Änderungen bei der Homeoffice-Pauschale

von Dipl.-Finw., M.A. (Taxation), Daniel Denker, Oldenburg, www.steuer-webinar.de

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurden die Regelungen zur Homeoffice-Pauschale und zum häuslichen Arbeitszimmer angepasst. Da das häusliche Arbeitszimmer nur noch steuerlich abzugsfähig ist, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, gewinnt die Homeoffice-Pauschale in der Praxis an Bedeutung. Insoweit haben sich bereits einige Zweifelsfragen ergeben. Das BMF hat nun mit Schreiben vom 15.8.2023 Stellung bezogen und Einzelfragen beantwortet.

Regelung bis zum VZ 2022

Infolge der Coronakrise wurde für die Jahre 2020 bis 2022 in § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG für Steuerpflichtige eine Homeoffice-Pauschale eingeführt. Die Pauschale betrug 5 EUR täglich, maximal 600 EUR pro Jahr und war immer dann als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn an einem Tag sämtliche betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten im Homeoffice erbracht wurden. Ein zeitlicher Mindestumfang war zwar nicht vorgesehen. An Tagen, an denen sowohl im Homeoffice gearbeitet als auch die auswärtige erste Tätigkeitsstätte (z. B. Firma, Büro) aufgesucht oder eine Tätigkeit im Außendienst (z. B. ein Kundenbesuch oder Fortbildung) wahrgenommen wurde, ließ sich die Pauschale aber nicht absetzen.

Zur Erinnerung: Die Regelungen zur Homeoffice-Pauschale gelten sowohl für die Gewinn- als auch für die Überschusseinkünfte. Das gilt auch ab dem VZ 2023.

Regelung ab dem VZ 2023

Die Homeoffice-Pauschale wurde zunächst befristet eingeführt. Grundsätzlich wäre diese Homeoffice-Pauschale ab 2023 ersatzlos entfallen. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde die Regelung entfristet, erhöht und vereinfacht. Die ab dem VZ 2023 geltende Homeoffice-Pauschale beträgt nunmehr 6 EUR pro Tag und maximal 1.260 EUR pro Jahr (bisher 600 EUR). Der Höchstbetrag wird damit bei 210 zu berücksichtigenden Tagen im Jahr erreicht.

Checkliste		
	VZ 2022	VZ 2023
Tagespauschale	5 EUR	6 EUR
max. Tage	120	210
Höchstbetrag	600 EUR	1.260 EUR

Die Pauschale ist für jeden Kalendertag als Betriebsausgabe oder Werbungskosten zu berücksichtigen, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit „überwiegend“ in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.

Beachten Sie | Ein Abzug der Tagespauschale ist für solche Zeiträume nicht zulässig, für die Aufwendungen oder die Jahrespauschale für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG abgezogen werden. Liegen für einen Teilzeitraum die Abzugsvoraussetzungen nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG nicht vor, kann für diesen Zeitraum der Abzug der Tagespauschale in Betracht kommen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 3 EStG). Nicht möglich ist es, die Homeoffice-Pauschale und das häusliche Arbeitszimmer parallel steuerlich abzusetzen.

Beispiel

Anja (angestellte Dolmetscherin) hat ihren Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung in ihrer häuslichen Wohnung. Ab dem 1.7.2023 hat sie sich ein häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG eingerichtet.

Lösung: Bis Juni 2023 kann Anja mangels häuslichen Arbeitszimmers lediglich die Homeoffice-Pauschale i. H. v. 6 EUR pro Kalendertag geltend machen. Ab dem 1.7.2023 kann sie die tatsächlichen Kosten oder die (zeitanteilige) Jahrespauschale i. H. v. 630 EUR (1.260 EUR × 6/12) absetzen.

Beachten Sie | Ob die Tätigkeit in einem häuslichen Büro, in einer Arbeitsecke oder am „Küchentisch“ erledigt wird, ist weiterhin irrelevant. Ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn muss für die Tagespauschale also nicht vorliegen.

Für den Abzug ist es zudem unschädlich, wenn für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit auch ein anderer Arbeitsplatz wie z. B. ein Büro in der Firma zur Verfügung stehen sollte. Entscheidend ist allein, dass betriebliche bzw. berufliche Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung erbracht werden.

Ein elementarer Unterschied zur bis zum VZ 2022 geltenden Regelung besteht darin, dass es ab dem Jahr 2023 nicht mehr erforderlich ist, sämtliche betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeiten des jeweiligen Kalendertags im Homeoffice zu erbringen. Es ist ab dem VZ 2023 nunmehr ausreichend, dass lediglich der zeitlich überwiegende Teil der Tätigkeiten des Tages im Homeoffice erbracht wird. Eine parallele Außendiensttätigkeit ist damit anders als bisher unschädlich. Zudem ist zu beachten, dass für den Abzug der Pauschale kein zeitlicher Mindestumfang der Tätigkeiten im Homeoffice erbracht werden muss. Es genügt, wenn die Tätigkeit den überwiegenden Anteil der gesamten Tätigkeit des Tages ausmacht.

Was bedeutet „überwiegend“?

Laut BMF ist „überwiegend“ eine zeitliche Bestimmung. Danach muss mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verrichtet werden.

Beispiel

Arbeitnehmer Anton fährt an einem Tag um 8:00 Uhr zur Auswärtstätigkeit. Um 11:30 Uhr erledigt Anton die Büroarbeiten nicht am Arbeitsplatz des Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte), sondern bis 17:00 Uhr in seiner Wohnung (in einer Arbeitsecke).

Lösung: Anton kann für diesen Tag sowohl Reisekosten für die auswärtige Tätigkeit als auch die Tagespauschale abziehen, weil die Arbeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird (d. h., die Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages beträgt).

Die Tagespauschale von 6 EUR bezieht sich auf den Kalendertag und erhöht sich auch dann nicht, wenn an einem Kalendertag verschiedene betriebliche oder berufliche Betätigungen (z. B. Arbeitnehmertätigkeit und nebenberufliche Selbstständigkeit) ausgeübt werden, für die jeweils die Abzugsvoraussetzungen vorliegen (d. h. maximal 6 EUR pro Tag bzw. 1.260 EUR pro Jahr).

Begrüßenswert ist die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung, dass eine Aufteilung der Tagespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten nicht erfolgen muss und diese insgesamt einer Tätigkeit (z. B. selbstständige Tätigkeit) zugeordnet werden kann, sofern die grundlegenden Voraussetzungen für den Abzug der Tagespauschale vorliegen.

Praxistipp

Aufgrund des Arbeitnehmerpauschbetrags kann es steuerlich Sinn machen, die Homeoffice-Pauschale beispielsweise primär den Gewinneinkünften zuzurechnen.

Das BMF hat keine konkreten Aufzeichnungspflichten veröffentlicht. Es bleibt dabei, dass die Kalendertage, an denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tagespauschale erfüllt sind, vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen und in geeigneter Form gegenüber dem Finanzamt glaubhaft zu machen sind (z. B. Arbeitszeiterfassung, Kalender, Excel-Tabelle o. Ä.).

Kann neben der Homeoffice-Pauschale auch die Entfernungspauschale geltend gemacht werden?

Nach der bisherigen Regelung (bis VZ 2022) war dies nicht möglich. Die Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale und der Entfernungspauschale schlossen sich bis zum VZ 2022 kategorisch aus. Ist der Steuerpflichtige zur ersten Tätigkeitsstätte gefahren, konnte lediglich die Entfernungspauschale, nicht aber die Homeoffice-Pauschale geltend gemacht werden (im Übrigen kein Wahlrecht).

Mit der Neuregelung ist die parallele Inanspruchnahme unter gewissen Voraussetzungen ab dem VZ 2023 möglich. Entscheidend ist die Formulierung in § 4 Abs. 5 Nr. 6c Satz 2 EStG: *„Steht 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.“*

Merke | Entscheidend für die Frage ist, ob für die betriebliche oder berufliche Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und wird der Steuerpflichtige auch in der häuslichen Wohnung tätig, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 2 EStG). In diesen Fällen ist zwar ein Tätigwerden, aber kein zeitlich überwiegendes Tätigwerden in der häuslichen Wohnung i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 1 EStG für den Abzug der Tagespauschale erforderlich. Dieser Fall kommt in der Praxis also offensichtlich (z. B. bei Lehrern, aber auch bei anderen Berufsgruppen) sehr häufig zum Tragen und ist daher zu begrüßen.

Beispiel

Gymnasiallehrerin Gisela unterrichtet täglich von 8:00 Uhr bis 13:00 Uhr an der Schule und erledigt nachmittags von 15:00 Uhr bis 18:00 Uhr in der häuslichen Wohnung die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts und korrigiert Klausuren und Hausaufgaben. Für die Unterrichtsvor- und -nachbereitung steht Gisela in der Schule kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung.

Lösung: Gisela kann neben der Entfernungspauschale für die Fahrten zur Schule (erste Tätigkeitsstätte) auch die Tagespauschale für die berufliche Tätigkeit in ihrer Wohnung geltend machen.

Praxisfrage 1: Was bedeutet „kein anderer Arbeitsplatz“?

Zu diesem Tatbestandsmerkmal hat sich das BMF ausführlicher geäußert. 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. Der Arbeitsplatz muss grundsätzlich so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige auf die häusliche Tätigkeit nicht angewiesen ist.

Beispiel

Ein Lehrer hat für die Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch. Das jeweilige Klassen- oder Lehrerzimmer stellt keinen anderen Arbeitsplatz dar.

Beachten Sie | Das Tatbestandsmerkmal „kein anderer Arbeitsplatz“ war bei der alten Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer für die Frage der beschränkten Abzugsfähigkeit (bis 1.250 EUR) relevant. Insoweit kann auf die Auslegung der einschlägigen Rechtsprechung zurückgegriffen werden.

Geht ein Steuerpflichtiger nur einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit nach, muss ein vorhandener anderer Arbeitsplatz aber auch tatsächlich für alle Aufgabenbereiche dieser Erwerbstätigkeit genutzt werden können. Der Steuerpflichtige ist auch dann auf die Betätigung in der häuslichen Wohnung angewiesen, wenn er dort einen nicht unerheblichen Teil seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit verrichten muss.

Beispiel

Ein EDV-Berater übt außerhalb der regulären Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz beim Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen.

Beachten Sie | Laut BMF ist es nicht ausreichend, wenn der Steuerpflichtige in der häuslichen Wohnung Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.

Praxistipp

Ein anderer Arbeitsplatz steht dann zur Verfügung, wenn dieser nur außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z. B. am Wochenende oder in den Ferien, nicht zugänglich ist (vgl. Rn. 33). Das Argument wird gegenüber dem Finanzamt also keinen Erfolg versprechen.

Frage 2: Was bedeutet „dauerhaft“?

Über die Frage der „Dauerhaftigkeit“ kann es in der Praxis zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen kommen. Begrüßenswert ist es daher, dass das BMF seine Auffassung veröffentlicht hat, nach der man sich in der Praxis orientieren kann.

Nach Ansicht des BMF ist bei der Beurteilung des Kriteriums der Dauerhaftigkeit für die voraussichtliche Dauer der jeweiligen Tätigkeit und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (z. B. Sachverhalt, dienst- oder arbeitsrechtliche Vereinbarungen sowie Weisungen und Absprachen) anhand einer Prognose zu entscheiden, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ändern sich die Verhältnisse (z. B. aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels oder geänderter dienst- oder arbeitsrechtlicher Vereinbarungen), ist der Sachverhalt ab diesem Zeitpunkt neu zu würdigen und eine neue

Prognoseentscheidung zu treffen. Steht dem Steuerpflichtigen regelmäßig nur tage- oder wochenweise kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung (z. B. Poolarbeitsplatz), ist ein Abzug der Tagespauschale nur für solche Tage zulässig, an denen der Steuerpflichtige die (erste) Betriebsstätte oder erste Tätigkeitsstätte nicht aufsucht und zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung tätig wird (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 1 EStG). Dabei kommt es nicht darauf an, ob zeitlich überwiegend kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein anderer Arbeitsplatz darf generell nicht zur Verfügung stehen.

Begrüßenswert ist in diesem Zusammenhang eine Vereinfachungsregelung des BMF: Denn steht für einen Zeitraum von mindestens einem Monat kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist es laut BMF nicht zu beanstanden, wenn für diesen Zeitraum von einer Dauerhaftigkeit i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 2 EStG ausgegangen wird.

Beispiel

Der Mittelpunkt der Tätigkeit des Lehrers Ludwig liegt in der Schule. Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erledigt Ludwig von zu Hause im häuslichen Arbeitszimmer, weil ihm für diese Tätigkeiten in der Schule dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Aufwendungen für die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann Ludwig nur in Form der Tagespauschale abziehen (kein Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung), dies aber auch für die Tage, an denen er zuvor oder danach in der Schule als seiner ersten Tätigkeitsstätte gearbeitet hat.

Merke | Damit werden beispielsweise Lehrer (aber auch andere Berufsgruppen) mit der Neuregelung – im Vergleich zur bisherigen Regelung des häuslichen Arbeitszimmers (bis VZ 2022 bis 1.250 EUR) – letztlich nicht schlechter gestellt.

Beachten Sie | Das BMF weist darauf hin, dass der Steuerpflichtige konkret darlegen muss, dass ihm dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht (Rn. 37). Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Zusätzliches Indiz kann eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers sein.

Homeoffice-Pauschale im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung?

Bis zum VZ 2022 war es möglich, die Homeoffice-Pauschale im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen. Insoweit gab es eine Gesetzeslücke. Diese Lücke sollte durch die Neuregelung geschlossen werden. Grundsätzlich kann ab dem VZ 2023 in der Zweitwohnung keine Homeoffice-Pauschale (mehr) geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6c Satz 3 EStG).

Praxistipp

Die Homeoffice-Pauschale kann aber (wie bisher auch) für Kalendertage, an denen in der Hauptwohnung gearbeitet wurde, geltend gemacht werden.

Kurios und überraschend ist jedoch das Beispiel des BMF in diesem Zusammenhang.

Beispiel	
H unterhält ganzjährig eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, sodass H die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abziehen kann. H arbeitet an 40 Tagen im Homeoffice in seiner Zweitwohnung und an 60 Tagen am Ort des eigenen Hausstandes, dem Familienwohnsitz. Die Unterkunftskosten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte betragen monatlich:	
a) im ersten Fall 750 EUR	b) im zweiten Fall 1.015 EUR
Lösung: H kann die Tagespauschale nur für die 60 Tage abziehen, an denen H in der Wohnung des Familienwohnsitzes überwiegend gearbeitet hat. Hierfür besteht keine Abzugseinschränkung. Für die 40 Tage, an denen H die Tätigkeit im Homeoffice seines Hausstandes am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt hat, darf keine Tagespauschale abgezogen werden, weil die monatlichen Unterkunftskosten von 750 EUR bereits in voller Höhe als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG abgezogen werden können.	Lösung: H kann zusätzlich für 40 Tage die Tagespauschale abziehen, da nach Abzug der Unterkunftskosten für die doppelte Haushaltsführung ein nicht abziehbarer Aufwand verbleibt. Eine weitere Deckelung auf die tatsächlichen Unterkunftskosten ist nicht vorzunehmen.

Die Lösung des Falls a.) ist anhand des Gesetzeswortlauts nachvollziehbar. Die Lösung des Falls b.) überrascht jedoch ein wenig, ist aber aus Steuerzahlersicht zu begrüßen. Letztlich bedeutet dies: „Übersteige ich die Höchstgrenze von 1.000 EUR lediglich um einen EUR, kann die Tagespauschale auch für die Zweitwohnung geltend gemacht werden.“

Beachten Sie | Immer, wenn die monatliche Höchstgrenze von 1.000 EUR überschritten wurde, kann die Tagespauschale von 6 EUR auch für Tätigkeiten in der Zweitwohnung geltend gemacht werden.

Praxistipp

Abschließend weist das BMF darauf hin, dass die Homeoffice-Pauschale grundsätzlich auch im Rahmen einer Erstausbildung bzw. eines -studiums als Sonderausgaben geltend gemacht werden kann (Sonderausgaben bis zu 6.000 EUR p.a.), vgl. insoweit Rn. 41.