



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Steuerliche Berücksichtigung Homeoffice und häusliches Arbeitszimmer

Mobiles Arbeiten hat in der Arbeitswelt erheblich an Bedeutung gewonnen. Die Corona-Pandemie hat diese Entwicklung zusätzlich beschleunigt. In der betrieblichen Praxis spielt dabei auch das mobile Arbeiten eine zunehmend wichtigere Rolle.

Die steuerlichen Regelungen sind dabei aus Arbeitnehmer- und Arbeitgebersicht zu betrachten. Für den Arbeitgeber ist zum einen von Bedeutung, ob sich durch das mobile Arbeiten seines Mitarbeiters eine Betriebsstätte begründet und zum anderen, in welcher Höhe Erstattungen an den Arbeitnehmer steuerlich begünstigt vorgenommen werden dürfen. Für den Unternehmer selbst spielt zudem noch eine wichtige Rolle, welche Beträge in den Betriebsausgaben für das Arbeiten im Homeoffice oder häuslichen Arbeitszimmer berücksichtigt werden können.

Für den Arbeitnehmer andererseits ist von Relevanz, ob im Rahmen der Einkommensteuererklärung Abzüge für die Tätigkeit im Homeoffice oder häuslichen Arbeitszimmer möglich sind.

Die aktuellen steuerlichen Regelungen, vor allem zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, aber auch der Abzug der Homeoffice-Pauschale sind aus unserer Sicht an die geänderte Arbeits- und Lebenssituation anzupassen. In einem nächsten steuerlichen Gesetzgebungsverfahren sollten die bisherigen Regelungen angepasst werden.

Mobiles Arbeiten im Inland – steuerliche Abzugsfähigkeit

1. Homeoffice-Pauschale

In § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG wurde die Homeoffice-Pauschale gesetzlich geregelt. Die Homeoffice-Pauschale in Höhe von maximal 600 Euro errechnet sich aus 5 Euro pro Tag für maximal 120 Tage. Die Homeoffice-Pauschale kann sowohl von Unternehmern, wie Freiberuflern und Gewerbetreibenden, als auch von Arbeitnehmern (über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) in Anspruch genommen werden. Nach aktuellem Gesetzwortlaut kann diese in den Kalenderjahren 2020 und 2021 als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

Auch nach der Corona-Pandemie werden Arbeitnehmer und Unternehmer im Homeoffice be-

ruflich tätig werden. Es hat sich gezeigt, dass nicht immer ein externes Büro für qualitative Tätigkeiten notwendig ist. Insofern sind wir der Ansicht, dass das Arbeiten im Homeoffice nicht mehr aus der Arbeitswelt wegzudenken ist.

Wir plädieren daher dafür, die Homeoffice-Pauschale zu entfristen und dauerhaft gelten zu lassen.

Die Geltendmachung der Pauschale pro Tag ist nach der aktuellen Gesetzesformulierung nur möglich, wenn der Steuerzahler ausschließlich im Homeoffice tätig wird. Dies schließt die Fälle, die am Tag teils in einem externen Büro, einer auswärtigen Tätigkeitsstätte u. ä. und teils im Homeoffice arbeiten, aus. Dieses Modell ist aber in der Praxis sehr häufig anzufinden. Aus internen organisatorischen Gründen lässt es sich oftmals nicht vermeiden, die Tätigkeiten an unterschiedlichen Orten am Tag auszuüben. Auch bei einer teilweisen Tätigkeit am Tag fallen beim Nutzer des Homeoffice Kosten an. Auch datenschutzrechtliche Gründe sprechen teilweise dagegen, dass Arbeitnehmer die Unterlagen voll digital zu Hause bearbeiten können. Daher ist es möglich, dass ein Mitarbeiter nur für eine kurze Zeit sein Büro beim Arbeitgeber aufsuchen muss, um Unterlagen zu holen oder zu tauschen. Allein der kurze Aufenthalt beim Arbeitgeber schließt eine Geltendmachung der Pauschale aus, auch wenn die Mehrheit der täglichen Arbeitsstunden im Homeoffice gearbeitet wird. Die Kosten, die mit der Pauschale abgegolten werden sollen, fallen dennoch beim Arbeitnehmer an. Der Mitarbeiter muss stattdessen dann nur die Entfernungspauschale geltend machen.

Wir empfehlen das Kriterium „ausschließlich“ aus dem Gesetzeswortlaut zu streichen.

Die Homeoffice-Pauschale ist im Jahr auf 120 Tage begrenzt. Diese Begrenzung führt zur maximalen Pauschale von 600 Euro im Jahr. In der Praxis kommt es aber mittlerweile häufig vor, dass die Mitarbeiter mehr als ein halbes Jahr im Homeoffice arbeiten. Die Begrenzung wirkt sich hier folglich nachteilig aus.

Wir plädieren dafür die Begrenzung von 120 Tagen aufzuheben. Arbeitnehmer sollten alle Tage im Jahr, die sie im Homeoffice arbeiten, ansetzen können. Wenn, wie bei der Entfernungspauschale, von 200 bis 220 Tagen maximal im Jahr ausgegangen wird, dann wäre der anzusetzende Betrag bei 5 Euro pro Tag aktuell maximal 1.100 Euro.

Wegen der weiterhin steigenden Kosten für Wohnen und auch der steigenden Kosten für Energie und Heizen sollte der Betrag von 5 Euro pro Tag entsprechend der Inflationssteigerungen jährlich angepasst werden.

Die Pauschale von 5 Euro am Tag sollte jedes Jahr inflationsbedingt angepasst werden.

2. Häusliches Arbeitszimmer

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gehören die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu den nicht abziehbaren Betriebsausgaben. Diese Regelungen gelten auch nach § 9 Abs. 5 EStG für den Werbungskostenabzug und nach 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG für den Sonderausgabenabzug der Ausbildungskosten.

Unter die Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften sämtlicher Einkunftsarten, also auch z. B. im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, von Kapitaleinkünften oder von sonstigen Einkünften.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden, so § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG. Dies gilt auch, wenn ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, sind die Aufwendungen bis zur Höhe von 1.250 Euro je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, so § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 Halbsatz 1 EStG. Der Betrag von 1.250 Euro ist kein Pauschbetrag, sondern die Aufwendungen müssen nachgewiesen werden.

Mit der Begrenzung der Aufwendungen auf 1.250 Euro wird der typischerweise entstehende Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer mit einer Durchschnittsgröße von bis 14 qm mit einer bundeseinheitlichen Monats- Bruttowarmmiete von je qm 7,40 Euro berücksichtigt.

Nach dem Statistischen Bundesamt betrug basierend auf den Werten von 2018 die Bruttowarmmiete 9,10 Euro je qm. Dies ist insbesondere auf die Verteuerung beim Wohnraum und den Nebenkosten zurückzuführen. Es ist davon auszugehen, dass diese Kosten noch weiter gestiegen sind. Würden 10,00 Euro je qm zugrunde gelegt, so würde der Betrag mind. jährlich 1.680 Euro basierend auf 14 qm betragen.

Wir plädieren dafür, dass der Betrag von 1.250 Euro angehoben und regelmäßig an die Preissteigerungen angepasst wird. Aus unserer Sicht wären aktuell 1.680 Euro angemessen.

Aus unserer Sicht sollte zudem diskutiert werden, ob für Steuerzahler, die keinen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung haben, eine Pauschale eingeführt werden kann. Dies würde den bürokratischen Aufwand verringern, weil die Belege für die anteiligen Kosten nicht ausgewertet und ermittelt werden müssen.

Möglich wäre es hier auf eine Pauschale in Höhe zu der Homeoffice-Pauschale abzustellen. Somit würde ein Gleichlauf zwischen Anwendung der Homeoffice-Pauschale und der Fälle, wo ein

häusliches Arbeitszimmer besteht, erreicht. Es wäre in diesem Fall möglich, dem Steuerzahler die Wahl zu überlassen, ob er beim häuslichen Arbeitszimmer ohne weiteren Arbeitsplatz die Pauschale anwenden oder die tatsächlichen verhältnismäßigen Kosten erklären möchte.

3. Mobiles Arbeiten im Ausland

Mittlerweile werden oftmals auch Mitarbeiter aus dem Ausland beschäftigt, die in ihren Heimatstaaten mobil arbeiten. Mobiles Arbeiten im Ausland führt jedoch zu verschiedenen steuerrechtlichen Fragen. So kann insbesondere in Fällen, in denen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im Ausland leben oder sich für längere Zeit im Ausland aufhalten und von dort für ein Unternehmen tätig sind, die Problematik einer unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten entstehen.

Uns ist bewusst, dass der deutsche Gesetzgeber diese Thematik nicht losgelöst von einer europäischen oder internationalen Diskussion lösen kann. Deutschland sollte die internationale Diskussion entsprechend begleiten und beeinflussen.

Wird durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten eine Betriebsstätte im Ausland begründet, führt dies regelmäßig zu einer beschränkten Steuerpflicht des deutschen Unternehmens nach ausländischem Recht. Daraus ergeben sich für das deutsche Unternehmen umfangreiche Registrierungs- und Deklarationspflichten im Ausland sowie Gewinnabgrenzungserfordernisse, wobei bei Nichtbeachtung Sanktionen drohen.

Zudem entstehen im Ausland lohnsteuerliche Verpflichtungen des deutschen Arbeitgebers und je nach Ausgestaltung des DBA evtl. auch des Arbeitnehmers. Dadurch müssen bei allen betroffenen Mitarbeitern die Arbeitstage im Ausland ermittelt und Lohnsteuer im Ausland abgeführt werden.

Die grenzüberschreitende Tätigkeit kann auch zu einer Änderung des Sozialversicherungsstatus führen, die mit komplexen Verfahren bei den ausländischen Behörden verbunden ist.

Sobald ein anderer Staat niedrigere Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte stellt als Deutschland, kann die Problematik verschiedener bzw. neuer Betriebsstätten entstehen.

Das österreichische Bundesfinanzministerium hat bereits im Jahr 2019 erklärt, dass die Wohnung eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen könne, wenn die Wohnung für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Indem ein Arbeitnehmer – in Abstimmung mit seinem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß vom Homeoffice aus nachgeht, verschaffe er dem Arbeitgeber die faktische Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten (EAS-Auskunft „Homeoffice als Betriebsstätte“ vom 27.06.2019).

Um die unbeabsichtigte Begründung von Betriebsstätten während der Pandemie zu vermeiden, hat die OECD eine – rechtlich nicht bindende – Empfehlung („Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic“, 21.01.2021) veröffentlicht, wonach die vorübergehende Tätigkeit im Homeoffice infolge der Corona-Pandemie keine Betriebsstätte begründen sollte. Diese Empfehlung wurde in den bilateralen Konsultationsvereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich vom 15.01.2021 sowie Deutschland und der Schweiz vom 27.04.2021 umgesetzt. Aus einer nur pandemiebedingt veranlassten Homeoffice-Tätigkeit folgt demnach keine Begründung einer Betriebsstätte, da die Voraussetzungen der Dauerhaftigkeit oder der Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten nicht gegeben sind.

Bereits jetzt ist erkennbar, dass viele Arbeitgeber das Arbeiten aus dem Homeoffice auch nach der Pandemie beibehalten werden. Für die betriebliche Praxis ist dabei die Festlegung von nachvollziehbaren Kriterien von zentraler Bedeutung, um zu entscheiden, in welchen Fällen durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten keine Betriebsstätten bzw. ab wann Betriebsstätten begründet werden.

Regelungen zwischen 2 Staaten werden nicht ausreichend sein. Es ist ein international abgestimmtes Vorgehen erforderlich. Hierzu sollte zumindest auf Ebene der EU, besser noch auf Ebene der OECD, ein gemeinsames, rechtlich bindendes Verständnis zur Begründung einer Betriebsstätte der beteiligten Staaten gefunden werden. Dabei kann auf bereits bestehende, praxisgerechte Ausführungen in dem OECD-Musterkommentar 2017 zu dem OECD-Musterabkommen 2017 zurückgegriffen werden.

Dabei sollten folgende Grundsätze beachtet werden:

Stellt ein Unternehmen einem Mitarbeiter wie bisher Arbeitsräume im Staat der Beschäftigung zur Verfügung und gestattet das grenzüberschreitende mobile Arbeiten nur auf Antrag des Mitarbeiters vorübergehend für kurze Zeiträume (z. B. bis zu 120 Tätigkeitstage bzw. 183 Aufenthaltstage pro 12-Monatszeitraum), so kann dies auf Grund der kurzen Zeitdauer weder eine feste Geschäftseinrichtung, noch eine Vertreterbetriebsstätte des Unternehmens im Ausland begründen und auch nicht zu einem tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung führen.

Im OECD-Musterabkommen aber auch in verschiedenen DBA bzw. nationalen Regelungen sind bisher drei Abgrenzungskriterien für die Beurteilung, wann Tätigkeiten des grenzüberschreitenden mobilen Arbeitens zur Begründung einer Betriebsstätte führen, enthalten:

- zeitliches Kriterium (Dauer),
- rechtliches Kriterium (Ort, Verfügungsmacht),
- qualitatives Kriterium (Art der Tätigkeit).

Diese Kriterien sollten ausreichend klar und überprüfbar definiert werden, so dass bei einem kumulativen Vorliegen eine rechtssichere Entscheidung über das Vorliegen einer Betriebsstätte getroffen werden kann.

Beim zeitlichen Kriterium sollte mobiles Arbeiten im Ausland über einen zusammenhängenden Zeitraum von bis zu sechs Monaten keine Betriebsstätte begründen. Liegen wiederkehrende Arbeiten im Ausland vor (z. B. jede Woche 2 bis 3 Tage im ausländischen Homeoffice etc.) sollte auf die Anzahl der tatsächlichen Tage des mobilen Arbeitens im Ausland abgestellt werden. Gelegentliches mobiles Arbeiten im Ausland von bis zu 120 Tätigkeitstagen bzw. 183 Aufenthaltstagen pro 12-Monatszeitraum sollte keine Betriebsstätte begründen.

Beim rechtlichen Kriterium spielt die Verfügungsmacht am Homeoffice eine entscheidende Rolle. Sobald die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers an seiner eigenen Wohnung verbleibt, kann keine Betriebsstätte angenommen werden. Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers kann nur in Ausnahmefällen angenommen werden, z. B. wenn die Räume vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Die Kostenerstattung von Auslagen an den Mitarbeiter für die Räumlichkeiten in der eigenen Wohnung sind unbeachtlich, z. B. Pauschalen für Strom oder Heizung. Auch das Zurverfügungstellen von Arbeitsmitteln, wie Computer und Zubehör oder auch Büroausstattung, ist unerheblich.

Sofern das Unternehmen nicht verlangt hat, dass Räumlichkeiten für geschäftliche Aktivitäten (z. B. Termine mit Kunden) genutzt werden, stehen diese Räumlichkeiten nicht dem Unternehmen zur Verfügung. Ein ledigliches angekündigtes Zutrittsrecht zur Besichtigung aus Arbeitssicherungsgründen heraus ist unbeachtlich.

Bei der Art der Tätigkeit sollten Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten aus dem Homeoffice grundsätzlich zu keiner Betriebsstätte führen. Dazu zählen auch Tätigkeiten, die nur im Innenverhältnis des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe ausgeführt werden.

Dies sollte auch für Geschäftsführer und andere leitende Angestellte gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu vermeiden. Es sollte klargestellt werden, dass kurzzeitiges Arbeiten leitender Angestellter (z. B. max. 2 Tage pro Monat) von einem ausländischen Aufenthaltsort keine Betriebsstätte begründet, auch wenn hierbei geschäftsleitende Tätigkeiten ausgeübt werden. Für die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte sollte auf eine gewisse Dauer des Tätigwerdens des Vertreters abgestellt werden. Zur Abgrenzung könnte eine Mindestdauer von sechs Monaten festgelegt werden. Zudem sollten die Kriterien auch für Dienstleistungsbetriebsstätten gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte zu vermeiden. Aufgrund der einschränkenden Dauer

bis zu 183 Tagen in 12 Monaten sollte jedoch die Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte ohnehin nicht gegeben sein. Hierbei sollten Aufenthaltstage von einzelnen Mitarbeitern nicht zusammengerechnet, sondern jeder Mitarbeiter individuell betrachtet werden.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

Januar 2022