

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

DATUM 7. Januar 2004

BETREFF **Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG**

BEZUG

GZ **IV A 6 - S 2145 - 71/03** (bei Antwort bitte angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Folgendes:

I. Grundsatz

- 1 Die Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist durch das Jahressteuergesetz 1996 (BGBl. 1995 I. S. 1250, BStBl 1995 I. S. 438) von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig gemacht worden. Unverändert muss zunächst geprüft werden, ob ein häusliches Arbeitszimmer vom Grundsatz her steuerlich anzuerkennen ist. Auch wenn danach ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, kann der Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG ausgeschlossen oder eingeschränkt sein. Durch das Jahressteuergesetz 1997 (BGBl. 1996 I S. 2049, BStBl 1996 I S. 1523) wurden die Einschränkungen auf den Sonderausgabenbereich ausgedehnt (Aufwendungen für die Berufsausbildung in einem nicht ausgeübten Beruf, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

II. Inhalt der gesetzlichen Regelung

- 2 Unter die Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften aus sämtlichen Einkunftsarten, also auch z.B. im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, von Kapitaleinkünften oder von sonstigen Einkünften. Eine Mitbenutzung zu eigenen Ausbildungszwecken ist unbeachtlich. Danach sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Unbegrenzter Abzug

- 3 Steuerpflichtige, bei denen das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, dürfen die Aufwendungen unbegrenzt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

2. Auf 1.250 € begrenzter Abzug

- 4 Ist das Arbeitszimmer nicht Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer insgesamt nur bis zu 1.250 € je Wirtschaftsjahr oder Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers
- a) mehr als die Hälfte der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beansprucht (Zeitgrenze) oder
 - b) für die betriebliche oder für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- 5 Der Betrag von 1.250 € ist kein Pauschbetrag. Die Aufwendungen dürfen daher nur bis zu 1.250 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie - bis zu dieser Höhe - nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Es handelt sich um einen personenbezogenen Höchstbetrag, der nicht mehrfach für verschiedene Tätigkeiten in Anspruch genommen werden kann, sondern ggf. auf die unterschiedlichen Tätigkeiten aufzuteilen ist (Rn. 14 - 16).

3. Abzugsverbot

- 6 In allen anderen Fällen dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

III. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

- 7 Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient (>BFH-Urteile - VI R 70/01 - vom 19. September 2002, BStBl II 2003 S. 139 und - XI R 89/00 - vom 16. Oktober 2002, BStBl II 2003 S. 185) und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Es muss sich aber nicht zwingend um Arbeiten büromäßiger Art handeln; ein häusliches Arbeitszimmer kann auch bei geistiger, künstlerischer oder schriftstellerischer Betätigung gegeben sein. In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum regelmäßig dann, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft nicht nur die Wohnräume, sondern ebenso Zubehörräume (>BFH-Urteil vom 26. Februar 2003, - VI R 130/01 -, BStBl II 2004, S. ... und BFH-Urteil vom 19. September 2002, - VI R 70/01 -). So kann auch ein Raum z.B. im Keller oder unter dem Dach (Mansarde) des Wohnhauses, in dem der Steuerpflichtige seine Wohnung hat, ein häusliches Arbeitszimmer sein.

Dagegen kann es sich bei einem im Keller eines Mehrfamilienhauses befindlichen Raum, der nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehört, sondern zusätzlich angemietet wurde, um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln (>BFH-Urteil vom 26. Februar 2003, - VI R 160/99 -, BStBl II

2003 S. 515). Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen besteht. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend. Für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, des § 9 Abs. 5 und des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist es ohne Bedeutung, ob die Wohnung, zu der das häusliche Arbeitszimmer gehört, gemietet ist oder ob sie sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet. Auch mehrere Räume können als ein häusliches Arbeitszimmer anzusehen sein; die Abtrennung der Räumlichkeiten vom übrigen Wohnbereich ist erforderlich.

Beispiele:

- a) Ein häusliches Arbeitszimmer liegt in folgenden Fällen regelmäßig vor:
- häusliches Büro eines selbständigen Handelsvertreters, eines selbständigen Übersetzers oder eines selbständigen Journalisten
 - bei Anmietung einer unmittelbar angrenzenden oder unmittelbar gegenüberliegenden Zweitwohnung in einem Mehrfamilienhaus (>BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 - VI R 124/01 - und - VI R 125/01 -, BStBl II 2004 S. ...),
 - häusliches ausschließlich beruflich genutztes Musikzimmer der freiberuflich tätigen Konzertpianistin, in dem diese Musikunterricht erteilt.
- b) Ein häusliches Arbeitszimmer liegt in folgenden Fällen regelmäßig nicht vor:
- Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z.B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind (>BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002, - IV R 7/01 -, BStBl II 2003 S. 463 zu einer Notfallpraxis und Negativabgrenzung im BFH-Urteil vom 23. Januar 2003, - IV R 71/00 -, BStBl II 2004 S. ... zur Gutachtertätigkeit einer Ärztin).
 - In einem Geschäftshaus befindet sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall aufgrund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.
 - Im Keller ist ein Arbeitsraum belegen, der - anders als z.B. ein Archiv (>BFH-Urteil - VI R 70/01 - vom 19. September 2002, BStBl II 2003 S. 139) - keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z.B. Lager für Waren und Werbematerialien (>BFH vom 19. März 2003, - VI R 40/01 -, BFH/NV 2003, S. 1163-1164).

IV. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

- 8 Ein häusliches Arbeitszimmer ist der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, wenn er nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Betrieb oder Beruf wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsmittelpunkt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen.

Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu; das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche

Arbeitszimmer nicht von vornherein aus (>BFH-Urteile vom 13. November 2002, - VI R 82/01 -, BStBl II 2004 S. ...; - VI R 104/01 -, BStBl II 2004 S. ... - VI R 28/02 -, BStBl II 2004 S. ...).

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus oder umfasst eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit mehrere unterschiedliche Aufgabenbereiche, bildet das Arbeitszimmer nur dann den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn sich der Mittelpunkt jeder einzelnen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit oder jedes einzelnen Aufgabenbereichs im Arbeitszimmer befindet (>BFH-Urteil vom 23. September 1999, - VI R 74/98 -, BStBl II 2000 S. 7). Der unbegrenzte Abzug der Aufwendungen scheidet daher aus, wenn neben einer Haupttätigkeit, deren Mittelpunkt sich im häuslichen Arbeitszimmer befindet, eine weitere Tätigkeit oder ein weiterer Aufgabenbereich mit anderweitigem Mittelpunkt wahrgenommen wird. Das gilt nicht, wenn alle weiteren Tätigkeiten mit anderweitigem Mittelpunkt zusammen von ganz untergeordneter Bedeutung sind. Das häusliche Arbeitszimmer und der Außendienst können nicht gleichermaßen „Mittelpunkt“ der beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG sein (>BFH vom 21. Februar 2003, - VI R 14/02 -, BStBl. II 2004 S. ...).

Beispiele, in denen das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilden kann:

- Bei einem Verkaufsleiter, der zur Überwachung von Mitarbeitern und zur Betreuung von Großkunden auch im Außendienst tätig ist, kann das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt sein, wenn er dort die für den Beruf wesentlichen Leistungen (z.B. Organisation der Betriebsabläufe) erbringt (>BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 104/01 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Bei einem Ingenieur, dessen Tätigkeit durch die Erarbeitung theoretischer, komplexer Problemlösungen im häuslichen Arbeitszimmer geprägt ist, kann dieses auch dann der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn die Betreuung von Kunden im Außendienst ebenfalls zu seinen Aufgaben gehört (>BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 28/02 -, BStBl II 2003 S. ...).
- Bei einem Praxis-Consultant, der ärztliche Praxen in betriebswirtschaftlichen Fragen berät, betreut und unterstützt, kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilden, wenn er einen nicht unerheblichen Teil seiner Arbeitszeit im Außendienst verbringt (>BFH-Urteil vom 29. April 2003, - VI R 78/02 -, BStBl II 2004 S. ...).

Beispiele, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet:

- Bei einem - freien oder angestellten - Handelsvertreter liegt der Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, auch wenn die zu Hause verrichteten Tätigkeiten zur Erfüllung der beruflichen Aufgaben unerlässlich sind (>BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 82/01 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Ein kaufmännischer Angestellter eines Industrieunternehmens ist nebenbei als Mitarbeiter für einen Lohnsteuerhilfverein selbständig tätig und nutzt für letztere Tätigkeit sein häusliches Arbeitszimmer als „Beratungsstelle“, in dem er Steuererklärungen erstellt, Beratungsgespräche führt und Rechtsbehelfe bearbeitet. Für diese Nebentätigkeit ist das Arbeitszimmer zwar der Tätigkeitsmittelpunkt. Aufgrund der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist das Arbeitszimmer jedoch nicht Mittelpunkt seiner

gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (>BFH-Urteil vom 23. September 1999, - VI R 74/98 -, BStBl II 2000 S. 7).

- Bei einer Ärztin, die Gutachten über die Einstufung der Pflegebedürftigkeit erstellt und dazu ihre Patienten ausschließlich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers untersucht und dort (vor Ort) alle erforderlichen Befunde erhebt, liegt der qualitative Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, in welchem lediglich die Tätigkeit begleitende Aufgaben erledigt werden (>BFH-Urteil vom 23. Januar 2003, - IV R 71/00 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Einem Architekten, der neben der Planung auch mit der Ausführung der Bauwerke (Bauüberwachung) betraut ist, kann diese Gesamttätigkeit keinem konkreten Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden. Das häusliche Arbeitszimmer bildet in diesem Fall nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung (>BFH-Urteil vom 26. Juni 2003, - IV R 9/03 -, BStBl II 2004 S. ...).

V. Die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers beträgt mehr als die Hälfte der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit (Zeitgrenze)

- 9 Bei der Beurteilung, ob die betriebliche oder berufliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers mehr als die Hälfte der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung beträgt, ist jeweils die tatsächliche zeitliche Dauer der Nutzung in dem Zeitraum (Wirtschafts- oder Kalenderjahr) maßgebend, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Eine qualitative Beurteilung ist nicht vorzunehmen. So ist es z.B. ohne Bedeutung, welcher Anteil am Gesamtumsatz oder an den Gesamteinnahmen im Arbeitszimmer erwirtschaftet wurde. Die Beurteilung, ob die Nutzung des Arbeitszimmers für eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit mehr als 50 % der gesamten Tätigkeit beträgt, ist tätigkeitsbezogen vorzunehmen (z.B. die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers entfällt zu 40 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit auf die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, zu 20 % auf die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb; zusammen entfallen in diesem Fall $[40 + 20] = 60\%$ der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit auf die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers mit der Folge, dass Betriebsausgaben bis zu 1.250 € abgezogen werden können). Hierbei sind auch verschiedene Tätigkeiten einer Einkunftsart (z.B. aus zwei Dienstverhältnissen) getrennt zu beurteilen (vgl. Rn. 15). Es ist nicht erforderlich, dass jede der einkunftsrelevanten Tätigkeiten des Steuerpflichtigen - anteilig - im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird. Es genügt, wenn er einer seiner einkunftsrelevanten Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer nachgeht und der zeitliche Anteil dieser Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen übersteigt. Hierbei ist die Zeit, die auf betriebliche oder berufliche Fahrten, wie z.B. auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte, entfällt, nicht in die Ermittlung der Zeit der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit einzubeziehen.

Beispiel:

Einem angestellten Rechtsanwalt steht ein Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber zur Verfügung. Er arbeitet dennoch überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer und fährt zu den Verhandlungen ins Gericht. Seine wöchentliche Arbeitszeit entfällt im Durchschnitt wie folgt auf die verschiedenen Tätigkeiten:

| | |
|---|-------------|
| - Verhandlungen und Besprechungen im Gericht | 10 Stunden |
| - Besprechungen in der Kanzlei des Arbeitgebers | 10 Stunden |
| - Vorbereitung im häuslichen Arbeitszimmer | 30 Stunden. |

Die Nutzung des Arbeitszimmers zur Vorbereitung der Gerichtsverhandlungen (30 Stunden) beträgt mehr als die Hälfte der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit (50 Stunden). Damit können die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zu 1.250 €/Jahr als Werbungskosten abgezogen werden, obwohl dem Anwalt für diese Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

- 10 Der Steuerpflichtige muss konkret darlegen, dass das häusliche Arbeitszimmer zu mehr als der Hälfte der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit dient. Dabei kann das Berufsbild einen Anhaltspunkt für oder gegen eine mehr als hälftige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers bieten.

VI. Für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung

- 11 Anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist (>BFH-Urteil vom 7. August 2003, - VI R 17/01 -, BStBl II 2004 S. ...). Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes werden nicht gestellt; unbeachtlich sind mithin grundsätzlich die konkreten Arbeitsbedingungen und Umstände wie beispielsweise Lärmbelästigung oder Publikumsverkehr (>BFH-Urteil vom 7. August 2003, - VI R 162/00 -, BStBl II 2004 S. ...). Voraussetzung ist auch nicht das Vorhandensein eines eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereichs oder eines individuell zugeordneten Arbeitsplatzes, so dass auch ein Arbeitsplatz in einem Großraumbüro oder in der Schalterhalle einer Bank ein anderer Arbeitsplatz i.S.d. o.g. Vorschrift ist (>BFH-Urteile vom 7. August 2003 - VI R 17/01 - BSBl II 2004 S. ... und - VI R 162/00 - BSBl II 2004 S. ...). Die Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers mit Arbeitsmitteln, die in dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Raum nicht vorhanden sind, ist ohne Bedeutung. Ob ein anderer Arbeitsplatz vorliegt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Subjektive Erwägungen des Steuerpflichtigen zur Annehmbarkeit des Arbeitsplatzes sind unbeachtlich.
- 12 Ein anderer Arbeitsplatz steht dem Steuerpflichtigen dann zur Verfügung, wenn dieser ihn in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Die Erforderlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfällt nicht bereits dann, wenn dem Steuerpflichtigen irgendein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sondern nur dann, wenn dieser Arbeitsplatz grundsätzlich so beschaffen ist, dass der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist (>BFH-Urteil vom 7. August 2003 - VI R 17/01 - BSBl II 2004 S. ...).

Die Beurteilung, ob für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist jeweils tätigkeitsbezogen vorzunehmen. Ein anderer Arbeitsplatz steht auch dann zur Verfügung, wenn er außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z.B. am Wochenende oder in den Ferien, nicht zugänglich ist. Ändern sich die Nutzungsverhältnisse des Arbeitszimmers innerhalb eines Veranlagungszeit-raumes, ist auf den Zeitraum der begünstigten Nutzung abzustellen. Werden in einem Arbeitszimmer sowohl Tätigkeiten, für die ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, als

auch Tätigkeiten, für die ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht, ausgeübt, so sind die Aufwendungen dem Grunde nach nur zu berücksichtigen, soweit sie auf Tätigkeiten entfallen, für die ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht.

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, ist daher für jede Tätigkeit zu prüfen, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein für eine Tätigkeit zur Verfügung stehender Arbeitsplatz auch für eine andere Tätigkeit genutzt werden kann (z.B. Firmenarbeitsplatz auch für schriftstellerische Nebentätigkeit).

Geht ein Steuerpflichtiger nur e i n e r betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit nach, muss ein vorhandener anderer Arbeitsplatz auch tatsächlich für alle Aufgabenbereiche dieser Erwerbstätigkeit genutzt werden können. Ist ein Steuerpflichtiger auf sein häusliches Arbeitszimmer angewiesen, weil er dort einen nicht unerheblichen Teil seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit verrichten muss, ist der andere Arbeitsplatz unschädlich. Es genügt allerdings nicht, wenn er im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte (>BFH vom 7. August 2003, - VI R 17/01 - BStBl II 2004 S. ...).

Beispiele (kein anderer Arbeitsplatz vorhanden):

- Ein Lehrer hat für seine Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch . Das jeweilige Klassenzimmer oder das Lehrerzimmer stellt keinen Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung dar.
- Ein angestellter oder selbständiger Orchestermusiker hat im Konzertsaal keine Möglichkeit zu üben. Hierfür hat er sich ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet.
- Ein angestellter Krankenhausarzt übt eine freiberufliche Gutachtertätigkeit aus. Dafür steht ihm im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung.

Beispiele (vorhandener anderer Arbeitsplatz steht nicht für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung)

- Ein EDV-Berater übt außerhalb seiner regulären Arbeitszeit vom häuslichen Arbeitszimmer aus Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen (>BFH vom 7. August 2003, - VI R 41/98 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Einer Schulleiterin mit einem Unterrichtpensum von 18 Wochenstunden steht im Schulsekretariat ein Schreibtisch nur für die Verwaltungsarbeiten zur Verfügung. Für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts kann dieser Arbeitsplatz nach objektiven Kriterien wie Größe, Ausstattung und Nutzung nicht genutzt werden; diese Arbeiten müssen im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden (>BFH vom 7. August 2003, - VI R 118/00 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Einem Grundschulleiter, der zu 50 % von der Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, steht für die Verwaltungstätigkeit ein Dienstzimmer von 11 qm zur Verfügung. Das Dienstzimmer bietet keinen ausreichenden Platz zur Unterbringung der für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erforderlichen Gegenstände (>BFH vom 7. August 2003, - VI R 16/01 -, BStBl II 2004 S. ...).
- Muss ein Bankangestellter in einem nicht unerheblichen Umfang Büroarbeiten auch außerhalb der üblichen Bürozeiten verrichten und steht ihm hierfür sein regulärer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung, können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich (bis zu einer Höhe von 1.250 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen sein (>BFH vom 7. August 2003, - VI R 162/00 -, BStBl II 2004 S. ...).

Der Steuerpflichtige muss konkret darlegen, dass ein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit nicht zur Verfügung steht. Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Zusätzliches Indiz kann eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers sein.

VII. Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige

- 14 Die Abzugsbeschränkung ist personenbezogen anzuwenden (vgl. auch Rn. 5). Daher kann jeder Nutzende die Aufwendungen, die er getragen hat, je nach Fallgruppe unbegrenzt, bis zu 1.250 € oder gar nicht abziehen. Nutzen mehrere Personen, wie z.B. Ehegatten, ein Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bezogen auf die einzelne steuerpflichtige Person zu prüfen.

VIII. Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte

- 15 Nutzt ein Steuerpflichtiger sein häusliches Arbeitszimmer für mehrere Tätigkeiten im Rahmen mehrerer Einkunftsarten, muss die Abzugsmöglichkeit oder -begrenzung zunächst für jede Tätigkeit selbstständig geprüft werden. Ist danach für die im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten ein Abzug dem Grunde nach möglich, können die auf diese Nutzungen entfallenden Aufwendungen, je nach Fallgruppe unbegrenzt, bis zu 1.250 € oder gar nicht abgezogen werden.
- 16 Ist nur ein beschränkter Abzug der Aufwendungen möglich, erfasst die gesetzliche Abzugsbeschränkung von 1.250 € personenbezogen die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Dabei sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit der Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten möglich ist, kann der Steuerpflichtige diese anteilig insgesamt bis zum Höchstbetrag abziehen. Eine Vervielfachung des Höchstbetrages ist ausgeschlossen.

Beispiele:

- Ein Angestellter nutzt sein Arbeitszimmer zu 40 % für seine nichtselbständige Tätigkeit und zu 60 % für eine unternehmerische Nebentätigkeit. Nur für die Nebentätigkeit steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. An Aufwendungen sind für das Arbeitszimmer insgesamt 2.500 € entstanden. Diese sind nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 40 % von 2.500 € = 1.000 €, die nicht abgezogen werden können. Auf die Nebentätigkeit entfallen 60 % von 2.500 € = 1.500 €, die bis zu 1.250 € als Betriebsausgaben abgezogen werden können.
- Ein Universitätsprofessor ist nebenbei schriftstellerisch tätig. Er hält sich zu mehr als 50 % seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit in seinem Arbeitszimmer auf (Anteil der beruflichen Tätigkeit an der Nutzung des Arbeitszimmers 80 %). Für seine schriftstellerische Tätigkeit steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung (Anteil an der Nutzung des Arbeitszimmers 20 %). Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer betragen 2.250 €, die anteilig bis zum Höchstbetrag von 1.250 € und zwar 1.000 € (= 80 % von 1.250 €) als Werbungskosten und 250 € (= 20 % von 1.250 €) als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

IX. Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers und zeitliche Zuordnung des Arbeitszimmers zu der jeweiligen Tätigkeit

- 17 Bei der zeitlichen Bewertung der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist ausschließlich auf den Zeitraum der begünstigten Nutzung oder der Zuordnung des Arbeitszimmers zu der jeweiligen Tätigkeit abzustellen. Ändern sich die Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres, können die auf den Zeitraum der Tätigkeit, für die das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Für den übrigen Zeitraum kommt bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ein Abzug bis zum Höchstbetrag von 1.250 € in Betracht. Der Höchstbetrag von 1.250 € ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe zum Abzug zuzulassen.

Beispiele:

- Ein Arbeitnehmer hat im 1. Halbjahr den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit in seinem häuslichen Arbeitszimmer. Im 2. Halbjahr übt er die Tätigkeit am Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber aus. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, die auf das 1. Halbjahr entfallen, sind in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar. Für das 2. Halbjahr kommt ein Abzug nicht in Betracht.
- Ein Arbeitnehmer hat ein häusliches Arbeitszimmer, das er nur nach Feierabend und am Wochenende auch für seine nichtselbständige Tätigkeit nutzt. Seit 15. Juni 2002 ist er in diesem Raum auch schriftstellerisch tätig. Aus der schriftstellerischen Tätigkeit erzielt er Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Fortan nutzt der Steuerpflichtige sein Arbeitszimmer zu 30 % für die nichtselbständige Tätigkeit und zu 70 % für die schriftstellerische Tätigkeit, wofür ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Gesamtaufwendungen für das Arbeitszimmer betragen 2002 5.000 €. Davon entfallen auf den Zeitraum ab 15. Juni 2002 ($6,5/12 =$) 2.708 €. Der auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallende Kostenanteil ist insgesamt nicht abziehbar. Auf die selbständige Tätigkeit entfallen 70 % von 2.708 € = 1.896 €, die bis zum Höchstbetrag von 1.250 € als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Eine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrages ist nicht vorzunehmen.

X. Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu Ausbildungszwecken

- 18 Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5 EStG ist die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auch für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anzuwenden, das für die Berufsausbildung und Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf genutzt wird. Im Rahmen der Ausbildungskosten können jedoch in jedem Fall Aufwendungen nur bis zu insgesamt 920 € oder 1.227 € als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 1 und 2 EStG).

- 19 (unbesetzt)

XI. Betroffene Aufwendungen

- 20 Zu den Aufwendungen, die unter die Begrenzung in Höhe von 1.250 € oder unter das Abzugsverbot fallen, gehören insbesondere die anteiligen Aufwendungen für
- Miete,
 - Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,
 - Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
 - Wasser- und Energiekosten,
 - Reinigungskosten,
 - Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
 - Renovierungskosten
- sowie die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers. Hierzu gehören z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen; nicht dagegen Luxusgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen (§ 12 Nr. 1 EStG).

Nicht zur Ausstattung gehören Arbeitsmittel (BFH-Urteil - VI R 4/97 - vom 21. November 1997, BStBl 1998 II S. 351).

XII. Besondere Aufzeichnungspflichten

- 21 Nach § 4 Abs. 7 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet sind. Es bestehen keine Bedenken, wenn die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gilt für die verbrauchsabhängigen Kosten wie z.B. Wasser- und Energiekosten. Es ist ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich - zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres - aufzuzeichnen.

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 16. Juni 1998 (BStBl I S. 863).

Im Auftrag
gez. Hoffmann