



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 18. April 2019

BETREFF **Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber;
Anwendung der BFH-Urteile vom 16. September 2004 (BStBl 2006 II S. 10)
und vom 17. April 2018 (BStBl 2019 II S. XX)**

GZ **IV C 1 - S 2211/16/10003 :005**

DOK **2019/0046116**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Vermietung eines **Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung** durch einen Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber gelten unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder und unter Berücksichtigung der Urteile des BFH vom 19. Oktober 2001 (BStBl 2002 II S. 300), 20. März 2003 (BStBl II S. 519), 16. September 2004 (BStBl 2006 II S. 10) und **17. April 2018 (BStBl 2019 II S. XX)** die folgenden Grundsätze:

Die Beurteilung von Leistungen des Arbeitgebers für ein im Haus oder in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenes **Arbeitszimmer** oder **für eine Wohnung** des Arbeitnehmers, **die dieser zweckfremd als Homeoffice nutzt, als Arbeitslohn** oder als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist daran auszurichten, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung erfolgt.

I. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG auch andere Bezüge und Vorteile, die durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Hieran fehlt es, wenn der Arbeitgeber

dem Arbeitnehmer **Bezüge und Vorteile** aufgrund einer anderen, neben dem Dienstverhältnis gesondert bestehenden Rechtsbeziehung - beispielsweise einem Mietverhältnis - zuwendet.

Dient **das Arbeitszimmer oder die als Homeoffice genutzte Wohnung** in erster Linie dem Interesse des Arbeitnehmers, ist davon auszugehen, dass die **Leistungen** des Arbeitgebers als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der **individuellen** Arbeitskraft des Arbeitnehmers **erfolgen**. Die Einnahmen sind als Arbeitslohn zu **beurteilen**. **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen dann nicht vor (§ 21 Absatz 3 EStG)**.

Ein für den Arbeitslohncharakter der **Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer** sprechendes gewichtiges Indiz liegt vor, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des **Arbeitszimmers oder der als Homeoffice genutzten Wohnung** vom Arbeitgeber lediglich gestattet oder geduldet wird. In diesem Fall ist grundsätzlich von einem vorrangigen Interesse des Arbeitnehmers an der Nutzung auszugehen. Zur Widerlegung dieser Annahme muss der Steuerpflichtige das vorrangige Interesse seines Arbeitgebers am zusätzlichen Arbeitsplatz, hinter welches das Interesse des Steuerpflichtigen zurücktritt, nachweisen. Ein etwa gleichgerichtetes Interesse von Arbeitgeber und Arbeitnehmer reicht nicht aus.

II. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Eine für die Zuordnung der **Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer** zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG erforderliche, neben dem Dienstverhältnis gesondert bestehende Rechtsbeziehung setzt voraus, dass das Arbeitszimmer **oder die als Homeoffice genutzte Wohnung** vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird und dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitnehmers sowie über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinausgeht. Die Ausgestaltung der Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer als auch die tatsächliche Nutzung des angemieteten **Arbeitszimmers oder der als Homeoffice genutzten Wohnung** des Arbeitnehmers müssen maßgeblich und objektiv nachvollziehbar von den Bedürfnissen des Arbeitgebers geprägt sein.

Für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses **des Arbeitgebers** sprechen beispielsweise folgende Anhaltspunkte:

- 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 Rechtsbeziehungen mit fremden Dritten begründet, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen.
- Es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung **der überlassenen Räumlichkeiten** abgeschlossen.

Allerdings muss der Steuerpflichtige auch in diesen Fällen das vorrangige betriebliche Interesse seines Arbeitgebers nachweisen, ansonsten sind die **Leistungen** als Arbeitslohn entsprechend den Ausführungen zu I. zu **beurteilen**.

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

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

Bei der zweckentfremdeten Vermietung von Wohnraum an den Arbeitgeber zu dessen betrieblichen Zwecken (z. B. Arbeitszimmer, als Homeoffice genutzte Wohnung) handelt es sich um Gewerbeimmobilien, für die die Einkünfteerzielungsabsicht ohne typisierende Vermutung durch objektbezogene Überschussprognose festzustellen ist (vgl. BFH vom 17. April 2018 s. o.).

Ist das vorrangige betriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Vermietung des Arbeitszimmers oder der als Homeoffice genutzten Wohnung vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber nachgewiesen, mangelt es aber an der Einkünfteerzielungsabsicht nach § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG infolge negativer Überschussprognose, handelt es sich um einen steuerlich unbeachtlichen Vorgang auf der privaten Vermögensebene. Eine Zuordnung der Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer als Arbeitslohn kommt dann im Hinblick auf § 21 Absatz 3 EStG nicht mehr in Betracht.

III. Werbungskostenabzug für das Arbeitszimmer oder die als Homeoffice genutzte Wohnung des Arbeitnehmers

Liegen die Voraussetzungen für die Zuordnung der **Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer** zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor, sind die **das Arbeitszimmer oder die als Homeoffice genutzte Wohnung** betreffenden Aufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

zu berücksichtigen. Sie fallen nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG.

Sind die Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer hingegen als Arbeitslohn zu erfassen, unterliegt der Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer oder die als Homeoffice genutzte Wohnung ggf. der Abzugsbeschränkung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG.

Dieses Schreiben findet auf alle offenen Fälle Anwendung.

Das BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2005 (BStBl 2006 I S. 4) wird aufgehoben.

Es wird für vor dem 1. Januar 2019 abgeschlossene Mietverträge nicht beanstandet, wenn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG unverändert entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 16. September 2004 (BStBl 2006 II S. 10) eine Einkünfteerzielungsabsicht typisierend angenommen wird.

Dieses BMF-Schreiben wird zeitgleich mit dem BFH-Urteil vom 17. April 2018 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.