

## „New Work“ erreicht den steuerlichen Abzug von Umzugskosten

Michael Heine \*

Umzugskosten sind beruflich veranlasst, wenn der Umzug anlässlich eines Arbeitgeber- oder Stellenwechsels erfolgt. Außerhalb einer beruflichen Veränderung haben Rechtsprechung und Verwaltung den steuerlichen Abzug bisher nur gewährt, sofern durch den Umzug eine erhebliche Verbesserung der Arbeitsbedingungen eingetreten ist. Dies hat die Rechtsprechung (grundlegend BFH-Urteil v. 6.11.1986 - VI R 106/85, BStBl 1987 II S. 81) bereits frühzeitig mit der Regelvermutung einer täglichen Fahrzeitverkürzung nach dem Umzug von mindestens einer Stunde typisiert. Hierauf haben sich Finanzgerichte und Finanzverwaltung in der Folge eingerichtet. Weitere Sachverhaltsumstände – außerhalb der schlichten Verkürzung der Fahrzeiten – blieben hingegen größtenteils unter dem Radar. Mit Urteil v. 23.2.2023 - 5 K 190/22 (NWB GAAAJ-39828) hat das FG Hamburg nun eine überwiegende berufliche Veranlassung der Umzugskosten infolge der durch den Umzug erstmals möglichen Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers gesehen.

### Veränderte Arbeitswelt erzwingt Umdenken bei beruflicher vs. privater Veranlassung

In der Begründung setzt sich das FG Hamburg insbesondere von dem BFH-Urteil v. 16.10.1992 - VI R 132/88 (BStBl 1993 II S. 610) ab. Darin hatte der BFH in der durch die vergrößerte Wohnung „verbesserten Wohnqualität“ eine private Veranlassung des Umzugs gesehen, da die Einrichtung eines abgeschlossenen Arbeitszimmers in der neuen Wohnung zur ungestörten Nutzung des ansonsten mit der Arbeitsecke belasteten Wohnraums führe. Dieser eher undifferenzierten Ansicht des BFH tritt das Finanzgericht – 30 Jahre später – mit dem Argument einer veränderten Arbeitswelt entgegen. Die räumlich getrennten Arbeitszimmer ermöglichten erst die zumutbare Arbeitstätigkeit beider Ehegatten.

Zwar ist das Urteil zum Corona-Streitjahr 2020 ergangen und die vermehrte Tätigkeit in der häuslichen Wohnung war beim Kläger zu Beginn der Büroschließung des Arbeitgebers geschuldet. Aber der entscheidende Senat möchte seine Urteilsfindung explizit über die besondere Pandemie-Situation hinaus verstanden wissen. So bezieht sich das Finanzgericht bei der Abgrenzung zu den früheren BFH-Urteilen auf den im Jahressteuergesetz 2022 (BGBl 2022 I S. 2294) verankerten gesetzgeberischen Willen, die Arbeitswelt und deren Mobilität zu flexibilisieren. Auf diese Weise erreicht das vielzitierte „New Work“ gleichsam den steuerlichen Abzug von Umzugskosten.

Mit dem Urteil könnte sich zum steuerlichen Abzug von Umzugskosten eine neue, typisierbare Fallgruppe neben der Fahrzeitverkürzung etablieren. Noch bleibt eine etwaige Revisionsentscheidung des BFH abzuwarten, die Revision wurde zugelassen. Aufgrund des eindeutigen Einzelfalls sprechen aber die besseren Gründe für eine Entscheidung des BFH zugunsten der Kläger. Zudem vermeidet die Typisierung ein nicht gebotenes Eindringen in die Privatsphäre der Steuerpflichtigen, welches der BFH bereits bei Bestätigung der Regelvermutung zur mindestens einstündigen Fahrzeitverkürzung problematisiert hatte (vgl. BFH-Urteil v. 23.3.2001 - VI R 175/99, BStBl 2001 II S. 585, Rz. 16).

\* Diplom-Finanzwirt (FH), LL.M., ist hauptamtlicher Dozent für Ertragsteuerrecht an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum. Zuvor in verschiedenen Bereichen der Sächsischen Finanzverwaltung tätig. Veröffentlicht regelmäßig zu aktuellen Fragen der Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Gewinnermittlung.

## Besonderheiten des Einzelfalls beschränken Übertragbarkeit

Im entschiedenen Einzelfall waren beide Ehegatten zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung arbeitstätig (jeweils wöchentlich vier Tage). Dem Ehemann stand bei seinem Arbeitgeber kein fester Arbeitsplatz zur Verfügung. Vor dem Umzug war den Ehegatten in der deutlich kleineren Wohnung auch die Einrichtung einer Arbeitsecke nicht möglich. Beide Ehegatten arbeiteten im Wechsel am Esstisch. Der Streitfall entspricht damit beinahe klischeehaft dem Sachverhalt, der bei der coronabedingten Einführung für die Homeoffice-Pauschale Pate stand. Unter diesen Vorzeichen war die Entscheidung des Finanzgerichts vorbestimmt, da der Vergleich der Wohnverhältnisse vor und nach dem Umzug deutlich aufzeigt, dass sich die Ausübung der beruflichen Tätigkeit mit den beiden Arbeitszimmern verbessert hat, ein uneingeschränktes Arbeiten beider Ehegatten erst ermöglicht wurde.

S. 1751

Hieraus ergeben sich aber Einschränkungen für den Transfer der Entscheidungsgrundsätze auf ähnliche, aber nicht gleichermaßen eindeutige Einzelfälle. Denn die Feststellung der wesentlichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen durch den Umzug ist eine Gesamtbetrachtung. Wird durch den Umzug die Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers erstmals möglich, steht dem Arbeitnehmer für die Tätigkeit aber ohnehin ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber zur Verfügung, liegt keine erhebliche Verbesserung der Arbeitsbedingungen vor. Diese Verbesserung wird zudem nur begründet werden können, wenn die berufliche Tätigkeit zumindest zeitlich überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird, nicht hingegen bspw. nur an einem Homeoffice-Tag pro Woche. So hat das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 29.7.2014 - 6 K 767/14, NWB HAAAE-73734) in einer Gesamtabwägung trotz Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers nach dem Umzug eine ganz überwiegende berufliche Veranlassung verneint. Im dort entschiedenen Einzelfall war eine merkliche Verlängerung der Fahrtzeit nach dem Umzug gegen das Arbeitszimmer abzuwägen. Diese Entscheidung bleibt auch in Ansehen der aktuellen Rechtsprechung des FG Hamburg folgerichtig.

## Abzug der Umzugskosten unabhängig vom Abzug der Kosten des Arbeitszimmers

Das FG Hamburg hat den im Streitjahr gewährten Werbungskostenabzug für die beiden häuslichen Arbeitszimmer als weiteres Argument für die berufliche Veranlassung der Umzugskosten gewertet. Dem ist insbesondere vor dem Hintergrund der Änderungen zum häuslichen Arbeitszimmer und der Homeoffice-Pauschale durch das Jahressteuergesetz 2022 zu widersprechen. Bildet das nach dem Umzug erstmalig eingerichtete häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung, ist auch ab dem Veranlagungszeitraum 2023 aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG der Abzug der tatsächlichen Kosten eröffnet. Der Abzug der Umzugskosten ist dann zu gewähren, wenn sich durch das häusliche Arbeitszimmer die Arbeitsbedingungen verbessern.

Ist der Mittelpunkt der Tätigkeit hingegen nicht im häuslichen Arbeitszimmer verortet, es steht aber kein anderer Arbeitsplatz für die berufliche und betriebliche Tätigkeit zur Verfügung, wird der bis zum Veranlagungszeitraum 2022 mögliche beschränkte Abzug der tatsächlichen Kosten des Arbeitszimmers nach dem Jahressteuergesetz 2022 durch die Homeoffice-Pauschale ersetzt. Obwohl das Arbeitszimmer in diesen Sachverhalten ab 2023 mit seinen individuellen Aufwendungen nicht mehr „anerkannt“ wird, sind die Umzugskosten doch gleichermaßen wie im „Mittelpunktsfall“ beruflich veranlasst. Fraglich bleibt, ob auch die nach dem Umzug erstmalige Einrichtung eines nicht ausschließlich beruflich genutzten Arbeitszimmers, z. B. bei gelegentlicher Nutzung als Gästezimmer, die Vergrößerung eines (zuvor bereits vorhandenen) häuslichen Arbeitszimmers oder die Einrichtung lediglich einer Arbeitsecke den Abzug der Umzugskosten rechtfertigen könnte. Eine spürbare Erleichterung der Berufsausübung erscheint in diesen Sachverhalten nicht fern,

aber kaum objektivierbar. Umzugskosten sind insoweit nicht überwiegend beruflich veranlasst. Denn nach wie vor ist die effektive Überprüfung des Umfangs der betrieblichen und beruflichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers wegen des engen Zusammenhangs mit der Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes der Wohnung durch Art. 13 GG durch die Finanzbehörden wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich (vgl. BFH-Beschluss v. 27.7.2015 - GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265).

## **Umzugskosten als haushaltsnahe Dienstleistungen i. S. des § 35a Abs. 2 EStG**

Scheidet der Abzug als Werbungskosten mangels überwiegender beruflicher Veranlassung aus, kommt nachrangig eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen gem. § 35a Abs. 2 EStG in Betracht. Gegenüber dem Abzug als Werbungskosten, der in Höhe der beträchtlichen Pauschalen nach dem BUKG bemessen werden kann (vgl. R 9.9 Abs. 2 LStR), sind für die Gewährung der Steuerermäßigung nur die nachgewiesenen Lohnaufwendungen zu berücksichtigen. Dabei ist besonders die Haushaltsnähe der Einzelkosten zu hinterfragen (Übersicht verschiedener Sachverhalte vgl. Heine, STFAN 10/2019 S. 22 ff.).



**Michael Heine,**  
Diplom-Finanzwirt (FH), LL.M., ist hauptamtlicher Dozent für Ertragsteuerrecht an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum. Zuvor in verschiedenen Bereichen der Sächsischen Finanzverwaltung tätig. Veröffentlicht regelmäßig zu aktuellen Fragen der Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Gewinnermittlung.

### **Fundstelle(n):**

NWB 2023 Seite 1750 - 1751

NWB ZAAAJ-42025