

## Vorlage an den Landrat

### Bericht zum Postulat 2020/448: «Auswirkungen von Homeoffice auf das Steuersystem BL» 2020/448

vom 19. Dezember 2023

#### 1. Text des Postulats

Am 10. September 2020 reichte Klaus Kirchmayr das Postulat 2020/448 «Auswirkungen von Homeoffice auf das Steuersystem BL» ein, welches vom Landrat am 24. Juni 2021 mit folgendem Wortlaut überwiesen wurde:

*Im Zuge der Covid-19-Pandemie haben viele Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber ihre Mitarbeitenden die Arbeit von zuhause ermöglicht. Die Erfahrungen der Firmen mit dem Homeoffice waren meist positiv und viele Firmen erwägen ernsthaft die Möglichkeit, Homeoffice vermehrt zum Regelfall werden zu lassen.*

*Namhafte Firmen wie z. B. Novartis oder Grossbanken und Versicherungen überarbeiten ihre Arbeitsplatz-Standards und Standortkonzepte. Zukünftig ist es denkbar, dass Firmen an ihren bisherigen Standorten nur noch pro 5 – 10 Mitarbeitenden einen physischen Arbeitsplatz haben werden.*

*Sollte sich der aktuelle Trend auch nach Überwinden der Corona-Pandemie bestätigen, dann könnte dies starke Auswirkungen auf unser aktuelles Steuersystem für natürliche und juristische Personen haben. Insbesondere stellen sich folgende Herausforderungen:*

- *Aktuell werden die Steuern juristischer Personen primär nach dem Werkstätten-Prinzip auf verschiedene Standort-Kantone/Gemeinden verteilt. Wenn nun signifikante Teile der Mitarbeitenden primär aus dem Homeoffice arbeiten stellt sich die Frage, wie sich die Ausscheidung der Unternehmenssteuern verändert. Bedenkt man, dass aktuell fast 50 % der Mitarbeitenden der grossen Basler Pharmafirmen im Kanton Baselland wohnen, so könnte das Homeoffice grosse Veränderungen nach sich ziehen.*
- *Angestellte, welche heute viel von zuhause aus arbeiten, haben schon heute die Möglichkeit, in ihrer Steuererklärung notwendige Arbeitsmittel und -räume in Abzug zu bringen. Die massiv ausgebaute Homeoffice-Nutzung im Jahr 2020 dürften der Steuerverwaltung entsprechende Abzugs-Begehren vieler Steuerpflichtiger bescheren. Wird das Homeoffice nach Covid-19 vermehrt zur Regel, könnten sich bezüglich der Abzugsfähigkeit von Arbeitsplätzen einiger Regelungsbedarf ergeben.*

**Entsprechend wird beantragt:**

**Zu prüfen und zu berichten, wie sich eine stark erhöhte und dauerhafte Nutzung von Homeoffice auf die Besteuerung von juristischen und natürlichen Personen im Kanton Baselland auswirkt und ob sich daraus Änderungen für unser Steuersystem ergeben.**

## 2. Stellungnahme des Regierungsrats

### 2.1. Einleitende Bemerkungen

#### *Begriff «Homeoffice»*

Der Begriff «Homeoffice», wie er in der Deutschschweiz häufig verwendet wird, greift für das steuerrechtliche Verständnis zu kurz. Nicht nur das Arbeiten von zu Hause, sondern auch das Arbeiten an anderen Orten wie beispielsweise in Coworking-Spaces oder ähnlichem kann darunterfallen. Treffender wären somit die Bezeichnungen «mobiles Arbeiten», «remote Arbeiten» oder «Telearbeit» – analog zum Französischen «télétravail» und zur Bezeichnung in der Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz<sup>1</sup>. Dort wird Telearbeit definiert als «das Arbeiten von einem mit technischen Kommunikationsmitteln ausgestatteten Platz ausserhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers (in der Regel in einem privaten Lebensbereich)». In diesem Sinne wird im Folgenden der Begriff «Homeoffice» beschränkt auf die unselbständige Erwerbstätigkeit unter Ausschluss der Aussendiensttätigkeit verstanden.<sup>2</sup>

#### *Unterscheidung zwischen «während Pandemie» und «nach Pandemie»*

Während den Einschränkungen in Folge der Covid-19-Pandemie wurde die Tätigkeit im Homeoffice als Ausnahme betrachtet. Entsprechend wurden international wie national Ausnahmeregelungen in Bezug auf die Besteuerung getroffen. Diese Regelungen waren nur für eine beschränkte Zeit anwendbar. Nachfolgend wird nur kurz darauf eingegangen.

Seither ist in vielen Berufen und Branchen Homeoffice zu einem Teil des «normalen» Arbeitslebens geworden. Welche steuerlichen Auswirkungen die erhöhte Tätigkeit von Mitarbeitenden im Homeoffice haben, soll im Anschluss und als Hauptteil dieser Berichterstattung erörtert werden.

#### *Vorübergehende Auswirkungen auf das Steuersystem in den Jahren 2020 und 2021*

##### a) *International*

Im Verhältnis zu den mit den Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich, Italien sowie Liechtenstein bestehenden Regelungen für die Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern. Nach der Definition in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen sind Grenzgänger in einem Vertragsstaat ansässige Arbeitnehmende, die im anderen Vertragsstaat ihren gewöhnlichen Arbeitsort haben und von dort regelmässig an ihren Wohnsitz zurückkehren.<sup>3</sup> Für die Besteuerung als Grenzgängerin wird verlangt, dass die Person jeweils nach Arbeitsende grundsätzlich wieder an ihren (ausländischen) Wohnort zurückkehrt. Andernfalls verliert sie die Grenzgängereigenschaft. Abhängig von der konkreten Ausgestaltung kann folglich auch die Tätigkeit im Homeoffice zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führen.

Im Zuge der Covid-19-Pandemie hat die Schweiz mit Liechtenstein, Deutschland, Frankreich und Italien Konsultationsvereinbarungen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns an

<sup>1</sup> «Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen»; Schweizerische Steuerkonferenz; publiziert am 26. April 2022 ([https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/220425\\_Analyse\\_Teletravail\\_DE.pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/220425_Analyse_Teletravail_DE.pdf))

<sup>2</sup> Qualifiziert die Arbeitstätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit, kann die selbständig erwerbende Person alle mit der Tätigkeit in direktem Zusammenhang stehenden Kosten als geschäfts- oder berufsmässig begründete Aufwendungen vom Bruttoeinkommen in Abzug bringen. Darunter können auch die Kosten für einen Arbeitsplatz am Wohnort fallen. Auf diese sogenannten Gewinnungskosten bei der selbständigen Erwerbstätigkeit wird im Folgenden nicht näher eingegangen.

<sup>3</sup> Vgl. bspw. Art 15a Abs. 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA CH-D; SR 0.672.913.62).

unselbstständige Erwerbstätige abgeschlossen (Anwendung und Auslegung von Art. 15 der Doppelbesteuerungsabkommen)<sup>4</sup>. Diese Vereinbarungen sahen besondere Regelungen für Arbeitnehmende vor, die in Grenzgebieten wohnen und arbeiten und ihrer Beschäftigung bis zum Ausbruch der Pandemie als Grenzgängerinnen und Grenzgänger nachgekommen und damit zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat gependelt sind.

Durch die im Rahmen der Pandemie erlassenen staatlichen Massnahmen konnten diese Personen nicht mehr wie bisher ihre Arbeit im Tätigkeitsstaat ausüben, sondern mussten soweit möglich vom Wohnort aus im Homeoffice ihren Tätigkeiten für das jeweilige Unternehmen nachgehen. Mit dem Ziel, den administrativen Aufwand möglichst gering zu halten, hat die Schweiz angesichts der Ausnahmesituation mit den aufgeführten Ländern vereinbart, dass für die Qualifikation als Grenzgängerin und Grenzgänger die im Wohnsitzstaat verbrachten Homeoffice-Tage als Tätigkeitstage beim Arbeitgebenden gelten und die Grenzgängerinnen und Grenzgänger ihre Grenzgängereigenschaft somit nicht verlieren. Damit konnten im internationalen Verhältnis abweichende Besteuerungsregeln von Grenzgängerinnen und Grenzgängern während der Pandemie vermieden werden.

#### *b) National*

Auch im Inland wurden einfache und pragmatische Lösungen während der Covid-19-Pandemie umgesetzt und im Fall des Kantons Basel-Landschaft in den «FAQ zu Corona» festgehalten. So hat der Kanton Basel-Landschaft etwa für die Abzüge der Berufskosten von unselbstständig Erwerbenden folgenden Ansatz gewählt: Im Sinne der Verfahrensökonomie und unter Berücksichtigung der besonderen Situation wurden für das Steuerjahr 2020 grundsätzlich keine besonderen Abzüge wegen der Homeoffice-Tätigkeit gewährt (z. B. für das Arbeitszimmer, Kosten für Strom und Infrastruktur etc.). Stattdessen konnten nach wie vor die üblichen Berufskosten (insbesondere für den Arbeitsweg und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung), welche bei einer Tätigkeit am angestammten Arbeitsplatz angefallen wären, in der Steuererklärung 2020 geltend gemacht werden.

Die gleiche Regelung galt im Sinne einer letztmaligen Ausnahmeregelung auch für das Steuerjahr 2021. Auch in der Steuererklärung 2021 konnten die üblichen Berufskosten (insbesondere für den Arbeitsweg und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung) deklariert werden, welche bei einer Tätigkeit am angestammten Arbeitsplatz angefallen wären. Hingegen wurden Kosten im Zusammenhang mit dem Homeoffice nur in Ausnahmefällen zugelassen. War dies der Fall, mussten im Gegenzug die üblichen Berufskosten entsprechend gekürzt werden.

Entschädigungen der Arbeitgebenden (z. B. für die Nutzung des Homeoffice, als Abgeltung für Strom und Infrastruktur etc.) gelten grundsätzlich als steuerbares Einkommen. Aufgrund der besonderen Corona-Situation wurden ab März 2020 ausnahmsweise 20 Franken pro Monat (im Jahr 2020 maximal 200 Franken respektive im Jahr 2021 maximal 240 Franken) als steuerfreier Unkostenersatz akzeptiert.

Nach der Covid-19-Pandemie haben viele Arbeitgebende Homeoffice für ihre Mitarbeitenden in unterschiedlichem Ausmass weitergeführt. Nachfolgend wird auf die damit zusammenhängenden steuerlichen Fragestellungen, die sich aus heutiger Sicht stellen, eingegangen.

---

<sup>4</sup> Verständigungsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 20. Oktober 2020; Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 11. Juni 2020; Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. September 1966 zwischen Frankreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 13. Mai 2020; Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. März 1976 zwischen der Italienischen Republik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 18. Juni 2020.

## 2.2. Steuerrechtliche Auswirkungen bei Unternehmen aufgrund (erhöhter) Homeoffice-Tätigkeit ihrer Mitarbeitenden

Die Homeoffice-Tätigkeit birgt bei den arbeitgebenden Unternehmen folgendes Risiko: Werden Arbeiten von den Arbeitnehmenden zu Hause erledigt und haben diese ihren Wohnsitz an einem anderen Ort als am Sitz der Unternehmung, stellt sich die Frage, ob solche Homeoffice-Tätigkeiten eine Betriebsstätte der Unternehmung begründen. Qualifiziert nämlich die Homeoffice-Tätigkeit der Mitarbeitenden als Betriebsstätte im steuerrechtlichen Sinne, entsteht für das Unternehmen eine Steuerpflicht in einem anderen Kanton oder anderen Staat als dem Sitz des Unternehmens.

### *Qualifikation der Homeoffice-Tätigkeit als Betriebsstätte in der Schweiz*

Auf Bundesebene findet sich die Definition einer Betriebsstätte in Art. 51 Abs. 2 DBG<sup>5</sup> für juristische Personen bzw. Art. 4 Abs. 2 DBG für die selbständige Erwerbstätigkeit: «Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.»

Im Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft<sup>6</sup> ist keine Begriffsdefinition der Betriebsstätte zu finden. Hier kann aber die einschlägige Bundesgerichtspraxis beigezogen werden.

Gemäss Praxis des Bundesgerichts<sup>7</sup> wird die Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis definiert als «jede feste und dauerhafte Einrichtung, in der ein quantitativ und qualitativ bedeutender Teil der technischen oder kommerziellen Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird». Nach dieser Definition müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein, damit – unter dem Aspekt von Homeoffice – am Ort einer Aktivität eine Betriebsstätte begründet wird:

- Die Einrichtung muss Teil des Unternehmens sowie fest und dauerhaft sein:  
Die Anerkennung einer Betriebsstätte setzt somit eine feste physische Geschäftseinrichtung voraus. Das Unternehmen muss dabei zumindest ein gewisses Verfügungsrecht über die Einrichtung haben (Eigentum an der Liegenschaft oder eigene Miete ist nicht vorausgesetzt). Die Lehre differenziert für das Vorliegen der Verfügungsmacht zwischen der durch die Arbeitgeberin oder den Arbeitgeber angeordneten Homeoffice-Tätigkeit und der freien Wahl der Homeoffice-Tätigkeit. Bei gelegentlicher oder freiwilliger Nutzung des Homeoffice und Beibehaltung eines Arbeitsplatzes am Geschäftssitz der Unternehmung wird die notwendige Verfügungsmacht der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers verneint. Die Einrichtung muss zudem dauerhaft sein; sie darf nicht nur einen vorübergehenden oder provisorischen Charakter haben. Die Voraussetzung der zeitlichen Festigkeit ist bei Homeoffice-Tätigkeiten in der Regel bei einer Tätigkeitsdauer ab 12 Monaten erfüllt.
- Ein quantitativ und qualitativ wichtiger Teil der Tätigkeit muss in dieser Einrichtung stattfinden:  
Die qualitative Bedeutung ist erfüllt, sobald die Tätigkeit nicht nur untergeordnet und nebensächlich ist. Dieses Kriterium verlangt nicht, dass die Funktion direkt zum Gewinn des Unternehmens beitragen muss. Sie kann sich auf Hilfsfunktionen beschränken, die andere Betriebsstätten oder den Hauptsitz unterstützen. Die quantitative Bedeutung soll verhindern, dass die steuerpflichtigen Elemente einem Ort zugewiesen werden, an dem die Tätigkeit völlig nebensächlich oder von ihrem Umfang her vernachlässigbar ist. Auf diese Weise will das Bundesgericht eine Aufspaltung des Steuersubstrats auf die verschiedenen Steuerhoheiten verhindern.

<sup>5</sup> Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; [SR 642.11](#))

<sup>6</sup> Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 ([Steuergesetz; SGS 331](#))

<sup>7</sup> z. B. [BGE 139 II 78](#) insb. Erw. 3

Trotz der teilweise unterschiedlichen kantonalen Behandlung von Homeoffice sind sich auch die Kantone einig, dass eine Aufsplitterung des Steuersubstrats möglichst zu vermeiden ist. Dies würde zu grossem administrativen Aufwand sowohl für die Arbeitgebenden als auch für die Steuerbehörden führen.

Unter Berücksichtigung der gemachten Ausführungen kann festgehalten werden, dass ein Tätigwerden der Mitarbeitenden im Homeoffice in der Regel mangels Erheblichkeit und/oder Fehlen von Anlagen und Einrichtungen nicht ausreicht, um eine Betriebsstätte zu begründen und somit eine Gewinnabgrenzung der Unternehmen vorzunehmen. Die Kriterien, die das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung oder die quantitative Bedeutung der Tätigkeit begründen, bleiben auch dann gleich, wenn der oder die Telearbeitende ein leitender Angestellter bzw. eine leitende Angestellte des Unternehmens oder sogar Teil der Geschäftsführung ist. Abweichungen von dieser Folgerung bleiben im Einzelfall vorbehalten.

Die schweizerische Rechtsprechung hat sich mit der Thematik Homeoffice noch nicht eingehend auseinandergesetzt, sodass die Frage der Begründung einer Betriebsstätte mit Unsicherheiten behaftet bleibt. Insbesondere bei regelmässigen Homeoffice-Tätigkeiten von einer gewissen betrieblichen Bedeutung und mit einem Zeitraum von über 12 Monaten besteht das Risiko einer Betriebsstätte im entsprechenden Kanton. Trotzdem erachtet es der Regierungsrat nicht als erforderlich, hier legislatorisch einzugreifen. In diesem Bereich wäre im Übrigen zuerst der Bundesgesetzgeber gefragt. Seitens des Bundesrats ist diesbezüglich aber zurzeit nichts geplant.

#### *Betriebsstätten im internationalen Verhältnis*

Gemäss Art. 5 des OECD-Musterabkommens<sup>8</sup> werden Unternehmergewinne ganz in dem Staat versteuert, in dem der Sitz des Unternehmens liegt. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn das Unternehmen international tätig ist. Von diesem Grundsatz gibt es jedoch eine wichtige Ausnahme und zwar dann, wenn das Unternehmen eine Betriebsstätte in einem anderen Staat hat. In diesem Fall hat der Betriebsstättenstaat das Recht, den Betriebsstättengewinn zu besteuern. Die Frage, ob in einem anderen Staat eine Betriebsstätte vorliegt, ist somit entscheidend für die Verteilung der Besteuerungsrechte auf dem Unternehmensgewinn. Die Beurteilung für die Qualifikation als Betriebsstätte fällt jedoch je nach Staat unterschiedlich aus, was die Abgrenzungsproblematik verschärft.

Vergleicht man die Praxis in der Schweiz und den benachbarten deutschsprachigen Ländern, dann ist zusammenfassend die deutsche und die schweizerische Sichtweise als restriktiver im Vergleich zur Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung einzustufen. Wenn überhaupt, können nur «eindeutige» Fälle, welche auch tatsächlich eine grenzüberschreitende Gewinnaufteilung zu rechtfertigen vermögen, zur Annahme einer Homeoffice-Betriebsstätte führen. Auch im internationalen Kontext wird grundsätzlich angestrebt, eine Aufsplitterung des Steuersubstrats auf die verschiedenen Steuerhoheiten aufgrund von Homeoffice-Tätigkeiten zu vermeiden. Die Unsicherheiten sind im internationalen Umfeld aber deutlich grösser als im nationalen.

Aufgrund der Pandemie und ihrer Nachwirkungen, der Entwicklung in der internationalen Unternehmensbesteuerung (insbesondere Base Erosion and Profit Shifting, BEPS<sup>9</sup>) oder der grundsätzlichen Verlagerung von der physischen Präsenz hin zu einer eher digitalen und virtuellen Präsenz wäre im internationalen Kontext eine einheitlichere Definition des Homeoffice-Begriffs zu begrüssen.

#### *Sonderregelung für Grenzgängerinnen und Grenzgänger*

Im Nachgang zu den Sonderregelungen während der Pandemie hat die Schweiz in der jüngsten Vergangenheit mit den meisten angrenzenden Staaten nachhaltige Regelungen für Grenzgänger

<sup>8</sup> <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/musterabkommen-oecd.html>

<sup>9</sup> <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/unternehmensbesteuerung.html>

und Grenzgängerinnen ausgehandelt. Von besonderem Interesse sind für den Kanton Basel-Landschaft:

- *Frankreich:* Die Schweiz und Frankreich haben eine dauerhafte Vereinbarung über die Telearbeit von Grenzgängern geschlossen. Es ist nun auf beiden Seiten der französisch-schweizerischen Grenze möglich, bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit im Homeoffice zu leisten, ohne dass dadurch die gewöhnliche Steuerregelung für Grenzgängerinnen in Frage gestellt wird.
- *Deutschland:* In Deutschland kann bei Vollzeitbeschäftigung der Grenzgängerstatus erhalten bleiben, sofern sich der Beschäftigte mindestens einmal pro Woche an seinen Schweizer Arbeitsplatz begibt.

### **2.3. Steuerliche Auswirkungen der Homeoffice-Tätigkeit bei den Arbeitnehmenden**

Durch das Arbeiten im Homeoffice können bei den Arbeitnehmenden einerseits Kosten entstehen wie zum Beispiel Kosten für das Arbeitszimmer, Kosten für die IT-Infrastruktur, Büromöbel, Heiz-, Strom- und Reinigungskosten oder Kosten für externe Arbeitsplätze (z. B. Coworking-Space). Andererseits reduzieren sich Kosten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit am Ort des Arbeitgebers anfallen (z. B. Kosten für den Arbeitsweg oder Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung). Alle diese Kosten sind nach den allgemein gültigen Steuerregeln und nach den tatsächlichen Verhältnissen zu berücksichtigen resp. zum Abzug zuzulassen. Diese Regeln werden nachfolgend beschrieben:

#### *Berufskosten (Kosten vor oder nach der Arbeitstätigkeit)*

Personen mit unselbstständiger Erwerbstätigkeit können Berufskosten abziehen, sofern diese für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Es handelt sich um sogenannte Gewinnungskosten (organische Abzüge). In der Regel fallen sie vor oder nach der Arbeit an.

Sowohl gemäss DBG (Art. 26 Abs.1 DBG in Verbindung mit der Berufskostenverordnung des Bundes<sup>10</sup>) als auch gemäss Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft (§ 29 Abs.1 Bst. a StG in Verbindung mit § 3 der Verordnung zum Steuergesetz<sup>11</sup>) sind folgende Berufskosten steuerlich abzugsfähig:

- Die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte;
- die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und bei Schichtarbeit;
- die Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt.

Für die weiteren Berufsauslagen, die für die Ausübung der Tätigkeit unerlässlich sind, wird beim Bund ein Pauschalabzug ohne Nachweispflicht gewährt. Diese Pauschale schliesst sämtliche für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen ein z. B. für Berufswerkzeuge (inkl. IT-Hard- und Software), Fachliteratur, ein privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss oder Schwerarbeit. Übersteigen die effektiven Kosten die Pauschale, kann die steuerpflichtige Person einen höheren Abzug beanspruchen, indem sie alle Ausgaben detailliert belegt und ihre berufliche Notwendigkeit nachweist (Art. 26 Abs. 2 DBG).

Im Kanton Basel-Landschaft können die im vorherigen Abschnitt genannten Kosten gegen Nachweis einzeln abgezogen werden. Zusätzlich können Arbeitnehmende eine Pauschale von 500 Franken geltend machen.

<sup>10</sup> Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Berufskostenverordnung; [SR 642.118.1](#))

<sup>11</sup> Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 ([SGS 331.11](#))

Da die Kosten für das Arbeitszimmer im Kanton Basel-Landschaft nicht von der Berufskostenpauschale erfasst werden, sieht das Steuergesetz in § 29 Abs. 1 Bst. a einen besonderen Abzug vor. Die Einzelheiten dazu werden in § 3 Abs. 1 Bst. g der Verordnung zum Steuergesetz geregelt. Für die Gewährung des Arbeitszimmerabzugs wird einerseits gefordert, dass die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit (gemäss Praxis mindestens 40 Prozent der gesamten Arbeitszeit) zu Hause erledigen muss, weil die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Andererseits muss die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen separaten Raum verfügen, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient. Diese Bedingungen sind erfahrungsgemäss nur bei wenigen steuerpflichtigen Personen im Zusammenhang mit der Ausübung von Homeoffice erfüllt.

Alle Arbeitnehmenden, ob sie nun im Homeoffice oder vor Ort in den Räumlichkeiten des Arbeitgebenden arbeiten, können aufgrund des Gesagten ihre Berufskosten im tatsächlichen Umfang geltend machen. Wird im Homeoffice gearbeitet, reduzieren sich jedoch die Kosten für den Arbeitsweg oder die Mehrkosten für die Verpflegung. Ein Abzug für das Arbeitszimmer wird im Kanton Basel-Landschaft aufgrund der einschränkenden Bedingungen nur in Ausnahmefällen gewährt. Zur korrekten Berücksichtigung der Berufskosten wurde das Formular Berufskosten angepasst. Seit dem Jahr 2022 werden auch Informationen zum Arbeitspensum, zum Arbeitsort und zur Anzahl Homeoffice-Tage abgefragt.

#### *Spesen (Kosten während der Arbeitstätigkeit)*

Von den Berufskosten zu unterscheiden sind die Auslagen, die den Arbeitnehmenden im Rahmen der dienstlichen Tätigkeit während der Arbeit entstanden sind (sogenannte Spesen). Im Zusammenhang mit Homeoffice sind z. B. Auslagen für die IT-Infrastruktur, Büromöbel, Heiz- oder Stromkosten zu erwähnen. Für die Einordnung solcher Kosten ist zu unterscheiden zwischen freiwilligem Homeoffice und Homeoffice, das ausgeübt wird, weil der Arbeitgebende keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt.

Wird *freiwillig* im Homeoffice gearbeitet, gelten die erwähnten Kosten nicht als berufsnotwendig. Sie sind nicht als Berufskosten, sondern als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Denn der Entscheid, im Homeoffice zu arbeiten, liegt einzig und allein beim Arbeitnehmenden; er entscheidet, wie er seinen Berufsalltag gestalten will. Diese Kosten können denn auch nach geltendem Recht steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Wird *unfreiwillig* im Homeoffice gearbeitet, weil der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, werden letztlich Infrastrukturkosten an den Arbeitnehmenden ausgelagert. Gestützt auf Art. 327 Abs. 2 OR<sup>12</sup> haben die Arbeitgebenden den Arbeitnehmenden Kosten für Arbeitsgeräte und Material (wie Computer, Laptop, Tastatur, Drucker, Druckerpatronen, Büromaterial, Arbeitstisch, Bürostuhl) zu ersetzen. Und gemäss Art. 327a Abs. 1 OR hat die Arbeitgeberin ausserdem für die notwendigen Auslagen für Strom, Internetanschluss, Heizung, Miete etc. aufzukommen. Es liegt also eine Entschädigungspflicht des Arbeitgebers vor; diese Berufsauslagen sind als Spesen zu entschädigen. Bei den Arbeitnehmenden führen sie zu keinem steuerbarem Einkommen und haben zugleich zur Folge, dass diese für solche Positionen keinen Abzug geltend machen können.

Die zu bezahlenden Spesen können effektiv oder in Form einer Pauschale ausgerichtet werden. Pauschal ausbezahlte Spesenentschädigungen müssen in etwa den tatsächlichen Auslagen entsprechen und sind auf dem Lohnausweis auszuweisen<sup>13</sup>. Werden zu hohe Auslagen entschädigt, können durch die Veranlagungsbehörden entsprechende Korrekturen vorgenommen werden.

---

<sup>12</sup> Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 ([Obligationenrecht; SR 220](#))

<sup>13</sup> <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/lohnausweis.html>

## 2.4. Entwicklung auf Bundesebene

Die zunehmende Bedeutung des mobilen Arbeitens hat zahlreiche Fragen zu den steuerlichen Abzügen aufgeworfen. Daher hat der Bundesrat entschieden, eine Neuregelung der Berufskosten anzugehen<sup>14</sup>. Mit der Verlagerung zu Pauschalabzügen soll sich das Steuersystem gegenüber den verschiedenen Arbeitsformen möglichst neutral verhalten. Zudem soll die Reform zu einer Vereinfachung für die Arbeitnehmenden und die Steuerbehörden führen; sie soll wenn möglich aufkommensneutral ausfallen.

Unselbständig erwerbstätige Personen sollen neu die Möglichkeit erhalten, bei der direkten Bundessteuer die Berufskosten in Form einer umfassenden Pauschale von den Steuern abzuziehen. Die Pauschale soll weder vom Arbeitsort noch vom Einkommen abhängig sein (Fixpauschale). Sie wird somit unabhängig davon, ob im Homeoffice oder in den Räumlichkeiten des Arbeitgebenden gearbeitet wird, immer in gleicher Höhe abgezogen werden können. Der Nachweis höherer, effektiver Kosten bleibt jedoch vorbehalten.

Auch für die kantonalen Steuern wird in Ausführung des Verfassungsauftrags zur vertikalen Harmonisierung ein Pauschalabzug für die Berufskosten vorgesehen. Die Höhe des pauschalen Abzugs soll aber von den Kantonen festgelegt werden. Der Nachweis effektiver Kosten soll auch hier weiterhin möglich sein. Darunter fallen insbesondere Kosten für den Arbeitsweg (weiterhin mit der Möglichkeit der Begrenzung), die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und des Wochenaufenthalts. Neu sollen auch die Kosten für mobiles Arbeiten abgezogen werden können, selbst wenn die Arbeitgebenden einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen.

Die Vernehmlassung zu dieser Gesetzesänderung wurde im Frühling 2023 abgeschlossen<sup>15</sup>. Die Botschaft des Bundesrats wird im ersten Halbjahr 2024 erwartet. Das Inkrafttreten ist frühestens per Anfang 2026 zu erwarten.

## 2.5. Zusammenfassung und Fazit

Für Unternehmen wird es in der Praxis nur in seltenen Fällen zu einer Verschiebung der Gewinnzuweisungen bei der interkantonalen Ausscheidung wegen Homeoffice kommen. Auf internationaler Ebene sind die diesbezüglichen Risiken jedoch grösser. Da für Grenzgängerinnen und Grenzgänger Spezialregelungen eingeführt wurden, ist die Homeoffice-Tätigkeit in diesen Fällen mit den direkten Nachbarn des Kantons Basel-Landschaft geregelt.

Bei den natürlichen Personen kommen die allgemeinen Regeln zur Anwendung. Berufskosten können von unselbständig Erwerbenden unabhängig davon, ob sie im Homeoffice oder am Sitz der Arbeitgeberin arbeiten, abgezogen werden. Die Abzüge sind je nach Arbeitsmodell jedoch unterschiedlich hoch. Bei freiwilligem Homeoffice können Berufsauslagen (Spesen) nicht geltend gemacht werden. Bei unfreiwilligem Homeoffice hat der Arbeitgeber die anfallenden Kosten zu entschädigen.

Aufgrund der zunehmenden Bedeutung des mobilen Arbeitens hat der Bundesrat eine Neuregelung der Berufskosten in die Vernehmlassung gegeben. Neu sollen unselbstständig erwerbstätige Personen zwischen einer Pauschale für die Berufskosten oder der Geltendmachung der tatsächlichen Berufskosten wählen können. Damit sollen Verzerrungen bei der Wahl zwischen den Arbeitsformen reduziert und der administrative Aufwand sowohl bei der steuerpflichtigen Person wie auch bei den Steuerbehörden verkleinert werden. Das Ergebnis dieses Gesetzgebungsverfahrens wird auch im Kanton Basel-Landschaft zu Anpassungen führen.

<sup>14</sup> Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über den steuerlichen Abzug der Berufskosten von unselbstständig Erwerbstitigen vom 21. Dezember 2022; <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/74677.pdf>

<sup>15</sup> [Stellungnahme des Regierungsrats vom 28. März 2023](#)



Aufgrund dieser Berichterstattung erachtet es der Regierungsrat derzeit nicht als erforderlich, das kantonale Steuergesetz anzupassen.

### **3. Antrag**

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragt der Regierungsrat dem Landrat, das Postulat 2020/448 «Auswirkungen von Homeoffice auf das Steuersystem BL» abzuschreiben.

Liestal, 19. Dezember 2023

Im Namen des Regierungsrats

Die Präsidentin:

Monica Gschwind

Die Landschreiberin:

Elisabeth Heer Dietrich