

# Legal Compass

## Schnittstelle Arbeits-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Oktober 2020



### Autoren



**Andrea Bättscher**  
Partner



**Patricia Meier**  
Associate

## Auslagenersatz für Arbeitnehmende – Was ändert sich aufgrund der COVID-19-Situation aus der Sicht des Steuerrechts und Sozialversicherungsrechts?

**Im Rahmen der COVID-19-Pandemie stieg die Anzahl der Arbeitnehmenden im Homeoffice innert kurzer Zeit stark an. Es stellen sich entsprechend Fragen zur Beteiligungspflicht der Arbeitgebenden an den Kosten der Arbeitnehmenden. Ebenso sollten Arbeitgebende prüfen, ob ihre bisherige betriebsinterne Praxis im Zusammenhang mit Spesenzahlungen noch gerechtfertigt ist und entsprechend die Sozialversicherungsbeiträge korrekt abgerechnet werden. Beim Arbeitnehmenden können sich durch die veränderten Umstände zudem steuerliche Auswirkungen ergeben.**

### 1. Entschädigungspflicht der Arbeitgebenden im Allgemeinen

Aus arbeitsrechtlicher Sicht hat der Arbeitgebende dem Arbeitnehmenden gemäss Artikel 327 f. OR zwingend alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, wobei für Geräte und Material auch vereinbart werden kann, dass der Arbeitnehmende die Kosten ganz oder teilweise selbst trägt. Aus arbeitsrechtlicher Sicht kann der Einfachheit halber grundsätzlich auch eine Pauschale entrichtet werden, welche die normalerweise effektiv anfallenden Kosten übersteigt. Jedoch setzen das Sozialversicherungs- und das Steuerrecht einer solchen Praxis enge Grenzen (siehe nachfolgend Ziff. 6).

Mit zunehmender Verbreitung von Homeoffice-Arbeit gewinnt die Frage der Kostenbeteiligung des Arbeitgebenden am privaten Arbeitszimmer an Bedeutung.

In seinem Urteil 4A\_533/2018 vom 23. April 2019 bejahte das Bundesgericht eine Beteiligungspflicht des Arbeitgebenden an den Auslagen für das Arbeitszimmer, namentlich den Mietkosten, in der Höhe von monatlich CHF 150.-. Begründet wurde die Kostenbeteiligungspflicht damit, dass in der zu beurteilenden Konstellation der Arbeitgebende einseitig Homeoffice angeordnet hatte und dem Arbeitnehmenden keinen Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung stellte. Demnach konnte der Arbeitgebende seinerseits Kosten einsparen, die üblicherweise bei der Zurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes anfallen.

### 2. Anwendbarkeit im Rahmen der COVID-19-Pandemie?

Im Zuge der COVID-19-Pandemie und des damit verbundenen Lockdowns ab dem 16. März 2020 (mit schrittweisen Lockerungen ab dem 27. April 2020) erfolgte die Anordnung von Homeoffice sodann auf die dringende Empfehlung des Bundesrates hin. Arbeitnehmende wurden aufgefordert, wenn immer möglich von zu Hause aus zu arbeiten. Hinsichtlich besonders gefährdeter Arbeitnehmender wurden Arbeitgebende gestützt auf die bundesrätlichen Notverordnungen gar verpflichtet, Homeoffice zu ermöglichen.

In dieser Situation stellten die Arbeitgebenden nach wie vor grundsätzlich einen Arbeitsplatz zur Verfügung, während im Gegenzug die Arbeitnehmenden kaum zusätzliche Räumlichkeiten speziell für das Homeoffice hinzugemietet hatten. Die Anordnung von Homeoffice geschah sodann im Sinne des Gesundheitsschutzes der Arbeitnehmenden, und nicht im alleinigen Interesse der Arbeitgebenden.

Infolge der veränderten Umstände ist entsprechend richterlich noch ungeklärt, in welchem Umfang die erwähnte Rechtsprechung zur Kostenbeteiligungspflicht der Arbeitgebenden auch auf Fälle im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie Anwendung findet.

Mit einer schriftlichen Vereinbarung kann ein späterer Rechtsstreit mindestens teilweise antizipiert werden. Im Hinblick auf die Absicht einiger Unternehmen, die Homeoffice-Konstellation mittel- bis langfristig beizubehalten, sollten zudem die Implikationen aus sozialversicherungsrechtlicher und steuerlicher Sicht vorausschauend berücksichtigt werden.

### **3. Deklaration in der Lohnabrechnung und im Lohnausweis**

Entschädigt der Arbeitgebende den Arbeitnehmenden mit einer Beteiligung an den Kosten für das Arbeitszimmer im Homeoffice und deklariert den Betrag in der Lohnabrechnung und im Lohnausweis als Spesen, sind darauf keine Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten und die Entschädigung gilt beim Arbeitnehmenden nicht als steuerbares Einkommen. Dabei gilt aus steuerlicher Sicht der Grundsatz, dass den Spesen effektive Kosten gegenüberstehen müssen. Ansonsten ist eine Entschädigung korrekterweise als Lohnzahlung zu deklarieren.

Weist der Arbeitgebende die Entschädigung in der Lohnabrechnung und im Lohnausweis als Lohnbestandteil aus, unterliegt diese den Sozialversicherungsabzügen sowie der Einkommenssteuernpflicht. Zur Vermeidung von Fehlern bei der Deklaration der Entschädigungen in der Lohnabrechnung sowie im Lohnausweis lassen viele Arbeitgebende ihre internen Spesenreglemente vorgängig von den zuständigen Steuerbehörden absegnen.

Im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie sollten Arbeitgebende die bisherige Betriebspraxis zu Spesenzahlungen überdenken und gegebenenfalls an die geänderten Umstände anpassen, um die korrekte Deklaration in der Lohnabrechnung und im Lohnausweis der Arbeitnehmenden sicherzustellen. Änderungen in der Deklarationspraxis wirken sich auf die Sozialversicherungsabzüge sowie auf die Angaben des Arbeitnehmenden in dessen Steuererklärung aus.

### **4. Deklaration in der Steuererklärung**

Privatpersonen, die regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer Arbeitsleistung von zu Hause aus erbringen, können in ihrer Steuererklärung im Rahmen der übrigen Berufskosten grundsätzlich einen Abzug für die Benutzung des privaten Arbeitszimmers geltend machen. Für die Berechnung der Höhe des Steuerabzugs kommen auf Ebene Bund und in den einzelnen Kantonen teilweise unterschiedliche Berechnungsmethoden zur Anwendung. Beispielsweise müssen gemäss Steuerpraxis des Kantons Thurgau bei den übrigen Berufskosten folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit ein Abzug gewährt wird:

- Der Arbeitnehmende muss einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeiten zu Hause erledigen, weil der Arbeitgebende das notwendige oder geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt oder weil dessen Benützung nicht möglich oder zumutbar ist.
- Der Arbeitnehmende muss über einen besonderen Raum verfügen, welcher ausschliesslich oder mindestens vorwiegend diesem Zweck dient und insoweit nicht zu privaten Zwecken benützt werden kann.
- Die vorhandenen Raumverhältnisse müssen das Ausscheiden eines Zimmers für die berufliche Nutzung zulassen.

Für das Kriterium der Wesentlichkeit ist in gewissen Kantonen erforderlich, dass ein zeitlicher Anteil von mindestens zwei von fünf Arbeitstagen zu Hause gearbeitet wird (z.B. Kanton Basel-Stadt). Die meisten kantonalen Steuerbehörden wenden in ihrer Veranlagungspraxis ähnliche Kriterien an.

Gewisse Kantone haben bereits bestätigt, dass diese Kriterien auch im Rahmen von COVID-19 unverändert angewendet werden. Entschädigt nun aber der Arbeitgebende dem Arbeitnehmenden infolge COVID-19 neu einen Teil der Kosten für das Homeoffice in Form einer Spesenzahlung, fällt grundsätzlich im Umfang der Entschädigung der Abzug für das private Arbeitszimmer unter dem Titel der übrigen Berufsauslagen in der Steuererklärung weg. Für den Kanton Bern wurde das bereits so bestätigt. Bei Deklaration als Lohn ist der Abzug für das private Arbeitszimmer – unter Vorbehalt der weiteren Voraussetzungen – grundsätzlich weiterhin denkbar.

Auch wenn die Praxis der Steuerbehörden zum Abzug für das private Arbeitszimmer während der COVID-19-Pandemie noch nicht in allen Kantonen bekannt ist, ist damit zu rechnen, dass diese den bisherigen Abzug nicht gleichzeitig im vollen Umfang mit einer steuerfreien Kostenbeteiligung des Arbeitgebenden am privaten Arbeitszimmer als Auslagenersatz akzeptieren werden.

Falls ein Arbeitnehmender im Rahmen des Spesenreglementes bereits bisher von einer Beteiligung des Arbeitgebenden an möglichen Homeoffice-Kosten profitiert hat oder beispielsweise einen Laptop zur Verfügung gestellt erhielt, müsste konsequenterweise auch dieser Betrag an eine solche Entschädigung angerechnet werden.

## **5. Weitere Auswirkungen auf steuerliche Abzüge bei regelmässiger Arbeit im Homeoffice**

Mehrere Kantone – insbesondere Zürich, Luzern, Basel-Land und Solothurn – haben bisher verlauten lassen, dass für die Steuererklärung 2020 ein kulanter Ansatz gewählt wird und Privatpersonen die bisherigen Abzüge zumindest für die Zeit der Lockdowns unverändert geltend machen können. Arbeitnehmende, die während der Zeit des Lockdowns trotzdem zur Arbeit fahren mussten, können z.B. im Kanton Bern zusätzlich die effektiven Autokosten geltend machen. In den anderen Kantonen sind entsprechende Mitteilungen abzuwarten.

Bei Arbeit im Homeoffice über die Dauer des Lockdowns hinaus, ist die Situation noch nicht geklärt. Insbesondere aber für spätere Steuererklärungen ist bei Beibehaltung der Homeoffice-Situation mit Auswirkungen auf die steuerlichen Abzüge zu rechnen, wenn der Arbeitnehmende seine Arbeit nicht mehr im Unternehmen des Arbeitgebenden verrichtet. Verschiedene Abzüge in der privaten Steuererklärung des Arbeitnehmenden könnten von den Steuerbehörden gekürzt oder gar vollständig gestrichen werden.

Zu denken ist etwa an die folgenden Positionen:

- Pauschalabzug für Wegkosten
- Pauschalabzug für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung
- Abzug der Kosten für Arbeitskleidung

Bei einer pauschalen Entschädigung in der Höhe von rund CHF 150.- für das Arbeitszimmer als Spesen wirkt sich ein allfälliger Wegfall der bisher üblichen Pauschalabzüge für den Arbeitnehmenden steuerlich unter Umständen nachteilig aus.

Die Frage, inwieweit diese Abzüge noch berechtigt sind, stellt sich notabene auch bei bewilligter Kurzarbeit im Betrieb.

## **6. Spezialfall Pauschalspesen**

Zur Abgeltung von Handykosten und Auslagen im Zusammenhang mit Kundenkontakten ist die Auszahlung von Pauschalspesen verbreitet. Soweit den Pauschalspesen tatsächlich effektive Auslagen im Rahmen der Arbeitserfüllung gegenüberstehen, gelten diese nicht als Lohn. Sie unterliegen folglich nicht der Sozialversicherungspflicht und gelten beim Arbeitnehmenden nicht als steuerbares Einkommen.

Über die effektiven Auslagen hinausgehende Pauschalspesen sind in einem allfälligen Differenzbetrag rechtlich als Lohnzahlung zu qualifizieren. Entsprechend sind auf dem Differenzbetrag die Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten und dieser unterliegt beim Arbeitnehmenden der Einkommenssteuerpflicht.

Im Rahmen der COVID-19-Pandemie ist denkbar, dass die den Pauschalspesen gegenüberstehenden effektiven Auslagen mindestens teilweise weggefallen sind.

Insbesondere fallen während der Zeit im Homeoffice Kosten für Mittagessen mit Kunden gänzlich weg und auch Reisekosten für externe Meetings dürften sich bis auf weiteres stark reduziert haben. Für den Fall, dass dem Arbeitnehmenden ein Geschäftsauto zur Verfügung gestellt wird, wurde dieses während dem Lockdown womöglich ausschliesslich für rein private Zwecke genutzt. Andererseits kommen für den Arbeitnehmenden zusätzliche Auslagen wie gestiegene Stromkosten und allfällige Mehrkosten für eine schnellere Internetverbindung, Porto- und Druckerkosten hinzu.

Entsprechend ist für die Beurteilung, ob Pauschalspesen und das Geschäftsfahrzeug die charakteristischen Anforderungen auch im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie und dem damit verbundenen Homeoffice nach wie vor erfüllen, eine Einzelfallbetrachtung notwendig.

## 7. Fazit

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass bei der Verschiebung des Arbeitsplatzes ins Homeoffice und erst recht bei mittel- bis langfristig geplanter Beibehaltung dieser Situation die bisherige Handhabung von Spesen im Betrieb neu beurteilt werden muss.

Dies empfiehlt sich genauso aus der Perspektive von Arbeitgebenden wie Arbeitnehmenden. Aus Sicht der Arbeitgebenden steht die Vermeidung von Fehlern bei der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge und der Deklaration in der Lohnabrechnung und im Lohnausweis im Vordergrund. Nicht zu vergessen sind allfällige Kosteneinsparungen. Für Arbeitnehmende gilt es, die steuerlichen Folgen infolge der veränderten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Arbeitserfüllung – durch weggefallene sowie neu hinzugekommene Aufwandpositionen – im Auge zu behalten.

Für Arbeitnehmende, die nur während der Dauer des Lockdowns im Homeoffice gearbeitet haben, dürften sich in den meisten Kantonen keine Änderungen für die Abzüge bei den übrigen Berufsauslagen in der Steuererklärung 2020 ergeben, sofern nicht zusätzlich eine Entschädigung vom Arbeitgebenden entrichtet wird. Über die Zeit des Lockdowns hinaus ist eine Einzelfallbewertung im entsprechenden Wohnsitzkanton erforderlich.

Die genannten Faktoren sollten auch berücksichtigt werden, wenn die Parteien sich auf eine neue Spesenregelung hinsichtlich Homeoffice einigen.

## Ihr Kontakt



**Andrea Bäscher**  
*Partner*

T: +41 22 818 45 00  
[andrea.baetscher@eversheds-sutherland.ch](mailto:andrea.baetscher@eversheds-sutherland.ch)



**Olivier Dunant**  
*Partner*

T: +41 22 818 45 00  
[olivier.dunant@eversheds-sutherland.ch](mailto:olivier.dunant@eversheds-sutherland.ch)



**Peter Haas**  
*Partner*

T: +41 31 328 75 75  
[peter.haas@eversheds-sutherland.ch](mailto:peter.haas@eversheds-sutherland.ch)

## **eversheds-sutherland.ch**

Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen sind ausschliesslich zu Informationszwecken gedacht und können keinesfalls eine angemessene Rechtsberatung ersetzen. Eversheds Sutherland AG, mit Sitz in Zürich (Schweiz), übernimmt keinerlei Verantwortung für Handlungen, die gestützt auf die in diesem Dokument enthaltenen Informationen getroffen werden.

© Eversheds Sutherland 2020. Alle Rechte vorbehalten. Eversheds Sutherland ist ein globaler Anbieter von juristischen Dienstleistungen, der seine Dienstleistungen über verschiedene, voneinander unabhängige Rechtsträger erbringt. Eversheds Sutherland ist der Name und die Marke, unter der die Mitglieder von Eversheds Sutherland Limited (Eversheds Sutherland (International) LLP und Eversheds Sutherland (US) LLP) sowie die von diesen kontrollierten oder verwalteten oder mit diesen verbundenen Unternehmen sowie die Mitglieder von Eversheds Sutherland (Europe) Limited (nachfolgend je einzeln als "Eversheds Sutherland Gesellschaft" und zusammen als "Eversheds Sutherland Gesellschaften" bezeichnet) juristische oder andere Dienstleistungen für Klienten auf der ganzen Welt erbringen. Die Eversheds Sutherland Gesellschaften bestehen und sind reguliert gemäss den jeweils auf sie anwendbaren behördlichen und gesetzlichen Bestimmungen und treten unter ihrer jeweiligen Firma auf. Die Verwendung des Namens Eversheds Sutherland dient nur der Beschreibung und bedeutet nicht, dass die Eversheds Sutherland Gesellschaften eine Gesellschaft bilden oder Teil einer globalen LLP sind. Die Mandatsvereinbarung zwischen dem Klienten und der beauftragten Kanzlei ist massgebend bezüglich der Verantwortung für die Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen an einen Klienten. Eversheds Sutherland AG, mit Sitz in Zürich (Schweiz), ist Mitglied von Eversheds Sutherland (Europe) Ltd.