



---

# **Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über den steuerlichen Abzug der Berufskosten von unselbstständig Erwerbstätigen**

vom 21. Dezember 2022

---

# Übersicht

*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.*

## **Ausgangslage**

Der Abzug für die Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit umfasst im geltenden Recht namentlich die Fahrtkosten und die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung. Beim Arbeiten zu Hause können keine Fahrtkosten und Kosten für auswärtige Verpflegung geltend gemacht werden. Die Wahl der Arbeitsform kann somit durch das Steuerrecht beeinflusst werden. Die steuerlichen Bestimmungen verhalten sich daher gegenüber den Arbeitsformen nicht neutral. Andere Kosten können als «übrige Berufskosten» entweder mit einer Pauschale oder mit dem Nachweis der effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden. Unselbstständig Erwerbstätige, die mobil oder zu Hause ausserhalb der Arbeitsstätte arbeiten, können die dafür notwendigen Kosten heute als übrige Berufskosten in Abzug bringen. Damit sind diese Kosten zumeist in der Pauschale für die übrigen Berufskosten enthalten, welche alle unselbstständig Erwerbstätige als Abzug wählen können. Weiter können die Kosten für ein Arbeitszimmer nur dann steuerlich abgezogen werden, wenn der Arbeitgeberin keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Schliesslich entsteht durch die heutigen Abzüge, die vom Arbeitsort abhängig sind, ein erheblicher Deklarations- und Veranlagungsaufwand.

## **Inhalt der Vorlage**

Der Abzug der Berufskosten soll mit einer einheitlichen, d. h. einer einkommensunabhängigen und alle Berufskosten umfassenden Pauschale erfolgen. Die Pauschale ist unabhängig vom Arbeitsort und es entfallen sämtliche Nachweise. Für die kantonalen Steuern wird ebenfalls eine einheitliche Pauschale eingeführt, deren Höhe vom Kanton festzulegen ist. Anstelle der Pauschale können die Berufskosten unter Nachweis der effektiven Kosten abgezogen werden. Die Begrenzung der Fahrtkosten wird dabei in der heutigen Form beibehalten. Die Kosten für mobiles Arbeiten oder Arbeiten zu Hause können auch dann abgezogen werden, wenn die Arbeitgeberin einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt.

## **Auswirkungen**

Mit der einheitlichen Pauschale für die Berufskosten kann mobiles Arbeiten oder Arbeiten zu Hause gegenüber der Arbeit am Arbeitsplatz im Betrieb steuerlich neutral behandelt werden. Mit einer neutraleren Ausgestaltung steigt auch die volkswirtschaftliche Effizienz.

*Für die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die den fixen Pauschalabzug für Berufskosten wählen werden, ergibt sich eine leichte Zeitersparnis beim Ausfüllen der Steuererklärung. Für die Steuerbehörden resultieren daraus Vereinfachungen im Veranlagungsverfahren.*

*Die finanziellen Auswirkungen auf den Bund sind von der Höhe der zukünftigen Pauschale für die Berufskosten abhängig und daher erst bestimmbar, wenn deren Höhe bekannt ist. Die Höhe der Pauschale ist so festzulegen, dass die Wirkung aufkommensneutral ist. Da die Vorlage im Einzelfall höhere oder niedrigere Berufskostenabzüge für die einzelnen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beinhaltet, verändern sich die Einkommenssteuerbelastungen. Zahlen aus drei Kantonen deuten daraufhin, dass mit einer Pauschale von etwa 5800 Franken eine für die direkte Bundessteuer möglichst aufkommensneutrale Wirkung erzielt würde.*

# Erläuternder Bericht

## 1 Grundzüge der Vorlage

### 1.1 Ausgangslage

Mit der Motion 20.3844 Ryser «Steuerliche Gleichstellung von Telearbeit» vom 19. Juni 2020 sollte der Bundesrat beauftragt werden, die Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993<sup>1</sup> über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) anzupassen, sodass im Zusammenhang mit Homeoffice die Auslagen für ein Arbeitszimmer abgezogen werden können. Die Mo. 20.3844 Ryser wurde im September 2020 vom Nationalrat abgelehnt.

Im Rahmen der Stellungnahme zur Motion beauftragte der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD), unter Einbezug der Kantone das geltende Recht zum steuerlichen Abzug der Berufskosten zu überprüfen und dem Bundesrat bis Ende November 2021 Bericht zu erstatten.

Eine neue Regelung mit einer Verlagerung in Richtung Pauschalabzüge soll:

- sich gegenüber verschiedenen Arbeitsformen möglichst neutral verhalten,
- eine Vereinfachung erzielen,
- möglichst aufkommensneutral ausfallen.

Im Bericht der zu diesem Zweck eingesetzten Arbeitsgruppe<sup>2</sup> wurden verschiedene Varianten aufgezeigt, die geeignet sind, die Ziele des Bundesrats ganz oder teilweise zu erreichen (vgl. Ziff. 1.6).

Die Bedeutung des mobilen Arbeitens hat seit 2015 und insbesondere während der Covid-19-Pandemie erheblich zugenommen. Im Zeitraum von 2001 bis 2015 arbeitete die grosse Mehrheit der Erwerbstätigen an einem festen Arbeitsort ausserhalb der Privatwohnung (je nach Jahr zwischen 80,2 und 81,9 Prozent). Der Anteil der Personen, die normalerweise zu Hause arbeiteten (Heimarbeit), belief sich auf 4,7 bis 5,8 Prozent aller Erwerbstätigen (rund 200 000 Personen), während der Anteil der Personen, die normalerweise unterwegs oder an wechselnden Arbeitsorten arbeiteten, zwischen 12,2 und 14,2 Prozent betrug.<sup>3</sup> Seit 2015 hat sich der Anteil der Erwerbstätigen, die zumindest gelegentlich (mindestens einmal innerhalb der letzten vier Wochen vor der Befragung) Telearbeit (d.h. mit dem Arbeit- oder Auftraggeber von zu Hause aus Da-

<sup>1</sup> SR 642.118.1

<sup>2</sup> Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbstständig Erwerbenden. Bericht der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingesetzten ad-hoc Arbeitsgruppe Bund und Kantone vom 2. Juli 2021; einsehbar unter [www.news.admin.ch/newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/69026.pdf](http://www.news.admin.ch/newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/69026.pdf).

<sup>3</sup> Teleheimarbeit in der Schweiz, 2001–2015, Bundesamt für Statistik (BFS), Neuchâtel 2016; einsehbar unter: [www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch) > Statistiken finden > Katalogen und Datenbanken > Publikationen.



- die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (Ziff. 1.3.3);
- die notwendigen Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (Ziff. 1.3.4);
- die mit einer Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten (Ziff. 1.3.5).

Seit einer Gesetzesänderung von 2016 sind die Aus- und Weiterbildungskosten sowohl bei der direkten Bundessteuer (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG) als auch bei den kantonalen Steuern (Art. 9 Abs. 2 Bst. o des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990<sup>6</sup>, StHG) allgemeine Abzüge. Daher sind diese nicht mehr Teil der Berufskosten.

### **1.2.2 Kantonales Recht**

Für die Kantons- und Gemeindesteuern sieht das StHG vor, dass die gesamten zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen geltend gemacht werden können. Für die notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte kann ein Maximalbetrag festgesetzt werden (Art. 9 Abs. 1 StHG).

Die einzelnen Abzüge für Berufskosten sind im StHG nicht näher umschrieben. Die kantonalen Steuergesetze sehen grundsätzlich die gleichen Kategorien von Berufskostenabzügen wie das DBG vor. Die kantonalen Unterschiede beziehen sich in der Regel auf die Ausgestaltung oder Höhe der Abzüge.

Anhand der Zahlen der Kantone Basel-Landschaft, Solothurn und Bern, welche der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur Verfügung gestellt wurden, lassen sich folgende Abzüge der Steuerpflichtigen bei den kantonalen Steuern feststellen.

<sup>6</sup> Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)

	Kanton	Mittelwert	1. Dezil	2. Dezil	3. Dezil	4. Dezil	5. Dezil	6. Dezil	7. Dezil	8. Dezil	9. Dezil	99. Perz.
Fahrtkosten in Franken	BE	2389	0	700	700	1104	1580	2223	3200	4560	6700	
	BL	1409	0	700	960	960	960	960	960	1132	4004	6000
	SO	2648	0	616	700	869	1456	2156	3080	4355	7063	14588
Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Franken	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Übrige Berufskosten in Franken	BE	2336	2000	2000	2000	2000	2000	2097	2334	2660	3332	4250
	BL	634	500	500	500	500	500	500	500	500	650	3994
	SO	2297	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Summe der Abzüge	BE	6571	2525	3600	4646	5580	6298	7060	8063	9424	11360	13562
	BL	3513	1136	1460	1460	2450	3060	3760	4660	4660	7020	9895
	SO	6316	2209	2738	3600	4440	5414	6322	7423	9050	11800	20204

### 1.3 Berufskosten im Einzelnen

#### 1.3.1 Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort

Bei der direkten Bundessteuer können unselbstständig Erwerbstätige maximal 3000 Franken für arbeitswegbedingte Fahrtkosten vom steuerbaren Einkommen abziehen (Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG). Die kantonalen Steuergesetze können einen Maximalbetrag für den Fahrtkostenabzug vorsehen (Art. 9 Abs. 1 StHG).

Die Kantone haben von dieser Kompetenz wie folgt Gebrauch gemacht.

Maximalbetrag	Kantone
501	GE
3000	BS
3860	SG
5000	ZH,
6000	LU, NW, ZG, BL, SH, AR, TG
6700	BE
7000	AG
8000	SZ
10 000	OW
Kein Maximalbetrag	UR, GL, FR, SO, AI, GR, TI, VD, VS, NE, JU

Für die Benützung der öffentlichen Transportmittel kann die steuerpflichtige Person die effektiven Auslagen bis zur maximalen Höhe des Abzugs geltend machen. Bei Benützung privater Fahrzeuge können in der Regel die Auslagen abgezogen werden, die bei Benützung der verfügbaren öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv unzumutbar, können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den vom EFD in der Berufskostenverordnung festgesetzten Pauschalansätzen bis zur maximalen Höhe des Fahrtkostenabzugs in Abzug gebracht werden. Diese betragen für Fahrräder und Motor(fahr)räder mit gelbem Kontrollschild 700 Franken pro Jahr, während für Motorräder mit weissem Kontrollschild 40 Rappen pro km und für Autos 70 Rappen pro km geltend gemacht werden können (Ziff. 2 des Anhangs der Berufskostenverordnung). Für die kantonalen Steuern entsprechen die Pauschalansätze pro km für die Verwendung privater Fahrzeuge in rund der Hälfte der Kantone jenen für die direkte Bundessteuer. Die übrigen Kantone sehen ab einer bestimmten Anzahl Auto-Kilometer tiefere Pauschalansätze pro km vor.<sup>7</sup>

#### 1.3.2 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung

Die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und bei Schicht- oder Nachtarbeit sind sowohl bei der direkten Bundessteuer wie auch bei den kantonalen

<sup>7</sup> Abzug für Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort, Steuermäppchen 2021; einsehbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Steuermäppchen > Aufwendungen (Gewinnungskosten).

Steuern abziehbar (Art. 26 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG). Diesen Kosten wird durch Pauschalansätze (pro auswärtige Hauptmahlzeit) Rechnung getragen. Der Nachweis höherer effektiver Kosten ist ausgeschlossen. Bei der direkten Bundessteuer können für eine Hauptmahlzeit 15 Franken pro Tag bzw. 3200 Franken pro Jahr geltend gemacht werden. Diese Pauschalen halbieren sich, wenn die Arbeitgeberin die Mahlzeiten durch die Abgabe von Gutscheinen verbilligt oder wenn sie in einem subventionierten Gastronomiebetrieb der Arbeitgeberin eingenommen werden können (Art. 6 Abs. 2 und Anhang Ziff. 1 der Berufskostenverordnung).

Dieser Abzug kann nur in dem Masse geltend gemacht werden, als die aus beruflichen Gründen ausserhalb des Wohnsitzes eingenommenen Mahlzeiten im Vergleich zu den am Wohnsitz eingenommenen Mahlzeiten Mehrkosten verursachen. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte gross oder die Essenspause kurz ist (Art. 6 Abs. 1 der Berufskostenverordnung). Mangels Mehrkosten ist ein Abzug dann nicht zulässig, wenn die Arbeitgeberin bei der Bewertung von Naturalbezügen die von den Steuerbehörden festgelegten Ansätze unterschreitet oder wenn sich der oder die Steuerpflichtige zu Preisen verpflegen kann, die unter diesen Bewertungsansätzen<sup>8</sup> liegen (Art. 6 Abs. 3 der Berufskostenverordnung). In gewissen Situationen (z. B. Schichtarbeit, auswärtiger Wochenaufenthalt) können die Mehrkosten für zwei Hauptmahlzeiten pro Tag zum Abzug zugelassen werden.

### 1.3.3 Übrige Berufskosten

Als übrige Berufskosten können insbesondere die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. IT-Hard- und Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderschleiss sowie Schwerarbeit geltend gemacht werden (Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung). Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Pauschalabzug 3 Prozent des Nettolohns, aber mindestens 2000 Franken und höchstens 4000 Franken pro Jahr (Anhang Ziff. 1 der Berufskostenverordnung). Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten (Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung). Knapp die Hälfte der kantonalen Regelungen entsprechen jener für die direkte Bundessteuer.<sup>9</sup> In den anderen Kantonen sind sowohl tiefere als auch höhere Pauschalbeträge anzutreffen.

Der Pauschalabzug ist angemessen zu kürzen, wenn die unselbstständige Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres oder als Teilzeitarbeit ausgeübt wird (Art. 7 Abs. 2 der Berufskostenverordnung). Die Angaben, welche für eine Kürzung auf Basis des Pensums oder der Anzahl Arbeitstage notwendig sind, bilden heute vielfach nicht Bestandteil der Steuererklärung bzw. der Beilagen. Eine Ergänzung der Angaben ist daher zu prüfen.

Die bundesgerichtliche Praxis erlaubt den ganzen oder teilweisen Abzug der tatsächlichen Auslagen (anteilmässiger Mietzins, Heizung, Elektrizität und Reinigung) für

<sup>8</sup> Für die Bewertungsansätze siehe Merkblatt N2 2007 über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden; einsehbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Direkte Bundessteuer DBST > Fachinformationen > Merkblätter.

<sup>9</sup> Pauschalabzug für übrige Berufskosten, Steuermäppchen 2021; einsehbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Steuermäppchen > Aufwendungen (Gewinnungskosten).

das Arbeitszimmer, wenn die steuerpflichtige Person nachweisen kann, dass sie gezwungen ist, dieses hauptsächlich und regelmässig für die Erledigung eines wesentlichen Teils der Berufsarbeit zu benutzen, und es keine Alternative gibt.<sup>10</sup> Werden die tatsächlichen Auslagen für das Arbeitszimmer geltend gemacht, sind auch sämtliche übrigen Berufsauslagen als effektive Kosten nachzuweisen.

### **1.3.3.1 Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt**

Für auswärtigen Wochenaufenthalt können steuerpflichtige Personen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen (sog. Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die freien Tage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren, die Mehrkosten als übrige Berufskosten abziehen (Art. 9 Abs. 1 der Berufskostenverordnung). Darunter fallen die Mehrkosten der Unterkunft, welche den ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer entsprechen (Art. 9 Abs. 3 der Berufskostenverordnung). Bei auswärtigem Wochenaufenthalt kann auch ein Abzug für die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend gemacht werden (Art. 6 Abs. 6 der Berufskostenverordnung). Die Pauschalansätze betragen 30 Franken pro Tag (6400 Fr. pro Jahr), da man von zwei täglichen Hauptmahlzeiten ausgeht. Der gekürzte Abzug von 22.50 Franken (4800 Fr. pro Jahr) ist anzuwenden, wenn gemäss Artikel 6 Absatz 2 für eine der beiden täglichen Hauptmahlzeiten nur ein halber Abzug zulässig ist (Anhang Ziff. 1 Bst. b der Berufskostenverordnung). Weiter können bei der direkten Bundessteuer die Fahrtkosten für die regelmässige Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und den Arbeitsweg zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte bis zum Maximalbetrag von 3000 Franken abgezogen werden (Art. 9 Abs. 4 der Berufskostenverordnung). In den Kantonen gelten ähnliche Bestimmungen.

### **1.3.3.2 Kosten bei Nebenerwerb**

Übt die steuerpflichtige Person eine Nebenerwerbstätigkeit aus, so kann sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den direkten Steuern in fast allen Kantonen zusätzlich zu den zuvor erwähnten Abzügen ein besonderer Abzug für die Gewinnungskosten dieser Nebenerwerbstätigkeit beansprucht werden (Art. 10 der Berufskostenverordnung).

Der Pauschalabzug beträgt bei der direkten Bundessteuer 20 Prozent der Nettoeinkünfte aus Nebenerwerb, jedoch mindestens 800 Franken und maximal 2400 Franken pro Jahr (Anhang Ziff. 1 der Berufskostenverordnung). Der Nachweis höherer Kosten ist bei der direkten Bundessteuer zulässig (Art. 10 der Berufskostenverordnung). Die Kantone sehen mit wenigen Ausnahmen denselben Maximalabzug wie für die direkte Bundessteuer vor.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> BGE 124 II 29 mit Verweis auf ASA 60 E. 2, sowie auch die Kosten für die Anschaffung von privaten Arbeitsgeräten wie Computern ASA 62 403 E. 2

<sup>11</sup> Pauschalabzug für Berufskosten bei Nebenerwerb, Steuermäppchen 2021; einsehbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Steuermäppchen > Aufwendungen (Gewinnungskosten).

### 1.3.4

## Abzüge während der Covid-19-Pandemie

In den Jahren 2020 und 2021 wurden wegen der Covid-19-Pandemie zeitweise neben einer Homeoffice-Pflicht auch wesentliche Wirtschaftsbereiche (Gastronomie, Einzelhandel, Dienstleistungsbetriebe) geschlossen. Die Kantone haben für die Berücksichtigung der Berufskosten für diese Zeiträume unterschiedliche Praxisempfehlungen gegeben.<sup>12</sup>

Einige Kantone berücksichtigen die Berufskosten, wie wenn sie ohne Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie angefallen wären. Insbesondere werden dabei die Berufskosten nicht um die Covid-19 bedingten Homeoffice-Tage gekürzt. Im Gegenzug wird ein Abzug für Homeoffice-Kosten ausgeschlossen. Werden hingegen die Kosten für das Arbeitszimmer und/oder weitere Kosten des Homeoffice geltend gemacht, so sind die Fahrtkosten und die Kosten für auswärtige Verpflegung an diesen Tagen nicht abziehbar.

Andere Kantone lassen neben den Abzügen, wie sie ohne Covid-19-Massnahmen möglich gewesen wären, auch noch die Kosten für das Arbeitszimmer zum Abzug zu, da während der Homeoffice-Pflicht von einer vom Arbeitgeber angeordneten Arbeit zu Hause ausgegangen wird. Allerdings müssen die übrigen Anforderungen an ein separates Arbeitszimmer erfüllt sein. Ebenfalls anzutreffen sind Regelungen, wonach Entschädigungen der Arbeitgeberin für die Kosten des Homeoffice bis zu einem gewissen Betrag nicht als Einkommen zu behandeln sind.

Viele Kantone sehen vor, dass für die Tage, an welchen von der Benützung des öffentlichen Verkehrs abgeraten wurde, auch der Abzug der Kosten des privaten Fahrzeugs möglich ist, wenn dieses tatsächlich benutzt wurde. Teilweise wird diese Regelung auf besonders gefährdete Personen beschränkt.

Ebenso sind Regelungen anzutreffen, welche die Abzüge anhand der tatsächlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen während der Covid-19-Pandemie anpassen. Dabei werden die Abzüge für die auswärtige Verpflegung und für die Fahrtkosten mit dem privaten Fahrzeug für die Homeoffice-Tage entsprechend reduziert. Schliesslich sehen gewisse Kantone für die Steuerperiode 2020 andere Regelungen als für die Steuerperiode 2021 vor.

Insgesamt lässt sich ein breites Spektrum an gewählten Lösungswegen feststellen. Aus diesen grossen Unterschieden resultiert nicht nur eine zunehmende steuerliche Disharmonie zwischen den Kantonen, sondern auch eine uneinheitliche Praxis für die direkte Bundessteuer, wenn im Rahmen des Einschätzungsverfahrens die unterschiedlichen kantonalen Praxen auch für die direkte Bundessteuer angewandt werden. Die beantragte Neuregelung kann dazu beitragen, die Abzüge zwischen den Kantonen und bei der direkten Bundessteuer zu harmonisieren.

<sup>12</sup> Eine Übersicht zu den kantonalen Praxen findet sich unter Covid-19-Massnahmen in Zusammenhang mit den Berufskostenabzügen, Steuermäppchen 2021; einsehbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Steuermäppchen > Aufwendungen (Gewinnungskosten).

## 1.4 Selbstständigerwerbende

Selbstständigerwerbende können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen vom Bruttoeinkommen abziehen. Dies erfolgt in der Regel über die Erfolgsrechnung der Buchhaltung.

Die Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte und die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung werden teilweise in der Praxis aus Gründen der Rechtsgleichheit auch bei Selbstständigerwerbenden als abziehbare Aufwendungen behandelt, obwohl sie keine Gewinnungskosten im engeren Sinn darstellen. Allerdings gilt dabei die Begrenzung des Fahrtkostenabzugs aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung nicht.<sup>13</sup> Hingegen müssen mit den übrigen Berufskosten vergleichbare Aufwendungen immer einzeln verbucht werden; eine Pauschale ist hier nicht möglich.

## 1.5 Die beantragte Neuregelung

### 1.5.1 Direkte Bundessteuer

Die unselbstständig erwerbstätigen Personen sollen bei der direkten Bundessteuer zukünftig sämtliche Berufskosten in Form einer Pauschale geltend machen können. Diese Neuregelung bewirkt eine umfassende Vereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung. Auch hinsichtlich der steuerlichen Neutralität der Arbeitsformen wird mit dem Abzug in Form einer Pauschale eine wesentliche Verbesserung erzielt. Da die Abzüge bei Anwendung der Pauschale nicht mehr von der Arbeitsform abhängig sind, werden alle Arbeitsformen steuerlich neutral behandelt. Als Alternative können wie bisher sämtliche effektiven Kosten nachgewiesen und in Abzug gebracht werden.

Der Bundesrat hat in seiner Verordnung vom 18. Dezember 1991<sup>14</sup> über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement beschlossen, dass die Befugnis, Ausführungsbestimmungen zum DBG im Bereich der Berufskosten zu erlassen, dem EFD zugewiesen wird. Diese Kompetenz soll weiterhin gelten, wird jedoch neu im Gesetz festgelegt. Das EFD hat die Ausführungsbestimmungen bisher in der Berufskostenverordnung festgelegt.

In der Berufskostenverordnung werden namentlich folgende Inhalte zu regeln sein:

- Festlegung der Höhe der Pauschale.
- Kürzung der Pauschale bei Teilzeitbeschäftigung.
- Übereinstimmung der Wahl zwischen der Pauschale und dem Nachweis der effektiven Kosten bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern.
- Geltungsdauer der Wahl zwischen dem pauschalen Abzug und dem Nachweis der effektiven Kosten.
- Abzug der Berufskosten für die unselbstständige Nebenerwerbstätigkeit.

<sup>13</sup> Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2016, Art. 27 DBG N 12.

<sup>14</sup> SR 642.118

- Im Rahmen des Abzugs mit Nachweis der effektiven Kosten ist zu bestimmen, ob die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung nur mit einem einheitlichen Pauschalansatz pro Tag berücksichtigt werden.

## **1.5.2 Kantonale Steuern**

Auch für die kantonalen Steuern soll ein Pauschalabzug für die Berufskosten vorgesehen werden. Der Nachweis effektiver Kosten soll weiterhin möglich sein. Die Höhe des pauschalen Abzugs soll von den Kantonen festgelegt werden. Beim Nachweis der effektiven Kosten soll den Kantonen weiterhin die Möglichkeit zur Begrenzung der Fahrtkosten eingeräumt werden.

## **1.6 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung**

Soweit keine effektiven Kosten geltend gemacht werden, führt die einheitliche Pauschalierung der Berufskosten zu einer steuerlichen Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen, da verschiedene Arbeitsformen aufgrund von gleichen beruflichen Abzügen bei identischem Einkommen und Verhältnissen eine identische Steuerbelastung aufweisen. Die Wahl zwischen mobilem Arbeiten, Arbeiten zu Hause und Arbeiten an einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin wird durch die Besteuerung nicht beeinflusst. Weiter fällt bei Personen, die den pauschalen Abzug wählen, der Nachweis weg. Dies führt zu einer Vereinfachung im Veranlagungsverfahren.

Im Lichte der von Artikel 129 der Bundesverfassung<sup>15</sup> (BV) vorgeschriebenen formellen Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ist es sinnvoll, die Neugestaltung des Abzugs für Berufskosten auch im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 9 Abs. 1 StHG) zu verankern. Damit wird dem Verfassungsauftrag zur vertikalen Harmonisierung und dem Aspekt der Praktikabilität Rechnung getragen.

Die gleiche Methodik bei Bund und Kantonen ist aber auch anzustreben, damit die Ziele der steuerlichen Neutralität zwischen den Arbeitsformen und der Vereinfachung bestmöglich erreicht werden.

Bei den Personen, welche die effektiven Kosten nachweisen, bleibt der administrative Aufwand betreffend die Verpflegungs- und Fahrtkosten weitgehend unverändert. Bezüglich der Geltendmachung der übrigen Berufskosten wird jedoch ein Nachweis- und Kontrollaufwand geschaffen, denn bisher konnten die übrigen Berufskosten pauschal geltend gemacht werden. Neu müssen diese – wenn man auf den neuen pauschalen Abzug für alle Berufskosten verzichtet – effektiv geltend gemacht und nachgewiesen werden.

Die steuerliche Neutralität zwischen den Arbeitsformen kann bei einem Abzug der effektiven Kosten nicht hergestellt werden, da in diesem Fall die Abzüge vom Arbeitsort abhängig sind. Beim auswärtigen Wochenaufenthalt dürften die effektiven Kosten regelmässig höher sein als die zukünftige Pauschale, daher lassen sich bei diesen Personen die Ziele der Neutralität und der Vereinfachung nicht erreichen.

Mit der vorliegenden Neuregelung wird für Selbstständigerwerbende an der Praxis für die Fahrtkosten und die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung nichts geändert. Die einheitliche Pauschale kann jedoch, ebenso wie der heutige pauschale Abzug für die übrigen Berufskosten, nicht analog angewandt werden, da diese Kosten umfasst, welche bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit einzeln zu verbuchen sind. Die Unterschiede zwischen den Systemen bleiben damit bestehen und werden nicht signifikant verschoben.

## **1.7 Geprüfte und verworfene Varianten**

Von der Arbeitsgruppe in ihrem Bericht<sup>16</sup> geprüft und vom Bundesrat verworfen wurden insbesondere folgende Varianten.

### **1.7.1 Eine Berufskostenpauschale ohne Nachweis höherer Kosten**

Ein Abzug der Berufskosten in Form einer Pauschale ohne die Möglichkeit, die effektiven Kosten geltend zu machen, würde eine umfassende Vereinfachung bringen, da der Dokumentations- und Kontrollaufwand wegfällt. Diese Variante wurde jedoch verworfen, denn sie berücksichtigt die zum Teil sehr unterschiedlichen Sachverhalte der Steuerpflichtigen nicht und lässt sich nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbaren.

### **1.7.2 Verschiedene Änderungen an den Verpflegungskosten**

#### **Streichung des Abzugs für auswärtige Verpflegung**

Die Streichung des Abzugs für auswärtige Verpflegung ist in mehreren Varianten und Untervarianten des Berichts enthalten. Geänderte Lebensgewohnheiten und modernere Verpflegungsmöglichkeiten können ein Anlass sein, zu hinterfragen, ob diese Ausgaben beruflich veranlasst sind. Diese Variante wurde verworfen, weil der Begriff der Berufskosten beibehalten werden soll.

#### **Einheitlicher Abzug für auswärtige Verpflegung**

Wenn die Arbeitgeberin die Mahlzeiten durch die Abgabe von Gutscheinen verbilligt oder wenn die Arbeitnehmenden die Mahlzeiten in einem subventionierten Gastronomiebetrieb der Arbeitgeberin einnehmen können, muss dies im Lohnausweis vermerkt werden und wird mit einem halbierten Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung berücksichtigt. Die praktischen Auswirkungen sind im Deklarations- und Veranlagungsverfahren erheblich. Sie könnten mittels eines einheitlichen pauschalen Tagessatzes, welcher nicht anhand der Verpflegungsmöglichkeiten differenziert, vermieden werden.

<sup>16</sup> Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden. Bericht der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingesetzten ad-hoc Arbeitsgruppe Bund und Kantone vom 2. Juli 2021; einsehbar unter [www.news.admin.ch/news/message/attachments/69026.pdf](http://www.news.admin.ch/news/message/attachments/69026.pdf)

Ein einheitlicher pauschaler Tagessatz für die auswärtige Verpflegung wurde als isolierte Massnahme verworfen. Es wird jedoch beabsichtigt, beim Nachweis der effektiven Kosten nur noch einen Abzug vorzusehen.

### **1.7.3 Berufskostenpauschale – Fahrtkosten wie bisher**

Die Berufskosten sollen mit Ausnahme der Fahrtkosten pauschal zum Abzug zugelassen werden. Für die Fahrtkosten sollen die heutigen Regeln, insbesondere die bestehenden Maximalbeträge, unverändert bestehen bleiben. Diese Variante würde einen wesentlichen Anteil der Berufskosten von der Pauschale ausnehmen und damit die individuellen Verhältnisse besser abbilden. Allerdings wäre mit dieser gesonderten Berücksichtigung der Fahrtkosten die beabsichtigte umfassende Vereinfachung nicht erreichbar. Es müssten weiterhin im Deklarations- und Veranlagungsverfahren für alle Personen, welche Fahrtkosten haben, die individuellen Verhältnisse abgeklärt werden. Da die Fahrtkosten nur effektiv geltend gemacht werden können, entsteht keine Neutralität zwischen den Arbeitsformen. Diese Pauschale ist daher zu wenig weitgehend, um die Ziele der Neuregelung zu erreichen.

Ebenfalls wurde geprüft, die Neutralität der Arbeitsformen über eine Streichung des Abzugs für die Fahrtkosten zu erreichen. Diese Streichung wurde verworfen, weil die Elemente, welche heute als Berufskosten abgezogen werden können, grundsätzlich beibehalten werden sollen.

### **1.7.4 Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt auf zwei Steuerperioden begrenzen**

Die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind ebenfalls durch die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort verursacht und damit gemischt veranlasst. Die Kosten resultieren aus der beruflichen Entscheidung für einen bestimmten Arbeitsort (oder mehrere Arbeitsorte) und der privaten Entscheidung für einen bestimmten Wohnort (oder mehrere Wohnorte). Für diese Abzüge wurde eine Begrenzung auf zwei Steuerperioden nach Aufnahme der Erwerbstätigkeit am Wochenaufenthaltsort geprüft, um der gemischten Veranlassung dieser Kosten besser Rechnung zu tragen. Diese Begrenzung wurde als isolierte Massnahme verworfen, weil in Anbetracht der mutmasslich geringen Zahl der Fälle keine wesentliche Vereinfachung im Veranlagungsprozess erreicht werden kann.

## **1.8 Umsetzung**

### **1.8.1 Quellensteuer**

Gemäss Artikel 85 Absatz 2 DBG werden Pauschalen für die Berufskosten bei der Berechnung des Abzugs berücksichtigt. Mit der vorgeschlagenen Neuregelung kann diese Praxis unverändert weitergeführt und der pauschale Abzug für die Berufskosten entsprechend berücksichtigt werden. Die Kürzung der Pauschale aufgrund einer unterjährigen Erwerbstätigkeit ist im Tarif abgebildet, jedoch wird eine Kürzung aufgrund einer Teilzeitarbeit im heutigen Tarif technisch nicht berücksichtigt.

Quellensteuerpflichtige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, welche ausschliesslich Lohn Einkommen haben, können auf eine ordentliche Veranlagung verzichten. Die Ausgestaltung der Abzüge für die Berufskosten hat einen Einfluss auf die Anzahl

quellenbesteuerte Erwerbstätiger, welche eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Bei dieser Veranlagung werden die ordentlichen Abzüge berücksichtigt. In der Schweiz wohnhafte quellensteuerpflichtige Personen werden diese Art der Veranlagung dann wählen, wenn sie dadurch eine günstigere Steuerbelastung erhalten.

Es ist daher sinnvoll, die Abzüge so auszugestalten, dass diese gut im Quellensteuertarif berücksichtigt werden können und damit für die Quellensteuer und die Veranlagung vergleichbare Steuerbelastungen resultieren.

Die gleiche Steuerbelastung führt zu einer geringeren Anzahl von nachträglichen ordentlichen Veranlagungsverfahren und bedeutet damit eine Vereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden.

## **1.8.2                   Zeitpunkt des Inkrafttretens**

Gemäss Artikel 72 StHG in der seit dem 1. Januar 2022 geltenden Fassung nimmt der Bund bei der Festlegung des Zeitpunkts der Inkraftsetzung Rücksicht auf die Kantone; er lässt ihnen in der Regel eine Frist von mindestens zwei Jahren für die Anpassung ihrer Gesetzgebung. Das Inkrafttreten der vorliegenden Neuregelung ist gleichzeitig für die direkte Bundessteuer und die Steuern aller Kantone vorzusehen, damit die Vereinfachungen erzielt werden können und ein Nebeneinander von unterschiedlichen Systemen des Abzugs vermieden wird.

Wenn das kantonale Steuerrecht auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der geänderten StHG-Bestimmung nicht angepasst ist, findet diese direkt Anwendung. Die Kantonsregierung ist dann verpflichtet, die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen. Dazu gehört auch die Höhe der Pauschale für die kantonalen Steuern, da diese für die Anwendung der StHG-Bestimmung zwingend notwendig ist.

## **1.8.3                   IT-seitige Anpassungen**

Die Einführung eines pauschalen Abzugs für die Berufskosten unselbstständig erwerbstätiger Personen führt bei den kantonalen Steuerverwaltungen zu IT-seitigen Anpassungen.

## **2                           Erläuterungen zu einzelnen Artikeln**

### **2.1                       Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer**

*Art. 26 Abs. 1 Bst. b-e, 2 und 3*

Mit der vorgeschlagenen Neuregelung werden im Absatz 1 die Abzüge abschliessend aufgezählt, welche unselbstständig erwerbende Personen als Berufskosten geltend machen können. Für den Fahrtkostenabzug (Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG) bleibt es bei der bisherigen Regelung. Die notwendigen Mehrkosten für die Unterkunft am Arbeitsort an Arbeitstagen waren bisher unter den übrigen Berufskosten abzugsfähig. Diese werden nun im neuen Buchstaben b explizit aufgeführt, die Voraussetzungen für den Abzug bleiben gleich. Die notwendigen Mehrkosten für die Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit sollen weiterhin zum Abzug zugelassen werden. Beide Kosten sind auch notwendig, wenn - obwohl die Möglichkeit zum Homeoffice besteht - ausserhalb der Wohnstätte bzw. an der Arbeitsstätte gearbeitet

wird. Der Abzug für die Mehrkosten der Verpflegung soll - wie bisher in der Berufskostenverordnung vorgesehen - mittels eines Pauschalansatzes pro Hauptmahlzeit, an welchem eine auswärtige Verpflegung notwendig ist, erfolgen. Dieser Pauschalansatz soll auch gelten, wenn der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin die Mahlzeiten durch die Abgabe von Gutscheinen/Lunch-Check verbilligt oder wenn sie in einem subventionierten Gastronomiebetrieb des Arbeitgebers bzw. die Arbeitgeberin eingenommen werden können. Mit diesem einheitlichen Tagesansatz für alle unselbstständig erwerbstätigen Personen wird eine wesentliche Vereinfachung sowohl im Deklarations- als auch im Veranlagungsverfahren erzielt.

Mit dem neuen Buchstaben d können die Kosten für mobiles Arbeiten und Arbeiten in anderen Räumlichkeiten (wie z. B. Co-Working-Spaces), welche der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin nicht erstattet, steuerlich abgezogen werden. Die Kosten für Arbeitsinstrumente (wie z. B. Bildschirm, Drucker) fallen ebenfalls unter diesen Abzug. Dieser Abzug ist auch möglich, wenn die Arbeitgeberin einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Mit der Beschränkung auf die notwendigen Kosten bleiben Lebenshaltungskosten weiterhin nicht abzugsfähig. Dies betrifft einerseits die Kosten für Räume, die nicht ausschliesslich für die Arbeit genutzt werden und andererseits auch andere vorwiegend private Ausgaben. Auch bei beruflich veranlassten Ausgaben kann ein Privatanteil an diesen Kosten (z. B. Bildschirm) sachgerecht sein.

Die übrigen Berufskosten nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe e umfassen alle weiteren erforderlichen nachzuweisenden Kosten für die Berufsausübung. Diese Kosten können nicht mehr wie bisher pauschal geltend gemacht werden, sondern müssen effektiv nachgewiesen werden. Die Qualifikation dieser Kosten entspricht dem bisherigen Recht. Diese Kosten umfassen zum Beispiel Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und Software), Fachliteratur, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss, Gewerkschaftsbeiträge, die Mehrauslagen bei Schwerarbeit.

Werden von der steuerpflichtigen Person die Kosten gemäss Absatz 1 effektiv geltend gemacht, so sollten auch für die kantonale Einkommenssteuer die Abzüge effektiv geltend gemacht werden. Eine unterschiedliche Geltendmachung der Berufskosten aus Steueroptimierungsgründen (z. B. pauschal bei der direkten Bundessteuer und effektiv bei den kantonalen Steuern) ist nicht gerechtfertigt, sind die Kosten doch effektiv bekannt.

*Absatz 2:* Die Pauschale für die Berufskosten kann anstelle der einzelnen Kosten gemäss Absatz 1 von allen unselbstständig erwerbenden Personen geltend gemacht werden. Diese Pauschale umfasst sämtliche Berufskosten, welche bei der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit der Haupterwerbstätigkeit anfallen. Gestützt auf die verfügbaren Zahlen aus den Kantonen Bern, Basel-Landschaft und Solothurn erscheint die Korrelation zwischen dem Einkommen und den Berufskosten sehr gering. Daher ist eine einkommensunabhängige Pauschale vorgesehen. Wie bisher ist diese Pauschale sachgerecht zu kürzen, wenn eine Teilzeitbeschäftigung oder eine Arbeit während eines Teils des Jahres vorliegt. Bei einer Arbeit während eines Teils des Jahres ist die Pauschale im Verhältnis der gearbeiteten Monate zu jenen ohne Erwerbstätigkeit zu kürzen. Bei einer Teilzeitbeschäftigung ist die Pauschale anhand des Pensums zu kürzen. Die Anzahl der Arbeitstage kann dabei mitberücksichtigt werden.

*Absatz 3:* Die Kompetenz des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Festlegung der Pauschalen besteht bisher gestützt auf Artikel 199 DBG, welche den Bun-

desrat beauftragt, die Ausführungsbestimmungen zu erlassen. In der zugehörigen Verordnung<sup>17</sup> hat der Bundesrat diese Kompetenz an das EFD delegiert. Diese Kompetenz des EFD wird neu im Gesetz festgelegt.

## **2.2 Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990**

*Art. 9 Abs. 1 und 1<sup>bis</sup>*

*Absatz 1* entspricht dem Wortlaut des vorgeschlagenen Artikels 26 Absatz 1 DBG. Es gelten daher die Erläuterungen zu dieser Bestimmung unter Ziffer 2.1. Soweit der Text des DBG jenem des StHG entspricht, ist von einer identischen Bedeutung auszugehen<sup>18</sup>.

Die Kantone können - wie unter dem bisherigen Recht - die Fahrtkosten mit einem Maximalbetrag begrenzen.

Da auch die Pauschale für die Berufskosten unter kantonalem Recht gemäss Absatz 1<sup>bis</sup> alle Berufskosten umfasst, können die übrigen Berufskosten, bei Geltendmachung der effektiven Kosten, nicht mehr in Form einer Pauschale zum Abzug gebracht werden, sondern sind einzeln nachzuweisen.

Werden von der steuerpflichtigen Person die Abzüge gemäss Absatz 1 effektiv geltend gemacht, so entfällt auch für die direkte Bundessteuer die Anwendung der Pauschale gemäss Artikel 26 Absatz 2 DBG, da die Kosten bekannt sind.

Zu *Absatz 1<sup>bis</sup>* siehe analoge Erläuterungen zu Artikel 26 Absatz 2 DBG (Ziff. 2.1).

## **3 Auswirkungen**

### **3.1 Finanzielle Auswirkungen auf den Bund**

Die Zielsetzung der Reform besteht in einer aufkommensneutralen Lösung. Die finanziellen Auswirkungen auf den Bund sind von der Höhe der zukünftigen Pauschale für die Berufskosten abhängig. Die Höhe des pauschalen Abzugs soll in der Verordnung so festgelegt werden, dass diese Zielsetzung bestmöglich erreicht wird.

Anhand der Zahlen aus den Kantonen Bern, Basel-Landschaft und Solothurn aus dem Jahr 2018 läge ein pauschaler Abzug für die Berufskosten für die direkte Bundessteuer bei 5800 Franken, um eine aufkommensneutrale Wirkung zu erzielen. Die Höhe von 5800 Franken ergibt sich durch Rundung auf 100 Franken aus den mit der jeweiligen Zahl der unselbstständig Erwerbstätigen gewichteten Mittelwerten von 6000 Franken für Bern, 5449 Franken für Solothurn und 5305 Franken für Basel-Landschaft.

Eine aufkommensneutrale und gleichzeitig administrativ vereinfachende Wirkung setzt voraus, dass die Steuerpflichtigen die angebotene Pauschale bevorzugen und nur

<sup>17</sup> SR **642.118** Verordnung über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement

<sup>18</sup> Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 5.2 sowie ASA 75, 253 S. 256: Berufskosten eines Wochenaufenthalters

vergleichsweise wenige Personen über den Nachweis der effektiven Kosten einen höheren Abzug erhalten. Hierzu darf die Pauschale auch nicht zu tief angesetzt werden, da sich die Deklaration der effektiven Kosten sonst für mehr Steuerpflichtige lohnt. Umgekehrt profitieren bei einer höher angesetzten Pauschale mehr Steuerpflichtige von pauschalen Abzügen, die über ihren effektiven Auslagen liegen, was bei dieser Gruppe zu gewissen Mindereinnahmen führen würde. Diesen Aspekten wird bei der Festlegung der Pauschale Rechnung zu tragen sein. Die Pauschale ist jedoch in jedem Fall so festzulegen, dass die aufkommensneutrale Wirkung erzielt werden kann.

## **3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

### **3.2.1 Finanzielle Auswirkungen**

Die Kantone können die Höhe der Abzüge und der Abzugspauschale selber festlegen. Es hängt daher von den Entscheidungen der kantonalen Gesetzgeber ab, ob auf Ebene der Kantone und Gemeinden eine aufkommensneutrale Lösung implementiert wird oder ob Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren werden. Die finanziellen Auswirkungen sind daher erst anlässlich der Umsetzung durch die Kantone bestimmbar.

### **3.2.2 Personelle Auswirkungen**

Soweit die steuerpflichtigen Personen die Abzugspauschale anwenden, entfällt der Kontrollaufwand weitgehend. Dadurch verringert sich der Aufwand der Steuerpflichtigen und der Steuerbehörden. Soweit die Steuerpflichtigen neben den effektiven Kosten für die Fahrtkosten und Mehrkosten für auswärtige Verpflegung auch noch übrige Berufskosten geltend machen, nimmt der Kontrollaufwand zu; bei den Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung kommt es hingegen infolge des einheitlichen Ansatzes zu einer Reduktion des Aufwands. Per Saldo wird der Aufwand reduziert. Der Umfang des Minderaufwandes hängt insbesondere von der Höhe der Pauschale ab beziehungsweise von der Anzahl steuerpflichtiger Personen, welche sich für die Pauschale entscheiden.

## **3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

### **3.3.1 Volkswirtschaftliche Effizienz, Neutralität der Arbeitsformen und verzerrende Wirkung der Besteuerung**

Sofern die Arbeitgeberin die Wahl zulässt, kann eine unselbstständig erwerbstätige Person zwischen den folgenden beiden Arbeitsformen oder einer Kombination derselben wählen:

1. Sie kann die Erwerbstätigkeit in einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin ausüben. Liegen Wohnstätte und Arbeitsstätte hinreichend weit auseinander, muss die Person zwischen Wohnstätte und Arbeitsstätte pendeln, wodurch ihr Fahrtkosten entstehen. Unter Umständen entstehen überdies Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung.
2. Sie kann der Erwerbstätigkeit mittels mobilem Arbeiten oder Arbeiten zu Hause nachgehen. Damit vermeidet sie die Fahrtkosten für das Pendeln und gegebenenfalls die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung. Dafür entstehen ihr Mehrkosten aus mobilem Arbeiten (z. B. Strom, Co-Working-Space). Ins Gewicht fallen hier insbesondere die Raumkosten, falls

für die Tätigkeit ein ausschliesslich dafür genutztes Arbeitszimmer erforderlich ist.

Ein Kriterium für eine volkswirtschaftlich effiziente Besteuerung ist, dass sie die Wahl zwischen verschiedenen Arbeitsformen nicht verzerrt (Entscheidungsneutralität). Wenn sich also eine Person in einer Welt ohne Steuern in Kenntnis aller Vor- und Nachteile für mobiles Arbeiten oder Arbeiten zu Hause statt für das Pendeln zur Arbeitsstätte entscheidet, verlangt die Entscheidungsneutralität der Besteuerung, dass sich die Person auch in einer Welt mit Steuern für dieselbe Arbeitsform entscheidet.

Neutral ist die Besteuerung in Bezug auf die Arbeitsformen, wenn die abziehbaren Berufskosten in beiden Fällen gleich hoch sind. Dies ist mit dem vorgeschlagenen fixen Pauschalabzug für die Berufskosten der Fall. Im Unterschied dazu wirkt sich ein Abzug der effektiven Kosten für diese Berufskostenarten nicht entscheidungsneutral aus, sondern verzerrt zugunsten der Wahlalternative mit den höheren effektiven Kosten. Im geltenden Recht wird meist das Pendeln steuerlich begünstigt, weil nur dann Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort und Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung geltend gemacht werden können. Besonders gewichtig ist die Begünstigung, wenn die Fahrtkosten mit einer hohen Begrenzung oder sogar unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden. Demgegenüber können Mehrkosten für einen Arbeitsraum am Wohnort regelmässig nicht geltend gemacht werden.

Entscheidungsneutral im oben diskutierten Sinne ist an sich auch ein pauschaler Berufskostenabzug von null. Soweit damit erforderliche Berufskosten vom Abzug ausgeschlossen werden, liegt jedoch ein Verstoß gegen das Nettoprinzip vor. Demgegenüber wirkt ein höherer pauschaler Abzug der Verzerrungswirkung der Einkommensbesteuerung entgegen, weil er die effektive Steuerbelastung auf dem Erwerbseinkommen senkt. Diese Verzerrungswirkung entsteht, weil die Einkommenssteuer zwar das Erwerbseinkommen, nicht jedoch den Wert der Freizeit und weitgehend auch nicht den Wert der Haushaltsproduktion steuerlich erfasst. Somit kann die Besteuerung des Einkommens niemals neutral wirken. Ein Berufskostenabzug senkt die effektive Steuerbelastung auf dem Erwerbseinkommen und vermindert dadurch die steuerliche Verzerrung zugunsten der Haushaltsproduktion und der Freizeit und zulasten der Erwerbsarbeit, was für die Beibehaltung des Abzugs spricht.

Da der pauschale Berufskostenabzug gegenüber dem geltenden Recht aufkommensneutral ausgestaltet wird, wirkt er der Verzerrung zulasten der Erwerbsarbeit in ähnlicher Weise entgegen wie das geltende Recht. Gegenüber dem geltenden Recht wirkt sich jedoch wohlfahrtserhöhend aus, dass der fixe pauschale Berufskostenabzug die Wahl der Arbeitsform nicht verzerrt.

### **3.3.2 Verteilungswirkung**

Im heutigen Steuersystem profitieren v.a. Personen von höheren Abzügen und einer entsprechend geringeren Steuerbelastung, deren Wohnort weit vom Arbeitsort entfernt liegt. Mit der vorgeschlagenen Änderung würden Personen ohne oder mit unterdurchschnittlichen Pendelkosten von einem höheren pauschalen Abzug profitieren. Für Arbeitnehmende mit höheren effektiven Pendelkosten hängt die Wirkung davon ab, ob sie diese deklarieren oder trotz höherer Steuerbelastung die Pauschale geltend machen.

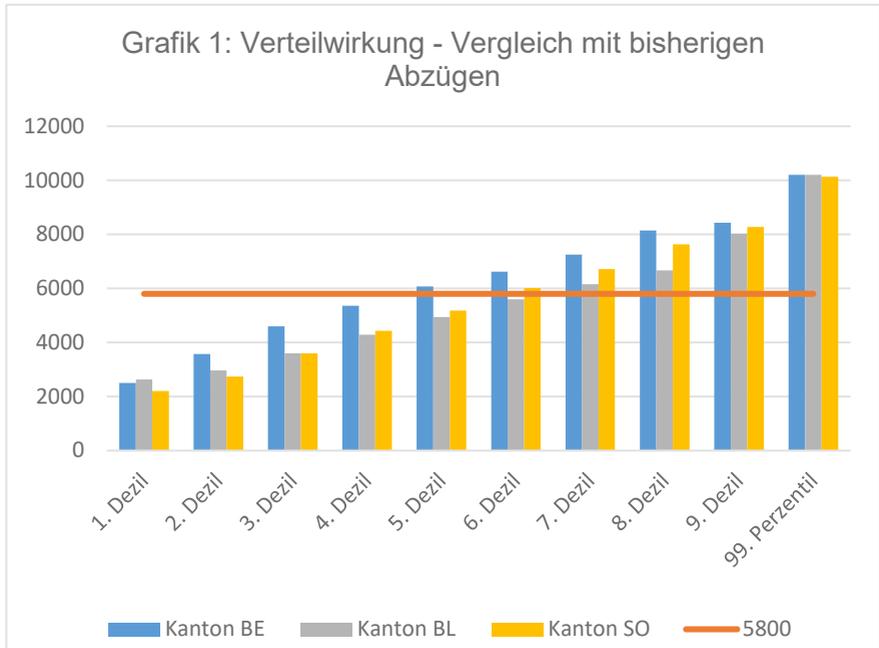
Für die Analyse der Berufskostenabzüge standen der ESTV detaillierte Daten aus den drei Kantonen Bern, Basel-Landschaft und Solothurn für das Jahr 2018 zur Verfügung. Die folgende Tabelle liefert für diese Kantone jeweils Angaben zur Höhe der bei der direkten Bundessteuer geltend gemachten Abzüge für Fahrtkosten, für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung, der übrigen Berufskosten sowie der Summe dieser drei Berufskostenabzüge. Neben dem Mittelwert enthält die Tabelle auch Werte für bestimmte Dezile bzw. Perzentile. Dezile teilen die unselbstständig Erwerbstätigen in 10 Gruppen mit jeweils 10 Prozent der unselbstständig Erwerbstätigen auf. Analog unterteilen die Perzentile die unselbstständig Erwerbstätigen in 100 Gruppen mit jeweils 1 Prozent der unselbstständig Erwerbstätigen. Dabei ordnen die Dezile bzw. die Perzentile die unselbstständig Erwerbstätigen nach der Höhe ihrer jeweiligen Berufskostenabzüge. Im 1. Dezil befinden sich die 10 Prozent der unselbstständig Erwerbstätigen mit den niedrigsten Berufskostenabzügen. Die für das erste Dezil ausgewiesene Abzugshöhe gibt an, welcher Wert die unteren 10 Prozent von den oberen 90 Prozent der Datenwerte trennt, das zweite Dezil, welcher Wert die unteren 20 Prozent von den oberen 80 Prozent der Werte trennt usw. Statt dem Wert des 10. Dezils, der dem Höchstwert entspricht, wird der Wert des 99. Perzentils ausgewiesen. Dieser Wert trennt die unteren 99 Prozent vom obersten 1 Prozent der Datenwerte.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Das 99. Perzentil ist aussagekräftiger als das 10. Dezil, da der Wert nicht nur von einer einzigen Beobachtung abhängt, bei der es sich um einen Ausreisser nach oben oder schlimmstenfalls sogar um einen Erfassungsfehler handeln kann.

	Kanton	Mittelwert	1. Dezil	2. Dezil	3. Dezil	4. Dezil	5. Dezil	6. Dezil	7. Dezil	8. Dezil	9. Dezil	99. Perz.
Fahrtkosten in Franken	BE	1679	0	700	700	1100	1576	2222	3000	3000	3000	3000
	BL	1127	0	700	960	960	960	960	960	1132	3000	3000
	SO	1598	0	616	700	869	1456	2156	3000	3000	3000	3000
Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Franken	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Übrige Berufskosten in Fran- ken	BE	2291	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2209	2576	3246	4000
	BL	2440	2000	2000	2000	2000	2000	2173	2498	2978	3895	4000
	SO	2296	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Summe der Abzüge	BE	5815	2501	3572	4600	5355	6077	6618	7248	8150	8433	10 200
	BL	5037	2636	2960	3600	4292	4940	5600	6160	6664	8022	10 200
	SO	5266	2209	2738	3600	4431	5177	6018	6714	7634	8281	10 136

Vergleicht man die Verteilung der Summe der Abzüge für Fahrtkosten, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und übrige Berufskosten in der Tabelle mit dem aufgrund der Zahlen der Kantone BE, BL und SO aufkommensneutralen einheitlichen Pauschalabzug von 5800 Franken, so zeigt sich, dass die unteren Dezile künftig höhere Berufskostenabzüge geltend machen können als im heutigen Recht, während die oberen Dezile künftig geringere Berufskostenabzüge machen können als heute. Konkret profitieren bei der direkten Bundessteuer im Kanton BE 45 Prozent, im Kanton SO 57 Prozent und im Kanton BL 62 Prozent der unselbstständig Erwerbstätigen von der Reform.

Zerlegt man den Abzug von 5800 Franken in seine impliziten Teilkomponenten, so erweisen sich beispielsweise die unselbstständig Erwerbstätigen mit bisherigem Fahrtkostenabzug von unter 1544 Franken, einem bisherigen Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung von unter 1685 Franken und einem bisherigen Abzug für übrige Berufskosten von unter 2571 Franken bzw. einer beliebigen anderweitigen Kombination dieser drei bisherigen Abzüge mit einer Summe unter 5800 Franken als Gewinnerinnen und Gewinner.



In der Tendenz lassen sich anhand der direkten Bundessteuer die folgenden Gewinner- und Verliererkategorien ausmachen:

	Gewinner/-in	Verlierer/-in
Fahrtkosten	<p>Erwerbstätige/-r ohne Fahrtkosten;</p> <p>Pendler/-in mit Fahrrad, Motorfahrrad oder Motorrad mit gelbem Kontrollschild;</p> <p>Erwerbstätige/-r mit Abonnement im öffentlichen Nahverkehr.</p>	<p>Pendler/-in mit Abonnement im öffentlichen Fernverkehr;</p> <p>Pendler/-in mit Auto oder mit Motorrad mit weissem Kontrollschild bei einer täglichen Fahrtdistanz über 10 bzw. 18 km.</p>

	Gewinner/-in	Verlierer/-in
Mehrkosten für auswärtige Verpflegung	Erwerbstätige/-r ohne Mehrkosten für auswärtige Verpflegung; Erwerbstätige/-r mit Mehrkosten für subventionierte auswärtige Verpflegung.	Erwerbstätige/-r mit Mehrkosten für nicht subventionierte auswärtige Verpflegung.
Übrige Berufskosten	Erwerbstätige/-r mit Nettolohn unter 85700 Franken.	Erwerbstätige/-r mit Nettolohn über 85700 Franken.

### **3.4 Auswirkungen auf die Gesellschaft**

Im Rahmen der Massnahmen zur Eindämmung der Covid-19-Pandemie haben sowohl virtuelle Konferenzen als auch die Arbeit im Homeoffice eine grosse Entwicklung gemacht. Dies hat bei vielen Unternehmen auch zu einer grösseren Akzeptanz dieser Arbeitsformen geführt. Mit der Einführung einer einheitlichen Pauschale für die Berufskosten kann diese Entwicklung wesentlich unterstützt werden, indem damit mobiles Arbeiten und Arbeiten im Homeoffice steuerlich neutral gegenüber der Arbeit am Arbeitsplatz im Betrieb behandelt wird.

#### **3.4.1 Auswirkungen auf die Arbeitgeber**

Die einheitliche Pauschale für die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung führt zu Änderungen im Lohnausweis. Die Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G im Lohnausweis) ist nicht mehr notwendig. Von der Arbeitgeberin vergünstigte Kantinenverpflegung und Lunch-Checks bis zum geltenden Maximalbetrag gemäss Wegleitung zum Lohnausweis müssen nicht als Lohnbestandteil aufgerechnet werden. Dies ist eine administrative Entlastung für die Arbeitgeberinnen. Naturalbezüge werden wie bisher behandelt.

#### **3.4.2 Auswirkungen auf die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer**

Da die Vorlage im Einzelfall höhere oder niedrigere Berufskostenabzüge für die einzelnen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beinhaltet, verändern sich die Einkommenssteuerbelastungen. Vergleiche hierzu die Ausführungen in Ziffer 3.3.

Für die voraussichtlich überwiegende Zahl der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, nämlich diejenigen, die den fixen Pauschalabzug für Berufskosten wählen dürften, ergibt sich eine leichte Zeitersparnis beim Ausfüllen der Steuererklärung. Für diejenigen, die ihre effektiven Kosten nachweisen wollen, erhöht sich der Aufwand für das Ausfüllen der Steuererklärung, da sie unter den übrigen Berufskosten die Abzüge für diese Kosten geltend machen müssen.

### **3.5 Auswirkungen auf die Umwelt**

Die Vorlage eliminiert im Anwendungsbereich der fixen Berufskostenpauschale die heute zugunsten des Pendelns und zulasten des mobilen Arbeitens oder des Arbeitens zu Hause bestehende Verzerrung. Indem sich die effektiven Kosten für das Pendeln erhöhen reduziert sie die mit dem Pendeln einhergehenden negativen externen Effekte

in Form von Umwelt- und Staukosten. Sie kann zudem dazu beitragen, die morgendlichen und abendlichen Spitzenlasten in der Verkehrsnachfrage etwas zu dämpfen, sodass die Verkehrsinfrastruktur auf weniger grosse Extremelasten ausgerichtet werden muss. Im Gegenzug kann aber die Beseitigung dieser Verzerrung zu einem erhöhten Wohnraumbedarf mit oder ohne Reduktion des Raumbedarfs an der Arbeitsstätte der Arbeitgeberin beitragen. Die ökologische Gesamtwirkung der Vorlage ist daher unklar.

## **3.6 Qualität der Schätzungen**

### **3.6.1 Beschreibung der Schätzmethode**

Die Schätzung des aufkommensneutralen fixen pauschalen Berufskostenabzugs als Ersatz für die bisherigen Berufskostenabzüge für Fahrtkosten, Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und den bisher einkommensabhängigen Pauschalabzug für übrige Berufskosten basiert auf detaillierten Daten über die Berufskostenabzüge der Kantone Bern, Basel-Landschaft und Solothurn.

Zu diesem Zweck wurden zunächst die Mehreinnahmen simuliert, die entstehen, wenn die drei bisherigen Berufskostenabzüge gestrichen werden. Anschliessend wurden die so generierten Mehreinnahmen für die neue fixe Berufskostenpauschale verwendet, wobei deren Höhe so festgesetzt wurde, dass weder Mehr- noch Mindereinnahmen gegenüber dem Status quo resultierten.

Diese Simulation wurde für jeden der drei Kantone separat durchgeführt. Anschliessend wurden die gewichteten Mittelwerte über alle drei Kantone gebildet und auf 100 Franken gerundet. Als Gewichtungsfaktor diente dabei die Anzahl der unselbstständig Haupterwerbstätigen mit Berufskostenabzug.

### **3.6.2 Qualität der Schätzmethode**

Es ist offen, ob die verwendeten Daten aus den drei genannten Kantonen für die ganze Schweiz repräsentativ sind. Sollte dies nicht der Fall sein, wäre der fixe pauschale Berufskostenabzug von 5800 Franken nicht aufkommensneutral. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Zahlen aus dem Jahr 2018 stammen und eine mögliche Veränderung des Anteils der mobilen Arbeit oder der Arbeit im Homeoffice, insbesondere als Reaktion auf die Covid-19-Pandemie, nicht wiedergeben. Eine weitere Unsicherheit besteht bezüglich des Anteils an Arbeitnehmenden, welche die effektiven Kosten deklarieren. In den Schätzungen wird von einem kleinen Anteil ausgegangen. Je höher dieser zu liegen kommt, desto eher wäre bei gegebenem Pauschalbetrag gegenüber heute mit Mindereinnahmen zu rechnen.

### 3.7

## Verhältnis zur Legislaturplanung und zur Finanzplanung sowie zu Strategien des Bundesrates

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 29. Januar 2020<sup>20</sup> zur Legislaturplanung 2019–2023 noch im Bundesbeschluss vom 21. September 2020<sup>21</sup> über die Legislaturplanung 2019–2023 angekündigt. Die Vorlage erfüllt einen Bundesratsauftrag vom 17. November 2021.

### 4

## Verfassungsmässigkeit

Die Vorlage stützt sich auf Artikel 128 BV, der dem Bund die Kompetenz zur Erhebung einer direkten Steuer erteilt, sowie auf Artikel 129 BV zur Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

Die Vorlage ist verfassungskonform, da eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist. Diese Pauschalierungen werden häufig eingesetzt, um die Veranlagung im Massenverfahren möglich zu machen. Mit der einheitlichen Pauschale, welche unabhängig vom Arbeitsort ist, kann insbesondere vermieden werden, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Anzahl Tage, an welchen im Homeoffice gearbeitet wurde, detailliert erfassen und bescheinigen müssen. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Pauschalierung insbesondere auch zulässig, wenn diese dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen.<sup>22</sup> Der Abzug für die übrigen Berufskosten kann im geltenden Recht wahlweise mit einer Pauschale oder mit den effektiven Kosten erfolgen. Steuerpflichtige, welche den pauschalen Abzug wählen, haben dabei sehr unterschiedliche effektive Kosten, jedoch einen identischen Abzug. Eine Verfassungswidrigkeit kann gemäss Bundesgericht nur darin liegen, dass die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt. Die Möglichkeit des Nachweises der höheren Kosten verhindert, dass eine erhebliche Zahl von Steuerpflichtigen, nämlich jene mit hohen effektiven Berufskosten, in verfassungswidriger Weise benachteiligt werden. Da in der einheitlichen Pauschale alle Berufskosten enthalten sind, könnte eine Gruppe von Steuerpflichtigen bevorzugt werden, die Teile dieser Kosten, wie z.B. die Fahrtkosten im Falle des Homeoffice, vermeiden kann. Allerdings entstehen diesen Steuerpflichtigen wiederum andere Kosten, wie zur Einrichtung des Arbeitsplatzes, eines Internetanschlusses zuhause, des Druckers und Materials etc., welche anderen Steuerpflichtigen nicht entstehen und in einem mit den Fahrtkosten vergleichbaren Rahmen liegen. Eine absolute Gleichbehandlung lässt sich indessen nicht erzielen. Das liegt jedoch in der Natur der Sache und muss, bis zu einem gewissen Grad, hingenommen werden. Nach Auffassung des Bundesamts für Justiz liegt demgegenüber eine systematische Benachteiligung einer ganzen Gruppe von Steuerpflichtigen vor, nämlich all jener Erwerbstätigen, die nicht die Möglichkeit zum Homeoffice haben

<sup>20</sup> BBl 2020 1777

<sup>21</sup> BBl 2020 8385

<sup>22</sup> BGE 125 I 65, Erw. 3c S. 68

wie Handwerker, Industriearbeiter, Spitalpersonal etc. Bei dieser Personengruppe fallen die Fahrtkosten tatsächlich an, während bei Erwerbstätigen, welche die Möglichkeit zum Homeoffice haben, die neue Pauschale aufgrund tiefer oder ganz fehlender Fahrtkosten zu hoch ist. Eine Pauschale, die die Fahrtkosten umfasst, ist deshalb nach dieser Auffassung unzulässig.

Beilage (Erlassentwurf)