

Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden

Bericht der von der Eidgenössischen
Steuerverwaltung eingesetzten ad-hoc
Arbeitsgruppe Bund und Kantone

Zusammenfassung

Der Bundesrat hat dem EFD den Auftrag erteilt, unter Einbezug der Kantone das geltende Recht zum steuerlichen Abzug der Berufskosten zu überprüfen. Neue technische Möglichkeiten haben Telearbeit für eine grosse Gruppe von unselbständig Erwerbenden möglich gemacht. Die heutigen Abzüge sind vor diesem Hintergrund teilweise anspruchsvoll im Vollzug und beeinträchtigen auch die Neutralität zwischen den Arbeitsformen. Eine mögliche neue Regelung soll daher mit einer Verlagerung in Richtung Pauschalabzüge die Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen erreichen, eine Vereinfachung erzielen und möglichst aufkommensneutral sein.

Im Rahmen der Überprüfung wurden acht Varianten zu einer Pauschalierung erarbeitet, welche die Abzüge in unterschiedlichem Ausmass vereinfachen. Auch in Bezug auf die Neutralität betreffend der Arbeitsformen erweisen sich die Varianten als sehr unterschiedlich. Die stärkste Vereinfachung lässt sich mit einem einheitlichen Abzug für alle unselbständig Erwerbenden erreichen. Auch hinsichtlich der Neutralität betreffend der Arbeitsformen schneidet diese Ausgestaltung sehr gut ab. Jedoch bedeutet diese Variante auch die grösste Änderung gegenüber den heutigen Abzügen, da auch die Fahrkosten für alle Steuerpflichtigen Teil der einheitlichen Pauschale bilden.

Die Aufkommensneutralität wird im vorliegenden Bericht anhand des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei unverändertem Steuertarif beurteilt. Gestützt auf den gewählten Ansatz lassen sich nicht alle Varianten aufkommensneutral umsetzen.

Die Mehrheit der Arbeitsgruppe empfiehlt, den Ansatz eines einheitlichen pauschalen Abzugs weiterzuverfolgen. Eine Minderheit unterstützt diesen Ansatz, erachtet jedoch eine Beibehaltung des Abzugs für Fahrkosten als sachgerecht.

Résumé

Le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) d'examiner, en collaboration avec les cantons, le droit en vigueur relatif à la déduction fiscale des frais professionnels. Grâce aux récents progrès techniques, un grand nombre de travailleurs salariés peuvent désormais bénéficier du télétravail. Dans ce contexte, les déductions actuelles sont parfois difficiles à appliquer et nuisent aussi à la neutralité entre les formes de travail. Ainsi, toute nouvelle réglementation devrait se fonder sur des déductions forfaitaires afin d'atteindre la neutralité en ce qui concerne les différentes formes de travail et d'apporter une simplification, tout en ayant une incidence aussi faible que possible sur les recettes.

Dans le cadre de cet examen, nous avons élaboré huit variantes de forfaitisation qui simplifient les déductions à des degrés divers. Ces variantes ont aussi des effets très différents en ce qui concerne la neutralité entre les formes de travail. Une unique déduction pour tous les travailleurs salariés permettrait la plus grande simplification. Cette variante convainc également en ce qui concerne la neutralité entre les formes de travail. Elle implique cependant aussi le plus grand changement par rapport aux déductions actuelles, puisque les frais de déplacement constitueraient un élément du forfait unique pour tous les contribuables.

Dans le présent rapport, la neutralité quant au produit de l'impôt est évaluée sur la base du revenu de l'activité lucrative dépendante sans changement de barème. Compte tenu de l'approche choisie, toutes les variantes ne peuvent pas être mises en œuvre sans avoir de répercussions sur les recettes fiscales.

La majorité des membres du groupe de travail recommandent de suivre l'approche visant à introduire une déduction forfaitaire unique. Bien qu'elle soit du même avis, une minorité des membres du groupe de travail considère qu'il convient de conserver la déduction des frais de déplacement.

Compendio

Il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze di verificare, con il coinvolgimento dei Cantoni, il diritto vigente concernente la deduzione fiscale delle spese professionali. Le nuove possibilità offerte dalla tecnologia hanno reso possibile il telelavoro per gran parte dei lavoratori dipendenti. In questo contesto, le deduzioni attuali talvolta sono difficili da applicare e compromettono anche la neutralità tra le diverse forme di lavoro. Di conseguenza, un'eventuale nuova regolamentazione basata su deduzioni forfettarie dovrebbe essere neutrale nei confronti delle diverse forme di lavoro, portare a una semplificazione ed essere il più imparziale possibile sotto il profilo del gettito fiscale.

Nell'ambito della verifica sono state elaborate otto varianti per una regolamentazione forfettaria, che semplificano le deduzioni in misura diversa. Le varianti differiscono molto anche in termini di neutralità rispetto alle varie forme di lavoro. La massima semplificazione può essere raggiunta con una deduzione unitaria per tutti i lavoratori dipendenti. Questa soluzione risulta particolarmente valida anche in termini di neutralità rispetto alle forme di lavoro. Tuttavia, tale variante comporta anche il maggior cambiamento rispetto alle deduzioni attuali, poiché anche le spese di trasporto fanno parte della deduzione forfettaria unitaria per tutti i contribuenti.

Nel presente rapporto, la neutralità sotto il profilo del gettito fiscale è valutata sulla base del reddito da attività lucrativa dipendente lasciando invariata la tariffa fiscale. In considerazione dell'approccio scelto, non tutte le varianti possono essere attuate in modo imparziale sotto il profilo del gettito fiscale.

La maggioranza del gruppo di lavoro raccomanda di continuare a perseguire l'approccio di una deduzione forfettaria unitaria. Una minoranza sostiene questo approccio, ma ritiene opportuno mantenere la deduzione delle spese di trasporto.

Inhalt

1 Auftrag der Arbeitsgruppe	8
2 Geltendes Recht	8
2.1 Berufskosten als Gewinnungskosten	8
2.1.1 Direkte Bundessteuer	9
2.1.2 Kantons- und Gemeindesteuern	9
2.2 Heutige Abzüge	9
2.2.1 Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort	9
2.2.2 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung	10
2.2.3 Übrige Berufskosten	10
2.2.4 Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt	11
2.2.5 Kosten bei Nebenerwerb	11
3 Prüfkriterien für eine mögliche Änderung	12
3.1 Berufskosten als Gewinnungskosten	12
3.1.1 Fahrkosten	13
3.1.2 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung	13
3.1.3 Übrige Berufsauslagen	14
3.1.4 Auswärtiger Wochenaufenthalt	15
3.1.5 Berufsauslagen für Nebenerwerb	15
3.2 Ausserfiskalische Ziele	16
3.3 Zulässigkeit einer Pauschalierung	16
3.3.1 Hintergrund einer Pauschalierung	16
3.3.2 Was ist pauschalierungsfähig?	16
3.3.3 Zulässigkeit des Nachweises höherer Kosten	17
3.4 Neutralität betreffend der Arbeitsformen	17
4 Varianten zur Pauschalierung von Berufskosten	19
4.1 Variante 1: Eine Berufskostenpauschale ohne Nachweis höherer Kosten	19
4.1.1 Ausgestaltung	19
4.1.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	20
4.1.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	20
4.2 Variante 2: Eine Berufskostenpauschale mit Nachweis höherer Kosten	21
4.2.1 Ausgestaltung	21
4.2.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	21
4.2.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	22
4.3 Variante 3: Eine Berufskostenpauschale ohne Nachweis höherer Kosten – Fahrkosten wie bisher	22
4.3.1 Ausgestaltung	22
4.3.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	23

4.3.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	23
4.4	Variante 4: Eine Berufskostenpauschale mit Nachweis höherer Kosten – Fahrkosten wie bisher	24
4.4.1	Ausgestaltung	24
4.4.2	Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	24
4.4.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	25
4.5	Variante 5: Mehrkosten Verpflegung für alle	25
4.5.1	Ausgestaltung	25
4.5.2	Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	26
4.5.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	26
4.6	Variante 6: Verpflegungskosten ohne Unterscheidung Kantine etc.	27
4.6.1	Ausgestaltung	27
4.6.2	Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	27
4.6.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	27
4.7	Variante 7: Verpflegungskosten ersatzlos streichen	28
4.7.1	Ausgestaltung	28
4.7.2	Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	28
4.7.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	29
4.8	Variante 8: Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt auf zwei Steuerperioden begrenzen	29
4.8.1	Ausgestaltung	29
4.8.2	Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»	29
4.8.3	Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»	30
4.9	Dokumentation des Arbeitsorts	30
4.10	Tabellarische Übersicht	31
5	Weitere Auswirkungen	31
5.1	Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Arbeitsweg	31
5.2	Quellensteuer	32
5.2.1	Einfluss auf den Quellensteuertarif	32
5.2.2	Anzahl Steuerpflichtige mit nachträglicher ordentlicher Veranlagung	32
5.3	Mehrwertsteuer	32
5.4	Expatriates-Verordnung	32
6	Aufkommensneutralität	33
6.1	Parameter für die Berechnung	33
6.2	Höhe der Pauschalen für die einzelnen Varianten	33
7	Selbständig Erwerbende	36

7.1 Ausgangslage bei selbständig Erwerbenden	36
7.2 Die einzelnen Kosten	36
7.2.1 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung	36
7.2.2 Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort	36
7.2.3 Übrige Berufsauslagen	37
7.3 Übersicht Fahrkosten Direkte Bundessteuer (ab 1. Januar 2022)	38
8 Fazit und Empfehlungen	39

1 Auftrag der Arbeitsgruppe

Mit der Motion 20.3844 Ryser «Steuerliche Gleichstellung von Telearbeit» vom 19. Juni 2020 sollte der Bundesrat beauftragt werden, die Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer anzupassen, so dass 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 EFD (ESTV), 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 mögliche neue Regelung mit einer Verlagerung in Richtung Pauschalabzüge soll sich

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

Der Bericht ist folgendermassen aufgebaut:

Nach einer Darstellung des geltenden Rechts werden die heutigen Abzüge auf ihren Gewinnungskostencharakter überprüft. Die Darstellung der Kriterien für eine mögliche Neuregelung umfasst sowohl den Gewinnungskostenbegriff als auch die Möglichkeit und die Zulässigkeit von Pauschalen für diese Abzüge.

Der Hauptteil des Berichts befasst sich mit konkreten Vereinfachungsoptionen. Die Vereinfachung betrifft hier vor allem die Bemessungsgrundlage, d.h. sie setzt bei den Abzügen an. Im Bericht werden verschiedene Varianten aufgezeigt, die geeignet sind, die Ziele des Auftrags ganz oder teilweise zu erreichen.

Weiter werden die möglichen Auswirkungen der Änderungen aufgenommen. Zur Beurteilung der Aufkommensneutralität der einzelnen Varianten wurden Beträge für die einzelnen Varianten ermittelt.

2 Geltendes Recht

2.1 Berufskosten als Gewinnungskosten

Unselbstständig Erwerbende (Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer) können Berufskosten als Gewinnungskosten abziehen, sofern diese für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die vom Arbeitgeber oder einem Dritten übernommen werden, oder der durch die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person bedingte Aufwand (Standesauslagen) sowie Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebenshaltungskosten).

Der Nachweis der entstandenen effektiven Kosten ist durch die steuerpflichtige Person zu erbringen (Mitwirkungspflicht). In der Praxis wird aus verwaltungsökonomischen Gründen bisweilen auf den Nachweis verzichtet (z. B. bei Kosten für auswärtige Verpflegung).

2.1.1 Direkte Bundessteuer

Für die direkte Bundessteuer werden nachfolgende zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen steuerlich berücksichtigt (Art. 26 DBG¹ und Berufskostenverordnung²):

- die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3'000 für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Ziffer 2.2.1);
- die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und für Schicht- oder Nachtarbeit (Ziffer 2.2.2);
- die notwendigen Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (Ziffer 2.2.4);
- die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (Ziffer 2.2.3);
- die mit einer Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten (Ziffer 2.2.5).

2.1.2 Kantons- und Gemeindesteuern

Für die Kantons- und Gemeindesteuern sieht das StHG³ vor, dass die gesamten zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendige 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 bzw. Höhe der Abzüge.

Die meisten Kantone haben temporäre Covid-19 Massnahmen im Zusammenhang mit den Berufskostenabzügen ergriffen, die sehr unterschiedlich ausgestaltet sind.⁴

2.2 Heutige Abzüge

2.2.1 Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort

Bei der direkten Bundessteuer sowie in allen Kantonen können die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG). Seit dem 1. Januar 2016 dürfen unselbstständig Erwerbende bei der direkten Bundessteuer maximal CHF 3'000 für arbeitswegbedingte Fahrkosten vom steuerbaren Einkommen abziehen. Die kantonalen Steuergesetze können einen Maximalbetrag für den Fahrkostenabzug vorsehen.

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 festgesetzten Pauschalen bis zur maximalen Höhe des Fahrkostenabzugs in Abzug gebracht werden. Diese betragen für Fahrräder und Motor(fahr)räder mit gelbem Kontrollschild CHF 700 pro Jahr, während für Motorräder mit weissem Kontrollschild CHF 0.40 pro km und für Autos CHF 0.70 pro km geltend gemacht werden können (Ziffer 2 Anhang der Berufskostenverordnung). Die km-Pauschalen für die Verwendung privater Fahrzeuge in

¹ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)

² Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1)

³ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)

⁴ COVID-19-Massnahmen in Zusammenhang mit den Berufskostenabzügen, Steuermäppchen für die Steuerperiode 2020 (www.estv.admin.ch > Steuerpolitik Statistiken Publikationen > Publikationen > Fachinformationen > Schweizerisches Steuersystem > Steuermäppchen > Einkommenssteuern).

den kantonalen Steuergesetzen entsprechen in rund der Hälfte der Kantone jenen für die direkte Bundessteuer. Die übrigen Kantone sehen ab einer bestimmten Anzahl Auto-Kilometer eine tiefere km-Pauschale vor.⁵

Steht der Arbeitnehmerin oder dem Arbeitnehmer ein Geschäftsfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung, so wird diese im Lohnausweis mit einem Privatanteil in Höhe von 0.8 % pro Monat bzw. 9.6 % pro Jahr des Fahrzeugpreises als Einkommen aufgerechnet. Weiter hat die steuerpflichtige Person im geltenden Recht in ihrer Steuererklärung den gesamten Arbeitsweg in Höhe von CHF 0.70 pro km als Einkommen zu deklarieren. Im Gegenzug kann sie für die Arbeitswegkosten die gleichen km-Pauschalen wie für die Benutzung eines privaten Fahrzeuges geltend machen. Ab 1. Januar 2022 erhöht sich die Pauschale für die private Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs auf 0.9 % pro Monat bzw. 10.8 % pro Jahr des Fahrzeugpreises. Diese neue Pauschale beinhaltet auch die Arbeitswegkosten, sodass die steuerpflichtige Person den Arbeitsweg nicht mehr in der Steuererklärung deklarieren muss, jedoch auch nicht mehr zum Fahrkostenabzug berechtigt ist. Alternativ ist es weiterhin zulässig, die effektive private Nutzung mit einem Bordbuch abzurechnen und den Fahrkostenabzug geltend zu machen (nArt. 5a Berufskostenverordnung).

2.2.2 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung

Die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und für Schicht- oder Nachtarbeit sind sowohl bei der direkten Bundessteuer wie auch in allen Kantonen abzugsfähig (Art. 26 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG). Diesen Kosten wird durch Pauschalansätze (pro auswärtige Hauptmahlzeit) Rechnung getragen. Bei der direkten Bundessteuer können für eine Hauptmahlzeit CHF 15.00 pro Tag bzw. CHF 3'200 pro Jahr geltend gemacht werden, wenn der Arbeitgeber keine Vergünstigungen vorsieht. Diese Pauschalen halbieren sich, wenn der Arbeitgeber die Mahlzeiten durch die Abgabe von Gutscheinen verbilligt oder wenn sie in einem subventionierten Gastronomiebetrieb des Arbeitgebers eingenommen werden können (Art. 6 Abs. 2 und Anhang Ziffer 1 Berufskostenverordnung). Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen.

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 Berufskostenverordnung). Mangels Mehrkosten ist ein Abzug dann nicht zulässig, wenn der Arbeitgeber bei der Bewertung von Naturalbezügen die von den Steuerbehörden festgelegten Ansätze unterschreitet oder wenn sich der Steuerpflichtige zu Preisen verpflegen kann, die unter diesen Bewertungsansätzen⁶ liegen (Art. 6 Abs. 3 Berufskostenverordnung). Bei Wochenaufenthalt kann nur ein Abzug für Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung geltend gemacht werden (Art. 6 Abs. 6 Berufskostenverordnung).

2.2.3 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 Kleiderverschleiss sowie Schwerarbeit geltend gemacht werden (Art. 7 Abs. 1 Berufskostenverordnung). Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Pauschalabzug 3 % des Nettolohns, mindestens CHF 2'000 pro Jahr, höchstens CHF 4'000 pro Jahr (Anhang Ziffer 1 Berufskostenver-

⁵ Abzug für Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort, Steuermäppchen für die Steuerperiode 2020 (www.estv.admin.ch > Steuerpolitik Statistiken Publikationen > Publikationen > Fachinformationen > Schweizerisches Steuersystem > Steuermäppchen > Einkommenssteuern).

⁶ Für die Bewertungsansätze siehe Merkblatt N2 2007 über die Bewertung und Verpflegung von Unselbständigerwerbenden (www.estv.admin.ch > Direkte Bundessteuer Quellensteuer Wehrpflichtersetz > Direkte Bundessteuer > Fachinformationen > Merkblätter).

ordnung). Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten (Art. 7 Abs. 1 Berufskostenverordnung). Knapp die Hälfte der kantonalen Regelungen entsprechen jener für die direkte Bundessteuer.⁷

Der Pauschalabzug ist angemessen zu kürzen, wenn die unselbständige Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres oder als Teilzeitarbeit ausgeübt wird (Art. 7 Abs. 2 Berufskostenverordnung). Die offene Formulierung gewährt den Kantonen einen Gestaltungsspielraum in der Art der Kürzung – sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der kantonalen Steuer.

Die Kosten für ein *privates Arbeitszimmer* am Wohnsitz sind Teil des Pauschalabzugs für «übrige Berufsauslagen». Die Mehrheit der Kantone erlaubt den ganzen oder teilweisen Abzug der tatsächlichen Auslagen (anteilmässiger Mietzins, Heizung, Elektrizität und Reinigung) für 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.⁸ In diesem Fall wird nicht die Pauschale angewandt, so dass auch sämtliche übrigen Berufsauslagen als effektive Kosten nachzuweisen sind. In einzelnen Kantonen kann der Abzug für ein Arbeitszimmer bei gegebenen Voraussetzungen zusätzlich zum Pauschalabzug für übrige Berufskosten geltend gemacht werden.

2.2.4 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 abziehen (Art. 9 Abs. 1 Berufskostenverordnung). Darunter fallen die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer als notwendige Mehrkosten der Unterkunft (Art. 9 Abs. 3 Berufskostenverordnung) sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (Art. 9 Abs. 2 Berufskostenverordnung) im Umfang von CHF 30 pro Tag bzw. CHF 6'400 pro Jahr, resp. CHF 22.50 pro Tag bzw. CHF 4'800 pro Jahr für Mahlzeiten, die durch den Arbeitgeber vergünstigt werden (Anhang Ziffer 1 Bst. b Berufskostenverordnung). Weiter können die Fahrkosten für die regelmässige Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und dem Arbeitsweg zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte, bei der direkten Bundessteuer bis zu CHF 3'000, abgezogen werden (Art. 9 Abs. 4 Berufskostenverordnung). In den Kantonen gelten ähnliche Bestimmungen, meistens mit Höchstabzügen.

2.2.5 Kosten bei Nebenerwerb

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

Der Steuerabzug beträgt bei der direkten Bundessteuer 20 % der Nettoeinkünfte aus Nebenerwerb, mindestens jedoch CHF 800 pro Jahr, maximal CHF 2'400 pro Jahr (Anhang Ziffer 1 Berufskostenverordnung). Der Abzug darf das Einkommen aus dem Nebenerwerb nicht übersteigen. Der Nachweis höherer Kosten ist bei der direkten Bundessteuer zulässig (Art. 10 Berufskostenverordnung). Eine Kumulierung mit dem Pauschalabzug für die übrigen Berufsauslagen der Haupterwerbstätigkeit für das gleiche

⁷ Pauschalabzug für übrige Berufskosten, Steuerermäppchen für die Steuerperiode 2020 (www.estv.admin.ch > Steuerpolitik Statistiken Publikationen > Publikationen > Fachinformationen > Schweizerisches Steuersystem > Steuerermäppchen > Einkommenssteuern).

⁸ Dies entspricht auch der eher restriktiven Bundesgerichtspraxis.

Einkommen ist ausgeschlossen. Die Kantone sehen mit wenigen Ausnahmen denselben Maximalabzug wie für die Direkte Bundessteuer vor.⁹

3 Prüfkriterien für eine mögliche Änderung

Der Auftrag des Bundesrats umfasst zwei Ziele für die möglichen Änderungen einer gesetzlichen Grundlage des steuerlichen Abzugs der Berufskosten. Einerseits sollen die Abzüge für Berufskosten vereinfacht werden. Andererseits soll sich die mögliche Neuregelung der Berufskosten neutral gegenüber den verschiedenen Arbeitsformen verhalten.

Die Rahmenbedingungen des Auftrags sehen vor, dass sich die Massnahmen auf eine Pauschalierung konzentrieren und im Ergebnis aufkommensneutral sein sollen.

Vereinfachung bedeutet, dass die Erhebungs- und/oder die Entrichtungskosten der Besteuerung sinken. Zu diesem Zweck kann das Steuerrecht Vereinfachungszwecknormen, wie z. B. Pauschalierungen enthalten. Das Bundesgericht hat den Vereinfachungszweck im Steuerrecht anerkannt und hält fest (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197): „Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist unausweichlich und deshalb auch zulässig (...). Das führt zwangsläufig dazu, dass bei jeder Regelung gewisse Einzelfälle aufgrund individueller Besonderheiten mehr oder weniger belastet werden, als einer strikten Gleichbehandlung entspräche. (...) Eine generelle Regelung kann deshalb nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Verhältnissen, wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar. Eine Verfassungswidrigkeit kann 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 (...).“

Eine Vereinfachung kann auch erzielt werden, wenn die Art und die Höhe der Abzüge nicht mehr davon abhängig gemacht werden, ob der unselbständig Erwerbende seine Arbeit im Homeoffice oder in Räumlichkeiten des Arbeitgebers ausübt.

Die Arbeitsgruppe hat folgende Kriterien identifiziert, an denen eine Vereinfachung gemessen werden kann:

1. Auswirkungen auf die Dokumentationspflichten des Arbeitgebers
2. Auswirkungen auf die Erstellung der Steuererklärung
3. Auswirkungen auf das Einschätzungsverfahren

3.1 Berufskosten als Gewinnungskosten

Die Bundesverfassung bestimmt, dass die Einkommenssteuer nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben werden soll. Dieser Grundsatz verlangt, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem oder der Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten.

Basis für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bilden bei der Einkommenssteuer zunächst sämtliche Roheinkünfte, d.h. das Bruttoeinkommen. Um dem bei der Reineinkommenssteuer geltenden Nettoprinzip Rechnung zu tragen, werden von den Roheinkünften die Gewinnungskosten (organische Abzüge) abgezogen. Nach dem

⁹ Pauschalabzug für Berufskosten bei Nebenerwerb, Steuermäppchen für die Steuerperiode 2020 (www.estv.admin.ch > Steuerpolitik Statistiken Publikationen > Publikationen > Fachinformationen > Schweizerisches Steuersystem > Steuermäppchen > Einkommenssteuern).

kausalen Gewinnungskostenbegriff sind die Gewinnungskosten Aufwendungen, die in einem unmittelbaren (kausalen) Zusammenhang zur Einkommenserzielung stehen. Sie müssen nicht zwingend Ursache, sondern können auch Folge der Einkommenserzielung sein.¹⁰ Gewinnungskosten liegen nach dem kausalen Begriffsverständnis dann vor, wenn sie einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweisen¹¹. Zentral ist hier die Frage, ob eine Ausgabe ihre Ursache in der Einkommenserzielung oder im privaten Bereich hat. Im ersten Fall hat sie Gewinnungskostencharakter und ist damit abzugsfähig, im zweiten Fall handelt es sich um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten. Da es auch gemischt veranlasste Ausgaben gibt, die teils in Verbindung zur Einkommenserzielung stehen und teils privat veranlasst sind, sind Regeln für die Behandlung solcher Mischausgaben erforderlich.

Im Zusammenhang mit den Berufskosten stellt sich die Frage, ob der geltende Berufskostenbegriff nicht zu weit gefasst ist und den Abzug von Aufwendungen erlaubt, die nicht absolut beruflich, sondern ganz oder zumindest teilweise privat veranlasst sind.

Für die einzelnen Berufskostenkategorien haben sich aus den Arbeiten der Arbeitsgruppe folgende Gesichtspunkte ergeben:

3.1.1 Fahrkosten

Die Fahrkosten sind durch die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort verursacht. Der Arbeitsweg ist gemischt veranlasst, weil er durch die berufliche Entscheidung für einen bestimmten Arbeitsort (oder mehrere Arbeitsorte) und die private Entscheidung für einen bestimmten Wohnort (oder mehrere Wohnorte) bestimmt wird. Der Gesetzgeber muss hier eine Wertung vornehmen und entscheiden, ob solche gemischt veranlassten Aufwendungen vollständig, teilweise oder gar nicht zum Abzug zugelassen werden.

Eine Mehrheit der Arbeitsgruppe erachtet die kantonalen und geografischen Unterschiede, wie z. B. den Ausbau des öffentlichen Verkehrs, als bedeutend und spricht sich daher gegen eine ersatzlose Streichung des Abzugs für die Fahrkosten aus. Die Mehrheit erachtet jedoch eine Pauschalierung der Fahrkosten für möglich.

3.1.2 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung

Die Lebensgewohnheiten und die Verpflegungsmöglichkeiten haben sich teilweise geändert. So haben sich bspw. Angebote für Take-away stark erweitert. Es stellt sich die Frage, ob bei der auswärtigen Verpflegung heute überhaupt Mehrkosten auftreten. Ist dies nicht der Fall, liegen lediglich Lebenshaltungskosten vor, die auch eine nicht erwerbstätige Person aufbringen muss. Selbst wenn man zum Schluss käme, dass bei auswärtiger Verpflegung eine Mehrkostenkomponente vorliegt, stellt sich die Frage, ob diese nicht privat veranlasst ist, weil sie gegenüber der heimischen Verpflegung einen Zusatznutzen in Form eines erhöhten Genusses oder in Form der ausgelagerten Zubereitung beinhaltet.

Eine Mehrheit der Arbeitsgruppe ist der Meinung, dass die Verpflegung unter Berücksichtigung der heutigen Möglichkeiten keine notwendigen berufsbedingten Mehrkosten mehr verursacht. Vor diesem Hintergrund stellen die Verpflegungskosten keine Gewinnungskosten dar. Eine Minderheit der Arbeitsgruppe erachtet die ersatzlose Streichung

¹⁰ BGE 2C_1047/2016, E.3.2 «Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die durch die Drittbetreuung der Kinder entstandenen Kosten indes nicht als steuerlich abzugsfähige Gewinnungskosten (Berufskosten) zu qualifizieren. Diese können zwar mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, gelten aber praxisgemäss als Aufwendungen, die zur Erreichung oder Erhaltung der Erwerbsfähigkeit schlechthin getätigt werden. Dazu gehören nebst der Kinderbetreuung während der Arbeitszeit etwa auch die Kosten für die allgemeine Erhaltung oder Verbesserung der Arbeitskraft bzw. der Gesundheit (vgl. BGE 142 II 293 E. 3.4 S. 300; 124 II 29 E. 3d S. 34 f.; Urteil 2A.681/2004 vom 10. Dezember 2004 E. 2; je mit Hinweisen).»

¹¹ FUNK, Philipp: Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht. Dissertation St. Gallen sowie FUNK, Philipp: „Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten“, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 58, S. 305-341

des Abzugs hingegen als nicht sachgerecht, da die auswärtige Verpflegung Mehrkosten verursachen kann.

3.1.3 Übrige Berufsauslagen

Die übrigen Berufsauslagen umfassen alle anderen beruflich bedingten Kosten. Nach der Gesetzesänderung von 2016 sind die Aus- und Weiterbildungskosten allgemeine Abzüge und daher nicht mehr Teil der Berufskosten.¹²

In der Praxis werden die folgenden zwei Kostenarten regelmässig thematisiert: Die ersten betreffen den Abzug für ein privates Arbeitszimmer. Dieser Abzug unterliegt einer strengen Praxis des Bundesgerichts, wonach einerseits der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt und andererseits das Zimmer mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz regelmässig für die Arbeitstätigkeit genutzt wird. Diese Voraussetzungen sind zumeist nicht erfüllt. Dies ist in der Praxis jedoch regelmässig unerheblich, denn die effektiven übrigen Berufskosten sind zumeist tiefer als die dafür vorgesehene Pauschale.¹³

Ein weiterer Abzug betrifft die Anschaffungskosten für einen Computer, der beruflich benutzt wird. Andere Kosten werden in der Veranlagungspraxis selten geltend gemacht.¹⁴

Aufgrund der Bestimmungen des Obligationenrechts¹⁵ (Art. 327 OR) ist, wenn nichts anderes verabredet ist, der Arbeitgeber verpflichtet, die Arbeitnehmerin und den Arbeitnehmer mit den Geräten (z. B. einen Computer) und dem Material auszurüsten, die diese zur Arbeit benötigen. Stellt die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer Geräte oder Material selbst zur Verfügung, so ist dies allenfalls angemessen zu entschädigen.

Weiter ist der Arbeitgeber zum Ersatz der notwendigen Auslagen gegenüber der Arbeitnehmerin und dem Arbeitnehmer verpflichtet (Art. 327a OR). Die anteilige Miete,

¹² Art. 33, Abs. 1, lit. j DBG sowie Art. 9 Abs. 2 lit. o StHG.

¹³ Anders z. B. im Kanton Basel-Landschaft, der für die übrigen Berufskosten lediglich eine Pauschale von CHF 500 vorsieht.

¹⁴ Mitarbeitende im Aussendienst, z. B. bei Versicherungen, haben zum Teil Entschädigungsmodelle, bei welchen erhebliche Kosten vom Mitarbeitenden zu tragen sind, soweit diese nicht über Spesenpauschalen abgedeckt sind.

¹⁵ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)

[Art. 327 OR](#)

¹ Ist nichts anderes verabredet oder üblich, so hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit den Geräten und dem Material auszurüsten, die dieser zur Arbeit benötigt.

² Stellt im Einverständnis mit dem Arbeitgeber der Arbeitnehmer selbst Geräte oder Material für die Ausführung der Arbeit zur Verfügung, so ist er dafür angemessen zu entschädigen, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist.

[Art. 327a OR](#)

¹ Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen.

² Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine feste Entschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen.

³ Abreden, dass der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, sind nichtig.

die Kosten für den Internetanschluss, Strom und Heizkosten sind unter dieser Bestimmung als Auslagen zu qualifizieren. Während für die Arbeitsinstrumente (Art. 327 OR) eine andere Abrede möglich ist, sind Auslagen immer zu erstatten.

Dies gilt insbesondere, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitenden keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt oder die Mitarbeitenden auf Anweisung des Arbeitgebers im Homeoffice tätig sind.¹⁶ Soweit die Tätigkeit im Homeoffice lediglich ein Angebot an die Mitarbeitenden ist und diesen auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, besteht keine Ersatzpflicht des Arbeitgebers.

Soweit der Arbeitgeber die Auslagen trotz seiner Verpflichtung nicht ersetzt, sollte nicht das Steuerrecht in diese Lücke springen und die Kosten zum Abzug zulassen.¹⁷ Wenn der Arbeitgeber nicht zum Ersatz der Kosten verpflichtet ist, z. B. weil die Arbeit auch beim Arbeitgeber ausgeübt werden kann, ist fraglich, ob die Kosten in einem kausalen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen stehen. Aber auch hier ist zu beachten, dass diese Kosten zumeist gering sind und daher der allgemeine Abzug für Berufskosten gewählt wird, da dieser höher ausfällt.

Soweit die Kosten vom Arbeitgeber ersetzt werden, liegen Spesen vor, welche nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Allenfalls könnten in diesem Zusammenhang auch vereinfachte Abgeltungen dieser Kosten in Form von Pauschalen eingeführt werden, welche das Verfahren vereinfachen (ähnlich den sog. Pauschalspesen). Die Höhe der Pauschale muss angemessen sein und kann durch die Veranlagungsbehörde überprüft werden.

3.1.4 Auswärtiger Wochenaufenthalt

Die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind auf die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort zurückzuführen. Diese Ausgaben sind, wie die Fahrkosten, gemischt veranlasst, weil sie durch die berufliche Entscheidung für einen bestimmten Arbeitsort (oder mehrere Arbeitsorte) und die private Entscheidung für einen bestimmten Wohnort (oder mehrere Wohnorte) beeinflusst sind. Der Gesetzgeber muss hier eine Wertung vornehmen und entscheiden, ob solche gemischt veranlassten Aufwendungen vollständig, teilweise oder gar nicht zum Abzug zugelassen werden. Hinsichtlich der Verpflegungskosten kann auf die Ausführungen unter Ziffer 3.1.2 verwiesen werden. Soweit die Abzüge für die Fahrkosten und die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung angepasst werden, ist auch beim auswärtigen Wochenaufenthalt analog zu verfahren.

Die Kosten für die Unterkunft am Arbeitsort könnten in der Anfangsphase nach Aufnahme der Tätigkeit als beruflich bedingt qualifiziert werden. Wird hingegen der Wohnort danach beibehalten, so sind die Mehrkosten eher Lebenshaltungskosten, die keinen Abzug mehr rechtfertigen. Vor diesem Hintergrund erachtet die Mehrheit der Arbeitsgruppe eine zeitliche Befristung des Abzugs als gerechtfertigt.

3.1.5 Berufsauslagen für Nebenerwerb

Die Berufsauslagen für Nebenerwerb können, analog zu den übrigen Berufsauslagen, entweder in Form einer Pauschale in Abzug gebracht werden, oder es können alternativ die effektiven Kosten geltend gemacht werden.

Wenn die Abzüge für Berufskosten (weitgehend) angepasst werden, ist auch eine Anpassung der Abzüge für die Gewinnungskosten des Einkommens aus gelegentlichem Nebenerwerb zu prüfen.

¹⁶ Dazu das Bundesgericht in 4A_533/2018 vom 23. April 2019. E. 6.2

¹⁷ In der heutigen Einschätzungspraxis ist es keine Voraussetzung für den Abzug, dass der Arbeitnehmer bzw. die Arbeitnehmerin diesen Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht hat.

3.2 Ausserfiskalische Ziele

Die Einkommenssteuer verfolgt die Beschaffung der für die Finanzierung der Staatsaufgaben benötigten Mittel, indem sie die steuerpflichtigen Personen gleichmässig belastet. Dennoch können ausserfiskalisch motivierte Lenkungsnormen nicht von vornherein aus dem Einkommenssteuerrecht ausgeschlossen werden.

Es ist dem Gesetzgeber grundsätzlich unbenommen, sich zur Verfolgung von ökologischen sowie von wirtschafts- oder sozialpolitischen Zielen der Einkommenssteuer zu bedienen. Allerdings sind dabei eng umgrenzte Voraussetzungen zu beachten. Die Rechtswissenschaft hat dazu folgende drei Bedingungen aufgestellt:¹⁸

- (1) Das ausserfiskalische Förderziel muss mit dem Rechtsgleichheitsgebot und den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig, d.h. in der Bundesverfassung verankert sein. Die Rechtswissenschaft erachtet es als ausreichend, wenn die ausserfiskalische Zielsetzung in der Verfassung implizit zum Ausdruck kommt. Das Förderziel muss somit nicht ausdrücklich genannt sein, sondern kann auch auf dem Auslegungsweg ermittelt werden.
- (2) Die Massnahme muss notwendig und geeignet sein, um das ausserfiskalische Förderziel zu erreichen.
- (3) Das öffentliche Interesse am Erreichen des Förderziels muss höher bewertet werden können als das Interesse der betroffenen steuerpflichtigen Personen an einer Einhaltung der gerechten Belastungsrelationen.

3.3 Zulässigkeit einer Pauschalierung

3.3.1 Hintergrund einer Pauschalierung

Soweit Ausgaben gemischt veranlasst sind (d.h. beruflich und privat), wäre es sachlich korrekt, einen Abzug nach Massgabe des Gewinnungskostenanteils an den Aufwendungen zuzulassen. Die Ermittlung dieses Anteils dürfte jedoch im Einzelfall aufwändig – wenn nicht sogar unmöglich – sein. Eine Vereinfachung stellt daher eine schematische Lösung mit einem fixen Anteil für alle steuerpflichtigen Personen dar, auch wenn diese dann dem jeweiligen Einzelfall nicht gerecht werden mag. Eine noch stärkere Vereinfachung stellt die Präponderanzmethode dar, nach der die Aufwendungen nicht zugelassen werden, wenn die private Veranlassung überwiegt, oder vollumfänglich als Gewinnungskosten anerkannt werden, wenn nach Auffassung des Gesetzgebers der Gewinnungskostencharakter dominiert.

Die Pauschalierung von Abzügen bildet eine schematische Lösung, welche insbesondere für Berufskosten, welche bei einem überwiegenden Teil der Erwerbstätigen anfallen, zulässig und sinnvoll ist.

3.3.2 Was ist pauschalierungsfähig?

Entscheidend für die Frage, welche Abzüge pauschalierungsfähig sind, ist der Anteil der steuerpflichtigen Personen, welche bestimmte Berufskosten als Abzug geltend machen können. Ist dieser Anteil tief, so ist der Abzug aus den folgenden Erwägungen nicht pauschalisierungsfähig:

- (1) Wenn nur wenige steuerpflichtige Personen entsprechende Berufskosten haben, fallen die Erhebungs- und Entrichtungskosten, die entstehen, wenn die tatsächlichen Kosten geltend gemacht sowie belegt und kontrolliert werden müssen, vergleichsweise niedrig aus.
- (2) Würde der betreffende Abzug pauschaliert, könnten auch alle anderen erwerbstätigen steuerpflichtigen Personen den Pauschalabzug machen. Dies wäre aber im Hinblick auf die horizontale Steuergerechtigkeit unbefriedigend, weil der Mehrheit im Unterschied zur Minderheit die betreffenden Kosten ja gar nicht angefallen sind.

¹⁸ BGE 133 I 206, S. 229f.

- (3) Im vorliegenden Fall erweist sich die Pauschalierung auch als ineffizient, weil die Vielzahl der – an sich nicht gerechtfertigten – Pauschalabzüge die Steuerbasis aushöhlt. Wenn die damit verbundenen Mindereinnahmen kompensiert werden sollen, müssen die Grenzsteuersätze angehoben werden, damit das erforderliche Steueraufkommen generiert werden kann.

Somit ist bei Berufskosten, welche nur von einer Minderheit der steuerpflichtigen Personen geltend gemacht werden, an der Veranlagung gemäss den tatsächlichen Aufwendungen festzuhalten, falls eine Streichung der entsprechenden Berufskostenabzüge nicht gerechtfertigt werden kann.

Weist hingegen ein grosser Anteil der erwerbstätigen steuerpflichtigen Personen in der betreffenden Kategorie tatsächlich Berufskosten auf, so ist der entsprechende Berufskostenabzug grundsätzlich pauschalierungsfähig. Dabei stellt sich die Frage, ob diese Berufskosten sich bei allen steuerpflichtigen Personen in einer vergleichsweise engen Bandbreite bewegen oder ob zwischen den einzelnen Personen grosse Unterschiede – insbesondere mit einer beschränkten Anzahl starker Ausschläge nach oben – bestehen.

3.3.3 Zulässigkeit des Nachweises höherer Kosten

Sind die Unterschiede zwischen den geltend gemachten Berufskosten vergleichsweise gering, so kann der betreffende Berufskostenabzug – ohne die Möglichkeit des Nachweises höherer Kosten – pauschaliert werden.

Anders präsentiert sich die Situation, wenn die Höhe der geltend gemachten Berufskosten zwischen den einzelnen steuerpflichtigen Personen stark streut.

Wenn unter dem Aspekt der beruflichen Veranlassung unbestritten ist, dass nachgewiesene Berufskosten in voller Höhe zum Abzug berechtigen sollen, kann statt eines Abzugs nach Massgabe der tatsächlich nachgewiesenen Kosten ein Pauschalabzug mit Veranlagungsoption vorgesehen werden. Für eine Minderheit der steuerpflichtigen Personen mit besonders hohen Berufskosten lohnt es sich dabei, von der Veranlagungsoption Gebrauch zu machen. Sie müssen weiterhin ihre tatsächlichen Aufwendungen nachweisen. Den übrigen erwerbstätigen steuerpflichtigen Personen wird ohne besonderen Nachweis automatisch der Pauschalabzug zugewiesen.

3.4 Neutralität betreffend der Arbeitsformen

Eine Steuer ist entscheidungsneutral, wenn sie die Wahl zwischen alternativen Handlungsmöglichkeiten nicht beeinflusst. In vorliegendem Zusammenhang stehen einer unselbständig erwerbstätigen Person die beiden folgenden alternativen Arbeitsformen zur Wahl, sofern die Arbeitgeberin beide Alternativen zulässt:¹⁹

1. Sie kann die Erwerbstätigkeit in einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin ausüben. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte hinreichend weit auseinander, muss die Person zwischen Wohnort und Arbeitsstätte pendeln, wodurch ihr Fahrkosten entstehen. Unter Umständen entstehen überdies Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung.
2. Sie kann der Erwerbstätigkeit mittels Telearbeit, z. B. im Homeoffice, nachgehen. Damit vermeidet sie die Fahrkosten für das Pendeln und gegebenenfalls die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung. Dafür entstehen ihr unter Umständen Mehrkosten aus dem Homeoffice, co-working space oder ähnlichem. Ins Gewicht fallen hier insbesondere die Raumkosten, falls für die Tätigkeit ein zusätzliches Arbeitszimmer erforderlich ist.

¹⁹ Soweit die Arbeit nur in einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin erbracht werden kann, stellt sich die Frage der Neutralität für die Mitarbeitenden nicht. Auch für Mitarbeitende im Aussendienst besteht kein Wahlrecht, wo die Arbeitsleistung erbracht wird. Allerdings erhalten diese gestützt auf Art. 327a OR einen Auslagenersatz. Soweit bisher infolge des Auslagenersatzes für Aussendienstmitarbeitende – abgesehen von der Berufskostenpauschale – kein Abzug von effektiven Berufskosten möglich ist, resultiert für die betreffenden Steuerpflichtigen aus einem pauschalen Abzug eine Verbesserung.

Entscheidungsneutralität verlangt nun, dass die Steuer die Wahl zwischen diesen beiden Arbeitsformen nicht verzerrt. Wenn sich also eine Person in einer Welt ohne Steuern in Kenntnis aller Vor- und Nachteile für die Telearbeit statt das Pendeln an die Arbeitsstätte entscheidet, so verlangt die Entscheidungsneutralität der Besteuerung, dass sich die Person auch in einer Welt mit Steuern für die Telearbeit entscheidet.

Neutral ist die Besteuerung in Bezug auf die beiden Arbeitsformen, wenn die abzugsfähigen Berufskosten in beiden Fällen gleich hoch sind. Das spricht für einen pauschalen Abzug, der zumindest die Fahrkosten, die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und die Kosten der Telearbeit abdecken soll. Im Unterschied zur pauschalen Lösung wirkt sich ein Abzug der effektiven Kosten für diese Berufskostenarten nicht entscheidungsneutral aus, sondern verzerrt zugunsten der Wahlalternative mit den höheren effektiven Kosten.²⁰

Nun verkompliziert sich die Analyse, weil die Besteuerung des Erwerbseinkommens per se nicht entscheidungsneutral ist.²¹ Der Grund dafür ist, dass in der Besteuerung des von den Haushalten erzielten Einkommens zwar Arbeitseinkommen, nicht jedoch der Wert der Freizeit und weitgehend auch nicht der Wert der Haushaltsproduktion steuerlich erfasst wird. Die Einkommensbesteuerung verzerrt somit die Wahlentscheidungen der privaten Haushalte zugunsten von Nicht-Erwerbstätigkeit und zulasten der Erwerbsarbeit.

Man kann sich fragen, ob mittels Berufskostenabzügen die verzerrende Wirkung der Besteuerung des Erwerbseinkommens gemildert werden kann. Entscheidungsneutral im oben beschriebenen Sinn ist an sich auch ein pauschaler Berufskostenabzug von null. Soweit damit unvermeidliche Berufskosten vom Abzug ausgeschlossen werden, liegt dabei jedoch ein Verstoss gegen das Nettoprinzip vor. Zudem wirkt ein höherer pauschaler Abzug der Verzerrungswirkung der Einkommensbesteuerung entgegen, weil er die effektive Steuerbelastung auf dem Erwerbseinkommen senkt.

²⁰ In anderen Konstellationen kann stattdessen ein Abzug der tatsächlich nachgewiesenen Kosten einem pauschalen Abzug überlegen sein. Dies sei anhand eines Beispiels illustriert, das einer Publikation des Kronberger Kreises entlehnt ist (Juergen B. Donges, Johann Eekhoff, Wolfgang Franz, Clemens Fuest, Wernhard Möschel, Manfred J.M. Neumann (Kronberger Kreis) «Gegen die Neubelebung der Entfernungspauschale», 2008). Angenommen, ein Arbeitnehmer mit gegebenem Wohnsitz kann durch einen Wechsel auf einen weiter entfernten Arbeitsplatz seinen Bruttolohn pro Jahr um CHF 6'000 steigern. Die Grenzbelastung mit Steuern und Abgaben betrage der Einfachheit halber 50 %. Von dem Lohnzuwachs verbleiben netto also CHF 3'000. Die zusätzlichen Fahrkosten belaufen sich auf CHF 5'000 pro Jahr. Ohne eine steuerliche Berücksichtigung von Fahrkosten oder mit einem pauschalen Abzug würde der Arbeitnehmer den Wechsel ablehnen, da der Nettolohnzuwachs in Höhe von CHF 3'000 kleiner ist als die zusätzlichen Fahrkosten in Höhe von CHF 5'000. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht wäre diese Entscheidung aber ineffizient. Da der Fiskus durch den Arbeitsplatzwechsel ebenfalls CHF 3'000 einnimmt, der gesamtwirtschaftliche Einkommenszuwachs also CHF 6'000 beträgt, die zusätzlichen Fahrkosten sich aber nur auf CHF 5'000 belaufen, ergibt sich gesamtwirtschaftlich ein Nettoertrag in Höhe von CHF 1'000, wenn der Arbeitnehmer pendelt. Die Abzugsfähigkeit der tatsächlichen Fahrkosten stellt sicher, dass die Arbeitsplatzwahl bei gegebenem Wohnort effizient ist. Zwar erhöht sich in dem hier betrachteten Beispiel das steuerpflichtige Einkommen des Arbeitnehmers nach Abzug der Fahrkosten um CHF 1'000. Aber davon verbleiben ihm netto CHF 500, so dass der Wechsel sich auch für den Arbeitnehmer lohnt.

Die Autoren haben jedoch die Argumente, welche gegen einen Fahrkostenabzug sprechen, stärker gewichtet. Entsprechend befürworteten sie eine Abschaffung des deutschen Fahrkostenabzugs (Pendlerpauschale).

²¹ Entscheidungsneutralität ist in der Unternehmensbesteuerung ein anzustrebendes Ziel, weil sie Produktionseffizienz sichert. In der Besteuerung des von den Haushalten erzielten Einkommens wird zwar Arbeitseinkommen, nicht jedoch der Wert der Freizeit und weitgehend auch nicht der Wert der Haushaltsproduktion steuerlich erfasst. Somit kann die Besteuerung des Einkommens niemals neutral wirken. Die Folge sind Leistungshemmnisse und die steuerpolitische Leitnorm heisst dann nicht, Entscheidungen nicht zu verzerren, sondern die Besteuerung so auszugestalten, dass sich die allokativen Verzerrungen auf das Unvermeidbare beschränken.

Mittels eines höheren pauschalen und damit entscheidungsneutralen Berufskostenabzugs lässt sich die steuerliche Verzerrung der Erwerbsentscheidung mildern. Es stellt sich die Frage, ob das System weiter verbessert werden kann, indem eine der beiden Arbeitsformen privilegiert wird. Blendet man allfällige externe Effekte aus, ist dafür kein Grund ersichtlich. Allerdings könnten vorliegend ausserfiskalische Gründe im Sinne einer Verringerung negativer externer Effekte (ökologische Kosten, Staukosten) durchaus eine Rolle spielen. Hierzu müsste aber geklärt werden, ob mit dem Pendeln oder mit dem erhöhten Raumbedarf bei der Telearbeit mit oder ohne verringertem Raumbedarf bei der Arbeitsstätte der Arbeitgeberin die grösseren negativen Externalitäten verbunden sind.

4 Varianten zur Pauschalierung von Berufskosten

4.1 Variante 1: Eine Berufskostenpauschale ohne Nachweis höherer Kosten

4.1.1 Ausgestaltung

Die Berufskosten der unselbständig Erwerbenden werden neu in Form eines pauschalen Abzugs berücksichtigt. Diese Pauschale umfasst einen Anteil für

- Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort,
- Mehrkosten für Verpflegung sowie
- übrige Berufskosten (inkl. Kosten für die Telearbeit).

Der pauschale Abzug kann anhand verschiedener Modelle ausgestaltet werden (siehe Ziffer 6.2). Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen.

Bei Steuerpflichtigen mit auswärtigem Wochenaufenthalt ist der Nachweis höherer Kosten möglich. In diesem Fall sind sämtliche Kosten nachzuweisen; für die Verpflegung werden dabei Tagessätze berücksichtigt. Die Fahrkosten werden in diesem Fall wie bisher begrenzt.

Untervariante: Die neue Pauschale enthält keinen Anteil für Mehrkosten der Verpflegung. Die Verpflegungskosten sind in dieser Untervariante auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht mehr abzugsfähig.

Sowohl bei Variante 1 als auch bei der Untervariante ist allerdings zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 1 im DBG

Im DBG wird anstelle der heutigen Abzüge in Art. 26 DBG der pauschale Abzug unter Ausschluss des Nachweises höherer Kosten festgeschrieben. Die Möglichkeit des Abzugs der Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt – mit der Begrenzung der Fahrkosten – wird im Gesetz festgehalten.

In der Untervariante ist auch der Ausschluss der Verpflegungskosten im Gesetz festzuhalten.

Umsetzung der Variante 1 im StHG

Im StHG wird den Kantonen der pauschale Abzug für die Berücksichtigung der Berufskosten unter Ausschluss des Nachweises höherer Kosten vorgeschrieben. Die Höhe des Abzugs liegt in der Autonomie der Kantone.

Die Möglichkeit des Abzugs der Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt – mit der Möglichkeit einer Begrenzung der Fahrkosten – wird im Gesetz festgehalten.

In der Untervariante ist auch der Ausschluss der Verpflegungskosten im Gesetz festzuhalten.

4.1.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der pauschale Abzug von Berufskosten unter Ausschluss des Nachweises von höheren Kosten führt zu einer massiven Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens. Insbesondere werden damit folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises)
- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand; gilt auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt

Steuerpflichtige

- Nachweis der Fahrkosten
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten
- Deklaration von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Schicht- oder Nachtarbeit

Steuerverwaltung

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, hat für die Vereinfachung keine weiteren Auswirkungen, da alle unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden. Bei Steuerpflichtigen mit auswärtigem Wochenaufenthalt kommen die Vereinfachungen grundsätzlich nicht zum Tragen.

4.1.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Die einheitliche Pauschalierung der Berufskosten führt zu einer Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen²², da beide Arbeitsformen aufgrund von gleichen beruflichen Abzügen bei identischem Einkommen und Verhältnissen eine identische Steuerbelastung aufweisen. Die Wahl zwischen Telearbeit und Arbeiten in einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin wird durch die Besteuerung nicht verzerrt. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

Die Pauschale deckt in dieser Variante die meisten Berufskosten von unselbständig Erwerbenden ab, womit auch keine weitere steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit geschaffen wird.

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, beeinflusst die Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen nicht. Die Verzerrung zulasten der Arbeit fällt hingegen geringer aus, wenn der Anteil für Verpflegungskosten in die Pauschale einfließt, so dass diese entsprechend grösser ausfällt.

Für Steuerpflichtige mit auswärtigem Wochenaufenthalt besteht nach wie vor eine Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit den höheren Abzügen.

²² Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

4.2 Variante 2: Eine Berufskostenpauschale mit Nachweis höherer Kosten

4.2.1 Ausgestaltung

Die Berufskosten der unselbständig Erwerbenden (inkl. jene mit auswärtigem Wochenaufenthalt) werden neu in Form eines pauschalen Abzugs berücksichtigt. Diese Pauschale umfasst einen Anteil für

- Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort,
- die Mehrkosten für Verpflegung sowie
- übrige Berufsauslagen.

Der pauschale Abzug kann anhand verschiedener Modelle ausgestaltet werden (siehe Ziffer 6.2). Der Nachweis höherer Kosten ist möglich.

Untervariante: Die neue Pauschale enthält keinen Anteil für Mehrkosten der Verpflegung. Auch beim Nachweis höherer Berufskosten werden keine Verpflegungskosten berücksichtigt. Die Verpflegungskosten sind in dieser Untervariante bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht mehr abzugsfähig.

Sowohl bei Variante 2 als auch bei der Untervariante ist allerdings zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 2 im DBG

Im DBG wird sowohl die Methode des pauschalen Abzugs als auch die Möglichkeit des Nachweises höherer Kosten festgehalten. Die Höhe der Fahrkosten wird beim Nachweis höherer Kosten mit einem Maximalbetrag begrenzt. Die Tagessätze für die Verpflegung werden in die Berufskostenverordnung aufgenommen.

In der Untervariante ist der Ausschluss der Verpflegungskosten im Gesetz festzuhalten.

Umsetzung der Variante 2 im StHG

Im StHG wird den Kantonen die Methode des pauschalen Abzugs unter Möglichkeit des Nachweises höherer Kosten vorgeschrieben. Die Höhe des Abzugs liegt in der Autonomie der Kantone.

Beim Nachweis höherer Kosten können die Kantone für die Fahrkosten und die Kosten für die Verpflegung Maximalbeträge vorsehen.

In der Untervariante ist der Ausschluss der Verpflegungskosten im Gesetz festzuhalten.

4.2.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der pauschale Abzug von Berufskosten führt auch bei der Möglichkeit des Nachweises von höheren Kosten zu einer massiven Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens. Im Anwendungsbereich der Pauschale werden insbesondere folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige (wenn Pauschale angewandt wird)

- Nachweis der Fahrkosten
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten
- Deklaration von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Schicht- oder Nachtarbeit

Steuerverwaltung (wenn Pauschale angewandt wird)

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben die Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten (inkl. Verpflegungskosten und auswärtigen Wochenaufenthalt) durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer bei Geltendmachung der effektiven Kosten weiterhin nötig.

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, hat für die Vereinfachung keine weiteren Auswirkungen, da alle unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden.

4.2.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Soweit keine höheren Kosten geltend gemacht werden, führt die einheitliche Pauschalierung der Berufskosten zu einer Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen²³, da beide Arbeitsformen aufgrund von gleichen beruflichen Abzügen bei identischem Einkommen und Verhältnissen eine identische Steuerbelastung aufweisen. Die Wahl zwischen Telearbeit und Arbeiten in einer Arbeitsstätte der Arbeitgeberin wird durch die Besteuerung nicht verzerrt. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

Die Pauschale deckt in dieser Variante die meisten Berufskosten von unselbständig Erwerbenden ab, womit auch keine zusätzliche steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit geschaffen wird.

Der Nachweis höherer Kosten führt zu einer Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit den höheren abzugsfähigen Kosten. Dieser Effekt kommt insbesondere zum Tragen, wenn die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort mit einer hohen Begrenzung oder unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden.

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, beeinflusst die Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen nicht. Die Verzerrung zulasten der Arbeit fällt hingegen geringer aus, wenn der Anteil für Verpflegungskosten in die Pauschale einfließt, so dass diese entsprechend grösser ausfällt.

4.3 Variante 3: Eine Berufskostenpauschale ohne Nachweis höherer Kosten – Fahrkosten wie bisher

4.3.1 Ausgestaltung

Die Berufskosten der unselbständig Erwerbenden werden neu in Form eines pauschalen Abzugs berücksichtigt. Diese Pauschale beinhaltet grundsätzlich alle Berufskosten mit Ausnahme der Fahrkosten und der Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts. Der pauschale Abzug kann anhand verschiedener Modelle ausgestaltet werden (siehe Ziffer 6.2). Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen.

Die Fahrkosten bleiben im bisherigen Umfang abzugsfähig.

Bei Steuerpflichtigen mit auswärtigem Wochenaufenthalt ist der Nachweis höherer Kosten möglich. In diesem Fall sind sämtliche Kosten nachzuweisen; für die Verpflegung werden dabei Tagessätze berücksichtigt.

Untervariante: Die neue Pauschale enthält keinen Anteil für Mehrkosten der Verpflegung. Die Verpflegungskosten sind in dieser Untervariante auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht mehr abzugsfähig.

²³ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

Sowohl bei Variante 3 als auch bei der Untervariante ist allerdings zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 3 im DBG

Im DBG wird sowohl die Methode des pauschalen Abzugs als auch der Ausschluss des Nachweises höherer Kosten festgehalten. Die Bestimmung zu den Fahrkosten bleibt inhaltlich unverändert (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG). Der Abzug der Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt wird im Gesetz festgelegt.

Umsetzung der Variante 3 im StHG

Im StHG wird den Kantonen nur die Methode des pauschalen Abzugs unter Ausschluss des Nachweises höherer Kosten vorgeschrieben. Die Höhe des Abzugs liegt in der Autonomie der Kantone. Die Bestimmung zu den Fahrkosten bleibt inhaltlich unverändert (Art. 9 Abs. 1 letzter Satz StHG). Der Abzug der Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt wird im Gesetz festgelegt.

4.3.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der pauschale Abzug von Berufskosten unter Ausschluss des Nachweises von höheren Kosten führt zu einer Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens. Insbesondere werden damit folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige

- Nachweis der effektiven übrigen Berufskosten
- Deklaration von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Schicht- oder Nachtarbeit

Steuerverwaltung

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse für alle Beteiligten weiterhin bestehen:

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises) durch Arbeitgeber
- Nachweis der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, hat für die Vereinfachung keine weiteren Auswirkungen, da alle unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden.

4.3.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Mit einem gesonderten Abzug der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort kann keine Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen²⁴ hergestellt werden, da durch den Abzug der Fahrkosten bei identischem Einkommen und Verhältnissen eine tiefere Steuer-

²⁴ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

belastung resultiert. Dieser Effekt verstärkt sich, wenn die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort mit einer hohen Begrenzung oder unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden.

Die Pauschale deckt in dieser Variante die meisten Berufskosten von unselbständig Erwerbenden ab, womit keine zusätzliche steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit geschaffen wird. Mit dem gesonderten Abzug der Fahrkosten bleibt die unter dem geltenden Recht bestehende Verzerrung zulasten der Erwerbstätigkeit erhalten.

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, beeinflusst die Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen nicht. Die Verzerrung zulasten der Arbeit fällt hingegen geringer aus, wenn der Anteil für Verpflegungskosten in die Pauschale einfließt, so dass diese entsprechend grösser ausfällt. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

4.4 Variante 4: Eine Berufskostenpauschale mit Nachweis höherer Kosten – Fahrkosten wie bisher

4.4.1 Ausgestaltung

Die Berufskosten der unselbständig Erwerbenden werden neu in Form eines pauschalen Abzugs berücksichtigt. Diese Pauschale beinhaltet grundsätzlich alle Berufskosten mit Ausnahme der Fahrkosten. Der pauschale Abzug kann anhand verschiedener Modelle ausgestaltet werden (siehe Ziffer 6.2). Der Nachweis höherer Kosten ist möglich. In diesem Fall sind sämtliche Kosten nachzuweisen; für die Verpflegung werden dabei Tagessätze berücksichtigt.

Die Fahrkosten bleiben im bisherigen Umfang abzugsfähig.

Untervariante: Die neue Pauschale enthält keinen Anteil für Mehrkosten der Verpflegung. Die Verpflegungskosten sind in dieser Untervariante auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht mehr abzugsfähig.

Sowohl bei Variante 4 als auch bei der Untervariante ist allerdings zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 4 im DBG

Im DBG wird sowohl die Methode des pauschalen Abzugs als auch die Möglichkeit des Nachweises höherer Kosten festgehalten. Die Bestimmung zu den Fahrkosten bleibt inhaltlich unverändert (DBG Art. 26 Abs. 1 lit. a). Die Tagessätze für die Verpflegung werden in die Berufskostenverordnung aufgenommen.

Umsetzung der Variante 4 im StHG

Im StHG wird den Kantonen nur die Methode des pauschalen Abzugs unter Möglichkeit des Nachweises höherer Kosten vorgeschrieben. Die Höhe des Abzugs liegt in der Autonomie der Kantone. Die Bestimmung zu den Fahrkosten bleibt inhaltlich unverändert (Art. 9 Abs. 1 letzter Satz StHG). Beim Nachweis höherer Kosten können die Kantone für die Mehrkosten der Verpflegung Tagessätze vorsehen.

4.4.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der pauschale Abzug von Berufskosten unter Möglichkeit des Nachweises von höheren Kosten führt zu einer beschränkten Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens. Insbesondere werden damit folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige (bei Anwendung der Pauschale)

- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten
- Deklaration von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Schicht- oder Nacharbeit sowie auswärtigen Wochenaufenthalt

Steuerverwaltung (bei Anwendung der Pauschale)

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse für alle Beteiligten weiterhin bestehen:

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises) durch Arbeitgeber
- Nachweis der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten (inkl. Verpflegungskosten und auswärtigen Wochenaufenthalt) durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer bei Geltendmachung der effektiven Kosten

Der Möglichkeit zum Nachweis höherer Kosten führt im Veranlagungsverfahren zu entsprechendem Kontrollaufwand. Das Ausmass hängt dabei entscheidend von der Höhe der Pauschale ab. Wenn die Pauschale für die meisten Steuerpflichtigen günstiger als die effektiven Kosten ist, bleiben die Aufwendungen überschaubar.

4.4.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Mit einem gesonderten Abzug der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort kann keine Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen²⁵ hergestellt werden, da durch den Abzug der Fahrkosten bei identischem Einkommen und Verhältnissen eine tiefere Steuerbelastung resultiert. Dieser Effekt verstärkt sich, wenn die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort mit einer hohen Begrenzung oder unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden. Soweit nicht die Pauschale, sondern höhere Kosten geltend gemacht werden, verhindert dies eine Neutralität hinsichtlich der Arbeitsformen.

Die Pauschale deckt in dieser Variante die meisten Berufskosten von unselbständig Erwerbenden ab, womit auch keine zusätzliche steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit geschaffen wird. Mit dem gesonderten Abzug der Fahrkosten bleibt die unter dem geltenden Recht bestehende Verzerrung zulasten der Erwerbstätigkeit erhalten.

Ob die Pauschale einen Anteil für Verpflegungskosten beinhaltet, hat auf die Neutralität betreffend der Arbeitsformen keine weiteren Auswirkungen, da alle unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

4.5 Variante 5: Mehrkosten Verpflegung für alle

4.5.1 Ausgestaltung

Die Mehrkosten für Verpflegung während der Arbeitstätigkeit sind neu in einer einheitlichen Pauschale pro Arbeitstag abzugsfähig. Dieser Abzug gilt für alle unselbständig Erwerbenden, mithin auch für jene mit Telearbeit und Homeoffice.

Alle anderen Berufskosten bleiben im bisherigen Umfang abzugsfähig. Allerdings ist zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

²⁵ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

Umsetzung der Variante 5 im DBG

Im DBG wird Art. 26 Abs. 1 Bst. b angepasst.

Umsetzung der Variante 5 im StHG

Im StHG wird [entweder] Art. 9 Abs. 1 um eine Regelung betreffend Verpflegungskosten ergänzt [oder] diese bleiben unverändert in der kantonalen Autonomie.

4.5.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der einheitliche Abzug der Mehrkosten für Verpflegung für alle unselbständig Erwerbenden führt zu einer sehr beschränkten Vereinfachung. Insbesondere werden damit folgende, heute unter Anwendung einer Pauschale notwendigen Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige

- Berechnung/Kürzung des Verpflegungskostenabzugs wegen Vergünstigung/Anzahl Tage im Homeoffice

Steuerverwaltung

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben für alle Beteiligten folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse weiterhin bestehen:

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises) durch Arbeitgeber
- Nachweis der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer

4.5.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Da die neue Verpflegungspauschale unabhängig vom Arbeitsort gewährt wird, beeinflusst sie die Wahl des Arbeitsorts nicht. Sie ist daher grundsätzlich neutral in Bezug auf die verschiedenen Arbeitsformen. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

Mit dem beibehaltenen gesonderten Abzug der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort bleibt die Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit Fahrkosten bestehen. Dieser Effekt kommt insbesondere zum Tragen, wenn die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort mit einer hohen Begrenzung oder unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden.

Auch die Möglichkeit zum Nachweis höherer Kosten bei den übrigen Berufskosten führt zu einer Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit den höheren Kosten, wenn letztere die Pauschale übersteigen.

Da die Abzüge der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden in dieser Variante annähernd unverändert bleiben, wird keine weitere steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit geschaffen.

4.6 Variante 6: Verpflegungskosten ohne Unterscheidung Kantine etc.

4.6.1 Ausgestaltung

Es gilt ein einheitlicher pauschaler Abzug für auswärtige Verpflegung pro Arbeitstag. Die Pauschale unterscheidet nicht, ob es sich um Schichtarbeit handelt oder die Mahlzeit vom Arbeitgeber vergünstigt wird. Unselbständig erwerbende Steuerpflichtige mit Telearbeit, z. B. Homeoffice können diesen Abzug nicht geltend machen. Alle anderen Abzüge bei den Berufskosten bleiben unverändert. Allerdings ist zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 6 im DBG

Im DBG bleiben die Regeln bestehen. Die Verordnung über die Berufsauslagen²⁶ wird entsprechend angepasst.

Umsetzung der Variante 6 im StHG

Im StHG bleibt die Regelung betreffend Verpflegungskosten unverändert in der kantonalen Autonomie.

4.6.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Der einheitliche Abzug der Verpflegungskosten für alle unselbständig Erwerbenden führt zu einer minimalen Vereinfachung. Insbesondere werden damit folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige

- Einheitlicher Abzug für Verpflegung, allerdings müssen Tage mit Telearbeit herausgerechnet werden

Steuerverwaltung

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben für alle Beteiligten folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse weiterhin bestehen:

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises) durch Arbeitgeber
- Nachweis der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer

4.6.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Der einheitliche Abzug der Verpflegungskosten führt zu keiner Änderung hinsichtlich der Neutralität der Arbeitsformen²⁷ gegenüber dem geltenden Recht. Die Neutralität erfordert hingegen die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kanti-

²⁶ Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1)

²⁷ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

nenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil. Unselbständig erwerbende Steuerpflichtige haben auch mit dem einheitlichen Abzug in Abhängigkeit ihres Arbeitsortes weiterhin unterschiedliche Abzüge. Die Verzerrung zugunsten des Pendelns bleibt daher bestehen.

4.7 Variante 7: Verpflegungskosten ersatzlos streichen

4.7.1 Ausgestaltung

Der Abzug für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung wird ersatzlos gestrichen. Damit sind diese Kosten weder als Teil einer Pauschale noch im Rahmen des Nachweises höherer Kosten abzugsfähig. Alle anderen Berufskosten bleiben unverändert. Die Verpflegungskosten sind in dieser Variante auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht mehr abzugsfähig. Allerdings ist zu prüfen, ob eine durch den Arbeitgeber vergünstigte Verpflegungsmöglichkeit (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil zu behandeln ist.

Umsetzung der Variante 7 im DBG

Im DBG wird die Bestimmung in Art. 26 Abs. 1 lit. b gestrichen.

Umsetzung der Variante 7 im StHG

Im StHG wird ein Ausschluss des Abzugs der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung festgehalten.

4.7.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Die Streichung des Abzugs für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung führt zu einer Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens. Insbesondere werden damit folgende, heute unter Anwendung einer Pauschale notwendigen Dokumentations- und Kontrollerfordernisse überflüssig:

Arbeitgeber

- Bestätigung über «Kantinenverpflegung / Lunch-Checks» (Feld G Lohnausweis); allerdings verursachen verbilligte Mahlzeiten sowie die Abgabe von Lunch-Checks, welche als Lohnbestandteil abzurechnen sind, einen erheblichen Aufwand.

Steuerpflichtige

- Abzug für Verpflegung

Steuerverwaltung

- Kontrolle im Einschätzungsverfahren

Hingegen bleiben für alle Beteiligten folgende Dokumentations- und Kontrollerfordernisse weiterhin bestehen:

- Bestätigung über «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort» (Feld F Lohnausweises) durch Arbeitgeber
- Nachweis der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer
- Nachweise zu effektiven übrigen Berufskosten (allerdings ohne Verpflegungskosten) durch Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer

4.7.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Da die Mehrkosten für die Verpflegung heute ausschliesslich abzugsfähig sind, wenn eine auswärtige Tätigkeit vorliegt, verbessert sich die Neutralität betreffend der Arbeitsformen²⁸ durch die Streichung des Abzugs für Verpflegungskosten. Die Neutralität erfordert die Behandlung von vergünstigten Verpflegungsmöglichkeiten (Kantinenverpflegung / Lunch-Checks) als Lohnbestandteil.

Der gesonderte Abzug der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort bewirkt eine Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit Fahrkosten. Dieser Effekt kommt insbesondere zum Tragen, wenn die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort mit einer hohen Begrenzung oder unbegrenzt zum Abzug zugelassen werden.

Auch die Möglichkeit zum Nachweis höherer Kosten bei den übrigen Berufskosten führt zu einer Verzerrung zugunsten der Arbeitsform mit den höheren Kosten, wenn letztere die Pauschale übersteigen.

Die Streichung des Abzugs der Verpflegungskosten führt zu tieferen Abzügen von unselbständig Erwerbenden. Durch tiefere Abzüge steigt die Steuerbelastung, wodurch die steuerliche Verzerrung zwischen Erwerbstätigkeit und Nicht-Erwerbstätigkeit zunimmt.

4.8 Variante 8: Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt auf zwei Steuerperioden begrenzen

4.8.1 Ausgestaltung

Die Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt werden nur in der Steuerperiode der Aufnahme der Erwerbstätigkeit am neuen Ort und in der folgenden Periode als Berufskosten zum Abzug zugelassen.

Diese Variante kann sowohl isoliert als auch kombiniert mit den obigen Varianten umgesetzt werden.

Umsetzung der Variante 8 im DBG

Im DBG bleiben die Bestimmungen unverändert. Die Beschränkung ist in der Berufskostenverordnung (Art. 9) aufzunehmen.

Umsetzung der Variante 8 im StHG

Im StHG wird eine Begrenzung des Abzugs der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt auf 2 Steuerperioden im Gesetz festgehalten.

4.8.2 Beurteilung unter dem Aspekt «Vereinfachung»

Die Beschränkung des Abzugs der Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt auf zwei Steuerperioden führt im Massenvverfahren zu keiner wesentlichen Vereinfachung, da insgesamt wenige Steuerpflichtige diesen Abzug geltend machen. Bei der Kontrolle dieser Steuerpflichtigen kann jedoch eine Vereinfachung der Dokumentation und des Einschätzungsverfahrens nach Ablauf der Frist erreicht werden.

Hingegen ergeben sich für die Abklärung der kantonalen Steuerpflicht, welche an den Wohnsitz und Lebensmittelpunkt anknüpft, die gleichen Fragestellungen wie bisher. Das heisst, dazu bleiben alle Dokumentations- und Nachweisprobleme sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden bestehen.

Keine Veränderung ergibt sich für den Arbeitgeber hinsichtlich des Lohnausweises. Bereits heute hat der Arbeitgeber keine Bescheinigungspflichten im Zusammenhang mit dem Wochenaufenthalt.

²⁸ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

4.8.3 Beurteilung unter dem Aspekt «Neutralität gegenüber verschiedenen Arbeitsformen»

Der heutige Abzug der Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt führt zu einer Verzerrung hinsichtlich der Neutralität betreffend der Arbeitsformen²⁹. Wenn die hohen Kosten der Unterkunft am Arbeitsort nicht mehr oder nur noch zeitlich begrenzt abzugsfähig sind, wird die Verzerrung zugunsten des auswärtigen Wochenaufenthalts abgebaut. Dadurch verbessert sich die Neutralität zwischen dem auswärtigen Wochenaufenthalt und der Telearbeit, sofern letztere tatsächlich eine Wahlmöglichkeit darstellt.

4.9 Dokumentation des Arbeitsorts

Der heutige Lohnausweis des Arbeitgebers enthält keine Angaben über den Arbeitsort. Die Steuerpflichtigen haben daher Ende Jahr keinen Nachweis, um die Abzüge, welche von ihrem Arbeitsort abhängen, korrekt zu bestimmen. Auch die Verwaltung hat keine Möglichkeit, die in der Steuererklärung geltend gemachten Abzüge anhand des Lohnausweises zu beurteilen.

Da zukünftig – nach den Erfahrungen in der Covid 19-Pandemie – vermehrt Telearbeit ermöglicht werden dürfte, ist zu prüfen, ob die Anzahl der Arbeitstage am Arbeitsort im Lohnausweis auszuweisen sein sollten. Die obigen Varianten, in welchen für die Fahrkosten das bisherige System beibehalten wird, können sonst in der Veranlagung nicht korrekt umgesetzt werden.

Soweit Steuerpflichtige ein Abonnement des öffentlichen Verkehrs verwenden, dürften die Fahrkosten jedoch häufig identisch sein, da Einzelfahrten zumeist nur bei wenigen Fahrten günstiger sind.

Die Einführung dieser Dokumentationspflicht im Lohnausweis ist daher in Abhängigkeit von der gewählten Variante zu prüfen. Einzig Variante 1 kennt keine vom Arbeitsort abhängigen Abzüge und setzt deshalb keine Angaben zum Arbeitsort voraus.

²⁹ Neutralität zwischen den Arbeitsformen verstanden im Sinne von Ziffer 3.4 dieses Berichts. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer würden sich in einer Welt ohne Steuern gleich entscheiden wie in einer Welt mit Steuern.

4.10 Tabellarische Übersicht

	Lohnausweis	Vereinfachung	Neutralität
Variante 1	Wegfall aller Bescheinigungen für Abzüge	Massive Vereinfachung	Vollständig
Variante 2	Wegfall aller Bescheinigungen für Abzüge mit Nachweisooption	Massive Vereinfachung im Anwendungsbereich der Pauschale	Vollständig im Anwendungsbereich der Pauschale
Variante 3	Wegfall von Bescheinigungen für Abzüge Zu prüfen: Bescheinigung Tage am Arbeitsort	Vereinfachung, aber Fahrkosten	Verbesserung, aber Neutralität mit Fahrkostenabzug nicht möglich
Variante 4	Wegfall von Bescheinigungen für Abzüge mit Nachweisooption Zu prüfen: Bescheinigung Tage am Arbeitsort	Vereinfachung im Anwendungsbereich der Pauschale, aber Fahrkosten	Verbesserung im Anwendungsbereich der Pauschale, aber Neutralität mit Fahrkostenabzug nicht möglich
Variante 5	Wegfall von Bescheinigungen Zu prüfen: Bescheinigung Tage am Arbeitsort	Sehr beschränkte Vereinfachung	Verbesserung, aber Neutralität mit Fahrkostenabzug nicht möglich
Variante 6	Wegfall von Bescheinigungen Zu prüfen: Bescheinigung Tage am Arbeitsort	Geringe Vereinfachung	Keine Verbesserung
Variante 7	Wegfall von Bescheinigungen Zu prüfen: Bescheinigung Tage am Arbeitsort	Minimale Vereinfachung	Geringe Verbesserung
Variante 8	Keine Änderung	Keine wesentliche Vereinfachung	Geringe Verbesserung
Wichtig: In den Varianten 1 – 7 verursacht die Abrechnung von verbilligten Mahlzeiten sowie der Abgabe von Lunch-Checks als Lohnbestandteil einen erheblichen Aufwand beim Arbeitgeber.			

5 Weitere Auswirkungen

5.1 Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Arbeitsweg

Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Arbeitsweg des oder der Arbeitnehmenden werden heute teilweise über einen Wegfall des Abzugs für die Fahrkosten abgebildet (Feld F Lohnausweis «Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort»).

Da bei den Varianten 1 und 2 der Abzug für die Fahrkosten im pauschalen Abzug integriert ist, können diese Leistungen (z.B. geschäftliches Generalabonnement, Geschäftsfahrzeug) nicht mehr über einen Wegfall des Abzugs abgebildet werden. Es ist daher zu prüfen, ob die Leistungen des Arbeitgebers im Lohnausweis aufzurechnen sind bzw. eine bestehende Aufrechnung anzupassen ist.

5.2 Quellensteuer

5.2.1 Einfluss auf den Quellensteuertarif

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 84 Abs. 1 DBG). Werden Berufskosten durch den Arbeitgeber zusätzlich entschädigt, gehören diese Entschädigungen ebenfalls zu den steuerbaren Bruttoeinkünften. Darunter fallen z.B. Entschädigungen des Arbeitgebers für:

- Kosten des Arbeitswegs (Fahrtkosten)
- Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung
- Kosten des Arbeitnehmers bzw. der Arbeitnehmerin für auswärtigen Wochenaufenthalt

Im Tarif der Quellensteuer sind die Abzüge, welche aus der Situation und den Familienverhältnissen der quellensteuerpflichtigen Person resultieren, in standardisierten Grössen integriert. Soweit die quellensteuerpflichtige Person die nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt, gelten für sie identische Abzüge für die Berufskosten wie für die übrigen Steuerpflichtigen.

Ein Handlungsbedarf aufgrund der vorgeschlagenen Änderungen beschränkt sich daher auf eine Überprüfung des Tarifs der Quellensteuer.

5.2.2 Anzahl Steuerpflichtige mit nachträglicher ordentlicher Veranlagung

Quellensteuerpflichtige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, welche ausschliesslich Lohneinkommen haben, können auf eine ordentliche Veranlagung verzichten. Die Ausgestaltung der Abzüge für die Berufskosten hat einen Einfluss auf die Anzahl quellensteuerbesteuerten Erwerbstätiger, welche eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. 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.

Eine möglichst geringe Anzahl von nachträglichen ordentlichen Veranlagungsverfahren ist eine Vereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung.

5.3 Mehrwertsteuer

Die vorgeschlagenen Varianten haben keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuer.

5.4 Expatriates-Verordnung

Die Expatriates-Verordnung³⁰ kennt folgende zusätzliche Abzüge für die betreffenden unselbständig Erwerbenden, welche in der Schweiz wohnhaft sind:

- die notwendigen Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die notwendigen Hin- und Rückreisekosten des Expatriates und seiner Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses;
- die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland;
- die Kosten für den Unterricht der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten.

Die betreffenden Abzüge haben keinen direkten Zusammenhang mit den obigen Berufsauslagen. Vor diesem Hintergrund kann im Rahmen der vorliegenden Arbeiten auf eine Überprüfung der Expatriates-Verordnung verzichtet werden.

³⁰ Verordnung des EFD über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates bei der direkten Bundessteuer (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2020 (SR 642.118.3)

6 Aufkommensneutralität

Die Frage der Aufkommensneutralität ist bei allen Varianten von der Höhe der entsprechenden Pauschalen abhängig. Um die Neuregelung möglichst aufkommensneutral auszugestalten, standen der Arbeitsgruppe die Daten zu den Abzügen der Berufskosten von drei Kantonen zur Verfügung (Kantone Basel-Landschaft, Bern und Solothurn). Gestützt auf diese Zahlen hat die Arbeitsgruppe einen Rahmen für die möglichen Pauschalen ermittelt. Diese Zahlen beziehen sich auf die direkte Bundessteuer. Die Aufkommensneutralität wird erreicht, wenn trotz Änderungen der Berufskostenabzüge die Steuererträge aus der Besteuerung der Einkommen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit insgesamt gleichbleiben. Selbstverständlich liesse sich eine Aufkommensneutralität auch über eine Anpassung der Steuersätze erreichen. Die Arbeitsgruppe hat sich entschieden, mögliche Tarifierungen nicht miteinzubeziehen.

Dies bedeutet, dass eine Variante, die die Streichung bisheriger Abzüge für Berufskosten ohne eine Kompensation durch einen neuen pauschalen Abzug vorsieht, nicht zu einem aufkommensneutralen Ergebnis führen kann. Die Streichung bestehender Abzüge führt (statisch betrachtet) immer zu einem höheren Steueraufkommen.

Die Varianten 7 und 8 sowie die Untervarianten der Varianten 1 und 2 lassen sich folglich nicht aufkommensneutral umsetzen. Für die Varianten 5, 7 und 8 konnten mangels verfügbarer Daten keine Berechnungen der Aufkommensneutralität vorgenommen werden.

6.1 Parameter für die Berechnung

Die Arbeitsgruppe ist bei der Berechnung eines möglichen Rahmens der geänderten Pauschalen von folgenden Parametern ausgegangen:

1. Die Pauschale kann im Wesentlichen als (a) eine fixe Pauschale pro Kopf, (b) eine Kombination aus fixer Pauschale pro Kopf und einem einkommensabhängigen Betrag oder (c) als eine einkommensabhängige Pauschale ausgestaltet werden.
2. Damit die Varianten (mit Ausnahme der Untervarianten) aufkommensneutral ausfallen, werden die Berechnungen auf Basis der heutigen Abzüge ermittelt.

6.2 Höhe der Pauschalen für die einzelnen Varianten

Die kleine Datenbasis aus lediglich drei Kantonen ist für die Aussagekraft der nachfolgenden Zahlen mit zu berücksichtigen. Trotzdem können die nachfolgenden Zahlen einen Anhaltspunkt geben. Dabei kommen die folgenden drei Modelle zur Anwendung:

- Modell 1: Fixe Pauschale
- Modell 2: Einkommensabhängige Pauschale in Prozent des Erwerbseinkommens mit einem Minimal- und Maximalbetrag
- Modell 3: Kombination aus fixer Pauschale und einkommensabhängigem Pauschalbetrag. In diesem Modell entspricht der einkommensabhängige Pauschalbetrag dem heutigen pauschalen Abzug für die übrigen Berufskosten.

Die Pauschalen sind bei unterjähriger Erwerbstätigkeit oder bei Teilzeiterwerbstätigkeit angemessen zu kürzen.

	Modell 1: Fixe Pauschale	Modell 2: Einkommensabhängige Pauschale	Modell 3: Kombination fixe und einkommensabhängige Pauschale
Variante 1	Fixer Betrag: CHF 5'400 – 6'000	Prozentsatz: 6 – 7 %	Fixer Betrag: CHF 2'600 – 3'500
		Minimalbetrag: CHF 3'900 – 4'700	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 7'800 – 9'400	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Untervariante 1	Fixer Betrag: CHF 3'900 – 4'200	Prozentsatz: 4 – 5 %	Fixer Betrag: CHF 1'200 – 2'700
		Minimalbetrag: CHF 2'900 – 3'300	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 5'800 – 6'600	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Variante 2	Fixer Betrag: CHF 5'300 – 6'000	Prozentsatz: 6 – 7 %	Fixer Betrag: CHF 2'600 – 3'500
		Minimalbetrag: CHF 3'800 – 4'700	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 7'600 – 9'400	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Untervariante 2	Fixer Betrag: CHF 3'900 – 4'200	Prozentsatz: 4 – 5 %	Fixer Betrag: CHF 1'200 – 2'700
		Minimalbetrag: CHF 2'800 – 3'200	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 5'600 – 6'400	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000

	Modell 1: Fixe Pauschale	Modell 2: Einkommensabhängige Pauschale	Modell 3: Kombination fixe und einkommensabhängige Pauschale
Variante 3	Fixer Betrag: CHF 3'900 – 4'400	Prozentsatz: 5 %	Fixer Betrag: CHF 1'400 – 1'900
		Minimalbetrag: CHF 3'000 – 3'400	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 6'000 – 6'800	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Untervariante 3	Fixer Betrag: CHF 2'600 – 2'800	Prozentsatz: 3 %	Fixer Betrag: CHF 0 – 100
		Minimalbetrag: CHF 2'000	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 4'000	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Variante 4	Fixer Betrag: CHF 3'900 – 4'400	Prozentsatz: 4 – 5 %	Fixer Betrag: CHF 1'300 – 1'800
		Minimalbetrag: CHF 3'000 – 3'400	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 6'000 – 6'800	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Untervariante 4	Fixer Betrag: CHF 2'500 – 2'700	Prozentsatz: 3 %	Fixer Betrag: CHF 0
		Minimalbetrag: CHF 2'000	Prozentsatz: 3 %
		Maximalbetrag: CHF 4'000	Minimalbetrag: CHF 2'000
			Maximalbetrag: CHF 4'000
Variante 6	Fixer Betrag: CHF 1'300 – 1'800		

7 Selbständig Erwerbende

7.1 Ausgangslage bei selbständig Erwerbenden

Selbständig Erwerbende können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen vom Bruttoeinkommen abziehen. Dies erfolgt in der Regel über die Erfolgsrechnung der Buchhaltung. Im Rahmen der Veranlagung kann dann überprüft werden, ob die Auslagen geschäftsmässig begründet sind. Soweit diese nicht geschäftsmässig begründet sind, ist der Abzug zu verweigern bzw. eine Aufrechnung vorzunehmen.

An diesem System müsste nichts geändert werden. Hingegen stellt sich die Frage, ob im Sinne der Gleichbehandlung mit unselbständig Erwerbenden gewisse Aufwendungen, die objektiv (teilweise) privat veranlasst sind, nicht mehr als geschäfts- bzw. berufsmässig begründet anerkannt werden sollten.

7.2 Die einzelnen Kosten

7.2.1 Mehrkosten für auswärtige Verpflegung

Die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, welche grundsätzlich auch bei selbständig Erwerbenden anfallen, können bei selbständiger Erwerbstätigkeit nicht im Rahmen der Steuererklärung (Berufsauslagen) abgezogen werden.

Soweit selbständig Erwerbende hingegen die Kosten für geschäftliche Essen im Rahmen der Pflege von Geschäftsbeziehungen tragen, sind diese als geschäftsmässig begründete Kosten zu qualifizieren und in der Geschäftsbuchhaltung entsprechend als Aufwand zu verbuchen. Kosten für nicht geschäftliche Essen müssen aufgerechnet werden. In der Praxis ist die Abgrenzung eher schwierig. Es stellt sich daher die Frage, ob gegenüber unselbständig Erwerbenden nicht eine rechtsungleiche Behandlung besteht.

Die Arbeitsgruppe ist der Meinung, dass die bestehenden Systeme, welche unterschiedliche Anknüpfungspunkte haben, beibehalten werden sollten.

7.2.2 Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort

In dieser Frage ist zu unterscheiden, ob das betreffende Fahrzeug zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen des selbständig Erwerbenden gehört.

Fahrzeug im Geschäftsvermögen

Ein Fahrzeug, welches vom selbständig Erwerbenden geschäftlich genutzt wird, ist mit der Präponderanzmethode zu qualifizieren. Liegt eine überwiegende geschäftliche Nutzung vor, so gehört es in das Geschäftsvermögen. Überwiegt die private Nutzung, so bildet es Privatvermögen. Die laufenden Kosten für ein Fahrzeug im Geschäftsvermögen werden vollständig als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht. Die Anschaffungskosten werden in der Bilanz aktiviert und über die Erfolgsrechnung entsprechend der Abschreibungspraxis abgeschrieben. Soweit das Fahrzeug privat genutzt werden kann, muss ein entsprechender Privatanteil festgestellt und verbucht werden. Grundsätzlich wird heute dieser Privatanteil nach den gleichen Regeln bestimmt wie bei einem Geschäftsfahrzeug eines unselbständig Erwerbenden (0.8 % des Anschaffungspreises pro Monat, entsprechend 9.6 % pro Jahr).³¹ Im Gegensatz zu unselbständig Erwerbenden erfolgt keine zusätzliche Aufrechnung des Arbeitsweges. Möglicherweise existieren in dieser Frage allerdings unterschiedliche Praxen.

- Mit der Änderung der Berufskostenverordnung, welche per 1. Januar 2022 in Kraft tritt (siehe Ziffer 2.2.1), ist bei unselbständig Erwerbenden mit dem Privat-

³¹ Alternativ können unselbständig Erwerbende den Privatanteil auch mit einer Aufteilung der Kosten im Verhältnis der Kilometer für geschäftliche und private Fahrten ermitteln.

anteil sowohl die private Nutzung des Fahrzeugs als auch der Arbeitsweg abgegolten. Ein Abzug im Rahmen der Steuererklärung steht diesen Steuerpflichtigen nicht mehr zu, da der grundsätzlich zulässige Abzug von max. CHF 3'000 bei der direkten Bundessteuer bereits bei der Festlegung der Pauschale von 0.9 % pro Monat einberechnet ist.

Es ist offen, ob der erhöhte Satz von 0.9 % pro Monat auch für die Bewertung des Privatanteils von selbständig Erwerbenden zur Anwendung kommen wird. Grundsätzlich besteht für selbständig Erwerbende keine gesetzliche Begrenzung der Fahrkosten, da sich Art. 26 DBG auf unselbständig Erwerbende bezieht. Darüber hinaus wäre die Pauschale möglicherweise auch nicht korrekt, da diese in der Berechnung des Prozentsatzes den Abzug von CHF 3'000 enthält, welcher nur unselbständig Erwerbenden zusteht.

Eine Gleichbehandlung von unselbständig Erwerbenden und selbständig Erwerbenden lässt sich auf Basis der bestehenden gesetzlichen Grundlage nicht erzielen, da die Beschränkung des Abzugs für Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort nur für unselbständig Erwerbenden gilt.

Fahrzeug im Privatvermögen

Für Fahrzeuge im Privatvermögen des selbständig Erwerbenden, können weder Anschaffungs- noch laufende Kosten in der Geschäftsbuchhaltung verbucht werden. Wird dieses Fahrzeug für geschäftliche Fahrten benutzt, so werden die gefahrenen Kilometer zu einem Satz von CHF 0.70 pro km in der Geschäftsbuchhaltung belastet. Hier können alternativ auch die effektiven Kosten ermittelt werden und anhand der Kilometer abgerechnet werden.

Die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort gelten auch bei Fahrzeugen im Privatvermögen als private Fahrten. Daher können diese Fahrten nicht gemäss vorstehenden Absatz in der Geschäftsbuchhaltung abgerechnet werden.

Auch wenn der selbständig Erwerbende ein Fahrzeug im Privatvermögen benutzt, ist in der Einkommenssteuererklärung kein Abzug der Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort vorgesehen bzw. zulässig. Da unselbständig Erwerbende in dieser Sachverhaltsvariante einen Abzug für die Kosten der Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort vornehmen können, liegt eine Ungleichbehandlung zwischen selbständig und unselbständig Erwerbenden vor.

Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel

Soweit selbständig Erwerbende regelmässig die öffentlichen Verkehrsmittel für geschäftliche Fahrten nutzen, sind die Abonnementskosten als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Grundsätzlich ist bei einer geschäftlichen Notwendigkeit des Abonnements kein Privatanteil zu verbuchen.

7.2.3 Übrige Berufsauslagen

Die übrigen Berufskosten bzw. -auslagen umfassen ausschliesslich Kosten, welche im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren sind. Im Gegensatz zum unselbständig Erwerbenden kann der selbständig Erwerbende ausschliesslich die effektiven Kosten verbuchen. Eine Pauschale ist nicht vorgesehen. Bei diesen Kosten ergibt sich kein Handlungsbedarf.

7.3 Übersicht Fahrkosten Direkte Bundessteuer (ab 1. Januar 2022)

$30\text{km} \times 2 \times 220 \text{Tage} \times \text{CHF } 0.70$

Annahme Arbeitswegkosten

CHF 9'240.-

Unselbständig Erwerbende (USE)

Privatfahrzeug

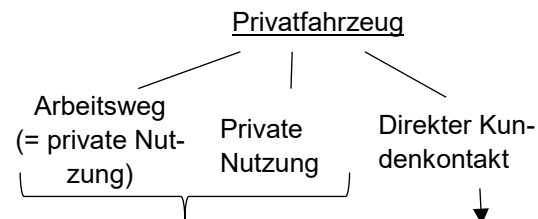
9'240	Fahrkosten
-3'000	Abzug
6'240	selbstgetragene Kosten, nicht abziehbar

50'000 Kaufpreis Geschäftsfahrzeug

10,8 % des Kaufpreises pro Jahr (5'400) wird auf dem Lohnausweis als Einkommen deklariert.

Damit wird der Arbeitsweg sowie die private Nutzung berücksichtigt. Der Abzug von 3'000 ist ausgeschlossen (bzw. bereits in der Berechnung der 10,8 % berücksichtigt).

Selbstständig Erwerbende (SSE)



SSE können (im Gegensatz zum USE) keine Berufskosten als Abzug in der Steuererklärung machen.

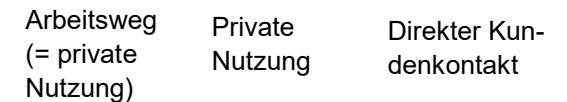
Spesenzahlung an SSE als Privatperson
oder
Direkte Kostenübernahme (Service, Benzin, Reparaturen)

Die Nutzung eines Privatfahrzeuges als SSE ist so unattraktiv, dass dieser Sachverhalt kaum vorkommt.

Hier besteht theoretisch eine Schlechterstellung (Ungleichbehandlung) zum USE.

50'000 Kaufpreis

Geschäftsfahrzeug



- Sämtliche Kosten des Geschäftsfahrzeuges werden verbucht (Geschäftsvermögen)
- Private Nutzung sind nicht geschäftsmässig begründete Kosten und müssen mit einem Privatanteil korrigiert werden. Dabei kommt heute der gleiche Prozentsatz wie für USE zur Anwendung. Der Arbeitsweg wird im ggs. zu USE nicht aufgerechnet.
- Die zukünftige Bemessung des Privatanteils bei SSE ist noch offen.
- Insofern bleibt eine Ungleichbehandlung gegenüber den USE möglicherweise bestehen.
- In der Praxis werden häufig die Fahrkosten auch (gemäss Nutzung) prozentual (d.h. nicht nach den 0.8 % resp. 0.9 %) berechnet. Hier wieder mit der Variante mit/ohne Arbeitsweg

8 Fazit und Empfehlungen

Die Arbeiten der Arbeitsgruppe haben ergeben, dass sich die Ziele des Auftrags (1) Vereinfachung und (2) Neutralität gegenüber den Arbeitsformen nur über einen wesentlichen Eingriff in die heutige Regelung des steuerlichen Abzugs für Berufskosten erreichen lassen. Die Pauschalierung ist eine geeignete Methode, um die Ziele zu erreichen. Allerdings bedeuten Pauschalierungen immer einen gewissen Eingriff in die einzelfallgerechte Ermittlung des Nettoeinkommens, welches Grundlage für die Erhebung der Einkommensteuer bildet. Vor diesem Hintergrund kann eine Pauschalierung mit der Möglichkeit des Nachweises von höheren effektiven Kosten verbunden werden.

Eine grundlegende Pauschalierung erfolgt in den Varianten 1 bis 4, die Varianten 5 bis 7 zeigen kleinere Massnahmen auf, welche vor allem eine beschränkte Vereinfachung erreichen können. Die Neutralität zwischen den Arbeitsformen wird bei letzteren Varianten jedoch nur teilweise erreicht.

Eine zentrale Komponente hinsichtlich der Vereinfachung bilden die Fahrkosten. Soweit die Fahrkosten im heutigen Umfang abzugsfähig sind, bleibt die Höhe der Abzüge vom Arbeitsort abhängig. Dies kollidiert sowohl mit dem Ziel der Vereinfachung als auch mit jenem der Neutralität. Eine Vereinfachung kann damit nicht erzielt werden, da dieser Abzug deklariert, dokumentiert und kontrolliert werden muss. Auch die gewünschte Neutralität lässt sich nicht erreichen, da die Arbeitsform mit den höheren Abzügen bevorzugt wird. Andererseits sind die Verhältnisse und die Infrastruktur in den Kantonen sehr unterschiedlich. Daher spricht sich eine Minderheit der Arbeitsgruppe für die Variante 3 aus, welche die Berufskosten umfassend pauschaliert, jedoch den heutigen Abzug für Fahrkosten beibehält.³²

Die Mehrheit der Arbeitsgruppe empfiehlt, die Variante 1 weiterzuverfolgen. Diese Variante ermöglicht eine grundlegende Vereinfachung der Abzüge für die Berufskosten, stellt eine weitgehende Neutralität zwischen den Arbeitsformen her und vermeidet, die Abzüge in Abhängigkeit vom Ort der Arbeitstätigkeit zu bestimmen. Die Ziele des Auftrags werden mit dieser Variante am besten erreicht.

Die Frage, ob die Verpflegung während der Arbeitszeit heute noch Mehrkosten verursacht, wurde im Bericht in Untervarianten zu den Varianten 1 bis 4 abgebildet. Soweit die Tarife unverändert bleiben, kann eine Streichung dieses Abzugs jedoch nicht aufkommensneutral erfolgen. Im Übrigen entspricht die Zielerreichung der Untervarianten denjenigen der zugehörigen Varianten.

³² Da der Grossteil der unselbständigen Arbeit nach wie vor ausser Haus erledigt wird und die meisten Sektoren, wie z.B. Gesundheitswesen, Handel, Handwerk und Dienstleistungen, nicht in der Lage sind, Telearbeit einzuführen, hält es die Minderheit der Arbeitsgruppe für notwendig, zu berücksichtigen, dass diese Mitarbeiter zur Arbeit ausser Haus fahren müssen, zumal öffentlicher Verkehr und Infrastrukturen kantonal sehr unterschiedlich sind.

Anhang 1: Mitglieder der ad-hoc Arbeitsgruppe

Die Mitglieder der Arbeitsgruppe haben ihre Aufgabe persönlich und nicht als Vertreterinnen und Vertreter ihrer Institution/Organisation ausgeübt. Die Arbeitsgruppe setzte sich wie folgt zusammen:

Institution/Organisation	Name und Funktion der/des Teilnehmenden
Kantone	
Basel-Landschaft	lic. iur. Peter B. Nefzger, Vorsteher, Kantonale Steuerverwaltung Basel-Landschaft,
Bern	Uwe Lehmann, Bereichsleiter Unternehmensbesteuerung, Steuerverwaltung des Kantons Bern
Zürich	lic. iur. Matthias Wendel, Chef a.i. Division Nord, Kantonales Steueramt Zürich
Solothurn	lic. iur. Thomas Fischer, Amtsleiter, Steueramt des Kantons Solothurn
Waadt	lic. iur. Anabelle Koch, Responsable CC Economique PP ; Etat de Vaud, Administration Cantonale des impôts
Bund	
ESTV, Abteilung Steuergesetzgebung	Marc-Antoine Bree, Projektleiter
ESTV, Abteilung Steuergesetzgebung	Isabelle Blättler, Abteilungsleiterin
ESTV, Abteilung Steuergesetzgebung	Karolina Yuan, Projektleiterin
ESTV, DVS Aufsicht Kantone Fachdienste	Daniel Emch, Leiter Fachdienste
ESTV, DVS Aufsicht Kantone	Markus Bigler, Prozessbearbeiter
ESTV, Mehrwertsteuer externe Prüfung	Stefan Bur, Prozessbearbeiter
ESTV, Abteilung Volkswirtschaft und Steuerstatistik	Martin Daepf, stv. Abteilungschef