

EIDG. STEUERVERWALTUNG
Hauptabteilung
Direkte Bundessteuer

Bern, 22. September 1995

An die kantonalen Verwaltungen für die
direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 26

Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit

1. Rechtsgrundlage

Der Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit ist in Artikel 26 DBG geregelt und in der Verordnung des Eidg. Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 (Beilage 1) näher ausgeführt. Die Höhe der jeweiligen Pauschalabzüge geht aus dem periodischen Anhang zur Verordnung (Beilage 2) hervor.

2. Wichtigste Neuerungen

Im Vergleich zum bisherigen Recht (siehe Kreisschreiben Nr. 2 vom 21.7.1992 der Veranlagungsperiode 1993/94) sind folgende Änderungen zu erwähnen:

- Die Weiterbildungskosten fallen nicht mehr teilweise in den nachstehenden Pauschalabzug, sondern sind neu wie die Umschulungskosten voll abziehbar (siehe Ziff. 3 hiernach).
- Der Pauschalabzug für übrige Berufskosten beinhaltet keine Weiterbildungskosten mehr, schliesst aber neu die Kosten des privaten Arbeitszimmers ein. Der bisherige Fixabzug ist durch einen Prozentabzug ersetzt (siehe Ziff. 4 hiernach).
- Bei den Mehrkosten der auswärtigen Unterkunft entfällt der bisherige Pauschalabzug für Alleinstehende; diese können nunmehr gleich wie die Verheirateten die effektiven Kosten eines auswärtigen Zimmers abziehen (Art. 9 Abs. 3 der Verordnung).
- Damit für die beiden ab 1. Januar 1995 zulässigen Bemessungssysteme (Art. 40 und 41 DBG) die gleichen Pauschalansätze gelten, werden diese nicht mehr für die Veranlagungs- bzw. Steuerperiode, sondern für das Bemessungsjahr festgelegt (Art. 3 der Verordnung). Bei der zweijährigen Steuerperiode ist für beide Bemessungsjahre einheitlich entweder der Pauschalabzug oder der Abzug der tatsächlichen Kosten einzusetzen.
- Bei gewissen Berufskosten (private Fahrzeuge, Nebenerwerbstätigkeit und übrige Berufskosten) kann die steuerpflichtige Person zwischen den vom Eidg. Finanzdepartement festgelegten Pauschalansätzen und dem Nachweis höherer tatsächlicher Kosten wählen (Art. 26 Abs. 2 DBG; Art. 4 der Verordnung). Diese klare gesetzliche Ordnung lässt wenig Raum für anderweitige Lösungen und Pauschalierungen.

3. Ausbildungs-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten

Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe d DBG hält fest, dass die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abgezogen werden können.

Die nachstehend aufgeführten Umschreibungen geben Richtlinien, wie die Begriffe Weiterbildungs- und Umschulungskosten gemäss Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe d DBG zu verstehen sind.

3.1 Nicht abziehbare Kosten

Ausbildungskosten, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen, z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, usw., sind nicht abziehbar (Art. 34 Bst. b DBG). Das DBG führt hier die bisher geübte Praxis weiter (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N 3 zu Art. 34 DBG).

3.2 Abziehbare Kosten

Weiterbildungskosten, die anfallen, um im angestammten Beruf auf dem laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen sind abziehbar (Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG). Dazu gehören auch die Kosten für das Auffrischen und Überarbeiten von bereits Erlerntem (z.B. branchenbedingte Wiederholungs- oder Fortbildungskurse, Seminare, Kongresse, etc.). Ferner können Kosten für Sprachkurse und Prüfungen unter diese Kategorie fallen (vgl. BGE in ASA 57, 645 und 62, 403). Ebenso sind weiterhin abziehbar die Kosten der Weiterbildung, wenn auf einem bereits erlernten, ausgeübten Beruf aufgebaut wird; z.B. kaufmännischer Angestellter wird dipl. Buchhalter/Bücherexperte, Maler legt Meisterprüfung ab.

Umschulungskosten, die einer steuerpflichtigen Person zufolge eines Wechsels der bisher ausgeübten Tätigkeit anfallen, sind abziehbar (Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG). Die Gründe, die zur Umschulung führen, bleiben unbeachtlich. Nicht zu den abzugsfähigen Umschulungskosten gehören jedoch Kosten, welche nicht im Hinblick auf eine spätere hauptberufliche Erwerbstätigkeit aufgewendet werden.

Kosten des Wiedereinstiegs sind den Weiterbildungs- bzw. Umschulungskosten gleichzusetzen. Darunter sind Kosten zu verstehen, die eine steuerpflichtige Person aufwenden muss, um nach längerer Zeit wiederum im seinerzeit erlernten und ausgeübten Beruf tätig zu werden (Beispiel: Hausfrau arbeitet wiederum als Sekretärin und muss Fremdsprachen und EDV-Kenntnisse auffrischen). Die Kosten des Wiedereinstiegs sind nur dann abziehbar, wenn die steuerpflichtige Person gleichzeitig ein Erwerbseinkommen erzielt.

Nach dem Wiedereinstieg ins Berufsleben ist eine *Zwischenveranlagung* vorzunehmen (Art. 45 Bst. b DBG). Die Kosten für den Wiedereinstieg werden als ausserordentliche Aufwendungen erst in der auf die Zwischenveranlagung folgenden Steuerperiode berücksichtigt (vgl. sinngemäss Art. 46 Abs. 4 i.V.m. Art. 44 Abs. 2 DBG).

4. Pauschalabzug für übrige Berufskosten

Der Pauschalabzug für übrige Berufskosten (Art. 7 der Verordnung) ist als Prozentabzug mit einem Mindest- und einem Höchstbetrag ausgestaltet (siehe Anhang vom 29.6.1994, Beilage 2). Als Berechnungsbasis dient der Nettolohn II, wie er sich nach Abzug der obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge an AHV/IV/EO/ALV/NBUV und berufliche Vorsorge (2. Säule) ergibt. Dem Lohn gleichgestellt sind Erwerbsausfallentschädigungen bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militär- bzw. Zivildienst; Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherung).

Die Pauschale umfasst nach Artikel 7 Absatz 1 der Verordnung auch die Kosten des privaten Arbeitszimmers (Aufwendungen für Miete, Heizung, Beleuchtung und Reinigung). Den Abzug dieser Aufwendungen im Rahmen des Nachweises höherer Kosten (Art. 4 der Verordnung) können Steuerpflichtige geltend machen, die nachweisbar ein Zimmer ihrer Privatwohnung hauptsächlich und regelmässig für ihre Berufsarbeit benützen müssen. Bloss gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung verursachen keine Mehrkosten und geben daher keinen Anspruch auf einen Abzug.

Berufskosten im Sinne von Artikel 26 DBG stellen auch die Beiträge an Berufsverbände und Gewerkschaften dar. Sie sind daher im Pauschalabzug enthalten oder können beim Nachweis höherer Kosten berücksichtigt werden.

5. Pauschalabzug bei Nebenerwerb

Der Pauschalabzug für die mit gelegentlicher Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten (Art. 10 der Verordnung) ist als Prozentabzug mit einem Mindest- und einem Höchstbetrag ausgestaltet (siehe Anhang vom 29.6.1994, Beilage 2). Als Berechnungsbasis gilt der sich nach Abzug allfälliger obligatorischer Sozialversicherungsbeiträge an **AHV/IV/EO/ALV/NBUV** und berufliche Vorsorge (2. Säule) ergebende Nettolohn II. Erreicht dieser den Mindestabzug nicht, so kann nur dieser niedrigere Betrag abgezogen werden. Mit dem Pauschalabzug sind sämtliche durch die Nebenerwerbstätigkeit bedingten Berufskosten abgegolten (d.h. neben den übrigen Berufskosten nach Art. 7 auch allfällige Fahrkosten und Verpflegungsmehrkosten).

Nicht zulässig ist der Pauschalabzug für Einkünfte aus einer regelmässig im Nebenberuf (z.B. 40 %-Stelle) ausgeübten Erwerbstätigkeit. Hier gelangen zusammen mit dem angemessen gekürzten Pauschalabzug für übrige Berufskosten die normalen Abzüge für Fahrkosten und Verpflegungsmehrkosten zur Anwendung.

Der Hauptabteilungschef

Samuel Tanner

Beilagen:

1. Verordnung vom 10.2.1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1, AS 1993 1363)
2. Anhang vom 29.6.1994 zur vorerwähnten Verordnung mit den Pauschalansätzen für die Bemessungsjahre 1993-96 (AS 1994 1673)

**Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen
Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer**

Änderung vom 29. Juni 1994

Das Eidgenössische Finanzdepartement verordnet:

I

Die Verordnung vom 10. Februar 1993 ¹⁾ über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer wird wie folgt ergänzt:

Anhang

Der Anhang erhält die Fassung gemäss Beilage.

II

Diese Änderung tritt am 1. Januar 1995 in Kraft; für das Bemessungsjahr 1996 bleibt bis Ende 1995 eine Anpassung der Pauschalansätze an geänderte Kostenverhältnisse vorbehalten.

29. Juni 1994

Eidgenössisches Finanzdepartement: Stich

6916

¹⁾ SR 642.118.1; AS 1993 1363

Die Pauschalansätze nach Artikel 3 betragen unter Vorbehalt von Ziffer II:

Pauschalabzug für	Bemessungsjahr					
	1993 Fr.	1994 Fr.	1995 Fr.	1996 Fr.		
Fahrkosten privater Fahrzeuge (Art. 5 Abs. 3)						
– Fahrräder, Motorfahrräder, Kleinmotorräder ¹⁾	im Jahr		600.—	600.—	600.—	600.—
– Motorräder ²⁾	pro Fahrkilometer ³⁾		–.35	–.35	–.35	–.35
– Autos	pro Fahrkilometer ³⁾		–.60	–.60	–.60	–.60
Mehrkosten für Verpflegung						
<i>a. Bei auswärtiger Verpflegung bzw. Schicht- oder Nachtarbeit</i> (Art. 6 Abs. 1 und 2)						
– Voller Abzug pro Hauptmahlzeit						
bzw. Tag	11.—	11.—	12.—	12.—		
im Jahr	2400.—	2400.—	2600.—	2600.—		
– Halber Abzug pro Hauptmahlzeit						
bzw. Tag	5.50	5.50	6.—	6.—		
im Jahr	1200.—	1200.—	1300.—	1300.—		
<i>b. Bei auswärtigem Wochenaufenthalt</i> (Art. 9 Abs. 2)						
– Voller Abzug	im Tag	22.—	22.—	24.—	24.—	
	im Jahr	4800.—	4800.—	5200.—	5200.—	
– Gekürzter						
Abzug 4)	im Tag	16.50	16.50	18.—	18.—	
	im Jahr	3600.—	3600.—	3900.—	3900.—	
Übrige Berufskosten 3% des Nettolohns,						
(Art. 7 Abs. 1)	mindestens im Jahr	1700.—	1700.—	1800.—	1800.—	
	höchstens im Jahr				3400.—	3400.— 3600.— 3600.
Gelegentlicher Nebenerwerb						
(Art. 10)	20 % der Nettoeinkünfte, mindestens im Jahr	700.—	700.—	700.—	700.—	
	höchstens im Jahr				2100.—	2100.— 2200.— 2200.

¹⁾ Hubraum bis 50 cm³, Kontrollschild mit gelbem Grund.

²⁾ Hubraum über 50 cm³, Kontrollschild mit weissem Grund.

³⁾ Vorbehalten bleibt Artikel 5 Absatz 4 (Abstufung im Verhältnis zur Fahrleistung, Beschränkung für Hin- und Rückfahrt über Mittag auf den vollen Abzug für auswärtige Verpflegung).

⁴⁾ Der gekürzte Abzug ist anzuwenden, wenn gemäss Artikel 6 Absatz 2 für eine der beiden täglichen Hauptmahlzeiten nur ein halber Abzug zulässig ist.

**Verordnung
über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit
bei der direkten Bundessteuer**

vom 10. Februar 1993

Das Eidgenössische Finanzdepartement,
gestützt auf Artikel 26 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹⁾ über die direkte Bundessteuer (DBG)
sowie Artikel 1 Buchstabe a der Verordnung vom 18. Dezember 1991 über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement,
verordnet:

Art. 1 Grundsatz

Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit gelten Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen.

Nicht abziehbar sind die vom Arbeitgeber oder einem Dritten übernommenen Aufwendungen, die durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (sog. Standesauslagen) und die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (Art. 34 Bst. a DBG).

Art. 2 Ehegatten

Die Abzüge für Berufskosten stehen jedem unselbständig erwerbenden Ehegatten zu. Bei Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des anderen Ehegatten sind sie zulässig, wenn ein Arbeitsverhältnis besteht und hierüber mit den Sozialversicherungen abgerechnet wird.

Art. 3 Festlegung der Pauschalansätze

Das Eidgenössische Finanzdepartement setzt die Pauschalansätze (Art. 5 Abs. 3, 6 Abs. 1 und 2, 7 Abs. 1, 9 Abs. 2 sowie 10) für jedes Bemessungsjahr fest und gibt sie in einem Anhang³⁾ zu dieser Verordnung bekannt.

SR 642.118.1

¹⁾ SR 642.11; AS 1991 1 184

²⁾ SR 642.118; AS 1992 468

³⁾ Dieser Anhang wird erstmals im Laufe des Jahres 1994 mit den Pauschalen für die Bemessungsjahre 1993—1996 erscheinen.

Art. 4 Nachweis höherer Kosten bei Pauschalansätzen

Wird anstelle einer Pauschale nach den Artikeln 5 Absatz 3, 7 Absatz 1 und 10 der Nachweis höherer Kosten angetreten, so sind die gesamten tatsächlichen Auslagen und deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen.

Art. 5 Fahrkosten

¹ Als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte können bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden.

² Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden.

³ Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Artikel 3 abgezogen werden. Der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten bleibt vorbehalten (Art. 4).

⁴ Die Steuerbehörde kann eine Abstufung der Fahrkostenpauschalen nach Artikel 3 im Verhältnis zur Fahrleistung anordnen. Für die Hin- und Rückfahrt über Mittag ist der Fahrkostenabzug auf die Höhe des vollen Abzugs für auswärtige Verpflegung (Art. 6 Abs. 1) beschränkt.

Art. 6 Mehrkosten für Verpflegung

¹ Mehrkosten für Verpflegung können gemäss den Pauschalen nach Artikel 3 abgezogen werden, wobei der Nachweis höherer Kosten ausgeschlossen ist:

- a. wenn der Steuerpflichtige wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann; oder
- b. bei durchgehender Schicht- oder Nachtarbeit.

² Nur der halbe Abzug ist zulässig, wenn die Verpflegung vom Arbeitgeber verbilligt wird (Beiträge in bar, Abgabe von Gutscheinen usw.) oder wenn sie in einer Kantine, einem Personalrestaurant oder einer Gaststätte des Arbeitgebers eingenommen werden kann.

³ Kein Abzug ist mangels Mehrkosten 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 Bewertungsansätzen liegen.

⁴ Der Schichtarbeit ist die gestaffelte (unregelmässige) Arbeitszeit gleichgestellt, sofern beide Hauptmahlzeiten nicht zur üblichen Zeit zu Hause eingenommen werden können.

⁵ Die Anzahl Tage mit Schicht- oder Nachtarbeit ist vom Arbeitgeber im Lohnausweis anzugeben.

⁶ Der Pauschalabzug nach Absatz 1 oder 2 kann nicht gleichzeitig mit jenem nach Artikel 9 Absatz 2 beansprucht werden.

Art. 7 Übrige Berufskosten

¹ Als übrige Berufskosten können die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und -Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss, Schwerarbeit usw. als Pauschale nach Artikel 3 abgezogen werden. Vorbehalten bleiben der Nachweis höherer Kosten (Art. 4) sowie der Abzug der Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Art. 8).

² Der Pauschalabzug ist angemessen zu kürzen, wenn die unselbständige Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres oder als Teilzeitarbeit ausgeübt wird.

Art. 8 Weiterbildungs- und Umschulungskosten

Abziehbar sind die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abzugsfähig sind eigentliche Ausbildungskosten (Art. 34 Bst. b DBG).

Art. 9 Auswärtiger Wochenaufenthalt

¹ Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen (sog. Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren, können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen.

² Für den Abzug der notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung werden Pauschalansätze (Art. 3) festgelegt. Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen.

³ Als notwendige Mehrkosten der Unterkunft sind die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar.

⁴ Als notwendige Fahrkosten sind abziehbar die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz sowie die Fahrkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte gemäss Artikel 5.

Art. 10 Gelegentlicher Nebenerwerb

Für die mit gelegentlicher Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten ist ein Pauschalabzug nach Artikel 3 zulässig. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten (Art. 4).

Art. 11 Schlussbestimmungen

¹ Die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 7. Mai 1992¹⁾ über den Abzug von Berufsauslagen bei der direkten Bundessteuer wird aufgehoben.

² Diese Verordnung tritt am 1. Januar 1995 in Kraft.

10. Februar 1993

Eidgenössisches Finanzdepartement:

Stich

6000

¹⁾ AS 1992 1166