



29 Nr. 3 Übrige Berufsauslagen

1. Pauschalregelung

Nebst den berufsnotwendigen Fahrt- und Verpflegungskosten können auch weitere berufsnotwendige Auslagen zum Abzug zugelassen werden. Entscheidend ist, dass diese zur Erzielung des steuerbaren Einkommens aufgewendet worden sind und damit den Charakter von Gewinnungskosten haben. Dabei ist ein direkter Zusammenhang erforderlich.

Sowohl bei der Staatssteuer als auch der direkten Bundessteuer gibt es eine Berufskostenpauschale. Diese erfüllen aber unterschiedliche Funktionen. Für beide Steuerarten gilt jedoch, dass beiden Ehegatten der Pauschalabzug auf ihren jeweiligen Einkünften zusteht, wenn beide erwerbstätig sind.¹

Bei Tätigkeiten als Verwaltungsrat kann der Pauschalabzug nicht geltend gemacht werden, da die damit verbundenen Auslagen in der Regel separat entschädigt werden (§ 3 Abs. 3 Vo StG). Beim Nachweis nicht vergüteter Kosten sind notwendige Auslagen jedoch abzugsfähig.

Auch bei gelegentlicher **Nebenerwerbstätigkeit** sieht das Steuergesetz eine gesonderte Pauschallösung vor. Die ordentliche Berufskostenpauschale findet dann keine Anwendung. Für weitere Ausführungen sei an die entsprechende Stelle verwiesen (Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 5).

1.1 Staatssteuer

Die Pauschale beträgt bei der Staatssteuer CHF 500. Sie umfasst dabei keine spezifischen Berufsauslagen, sondern tritt zu den einzelnen effektiv belegten Kosten hinzu (vgl. unten Ziffer 2.). Historisch honorierte der Abzug einzig die Einreichung des Lohnausweises bei der Steuerverwaltung. Heute steht der Abzug anerkanntermassen allen unselbständig erwerbstätigen Personen zu. Vorausgesetzt ist, dass dem Abzug steuerbare Erwerbseinkünfte oder steuerbares Ersatzeinkommen (zum Beispiel aus Militär- resp. Zivilschutzdienst; Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherung, Entschädigungen der EO für Mutterschaftsurlaub) gegenübersteht.

Weder bei ganzjähriger noch bei unterjähriger Steuerpflicht ist der Abzug zu kürzen. Ebenso wenig führen eine unterjährige Erwerbstätigkeit oder ein reduziertes Pensum zu einer Kürzung des Abzugs.

Soweit eine Person aber sowohl einer selbständigen als auch unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, kann die Pauschale von CHF 500.– nur in Abzug gebracht werden, wenn das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit höher ist als das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 3 Abs. 4 Vo StG).

1.2 Bundessteuer

Der Pauschalabzug für die übrigen mit der Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten ist als Prozentabzug (3 % des Nettolohns) mit einem Mindestbetrag und einem Höchstbetrag pro Jahr ausgestaltet. Diese Ansätze betragen bis und mit 2008 mindestens CHF 1'900 und höchstens CHF 3'800. Seit dem Steuerjahr 2009 belaufen sich die Ansätze mindestens auf CHF 2'000 und höchstens auf CHF 4'000.

Als Berechnungsbasis dient der Nettolohn, 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- resp. Zivilschutzdienst; Taggelder aus Arbeitslosen- und Unfallversicherung, Entschädigungen der EO für Mutterschaftsurlaub). Gemäss Kurzmitteilung Nr. 405 vom 23. Januar 2007 wird ab Steuerjahr 2007 bei der direkten Bundessteuer beim Pauschalabzug für übrige Berufskosten von 3 % des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aus Praktikabilitätsgründen und in Anlehnung an die in vielen Kantonen gelebte Praxis darauf verzichtet, bei Teilzeitarbeit eine entsprechende Kürzung des Minimal- bzw. Maximalbetrags vorzunehmen.

Bei ganzjähriger geringfügiger Tätigkeit (reduziertes Pensum) kann grundsätzlich der ganze Mindestbetrag abgezogen werden. Beläuft sich das Erwerbseinkommen auf einen geringeren Betrag, beschränkt sich der Abzug auf die Höhe des erzielten Erwerbseinkommens.



Wird die Erwerbstätigkeit hingegen nicht während des ganzen Jahrs ausgeübt, ist der Pauschalabzug anteilmässig zu kürzen. Für die Berechnung ist immer vom ganzjährigen Lohn auszugehen. Dies soll anhand folgender Beispiele skizziert werden:

Beispiel 1

Monatslohn von CHF 6'250 (netto) für fünf Monate. Insgesamt beträgt das Einkommen in dem fraglichen Steuerjahr CHF 31'250.

Beim jährlichen Lohn von CHF 75'000 würde der 3 %-Pauschalabzug CHF 2'250 betragen. 5/12 hiervon sind CHF 937.50.

Würden 5/12 von CHF 2'000 errechnet (Mindestansatz bei Nettolohn CHF 31'250), resultierten nur CHF 833.33.

Beispiel 2

Monatslohn von CHF 5'000 (netto) für fünf Monate. Insgesamt beträgt das Einkommen in dem fraglichen Steuerjahr CHF 25'000.

Beim jährlichen Lohn von CHF 60'000 ergäben 3 % CHF 1'800. Da dieser Betrag tiefer ist als der Mindestbetrag von CHF 2'000, kommt diese Mindestgrösse zur Anwendung. 5/12 hiervon sind CHF 833.33.

Mit dem pauschalen Lohnabzug sind grundsätzlich alle mit der Berufsausübung notwendig verbundenen Kosten wie beispielsweise Berufswerkzeuge (z.B. Personalcomputer), Berufskleider, Fachliteratur, Beiträge an Berufsverbände einschliesslich der Nutzung eines Arbeitszimmers (Ziffer 2.2) abgegolten. Vorbehalten ist der Nachweis höherer tatsächlicher Auslagen (vgl. nachfolgend Ziffer 2) oder das Vorhandensein abzugsfähiger Aus- und Weiterbildungs- oder Umschulungskosten (vgl. nachfolgend Ziffer 4). Letztere können gleich wie notwendige Kosten des Wochenaufenthalts (ortsübliche Kosten für ein Zimmer) zusätzlich zur Berufskostenpauschale in Abzug gebracht werden.

2. Nachweis höherer Kosten

2.1 Allgemeines

Bei der **Staatssteuer** können effektiv belegte übrige Berufskosten zusätzlich zur Pauschale in Abzug gebracht werden.

Demgegenüber werden bei der **direkten Bundessteuer** nachgewiesene, die Pauschale übersteigende effektive Berufsauslagen **anstelle** des Pauschalabzugs zum Abzug zugelassen.

Effektive übrige Berufskosten sowie die Pauschale können somit bei der Bundessteuer nicht kumuliert werden. Davon ausgenommen sind berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten einschliesslich Umschulungskosten oder Kosten für den berufsbedingten Wochenaufenthalt. Letztere Kosten treten auch bei der Bundessteuer zur Pauschale hinzu.

Bei Gewährung effektiver Auslagen ist der Betrag bei der Bundessteuer letztlich um CHF 500 tiefer als bei der Staatssteuer, weil bei der Staatssteuer die Pauschale hinzutritt und nicht ersetzt wird. Diese Differenz dient der Veranlagungsperson quasi als Plausibilitätskontrolle.

Berufsauslagen können nur soweit abgezogen werden, als sie von unselbständig erwerbenden Personen selbst getragen werden. Dementsprechend sind von der Arbeitgeberfirma ausgerichtete Vergütungen an die Berufskosten anzurechnen.

2.2 Arbeitszimmer

2.2.1 Voraussetzungen für den Arbeitszimmerabzug

Zu den übrigen Berufsauslagen gehören auch die Kosten für ein beruflich bedingtes Arbeitszimmer in der Privatwohnung oder im Eigenheim der steuerpflichtigen Person oder für die beruflich bedingte Miete eines zusätzlichen Arbeitszimmers. Die Aufwendungen gelten bei der **Bundessteuer** grundsätzlich als mit der Pauschale abgegolten. Oftmals übersteigt jedoch ein berechtigter Arbeitszimmerabzug die Pauschale, so dass er zu einem Teil der effektiven Berufskosten wird.



Als steuermindernde Tatsache trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für die berufliche Notwendigkeit eines Arbeitszimmers. Bei der Beurteilung der beruflichen Notwendigkeit ist darauf abzustellen, ob die steuerpflichtige Person einen wesentlichen Teil der Berufsarbeiten zu Hause erledigen muss und dafür von der Arbeitgeberfirma kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt erhält. Die steuerpflichtige Person muss im Weiteren einen zweckkonform eingerichteten Arbeitsplatz (inkl. üblicher Infrastruktur) auch tatsächlich eingerichtet haben.

Bloss gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung verursachen keine Mehrkosten und geben daher keinen zusätzlichen Anspruch auf einen Abzug. Die steuerpflichtige Person kann auch dann keinen Abzug tätigen, wenn sie lediglich aus Bequemlichkeit von Zuhause aus arbeitet. Wenn Büroräumlichkeiten am Arbeitsort zur Verfügung stehen oder deren Benützung möglich resp. zumutbar ist, ist die Berufsnotwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers nicht gegeben.

Das Verwaltungsgericht (heute Kantonsgericht) hat in einem Entscheid aus dem Jahr 1988 (BStPra X, S. 89 ff.) folgende kumulativ zu erfüllende Kriterien für einen Arbeitszimmerabzug festgelegt und seither in verschiedenen Entscheiden bestätigt:

- a) Ein wesentlicher Teil der Erwerbstätigkeit wird ausserhalb des eigentlichen Arbeitsorts erledigt, wobei die Wesentlichkeit erst ab etwa 40 % der gesamten Arbeitszeit gegeben ist;
- b) der Steuerpflichtige ist auf einen ruhigen und zweckmässig platzierten, spezifisch eingerichteten Arbeitsplatz angewiesen und benötigt für die Berufsausübung ein Arbeitszimmer;
- c) es ist tatsächlich ein zweckkonformer Arbeitsplatz eingerichtet, der vorwiegend den Charakter eines Arbeitszimmers hat;
- d) Es stehen am Arbeitsort bzw. Arbeitsplatz keine entsprechend eingerichteten Räumlichkeiten zur Verfügung (vgl. § 3 Abs. 1 lit. g Vo StG).

Mit Entscheid vom 10. Februar 1993 (vgl. BStPra XI, S. 398 ff.) hat das Verwaltungsgericht diese Praxis insofern ausgeweitet, als bei **Handelsreisenden** die Voraussetzung gemäss litera a) bereits dann erfüllt ist, wenn der Anteil der zu Hause ausgeübten Erwerbstätigkeit ca. **20–30 %** der gesamten Erwerbstätigkeit ausmacht. Die übrigen Voraussetzungen sind bei Handelsreisenden dieselben (vgl. KM 214).

2.2.2 Berechnung des Arbeitszimmerabzugs

Abzugsfähig ist der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil der Auslagen für Miete, Beleuchtung, Heizung und Reinigung, wobei für die Berechnung der Eigenmietwert oder die Jahresmiete (inkl. Nebenkosten) durch die Anzahl der Zimmer plus eins geteilt wird (§ 3 Abs. 1 lit. g Vo StG).

Bei Teilzeitarbeit besteht vom Grundsatz her kein Anspruch auf einen vollen Arbeitszimmerabzug, sondern nur ein dem diesbezüglichen Einkommen entsprechender prozentualer Anteil (BStPra IX, S. 243 ff.).

Bei Konkubinatspaaren darf keine Kürzung des Arbeitszimmerabzugs vorgenommen werden, nur weil beide Partner im Mietvertrag genannt werden. Der Abzug ist anhand der Wohnungsgrösse zu ermitteln und ist im Normalfall unabhängig von der Anzahl Bewohner. Ein vollständiger Abzug ist allerdings dann nicht statthaft, wenn beide Partner je einen Abzug für dasselbe Arbeitszimmer geltend machen. In diesem Fall rechtfertigt sich eine Kürzung auf die Hälfte. Die betreffenden Verhältnisse werden in der Regel bei der erstmaligen Feststellung abgeklärt.

2.3 Personalcomputer

Die Anschaffungskosten eines Personalcomputers (PC) können berufsbedingte Auslagen darstellen. Die steuerpflichtige Person muss für die Berufsausübung auf den PC angewiesen sein und es darf am Arbeitsplatz kein benötigtes Gerät zur Verfügung stehen. Falls Computer an der Arbeitsstätte verfügbar wären, ist es erforderlich, dass dessen Benützung am Arbeitsplatz unzumutbar ist. Nach konstanter Praxis und Rechtsprechung werden belegte Kosten nur zu 50 % anerkannt. Der hälftige Abzug rechtfertigt sich dadurch, dass ein PC grundsätzlich für private Zwecke eingesetzt werden kann. (BStPra XII, S. 295 ff.). Diese Praxis gilt unabhängig davon, wie viele Computer einer steuerpflichtigen Person (zu Hause) zur Verfügung stehen.

Nur ausnahmsweise können die gesamten Anschaffungs- und Betriebskosten eines Computers zum Abzug zugelassen werden. Es muss einwandfrei nachgewiesen sein, dass die betreffende Anlage ausschliesslich zu beruflichen Zwecken genutzt wird (vgl. KM 250).



Die gleichen Grundsätze gelten für Computer, die im Zusammenhang mit einer beruflichen Weiterbildung gekauft werden. In der Regel beschränkt sich der Abzug bei Nachweis der weiterbildungsbedingten Verwendung auf 50 %.

Trotz der raschen Folge technischer Neuerungen in der Computerindustrie ist davon auszugehen, dass eine Neuanschaffung im Normalfall nur etwa alle drei Jahre als üblich angesehen werden kann. Häufigere Anschaffungen bedürfen besonderer beruflicher Umstände, die im Einzelfall darzutun sind.

2.4 Berufskleidung

Die Kosten besonderer Berufskleider und bei übermässigem Kleider- und Schuhaufwand berechtigen dann zu einem Abzug, wenn die Ausübung des Berufs besondere Arbeitskleider notwendig macht und diese nicht von der Arbeitgeberfirma zur Verfügung gestellt werden (§ 3 Abs. 1 lit. f Vo StG). Beispielhaft werden in der Verordnung Überkleider oder Berufsmäntel genannt. Natürlich kommen auch Uniformen oder Kleider mit Werbeaufdrucken der Arbeitgeberfirma in Frage.

Zivilkleider, welche im Beruf getragen werden, gehören zu den Lebenshaltungskosten und sind daher steuerlich unbeachtlich. Sie können ohne weiteres im privaten Umfeld getragen werden und bilden deshalb keine Gewinnungskosten. Dies gilt insbesondere für Kleidung, die primär der Repräsentation dient (Anzüge, Kravatten und dergleichen).

2.5 Mitgliederbeiträge an Berufsverbände

In der Verordnung zum kantonalen Steuergesetz wird die Möglichkeit eines Abzugs für Mitgliederbeiträge «an einen Berufsverband» (Singular) normiert (vgl. § 3 Abs. 1 lit. I Vo StG). Aus dem Gewinnungskostencharakter ist jedoch zu schliessen, dass auch Beiträge an mehrere Berufsverbände zum Abzug zugelassen werden müssen. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Beiträge zur Erzielung des jeweiligen Erwerbseinkommens notwendig sind resp. ob der betroffenen Person ein Verzicht auf diese Beiträge zugemutet werden kann (KM 409; BStPra 5/2007 432 ff.).

Bei der direkten Bundessteuer kommt in der Regel die Berufskostenpauschale von 3 % des Nettoerwerbs zum Tragen, nur in wenigen Fällen werden die effektiven Kosten geltend gemacht.

2.6 Wochenaufenthalt (Unterkunft)

Nebst den wöchentlichen Fahrtauslagen an den Wochenaufenthaltort und dem erhöhten Verpflegungsaufwand kann die steuerpflichtige Person auch die Mehrkosten für die notwendige Unterkunft am Wochenaufenthaltort zum Abzug bringen (§ 3 Abs. 1 lit. c Ziffer 2 Vo StG).

Abzugsfähig sind die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer. Bewohnt die steuerpflichtige Person nur ein Zimmer oder eine 1-Zimmerwohnung, so können die nachgewiesenen Aufwendungen (Kopie des Mietvertrags) gewährt werden. Lebt sie in einer Mehrzimmerwohnung, ist der berufsnotwendige Aufwand entsprechend zu kürzen. Je nach Region dürfte sich in der Schweiz die Monatsmiete für ein Zimmer derzeit zwischen CHF 500 und CHF 800 bewegen. Vergleichszahlen können diversen Internetportalen entnommen werden. Führt die Teilung der Gesamtmiete durch die Anzahl Zimmer zu einer sachgerechten Lösung, können die abzugsfähigen Kosten auch so ermittelt werden.

Wichtig ist, dass der steuerpflichtigen Person die Auslagen effektiv auch entstanden sind. Kann sie beispielsweise zu Vorzugskonditionen bei Verwandten wohnen, sind nur die nachgewiesenen Kosten zum Abzug zuzulassen (BGer 22. April 2009 2C.14/2009). Dies kann anhand der einzelnen Zahlungsbelege geprüft werden.

2.7 Berufsauslagen bei Arbeitslosigkeit

Auch arbeitslosen Steuerpflichtigen können abzugsfähige Berufsauslagen entstehen. Den Kosten muss aber immer ein Einkommen (Arbeitslosengelder) gegenüberstehen. Abziehbar sind die Aufwendungen für Bemühungen, wieder eine Arbeitsstelle zu finden.

Die Aufwendungen sind im effektiven Umfang zum Abzug zuzulassen, soweit sie belegt werden. Bewerbungskosten können beispielsweise Auslagen für Fotokopien, Porti, Fahrten zum RAV oder zu Vorstellungsgesprächen sein.

Bei der Bundessteuer gelten solche Aufwendungen als mit der Pauschale abgegolten.



Anwaltskosten sind dann Gewinnungskosten, wenn der steuerbare Lohn strittig ist oder die Sicherung des Arbeitsplatzes an sich zur Diskussion steht.

2.8 Mandatssteuer

Die so genannte Mandatssteuer, die ein Parteimitglied aufgrund der Wahrnehmung eines öffentlichen Amtes seiner Partei entrichten muss, ist bei der **Staatssteuer** abzugsfähig. Das kantonale Verwaltungsgericht (heute Kantonsgericht) hat vor langer Zeit den Mandatssteuern Gewinnungskostencharakter zugesprochen. Diese Regelung gilt jedoch nur bis und mit Steuerjahr 2012. Die Mandatssteuern fallen nunmehr unter die Parteispenden (siehe Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 19). Bei der direkten Bundessteuer ist bereits ab Steuerjahr 2011 der Parteispendenabzug bis zum gesetzlich vorgesehenen Maximum zulässig (zum Parteispendenabzug vgl. auch Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 20).

2.9 Gewinnungskosten für Berufsmusikerinnen und Berufsmusiker

In Anlehnung an die Regelungen in anderen Kantonen können hauptberuflich tätige Musikerinnen und Musiker sowie Musiklehrerinnen und Musiklehrer folgende Gewinnungskosten in Abzug bringen:

- Auslagen für Instrumentenanschaffung

Vom Anschaffungswert der selbst finanzierten und berufsnotwendigen Instrumente können als Gewinnungskosten jährlich vom Roheinkommen in Abzug gebracht werden:

Instrument	Amortisation pro Jahr	Maximalbetrag pro Jahr
Streich-, Tasten- und Zupfinstrumente	5 % vom Anschaffungswert	CHF 1'500.–
Holz- und Blechblasinstrumente, Perkussion und elektrische Instrumente	10 % vom Anschaffungswert	CHF 1'500.–

Diese Amortisation ist auf die Anschaffungskosten und die Besitzdauer, höchstens aber auf die Zeitspanne begrenzt, während der Einkünfte aus der Benutzung des Instrumentes erzielt werden.

Selbstverständlich können Amortisationen nur solange in Abzug gebracht werden, wie sich das betreffende Instrument im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet.

Es handelt sich dabei nicht um eine eigentliche Abschreibung, sondern um Amortisationen, d.h. die Anschaffungskosten werden als Gewinnungskosten auf die (berufliche) Nutzungsdauer des Musikinstruments verteilt.

- Auslagen für Instrumentenunterhalt, -reparaturen und -versicherung

Die nachgewiesenen Unterhalts-, Reparatur- und Versicherungskosten werden als Gewinnungskosten anerkannt. Entschädigungen an Musikerinnen und Musiker wie z.B. «Saiten- oder Rohrblattgelder» sind von den Auslagen vorweg in Abzug zu bringen.

- Auslagen für Noten, Fachliteratur usw.

Als Gewinnungskosten können die berufsnotwendigen Auslagen für Noten, Fachliteratur usw. zum Abzug gebracht werden.

- Auslagen für Berufskleidung

Männliche Orchestermmitglieder können pro Jahr die Anschaffungskosten für einen Frack (komplett, ohne Schuhe) als Berufsauslagen geltend machen; weibliche Orchestermmitglieder haben Anspruch auf den Abzug für ein langes schwarzes Kleid pro Jahr. Die von der Arbeitgeberfirma allfällig ausgerichteten Kleidergelder sind von den effektiven Auslagen in Abzug zu bringen.



- **Übrige Auslagen**

Übrige Auslagen wie z.B. Auslagen für einen Übungsraum, für Berufsverbandsbeiträge, Mehrkosten für die Fahrt zur Arbeit und für auswärtige Verpflegung richten sich nach den allgemein gültigen Regelungen.

2.10 Prämien für Krankentaggeldversicherung

Personen, welche aufgrund eines allgemeinverbindlich erklärten Generalarbeitsvertrags (GAV) verpflichtet sind Prämien für eine Krankentaggeldversicherung ganz oder teilweise zu bezahlen, können diese Prämien als übrige berufsnotwendige Kosten in Abzug bringen. Ursächlich hierfür ist der Umstand, dass bei einem allgemeinverbindlich erklärten Generalarbeitsvertrag faktisch eine obligatorische Krankentaggeld-Versicherung vorliegt. Mangels Freiwilligkeit besteht in solchen Konstellationen ein qualifiziert enger Konnex zwischen der Prämienzahlung und den erzielten Einkünften (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2023, BGer 9C_732/2022, E. 5.3 f.).

Soweit der Generalarbeitsvertrag hingegen nicht mittels Bundesratsbeschluss allgemeinverbindlich erklärt wurde, fehlt ein solch enger Konnex. Entsprechend können in einem solchen Fall diese Aufwendungen nur im Rahmen des gesetzlich begrenzten Abzugs für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen berücksichtigt werden (vgl. 29 Nr. 15).

3. Spesenentschädigungen

3.1 Grundsätzliches (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 1)

Als Spesenvergütung oder Spesenersatz werden Auslagen bezeichnet, die einem Arbeitnehmenden während der beruflichen Tätigkeit (zum Beispiel auf Geschäftsreisen) erwachsen und von der Arbeitgeberfirma entschädigt werden. Gemäss Art. 327a OR hat die Arbeitgeberfirma einem Arbeitnehmenden grundsätzlich alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstandenen Auslagen zu ersetzen.

Keine Spesenvergütungen sind Entschädigungen der Arbeitgeberfirma, welche Auslagen abdecken, die vor oder nach der eigentlichen Arbeitstätigkeit bzw. Arbeitszeit anfallen.

Spesenvergütungen sind Leistungen, welche den Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zufließen. Sie sind von der Arbeitgeberfirma im Lohnausweis zu bescheinigen.

3.2 Arten von Spesen

Im Zusammenhang mit der Deklaration auf dem Lohnausweis werden zwei Arten von Spesen unterschieden:

- **Effektive** Spesenvergütungen (Ziffer 13.1 des Lohnausweises) sind solche, die gegen Vorlage eines Belegs oder in Form von Einzelfallpauschalen (zum Beispiel CHF 30 pro auswärtige Mahlzeit) vergütet werden. Unter bestimmten Voraussetzungen genügt es, die effektiven Spesen ohne Betrag auf dem Lohnausweis zu vermerken (vgl. «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung» der SSK/ESTV).
- **Pauschale** Spesenvergütungen (Ziffer 13.2 des Lohnausweises) werden für einen bestimmten Zeitraum ausgerichtet. Beispielhaft sind die Auto- oder Repräsentationsspesen zu nennen. Sie sind betragsmässig immer im Lohnausweis anzugeben. Sie müssen in etwa den effektiven Auslagen entsprechen.

Firmen können über die ausgerichteten Spesenvergütungen vom Sitzkanton auch ein Spesenreglement genehmigen lassen. Die Genehmigung kann Spesen in effektiver oder pauschaler Form umfassen. Sofern es sich um Pauschalspesen handelt, ist die Höhe ebenfalls im Lohnausweis zu bescheinigen. Firmen mit einem genehmigten Spesenreglement haben im Lohnausweis (unter Ziffer 15) folgenden Vermerk anzubringen: «Spesenreglement durch Kanton XY am *tt.mm.jjjj* genehmigt.»



3.3 Steuerliche Beurteilung von Pauschalspesen

3.3.1 Einzelfallpauschalen und Pauschalspesen

Spesen können **pro Einzelereignis** effektiv oder pauschal bemessen (sog. **pauschalisierte Spesen**) vergütet werden. Die Beträge für Vergütungen nach Einzelereignis müssen bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen nicht im Lohnausweis (Ziffer 13.1) aufgeführt werden – es genügt ein «Kreuz» im betreffenden Feld. Als Beispiele für pauschalisierte Spesen können pauschal bemessene Vergütungen für dienstliche Nutzung eines Arbeitszimmers oder eines Arbeitsplatzes zu Hause, eines Lagerraums für Warenmuster, den Gebrauch eines Natels oder des Internets genannt werden.

Für **Klein- und Repräsentationsspesen** erfolgen Vergütungen oft als Pauschale für einen bestimmten Zeitabschnitt (Monat/Jahr). Diese Vergütungsform wird als Pauschalspesen (Ziffer 13.2 Lohnausweis) bezeichnet. Die Beträge von Pauschalspesen sind immer im Lohnausweis aufzuführen.

3.3.2 Pauschalspesen ohne Spesenreglement

Seit dem Steuerjahr 2008 und der generellen Einführung des neuen Lohnausweises gibt es keine Freibeträge für empfangene Spesenentschädigungen mehr. Pauschale Repräsentationsspesen, für welche kein genehmigtes Spesenreglement oder keine Spesenvereinbarung vorhanden ist, werden vollständig als steuerbares Erwerbseinkommen aufgerechnet (KM 424 und KM 424E).

Da die steuerpflichtige Person für die steuermindernden Tatsachen die Beweislast trägt, muss diese zur Aufhebung oder Verminderung der Aufrechnung nachweisen können, dass die effektiven berufsbedingten Auslagen sich mit der Repräsentationsspesenvergütung der Arbeitgeberfirma decken. Nebst dem Nachweis der effektiven Auslagen ist es möglich, eine Spesenvereinbarung mit der zuständigen Veranlagungsbehörde zu treffen. Eine solche Absprache kann vor allem bei kleineren Unternehmen wie beispielsweise Einmann-Aktiengesellschaften oder Einzelunternehmen sinnvoll sein. Sie ermöglichen Vereinfachungen bei der Spesendeclaration und treten an die Stelle eines genehmigten Spesenreglements.

Ob den ausgerichteten Spesenvergütungen abzugsfähige Berufsauslagen entgegenstehen, entscheidet sich nach den Vorschriften über die Abzüge bei unselbständigem Erwerb. Nicht ausschlaggebend ist, wie die Entschädigungen von der steuerpflichtigen Person oder von der Arbeitgeberfirma bezeichnet werden. Wohl wird zunächst die Arbeitgeberfirma darüber zu befinden haben, ob und in welchem Ausmass die arbeitnehmende Person Anspruch auf Spesenersatz hat. Es ist jedoch Sache der Veranlagungsbehörde zu entscheiden, in welchem Ausmass der arbeitnehmenden Person steuerrechtlich abzugsfähige Aufwendungen entstanden sind. Entscheidend ist, dass die Auslagen beruflich notwendig sind.

3.3.3 Genehmigung von Spesenreglementen

Leitende Angestellte oder Geschäftsinhaber haben oft im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit Auslagen für Repräsentation, Akquisition oder für die Pflege ihrer Kundschaft. Die Belege für diese Repräsentations- und Kleinauslagen sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen.

Die jährliche Ausrichtung von Pauschalentschädigungen vereinfacht die Abwicklung des Auslagenersatzes. Auch im Kanton Basel-Landschaft können juristische Personen bei der kantonalen Steuerverwaltung (Bereich JP) deshalb ein Gesuch um Genehmigung des Spesenreglements einreichen.

Von einer kantonalen Steuerverwaltung genehmigte Reglemente werden grundsätzlich von allen Kantonen anerkannt.

Pauschalspesen sind nur für folgende Mitarbeiter zulässig:

- Leitende Angestellte (Mitarbeitende, die der Geschäftsführung rang- oder funktionsmässig nahestehen und das Unternehmen gegen aussen repräsentieren);
- Aussendienstmitarbeitende (Reisende, Vertreter, Monteure);
- Mitarbeitende mit aussendienstähnlicher Funktion (zum Beispiel: Berater, die praktisch ausnahmslos bei Kunden arbeiten).

Damit Spesenentschädigungen pauschal akzeptiert werden, gilt es folgende Grundsätze zu beachten:



- Die Spesenpauschale muss in etwa den effektiven Auslagen entsprechen;
- Repräsentationsspesen dürfen nur Arbeitnehmenden, die aufgrund ihrer betrieblichen Funktion überhaupt Repräsentationsaufgaben haben, ausgerichtet werden. Solche Pauschalen sollten 3,5 % bis 5 % des jährlichen Bruttolohns und in der Regel maximal den Betrag von CHF 20'000 nicht übersteigen;
- mit der Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinauslagen bis CHF 50 pro Ereignis abgegolten. Solche Auslagen dürfen nicht zusätzlich effektiv geltend gemacht werden;
- Pauschal entschädigte Repräsentationsspesen.

Die Leistung von pauschalen Spesen für den Gebrauch des privaten Autos setzt voraus, dass nachweislich über 12'000 Kilometer pro Jahr geschäftlich gefahren werden (ohne Arbeitsweg und ohne private Kilometer). Die Berechtigung für eine solche Autopauschale wird durch die Erhebung der geschäftlich gefahrenen Kilometer (z.B. mittels Führung eines Fahrtenbuchs) während eines repräsentativen Zeitraums von rund vier bis sechs Monaten ermittelt. Die Zulässigkeit zur Leistung dieser Pauschalspesen ist durch die Arbeitgeberin bei einer Funktionsänderung des Mitarbeitenden bzw. spätestens nach drei Jahren zu überprüfen. Die entsprechende Dokumentation dieser Überprüfung ist durch die Arbeitgeberin zwecks Kontrolle durch die Steuerverwaltung aufzubewahren. Die zulässige Höhe der Autopauschalen für Mitarbeitende mit sehr häufigem geschäftlichen Gebrauch des Privatautos bestimmt sich nach der Mustervorlage des Schweizerischen Steuerkonferenz SSK (in der derzeit geltenden Fassung). Per 1. Februar 2024 können diese Ansätze wie folgt dargestellt werden:

Kilometerleistung pro Jahr			Pauschalansatz	
12'000 km	bis	15'000 km	CHF	9'600
15'000 km	bis	20'000 km	CHF	11'400
20'000 km	bis	25'000 km	CHF	13'800
25'000 km	bis	30'000 km	CHF	15'600
30'000 km	bis	35'000 km	CHF	18'000
35'000 km	bis	40'000 km	CHF	21'000
> 40'000 km			CHF	24'000

Durch diese Autopauschale sind sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit der Benützung des Privatfahrzeugs abgegolten. Die geleistete Pauschale ist im Lohnausweis unter Ziff. 13.2.2. (Pauschalspesen Auto) auszuweisen und das Feld «F» (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) ist zu markieren. Demgemäss entfällt auch ein Abzug für die Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort.

Pauschalspesenreglemente sind grundsätzlich von der kantonalen Steuerverwaltung zu genehmigen. Bei kleineren Unternehmen wie z.B. Einmann-Aktiengesellschaften oder Einzelunternehmen kann es sinnvoll sein, anstelle eines Spesenreglements Vereinfachungen bei der Spesendeklaration direkt mit der oder dem Veranlagungsmitarbeitenden zu besprechen. Im Kanton Basel-Landschaft gibt es keine Grenze bei der Betriebsgrösse für die Genehmigung von Pauschalspesenreglementen. Zur Beurteilung eines Pauschalspesenreglements sind die folgenden Informationen und Unterlagen einzureichen:

- Name und Adresse der bezugsberechtigten Personen;
- genaue Funktion in der Unternehmung;
- Bruttolohn im abgelaufenen Geschäftsjahr (Kopie des letzten Lohnausweises).

Diese Angaben beschleunigen den Genehmigungsprozess erheblich und vermeiden Rückfragen beim Gestuchsteller.



Exkurs: Non-Profit-Organisationen (NPO)

Unter NPO's werden Organisationen mit einem ideellen, öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck, die keine Erwerbszwecke verfolgen, verstanden. Regelmässig handelt es sich dabei um (Dorf-)Vereine und Stiftungen. In solchen Organisationen leisten viele Personen freiwillig Arbeit, ohne dafür eine Entschädigung im Sinne eines Lohns zu erhalten. Die Abgrenzung zwischen Auslagenersatz und zu deklarierendem Lohn bereitet jedoch häufig Probleme, weshalb die SSK in ihrem KS 25 auch ein Musterspesenreglement für NPO's publiziert hat. Als wichtigste Grundsätze sind darin aufgeführt:

- Die Auslagen für Fahrtkosten, Verpflegungskosten und übrige Kosten können den freiwillig Arbeitenden zurückerstattet werden.
- Es können die Fahrtkosten zur Arbeit und für Dienstreisen entschädigt werden. Grundsätzlich sind die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen. Wird eine Kilometer-Entschädigung für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs ausgerichtet, darf diese max. CHF 0.75 pro Kilometer betragen.
- Die Verpflegungskosten können in Form von Einzelfallpauschalen erstattet werden. Diese betragen: für das Mittagessen maximal CHF 30 und für das Nachtessen maximal CHF 35.
- Für übrige Kosten wie Park- und Telefongebühren, für Briefmarken oder die Benützung privater Einrichtungen usw. können jährliche Pauschalen bis insgesamt höchstens CHF 1'000 bezahlt werden. Diese Spesenpauschale sollte ungefähr den effektiven Auslagen entsprechen.

Werden diese Grundsätze in einem Reglement so geregelt und auch eingehalten, muss kein Lohnausweis ausgestellt werden. Es liegt auch kein steuerbares Einkommen vor. Ebenso wenig muss das Reglement der kantonalen Steuerverwaltung zur Genehmigung eingereicht werden. Werden hingegen andere oder höhere Entschädigungen ausgerichtet, ist der NLA gemäss Wegleitung auszufüllen.

3.3.4 Besondere Pauschalspesen einzelner Berufsgruppen

a) Pauschale Telefonspesenentschädigung für Mitarbeitende des Zwangsmassnahmengerichts

Mit dem RRB (Beschluss des Regierungsrates) Nr. 1480 hat der Regierungsrat beschlossen, den Präsidien und Vizepräsidien des Zwangsmassnahmengerichts monatlich eine Pauschale von CHF 25 für die Deckung von Mobiltelefonkosten auszurichten. Diese Entschädigungen sind steuerfrei.

b) Pauschale Spesenentschädigung für Polizeiaspirantinnen bzw. Polizeiaspiranten und für Sicherheitsassistentinnen bzw. Sicherheitsassistenten in Ausbildung

Mit dem RRB (Beschluss des Regierungsrates) Nr. 0381 hat der Regierungsrat beschlossen, den oben genannten Sicherheitskräften während deren Ausbildungszeit monatlich eine Pauschale von CHF 415 für die Deckung der Auslagen auszurichten. Diese Entschädigungen sind steuerfrei.

3.3.5 Behördenabzug

Vgl. Ausführungen in Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 24 Nr. 1.

4. Besondere Berufskosten von Expatriates

Leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem **ausländischen** Arbeitgeber **vorübergehend** in die Schweiz entsandt werden, **können besondere Berufskosten** abziehen, **zusätzlich** zu den Berufskosten gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG bzw. gemäss Berufskostenverordnung des Bundes vom 10. Feb. 1993 (SR 642.118). Dieser in Art. 1 Abs. 1 der Expatriates-Verordnung des Eidg. Finanzdepartementes (ExpaV des EFD vom 3. Oktober 2000; SR 642.118.3) festgehaltene Grundsatz gilt auch sinngemäss für die Staats- und Gemeindesteuern. Die einzelnen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der ExpaV sind folgende:



- Entsendung erfolgt durch einen ausländischen Arbeitgeber. Die Geltendmachung besonderer Berufskosten wird an einen bestehenden Arbeitsvertrag zu einem ausländischen Arbeitgeber angeknüpft. Erfolgt eine Anstellung durch einen neuen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, so ist der Zusammenhang zwischen den Kosten nach Absatz 2 und der Erwerbstätigkeit nicht mehr eng genug, als dass die Kosten als abzugsfähige Berufskosten anzusehen wären. Bei internationalen Konzernen ist jedoch auch ein lokaler Arbeitsvertrag (local-to-local) mit der Gesellschaft am Arbeitsort möglich².
- Die Entsendung ist auf höchstens 5 Jahre befristet. Die Entsendungsvereinbarung oder der lokale Arbeitsvertrag müssen befristet sein (e contrario Art. 1 Abs. 3 ExpaV).
- Leitende Angestellte oder Spezialistinnen bzw. Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation: Die diesbezüglichen Anforderungen sind nicht besonders hoch. Nebst IT-Spezialisten können z.B. auch Profisportler, Ärzte und Pflegefachleute auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation als Spezialistinnen bzw. Spezialisten gelten.

Als **besondere Berufskosten** von Expatriates gelten:

- Bei Wohnsitz in der Schweiz oder im Ausland: Die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei Beibehaltung einer **ständig** für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland. Dies schliesst u.a. aus, dass die ausländische Wohnung während der befristeten Entsendung vermietet wird. Anstelle der effektiven Wohnkosten kann ein Pauschalbetrag von monatlich CHF 1'500 geltend gemacht werden (Art. 4 Abs. 1 ExpaV).
- Bei Wohnsitz in der Schweiz:
 - o Die notwendigen Umzugs- sowie Hin- und Rückreisekosten des Expats und seiner Familie bei Beginn und Ende der Entsendung.
 - o Die Kosten für den Unterricht der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten.
- Bei Wohnsitz im Ausland: die notwendigen Kosten für Reisen zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz

Diese Aufzählung der besonderen Berufskosten ist abschliessend. Sie können nur abgezogen werden, wenn und soweit sie der Expatriate selbst getragen hat (vgl. Art. 2 Abs. 3 und 4 ExpatV). Die Abgeltung besonderer Berufskosten durch den Arbeitgeber - pauschal oder effektiv - ist auf dem **Lohnausweis** zu **bescheinigen** (Art. 2 Abs. 5 ExpaV). Für Einzelheiten vgl. Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises wie zum Beispiel in Ziffer 2.3 (zur Verfügung stellen Wohnung), Ziffer 3 (pauschale Umzugsentschädigung), Bemerkungen (Expatriates-Ruling oder effektive Vergütung von besonderen Berufskosten).

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- RS ESTV vom 14.Dezember 2006
- «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung» der SSK/ESTV
- StGE Nr. 100/2007 vom 07.12.2007
- KM 214 (Arbeitszimmerabzug; Voraussetzung bei Handelsreisenden)
- KM 250 (Anschaffungskosten eines privaten Personalcomputers - PC)
- KM 409 (Abzug von Mitgliederbeiträgen an Berufsverbände)
- KM 424 und KM 424E³ (Repräsentationsspesen)
- Verordnung des EFD über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen bei der direkten Bundessteuer (Expatriates-Verordnung, ExpV; SR 642.118.3)

² Erläuternder Bericht zur Revision der Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen vom Januar 2015, Seite 3. Mit der Fassung vom 9. Januar 2015 wurde der Kreis der Personen, die als Expatriates gelten, eingeschränkt. Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der revidierten Bestimmungen den Status gestützt auf das bisherige Recht hatten, behalten diesen bis zum Ende der befristeten Tätigkeit (Art. 4a ExpaV).

³ Nach früherer Praxis (KM Nr. 9) konnte im Einzelfall bei Repräsentationsspesen, welche den Betrag von CHF 5'000 pro Jahr überstiegen, die Hälfte davon als Einkommen aufgerechnet werden. Dies galt immer dann, wenn kein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement vorgelegen hat, welches diese Art Pauschalspesen konkret regelte. Diese Praxis wurde ab dem Steuerjahr 2008 aufgehoben. Pauschale Repräsentationsspesen, die im Jahr 2008 und später ausbezahlt werden und für welche kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt oder die nicht vom Veranlagungspersonal genehmigt worden sind, müssen vollständig als steuerbares Erwerbseinkommen aufgerechnet werden. Die frühere Praxis kam somit letztmals im Steuerjahr 2007 zur Anwendung.