
Nebenerwerbskosten

1. Rechtsgrundlagen

Die Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit können gemäss Art. 39 StG von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Dazu gehören die Auslagen für die Fahrt zur Arbeit, für auswärtige Verpflegung sowie für übrige Berufskosten (z.B. Arbeitszimmer zu Hause, Berufswerkzeuge u.a.). Das Recht der direkten Bundessteuer kennt eine analoge Regelung (Art. 26 DBG).

Kraft Gesetzesdelegation hat die Regierung für die verschiedenen Berufskosten Pauschalansätze festgelegt, die weitgehend mit der Bundesregelung (Berufskostenverordnung, SR 642.118.1) übereinstimmen. Für die übrigen notwendigen Berufskosten können nach Art. 21 StV Fr. 700.-- zuzüglich 10 Prozent der Nettoeinkünfte, höchstens aber Fr. 2'400.-- abgezogen werden. Vorbehalten bleibt der Nachweis höherer notwendiger Kosten.

Kanton und Bund sehen darüber hinaus auf Verordnungsebene einen zusätzlichen Abzug bei Nebenerwerbstätigkeit vor. Die Regierung hat die Pauschalansätze bei der direkten Bundessteuer für massgebend bezeichnet. Für die notwendigen Berufskosten der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit sind 20% der Nettoeinkünfte, mindestens Fr. 800.-- und höchstens Fr. 2'400.-- abziehbar. Der Nachweis höherer notwendiger Berufskosten bleibt vorbehalten (Art. 22 StV, Art. 10 Berufskostenverordnung und Anhang).

2. Zweck des Abzugs für Berufsauslagen bei unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit

Der Selbständigerwerbende kann seine Berufskosten als geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen (Art. 40 Abs. 1 StG). Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden die typischerweise anfallenden Berufsauslagen wie Fahrt zur Arbeit oder auswärtige Verpflegung mit teilweise pauschalieren Abzügen berücksichtigt (Art. 39 StG, Art. 18 - 20 StV). Die übrigen Berufskosten können mit einer widerlegbaren Pauschale abgezogen werden (Art. 21 StV). Das Abzugsregime ist darauf ausgerichtet, den Gewinnungskosten für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vollständig Rechnung zu tragen.

Übt ein Steuerpflichtiger zusätzlich zu seiner Haupterwerbstätigkeit, für die er alle Berufsauslagen geltend machen kann, eine Nebenerwerbstätigkeit aus, fallen dafür oft verschiedene meist kleinere Auslagen an, die zu deklarieren und zu veranlagern in vielen Fällen einen unangemessen hohen Aufwand erfordern würde. Die Regierung (und das Eidgenössische Finanzdepartement in der Berufskostenverordnung) fangen diese diversen Berufsauslagen mit einer zusätzlichen Abzugspauschale auf. Die Tatsache, dass auch diese Berufsauslagen nach der Abzugsordnung von Art. 39 StG und Art. 18 - 21 StV vollständig berücksichtigt werden könnten und die Rechtsgrundlage nur auf Verordnungsebene beruht, sprechen indessen gegen eine extensive Auslegung der zusätzlichen Abzugsbestimmung. Das gilt namentlich für den Begriff des Nebenerwerbs, der eine Haupterwerbstätigkeit voraussetzt.

3. **Haupterwerb**

Ein Nebenerwerb im hier zu verstehenden Sinn (nachstehend Ziff. 4) setzt immer einen Haupterwerb voraus. Als Haupterwerb gilt eine auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit, für die ein Steuerpflichtiger den grössten Teil der für seine Erwerbstätigkeit aufgewendeten Zeit und Arbeitskraft einsetzt. Die Haupterwerbstätigkeit muss ihn zwar nicht in jedem Fall zu 100% eines Normalpensums (Vollzeitbeschäftigung) auslasten. Auch eine Teilzeiterwerbstätigkeit (< 100%) kann noch als Haupterwerb gelten. Dennoch muss nach Sinn und Zweck des zusätzlichen Abzugs für Nebenerwerbsauslagen verlangt werden, dass der Aufwand für eine Haupterwerbstätigkeit (immer nur im Verhältnis zu einer Nebenerwerbstätigkeit) wenigstens zwei Drittel einer 100-prozentigen Arbeitszeit entspricht. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit lässt sich die erforderliche Quote dem Arbeitsvertrag entnehmen. Schwieriger scheint es bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit, die mitunter auch bei bescheidenem Arbeitseinsatz als Haupterwerb gelten kann (z.B. wenn für die Geschäftsführung einer Einzelfirma eine Drittperson eingestellt wird). Entscheidend dürfte in diesem Fall nicht die (schwer nachweisbare) Beschäftigung sein, sondern der Umstand, dass ein Haupterwerb in finanzieller Hinsicht und über einen längeren Zeitraum betrachtet so gross sein muss, dass alleine daraus der Lebensunterhalt bestritten werden könnte (SGE 2000 Nr. 6 und 2011 Nr. 5).

Der Haupterwerb muss nicht zwingend aus einer einzigen Erwerbstätigkeit bestehen. Ein Lehrer, der an verschiedenen Schulen unterrichtet, hat mehrere Anstellungsverhältnisse, aber gesamthaft nur einen Haupterwerb. Dasselbe trifft auf einen Hauswart zu, der von verschiedenen Liegenschaftsverwaltungen angestellt wird. Zwei oder mehr Teilzeitstellen werden, selbst wenn sie nicht unbedingt im gleichen Tätigkeitsgebiet liegen, soweit zusammen gezählt, bis die Mindestquote von zwei Drittel überschritten wird. Nur weitere untergeordnete Tätigkeiten können dann noch als Nebenerwerb gelten.

Zum Haupterwerb gehören alle Einkünfte aus Tätigkeiten, die in engem beruflichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit stehen (Anwalt im Verwaltungsrat einer Klientin, Buchhalter in mehreren Konzerngesellschaften; vgl. SGE 2006 Nr. 2), selbst wenn die Entschädigungen von verschiedenen Arbeitgebern stammen. Sind einem Behördenmitglied Kraft seines Amtes bestimmte weitere Funktionen oder Mandate übertragen (Gemeindepräsident in Zweckverband, Kommissionen oder Vorstandsvorsitz), umfasst der Haupterwerb auch sämtliche zusätzlichen Entschädigungen aus diesen Tätigkeiten (Einkünfte ex officio).

Ein Erwerbstätiger mit nur einer Beschäftigung führt immer eine Haupterwerbstätigkeit aus, auch wenn diese im allgemeinen Sprachgebrauch als "Nebenerwerb" bezeichnet wird (Rentner mit Teilpensum). Ihm stehen die Abzüge für Berufsauslagen gemäss Art. 18 - 21 StV zur Verfügung.

4. **Nebenerwerb**

Nebenerwerb setzt Einkommen aus einer unselbständigen oder selbständigen Haupterwerbstätigkeit voraus. Es handelt sich um eine Tätigkeit ausserhalb des Aufgabenbereichs der Haupterwerbstätigkeit (unabhängig), die üblicherweise dadurch gekennzeichnet ist, dass sie an einem anderen Arbeitsort, unter Benutzung anderer Hilfsmittel und ausserhalb der Arbeitszeit der Hauptbeschäftigung ausgeübt wird (SGE 2011 Nr. 5). Überstunden für den Hauptarbeitgeber gelten nicht als Nebenerwerbstätigkeit. In der Regel wird Nebenerwerb für einen anderen Arbeitgeber ausgeübt (SGE 2006 Nr. 2). Davon gibt

es indessen Ausnahmen. Beruht der Rechtsgrund für eine anders geartete Beschäftigung bei einem diversifizierten Arbeitgeber (z.B. öffentliche Verwaltung) nicht auf dem Hauptarbeitsvertrag, kann es sich um eine Nebenerwerbstätigkeit handeln.

Nebenerwerb im Sinn dieser Abzugsregelung ist ausschliesslich eine unselbständige Tätigkeit. Für eine selbständige Erwerbstätigkeit, ob haupt- oder nebenberuflich, muss immer Buch geführt werden (Art. 169 Abs. 2 StG). Der geschäftsmässig begründete Aufwand ist in diesem Fall uneingeschränkt abziehbar (Art. 40 ff. StG).

Im Verhältnis zur Haupterwerbstätigkeit ist Nebenerwerb in zeitlicher und finanzieller Hinsicht von untergeordneter Bedeutung (SGE 2011 Nr. 5). Das ergibt sich schon daraus, dass als Haupterwerb nur eine deutlich überwiegende Beschäftigung anerkannt wird (Ziff. 2). Diese Voraussetzung gilt auch für mehrere Nebenerwerbstätigkeiten, die zum Vergleich zusammengezählt werden.

5. Abzugsregelung

Die notwendigen Berufskosten bei unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit werden nach den im DBG geltenden Pauschalansätzen abgezogen (Art. 22 Abs. 1 StV). Der Nachweis höherer effektiver Kosten bleibt vorbehalten (Art. 22 Abs. 3 StV). Der Pauschalabzug nach Bundesrecht beträgt 20% der Nettoeinkünfte, mindestens Fr. 800.-- und höchstens Fr. 2'400.-- (Art. 10 Berufskostenverordnung mit Anhang).

Die Abzugsregelung ist insofern ungenau, als sie den Mindestbetrag nicht differenziert. Werden Gewinnungskosten pauschaliert, können diese nicht höher ausfallen als das dadurch erzielte Erwerbseinkommen. Von Nebenerwerbseinkünften unter Fr. 800.-- ist deshalb höchstens ein Pauschalabzug in gleicher Höhe zulässig. Für effektiv höhere Berufsauslagen kann ein die Einkünfte übersteigender Abzug der tatsächlichen Kosten nicht ausgeschlossen werden. Dann muss allerdings geprüft werden, ob der angebliche (unrentable) Nebenerwerb als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Die Pauschale von 20% errechnet sich aus der Summe aller Nebenerwerbseinkünfte. Entweder wird für alle Einkünfte die Pauschale abgezogen, oder es muss für alle Nebenerwerbstätigkeiten der Nachweis höherer effektiver Kosten erbracht werden.

Mit der Abzugspauschale werden alle notwendigen Berufskosten abgegolten. Im Unterschied zur Pauschale für übrige Berufskosten der Haupterwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 StV) schliesst die Nebenerwerbspauschale auch die Fahrkosten und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung mit ein. Ein zusätzlicher Abzug für diese Berufsauslagen kommt daher nicht in Betracht.

Spesenvergütungen sind steuerbare Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, soweit sie nicht Entschädigungen für Aufwendungen darstellen, die der Arbeitnehmer unmittelbar im geschäftlichen Interesse des Arbeitgeber getätigt hat (Auslagenersatz; z.B. SBB-Ticket für Geschäftsfahrt, StB 30 Nr. 1). Zahlt demnach ein Arbeitgeber einem im Nebenerwerb tätigen Arbeitnehmer Vergütungen für dessen Berufskosten (z.B. Fahrt zur Arbeit oder auswärtige Verpflegung), sind diese Vergütungen auf dessen Lohnausweis aufzuführen (StB 30 Nr. 1) und stellen grundsätzlich steuerbares Erwerbseinkommen dar. Dabei macht es keinen Unterschied, ob es sich um effektive oder pauschale Vergütungen handelt. Der Nebenerwerbstätige kann von diesen Erwerbseinkünften (Nettolohn plus Spesen) die Pauschale in Abzug bringen. Genügt ihm dies nicht, kommt er nicht darum herum, sämtliche

Berufsauslagen, auch diejenigen, die ihm sein Arbeitgeber ersetzt hat, nachzuweisen. Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Vergütungen auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen oder es sich um effektive Spesenvergütungen handelt, die nicht deklarationspflichtig sind (gemäss Rz. 52 der Wegleitung zum Lohnausweis).

Macht ein Steuerpflichtiger anstelle des Pauschalabzugs die effektiven Kosten geltend, sind für Fahrkosten und Verpflegung die Pauschalansätze gemäss Art. 18 und 19 StV sowie der Berufskostenverordnung sachgemäss anwendbar.

6. Nebenamtliche Behördentätigkeit

Der besondere Berufskostenabzug für nebenamtliche Behördenmitglieder kann zusätzlich zum Nebenerwerbsabzug geltend gemacht werden (Art. 22 Abs. 2 StV; StB 39 Nr. 4).