



Ruth Bloch-Riemer

Dr. iur., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin
Bär & Karrer AG, Zürich
ruth.blochriemer@baerkarrer.ch

Lohnausweis

Lohnausweis in Zeiten von Corona

Im nachfolgenden Beitrag stellt die Autorin die relevanten Grundsätze und die zentralsten Konstellationen – inklusive der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie – für die Erstellung des Lohnausweises und dessen Beiblätter in der Praxis dar.

Nicht nur für die meisten Unternehmungen, sondern auch für viele Arbeitnehmer wird 2020 als aussergewöhnliches Jahr in Erinnerung bleiben. Die vielfältigen, durch die COVID-19-Pandemie verursachten Veränderungen und Entwicklungen in der Arbeitswelt und auf dem Arbeitsmarkt werden sich auch auf die für diese Periode auszustellenden Lohnausweise auswirken, indem für die diversen Konstellationen einige Spezialitäten zu berücksichtigen sind.

Im Sinne einer Checkliste werden in der Folge die relevanten Grundsätze und die zentralsten Konstellationen mit Blick auf die Erstellung von Lohnausweisen und Beiblättern in der Praxis dargestellt.

1. Der Lohnausweis – Inhalt und Zweck

Der im Rahmen von Art. 127 Abs. 1 lit. a DBG¹ (bzw. Art. 45 lit. a StHG²) vom Arbeitgeber auszustellende Lohnausweis bezweckt, dem Arbeitnehmer die während der Referenzperiode entrichteten Lohnbestandteile zu bescheinigen. Wertvolle Hinweise zum Inhalt des Lohnausweises finden sich auch in der von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) publizierten Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung, aktuelle Version gültig ab 1. Januar 2020 (nachfolgend die «Wegleitung»).

- Der im Rahmen des Lohnausweises bescheinigte Gesamtbruttolohn ergibt sich üblicherweise zunächst aus dem entsprechenden

Arbeitsvertrag, wobei auch ausserhalb oder zusätzlich zum schriftlichen Arbeitsvertrag ausgerichtete Leistungen zu berücksichtigen sind. Die zu bescheinigenden Leistungen bestehen typischerweise zunächst aus einem Grundlohn. Dazu kommen allenfalls noch variable Komponenten (beispielsweise Bonus, Kapitalleistungen, sonstige ausserordentliche Leistungen), im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsplänen effektiv oder auch nur steuerlich und abgaberechtlich anfallende geldwerte Vorteile,³ und Naturalleistungen. In der Praxis nicht zu vergessen ist, dass auch von dritter Seite (zu denken ist insbesondere an Konzerngesellschaften) anfallende Lohnelemente grundsätzlich auf dem Lohnausweis zu bescheinigen sind.

Abbildung

Thema	Ziffer(n) im Lohnausweis	Anmerkungen
(1) Veränderungen bezüglich Beschäftigungsgrad und Lohn		
Veränderung (Reduktion oder Steigerung) des Beschäftigungsgrads	1 und 15 (Bemerkungen)	Ein während dem Jahr oder auch gegenüber dem Vorjahr veränderter Beschäftigungsgrad wird im Rahmen des Bruttolohns (Ziff. 1) zahlenmässig sichtbar, indem zunächst der Bruttolohn gegenüber der Vorperiode tiefer oder – über eine übliche Lohnerhöhung hinausgehend – höher ausfallen wird. Die SSK empfiehlt, im Rahmen von Ziff. 15 des Lohnausweises den Beschäftigungsgrad anzumerken (vgl. Wegleitung, Rz. 67). Zur Klarstellung der Beschäftigungsverhältnisse ist u.E. ein Hinweis auf die Veränderung des Beschäftigungsgrads ebenfalls sinnvoll.
Unterjährige Austritte	Feld E	Die genauen Austritts- (und auch Eintrittsdaten) des Arbeitnehmers während des Kalenderjahres sind im Feld E des Lohnausweises abzubilden, um die relevante Lohnperiode korrekt und nachvollziehbar abzubilden. Dies dient der Steuerbehörde bei der Veranlagung des Arbeitnehmers auch dazu, dessen Beschäftigungsverhältnisse (und ggf. Perioden, während derer Leistungen von der Arbeitslosenversicherung bezogen wurden) lückenlos nachvollziehen zu können. Der Lohnausweis ist bei einem Austritt des Arbeitnehmers während dem Kalenderjahr spätestens nach Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres, in der Praxis wohl häufig auf Wunsch des austretenden Mitarbeiters aber schon früher, d.h. zeitnah nach dem Austritt, auszustellen.
Finanzielle Unterstützung zugunsten des Arbeitgebers	n/a	Zur kurz- und mittelfristigen Überbrückung von Liquiditätsgaps beim Arbeitgeber sind verschiedene Szenarien denkbar, namentlich freiwillige temporäre oder fortdauernde Lohnreduktionen, Darlehen der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber und auch der Verzicht auf Ferienguthaben. Alle derart motivierten Massnahmen sind mit Bezug auf Zulässigkeit und Machbarkeit im Einzelfall konkret zu evaluieren. Die einkommenssteuerlichen Aspekte auf Ebene des Arbeitnehmers, insbesondere welche Leistungen ihm wann steuerlich und abgaberechtlich zugeflossen sind, sind jeweils gesondert zu prüfen. Auf Ebene des Arbeitgebers dürften im Rahmen des Lohnausweises folgende Aspekte im Vordergrund stehen: – Analog der vorstehenden Ausführungen zur Reduktion des Beschäftigungsverhältnisses empfiehlt es sich, eine allfällige temporäre Lohnreduktion im Rahmen der Ziff. 15 als Bemerkung zu erwähnen. – Ein vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber effektiv bezahltes oder durch einmaligen oder wiederkehrenden Auszahlungsaufschub gewährtes Darlehen führt zunächst nicht zu einer Veränderung beim geschuldeten Brutto- bzw. Nettolohn. Vertraglich geschuldete, aber aufgrund eines Darlehens dem Arbeitnehmer (noch) nicht ausbezahlte Lohnbestandteile gelten steuerlich und abgaberechtlich als dem Arbeitnehmer zugeflossen und sind entsprechend grundsätzlich im Fälligkeitszeitpunkt der Besteuerung und Verabgabung zuzuführen. Sie sind somit auch im Lohnausweis als Lohn zu erfassen. Unter anderem mit Blick auf die Deklaration der entsprechenden Guthaben im Rahmen der Steuererklärung des Arbeitnehmers dürfte jedoch regelmässig neben dem Lohnausweis eine entsprechende schriftliche Dokumentation zuhanden des Arbeitnehmers zu erstellen sein. – Im Rahmen des Zulässigen von Arbeitnehmern verzichtete Ferienguthaben schlagen sich auf dem Lohnausweis mangels Veränderung des zu bescheinigenden Lohns grundsätzlich nicht nieder, sondern entfalten ihre Wirkung in der Buchhaltung des Arbeitgebers (Rückstellungen).
Durch den Arbeitgeber koordinierte Spenden	n/a	Die steuerlichen und abgaberechtlichen Konsequenzen der von verschiedenen Arbeitgebern geprüften Projekte, im Rahmen welcher durch Lohnabzüge gemeinnützige Institutionen unterstützt werden können, sind anhand ihrer spezifischen Ausgestaltung einzelfallmässig zu prüfen. Aus Sicht des Arbeitgebers ist mit Blick auf die auszustellenden Bescheinigungen Folgendes relevant: – Wo bereits zugeflossene Lohnanteile einem karitativen Zweck zugeführt werden, ist grundsätzlich der gesamte zugeflossene Lohn im Rahmen des Lohnausweises zu erfassen. Die Zuwendung erfolgt mithin vom Nettolohn. – Falls die gespendeten Lohnanteile durch den Arbeitgeber oder mithilfe des Arbeitgebers einer steuerbefreiten gemeinnützigen Organisation zugeführt werden, dürften die spendenden Arbeitnehmer nicht selten daran interessiert sein, von der empfangenden Organisation mit Blick auf ihre Steuererklärung eine Spendenbescheinigung zu erhalten. Dies ist vom Lohnausweis unabhängig, aber kann gegebenenfalls vom Arbeitgeber koordiniert werden.
Mitarbeiterbeteiligungen	5 und Beiblatt	Im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen sind im Kontext der COVID-19-Pandemie verschiedenartige Auswirkungen vorstellbar, namentlich: – Unterjähriger Austritt aus der Unternehmung und Ausscheiden aus dem Plan – Anpassungen am Plan selbst, beispielsweise Verlängerung von Vesting-Perioden – Veränderungen bei den dem Plan zugrundeliegenden Aktienwerten Die im Rahmen des Mitarbeiterbeteiligungsplans vorkommenden oder vorgenommenen strukturellen Veränderungen sind zunächst derjenigen Steuerbehörde zur Kenntnis zu bringen, welche bezüglich der steuerlichen Behandlung des Plans allenfalls ein Steuerruling ausgestellt hat. Sodann ist darauf zu achten, dass die bezüglich des Mitarbeiterbeteiligungsplans im Rahmen der MBV* auszustellenden Bescheinigungen, welche als Beiblätter zum Lohnausweis abzugeben sind, sämtliche Vorgänge auf nachvollziehbare Weise abbilden. Veränderungen bei dem Plan zugrundeliegenden Werten dürften sich im Lohnausweis entsprechend quantitativ widerspiegeln, und es ist – wo sinnvoll in Absprache mit der Steuerbehörde – im Einzelfall zu prüfen, ob eine bisher angewandte Wertbestimmungsmethode auch im Kontext der Pandemie noch adäquat ist.
(2) Aspekte im Zusammenhang mit Homeoffice		
Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit Homeoffice	1 / 3 / 13	Im Zusammenhang mit der Verrichtung von Arbeiten im Homeoffice entrichteten Zahlungen, beispielsweise Entschädigungen für die Nutzung eines Zimmers in der Privatwohnung oder der privaten Internet-Linie für Geschäftszwecke, stellen je nach Ausgestaltung des Zahlungsmodells Spesenentschädigung (grundsätzlich steuer- und abgabefrei) oder zusätzliche Lohnkomponente (steuerbar und zu verabgaben) dar. Die Praxis der kantonalen Steuerbehörden ist nicht einheitlich. Die konkrete steuerliche Behandlung ist im Einzelfall durch den Arbeitgeber spezifisch zu prüfen und allenfalls mit der zuständigen Steuerbehörde zu diskutieren. Die Behandlung auf Ebene Arbeitgeber hat typischerweise auch Einfluss auf die steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer, unter Umständen auch mit Blick auf die Vornahme von Abzügen in seiner privaten Steuererklärung.
Transport und Verpflegung bei Homeoffice	Feld F und G	Auch wenn die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Transportmittel und Verpflegungsmöglichkeiten für die Zeit des in vielen Betrieben zumindest teilweise umgesetzten Homeoffice während der Referenzperiode allenfalls nicht durchgehend für den Arbeitnehmer nutzbar sind, sind die Felder F und G grundsätzlich anzukreuzen. Auch in diesem Bereich empfiehlt es sich, die konkrete steuerliche Behandlung durch den Arbeitgeber im Einzelfall spezifisch zu prüfen und allenfalls mit der zuständigen Steuerbehörde zu diskutieren, auch mit Blick auf die Vornahme von Abzügen in seiner privaten Steuererklärung.
(3) Leistungen mit Bezug zu Versicherungen		
Lohnzahlungen und Kurzarbeitsentschädigung	7	Durch den Arbeitgeber ausgerichtete, über die Arbeitslosenversicherung finanzierte Kurzarbeitsentschädigungen sind im Lohnausweis grundsätzlich in der Form einer «anderen Leistung» als Teil des Bruttolohns zu bescheinigen (Wegleitung, Rz. 34). Da auch in Phasen der Kurzarbeit trotz Reduktion des Lohns auf 80% die Sozialversicherungsbeiträge weiterhin auf dem vollen Lohn (100%) abzurechnen sind, wird die Kurzarbeit auf dem Lohnausweis ersichtlich, indem die abgeführten Sozialabgaben nicht im üblichen Verhältnis zum deklarierten Bruttolohn stehen, sondern «überproportional» sind. Eine Anmerkung im Bemerkungsfeld, dass während einer bestimmten Periode Kurzarbeit geleistet wurde, erscheint sinnvoll. Falls vom Arbeitgeber während einer Kurzarbeitsphase allfällig dennoch zusätzlich Lohnanteile (Differenz zwischen der Kurzarbeitsentschädigung in Höhe von 80% des geschuldeten Lohns und dem geschuldeten Lohn, oder ein Teil dieser Differenz) ausbezahlt werden, ist die Differenz im Lohnausweis als Lohn oder ggf. unregelmässige Leistung abzubilden. Wenn die zusätzliche Zahlung die volle Differenz von 20% abdeckt, ist auch denkbar, den gesamten Lohn (Kurzarbeitsentschädigung plus Differenz) wie üblich in Ziff. 1 des Lohnausweises zu erfassen und im Bemerkungsfeld (Ziff. 15) die Kurzarbeit informationshalber zu erwähnen. Im Rahmen der Lohnabwicklung sicherzustellen ist, dass die Sozialabgaben insgesamt nicht auf mehr als 100% des Lohns abgeführt werden.
Lohnfortzahlung bei Krankheit	1 / 7	Beispielsweise für den Fall einer COVID-19-bedingten Krankheit ausbezahlte Taggelder sind in Ziffer 1 des Lohnausweises zu deklarieren, falls sie vom Arbeitgeber effektiv ausbezahlt und durch ihn mit der Versicherung verrechnet werden. Falls der Arbeitgeber Versicherungsleistungen erhält und direkt dem Arbeitnehmer weiterleitet, ist dieser Vorgang in Ziff. 7 des Lohnausweises abzubilden (Wegleitung, Rz. 33).

* Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen vom 27. Juni 2012, SR 642.115.325.1.

- Neben den ausgerichteten Lohnbestandteilen enthält der Lohnausweis Angaben zu den durch den Arbeitgeber getätigten Abzügen namentlich an die Sozialversicherung (1. Säule) sowie die berufliche Vorsorge (2. Säule). Daraus resultiert dann der für den in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter steuerbare Nettolohn.
- Informationshalber sind auf dem Lohnausweis noch Angaben zu den entrichteten Quellensteuern, auf allfällig bestehende Spesen- und Pauschalspesenentschädigung und zu gewissen für den Arbeitnehmer relevanten Abzugsmöglichkeiten in seiner eigenen Steuererklärung (namentlich in den Bereichen Weiterbildungskosten, Verpflegung und Transport) zu finden; spezifische Sachverhalte werden sodann auch noch im Bemerkungsfeld abzubilden sein.

2. Spezialitäten im Zusammenhang mit COVID-19

Die im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie häufiger auftretenden Phänomene mit

Bezug zum Lohnausweis lassen sich thematisch grob in die drei Kategorien (1) Veränderungen bezüglich Beschäftigungsgrad und Lohn, (2) Homeoffice-bezogene Aspekte und (3) Behandlung von Versicherungsleistungen unterteilen, wobei natürlich auch Kombinationen und Überschneidungen vorkommen. Die nachfolgende Abbildung soll als Übersicht und Orientierungshilfe dienen, wobei spezifische Sachverhalte im Kontext der Situation eines Arbeitgebers als Ganzes und allenfalls in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde und Ausgleichskasse abzubilden sind. Auch empfiehlt es sich, gegebenenfalls gewisse Aspekte aus arbeitsrechtlicher Sicht zu analysieren und innerhalb des Arbeitgebers im Rahmen einer Policy zu vereinheitlichen.

3. Ausblick – was bleibt, was kommt?

Auch im nächsten Jahr ist angesichts des Ausmasses der Pandemie und ihrer wirtschaftlichen Folgen davon auszugehen, dass in der Lohnverarbeitung und -bescheinigung vermehrt

spezielle Sachverhalte abzubilden sein werden. Arbeitgebern ist zu empfehlen, bereits heute vorausschauend zu prüfen, ob gewisse Themen, vor allem im Bereich Spesen oder Mitarbeiterbeteiligungen, auch mittelfristig von solcher Häufigkeit oder Relevanz sind, dass sich eine Erstellung oder die Anpassung bestehender Pläne und Policies und der damit allenfalls zusammenhängenden Steuerrulings aufdrängt. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass Vorgänge in der Unternehmung auch über einen mittel- und langfristigen Zeitraum nach einheitlichen Kriterien gehandhabt werden, und dass diese Handhabung – gerade wo es um Aspekte moderner Arbeitsformen wie beispielsweise flexibles Arbeiten und Homeoffice geht – in Abstimmung mit den zuständigen Behörden steht und nicht zu nachträglichen Korrekturen führt. ■

- ¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11.
- ² Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.
- ³ Vgl. im Detail Ruth Bloch-Riemer, Mitarbeiterbeteiligungen in der Praxis: Nicht zu unterschätzen in der Umsetzung, in: TREX 1/2019, S. 16 ff.