

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 53 vom 29. September 2020

BE Verwaltungsgericht, 2020-09-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2019_53

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 53 du 29 septembre 2020

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 53 del 29 settembre 2020

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2016 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018; 100 18 50, 200 18 45) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] so wie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführer haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeinde- steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver- waltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 4 Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Da der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom

11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Da je- doch eine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, urteilt das Verwaltungsgericht in Fünferbesetzung (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 2 Bst. a GSOG).

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2

Streitig ist einzig, in welchem Umfang die freiwilligen Beiträge der Be- schwerdeführerin an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) als Abzug von den steuerbaren Einkünften der Beschwerdeführenden zuzulassen sind. Aus den Akten ergibt sich dazu folgender unbestrittener Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2016 Einkommen aus unselb- ständiger Erwerbstätigkeit im Umfang von insgesamt Fr. 13'880.75. Die Einkünfte umfassen einerseits im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu besteuernde Lohnzahlungen von Fr. 3'723.-- (vgl. Steuererklärung 2016 Formular 2, Vorakten StV [act. 3B] pag. 91). Daneben erzielte die Be- schwerdeführerin aus verschiedenen Nebenerwerbstätigkeiten Einkünfte von gesamthaft Fr. 10'157.75, die im Rahmen des sog. vereinfachten Ab- rechnungsverfahrens nach Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA; SR 822.41) besteuert wurden (vgl. Schreiben der Ausgleichskasse des Kantons Bern, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 2-10). Diesen Betrag dekla-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 5 rierten die Beschwerdeführenden in der Steuererklärung 2016 unter dem Titel «nicht steuerbare Einkünfte» (vgl. Vorakten StV pag. 91). Die Be- schwerdeführerin war 2016 keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angeschlossen. Hingegen zahlte sie in diesem Jahr Fr. 1'100.-- als Beiträge in ihre Säule 3a ein (vgl. Kontoauszug der Privor Stiftung

E. 3

Säule vom 13.1.2017, Vorakten StRK pag. 11). In der Steuererklärung 2016 machten die Beschwerdeführenden entsprechend einen Abzug von Fr. 1'100.-- als Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge der Beschwerde- führerin geltend (vgl. Steuererklärung 2016, Vorakten StV pag. 90 und 104).

E. 3.1

Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbeson- dere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31- 39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Zu letzteren zählen Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge bis zu den nach Bundesrecht zulässigen Beträgen (Art. 38 Abs. 1 Bst. e StG; Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG). Arbeitnehmende und Selb- ständigerwerbende, die keiner Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule ange- schlossen sind, können bei den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden

ihre Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen im Umfang von jährlich bis 20 % des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens bis 40 % des oberen Grenzbetrags nach Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) abziehen (Art. 7 Abs. 1 Bst. b der Verordnung vom 13. November 1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV 3; SR 831.461.3]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 6

E. 3.2

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist in Art. 115a StG bzw. Art. 37a DBG eine Sonderregelung vorgesehen: Die Steuer für diese Einkommen ist ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem festen Satz von 4,5 % bzw. 0,5 % zu erheben. Diese Regelung kommt allerdings nur zum Tragen, wenn die Arbeitgeberin bzw. der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach Art. 2 und 3 BGSA entrichtet (Art. 115a Abs. 1 StG; Art. 37a Abs. 1 DBG). Mit der Besteuerung an der Quelle sind die Einkommenssteuern von Bund, Kanton und Gemeinde abgegolten. Die Einkünfte werden im ordentlichen Veranlagungsverfahren für die Satzbestimmung nicht berücksichtigt (Art. 115a Abs. 2 StG; Art. 37a Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 11 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Das vereinfachte Abrechnungsverfahren ist in Art. 22 ff. der Quellensteuerverordnung vom 28. Oktober 2009 (QSV; BSG 661.711.1) bzw. Art. 17a ff. der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV; SR 642.118.2) geregelt.

E. 3.3

Die Vorinstanz hat erwogen, beim vereinfachten Abrechnungsverfahren handle es sich steuerrechtlich gesehen um ein echtes Quellensteuerverfahren, das allerdings vom ordentlichen Quellensteuerverfahren nach Art. 112 ff. StG bzw. Art. 83 ff. DBG zu unterscheiden sei (angefochtene Entscheide E. 4.3). So bestehe die in Art. 115 Abs. 2 Bst. a StG (in der bis 31.12.2019 gültigen Fassung [BAG 00-124]; seit 1.1.2020: Art. 114b StG) vorgesehene Möglichkeit nicht, nachträglich eine ordentliche Veranlagung vorzunehmen und zusätzliche gesetzliche Abzüge zu berücksichtigen. Vielmehr sei ein fixer pauschaler Tarif von 4,5 % (Kanton) bzw. 0,5 % (Bund) anwendbar (angefochtene Entscheide E. 5). Zudem sei das vereinfachte Abrechnungsverfahren ein vom ordentlichen Veranlagungsverfahren unabhängiges Besteuerungsverfahren und trete gemäss Art. 115a Abs. 2 StG bzw. Art. 37a Abs. 1 DBG an dessen Stelle. Eine Vermischung der beiden Verfahren sei unzulässig, weshalb sich die im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Einkünfte nicht auf das ordentliche Veranlagungsverfahren auswirken dürften. Folglich könnten die im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerten Einkommen im or-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 7 dentlichen Veranlagungsverfahren nicht einbezogen werden, um den zulässigen Abzug für Beiträge an die Säule 3a zu berechnen (angefochtene Entscheide E. 6). Die StRK hat daher die Einzahlung der Beschwerdeführerin von Fr. 1'100.-- in die Säule 3a nur im Umfang von Fr. 745.-- zum Abzug zugelassen, was 20 % des im ordentlichen

Veranlagungsverfahren besteuerten Erwerbseinkommens von Fr. 3'723.-- entspricht (vgl. auch vorne Bst. A und B sowie E. 2). Die ESTV teilt die Auffassung der StRK und führt dazu Folgendes aus: Würde das im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerte Einkommen herangezogen, um im ordentlichen Veranlagungsverfahren den Abzug für Beiträge an die Säule 3a zu berechnen, müsste es konsequenterweise auch satzbe- stimmend berücksichtigt werden. Gemäss Art. 37a DBG sei dies aber ge- rade nicht der Fall (Stellungnahme der ESTV vom 10.4.2019 [act. 8] Ziff. II./3.6). Die kantonale Steuerverwaltung sieht im vereinfachten Ab- rechnungsverfahren und dem ordentlichen Veranlagungsverfahren eben- falls zwei voneinander gänzlich unabhängige Verfahren, weshalb es der Steuerrechtssystematik widerspräche, wenn die im vereinfachten Ab- rechnungsverfahren besteuerten Einkünfte in der ordentlichen Veranlagung nicht berücksichtigt würden, gleichzeitig aber der damit eng zusammen- hängende Abzug für die Säule 3a-Beiträge geltend gemacht werden könnte (Beschwerdeantwort S. 1 f.).

E. 3.4

Die Beschwerdeführenden sind hingegen der Ansicht, der zulässige Abzug betrage 20 % des AHV-pflichtigen Gesamteinkommens der Be- schwerdeführerin. Zusätzlich zu den im ordentlichen Veranlagungs- verfahren steuerbaren Einkünften von Fr. 3'723.-- sei in die Berechnung auch das bereits im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerte Ein- kommen von Fr. 10'157.75 einzubeziehen. Aus dem Wortlaut von Art. 115a StG bzw. Art. 37a DBG ergebe sich, dass lediglich die Berufskosten und die Sozialabzüge im Steuertarif pauschaliert seien und nicht auch allge- meine Abzüge wie derjenige für Beiträge an die Säule 3a nach Art. 38 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG. Demzufolge seien die all- gemeinen Abzüge noch nicht mit dem vereinfachten Abrechnungsverfahren abgegolten und im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zu berücksichtigen. Dafür spreche auch, dass der Gesetzgeber in Art. 7 Abs. 1 BVV 3 keinen Vorbehalt eingefügt habe für im vereinfachten Abrechnungs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 8 verfahren besteuertes Einkommen (Beschwerden Rz. 5 f., 18 ff. und 26 ff.). Demnach sei der gesamte von der Beschwerdeführerin in die Säule 3a ein- bezahlte Betrag von Fr. 1'100.-- im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2016 abziehbar (Beschwerden Rz. 58).

E. 4.1

Art. 115a Abs. 1 StG bzw. Art. 37a Abs. 1 DBG zum vereinfachten Abrechnungsverfahren ist zu entnehmen, dass «allfällige Berufskosten und Sozialabzüge» bei der Besteuerung der kleinen Arbeitsentgelte nicht be- rücksichtigt, sondern die Steuern zu einem festen Satz von 4,5 % bzw. 0,5 % erhoben werden. Die Nennung (einzig) der Berufskosten und Sozial- abzüge ist als beispielhafte Aufzählung der organischen und anorga- nischen Abzüge sowie der Sozialabzüge zu verstehen. Die Steuern werden auf der Grundlage des von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber der AHV-Ausgleichskasse gemeldeten Bruttolohns erhoben (Art. 23 Abs. 2 QSV; Art. 17b QStV), weshalb keinerlei Abzüge gewährt werden (Ariane Ernst, Das vereinfachte Abrechnungsverfahren im Einkommenssteuerrecht, Diss. Zürich 2018, Rz. 309; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 37a N. 4; Bettina Bärtschi, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 37a DBG N. 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 37a N. 9).

Ob Abzüge in Zusammenhang mit den im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerten Einkünften im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden können, geht entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden aus dem Gesetzestext nicht hervor: Gemäss Art. 115a Abs. 2 StG bzw. Art. 37a Abs. 1 DBG sind die Einkommenssteuern mit der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgegolten, d.h. die in diesem Verfahren besteuerten Arbeitsentgelte werden im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht mehr erfasst. Art. 115a Abs. 2 StG hält zudem ausdrücklich fest, dass diese Einkünfte im ordentlichen Veranlagungsverfahren auch nicht satzbestimmend berücksichtigt werden, wobei es sich für die direkte Bundessteuer gleich verhält (vgl. Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 353; Peter Locher, a.a.O., Art. 37a N. 4; Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 9; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 9 a.a.O., Art. 37a N. 6). Art. 115a StG bzw. Art. 37a DBG regelt das Verhältnis zwischen dem vereinfachten Abrechnungsverfahren und dem ordentlichen Veranlagungsverfahren somit nur in Bezug auf die Einkommensseite ausdrücklich. Wesen und Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens sowie dessen Verhältnis zur ordentlichen Veranlagung legen jedoch den Schluss nahe, dass auch eine gesonderte Berücksichtigung von allfälligen Abzügen ausgeschlossen ist:

E. 4.2

Das vereinfachte Abrechnungsverfahren wurde durch das BGSA eingeführt. Im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten zum BGSA stand die Erhebung einer Quellensteuer von 5 % auf vereinfacht abgerechneten Einkommen zur Diskussion. Im Vernehmlassungsverfahren wurde einerseits kritisiert, dass das vorgesehene Quellensteuerverfahren nicht endgültig gewesen wäre, sondern die bezogene Quellensteuer anschliessend im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte berücksichtigt werden müssen. Ein Quellensteuerverfahren ergebe aber nur Sinn, wenn es grundsätzlich endgültig sei. Andererseits wurde beanstandet, die Öffnung des Quellensteuerverfahrens auch für schweizerische Staatsangehörige sei ein Grundsatzentscheid, der nicht nebenbei mit dem Erlass des BGSA gefällt werden könne. Aus diesen Gründen sah der Bundesrat davon ab, in seinem Entwurf vom 16. Januar 2002 zuhanden des Parlaments Steuerfragen zu regeln (Botschaft des Bundesrats zum BGSA [nachfolgend: Botschaft BGSA], in BBl 2002 S. 3605 ff., 3620 f.; Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 176 f.). Der Nationalrat beschloss dann in seiner Sitzung vom 17. Juni 2004, den noch steuerrechtliche Aspekte in das vereinfachte Abrechnungsverfahren aufzunehmen. Auf Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N) beschloss er, mit Art. 37a DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG eine Quellensteuer von pauschal 0,5 % auf Bundesebene einzuführen. Diese Steuer sollte durch die AHV-Ausgleichskasse anstelle der normalen Einkommenssteuer erhoben werden. Der Ständerat stimmte dieser Ergänzung der Vorlage in seiner Sitzung vom 16. Dezember 2004 zu (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 181 und 185 ff. mit Verweis auf die Sitzungsprotokolle der WAK-N und deren Subkommission). Der bernische Gesetzgeber hat das vereinfachte Abrechnungsverfahren nach Art. 11 Abs. 4 StHG ins kantonale Recht überführt, ohne eine inhaltliche Anpassung vorzunehmen (Art. 115a StG; Vortrag des Regierungsrats zur Änderung des StG, in Tag-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 10 blatt des Grossen Rates 2007, Beilage 3 S. 4 ff. [nachfolgend: Vortrag Änderung StG], S. 13). Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 115a StG und Art. 37a DBG lässt sich

schliessen, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren in seinem Anwendungsbereich die ordentliche Veranlagung ersetzen soll. Den Materialien sind keine Hinweise zu entnehmen, wonach der Gesetzgeber für einzelne Kategorien von Abzügen besondere (abweichende) Regelungen beabsichtigte.

E. 4.3

Beim vereinfachten Abrechnungsverfahren handelt es sich um ein Quellensteuerverfahren, da die Steuer auf kleinen Arbeitsentgelten nicht bei der Arbeitnehmerin als Empfängerin bzw. beim Arbeitnehmer als Empfänger, sondern bei der Arbeitgeberin als Schuldnerin bzw. beim Arbeitgeber als Schuldner des steuerbaren Einkommens erhoben wird. Es ist jedoch vom «ordentlichen» Quellensteuerverfahren nach Art. 112 ff. StG bzw. Art. 83 ff. DBG abzugrenzen (vgl. Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 242; Peter Locher, a.a.O., Art. 37a N. 1 und 3 ff.; Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 2; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 26 N. 97 f.; Vortrag Änderung StG S. 13). Da mit dem vereinfachten Abrechnungsverfahren die Einkommenssteuern abgegolten werden (sog. Abgeltungswirkung), ist die erhobene Steuer als echte Quellensteuer zu qualifizieren (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 245; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37a N. 2; Markus Reich, a.a.O., § 26 N. 98). Die Einordnung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens im DBG und StHG bei den Bestimmungen zur Steuerberechnung der Einkommenssteuer natürlicher Personen ändert entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden (Beschwerden Rz. 28) nichts daran. Sie ist dem Umstand geschuldet, dass – im Gegensatz zu den im vierten Teil des DBG bzw. im vierten Titel des StHG geregelten Quellensteuern – das vereinfachte Abrechnungsverfahren unabhängig von Staatsangehörigkeit und Wohnsitz der Arbeitnehmenden zur Anwendung gelangt (vgl. Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 248). Zudem regeln Art. 37a DBG bzw. Art. 11 Abs. 4 StHG unterschiedlichste steuerrechtliche Aspekte für das vereinfachte Abrechnungsverfahren, weshalb die systematische Einordnung der Bestimmungen ausserhalb der die Quellensteuern regelnden Abschnitte keine Schlüsse auf die Qualifikation der Steuer zulässt (vgl. Andrea Pedroli, in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, Art. 37a DBG N. 12).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 11

E. 4.4

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. vorne E. 3.3), ist das vereinfachte Abrechnungsverfahren aufgrund seiner Abgeltungsfunktion als echtes Quellensteuerverfahren gänzlich unabhängig vom ordentlichen Veranlagungsverfahren (Ariane Ernst, a.a.O., N. 352 f.; Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 9; vgl. auch Botschaft BGSA S. 3620). Demzufolge kann das im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerte Einkommen keinen Einfluss auf das ordentliche Veranlagungsverfahren haben, auch keinen indirekten. Die Trennung muss sich mithin auch auf die der steuerpflichtigen Arbeitnehmerin bzw. dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer im ordentlichen Veranlagungsverfahren möglichen Abzüge erstrecken. Hierzu zählen namentlich die Berufsauslagen, die mit dem im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerten Erwerbseinkommen zusammenhängen. Das gleiche gilt für die anderen Abzüge wie den Zweiverdienerabzug, Einzahlungen in die Säule 3a, Weiterbildungskosten und Sozialabzüge, die nur geltend gemacht werden können, soweit sie mit einem im

ordentlichen Veranlagungsverfahren besteuerten Erwerbseinkommen zusammenhängen (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 353 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 37a N. 4; Leuch/Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 115a N. 10 und 14; Peter Vogt, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 119a N. 11; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, IV. Teil N. 67; vgl. auch Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 9; VGer LU A 10 148 und A 10 149 vom 12.7.2011, in LGVE 2011 II Nr. 20 E. 4b und 5b). Die von den Beschwerdeführenden dagegen vorgebrachte bundesgerichtliche und kantonale Rechtsprechung (vgl. Beschwerden Rz. 49) ist nicht einschlägig, da sie nicht das Verhältnis zwischen im vereinfachten Abrechnungsverfahren und im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteuerten Einkünften betrifft. Würde das vereinfacht abgerechnete Einkommen im ordentlichen Verfahren für den Abzug nach Art. 38 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG berücksichtigt, führte dies zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Verfahren. Es wäre systemwidrig und widersprüchlich, die kleinen Arbeitsentgelte im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht satzbestimmend und somit nicht steuererhöhend zu berücksichtigen, gleichzeitig aber damit zusammenhängende Abzüge zuzulassen. Zwar ist, wie die Beschwerdeführenden zutreffend ausführen,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 12 das vereinfacht abgerechnete Einkommen in der Steuererklärung im ordentlichen Veranlagungsverfahren anzugeben (Beschwerden Rz. 27). Diese Deklaration hat entgegen ihrer Ansicht jedoch rein informativen Charakter beispielsweise für eine Vermögensvergleichsberechnung oder in Zusammenhang mit Krankenkassenverbilligungen, Stipendien oder Subventionen (vgl. Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 12; Reich/Cavelti, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 11 StHG N. 56; Leuch/Langenegger, a.a.O., Art. 115a N. 15; Peter Vogt, a.a.O., § 119a N. 11).

E. 4.5

Die vollständige Trennung der beiden Verfahren steht auch mit dem Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens in Einklang. Dieses wurde, wie aufgezeigt, durch das BGSA eingeführt, mit dem die Schwarzarbeit bekämpft werden soll (Art. 1 BGSA; vorne E. 4.2). Der Gesetzgeber bezweckt, bisher nicht deklarierte kleinere Arbeitsentgelte sozialversicherungsrechtlich und steuerrechtlich zu erfassen, indem er den Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern Erleichterungen bietet. Hierfür wurde das Verfahren möglichst einfach und praktikabel ausgestaltet (vgl. Art. 1 BGSA; Peter Locher, a.a.O., Art. 37a N. 1; vgl. auch Bettina Bärtschi, a.a.O., Art. 37a DBG N. 2; Reich/Cavelti, a.a.O., Art. 11 StHG N. 46; Leuch/Langenegger, a.a.O., Art. 115a N. 3). Das vereinfachte Abrechnungsverfahren reduziert den administrativen Aufwand insbesondere für die Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber, aber auch für die Arbeitnehmenden (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 243 f.). Sinn und Zweck des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gebieten daher, sämtliche steuererhöhenden und steuermindernden Faktoren im pauschalierten Steuersatz zu erfassen. Alles andere würde der angestrebten Vereinfachung zuwiderlaufen (vgl. auch Vortrag Änderung StG S. 13; Leuch/Langenegger, a.a.O., Art. 115a N. 10).

E. 4.6

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht die vereinfacht ab- gerechneten Einkünfte der Beschwerdeführerin im ordentlichen Veran- lagungsverfahren bei der Berechnung des zulässigen Abzugs für Beiträge an die Säule 3a nicht berücksichtigt und diesen nur im Umfang von Fr. 745.-- akzeptiert.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 13

E. 5

Die weiteren Vorbringen vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

E. 5.1

Die Beschwerdeführenden machen zunächst einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 der Bundesverfassung (BV; SR 101) geltend. Das vereinfachte Abrechnungsverfahren als nur für ge- wisse Arbeitnehmende anwendbares Verfahren tangiere an sich bereits die Rechtsgleichheit, weshalb zumindest die allgemeinen Abzüge für alle Ar- beitnehmenden in gleichem Umfang zulässig sein müssten (Beschwerden Rz. 31 f.). – Es ist zutreffend, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 BV berührt (vgl. Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 696 ff.; Reich/Cavelti, a.a.O., Art. 11 StHG N. 58). Der Gesetz- geber hat eine mögliche Ungleichbehandlung jedoch mit Blick auf eine grösstmögliche Vereinfachung bewusst in Kauf genommen (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 185). Dies muss auch für Abzüge in Zusammenhang mit bereits besteuertem Einkommen gelten, die im ordentlichen Veranlagungs- verfahren nicht mehr rückwirkend gewährt werden können. Zudem ist anzu- merken, dass das spezielle Quellensteuerverfahren je nach den konkreten Verhältnissen zu einer insgesamt geringeren Steuerlast oder zu einer höheren führen kann (vgl. Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 748; Andrea Pedroli, a.a.O., Art. 37a DBG N. 10). Dieser Umstand ist eine unweigerliche Folge der stark vereinfachten und schematisch ausgestalteten Besteuerung. Eine vollständige Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen innerhalb des verein- fachten Abrechnungsverfahrens ist nicht möglich (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 749). Gerade im Quellensteuerrecht ist anerkannt, dass aus Gründen der Praktikabilität und der Sicherung des Steuerbezugs pauschaliert werden darf, solange die Verhältnisse dies rechtfertigen und keine stossenden Ungleichheiten entstehen (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 645 ff. und 775 mit Hinweisen; vgl. auch BGer 2A.23/2007 vom 19.2.2008, in RDAF 2009 II S. 1 E. 4 mit Hinweisen). Durch die Begrenzung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens auf kleine Einkommen wird der Ungleichbehand- lung ein enger Rahmen gesetzt (Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 749). Im Übrigen würde in Fällen, in welchen das vereinfachte Abrechnungsverfahren zu Steuerersparnissen führt, die Ungleichbehandlung noch akzentuiert bei Zu- lassung zusätzlicher Abzüge im ordentlichen Verfahren, wie dies die Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 14 schwerdeführenden propagieren. Insgesamt ist das vereinfachte Ab- rechnungsverfahren als verhältnismässige Massnahme zur Bekämpfung der Schwarzarbeit einzustufen und sind die unvermeidbaren Ungleich- behandlungen als verfassungsrechtlich haltbar zu werten (dazu ausführlich Ariane Ernst, a.a.O., Rz. 694 ff., insbesondere N. 787; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 37a N. 4).

E. 5.2

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführenden wird zudem die persönliche Selbstvorsorge nicht beeinträchtigt (vgl. Beschwerden Rz. 30; Eingabe der Beschwerdeführenden vom 24.2.2019 [richtig: 24.4.2019; act. 10] Rz. 6). Die Beschwerdeführenden können bei gegebenen gesetzlichen Voraussetzungen eine Säule 3a bilden und die einbezahlten Beiträge im Umfang von 20 % des im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu besteuernenden Einkommens als Abzug geltend machen (vgl. vorne E. 3.1). Für die im vereinfachten Abrechnungsverfahren besteuerten Einkünfte sind alle Abzüge und somit auch ein allfälliger Abzug für Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge im Steuersatz bereits pauschal enthalten. So ist der hier strittige Betrag von Fr. 355.-- zwar nicht direkt abzugsfähig; er wurde aber durch Anwendung des pauschalen Steuersatzes von 4,5 % bzw. 0,5 % im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens berücksichtigt. Ferner können die Beschwerdeführenden aus dem fehlenden Vorbehalt zugunsten des vereinfachten Abrechnungsverfahrens in Art. 7 Abs. 1 BVV 3 nichts für sich ableiten (vgl. Beschwerden Rz. 6 und 52 f.). Die Norm auf Verordnungsstufe kann nicht zu Abzügen führen, die dem System des vereinfachten Abrechnungsverfahrens und damit den neueren Gesetzesbestimmungen von Art. 115a StG und Art. 37a DBG widersprechen. Sodann ist der Verweis auf die abweichende Praxis der «überwiegenden Mehrheit der Kantone» unbehilflich (vgl. Beschwerden Rz. 34 und 54; Eingabe der Beschwerdeführenden vom 24.2.2019 [richtig: 24.4.2019] Rz. 7). Eine solche ist für den Kanton Bern ohne entsprechende bundesrechtliche Vorgaben nicht massgebend, zumal die Beschwerdeführenden als Beispiel für ihre Behauptung einzig den Kanton Basel-Landschaft anführen, wohingegen die Kantone Aargau, Luzern, St. Gallen, Solothurn und Thurgau dieselbe Praxis wie der Kanton Bern verfolgen (vgl. Merkblatt «Vereinfachtes Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte [Schwarzarbeitsgesetz]» des Kantonalen Steueramts des Kantons Aargau,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.09.2020, Nrn. 100.2019.53/54U, Seite 15 Band II, Register 13.2, Ziff. 5.2; Luzerner Steuerbuch, Band 1, § 59a Nr. 1 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren; Steuerpraxis des Kantons Solothurn 2009, Nr. 1 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte, Ziff. 3; St. Galler Steuerbuch, StB 45 Nr. 9 Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge [Säule 3a], Ziff. 6.1; Steuerpraxis des Kantons Thurgau, § 38a Nr. 1 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren, Ziff. 6.2).

E. 6

Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.