

100.2015.301/302U
ARB/SBE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 1. Mai 2017

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ Sàrl
handelnd durch die statutarischen Organe
Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer;
Quellensteuern Januar bis April 2012 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 15. September 2015; 100 14 39, 200 14 40)



Sachverhalt:

A.

Die A. _____ Sàrl bezweckt gemäss Handelsregisterauszug den Betrieb von Restaurants, Bars, Tanzlokalen und Cabarets. Von Januar bis April 2012 beschäftigte sie im Cabaret B. _____ in C. _____ mehrere ausländische Arbeitnehmerinnen (Tänzerinnen). In ihren Quellensteuerabrechnungen für die entsprechende Zeitspanne brachte die A. _____ Sàrl von den Löhnen der Tänzerinnen Quellensteuern von insgesamt Fr. 6'345.60 zum Abzug, wobei sie für deren Berechnung von den ausbezahlten Nettogagen ausging. Mit Veranlagungsverfügungen vom 27. Juli 2012 erhob die Steuerverwaltung der Stadt C. _____, Abteilung Quellensteuer, von der A. _____ Sàrl auf den Löhnen, welche diese den Tänzerinnen für das erste Trimester des Jahres 2012 bezahlt hatte, Quellensteuern von insgesamt Fr. 9'341.10. Grundlage der Berechnung bildeten die Bruttolöhne abzüglich eines pauschalen Abzugs von 20 % als Gewinnungskosten. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob die A. _____ Sàrl erfolglos Einsprache (Entscheide vom 3.1.2014).

B.

Hiergegen gelangte die A. _____ Sàrl am 2. Februar 2014 bzw. mit verbesserter Eingabe vom 13. Februar 2014 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtmittel abwies (Entscheide vom 15.9.2015).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 15. Oktober 2015 erhebt die A. _____ Sàrl sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerden. Sie beantragt sinngemäss, die

angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und die Quellensteuer sei entsprechend den zurückbehaltenen Quellensteuerbeträgen festzusetzen.

Am 16. Oktober 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) beantragen mit Vernehmlassung vom 27. November bzw. Beschwerdeantwort vom 15. Dezember 2015 die Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 14. Januar 2016 hat sich die A. _____ Sàrl erneut zur Sache geäussert; sie hält an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

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] sowie Art. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl.

BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die Beschwerdeführerin beruft sich zur Begründung ihres Begehrens auf Vertrauensschutz. Da diese Frage für alle Steuerarten gleich zu beantworten ist, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz bzw. im Kanton Bern ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 112 Abs. 1 StG bzw. Art. 83 Abs. 1 DBG sowie Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der Quellensteuer sind auch Personen unterworfen, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Bern haben, hier aber für kurze Dauer oder als Grenzgängerin bzw. Grenzgänger oder Wochenaufhalterin bzw. Wochenaufhalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind (vgl. Art. 116 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 und Art. 112 bis 114 StG bzw. Art. 91 i.V.m. Art. 5 und Art. 83 bis 86 DBG sowie Art. 35 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 StHG). Kommt es zu einem Steuerabzug an der Quelle, so tritt dieser grundsätzlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (vgl. Art. 112 Abs. 3 und Art. 115 StG; Art. 90 DBG im Umkehrschluss). Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren – diejenige Person, welche die Einkünfte erzielt, wobei hingegen diejenige Person, welche die steuerbare

Leistung erbringt, mithin typischerweise die Arbeitgeberin, Steuerschuldnerin ist (Art. 185 StG; Art. 88 DBG; Art. 37 StHG).

2.2 Im Gegensatz zur ordentlichen Veranlagung wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 113 Abs. 1 StG; Art. 84 Abs. 1 DBG; Art. 32 Abs. 3 StHG). Den die objektive Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person schmälern den Wirkung der Berufskosten, Versicherungsprämien und Familienlasten wird nicht, wie im ordentlichen Verfahren, durch einen individuellen Abzug, sondern systembedingt in den Steuertabellen in pauschalierter Form Rechnung getragen (vgl. Art. 114 StG und Art. 4 Abs. 2 der Quellensteuerverordnung vom 28. Oktober 2009 [QSV; BSG 661.711.1]; Art. 86 Abs. 1 DBG und Art. 2 Abs. 1 Bst. b der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [Quellensteuerverordnung, QStV; SR 642.118.2]; Art. 33 Abs. 3 StHG). Damit trotz der Pauschalierung jede steuerpflichtige Person möglichst ihren persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend besteuert wird und ihre Steuerbelastung nicht wesentlich von derjenigen einer im ordentlichen Verfahren veranlagten Person in sonst vergleichbaren Verhältnissen abweicht, sehen die Quellensteuerordnungen verschiedene Tarife vor (vgl. Art. 4 Abs. 1 QSV; Art. 1 Abs. 1 QStV; vgl. Jud/Rufener, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 85 DBG N. 1 ff.).

2.3 Nicht strittig ist vorliegend, dass die von der Beschwerdeführerin angestellten Tänzerinnen in Anwendung der vorerwähnten Bestimmungen für die vom 1. Januar bis 30. April 2012 erzielten Einkommen der Quellenbesteuerung im Kanton Bern unterstehen. Ebenso ist unbestritten, dass die geschuldeten Quellensteuern gestützt auf die massgebenden Grundlagen richtig berechnet worden sind. Die Beschwerdeführerin verlangt indes gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben, dass die Quellensteuer auf dem den Tänzerinnen ausbezahlten «Nettolohn» bemessen wird (nach Vornahme der üblichen Sozialabzüge und Abzügen insbesondere für Krankenkasse, Wohnkosten und Vermittlungsprovision; vgl. Quellensteuer- und Lohnabrechnungen vom 2.2.2012, 5.3.2012, 13.4.2012 und 25.5.2012; Vorakten Steuerverwaltung pag. 1, 5, 9, 13 und 68 ff.). Sie beruft sich einerseits auf das Merkblatt der Steuerverwaltung zur Quellenbesteuerung

von Künstlern, Sportlern und Referenten ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Merkblatt Q4) sowie auf eine telefonische Auskunft eines Mitarbeiters der Steuerverwaltung der Stadt C._____.

3.

3.1 Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verleiht einer Person Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Demnach kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Vorausgesetzt wird, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht, dass die Behörde, welche die Auskunft erteilt hat, hiefür zuständig war oder die betroffene Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass Letztere die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen statt vieler BVR 2017 S. 166 [VGE 2014/115 vom 5.6.2016] nicht publ. E. 6.1 [StE 2017 B 71.61 Nr. 5], 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 II 182 E. 3.6.2). Welche Rechtsnatur dem angeblich vertrauensbegründenden staatlichen Akt zukommt, ist von untergeordneter Bedeutung. Ausschlaggebend ist, ob der behördliche Einzelakt derart gehalten ist, dass sich ihm alle erforderlichen Angaben entnehmen lassen, die im konkreten Fall für die Dispositionen erforderlich sind (vgl. BGE 134 I 23 E. 7.5 mit Hinweisen). Inhaltlich zu unbestimmt, um überhaupt eine Vertrauensgrundlage abgeben zu können, sind beispielsweise Rundschreiben, Merkblätter, Kreisschreiben und dergleichen, mithin blosser Verwaltungsverordnungen (vgl. BGer 2C_591/2015 vom 5.2.2016 E. 4.3, 2C_812/2013

vom 28.5.2014, in ASA 83 S. 63 E. 2.3.2; 2C_309/2013 vom 18.9.2013, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42 E. 3.5; VGE 2016/239 vom 24.3.2017 E. 5.3).

3.2 Soweit die Beschwerdeführerin sich darauf beruft, das Merkblatt Q4 (in der ab 2012 geltenden Fassung, einsehbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken «Publikationen/Merkblätter/Quellensteuer») habe bei ihr das schützenswerte Vertrauen begründet, dass die Quellensteuer auf der ausbezahlten Nettogage erhoben würde, geht dies bereits deshalb fehl, weil grundsätzlich nur individuelle und konkrete behördliche Auskünfte Vertrauensgrundlage bilden können. Nur wenn eine steuerpflichtige Person zu einer bestimmten sie betreffenden Frage eine Auskunft verlangt und sie ihr in Form der Abgabe eines Merkblattes erteilt wird, kann damit eine individuell-konkrete Zusicherung verbunden sein, was hier nicht der Fall war (vgl. BGer 8C_618/2013 vom 23.12.2013, in ARV 2014 S. 73 E. 3.3; mit Hinweis auf BGE 109 V 55 E. 3b). Im Übrigen ist im Merkblatt zwar von «Nettoeinkünften» bzw. «Nettogage» die Rede, aus den im Merkblatt enthaltenen (optisch hervorgehobenen) Berechnungsbeispielen geht indes klar hervor, dass bei Vereinbarung einer Bruttogage – wie dies bezüglich der von der Beschwerdeführerin beschäftigten Tänzerinnen zutrifft (vgl. Lohnabrechnungen, Vorakten Steuerverwaltung pag. 68 ff.) – pauschal 20 % der Gage oder die effektiv nachgewiesenen Kosten als Gewinnungskosten abgezogen werden können. Dabei wird ausdrücklich präzisiert, dass bei «Tänzerinnen und Tänzern Lebenshaltungskosten, wie bspw. Sozialabgaben, Ausgaben für Miete und Lebensmittel usw. nicht als Gewinnungskosten abziehbar sind». Die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung, dass stets der Auszahlungsbetrag für die Berechnung der Quellensteuerabzüge massgeblich sei, findet im Merkblatt Q4 demnach keine Stütze, und dieses vermag insofern von vornherein kein berechtigtes Vertrauen zu begründen.

3.3 Weiter kann sich die Beschwerdeführerin für die Berechnung der Quellensteuerbeträge nicht auf eine vertrauensbegründende behördliche Auskunft abstützen. Sie beschränkt sich insoweit darauf, vor Verwaltungsgericht ihre unbelegte Behauptung zu wiederholen, wonach ein namentlich genannter Mitarbeiter sie im November 2011 angerufen und sie darauf hingewiesen habe, dass der Quellensteuerbetrag neu auf dem Nettobetrag zu

errechnen sei. Der Mitarbeiter habe auf entsprechende Nachfrage hin zudem betätigt, dass damit der Auszahlungsbetrag gemeint sei. In Bezug auf mündliche und namentlich telefonische Zusicherungen und Auskünfte genügt die blosser Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage in der Regel nicht, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen (vgl. BGer 2C_842/2009 vom 21.5.2010 E. 3.2, 2C_728/2009 vom 15.3.2010 E. 3.2). Die Glaubwürdigkeit des von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Gesprächsinhalts wird hier insbesondere dadurch in Frage gestellt, dass sie sich nicht bereits in ihrer an die Steuerverwaltung der Stadt C. _____ gerichteten Einsprache, sondern erst im Verlauf des Verfahrens vor der Vorinstanz darauf berufen hat. Selbst wenn das Gespräch aber wie geschildert stattgefunden haben sollte, kann die Beschwerdeführerin daraus nichts für sich ableiten, zumal sie nicht geltend macht, dass sie dem Mitarbeitenden den hier massgebenden konkreten Sachverhalt vollständig geschildert habe, ihn namentlich auf die einzelnen vom Bruttolohn getätigten Abzüge für Sozialabgaben, Miete, Nebenkosten, Krankenkasse und Vermittlungsprovision angesprochen habe. Dies wäre aber Voraussetzung dafür, dass sich die Aussage auf eine konkrete die betreffende Person berührende Angelegenheit beziehen könnte (vgl. vorne E. 3.1). Demnach fehlt es vorliegend an einer bestimmten Zusicherung der zuständigen Behörde und damit an einer tauglichen Vertrauensgrundlage. Die Beschwerden erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

4.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (Quellensteuer 1. Trimester) wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 (Quellensteuer 1. Trimester) wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.