

100.2014.281/282U  
HAT/GSE/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 26. Januar 2016**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Gschwind

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundesteuer  
2012; Quellensteuer 1.-3. Quartal (Entscheide der Steuerrekurskommission  
des Kantons Bern vom 10. September 2014; 100 13 297, 200 13 242)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

B.\_\_\_\_\_ ist kolumbianische Staatsangehörige mit Wohnsitz in der Schweiz. Sie ist unter anderem bei A.\_\_\_\_\_ als Raumpflegerin tätig. Mit Verfügungen vom 11. Mai, 5. und 26. Oktober 2012 erhob die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) von diesem Quellensteuern auf dem Lohn, den er B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige) für die ersten drei Quartale des Jahres 2012 bezahlt hatte, insgesamt ausmachend Fr. 434.40.

### **B.**

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte A.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel abwies und gleichzeitig insoweit eine Reformatio in Peius vornahm, als sie den höheren Tarif für Nebenerwerbstätigkeiten auch auf die Einkünfte des dritten Quartals anwendbar erklärte; deswegen wies sie die Sache zur Neufestsetzung der Quellensteuern an die Steuerverwaltung zurück.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 13. Oktober 2014 hat A.\_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Die angefochtenen Veranlagungsverfügungen (Einspracheentscheide Quellensteuer) seien aufzuheben, der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. September 2014 sei aufzuheben;
2. es sei festzustellen, dass B.\_\_\_\_\_ der ordentlichen Besteuerung unterliegt;
3. es sei festzustellen, dass den Rekurrenten und Beschwerdeführer deshalb keine Abrechnungspflicht betreffend Quellensteuern für B.\_\_\_\_\_ trifft;

4. eventuell: Es sei festzustellen, dass B. \_\_\_\_\_ für den Verdienst beim Unterzeichneten als Haupterwerbstätige gemäss Tarif B0 zu besteuern ist, entsprechend sei die Steuerschuld für das I. bis III. Quartal 2012 neu festzusetzen auf CHF 0.-;
5. Die Steuerverwaltung sei anzuweisen, dem unterzeichneten Schuldner der steuerbaren Leistung die aufgrund der angefochtenen Verfügungen bereits abgelieferten Quellensteuern im Betrage von CHF 417.- zurückzuerstatten mit 5% Verzugszins ab jeweiligem Eingang bei der Steuerverwaltung;
6. die Verfahrenskosten seien aufzuerlegen wem rechtens, nicht aber dem Rekurrenten und Beschwerdeführer;
7. dem Rekurrenten und Beschwerdeführer sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.»

Am 14. Oktober 2014 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 17. Oktober 2014 bzw. Beschwerdeantwort vom 19. November 2014 die Abweisung der Beschwerden.

### **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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124

E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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 sowie Art. 139 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

**1.2** Der Beschwerdeführer beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Einspracheentscheide (Rechtsbegehren 1). Damit verkennt er, dass bereits seinem Rekurs bzw. seiner Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist und die Entscheide der Vorinstanz an die Stelle der Verfügungen der Steuerverwaltung getreten sind. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht können deshalb allein die Rechtsmittelentscheide der StRK bilden (vgl. BGE 129 II 438 E. 1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Auf das erste Rechtsbegehren ist deshalb nicht einzutreten, soweit es sich gegen die Einspracheentscheide richtet. Weiter verlangt der Beschwerdeführer die Feststellung, dass die Steuerpflichtige der ordentlichen Besteuerung unterliege (Rechtsbegehren 2) und dass ihn deshalb keine Quellensteuerabrechnungspflicht treffe (Rechtsbegehren 3). Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- und Gestaltungsbegehren subsidiär, was bedeutet, dass sie grundsätzlich nur dann gestellt werden können, wenn solche ausgeschlossen sind. Voraussetzung ist insoweit ein besonderes Feststellungsinteresse (vgl. BVR 2010 S. 337 E. 3.2 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 20). Wird dem Antrag des Beschwerdeführers entsprochen, die angefochtenen Entscheide mangels Quellensteuerpflicht aufzuheben, ergibt sich daraus ohne weiteres, dass die Steuerpflichtige ordentlich zu besteuern ist, weshalb an den zusätzlichen diesbezüglichen Feststellungen kein schutzwürdiges Interesse besteht. Worin ein solches liegen soll, wird denn auch vom Beschwerdeführer nicht

nachvollziehbar dargetan (vgl. Beschwerden, Ziff. 40). Auf die betreffenden Feststellungsbegehren ist folglich nicht einzutreten. Gleiches gilt für die beantragte Anweisung der Steuerverwaltung, die bereits abgelieferten Quellensteuern einschliesslich Verzugszins zurückzuerstatten (Rechtsbegehren 5), zumal eine Rückerstattungspflicht bei Gutheissung der Beschwerden unmittelbar aus dem Urteilsdispositiv folgt. Schliesslich handelt es sich beim als Feststellungsbegehren formulierten Eventualantrag, die Tätigkeit der Steuerpflichtigen beim Beschwerdeführer als Haupterwerb zu qualifizieren und in Anwendung des entsprechenden Tarifs mit Null Franken zu besteuern (Rechtsbegehren 4) um ein Leistungsbegehren, das als solches entgegenzunehmen ist.

**1.3** 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). Da 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.

**1.4** 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]).

**1.5** 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]). Dies trifft unter anderem für ausländische Staatsangehörige mit einem «Ausweis Ci» zu (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004 [nachfolgend: DBG], Art. 83 N. 7 f.; Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 83 DBG N. 1). Eine solche Aufenthaltsbewilligung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit erhalten Ehegatten von Mitgliedern ausländischer Vertretungen, die mit diesen in gemeinsamem Haushalt leben zwecks Erleichterung des Zugangs zum schweizerischen Arbeitsmarkt (vgl. Ziff. 7.2.3.2 der Weisungen und Erläuterungen Ausländerbereich des Staatssekretariats für Migration [SEM], einsehbar unter: <<https://www.sem.admin.ch>>, Rubriken «Publikationen & Service/Weisungen und Kreisschreiben/Ausländerbereich»). 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). Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Verfahren – 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, d.h. es sind sämtliche Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte zu versteuern (Art. 113 StG; Art. 84 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. Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 85 DBG N. 1 ff.). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre beruht dieses System der Quellenbesteuerung auf sachlichen Gründen und ist deshalb grundsätzlich mit dem Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 10 Abs. 1 Satz 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) vereinbar (BGE 124 I 247 E. 6a; vgl. auch BGer 2C\_786/2008 vom 11.6.2009, in StR 2009 S. 646 E. 2; Peter Locher, DBG, Einführung zu Art. 83 ff. N. 18 ff.; Zigerlig/Rufener, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Vorbem. zu Art. 32-38 StHG N. 4 ff.). Im Übrigen wäre die vorgeschriebene Quellensteuerordnung gestützt auf Art. 190 BV ohnehin für die rechtsanwendenden Behörden verbindlich (BGE 140 II 167 E. 3.4; Peter Locher, DBG, Einführung zu Art. 83 ff. N. 17; Zigerlig/Rufener, a.a.O., Vorbem. zu Art. 32-38 StHG N. 4).

**2.3** Die Steuerpflichtige verfügt als (ungetrennte) Ehefrau eines Botschaftsangestellten über einen ausländerrechtlichen «Ausweis Ci» (act. 3A, pag. 56-52). Gemäss Art. 112 Abs. 1 StG und Art. 83 Abs. 1 DBG untersteht sie deshalb für das im streitbetroffenen Zeitraum erzielte Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Quellenbesteuerung. Mit ihrer Tätigkeit für den Beschwerdeführer erzielte sie im Jahr 2012 insgesamt einen Bruttolohn von Fr. 6'486.90 (monatlich durchschnittlich Fr. 540.60). Bei der C.\_\_\_\_\_ AG verdiente sie Fr. 12'633.80 (monatlich durchschnittlich Fr. 1'052.80) und bei der D.\_\_\_\_\_ in der Zeit von Januar bis Juli 2012 Fr. 9'600.30 (monatlich durchschnittlich Fr. 1'371.45; act. 3A, pag. 82-79). Weil das Bruttoeinkommen der Steuerpflichtigen beim Beschwerdeführer von Januar bis September 2012 stets geringer war als in anderen Anstellungen, ist diese Tätigkeit als blosser Nebenerwerb zu qualifizieren und zum Tarif D – also mit 9 % für die Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 4 QSV) zuzüglich 1 % für die direkte Bundessteuer

(Art. 1 Abs. 1 Bst. d QStV i.V.m. Ziff. 1 Anhang QStV) – zu besteuern, wovon die StRK zu Recht ausgegangen ist.

### **3.**

Mithin ist die Steuerpflichtige nach Massgabe des kantonalen und eidgenössischen Steuerrechts quellensteuerpflichtig. Zwischen den Parteien ist denn auch einzig streitig, ob die Quellenbesteuerung durch Staatsvertragsrecht, namentlich durch das im Abkommen vom 26. Oktober 2007 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kolumbien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.926.31; nachfolgend: DBA-COL) enthaltene Diskriminierungsverbot zugunsten der ordentlichen Besteuerung zurückgedrängt wird.

**3.1** Doppelbesteuerungsabkommen sind als Teil der schweizerischen Rechtsordnung von allen rechtsanwendenden Behörden zu beachten. Vorliegend findet das DBA-COL, das am 11. September 2011 in Kraft getreten ist, ohne weiteres Anwendung auf die Steuerpflichtige, zumal diese als kolumbianische Staatsangehörige in der Schweiz ansässig ist (vgl. Art. 1 DBA-COL) und die Erhebung von Einkommenssteuern in Frage steht (vgl. Art. 2 Abs. 1 DBA-COL). Allerdings beruft sich vorliegend nicht die Steuerpflichtige selber auf diesen Staatsvertrag, sondern der Beschwerdeführer als Schuldner der steuerbaren Leistung. Nach der Auffassung der Steuerverwaltung ist es ihm als Inländer verwehrt, das DBA-COL anzurufen, da das Abkommen nicht seinen Schutz, sondern jenen der Steuerpflichtigen bezwecke, und er zudem von der angeblichen Diskriminierung nur mittelbar in seinen administrativen Pflichten betroffen sei. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann mit Blick auf den Ausgang des Verfahrens indes offenbleiben.

**3.2** Das DBA-COL enthält ein dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nachgebildetes Diskriminierungsverbot (vgl. Botschaft vom 21.5.2008 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Kolumbien, BBl 2008 S. 4471; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 511). Unter dem Marginalen

«Gleichbehandlung» untersagt Art. 24 Abs. 1 DBA-COL eine Benachteiligung wegen der Staatsangehörigkeit:

Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. [...]

Dieses Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot ist auf Einzelpersonen unmittelbar anwendbar (self-executing), wirkt es sich doch auf deren Rechte und Pflichten direkt aus und ist geeignet, im Einzelfall als Grundlage für einen Entscheid zu dienen (vgl. BGE 136 II 241 E. 16.2 zum Diskriminierungsverbot gemäss Art. 2 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit [Freizügigkeitsabkommen, FZA; SR 0.142.112.681]). Eine Anrufung von Art. 24 Abs. 1 DBA-COL setzt indes voraus, dass sich Staatsangehörige eines Vertragsstaats, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, in «gleichen Verhältnissen» wie Staatsangehörige des anderen Vertragsstaats befinden. Untersagt sind nur *direkte* Diskriminierungen, also Ungleichbehandlungen, die unmittelbar an die Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen. Im Gegensatz zum Diskriminierungsverbot gemäss Art. 2 des FZA sind bloss *indirekte* Diskriminierungen, die aufgrund anderer Unterscheidungsmerkmale als der Staatsangehörigkeit zum gleichen Ergebnis führen wie direkte Diskriminierungen, nicht untersagt (vgl. BGE 140 II 167 E. 4.6, 136 II 241 E. 13.1 [Pra 99/2000 Nr. 124]; Stefan Oesterhelt, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht 2014, Art. 24 N. 2, 20 und 171; Peter Locher, DBG, Einführung zu Art. 83 ff. N. 25; Zigerlig/Jud, a.a.O., Vor Art. 83-101 N. 7; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl. 2014, S. 283 ff.; Jean-Marc Rivier, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, in ASA 71 2002/03 S. 97 ff., 110 ff.; Marc Enz, Grenzgängerregelungen, Diss. Bern 2012, Rz. 634 und 659 ff.).

**3.3** Die StRK hat im angefochtenen Entscheid erwogen, eine Diskriminierung nach Art. 24 Abs. 1 DBA-COL setze namentlich gleiche Ver-

hältnisse bei schweizerischen und kolumbianischen Staatsangehörigen voraus. Im vorliegenden Fall beruhe das Abweichen von der ordentlichen Besteuerung indes auf einer tatsächlichen Verschiedenheit der Verhältnisse. Die Quellensteuerpflicht knüpfe auch nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit der steuerpflichtigen Person an, sondern ergebe sich vielmehr aus dem aufenthaltsrechtlichen Status. Damit liege kein Verstoß gegen das Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot vor (vgl. angefochtene Entscheide, E. 4). – Hiergegen beruft sich der Beschwerdeführer auf BGE 136 II 241, in dem das Bundesgericht auf eine Verletzung jenes Diskriminierungsverbots entschieden habe, das im Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich enthalten sei; da diese Regelung und Art. 24 Abs. 1 DBA-COL inhaltlich deckungsgleich seien, habe die StRK hier eine Diskriminierung zu Unrecht verneint. Insoweit sei nicht entscheidend, ob das Quellensteuerverfahren zu einer höheren Steuerbelastung führe, sondern es genüge bereits, dass für die Steuerpflichtige eine andere Regelung vorgesehen sei als für eine Person mit Schweizer Bürgerrecht.

#### 4.

**4.1** Gestützt auf die einschlägigen Bestimmungen werden jene ausländischen Arbeitnehmenden an der Quelle besteuert, die zwar hier ansässig sind, aber keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung besitzen (vgl. vorne E. 2.1). Die gesetzliche Regelung stellt mithin in erster Linie auf die Art der fremdenpolizeilichen Bewilligung ab: Ist eine ausländische Person mit hiesigem steuerrechtlichem Wohnsitz im Besitz einer (unbefristeten) Niederlassungsbewilligung, wird sie – gleich wie Personen mit Schweizer Wohnsitz und Bürgerrecht – im ordentlichen Verfahren besteuert. Besitzt sie aber lediglich eine (befristete) Aufenthaltsbewilligung, untersteht sie in der Schweiz der Quellensteuerpflicht. Diese je nach aufenthaltsrechtlichem Status unterschiedliche steuerliche Behandlung erklärt sich dadurch, dass das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren und die damit verbundenen Mitwirkungspflichten für ausländische Steuerpflichtige, welche sich nur vorübergehend in der Schweiz aufhalten, meist völlig fremd sind. Oft sind sie zudem auch aus sprachlichen Gründen nicht ohne weiteres in der Lage, eine Steuererklärung korrekt auszufüllen, was ihnen selber

und den Steuerbehörden Schwierigkeiten verursachen kann (vgl. Marc Enz, a.a.O., Rz. 102 ff.; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, 1995, Art. 83 N. 2; Hans Koller, Die Quellenbesteuerung der ausländischen Gastarbeiter unter besonderer Berücksichtigung der im Kanton Luzern geltenden Ordnung, in ZBI 1963 S. 426). Das Quellensteuerverfahren soll diesbezüglich Abhilfe schaffen und mit Blick auf die hohe Fluktuation von ausländischen Arbeitskräften mit mehr oder weniger langem Aufenthalt in der Schweiz gleichzeitig als geeignetes Steuersicherungsinstrument dienen. Letztlich ermöglicht dieses Verfahren, ausländische Staatsangehörige, die mit unserem Steuersystem noch nicht umgehen können, in einem einfachen und ihnen in der Regel vertrauten Verfahren zu besteuern. Ein solches Vorgehen erscheint indes nur solange gerechtfertigt, als es einem effektiven Bedürfnis entspricht. Ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer mit einer Niederlassungsbewilligung leben bereits seit längerer Zeit in der Schweiz und sind deshalb mit unseren Einrichtungen und einer Landessprache vertraut, haben sie sich doch hier meist eine dauernde Existenzgrundlage geschaffen; sie werden deshalb ordentlich besteuert (vgl. BGE 91 I 81 E. 3; Marco Möhr, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen nach schweizerischem Steuerrecht, Diss. St. Gallen 2002, S. 130 f.; Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, in ZSR 1992 II S. 145 ff., 255; Ferdinand Zuppinger, Einige grundsätzliche Gedanken zur zürcherischen Quellensteuer, in StR 1967 S. 240 ff., 241; August Reimann, Die Quellensteuer für erwerbstätige Ausländer, in ZBI 1966 S. 89 ff., 100 f.; VGer ZH 3.3.1992, in ZStP 1992 S. 135 ff. E. 3c).

**4.2** Aus dem Dargelegten erhellt, dass die Unterstellung unter die Quellenbesteuerung nach Art. 112 ff. StG und Art. 83 ff. DBG nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern vielmehr an die Art der fremdenpolizeilichen Bewilligung anknüpft, ohne dies nur vordergründig zu tun: Die Ungleichbehandlung bezüglich des Besteuerungsverfahrens erfolgt nicht nur gegenüber Personen mit Schweizer Bürgerrecht, sondern auch gegenüber jenen Ausländerinnen und Ausländern, die über einen unbefristeten Aufenthaltstitel verfügen. Nicht entscheidend sein kann insoweit, dass sich die Frage nach der Art der Aufenthaltsbewilligung von vornherein nur bei Ausländerinnen und Ausländern stellt (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl.

2012, S. 558), zumal jene ausländischen Staatsbürger, deren Ansässigkeit aufgrund der Niederlassungsbewilligung tatsächlich im Sinn von Art. 24 Abs. 1 DBA-COL mit jener von Schweizerinnen und Schweizern vergleichbar ist, gleich wie diese behandelt werden. Die Quellenbesteuerung hängt damit von einem Kriterium ab, in dem sich die Ansässigkeit von Personen mit und ohne Schweizer Staatsbürgerschaft wesentlich unterscheidet. Daran vermag der – im Schrifttum teils gezogene (vgl. Stefan Oesterhelt, a.a.O., Art. 24 N. 31) und gesucht erscheinende – Vergleich mit Schweizer Bürgern, die erstmals in die Schweiz ziehen, nichts zu ändern; dieser kleinen Gruppe von Personen kommt für die Ausgestaltung der gesetzlichen Regelung keine Bedeutung zu, weshalb aus dem Umstand, dass sie von allem Anfang an im ordentlichen Verfahren zu veranlassen sind, keine direkte Diskriminierung von kolumbianischen Staatsbürgern ohne Niederlassungsbewilligung abgeleitet werden kann. Mithin liegt hier keine verpönte direkte Diskriminierung gestützt auf die Staatsangehörigkeit vor (vgl. Marco Möhr, a.a.O., S. 155 und 167; Danielle Yersin, a.a.O., S. 255; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art. 83 N. 2; August Reimann, a.a.O., S. 100 f.; vgl. auch VGer ZH 3.3.1992, in ZStP 1992 S. 135 ff. E. 3; VGer TG 3.9.2008, in StE 2008 A 32 Nr. 11 E. 3; a.M. etwa Peter Locher, DBG, Einführung zu Art. 83 ff. N. 27 f.; Markus Reich, a.a.O., S. 558; Stefan Oesterhelt, a.a.O., Art. 24 N. 31; Xavier Oberson, a.a.O., S. 285; Jean-Marc Rivier, a.a.O., S. 111 ff.).

**4.3** Nach dem Gesagten steht die Quellenbesteuerung gemäss Art. 112 ff. StG und Art. 83 ff. DBG im Einklang mit dem Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 1 DBA-COL. Daraus folgt, dass die Unterstellung der Steuerpflichtigen unter die Quellensteuer auch mit Blick auf das Staatsvertragsrecht rechtmässig ist. Nichts anderes ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer angerufenen BGE 136 II 241 (Pra 99/2000 Nr. 124): Das Bundesgericht hat in diesem Urteil unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) erkannt, es verstosse gegen das Diskriminierungsverbot, wenn ein Schweizer, der in Frankreich wohne, aber in der Schweiz mehr als 90 % seines Einkommens erziele (sog. «Quasi-Ansässiger»), im Rahmen der Quellenbesteuerung weniger Steuerabzüge vornehmen dürfe, als wenn er in der Schweiz ansässig wäre. Es hat sich dabei aber auf das in Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2

Anhang I FZA enthaltene Diskriminierungsverbot gestützt, welches auch indirekte Diskriminierungen erfasst (vgl. vorne E. 3.2), aber nur im Verhältnis zwischen der Schweiz und der Europäischen Union Geltung hat. Anders als der Beschwerdeführer meint, stützt sich dieses Urteil nicht auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich. Die Ausgangslage ist damit sowohl in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht mit der vorliegenden nicht vergleichbar, weshalb sich aus diesem Urteil nichts für die vorliegende Streitigkeit ableiten lässt. Das Bundesgericht hat zwar kürzlich in BGE 140 II 167 E. 4.6 die Frage aufgeworfen, ob die Quellenbesteuerung allenfalls trotz des Umstands, dass für ihre Anwendung der Aufenthaltsstatus und nicht die Staatsangehörigkeit ausschlaggebend ist, direkt diskriminierend wirke; es hat sie aber offen gelassen, weil auch für die betreffende Streitigkeit Art. 2 FZA massgebend war, der bereits eine indirekte Diskriminierung untersagt. Nach dem Gesagten erweist sich das Hauptbegehren als unbegründet.

## **5.**

Mit seinem Eventualantrag verlangt der Beschwerdeführer gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben, dass die Quellensteuer nach dem Tarif B0 bemessen wird. Weil das Einkommen der Steuerpflichtigen dessen Freibetrag nicht erreiche, resultiere so eine Nulltaxation.

**5.1** Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 KV) kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, 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 Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der An-

wendung des positiven Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. BVR 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 I 69 E. 2.5, 130 I 26 E. 8.1).

**5.2** Nachdem die Steuerpflichtige offenbar eine Zeit lang ordentlich veranlagt worden war, wurde sie ab dem 1. Januar 2012 der Quellensteuerpflicht unterworfen, was dem Beschwerdeführer als Schuldner der steuerbaren Leistung mit Schreiben der Steuerverwaltung der Stadt Bern vom 21. Dezember 2011 angekündigt wurde (act. 3A, pag. 29). Mit Schreiben vom 28. Dezember 2011 und vom 3. Februar 2012 erkundigte sich der Beschwerdeführer, wie diese Quellensteuerpflicht der Steuerpflichtigen, welche seines Erachtens nur Nebenerwerbstätigkeiten und keine Haupttätigkeit ausübe, für ihn zu handhaben sei (act. 3A, pag. 28 und 24-23). Eine Sektionsleiterin der Steuerverwaltung der Stadt Bern antwortete ihm mit E-Mail vom 22. Februar 2012 – soweit vorliegend interessierend – wie folgt (vgl. act. 3A, pag. 20 Ziff. 2 und 5): «Bei dem Arbeitgeber, bei welchem die Anzahl Stellenprozente am höchsten sind bzw. bei welchem der grösste Lohn erzielt wird, gilt bei der Quellensteuer automatisch als Haupterwerb. Es ist nicht möglich, dass nur Nebenerwerbe vorhanden sind, da immer ein Arbeitgeber als Haupterwerb gilt. In diesem Fall ist dies bei Ihnen der Fall. Es ist korrekt, dass beim Tarif B0 ein minimaler Bruttolohn von CHF 2151.00 bezahlt werden muss, damit ein Quellensteuerabzug erfolgt. Fällt der Bruttolohn unter diesen Minimalbetrag, erfolgt kein Abzug. Bei allen weiteren Arbeitgebern wird jedoch aufgrund des Nebenerwerbs ein Prozentsatz von 10 % abgezogen». – Der Beschwerdeführer beruft sich auf diese Auskunft und macht geltend, die Steuerverwaltung habe darin verbindlich erklärt, dass die bei ihm ausgeübte Tätigkeit als Haupterwerbseinkommen der Steuerpflichtigen zu qualifizieren sei. Er sei in seinem Vertrauen auf diese Auskunft zu schützen. Da der von ihm im Jahr 2012 bezahlte Lohn die geltende Freigrenze für das Haupterwerbseinkommen nicht erreiche, betrage die Quellensteuerschuld Null Franken.

**5.3** Es ist unbestritten, dass die in der E-Mail vom 22. Februar 2012 enthaltene Auskunft unrichtig ist, soweit die Tätigkeit der Steuerpflichtigen beim Beschwerdeführer darin als Haupterwerb bezeichnet wird. Die Vorinstanz hat jedoch entschieden, der Beschwerdeführer sei in seinem Ver-

trauen, auf dem ausbezahlten Lohn keine Quellensteuerabzüge vornehmen zu müssen, nicht zu schützen. Ihm sei bekannt gewesen, dass die Steuerpflichtige für mehrere Arbeitgeber tätig sei, weshalb er bei dieser hätte rückfragen müssen, um die Richtigkeit der Angaben der Steuerverwaltung zu überprüfen. – Dieser Entscheid ist im Ergebnis nicht zu beanstanden: In der Tat erscheint fraglich, ob der Beschwerdeführer auf die Richtigkeit der erteilten Auskunft vertrauen durfte. Die Steuerverwaltung informierte ihn auch darüber, dass bei mehreren Nebenerwerbstätigkeiten der Steuerpflichtigen jene als Haupterwerbstätigkeit gelte, mit welcher der (betragsmässig) höchste Lohn erzielt werde. Vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer um die weiteren Tätigkeiten der Steuerpflichtigen wusste – er äussert sich sowohl zur Dauer der Anstellung wie auch zum Beschäftigungsgrad der Steuerpflichtigen bei der C.\_\_\_\_\_ AG (vgl. insb. Beschwerden, Ziff. 33), deren Büroräumlichkeiten sich denn auch im gleichen Gebäude befinden wie jene des Beschwerdeführers – hätte er wohl die Unrichtigkeit des Hinweises erkennen können, bei der Tätigkeit für ihn handle es sich um den «Haupterwerb». So oder anders liegt aber keine Disposition vor, die der Beschwerdeführer nicht ohne Nachteil wieder rückgängig machen könnte. Er tritt im Quellensteuerverfahren als Arbeitgeber und Schuldner der steuerbaren Leistung an die Stelle der steuerpflichtigen Person und entrichtet die Steuer als Steuersubstitut an ihrer statt (vgl. Peter Locher, DBG, Art. 88 N. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 88 N. 1 ff. und Art. 100 N. 2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 83; Markus Reich, a.a.O., S. 556). Dabei ist er für die Steuererhebung verantwortlich, muss also die Quellensteuer vom geschuldeten Erwerbseinkommen in Abzug bringen, der Steuerpflichtigen darüber eine Bestätigung ausstellen und periodisch mit der zuständigen Quellensteuerbehörde abrechnen (vgl. Art. 185 f. StG; Art. 88 und 100 DBG; Art. 37 StHG). Hat er den Abzug nicht oder nur ungenügend vorgenommen, so verpflichtet ihn die Veranlagungsbehörde zur Nachzahlung. In diesem Fall steht ihm als Leistungsschuldner aber ein entsprechender Regressanspruch gegenüber der steuerpflichtigen Person zu (Art. 188 Abs. 1 StG; Art. 138 Abs. 1 DBG; Art. 49 Abs. 3 StHG). So kann der Beschwerdeführer, auch wenn ihm das unangenehm sein mag (Beschwerden, Ziff. 39), die Quellensteuer nachträglich bei der Steuerpflichtigen zurückfordern. Mithin sind die Voraus-

setzungen, unter denen eine unrichtige behördliche Auskunft Rechtswirkungen entfalten kann, nicht erfüllt und auch das Eventualbegehren erweist sich als unbegründet.

## **6.**

Schliesslich beanstandet der Beschwerdeführer noch die Kostenverlegung im vorinstanzlichen Verfahren. Er macht geltend, die Steuerverwaltung habe dieses durch ihre widersprüchlichen Angaben verursacht, weshalb ihm unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten hätten auferlegt werden dürfen. Die StRK hätte ihm zudem eine Parteientschädigung zusprechen müssen (Beschwerden, Ziff. 41).

**6.1** Der Beschwerdeführer verkennt nicht, dass gemäss dem Unterliegerprinzip, wie es in Art. 200 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG zum Ausdruck kommt, grundsätzlich kostenpflichtig wird, wer mit seinen Anträgen nicht durchdringt (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 2). In Anwendung dieser Grundsätze hat ihm die StRK zu Recht die Verfahrenskosten auferlegt, da sie seine Rechtsmittel abgewiesen und teils gar eine Reformatio in Peius vorgenommen hat (vgl. vorne Bst. B). Dabei hat sie in ihrer Entscheidung die vom Beschwerdeführer angerufenen Fehlleistungen der Steuerverwaltung bereits mitberücksichtigt (vgl. angefochtene Entscheidung, E. 8) und diesem mit Blick hierauf lediglich Fr. 500.-- der insgesamt Fr. 800.-- ausmachenden Verfahrenskosten auferlegt. Das Verwaltungsgericht übt bei der Überprüfung von Bestimmung und Verlegung der Verfahrens- und Parteikosten praxisgemäss Zurückhaltung und billigt der Vorinstanz insoweit einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu; es greift nur dann ein, wenn diese ihr Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (BVR 2004 S. 133 E. 1.3; vgl. auch etwa VGE 2013/359/360 vom 13.10.2014, E. 3.1, 2013/147 vom 6.11.2013, E. 2.2, 2013/28 vom 17.9.2013, E. 6.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 15, Art. 104 N. 7). Inwiefern hier ein solcher Mangel vorliegen könnte, ist weder ersichtlich noch dargetan.

**6.2** Anspruch auf Parteikostenersatz bzw. auf eine Parteientschädigung hat die obsiegende Partei im Verfahren vor der StRK für notwendige und verhältnismässig hohe Kosten (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Notwendig sind Parteikosten dann, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (vgl. BVR 2006 S. 440 E. 6.3.2 ff.; BGE 131 II 200 E. 7.2; BGer 2C\_802/2013 vom 28.4.2004, in StR 2014 S. 731 E. 3.1, 2C\_846/2013 vom 28.4.2014, E. 3.3). Da dem Beschwerdeführer keine Kosten für eine Rechtsvertretung angefallen sind und weder ersichtlich noch dargetan ist, inwiefern ihm dennoch «verhältnismässig hohe Kosten» entstanden sein könnten, ist nicht zu beanstanden, dass die StRK dem (unterliegenden) Beschwerdeführer keinen Parteikostenersatz bzw. keine Parteientschädigung zugesprochen hat.

## 7.

Mithin erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Weiter ist ihm kein Parteikostenersatz zuzusprechen, da er nicht anwaltlich vertreten ist, sondern in eigener Sache tätig wurde (vgl. BVR 2006 S. 481 nicht publ. E. 5 [VGE 22613 vom 24.7.2006], 1993 S. 183 E. 5). Weil es sich hier offensichtlich nicht um ein aufwendiges Verfahren handelt, ist dem Beschwerdeführer auch keine Parteientschädigung für das Prozessieren in eigener Sache zuzusprechen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 VwVG; vgl. BVR 2012 S. 1 E. 6; Merkli/Aeschli-mann/Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 12).

**8.**

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen der StRK dient, dürfte es sich vorliegend um Endentscheide im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (Quellensteuer 1.-3. Quartal) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 (Quellensteuer 1.-3. Quartal) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- dem Beschwerdeführer
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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.