

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 11. Februar 2020

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Streun

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

gegen

A. _____
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2012; Quellensteuer, Revision (Entscheide der Steuerrekurskommission
des Kantons Bern vom 12. Juni 2018; 100 17 231, 200 17 188)



Sachverhalt:

A.

A._____ ist deutscher Staatangehöriger und lebt mit seiner Ehefrau und den drei gemeinsamen Kindern in ..., Deutschland. Im Jahr 2012 arbeitete er in ..., wo er unter der Woche auch wohnte. Seine Arbeitgeberin nahm auf dem an A._____ ausgerichteten Lohn für das Steuerjahr 2012 einen Quellensteuerabzug von Fr. 26'537.20 vor, den sie an die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) weiterleitete. Am 27. Dezember 2013 stellte A._____ einen Antrag auf Tarifkorrektur, auf den die Steuerverwaltung infolge Verspätung nicht eintrat (Verfügung vom 23.1.2014). Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 8.4.2014), ebenso wie der Rekurs und die Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK; Entscheid vom 12.11.2015). Auf die dagegen eingereichte Beschwerde trat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 16. Dezember 2015 (VGE 2015/356/357) nicht ein. Dieses Urteil ist unangefochten geblieben.

B.

Am 20. November 2016 gelangte A._____ an die Steuerverwaltung und machte unter anderem für das Steuerjahr 2012 einen Anspruch auf Rückerstattung von zu viel bezahlten Quellensteuern geltend. Mit Veranlagungsverfügung vom 17. Februar 2017 hiess die Steuerverwaltung dieses Begehren insoweit gut, als sie ihm mit Blick auf die im Jahr 2012 in Deutschland geleisteten Arbeitstage einen Betrag von Fr. 1'879.70 zurückerstattete; die rückwirkende Gewährung von Tarifstufen für Kinder lehnte sie indes ab.

C.

Gegen diese sowie weitere Verfügungen erhob A. _____ Einsprache bei der Steuerverwaltung, welche die Eingabe mit seiner Einwilligung als Sprungrekurs bzw. -beschwerde an die StRK weiterleitete. Diese hiess die Rechtsmittel am 12. Juni 2018 soweit das Steuerjahr 2012 betreffend gut, soweit sie darauf eintrat, und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

D.

Am 13. Juli 2018 hat die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 als auch bezüglich der direkten Bundessteuer 2012 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt (sinngemäss), es seien der Entscheid der StRK vom 12. Juni 2018 soweit das Steuerjahr 2012 betreffend und soweit Rekurs und Beschwerde gutheissend aufzuheben und ihre Verfügung vom 17. Februar 2017 zu bestätigen.

Am 16. Juli 2018 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 20. August 2018 die Abweisung der Beschwerden. Weder A. _____ noch die Eidgenössische Steuerverwaltung haben sich vernehmen lassen.

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] und 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] sowie Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Die StRK hat die Sache «zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen» zurückgewiesen. Sie gelangte zum Schluss, der Beschwerdegegner habe sein Recht zur nachträglichen Geltendmachung von Tarifstufen für Kinder nicht verwirkt, weshalb ihm diese für die Steuerperiode 2012 zu gewähren seien. Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich demnach um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). 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. Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 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 daher einzutreten.

1.3 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, ist die Beschwerde grundsätzlich einzelrichterlich zu beurteilen (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen es jedoch, die Streitsache an die Kammer zu überweisen (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b 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). Der Quellensteuer unterliegen auch Personen, 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 Wochenaufenthalterin 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). 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).

2.2 Im Gegensatz zur ordentlichen Veranlagung wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 113 Abs. 1 StG; Art. 84 Abs. 1 DBG). 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 [QStV; SR 642.118.2]). 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. BVR 2010 S. 224 E. 3.3 auch zum Folgenden; VGE 2015/301/302 vom 1.5.2017 E. 2.2). Zudem besteht mit der sog. nachträglichen Tarifkorrektur die Möglichkeit, gewissen nicht pauschalieren Abzügen individuell Rechnung zu tragen (vgl. Art. 2 Bst. e QStV; vgl. VGE 2017/15/16 vom 18.5.2017 E. 2.1).

2.3 Ist die an der Quelle besteuerte Person oder die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, kann sie bzw. er bis zum 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 187 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG). Zudem sehen Art. 188 StG bzw. Art. 138 DBG für ungenügende oder übersetzte Quellensteuerabzüge spezielle Nachforderungsansprüche bzw. Rückerstattungspflichten vor. Hat die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, so wird sie bzw. er durch die kantonale Steuerverwaltung zur Nachzahlung verpflichtet. Der Rückgriff der Schuldnerin bzw. des Schuldners auf die an der Quelle besteuerte Person bleibt vorbehalten (vgl. Art. 188 Abs. 1 StG; Art. 138 Abs. 1 DBG). Umgekehrt kann die an der Quelle besteuerte Person die Differenz zurückfordern, wenn die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen hat (Art. 188 Abs. 2 StG; Art. 138 Abs. 2 DBG). Hat die Schuldnerin bzw. er Schuldner hierüber mit der kantonalen Steuerverwaltung bereits abgerechnet, so kann diese der steuerpflichtigen Person den Differenzbetrag direkt zurückerstatten (Art. 16 QStV; vgl. Art. 49 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; siehe auch Art. 19a QSV, in Kraft seit 1.1.2014 [BAG 13-074]).

3.

3.1 Strittig ist, ob die StRK die Steuerverwaltung zu Recht zur nachträglichen Gewährung von Tarifstufen für Steuerpflichtige mit Kindern (bzw. zur Rückerstattung von Quellensteuern) verpflichtet hat. – Die StRK ist in den angefochtenen Entscheiden zum Schluss gelangt, betreffend das Steuerjahr 2012 liege keine rechtskräftige Verfügung zum Umfang der Quellensteuerpflicht des Beschwerdegegners vor. In dieser Konstellation sei gestützt auf Art. 188 StG bzw. Art. 138 DBG zu beurteilen, ob erhobene Quellensteuern zurückzuerstatten seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.5). Nach diesen Bestimmungen führe bereits der Umstand, dass ein zu hoher Quellensteuerabzug erfolgt sei, zu einer Rückerstattung des zu viel entrichteten Betrags. Anders als im Revisionsverfahren nach Art. 202 StG bzw. Art. 147 DBG stehe «einer rückwirkenden Berücksichtigung des objektiv richtigen Rechts die Rechtskraft einer Verfügung bzw. das Gebot der Rechtssicherheit nicht entgegen». Da die «Kinderabzüge» auch nicht mittels Tarifkorrektur hätten beantragt werden müssen, sei das Recht zu deren Geltendmachung nicht verwirkt. Entsprechend könnten die vom Beschwerdegegner beantragten «Kinderabzüge» im Steuerjahr 2012 noch berücksichtigt werden (angefochtene Entscheide E. 5.5.2). Die Steuerverwaltung ist demgegenüber der Auffassung, die quellensteuerpflichtige Person sei gemäss Art. 187 Abs 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG verpflichtet, sämtliche Beanstandungen über Bestand oder Umfang der Quellensteuer bis jeweils zum 31. März des Folgejahres vorzubringen. Dies gelte insbesondere auch, wenn die entsprechende Kinderstufe im Quellensteuertarif nicht berücksichtigt worden sei. Mit einem Antrag auf Tarifkorrektur sei geltend zu machen, was im angewandten Tarif fälschlicherweise nicht berücksichtigt worden sei, jedenfalls solange der Fehler nicht auf die Steuerbehörde oder den Schuldner der steuerbaren Leistung zurückzuführen sei und damit ausserhalb des Einflussbereichs der quellensteuerpflichtigen Person liege (vgl. Beschwerde Ziff. 2.3).

3.2 In BGE 135 II 274 (Pra 99/2010 Nr. 2) hat sich das Bundesgericht zu Art. 137 und 138 DBG geäussert, die die Rückerstattung von Quellensteuern regeln. Es hat erwogen, für die sich nach dem Ablauf der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG ergebenden Konsequenzen sei zu differenzieren zwi-

schen Fällen, in denen eine Verfügung ergangen sei, und solchen, in welchen kein formeller Entscheid vorliege (E. 4.2). Aus Art. 137 Abs. 1 DBG, der den Anspruch auf eine Verfügung über Bestand oder Umfang der Steuerpflicht befristet, könne nicht geschlossen werden, dass – soweit eine solche Verfügung nicht ergehe – der Steuerabzug an der Quelle mit Fristablauf in Rechtskraft erwachse. Auf dem Gebiet der Quellensteuer erscheine es nicht angebracht, die Selbstveranlagung einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichzustellen (E. 5.3.3). Demzufolge seien Art. 137 und 138 DBG so auszulegen, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März zwar keine Einwände zum Grundsatz der Steuerpflicht mehr erhoben werden könnten, es aber möglich bleiben müsse, den Betrag der zurückbehaltenen Steuer sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten der oder des Steuerpflichtigen zu beanstanden. Insoweit sei Art. 138 DBG im Verhältnis zu Art. 137 DBG als *lex specialis* zu betrachten (E. 5.4; vgl. BGer 2C_1017/2015 vom 9.3.2017 E. 2.1, 2C_360/2015 vom 13.5.2015, in StR 2015 S. 716 E. 6.1; 2C_168/2014 vom 29.10.2014, in StR 2015 S. 173 E. 4.2; 2C_684/2012 vom 5.3.2013 in ASA 82 S. 153 E. 5.2; 2C_601/2010 vom 21.12.2010, in StR 2011 S. 620 E. 2.2; Jud/Rufener, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 137 DBG N. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 138 N. 6 ff.).

3.3 In einer späteren Entscheidung hat das Bundesgericht die mit BGE 135 II 274 (Pra 99/2010 Nr.2) begründete Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass eine steuerpflichtige Person, die die individuelle Gewährung von nicht im Tarif berücksichtigten Abzügen verlangt, ihren Anspruch verwirkt, wenn sie diesen nicht innert der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG geltend macht (BGer 2C_684/2012 vom 5.3.2013, in ASA 82 S. 153 E. 5.4 auch zum Folgenden; siehe auch Jud/Rufener, a.a.O., Art. 137 DBG N. 3a). Es hat dies damit begründet, dass eine quellensteuerpflichtige Person, welche zusätzliche Abzüge verlange, das System der Selbstveranlagung verlasse. Ihre Stellung sei mit derjenigen einer Person vergleichbar, welche der ordentlichen Besteuerung unterliege und die gesetzliche Einsprachefrist zu beachten habe. Im Gegensatz zu einer steuerpflichtigen Person, welche aufgrund einer für sie nicht ohne weiteres erkennbaren fehlerhaften Anwendung des Steuertarifs oder des Steuersatzes durch ihre

Arbeitgeberin bzw. ihren Arbeitgeber falsch veranlagt werde, verletze sie ihre Sorgfaltspflichten, wenn sie die zusätzlichen Abzüge nicht innert Frist geltend mache (vgl. auch BGer 2C_1017/2015 vom 9.3.2017 E. 2.2, 2C_360/2015 vom 13.5.2015, in StR 2015 S. 716 E. 6.1). Anders verhalte es sich nur, wenn der Arbeitgeberin als Schuldnerin bzw. dem Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung ein Fehler unterlaufen sei (BGE 144 II 313 E. 6.2 a.E. [Pra 108/2019 Nr. 38]; Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 136 ff. N. 16).

4.

Der Beschwerdegegner ist internationaler Wochenaufenthalter und unterlag für das im Steuerjahr 2012 erzielte Einkommen der Besteuerung an der Quelle. Strittig ist, ob seinem Begehren um nachträgliche Berücksichtigung von Tarifstufen für Kinder bzw. um Steuerrückerstattung, welches er am 20. November 2016 stellte, stattzugeben ist.

4.1 Für die sich aus dem Ablauf der Frist gemäss Art. 187 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG ergebenden Folgen ist zunächst entscheidend, ob eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht ergangen ist (vgl. vorne E. 3.2). – Wie den Erwägungen der Vorinstanz entnommen werden kann, stellte der Beschwerdegegner am 27. Dezember 2013 erstmals einen Antrag auf Tarifkorrektur, mit welchem er die Berücksichtigung besonderer Berufskosten geltend machte. Auf diesen Antrag trat die Steuerverwaltung infolge Verspätung nicht ein. Mit Entscheid vom 12. November 2015 schützte die StRK das Vorgehen der Steuerverwaltung. Auf die dagegen eingereichte Beschwerde trat das Verwaltungsgericht nicht ein (VGE 2015/356/357 vom 16.12.2015), wobei dieses Urteil unangefochten geblieben ist (vgl. vorne Bst. A). Das Verfahren betraf indes einzig die Frage der Rechtzeitigkeit des Antrags auf Tarifkorrektur hinsichtlich weiterer (im Tarif nicht enthaltener) Berufskosten. Insoweit kann der Quellensteuerabzug des Steuerjahres 2012 nicht mehr Gegenstand einer (materiellen) Beurteilung sein und erweist sich der Steuerrückerstattungsanspruch des Beschwerdegegners als verwirkt. Es liegt jedoch keine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht vor. Wie dargelegt (vorne

E. 3.2), ist die Selbstveranlagung nicht einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichzustellen. Der betreffend das Steuerjahr 2012 ergangene Entscheid steht demnach der Geltendmachung von nicht berücksichtigten Tarifstufen für Kinder im Verfahren der erleichterten Rückerstattung nicht entgegen.

4.2 Weiter ist zu unterscheiden, ob es um individuelle, im Tarif nicht berücksichtigte Abzüge oder um eine fehlerhafte Anwendung des Tarifs bzw. der Tarifstufe geht. Für Letzteres gilt die Verwirkungsfrist bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs nicht (vgl. vorne E. 3.3). – Die Quellensteuertarife tragen zunächst den unterschiedlichen für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen Rechnung (vgl. Art. 114 Abs. 2 StG; Art. 85 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 33 Abs. 1 StHG). Weiter werden die Berufskosten und Versicherungsprämien sowie die Abzüge für Familienlasten pauschal berücksichtigt (vgl. Art. 114 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 86 Abs. 1 DBG; Art. 33 Abs. 3 StHG), indem sie in die jeweiligen Quellensteuertarife eingerechnet werden (vgl. Art. 4 Abs. 1 QSV in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 28.10.2009 [BAG 09-133]; Art. 1 Abs. 1 und 3 QStV in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 19.10.1993 [AS 1993 3324]). Die Kinderabzüge werden den quellenbesteuerten Personen über die Kinderstufe im Tarif gewährt (vgl. Erläuterungen Q1 zur Quellensteuer 2012, Ziff. 4.1, einsehbar unter: <www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index/dokumente/wegleitungen/wegleitungen_2011.html>, Rubrik «Erläuterungen Q1 zur Quellensteuer ab 2012»). Mit den Tarifabstufungen nach Anzahl Kinder wird somit die Vorgabe des Gesetzgebers umgesetzt, die Familienlasten, die bei den direkten Steuern durch Kinderabzüge berücksichtigt werden, auch bei der Quellensteuer einzubeziehen (vgl. Jud/Rufener, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 33 StHG N. 20 und 23; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 85 N. 6 und Art. 86 N. 2). Aufgrund des ausdrücklichen Verweises in Art. 116 Abs. 1 StG (bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a StHG) und Art. 91 DBG findet der den Kinderabzug umfassende Steuertarif auch auf quellensteuerpflichtige Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Anwendung (vgl. Jud/Rufener, a.a.O., Art. 91 DBG N. 11 ff.). Indem der Beschwerdegegner einen Rückerstattungsan-

spruch wegen nicht gewährter Tarifstufen für Kinder geltend macht, liegt somit ein im Quellensteuertarif pauschal berücksichtigter Abzug bzw. die fehlerhafte Anwendung des Tarifs im Streit. Daran ändert nichts, dass die Steuerverwaltung für die Bestimmung des Steuertarifs praxismässig darauf abstellt, ob die quellensteuerpflichtige Person in der Schweiz (volle) Kinderzulagen bezieht und – falls nicht – diese die Tarifstufen für Kinder nachträglich zu beantragen hat (vgl. Beschwerde Ziff. 2.2.5). Insbesondere führt dies nicht dazu, dass die Tarifstufen für Kinder als «zusätzliche» Abzüge zu qualifizieren wären, die über die pauschalierten Beträge im Steuertarif hinausgehen (vgl. zu letzteren BGer 2C_360/2015 vom 13.5.2015, in StR 2015 S. 716 E. 6.1; 2C_684/2012 vom 5.3.2013, in ASA 82 S. 153 E. 5.4; vgl. auch Jud/Rufener, a.a.O., Art. 86 DBG N. 3a). Da es hier somit nicht um die Berücksichtigung zusätzlicher, im Tarif nicht enthaltener individueller Steuerabzüge geht, gelangt die Frist von Art. 187 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG nicht zur Anwendung (vgl. vorne E. 3.3). Ebenso wenig war die StRK gehalten, sich mit der Frage der «Quasi-Ansässigkeit» (vgl. hierzu BGE 136 II 241 E. 11-16 [Pra 99/2010 Nr. 124] sowie 140 II 141 E. 7.1; Beschwerde Ziff. 2.4) zu befassen.

4.3 Nicht entscheidend ist schliesslich, ob die fehlerhafte Anwendung des Tarifs der Arbeitgeberin bzw. dem Arbeitgeber als Schuldnerin bzw. Schuldner der steuerbaren Leistung oder der quellensteuerpflichtigen Person anzulasten ist. Das Bundesgericht hat in BGE 135 II 274 E. 6.3 (Pra 99/2010 Nr. 2) ausdrücklich festgehalten, Art. 147 Abs. 2 DBG sei auf das Selbstveranlagungsverfahren der Quellensteuer nicht analog anwendbar, weshalb es nicht schade, wenn der steuerpflichtigen Person eine Verletzung ihrer Sorgfaltspflichten vorzuwerfen sei. Die Steuerrückerstattung nach Art. 138 Abs. 2 DBG sei als besonderes Revisionsverfahren zu betrachten, für welches keine echten Nova erforderlich seien. Dies erscheine insbesondere im Lichte des Rechtssicherheitsprinzips gerechtfertigt, weil die steuerpflichtige Person nur am Rande am Quellensteuerverfahren beteiligt sei und ihr aus dieser bloss untergeordneten Position keine steuerlichen Nachteile erwachsen dürften (BGer 2C_601/2010 vom 21.12.2010, in StR 2011 S. 620 E. 2.2; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 147 DBG N. 4c).

4.4 Ohnehin könnte dem Beschwerdegegner keine Verletzung seiner Sorgfaltspflichten vorgeworfen werden: Die Aufgabe des Steuerbezugs ist der Schuldnerin bzw. dem Schuldner der steuerbaren Leistung übertragen (Art. 185 Abs. 1 StG; Art. 88 Abs. 1 sowie Art. 100 Abs. 1 DBG; Art. 37 Abs. 1 StHG). Sie bzw. er ist verpflichtet, die für die richtige Steuererhebung notwendigen Abklärungen zu treffen (vgl. Art. 125 StG i.V.m. Art. 13 QSV; vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 7 u. 11 ff; Jud/Rufener, a.a.O., Vor Art. 32–38 StHG N. 8). Den quellensteuerpflichtigen Personen obliegen lediglich allgemeine Auskunfts- und Mitwirkungspflichten (vgl. Art. 20 QSV; Art. 136 DBG; Art. 49 Abs. 1 StHG). Danach haben sie zwar umfassend über sämtliche Tatsachen, die für die Festsetzung der steuerbaren Leistung und die Bestimmung des anwendbaren Tarifs erforderlich sind, Auskunft zu geben (vgl. BGer 2C_786/2008 vom 11.6.2009, in StR 2009 S. 646 E. 2.2; Jud/Rufener, a.a.O., Art. 136 DBG N. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 136 N. 3). Die Auskünfte sind aber auf Verlangen zu erteilen; ein spontanes Tätigwerden wird nicht vorausgesetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 136 N. 6; vgl. auch Jud/Rufener, a.a.O., Art. 136 DBG N. 2; Peter Locher, a.a.O., Art. 136 N. 3). Entsprechend wäre die fehlerhafte Anwendung des Tarifs selbst dann nicht dem Beschwerdegegner anzulasten, wenn er seine Arbeitgeberin nicht (von sich aus) über seine drei Kinder informiert haben sollte. Weiter kann ihm nicht ernsthaft ein nachlässiges Verhalten vorgeworfen werden, wenn er den im Lohnausweis bescheinigten Quellensteuerabzug nicht «zurückrechnet», um anhand der publizierten Steuertabellen zu prüfen, ob der angewandte Tarif der richtige sei (vgl. Beschwerde Rz. 2.3.5). Nicht zuletzt gab es aus Sicht des Pflichtigen auch keinen Anlass zur Beanstandung, halten doch die Erläuterungen zur Erhebung der Quellensteuer 2012 ausdrücklich fest, dass für die Ermittlung der jeweiligen Tarifkolonne die Anzahl der ganzen Kinderzulagen, die die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung ausbezahlt, massgebend sei und nicht die Anzahl Kinder, für welche die quellenbesteuerte Person sorgt oder für die sie im Ausland Kinderzulagen erhält (vgl. Erläuterungen Q1 zur Quellensteuer 2012, Ziff. 4.1). Dem Beschwerdegegner ist somit die Frist

von Art. 187 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG so oder anders nicht entgegenzuhalten.

4.5 Nach dem voranstehend Ausgeführten ist die StRK demnach zu Recht zum Schluss gelangt, dass sich die Rückforderung zu viel entrichteter Quellensteuern hier nach Art. 188 Abs. 2 StG bzw. Art. 138 Abs. 2 DBG richtet und nicht den (strengeren) Voraussetzungen der Revision (Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG) unterliegt.

5.

5.1 Die StRK erachtete die gesetzlichen Voraussetzungen von Art. 40 Abs. 3 Bst. a, Art. 116 Abs. 1 und Art. 114 Abs. 2 Bst. c StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a, Art. 86 Abs. 1 und Art. 91 DBG für die Gewährung von Tarifstufen für Kinder als erfüllt, weshalb sie diese dem Beschwerdegegner zusprach und die Sache zur Neuberechnung des Quellensteuerabzugs an die Steuerverwaltung zurückwies. Diese ist indes der Auffassung, dem Beschwerdegegner könnten die beantragten Tarifstufen für Kinder nicht in vollem Umfang zugesprochen werden. Der Beschwerdegegner unterliege in der Schweiz nur einer beschränkten Steuerpflicht, weshalb ihm die Sozialabzüge nur anteilmässig zu gewähren seien. Insbesondere überzeuge die Gewährung der vollen Kinderabzüge unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten nicht, zumal quellenbesteuerte Personen gegenüber ordentlich Besteuerten gegebenenfalls doppelt profitierten, indem sie die Familienlasten im Staat des primären Besteuerungsrechts ebenfalls geltend machen könnten. Entsprechend seien dem Beschwerdegegner die Kinderabzüge nur dann vollumfänglich zuzugestehen, wenn er die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit erfülle (Beschwerde Ziff. 2.4).

5.2 Wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.2), wird nach der Vorgabe von Art. 116 Abs. 1 StG (bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a StHG) bzw. Art. 91 DBG der Steuerabzug für quellensteuerpflichtige Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nach Steuertarifen berechnet, die namentlich die Familienlasten berücksichtigen (vgl. Jud/Rufener, a.a.O., Art. 91 DBG N. 11 ff.). Obwohl der Quellensteuerabzug für diese Kategorie

von Steuerpflichtigen auf der Typisierung beruht, dass das primäre Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht, werden in den einschlägigen Tarifen nicht nur Gewinnungskosten eingerechnet, wie es konsequent wäre. Vielmehr werden, wie bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Aufenthalt, auch die Familienlasten einbezogen, obschon sie vorab im Staat des primären Besteuerungsrechts zu berücksichtigen wären (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 91 N. 16 f. sowie N. 24; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 91-101 N. 7). Wie bei anderen mit dem Quellensteuerabzug infolge der Pauschalisierung notwendigerweise verbundenen Ungenauigkeiten ist dies hinzunehmen (vgl. Jud/Rufener, a.a.O., Art. 87 DBG N. 3; dieselben, a.a.O., Vor Art. 32-38 StHG N. 15; Peter Locher, a.a.O., Art. 87 N. 1 ff.). Insbesondere erscheint es unzulässig, in Fällen, in denen auf dem Einkommen des Ehegatten der steuerpflichtigen Person, die mit den Kindern zusammenhängenden Abzüge bereits im Staat der unbeschränkten Steuerpflicht berücksichtigt worden sind, den den Kinderabzug beinhaltenden Steuertarif zu verweigern. Einem solchen Vorgehen fehlt die gesetzliche Grundlage und es stünde im Widerspruch zu Art 116 Abs. 1 i.V.m. Art. 114 Abs. 1 StG bzw. 91 DBG i.V.m. Art. 86 Abs. 1 DBG (vgl. BVR 2010 S. 224 E. 3.4 und 4.5; BGE 144 II 313 E. 7 und 8 [Pra 108/2019 Nr. 38] betreffend ein Doppelverdiener-Ehepaar mit Wohnsitz in Frankreich; vgl. auch Jud/Rufener, a.a.O., Art. 91 DBG N. 13 zum Ausschluss quotal auszuscheidender Elemente).

5.3 Die Gewährung des gesetzlichen Tarifs kann dem Beschwerdegegner auch nicht aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 8 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 10 Abs. 1 Satz 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verwehrt werden. Inwiefern dieser konkret steuerlich begünstigt würde, zeigt die Steuerverwaltung nicht auf. Soweit sie allgemein geltend macht, dass gegebenenfalls quellenbesteuerte Personen doppelt vom Kinderabzug profitieren könnten, ist dies auf die in Art. 116 Abs. 1 i.V.m. Art. 114 Abs. 2 StG bzw. Art. 91 i.V.m. Art. 86 Abs. 1 DBG verankerte Pauschalierung der Abzüge im Quellensteuertarif zurückzuführen, die systembedingt zu Ungenauigkeiten führt, indem den jeweiligen individuellen Verhältnissen nicht vollumfänglich Rechnung getragen werden kann. Es ist somit nicht auszuschliessen, dass sich die Quellenbesteuerung

je nach den konkreten Umständen für die steuerpflichtige Person vorteilhaft oder nachteilig auswirkt. Zwar mag hieraus in gewissen Fällen (auch in Bezug auf ordentlich besteuerte beschränkt steuerpflichtige Personen) eine unterschiedliche Besteuerung resultieren, was zum Rechtsgleichheitsgebot und zum Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Spannungsverhältnis steht. Dies ist aber hinzunehmen, zumal der Gesetzgeber im Steuerrecht eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hat und die Rechtsgleichheit nicht schon verletzt ist, wenn er Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (vgl. statt vieler BGE 145 II 206 E. 2.4.3; Martin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, S. 480 ff.). Hinzu kommt, dass die Quellenbesteuerung von Personen, die in der Schweiz kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig sind und hier regelmässig nicht über ein genügendes Haftungssubstrat verfügen, der Durchsetzbarkeit des steuerlichen Zugriffs dient (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 102 f.; Jud/Rufener, a.a.O., Vor Art. 32-38 StHG N. 18; Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 83 ff. N. 7) und damit sachlich begründbar ist (vgl. statt vieler BGE 145 II 206 E. 3.2.2). Im Übrigen ist die Quellensteuerordnung bundesgesetzlich geregelt und damit für die rechtsanwendenden Behörden gestützt auf Art. 190 BV verbindlich (vgl. BGE 140 II 167 E. 3.4; Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 83 ff. N. 17; Jud/Rufener, a.a.O., Vor Art. 32-38 StHG N. 52).

5.4 Nach dem Gesagten hat die StRK somit zu Recht entschieden, der Beschwerdegegner sei für das Steuerjahr 2012 unter Berücksichtigung der beantragten Kinderstufen zu besteuern bzw. ihm seien die insoweit zu viel entrichteten Quellensteuern zurückzuerstatten. Demnach erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegner
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.