

100.2018.238/239U
STN/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 11. Februar 2020

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

A. _____

Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2009-2013; Quellensteuer, Revision (Entscheide der Steuerrekurskommission
des Kantons Bern vom 12. Juni 2018; 100 17 120-122/231-232,
200 17 96-98/188-189)



Sachverhalt:

A.

A._____ ist deutscher Staatangehöriger und lebt mit seiner Ehefrau und den drei gemeinsamen Kindern in ..., Deutschland. Ab dem Jahr 2009 arbeitete er in ..., wo er unter der Woche auch wohnte. Mit Einspracheentscheiden vom 21. November 2013 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) die Quellensteuerabzüge auf dem Einkommen von A._____ auf Fr. 6'477.50 (2009), Fr. 10'885.25 (2010) und Fr. 14'043.50 (2011) fest. Diese Entscheide sind alle unangefochten geblieben. Für das Steuerjahr 2012 nahm die Arbeitgeberin von A._____ einen Quellensteuerabzug von Fr. 26'537.20 vor. Das Gesuch um Tarifkorrektur, das der Steuerpflichtige am 27. Dezember 2013 einreichte, erachtete die Steuerverwaltung als verspätet, weshalb sie darauf nicht eintrat (Verfügung vom 23.1.2014). Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheide vom 8.4.2014), ebenso wie die Rechtsmittel an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK; Entscheide vom 12.11.2015). Auf die dagegen eingereichten Beschwerden trat das Verwaltungsgericht nicht ein (vgl. VGE 2015/356/357 vom 16.12.2015), wobei A._____ dieses Urteil nicht anfocht. Für das Steuerjahr 2013 stellte er rechtzeitig einen Antrag auf Tarifkorrektur, worauf die Steuerverwaltung die Quellensteuer auf Fr. 2'583.10 festsetzte (Veranlagungsverfügung vom 25.7.2014). Diese Verfügung blieb unangefochten.

B.

Am 20. November 2016 gelangte A._____ an die Steuerverwaltung und beantragte für die Steuerjahre 2009 bis 2013 die Rückerstattung von zu viel bezahlten Quellensteuern. Mit revidierten Einspracheentscheiden vom 17. Februar 2017 hiess die Steuerverwaltung sein Begehren insoweit gut, als sie ihm hinsichtlich der in den Jahren 2009, 2010 und 2011 in Deutschland geleisteten Arbeitstage Beträge von Fr. 304.80, Fr. 226.80 sowie Fr. 760.70 zurückerstattete; die rückwirkende Gewährung von Tarif-

stufen für Kinder lehnte sie indes ab. Gleich verfuhr sie betreffend die Steuerjahre 2012 und 2013, für welche sie wiederum einzig infolge Ausscheidung der im Ausland geleisteten Arbeitstage Quellensteuern zurück-erstattete (Fr. 1'879.70 für 2012 und Fr. 21.55 für 2013; vgl. Veranlagungsverfügungen Quellensteuer vom 17.2.2017).

C.

Gegen die revidierten Einspracheentscheide betreffend die Steuerjahre 2009 bis 2011 gelangte A._____ am 15. März 2017 (bzw. mit verbesserter Eingabe vom 10.3.2017 [richtig wohl: 19.3.2017]) an die StRK. Gegen die Veranlagungsverfügungen betreffend die Steuerjahre 2012 und 2013 erhob A._____ Einsprache bei der Steuerverwaltung, welche diese mit seiner Einwilligung als Sprungrekurs bzw. -beschwerde an die StRK weiterleitete. Diese vereinigte die Verfahren und wies mit Entscheidungen vom 12. Juni 2018 die Rekurse und Beschwerden betreffend die Steuerjahre 2009, 2010, 2011 sowie 2013 ab; den Rekurs bzw. die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2012 hiess sie gut, soweit sie darauf eintrat, und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

D.

Am 18. Juli 2018 hat A._____ für die Steuerjahre 2009 bis 2013 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und sinngemäss beantragt, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Quellensteuer sei unter Berücksichtigung der «Kinderabzüge» festzusetzen.

Am 26. Juli 2018 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 20. August 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 27. September 2018 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Mit Verfügung vom 2. September 2019 hat der Instruktionsrichter die Akten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens in Sachen Quellensteuer 2014 zu den Akten erkannt.

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 Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (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). Dies setzt regelmässig voraus, dass die beschwerdeführende Person formell beschwert ist, d.h. am Verfahren vor der unteren Instanz teilgenommen hat und mit ihren Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1; VGE 2015/131/132 vom 17.3.2015 E. 1.2; Markus Müller, Bernische Verwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 2011, S. 163 f.). – Die StRK hat in ihren Entscheiden vom 12. Juni 2018 Rekurs und Beschwerde des Beschwerdefüh-

ners betreffend das Steuerjahr 2012 hinsichtlich der Kinderabzüge gutgeheissen – soweit sie darauf eintrat – und die Steuerverwaltung angewiesen, die Steuerfaktoren unter Berücksichtigung der beantragten Kinderabzüge neu festzusetzen (vgl. vorne Bst. C, angefochtene Entscheide E. 5.5.2). Der Beschwerdeführer setzt sich mit den angefochtenen Entscheiden insoweit nicht auseinander, als diese ein Nichteintreten beinhalten. Mangels sachbezogener Begründung ist in diesem Umfang auf die Beschwerden nicht einzutreten (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG). In der Sache ist der Beschwerdeführer vor der Vorinstanz mit seinem Antrag auf Gewährung von Tarifstufen für Kinder vollumfänglich durchgedrungen, weshalb er insoweit weder formell noch materiell beschwert und daher auch nicht zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt ist. Auf die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2012 ist folglich nicht einzutreten. In Bezug auf die Steuerjahre 2009, 2010, 2011 und 2013 ist der Beschwerdeführer hingegen zur Beschwerdeführung berechtigt.

1.3 Zu prüfen ist, ob die Beschwerden rechtzeitig erhoben worden sind. Gemäss Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 VRPG und Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG sind Verwaltungsgerichtsbeschwerden innert dreissig Tagen seit Eröffnung der angefochtenen Entscheide zu erheben, wobei sie vor Ablauf der Frist der Schweizerischen Post übergeben werden müssen (Art. 42 Abs. 2 VRPG). Die Entscheide der StRK konnten dem Beschwerdeführer am 15. Juni 2018 an der von ihm angegebenen Adresse nicht ausgehändigt werden. Der Sendungsverfolgung der Post ist zu entnehmen, dass die Sendung nach erfolglosem Zustellversuch an die Absenderin zurückgesandt wurde (Postvermerk: «Empfänger konnte unter angegebener Adresse nicht ermittelt werden»). Erst ein zweiter Zustellversuch an eine andere (neue) Adresse hatte am 23. Juni 2018 Erfolg (vgl. Track & Trace-Auszüge der Schweizerischen Post [act. 4A pag. 178 und 182]; Schreiben StRK vom 20.6.2018 [act. 4A pag. 181]). Da Mitteilungen, die nur gegen Unterschrift der Adressatin oder des Adressaten oder einer anderen berechtigten Person überbracht werden, spätestens am siebenten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt gelten (Art. 44 Abs. 3 VRPG; vgl. auch BGE 138 III 225 E. 3.1, 130 III 396 E. 1.2.3), wurden die angefochtenen Entscheide dem Beschwerdeführer am 22. Juni 2018 eröffnet. Folglich begann die dreissigtägige Beschwerdefrist am 23. Juni 2018

zu laufen (vgl. Art. 41 Abs. 1 VRPG) und endete am Montag 23. Juli 2018. Die am 19. Juli 2018 der Post übergebenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden sind somit rechtzeitig erhoben worden (vgl. auch Verfügung des Abteilungspräsidenten vom 14.8.2018). Die Bestimmungen über die Form sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). Auf die Beschwerden ist – unter Vorbehalt von E. 1.2 hiervor – einzutreten.

1.4 Da der Streitwert der 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]). 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).

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide 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. Wochenaufenthalter 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 kanto-

nale 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. der 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]).

2.4 Art. 137 Abs. 1 DBG (bzw. der ihm entsprechende Art. 187 Abs. 1 StG) befristet zwar den Anspruch auf eine Verfügung über Bestand oder Umfang der Steuerpflicht, führt aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht dazu, dass der Steuerabzug an der Quelle mit Fristablauf in Rechtskraft erwächst. Auf dem Gebiet der Quellensteuer erscheint es nicht angebracht, die Selbstveranlagung einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichzustellen (BGE 135 II 274 E. 5.3 f. [Pra 99/2010 Nr. 2] auch zum Folgenden). Vielmehr sind Art. 137 und 138 DBG (bzw. Art. 187 und 188 StG) so auszulegen, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März zwar keine Einwände gegen die Steuerpflicht als solche mehr erhoben werden können, es jedoch möglich bleibt, den Betrag des Steuerabzugs zu beanstanden, und zwar sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person. Insoweit ist Art. 138 DBG (bzw. Art. 188 StG) gegenüber Art. 137 DBG (bzw. Art. 187 StG) als *lex specialis* zu betrachten (BGer 2C_684/2012 vom 5.3.2013, in ASA 82 S. 153 E. 5.2; 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; 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.). Ist eine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht ergangen und ist diese Verfügung mangels Anfechtung (oder infolge Abweisung der Rechtsmittel) in Rechtskraft erwachsen, kann sie nur noch mittels Revi-

sion abgeändert werden (vgl. BGE 135 II 274 E. 5.1 [Pra 99/2010 Nr. 2]; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 147 DBG N. 4c; vgl. auch BGer 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).

2.5 Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel, das bei Vorliegen bestimmter, in der Gesetzgebung grundsätzlich abschliessend aufgezählter Gründe gestattet, ein rechtskräftig erledigtes Verfahren wieder aufzurollen: Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann ein rechtskräftiger Entscheid zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Bst. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (Bst. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (Bst. c). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids schriftlich eingereicht werden (Art. 203 StG; Art. 148 DBG).

3.

3.1 Die StRK hat erwogen, betreffend die Steuerjahre 2009, 2010, 2011 und 2013 lägen rechtskräftige Verfügungen zum Umfang der Quellensteuerpflicht des Beschwerdeführers vor, weshalb gestützt auf Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG zu beurteilen sei, ob darauf zurückzukommen sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1). Als Revisionsgrund mache der Beschwerdeführer geltend, dass bisher in der Schweiz zu Unrecht keine Kinderabzüge gewährt worden seien. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juni 2016 im Verfahren betreffend die Quellensteuern 2014 habe die Steuer-

verwaltung dargelegt, dass sie entgegen der von ihr publizierten Erläuterungen zur Quellensteuer zusätzliche Kinderabzüge für internationale Wochenaufenthalter auch dann berücksichtigt, wenn in der Schweiz keine Kinderzulagen ausbezahlt worden seien. Mit der Zustellung dieser Vernehmlassung bzw. spätestens zum Zeitpunkt seiner Stellungnahme vom 15. August 2016 habe der Beschwerdeführer somit Kenntnis von dieser Praxis der Steuerverwaltung und damit vom geltend gemachten Revisionsgrund gehabt. Entsprechend sei sein Revisionsgesuch vom 20. November 2016 zu spät erfolgt, weshalb die Steuerverwaltung auf die Revisionsbegehren betreffend die Steuerjahre 2009, 2010, 2011 und 2013 nicht hätte eintreten dürfen (angefochtene Entscheide E. 5.4). Der Beschwerdeführer wendet ein, für ihn sei weder aus der Vernehmlassung noch aus den diversen späteren Schreiben der Steuerverwaltung ersichtlich gewesen, dass die Kinderabzüge bereits in früheren Steuerperioden – unabhängig von den Kinderzulagen – hätten vorgenommen werden können (Beschwerde S. 5). Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21. Juni 2016 bestätige einzig, dass für das Steuerjahr 2014 mangels rechtskräftiger Verfügung eine Tarifkorrektur möglich und daher der Kinderabzug zu gewähren sei. Entsprechend könne dieses Schreiben für die Fristauslösung nicht massgebend sein (Beschwerde S. 7); dasselbe gelte entsprechend für seine Stellungnahme vom 15. August 2016. Als für den Fristenlauf entscheidend angesehen werden könnten – wenn überhaupt – erst die deutschen Einkommenssteuerbescheide vom 31. August 2016, womit sein Revisionsbegehren fristgerecht erfolgt sei (Beschwerde S. 8).

3.2 Betreffend die Steuerjahre 2009, 2010, 2011 und 2013 sind über den Umfang der Quellensteuerpflicht des Beschwerdeführers Verfügungen ergangen (Veranlagungsverfügungen Quellensteuer 2009, 2010 und 2011 vom 4.10.2013 [act. 4B pag. 50 f., 54 und 59]; Veranlagungsverfügung Quellensteuer 2013 vom 25.7.2014 [act. 4B pag. 82 f.]). Da diese Verfügungen unbestrittenermassen alle unangefochten geblieben (vgl. vorne Bst. A) und somit in Rechtskraft erwachsen sind, können die darin geregelten Fragen – wie die StRK korrekt erkannt hat – nur dann nachträglich überprüft werden, wenn die Voraussetzungen für eine Revision im Sinn von Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG gegeben sind (vgl. vorne E. 2.5). Strittig ist insoweit, ob der Beschwerdeführer seine Revisionsbegehren, die

er am 20. November 2016 stellte, innert der gesetzlichen Frist von 90 Tagen einreichte. Namentlich ist umstritten, zu welchem Zeitpunkt der Beschwerdeführer Kenntnis von der Praxis der Steuerverwaltung hatte (bzw. haben musste), die «Kinderabzüge» – entgegen ihren eigenen Publikationen – auch dann zu gewähren, wenn der quellensteuerpflichtigen Person in der Schweiz keine Kinderzulagen ausbezahlt werden.

3.3 Ebenso wenig wie eine falsche Rechtsanwendung durch die Behörden einen Revisionsgrund darstellt (vgl. statt vieler BGer 2C_200/2014 vom 4.6.2015, in StR 70/2015 S. 711 E. 2.4.4.2 mit Hinweisen), vermögen Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum für sich allein Revisionsgründe im Sinn von Art. 147 Abs. 1 DBG bzw. Art. 202 Abs. 1 StG zu bilden (BGer 2A.11/2002 vom 11.2.2002, in StR 57/2002 S. 480 E. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 147 N. 22; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 564). Soweit sich der Beschwerdeführer also darauf beruft, ihm sei nicht bekannt gewesen, dass er die «Kinderabzüge» mittels Tarifkorrektur hätte geltend machen können, ist darin nach dem Gesagten grundsätzlich kein Revisionsgrund zu sehen. Ob hier allenfalls besondere Umstände vorliegen, weil die von der Steuerverwaltung veröffentlichten Erläuterungen darauf schliessen liessen, dass Tarifstufen für Kinder nur in Abhängigkeit der Ausrichtung von Kinderzulagen gewährt würden, kann offen bleiben. Denn selbst wenn ein (ggf. übergesetzlicher) Revisionsgrund angenommen würde, ist das Revisionsgesuch des Beschwerdeführers – wie bereits die StRK erkannte – verspätet erfolgt: In ihrer Vernehmlassung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Quellensteuer 2014 vom 21. Juni 2016 (vgl. act. 16A pag. 41 ff.) äusserte sich die Steuerverwaltung auch zu den hier interessierenden Steuerjahren. Sie erläuterte, für die Ermittlung der anwendbaren Tarifkolonne bzw. für die Gewährung der «Kinderabzüge» bei den Quellensteuertarifcodes für verheiratete Personen werde praxisgemäss darauf abgestellt, ob die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung der quellensteuerpflichtigen Person Kinderzulagen ausrichte. Sei dies nicht der Fall, könnten Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die nicht im Tarif berücksichtigten «Kinderabzüge» im Rahmen einer Tarifkorrektur beantragen. Für die Gewährung der

Kinderabzüge in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2013 hätte der Beschwerdeführer demnach seine Arbeitgeberin oder aber (bis jeweils Ende März) die Steuerverwaltung über den Umstand, dass er Vater dreier Kinder sei, informieren müssen (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung Rz. 2.4 f. [act. 16A pag. 35 f.]). Hieraus geht mit hinreichender Klarheit hervor, dass eine Berücksichtigung von «Kinderabzügen» in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2013 nicht ausgeschlossen war, solche aber hätten beantragt werden müssen. Dem Beschwerdeführer musste mithin bewusst sein, dass er die «Kinderabzüge» mittels Tarifkorrektur hätte geltend machen können. Dies ergibt sich auch aus seiner Stellungnahme vom 15. August 2016, in der er ausführte, für ihn sei die Möglichkeit des Kinderabzugs, da diese erst ab dem Steuerjahr 2016 im Merkblatt Q3 erwähnt worden sei, in den Vorjahren nicht evident gewesen (vgl. Stellungnahme S. 3 Ziff. 2 [act. 16A pag. 60]). Der Schluss der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe die Revisionsfrist von 90 Tagen nicht gewahrt und die Revisionsgesuche vom 20. November 2016 seien (ohnehin) als verspätet anzusehen, ist demnach nicht zu beanstanden.

3.4 Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

4.

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). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. 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]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird nicht eingetreten.
3. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009, 2010, 2011 und 2013 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2009, 2010, 2011 und 2013 wird abgewiesen.
5. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
7. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - 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.