

100.2022.37/38U  
BUC/SBE/CHS

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 6. Februar 2024

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häusler  
Gerichtsschreiberin Streun

A. \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwalt ...

**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  
2015 und 2016; Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission  
des Kantons Bern vom 29. Dezember 2021; 100 21 115/116, 200 21 74/75)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_, deutscher Staatsangehöriger und wohnhaft in Lichtenstein, arbeitet seit 2010 für das B.\_\_\_\_\_, einer ... der .... Für die Steuerjahre 2012 bis 2018 nahm das B.\_\_\_\_\_ auf dem an A.\_\_\_\_\_ ausgerichteten Lohn Quellensteuerabzüge vor, die es an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterleitete. Nachdem per 22. Dezember 2016 das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein in Kraft gesetzt wurde, beantragte A.\_\_\_\_\_ am 5. Oktober 2017 bei der Steuerverwaltung eine «Neubeurteilung der Quellensteuerpflicht» und die Rückerstattung der Quellensteuern für die Jahre 2012 bis 2017. Am 22. Februar 2019 ersuchte er zudem um Rückerstattung der Quellensteuer für das Jahr 2018. Mit Verfügungen vom 6. Juni 2019 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Anträge auf Rückerstattung der Quellensteuern der Jahre 2012 bis 2018 ab. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 8. Februar 2021 ebenfalls ab, soweit sie darauf eintrat.

### **B.**

Gegen die vorerwähnten Sachentscheide gelangte A.\_\_\_\_\_ am 9. März 2021 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die die Rechtsmittel teilweise guthiess und die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung aufhob. Für die Jahre 2012 bis 2016 bestätigte sie die Quellensteuerpflicht im Kanton Bern sowie die erhobenen Quellensteuern (Dispositiv-Ziffern 1-10), wies die Sache hingegen betreffend die Steuerjahre 2017 und 2018 an die Steuerverwaltung zur Klärung der Grenzgängereigenschaft von A.\_\_\_\_\_ zurück (Dispositiv-Ziffern 11-14; Entscheide vom 29.12.2021).

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 31. Januar 2022 erhebt A.\_\_\_\_\_ für die Steuerjahre 2015 und 2016 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemein-

desteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er beantragt, die Dispositiv-Ziffern 7-10 der Entscheide der StRK vom 29. Dezember 2021 seien aufzuheben und die für die Jahre 2015 und 2016 erhobenen Quellensteuern zurückzuerstatten.

Am 1. Februar 2022 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 9. Februar 2022 bzw. Beschwerdeantwort vom 10. März 2022 je die Abweisung der Beschwerden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht 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 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]). 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 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.3** 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 aAbs. 1 StG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 83 Abs. 1 Satz 1 DBG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 14.12.1990 [AS 1991 S. 1184, 1213], in Kraft bis 31.12.2020). 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 aAbs. 1 StG in der Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 91 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1184, 1214 f.], in Kraft bis 31.12.2020). 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 aAbs. 3 Satz 1 StG in der Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113], in Kraft bis 31.12.2019, und aArt. 115 StG in der ursprüng-

lichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124], in Kraft bis 31.12.2019; aArt. 99 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1184, 1216], in Kraft bis 31.12.2020). Steuerpflichtig ist bei der Quellensteuer – wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren – diejenige Person, welche die Einkünfte erzielt; Steuerschuldnerin ist hingegen jene Person, welche die steuerbare Leistung erbringt, mithin typischerweise die Arbeitgeberin (Art. 185 StG; vgl. auch Art. 100 Abs. 1 DBG; vgl. BVR 2020 S. 367 E. 2.1). Der Schuldnerin bzw. dem Schuldner der steuerbaren Leistung ist die Aufgabe des Steuerbezugs übertragen. Sie bzw. er ist verpflichtet, die Quellensteuer vom geschuldeten Erwerbseinkommen in Abzug zu bringen, der steuerpflichtigen Person darüber eine Bestätigung auszustellen und periodisch mit der zuständigen Quellensteuerbehörde abzurechnen (vgl. Art. 186 Abs. 1 Bst. b-d StG bzw. Art. 100 Abs. 1 Bst. a-c DBG). Die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung haftet dabei für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 186 Abs. 2 StG bzw. Art. 100 Abs. 2 DBG).

**2.2** 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. Die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung bleibt bis zum rechtskräftigen Entscheid verpflichtet, die Quellensteuer zu erheben (Art. 187 aAbs. 1 und 2 StG in der ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124], in Kraft bis 31.12.2019 bzw. aArt. 137 Abs. 1 und 2 DBG in der ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1184, 1228], in Kraft bis 31.12.2020). Für ungenügende oder übersetzte Quellensteuerabzüge sieht das Gesetz spezielle Nachfordrungsansprüche 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). Die in Art. 244 StG bzw. Art. 168 DBG statuierte Steuerrückerstattung im Fall einer rechtsgrundlosen Bezahlung von Steuern wird im Bereich der Quellensteuern durch Art. 187 aAbs. 1 und Art. 188 Abs. 1 f. StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 1 f. DBG verdrängt (vgl. Hans Frey, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 168 N. 1b mit Verweis auf BVR 2020 S. 367 E. 3.2).

**2.3** Zwar ist der vorerwähnte gesetzliche Anspruch auf eine Verfügung über Bestand oder Umfang der Steuerpflicht befristet (hiervor E. 2.3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu aArt. 137 Abs. 1 DBG – die in Bezug auf die Anwendung des damit übereinstimmenden Art. 187 aAbs. 1 StG zu beachten ist – führt das aber nicht dazu, dass der Steuerabzug an der Quelle mit Fristablauf in Rechtskraft erwächst. Vielmehr sind aArt. 137 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 1 f. DBG bzw. Art. 187 aAbs. 1 und Art. 188 Abs. 1 f. 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; dies sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person. Insoweit ist Art. 138 Abs. 1 und 2 DBG im Verhältnis zu aArt. 137 DBG als *lex specialis* zu betrachten (BGE 135 II 274 E. 5.3 f. [Pra 99/2010 Nr. 2]; BVR 2020 S. 367 E. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 138 N. 6 ff.; Zweifel/Casanova/ Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 19). Beachtlich bleibt die Frist hingegen, soweit es um die individuelle Gewährung von nicht im Tarif berücksichtigten Abzügen geht. Diesfalls verlässt die steuerpflichtige Person, die zusätzliche Abzüge geltend macht, das System der Selbstveranlagung, womit sich ihre Situation grundlegend von der Situation jener Pflichtigen unterscheidet, deren Arbeitgeberin als Schuldnerin bzw. Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung ein Fehler unterlaufen ist (vgl. BGE 144 II 313 E. 6.2 a.E. [Pra 108/2019 Nr. 38]; BVR 2020 S. 367 E. 3.3, mit Hinweisen auf den präzisierenden BGer 2C\_684/2012 vom 5.3.2013, in ASA 82 S. 153 E. 5.4).

### 3.

Strittig ist einzig, ob die Begehren auf Rückerstattung der Quellensteuer für die Jahre 2015 und 2016 von der StRK zu Recht als verspätet angesehen worden sind. Nicht (mehr) strittig sind namentlich die Steuerjahre 2017 und 2018, nachdem die StRK diesbezüglich das B.\_\_\_\_\_ nicht als juristische Person des öffentlichen Rechts qualifiziert hat (mit der Folge, dass das Prinzip der Besteuerung am Arbeitsort nur bei noch zu prüfender Grenzgängereigenschaft des Beschwerdeführers zum Tragen kommt; vgl. Rückweisungsentscheide der StRK E. 4-6) und die Steuerverwaltung trotz dezidiert anderer Auffassung aus prozessökonomischen Gründen auf eine selbständige Anfechtung der Entscheide der StRK verzichtet hat (vgl. Beschwerdeantwort vom 10.3.2022).

**3.1** Die StRK ist in den angefochtenen Entscheiden zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführer nur hinsichtlich des Steuerjahrs 2017 bis zum 31. März des auf die Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Kalenderjahrs (31.3.2018) von der Veranlagungsbehörde fristgerecht eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangt habe, nicht jedoch für die Steuerjahre 2012 bis 2016 (E. 3.2). Betreffend die Steuerjahre 2012, 2013 und 2014 seien über den Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht des Beschwerdeführers vor dessen Schreiben vom 5. Oktober 2017 bereits Verfügungen ergangen. Da diese Verfügungen unbestrittenermassen alle unangefochten geblieben und somit in Rechtskraft erwachsen seien, könnten die darin geregelten Fragen nur dann nachträglich überprüft werden, wenn die Voraussetzungen für eine Revision nach Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG gegeben seien. Betreffend die Steuerjahre 2015 und 2016 seien über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht keine Verfügungen ergangen, da der Beschwerdeführer jeweils nicht innert Frist (31.3.2016 bzw. 31.3.2017) von der Steuerverwaltung eine entsprechende Verfügung verlangt habe. Folglich könnten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Fragen über die Steuerpflicht als solche nach unbenütztem Ablauf der Frist nicht mehr aufgeworfen werden. Die Steuerverwaltung hätte demnach in den Verfügungen vom 6. Juni 2019 sowohl für die Steuerjahre 2012-2014 als auch betreffend die Steuerjahre 2015 und 2016 nicht auf die Eingaben vom 5. Oktober 2017 eintreten dürfen (E. 3.4). Zusammenfassend

hielt die StRK fest, die Verfügungen vom 6. Juni 2019 und die Einspracheentscheide vom 8. Februar 2021 betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2016 seien aus formellen Gründen aufzuheben und die Quellensteuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz bzw. im Kanton Bern zu bestätigen (E. 7).

**3.2** Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass er innert Frist keine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht für die Jahre 2015 und 2016 verlangt hat. Er macht hingegen geltend, die StRK folgere hieraus rechtswidrig, dass damit auch «ein Rückvergütungsanspruch verjährt» sei (Beschwerde Rz. 16). Die Erhebung der Quellensteuer basiere auf der fälschlichen Annahme der Steuerverwaltung, dass es sich bei der Arbeitgeberin des Beschwerdeführers um eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Sinn von Art. 19 Abs. 1 des Abkommens vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-FL; SR 0.672.951.43) handle (Rz. 19 ff.). Da dies nach den Erwägungen der StRK indes nicht zutrefte, liege die Besteuerungshoheit für sein Erwerbseinkommen als Grenzgänger gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA CH-FL ausschliesslich bei seinem Ansässigkeitsstaat Fürstentum Liechtenstein. Die Abführung der Quellensteuer 2015 und 2016 bedeute damit die Bezahlung einer Nichtschuld, womit ihm in analoger Anwendung von Art. 244 Abs. 1 StG und Art. 168 DBG bzw. entsprechend einem allgemeinen Grundsatz des Verwaltungsrechts grundsätzlich ein Anspruch auf Rückvergütung zustehe (Rz. 23 ff.). Die Anträge auf Rückforderung der (ohne Rechtsgrund erhobenen) Quellensteuer für die Jahre 2015 und 2016 seien unstreitig innert der insoweit für massgeblich erachteten Fünfjahresfrist erfolgt (Rz. 28). Keinen Einfluss auf seinen Rückvergütungsanspruch zeitige dabei die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verhältnis von Art. 137 DBG und Art. 138 DBG (bzw. Art. 187 aAbs. 1 und Art. 188 Abs. 2 StG), zumal diese Bestimmungen die Rückforderung gar nicht zum Inhalt hätten: Insbesondere bestimmten sie lediglich die Frist für den Anspruch auf Erlass einer Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht, würden jedoch nichts darüber aussagen, welche Frist für die Rückforderung einer zu Unrecht bezahlten Steuer gelte (Rz. 30 ff.).

**3.3** Die Steuerverwaltung bringt vor, dass bei Rückerstattungsanträgen nicht entscheidend sein könne, ob der Bestand oder der Umfang der Quellensteuerpflicht betroffen sei. Eine solche Unterscheidung erweise sich als nicht sinnvoll und überzeuge mit Blick auf die sich in der Praxis ergebenden unbefriedigenden (unterschiedlichen) Konsequenzen nicht. Es gelte auch mit Blick auf das Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) zu vermeiden, dass eine steuerpflichtige Person, wenn sie die gesamten Quellensteuern zurückverlange, schlechter gestellt werde, als jene, die nur einen Teil zurückverlange (vgl. auch Stellungnahme vom 28.5.2021, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 39 f. bzw. Ziff. 2.7 f.).

#### **4.**

**4.1** Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zu aArt. 137 DBG festgehalten, dass die Selbstveranlagung grundsätzlich keine «Verfügung in eigener Sache» sei, da weder die steuerpflichtige Person noch die Schuldnerin bzw. der Schuldner der steuerbaren Leistung Verfügungsbefugnis haben. Demnach erscheine es nicht angängig, die Selbstveranlagung bei der Quellensteuer einer rechtskräftigen Verfügung gleichzustellen (vgl. etwa BGer 2C\_60/2020 vom 27.4.2021 E. 6.3 a.E.). Aufgrund der Befristung des Rechts, eine anfechtbare Verfügung zu verlangen, könne – bei Fehlen einer solchen Verfügung – somit nicht geschlossen werden, der von der Schuldnerin bzw. dem Schuldner der steuerbaren Leistung vorgenommene Quellensteuerabzug werde Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahrs «definitiv», wie wenn eine entsprechende Verfügung ergangen wäre, die nun «rechtskräftig» würde (BGE 135 II 274 E. 5.3.1 ff. und 5.4; Peter Locher, a.a.O., Art. 138 N. 3 und 6). Die Bestimmungen von aArt. 137 und Art. 138 Abs. 1 und 2 DBG seien somit so zu verstehen, dass nach Ablauf der Frist Ende März keine Einwendungen zum Grundsatz der Steuerpflicht mehr erhoben werden können, dass aber die Höhe der Quellensteuer grundsätzlich «überprüfbar» bleibe (vgl. vorne E. 2.4). Da gemäss dieser Rechtsprechung nach Fristablauf der Anspruch auf eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht erlischt, handelt es

sich um eine Verwirkungsfrist (Peter Locher, a.a.O., Art. 137 N. 8 Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 22 Rz. 19).

**4.2** Für die hier strittigen Jahre 2015 und 2016 sind keine Verfügungen über Umfang und Bestand der Quellensteuerpflicht ergangen. Erst am 5. Oktober 2017 und damit nach Ablauf der Frist nach Art. 187 aAbs. 1 StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 DBG hat der Beschwerdeführer erstmals vorgebracht, dass das Recht zur Besteuerung gemäss Staatsvertragsrecht, namentlich Art. 15 Abs. 1 DBA CH-FL, für die fraglichen Jahre ausschliesslich bei seinem Ansässigkeitsstaat Fürstentum Liechtenstein liege (vgl. Eingabe vom 5.10.2017, Vorakten StV [act. 3A1] pag. 14 ff.). Die Rückforderungsbegehren werfen mithin die Frage auf, ob die Quellenbesteuerung DBA-rechtlich zulässig ist, was nicht bloss die konkrete Höhe des Quellensteuerabzugs oder Tariffragen, sondern vielmehr unmittelbar die (beiden zusammenhängenden) Aspekte «Bestand und Umfang» der Quellensteuerpflicht gemäss Art. 187 aAbs. 1 StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 DBG beschlägt (vgl. auch BGer 2C\_1017/2015 vom 9.3.2017 E. 2.2). Da der Beschwerdeführer seine Einwendungen nicht innerhalb der gesetzlichen Frist von Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahrs erhoben hat, sind diese von der StRK entsprechend der herrschenden Lehre und bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Recht als verspätet und unzulässig qualifiziert worden, zumal weder Gründe für eine Fristwiederherstellung (Art. 161 Abs. 3 StG bzw. Art. 133 Abs. 3 DBG) noch für eine Revision (Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG) dargetan oder ersichtlich sind (vgl. Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Diss. St. Gallen 2019, Rz. 631, 635 ff. sowie 671; Zweifel/Casanova/Beusch/ Hunziker, a.a.O., § 22 Rz. 19).

**4.3** Daran ändern die vorgebrachten Einwände nichts: Soweit sich der Beschwerdeführer darauf beruft, für die Steuerjahre 2015 und 2016 im Kanton Bern gar nicht quellensteuerpflichtig zu sein, beschlägt dies wie gesagt eine Frage, die Gegenstand einer Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht bilden würde (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 137 N. 6). Ob er als Grenzgänger für eine privatrechtliche Unternehmung in der Schweiz gearbeitet hat und demnach das Ansässigkeitsprinzip nach Art. 15 Abs. 4 DBA-FL zur Anwendung gelangt, ist hier einer Überprüfung

entzogen, da jeweils bis zum 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs von der Veranlagungsbehörde keine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangt worden ist. Eine Nichtschuld liegt demnach nicht vor, zumal die erhobenen Quellensteuern auf Steuerdeklarationen des Steuerschuldners beruhen, welche der Beschwerdeführer als steuerpflichtige Person nach Ablauf der Frist – jedenfalls was Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht angeht – gegen sich gelten lassen muss (vgl. Marco Rostetter, a.a.O., Rz. 635). Könnten Fragen zum Grundsatz der Quellensteuerpflicht auch nach Ablauf der Frist von Art. 187 aAbs. 1 StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 DBG noch aufgeworfen werden, würde die gesetzlich vorgesehene Befristung bedeutungslos. Weiter wird dem angerufenen Prinzip der «Waffengleichheit» nach vorherrschender Meinung (auch mit Blick auf die unterschiedlichen Positionen der am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten) grundsätzlich ausreichend Nachachtung verschafft, wenn bei ungenügendem Quellensteuerabzug gestützt auf Art. 188 Abs. 1 StG bzw. Art. 138 Abs. 1 DBG eine erleichterte Nachforderung zugunsten des Fiskus (auch nach Ablauf der Frist nach Art. 187 aAbs. 1 StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 DBG) möglich ist und Analoges in Bezug auf Abzugshöhe und Tarifaspekte zugunsten des Steuersubjekts bzw. des Schuldners oder der Schuldnerin der steuerbaren Leistung angestrengt werden kann (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 138 N. 8 mit Hinweisen). Im Übrigen ist die der Steuerverwaltung zustehende «längere» Frist als im Verfahren der Quellenbesteuerung begründet und gerechtfertigt anzusehen. Namentlich in Anbetracht des bedeutenden Informationsvorsprungs der steuerpflichtigen Person gegenüber den Behörden erscheint es gerechtfertigt, für Korrekturen zugunsten des Fiskus eine niedrigere Schwelle und längere Fristen vorzusehen (vgl. Marco Rostetter, a.a.O., Rz. 647). Unbehelflich ist schliesslich der vom Beschwerdeführer angerufene Rückerstattungstatbestand nach Art. 244 StG bzw. Art. 168 DBG, findet dieser doch in Quellensteuerkonstellationen wie der strittigen keine Anwendung bzw. wird dieser durch Art. 187 aAbs. 1 und Art. 188 Abs. 1 f. StG bzw. aArt. 137 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 1 f. DBG verdrängt (vgl. vorne E. 2.4).

**4.4** Zu den Bedenken der Steuerverwaltung bezüglich Schwierigkeiten, in Bezug auf Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht zu differenzieren,

ist zu bemerken, dass die bemängelten unterschiedlichen Auswirkungen für verschiedene Kategorien von steuerpflichtigen Personen (Renten- und Kapitaleistungsbezügerinnen und -bezüger; vgl. Stellungnahme vom 28.5.2021, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 39 bzw. Ziff. 2.7) darauf zurückzuführen sind, dass die Quellensteuer bei Kapitaleistungen aus Vorsorge stets vorläufig erhoben wird und insofern Sicherungscharakter hat (Oesterhelt/Opel, in Stocker/Oesterhelt [Hrsg.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, S. 123). Ferner ist hinsichtlich des vom Beschwerdeführer und der Steuerverwaltung ins Feld geführten völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens darauf hinzuweisen, dass regelmässig keine Verpflichtung besteht, ein solches ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts durchzuführen (Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 771 f.).

**4.5** Damit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

## **5.**

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 und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 (Quellensteuern) wird abgewiesen.

2. Die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2015 und 2016 (Quellensteuern) wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführerin
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.