

## Direkte Bundessteuer

### Veranlagungsort

#### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. September 1999

*Der Ort der Veranlagung wird, wenn die örtliche Zuständigkeit der für die Erhebung der direkten Bundessteuer verantwortlichen kantonalen Behörde ungewiss oder streitig ist, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt. Solange das Veranlagungsverfahren in einem der konkurrierenden Kantone andauert, kann sich keine kantonale Behörde auf die Rechtskraft ihrer eigenen Veranlagungsverfügungen berufen. Nichtigkeit der Verfügungen der für die direkte Bundessteuer unzuständigen kantonalen Veranlagungsbehörde?*

#### I. Sachverhalt

A.- N. (geb. 1950) meldete sich auf den 4. August 1983 von M./BE kommend als Wochenaufenthalterin im Kanton Basel-Stadt an. Am 3. April 1992 erklärte sie die Steuerverwaltung nunmehr als hier steuerpflichtig, was das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt auf Rekurs hin am 22. August 1997 bestätigte. Die Bundessteuerbehörde des Kantons Basel-Stadt veranlagte N. hierauf für die Steuerperioden 1993–1998, wogegen diese Einsprache erhob, weil sie vom Kanton Bern hierfür bereits rechtskräftig veranlagt worden sei.

B.- Am 12. Oktober 1998 gelangte N. mit dem Antrag an die Eidgenössische Steuerverwaltung, den Veranlagungsort im Sinne von Art. 108 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) festzulegen. Diese bezeichnete am 24. November 1998 den Kanton Basel-Stadt als für die Veranlagung der direkten Bundessteuern 1993–1998 zuständig und hielt ihn an, seine Veranlagungshandlungen fortzusetzen. Die Veranlagungsverfügungen der unzuständigen Steuerverwaltung des Kantons Bern seien dagegen nichtig und könnten daher nicht vollstreckt werden. Die für die Periode 1993–1998 im Kanton Bern bezahlten Bundessteuern seien vorbehaltlich eines durch den Kanton Basel-Stadt in die Wege geleiteten Arrestverfahrens zurückzubezahlen.

C.- Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat hiergegen am 4. Dezember 1998 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben. Der Kanton Bern habe davon ausgehen dürfen, für die Veranlagung der direkten Bundessteuer in der strittigen Zeitspanne zuständig zu sein; entgegen der Auffassung im angefochtenen Entscheid seien seine rechtskräftigen Veranlagungen nicht nichtig, sondern nach wie vor gültig, weshalb sich eine Feststellung des Veranlagungsorts erübrige. Auf eine «unnötig aufwendige Rückabwicklung der Veranlagung und des Steuerbezugs» könne verzichtet werden.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und die Steuerpflichtige haben auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer wurde der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) aufgehoben (Art. 201 DBG). Für die am 1. Januar 1995 noch nicht oder nicht rechtskräftig veranlagten Steuern früherer Jahre gelten indessen die materiell-rechtlichen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses weiter (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 201, S. 515). Im vorliegenden Fall ist der Veranlagungsort unter dem alten (Veranlagungsperiode 1993/94) wie neuen Recht (Veranlagungsperioden bis 1998) strittig. Da sich die Grundsätze zu dessen Bestimmung nicht geändert haben und mit Art. 108 DBG (im Vergleich zur bisherigen Regelung in Art. 79 BdBSt; vgl. hierzu: Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, Rz. 2 zu Art. 79, S. 51) auch keine grundlegend neue Zuständigkeits- und Verfahrensordnung geschaffen wurde (vgl. die Ausführungen Reichling in AB 1988 N 66), erübrigt es sich, die aufgeworfenen Fragen je separat nach dem jeweils geltenden Recht zu behandeln.

2. Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, wird er, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, auf Antrag der Veranlagungsbehörde, der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer oder des Steuerpflichtigen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt (Art. 108 Abs. 1 und 2 DBG; vgl. den ähnlichen Wortlaut von Art. 79 BdBSt); ihr Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (vgl. Art. 108 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 117 lit. c und Art. 98 lit. c OG; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 3 zu Art. 146 DBG, S. 433). Da die Steuerverwaltung des Kantons Bern gestützt auf Art. 108 Abs. 2 DBG befugt gewesen wäre, bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung das Feststellungsverfahren einzuleiten, und sie durch den angefochtenen Entscheid zudem in eigenen finanziellen Interessen betroffen wird (vgl. Art. 196 DBG bzw. Art. 136 BdBSt; Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz. 15 zu Art. 112 BdBSt), ist sie nach Art. 103 lit. a OG beschwerdebefugt (vgl. auch den analog anwendbaren Art. 146 [letzter Satz] DBG). Auf ihre frist- und formgerecht eingereichte Eingabe ist demnach einzutreten.

3. Die Beschwerdeführerin stellt zu Recht nicht ernsthaft in Abrede, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz der 1950 geborenen N. in den vorliegend umstrittenen Veranlagungsperioden auf Grund des natürlichen Ablösungsprozesses vom Elternhaus nicht mehr im Kanton Bern, sondern am Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt befunden hat. N. lebte in diesem Moment bereits seit zehn Jahren dort; eine regelmässige Rückkehr ins Elternhaus nach M. vermochte sie nicht mehr darzutun (Art. 77 BdBSt bzw. Art. 105 DBG; vgl. BGE 125 I 54 ff. und insofern auch die zutreffen-

den Ausführungen im Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 22. August 1997 hinsichtlich der kantonalen Steuern). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern wendet indessen ein, ihre Veranlagungen seien in Rechtskraft erwachsen, weshalb der Veranlagungsort nicht mehr strittig sein könne und sich eine entsprechende Feststellung erübrige; ihre in guten Treuen erfolgten Veranlagungen seien nicht nichtig.

4. Entgegen ihren Einwänden verletzt der angefochtene Entscheid indessen kein Bundesrecht:

a) Eine Feststellung des Veranlagungsorts durch die Eidgenössische Steuerverwaltung erfolgt, wenn der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer im Einzelfall ungewiss oder strittig ist, was hier der Fall war. Die Basler Steuerbehörden haben am 3. April 1992 N. darüber informiert, dass sie nunmehr ihre Besteuerungskompetenzen in Anspruch nähmen, worüber sie die Berner Steuerbehörden ihrerseits mit einer Kopie des entsprechenden Schreibens in Kenntnis setzten. In der Folge focht die Steuerpflichtige die entsprechende Verfügung im Kanton Basel-Stadt erfolglos auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg an, wobei das Verwaltungsgericht am 22. August 1997 hinsichtlich der kantonalen Steuern rechtskräftig entschied; die Einspracheverfahren bezüglich der Bundessteuern blieben ihrerseits sistiert, womit beim Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung der Veranlagungsort, zumindest zwischen den kantonalen Behörden für die Bundessteuern der beiden Kantone, im Sinne von Art. 108 DBG nach wie vor ungewiss bzw. strittig war, auch wenn die Steuerpflichtige ihrerseits die Veranlagungskompetenz des Kantons Bern vorbehaltlos anerkannt und diesem gestützt hierauf die entsprechenden Steuern bezahlt hatte. Soweit die Beschwerdeführerin auf den Kommentar Känzig/Behnisch verweist, wonach eine Aufhebung der Massnahmen der örtlich unzuständigen Behörde nur möglich ist, soweit das Veranlagungsverfahren nicht bereits abgeschlossen und die Veranlagung rechtsbeständig oder rechtskräftig geworden sei, verkennt sie, dass dies vorliegend eben noch nicht der Fall war, da gegen die Veranlagungshandlungen im Kanton Basel-Stadt der Rechtsweg beschritten worden ist, womit die Veranlagungs- und Bezugshandlungen im Kanton Bern im Sinne des Kompetenzkonfliktverfahrens (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 79 BdBSt, S. 51) in Frage gestellt blieben und der Veranlagungsort umstritten war. Zum gleichen Resultat führt die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene analoge Anwendung der verfahrensrechtlichen Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung (vgl. E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 532). Wenn ein Steuerpflichtiger seine Veranlagung interkantonal in Frage stellen kann, ist er auch befugt, dies hinsichtlich der direkten Bundessteuer zu tun und zwar unabhängig davon, ob das Veranlagungsverfahren eines Kantons bereits abgeschlossen ist. Gemäss Art. 197 DBG gelten die Grundsätze betreffend das Doppelbesteuerungsverbot nämlich auch für die Verteilung der kantonalen Anteile an der direkten Bundessteuer.

b) aa) War die Eidgenössische Steuerverwaltung als Aufsichtsbehörde des Bundes über die Steuererhebung (vgl. Art. 102 in Verbindung mit Art. 2 DBG) somit

gemäss Art. 108 DBG nach wie vor befugt, den Veranlagungsort von N. festzulegen, fragt sich, welche Rechtswirkungen hiermit bezüglich der (fälschlicherweise) im Kanton Bern erfolgten Handlungen verbunden waren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erklärte die entsprechenden Verfügungen ohne weitere Begründung für nichtig. Nach der Rechtsprechung sind mit Fehlern behaftete Verwaltungsakte im Allgemeinen jedoch nicht nichtig, sondern lediglich anfechtbar. Nur in seltenen Ausnahmefällen entfalten sie keinerlei Rechtswirkung, was jederzeit von jeder Behörde und gegenüber jedermann zu beachten ist. Die Nichtigkeit einer Verfügung wird – ausser sie sei im Gesetz ausdrücklich vorgesehen – bloss angenommen, wenn der Mangel besonders schwer wiegt, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar war und die Rechtssicherheit zudem durch die Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99; 116 Ia 215 E. 2c S. 219). Die von einer unzuständigen Veranlagungsbehörde erlassene Einschätzungsverfügung ist praxismässig in der Regel nichtig; sie kann demnach weder in Rechtskraft erwachsen, noch können die entsprechenden Forderungen auf dem Betreuungsweg geltend gemacht werden (ASA 59 S. 636 ff. E. 2c, bestätigt im Urteil vom 12. November 1998 i.S. C., E. 7a/aa; veröffentlicht in RF 54/1999 S. 118 ff.). Diese strenge Betrachtungsweise wurde in ASA 59 S. 636 ff. damit begründet, dass sich aus der Zuständigkeitsordnung und dem in Art. 77 Abs. 1 BdBSt enthaltenen Grundsatz der Einheit des Veranlagungsorts nicht nur ein Recht der Steuerbehörde auf Veranlagung ergebe, sondern auch ein solches des Steuerpflichtigen, von den Veranlagungsbehörden seines Wohnsitzkantons eingeschätzt zu werden sowie gegebenenfalls eine Überprüfung der Veranlagung durch dessen Steuerjustizbehörden fordern zu können. Soweit in der Doktrin die Meinung vertreten werde, die von einer unzuständigen Behörde getroffene Veranlagung mache «die Veranlagungsverfügung an sich nicht ungültig» (Ernst Känzig, Wehrsteuer, 1. Aufl., Basel 1962, N 3 zu Art. 79 Abs. 2), könne dies nur für Fälle gelten, in denen der Ort der Veranlagung nicht zweifelsfrei feststehe, nicht aber für solche, in denen neben der Veranlagung am Wohnsitz in Abweichung von Art. 77 BdBSt eine weitere an einem Nebensteuerdomizil erfolge.

bb) Mit Blick hierauf erscheint die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die Veranlagungsentscheide des Kantons Bern seien nichtig, nicht zwingend: Im Gegensatz zu dem in ASA 59 S. 636 ff. beurteilten Fall, wo alle beteiligten Kantone davon ausgegangen waren, dass sich die Steuerdomizile der betroffenen Pflichtigen tatsächlich im Kanton Aargau bzw. Schaffhausen befunden hatten, jedoch durch den Kanton Wallis ebenfalls eine Rechnung für die direkte Bundessteuer verschickt worden war, stand vorliegend der Veranlagungsort gerade nicht fest und war die örtliche Unzuständigkeit der Berner Behörden auch nicht offensichtlich; immerhin waren die bisherigen Veranlagungen unbestrittenermassen dort erfolgt und stand nicht zum Vornherein fest, ob und inwiefern sich die das Steuerdomizil definierenden Verhältnisse tatsächlich rechtserheblich verändert hatten (so wohl auch Känzig/Behnisch, a.a.O., N 5 zu Art. 79). Auch aus Gründen der Rechtssicherheit fragt sich, ob bei einer örtlichen Unzuständigkeit der vorliegenden Art tatsächlich ohne weiteres und undifferenziert auf eine Nichtigkeit geschlossen werden kann, ermöglichte dies doch auch dem Steuerpflichtigen, sich jederzeit und unab-

hängig von einem konkurrenzierenden Veranlagungsanspruch eines anderen Kantons seinerseits ebenfalls noch auf eine solche zu berufen, was die Rechtssicherheit erheblich beeinträchtigen könnte.

cc) Die Frage braucht vorliegend indessen nicht abschliessend beurteilt zu werden: Art. 79 Abs. 3 BdBSt ermächtigt die Eidgenössische Steuerverwaltung, Veranlagungshandlungen aufzuheben, welche mit Art. 77 und 78 BdBSt in Widerspruch stehen. Diese Befugnis gilt unter dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer weiter, selbst wenn Art. 108 DBG die entsprechende Möglichkeit nicht mehr ausdrücklich nennt, sondern lediglich noch erklärt, dass die örtlich unzuständige Behörde, soweit sie bereits gehandelt hat, die Akten der zuständigen Behörde «übermittle». Dies macht lediglich einen Sinn, wenn die damit verbundenen Veranlagungshandlungen als solche ihrerseits keine Wirkungen entfalten; zudem wollte der Gesetzgeber in Art. 108 DBG – trotz des von Art. 79 BdBSt abweichenden Wortlauts – gerade ausdrücklich die bisherige gesetzliche Lösung weiter führen (vgl. die Ausführungen Reichling in AB 1988 N 66; Eidgenössische Steuerverwaltung, Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, S. 26 f.). Die Feststellung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über den Veranlagungsort und die damit verbundene Anweisung an einen der beteiligten Kantone, die Veranlagung gestützt auf ihren Entscheid nunmehr vorzunehmen, umfasst daher notwendigerweise die Aufhebung der entsprechend zu Unrecht erfolgten Handlungen im anderen Kanton (vgl. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985, N 6 zu Art. 79 BdBSt); dies gilt zumindest, wenn – wie hier – kein richterlicher Entscheid ergangen ist. Die Berner Steuerbehörden mussten – entgegen ihren Einwendungen – um den Basler Veranlagungsanspruch wissen, nachdem dessen Kantonale Verwaltung für die Direkte Bundessteuer ihnen 1992 angezeigt hatte, dass sie N. nunmehr als im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig erachte. Es wäre deshalb allenfalls an ihnen gewesen, vor weiteren Veranlagungshandlungen die Eidgenössische Steuerverwaltung anzugehen bzw. im Sinne der von der Beschwerdeführerin zitierten Kommentarstelle von Känzig/Behnisch, die Zuständigkeit «vor oder während dem Einschätzungsverfahren» abzuklären bzw. abklären zu lassen. Wenn die Beschwerdeführerin heute von einer «unnötig aufwendigen Rückabwicklung der Veranlagung und des Steuerbezugs» spricht, verkennt sie, dass diese Situation nicht zuletzt auf ihr Verhalten zurückzuführen ist. Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht ausführt, handelt es sich bei der Neuveranlagung vorliegend zudem nicht um eine blossе Formalität, da diese (etwa aufgrund unterschiedlicher Berufskosten) zu einem anderen steuerbaren Einkommen führen dürfte; die Berner Veranlagung kann deshalb nicht einfach im Sinne von Art. 79 Abs. 3 2. Satz BdBSt in das Basler Register übertragen werden.

5. Der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung verletzt somit im Resultat kein Bundesrecht, wenn darin den Berner Veranlagungsentscheiden ihre Wirksamkeit abgesprochen wird, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist. Da die Steuerverwaltung des Kantons Bern bei ihrer Beschwerdeführung Vermögensinteressen wahrgenommen hat, wird sie für das bundesgerichtliche Verfahren kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 2 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet,

nachdem der privaten Beschwerdegegnerin durch das vorliegende Verfahren kein nennenswerter Aufwand entstanden ist (vgl. Art. 159 OG).

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.