

# BGE 151 II 101

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_151\\_II\\_101](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_101)

FR: ATF 151 II 101

IT: DTF 151 II 101

## Regeste

Regeste Art. 5 Abs. 3, Art. 42 Abs. 1, Art. 44 Abs. 1 und 2, Art. 46 Abs. 1, Art. 128, Art. 196 Ziff. 13 BV; Art. 66 Abs. 1 und Art. 68 Abs. 1 BGG; Art. 2 Abs. 1 ZGB; Art. 102, Art. 104-106, Art. 108, Art. 160, Art. 196 und 197 DBG; zur Rückabwicklung, wenn ein Kanton die direkte Bundessteuer beansprucht, ohne hierzu berechtigt zu sein. Die Kantone trifft das "Pflichtrecht", die direkte Bundessteuer zu veranlagern und zu beziehen (E. 2.1). Es gilt die "Oder"-Regel: Zugehörigkeit besteht nur zu einem Kanton (E. 2.2). Im "externen" Verhältnis gilt dieser Kanton auch hinsichtlich des Bundesanteils an der direkten Bundessteuer als Steuergläubiger (E. 2.3). Wenn ein Kanton hauptfrageweise (auf dem Weg einer Steuerhoheitsverfügung) oder vorfrageweise (im Rahmen der Veranlagungsverfügung) die Hoheit zur Erhebung der direkten Bundessteuer beansprucht, obwohl diese einem anderen Kanton zusteht, so ist seine Verfügung nichtig (E. 3.5). Entrichtet die steuerpflichtige Person die direkte Bundessteuer, wenngleich die Verfügung mangels Zuständigkeit nichtig ist, so leistet sie dennoch befreiend. Eine Rückabwicklung "im Dreieck" erübrigt sich: Der unzuständige Kanton hat den Bundesanteil an die Eidgenossenschaft (E. 3.6) abzuliefern und den Kantonsanteil an den berechtigten Kanton weiterzuleiten. Gegebenenfalls hat die steuerpflichtige Person den unzuständigen Kanton für dessen Umtriebe zu entschädigen (E. 3.7). Bei derartigen Sachumständen ist etwaiges treuwidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person auch bei der Verlegung der Kosten und Entschädigungen des bundesgerichtlichen Verfahrens zu berücksichtigen (E. 4).

Regeste Art. 5 al. 3, art. 42 al. 1, art. 44 al. 1 et 2, art. 46 al. 1, art. 128, art. 196 ch. 13 Cst.; art. 66 al. 1 et art. 68 al. 1 LTF; art. 2 al. 1 CC; art. 102, art. 104-106, art. 108, art. 160, art. 196 et 197 LIFD; au sujet de la répétition lorsqu'un canton réclame l'impôt fédéral direct sans y être autorisé. Les cantons ont le droit mais aussi le devoir de taxer et de percevoir l'impôt fédéral direct (consid. 2.1). La règle du "ou" s'applique: il n'y a d'appartenance qu'à un seul canton (consid. 2.2). Dans le rapport "externe", ce canton est considéré comme le créancier de l'impôt également en ce qui concerne la part fédérale de l'impôt fédéral direct (consid. 2.3). Lorsqu'un canton revendique, à titre principal (par le biais d'une décision sur la souveraineté fiscale) ou à titre préjudiciel (dans le cadre d'une décision de taxation), la souveraineté en matière de perception de l'impôt fédéral direct, bien que celle-ci revienne à un autre canton, sa décision est nulle (consid. 3.5). Si le contribuable s'acquitte de l'impôt fédéral direct, alors que la décision est nulle faute de compétence, il est néanmoins libéré. Une répétition "en triangle" est superflue: le canton qui n'est pas compétent doit verser la part fédérale à la Confédération (consid. 3.6) et transmettre la part cantonale au canton créancier. Le cas échéant, le contribuable doit indemniser le canton qui n'est pas compétent pour ses démarches (consid. 3.7). Dans de telles circonstances, un éventuel comportement déloyal du contribuable doit également être pris en compte lors de la répartition des frais et dépens de la procédure devant le Tribunal fédéral (consid. 4).

Regesto Art. 5 cpv. 3, art. 42 cpv. 1, art. 44 cpv. 1 e 2, art. 46 cpv. 1, art. 128, art. 196 n. 13 Cost.; art. 66 cpv. 1 e art. 68 cpv. 1 LTF; art. 2 cpv. 1 CC; art. 102, art. 104-106, art. 108, art. 160, art. 196 e 197 LIFD; sulla restituzione nel caso in cui un Cantone rivendica l'imposta federale diretta senza averne diritto. I Cantoni hanno il diritto ma anche l'obbligo di accertare e riscuotere l'imposta federale diretta (consid. 2.1). Si applica la regola dell' "o": l'affiliazione esiste solo per un Cantone (consid. 2.2). Nel rapporto "esterno", questo Cantone è considerato come il creditore dell'imposta anche per quanto riguarda la quota federale dell'imposta federale diretta (consid. 2.3). Se un Cantone rivendica, a titolo principale (tramite una decisione di sovranità fiscale) o a titolo pregiudiziale (nel contesto di una decisione di tassazione), la sovranità in materia di riscossione dell'imposta federale diretta, benchè questa spetti a un altro Cantone, la sua decisione è nulla (consid. 3.5). Se il contribuente paga l'imposta federale diretta, anche se la decisione è nulla per difetto di competenza, egli è in ogni modo liberato. Non è necessaria una restituzione "a triangolo": il Cantone che non è competente deve versare la quota federale alla Confederazione (consid. 3.6) e trasmettere la quota cantonale al Cantone avente diritto. Se necessario, il contribuente deve indennizzare il Cantone che non è competente per i suoi inconvenienti (consid. 3.7). In tali circostanze, un eventuale comportamento del contribuente contrario alla buona fede deve essere considerato anche nella ripartizione delle spese e delle ripetibili della procedura dinnanzi al Tribunale federale (consid. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Der Bund verfügt über die zurzeit bis Ende 2035 befristete Befugnis (Art. 42 Abs. 1 i.V.m. Art. 128 und Art. 196 Ziff. 13 BV ), eine "direkte Steuer" (so Art. 128 Abs. 1 BV ) zu erheben. Diese ist "von den Kantonen" zu veranlagern und zu beziehen (Art. 128 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Art. 46 Abs. 1 BV ; Art. 104 ff. und Art. 160 DBG ). Der Verfassungsgeber delegiert auf diese Weise die erforderlichen Verwaltungsbefugnisse an die Kantone. Dadurch erwächst dem betreffenden Kanton eine abgeleitete Rechtsanwendungskompetenz. Es trifft ihn das "Pflichtrecht", die direkte Bundessteuer zu veranlagern und zu beziehen ( BGE 142 II 182 E. 2.4.3; Urteile 2C\_946/2019 vom 14. Mai 2020 E. 2.3; 2C\_843/2016 vom 31. Januar 2019 E. 3.2.3 und 3.2.4). Die Wahrnehmung dieses "Pflichtrechts" unterliegt der Aufsicht des Bundes (Art. 2 sowie Art. 102 und 103 DBG ). BGE 151 II 101 S. 104

### **E. 2.2.1**

Die kantonalen Behörden für die direkte Bundessteuer erheben die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen bzw. den juristischen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht persönlich zugehörig sind ( Art. 105 Abs. 1 und Abs. 3 DBG ). Dass eine natürliche oder juristische Person - für die Zwecke der direkten Bundessteuer - in einem Kanton persönlich und in einem oder mehreren anderen Kantonen wirtschaftlich zugehörig ist, lässt das geltende Recht nicht zu (dazu BGE 150 II 244 E. 4.3.3 a.E.). Dies alles dient der "Vermeidung einer Aufsplitterung der Veranlagung" ( BGE 137 I 331 E. 3.3.1). Entsprechend gilt die "Oder"-Regel: Die natürliche Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz ( Art. 3 Abs. 1 DBG ) bzw. die juristische Person mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz ( Art. 50 DBG ) ist entweder im Kanton A oder im Kanton B persönlich zugehörig und unterliegt der direkten Bundessteuer einzig dort; ein "sowohl als auch" ist undenkbar ( tertium non datur ). In

Bezug auf die direkte Bundessteuer fliessen daraus die Einheit des Veranlagungsortes ( Art. 105 DBG ) und die Einheit des Bezugsortes ( Art. 160 DBG ; BGE 146 II 111 E. 2.3.4; BGE 142 II 182 E. 2.2.6; Urteile 2C\_514/2021 vom 5. August 2021 E. 2.2.2; 2C\_946/2019 vom 14. Mai 2020 E. 2.1). Für den Bezug bedeutet dies namentlich, dass die Eidgenossenschaft die ihr zustehende Steuer nur einmal - und nicht mehrfach - beanspruchen kann. Dieselbe steuerpflichtige Person darf damit für dasselbe Einkommen oder denselben Gewinn und dieselbe Steuerperiode nur einmal mit der direkten Bundessteuer belastet werden (Urteile 9C\_216/2023 vom 31. Oktober 2023 E. 11; 2C\_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.2; 2C\_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 15).

### **E. 2.2.2**

Dass im "externen" Verhältnis mehr als ein einziger Kanton die direkte Bundessteuer veranlagern und/oder beziehen kann und darf, ist daher begrifflich ausgeschlossen. Am Konzept des einheitlichen Veranlagungsortes ändert nichts, dass auch auf Ebene der direkten Bundessteuer Bezüge zu zwei oder mehreren Kantonen bestehen können. Diese Anknüpfungspunkte werden in einer zweiten, behördeninternen Phase, gleichsam "hinter den Kulissen", berücksichtigt. Dabei rechnen die Kantone - unter Ausschluss der Beteiligung der steuerpflichtigen Person - über die kantonalen Anteile an den Steuerbeträgen, Bussen wegen Steuerhinterziehung oder Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Zinsen untereinander ab ( Art. 197 Abs. 1 DBG ; Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999 E. 4a; PETER BGE 151 II 101 S. 105 LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. III, 2015, N. 3 zu Art. 197 DBG ).

### **E. 2.2.3**

Für den Fall, dass zwei oder mehrere Kantone von der persönlichen Zugehörigkeit einer steuerpflichtigen Person zu ihrem Kanton ausgehen, woraus sie ihre eigene Zuständigkeit bzw. die Unzuständigkeit des anderen Kantons ableiten, besteht zur Klärung bzw. Streitschlichtung ein besonderes Institut: Gemäss Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG verfügt die ESTV über das weitere "Pflichtrecht", den Ort der Veranlagung festzustellen und darüber eine Verfügung zu treffen ( Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG ; zum Ganzen zuletzt: BGE 150 II 244 E. 4.1). Diese Verfügung, sobald rechtskräftig geworden, ist für alle betroffenen Kreise verbindlich, also für die beteiligten Kantone ebenso wie für die steuerpflichtige Person. Welche Rechtswirkungen mit einer Verfügung nach Art. 108 DBG verbunden sind, bleibt zu zeigen (hinten E. 3.5.4).

### **E. 2.3.1**

Dem veranlagenden und beziehenden Kanton fallen von Verfassungen wegen mindestens 17 Prozent vom Rohertrag der direkten Steuer zu ( Art. 128 Abs. 4 Satz 2 BV in der geltenden Fassung vom 28. November 2004 [AS 2007 5765]). In der interessierenden Steuerperiode 2015 hatten die Kantone "83 Prozent der bei ihnen eingegangenen Steuerbeträge, Bussen wegen Steuerhinterziehung oder Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Zinsen dem Bund" abzuliefern ( Art. 196 Abs. 1 und Art. 197 DBG in der damaligen Fassung vom 6. Oktober 2006 [AS 2007 5779]; BGE 142 II 182 E. 2.2.4 mit Hinweisen; BGE 141 I 161 E. 3.3). Entsprechend verblieben ihnen 17 Prozent.

### **E. 2.3.2**

Obwohl der Anspruch auf die direkte Bundessteuer weit überwiegend dem Bund zusteht, gilt im "externen" Verhältnis (nur) der Kanton als Steuergläubiger. Die Kantone nehmen

die Veranlagung "aus eigenem Recht" und nicht als "Inkassomandatare" vor ( BGE 142 II 182 E. 2.2.5 mit Hinweisen; BGE 141 I 161 E. 3.3; Urteile 5A\_894/2021 vom 20. April 2022 E. 5; 2C\_946/2019 vom 14. Mai 2020 E. 2.3; 2C\_451/2018 vom 27. September 2019 E. 7.2; 5P.471/2000 vom 19. Februar 2001 E. 5; BEUSCH/BRUNNER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 14 zu Art. 120 DBG ; MARTIN KOCHER, ebenda, N. 425 zu Art. 146 DBG ; HANS FREY, ebenda, N. 33c zu Art. 170 DBG ; MICHAEL BEUSCH, ebenda, N. 3 zu Art. 196 DBG ; PIERRE BGE 151 II 101 S. 106 CURCHOD, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 3 ff. zu Art. 160 DBG ; LOCHER, a.a.O., N. 2 der Einführung zu Art. 160 ff. DBG ). Da die Gläubigereigenschaft im "externen" Verhältnis beim Kanton liegt, kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer etwa auch jederzeit eine Sicherstellungsverfügung erlassen, die als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG gilt ( BGE 150 III 332 E. 2.3.2; Urteile 5A\_559/2020 vom 19. April 2021 E. 2.1; 5A\_1067/2020 vom 19. April 2021 E. 2.1). Im "internen" Verhältnis zwischen Bund und Kanton kommt die Gläubigerstellung aber letztlich - im Sinne des Nettobetrags nach Abzug des Kantonsanteils - der Eidgenossenschaft zu.

### **E. 2.3.3**

Das herrschende System entfaltet Auswirkungen auf den Nationalen Finanzausgleich (NFA). Denn gemäss Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG; SR 613.2) wird das Ressourcenpotential eines Kantons (dazu Art. 3 Abs. 1 FiLaG ) unter anderem aufgrund der steuerbaren Einkommen der natürlichen Personen und der steuerbaren Gewinne der juristischen Personen erhoben, wie diese sich jeweils aufgrund des DBG ergeben (siehe dazu BGE 150 II 321 E. 4.4).

### **E. 3.1**

Es ist nicht (mehr) bestritten, dass das "Pflichtrecht", die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 zu veranlagern, dem Kanton Zürich zukommt. Im vorinstanzlichen Verfahren und in den Rechtsschriften an das Bundesgericht steht vielmehr die Frage der Verwirkung im Mittelpunkt. Abgesehen davon, dass nicht durchwegs klar wird, ob es dabei ausschliesslich um die Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person gegenüber der streitbetroffenen Feststellungsverfügung der ESTV vom 6. Dezember 2021 geht oder ob die Verwirkung in einem weiteren Ausmass eingetreten sein soll, ist der Vorinstanz und den beteiligten Kantonen zugute zu halten, dass sie um die seitherige bundesgerichtliche Rechtsprechung (noch) nicht wissen konnten. Im Nachgang zum angefochtenen Urteil vom 27. März 2023 sind insbesondere zwei Leitentscheide ergangen, denen im vorliegenden Zusammenhang einige Bedeutung zukommt. Dabei handelt es sich um das Urteil 9C\_710/2022 vom 17. August 2023, seither amtlich publiziert in: BGE 149 II 354 (zur Frage der Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis), sowie um das Urteil 9C\_496/2023 vom 29. Februar 2024, seither amtlich publiziert in: BGE 150 II 244 (zur BGE 151 II 101 S. 107 Frage der Rechtsfolgen der Erhebung der direkten Bundessteuer durch den örtlich unzuständigen Kanton). Entsprechend ist vorab diese jüngste Rechtsprechung zu erörtern.

### **E. 3.2**

Ausgangspunkt bildet BGE 149 II 354 . In Änderung einer langjährigen Rechtsprechungslinie hat das Bundesgericht darin erwogen, dass in Anbetracht der veränderten Sach- und Rechtslage an der Praxis zur prozessrechtlichen Verwirkung des

Beschwerderechts in Fällen der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht länger festzuhalten sei (dortige E. 2). Auch auf materiellrechtlicher Ebene sei das verfassungsmässige Individualrecht auf Schutz vor interkantonomer Doppelbesteuerung ( Art. 127 Abs. 3 BV ) grundsätzlich streng durchzusetzen. Vorbehalten blieben gewisse Fälle qualifiziert missbräuchlichen Verhaltens (dortige E. 4). Im Übrigen könne das Bundesgericht treuwidrigem Verhalten bei der Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen Rechnung tragen (dortige E. 2.5.1 und 5.2). Das Urteil bezieht sich freilich auf das Verbot der interkantonomer Doppelbesteuerung , wogegen es hier um die direkte Bundessteuer geht. Diese folgt eigenen Gesetzmässigkeiten.

### **E. 3.3.1**

Von Bedeutung ist umso mehr BGE 150 II 244 , in dessen Fokus die direkte Bundessteuer steht. Es betrifft den Kanton Bern (nachfolgend: "Berner Fall") und bestätigt das in Dreierbesetzung ( Art. 20 Abs. 1 BGG ) gefällte und daher amtlich nicht publizierte Urteil 2C\_806/2019 / 2C\_807/2019 vom 8. Juni 2020 zum Kanton Wallis (nachfolgend: "Walliser Fall"). Im "Walliser Fall" hatte die dortige Steuerverwaltung - beschränkt auf die Staats- und Gemeindesteuern - eine Steuerhoheitsverfügung erlassen und darin erwogen, das Hauptsteuerdomizil der beiden steuerpflichtigen Personen liege nicht im Kanton Tessin, sondern im Kanton Wallis. Zur direkten Bundessteuer konnten der Steuerhoheitsverfügung keinerlei Hinweise entnommen werden. Auf Einsprache hin bestätigte die Steuerverwaltung die Verfügung, worauf die Steuerpflichtigen an die damals kantonal letztinstanzlich erkennende Steuerrekurskommission des Kantons Wallis gelangten. Diese wich von der unterinstanzlichen Sichtweise ab und erwog, die Beziehung der Steuerpflichtigen zum Kanton Wallis stelle sich als beruflicher Natur dar; sie habe von Beginn weg den Charakter einer Übergangslösung getragen. Der Lebensmittelpunkt der Steuerpflichtigen befinde sich folglich im Kanton Tessin. Dies foht die Steuerverwaltung des Kantons Wallis vor Bundesgericht an. BGE 151 II 101 S. 108 Das Bundesgericht rief im Urteil 2C\_806/2019 / 2C\_807/2019 vom 8. Juni 2020 in Erinnerung, dass die Veranlagungsbehörde oder eine Rechtsmittelinstanz, noch ehe sie weitere Veranlagungsschritte ergreife, die ESTV anzugehen und eine Verfügung im Sinne von Art. 108 DBG zu erwirken habe, wenn sie vom konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons erfahre (dortige E. 5.1). Mit Blick darauf zeige sich, dass die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, die auch über die Steuerhoheit bezüglich der direkten Bundessteuer entschieden hatte, weder sachlich noch funktionell zuständig gewesen sei, um darüber zu befinden (dortige E. 5.2). Werde eine sachlich und funktionell unzuständige Behörde tätig, sei deren Entscheid "grundsätzlich völlig unwirksam, d.h. nichtig". Dem Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis gehe somit - was die direkte Bundessteuer betrifft - jegliche Verbindlichkeit ab (dortige E. 5.3).

### **E. 3.3.2**

Im "Berner Fall" bestand eine ähnliche Konstellation. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hatte eine Steuerhoheitsverfügung erlassen, diese allerdings sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer, und dabei den Lebensmittelpunkt im Kanton Bern verortet. Spätestens im Einspracheverfahren musste die Steuerverwaltung des Kantons Bern wissen, wie sich später zeigte, dass der Kanton Luzern als Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer denkbar war. In seiner Beurteilung hielt das Bundesgericht fest, dass die im "Walliser Fall" entwickelte Nichtigkeitsfolge in der Lehre zwar auf Kritik getroffen sei. Dennoch erscheine die Nichtigkeit auch weiterhin als die

angemessene Rechtsfolge, wenn eine kantonale Behörde ihre Veranlagungszuständigkeit bejahe, wengleich andere Kantone als Veranlagungsorte infrage kämen. Die Auslegung von Art. 108 DBG bestätige die im "Walliser Fall" gewonnenen Erkenntnisse: Nach dem klaren Wortlaut der Norm bestimme die ESTV - und nicht etwa die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer - den Veranlagungsort, wenn mehrere Kantone in Betracht fielen (grammatikalisches Element; dortige E. 4.3.1). Die Entstehungsgeschichte stütze diesen Befund: Der Gesetzgeber habe die Regelung aus dem früheren Recht übernommen (Art. 79 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer [AS 56 1947; nachfolgend: BRB WSt 1940; seit 1. Januar 1983: Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, BdBSt]). Der Rechtsmittelzug führe BGE 151 II 101 S. 109 heute von der ESTV über das Bundesverwaltungsgericht an das Bundesgericht. Zur Festlegung des Veranlagungsortes seien ausschliesslich eidgenössische Behörden zuständig bzw. zuständig gewesen (historisches Element; dortige E. 4.3.2). Weiter zeige sich, dass es darum gehe, den Kompetenzkonflikt zwischen den Kantonen frühestmöglich zu lösen. Mit Art. 108 DBG schütze der Gesetzgeber die steuerpflichtige Person, ebenso die übrigen, potenziell zur Veranlagung zuständigen Kantone, auf die schon von Verfassungen wegen Rücksicht zu nehmen sei. Hinzu komme, dass die örtliche Zuständigkeit in Bezug auf die direkte Bundessteuer und in Bezug auf die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern nicht durchwegs übereinstimmend geregelt sei (systematisches und teleologisches Element; dortige E. 4.3.3 und 4.3.4). Entscheidend müsse letztlich sein, ob der Mangel so schwerwiegend und offensichtlich sei, dass er auch dann die Nichtigkeit herbeigeführt hätte, wenn der Entscheid nicht rechtzeitig angefochten worden wäre. Dies sei hier der Fall: Der Kanton Bern habe über den Veranlagungsort entschieden, wengleich dafür der Kanton Luzern infrage gekommen sei. Die Verletzung von Art. 108 Abs. 1 DBG wiege schwer, weil sie Kompetenzkonflikte verschärfe, statt zu beheben, und sie der Gefahr Vorschub leiste, dass mehrere Kantone die direkte Bundessteuer veranlagten (dortige E. 4.3.5).

#### **E. 3.4.1**

Im Vergleich zu den beiden Fällen weist der vorliegende Sachverhalt rechtserhebliche Unterschiede auf. Anders als im "Walliser Fall" und im "Berner Fall" ist nirgendwo - weder im Kanton Zug noch im Kanton Zürich - eine auf Art. 105 DBG oder zumindest Art. 127 Abs. 3 BV gestützte Steuerhoheitsverfügung ergangen; hauptfrageweise ist darüber nie entschieden worden. Beide Kantone haben den Domizilpunkt vorfrageweise in ihren Veranlagungsverfügungen vom 10. Januar 2017 (Kanton Zug) bzw. 19. Februar 2018 (Kanton Zürich) behandelt. Soweit ersichtlich, stützte der Kanton Zug sich dabei auf den statutarischen Sitz, wogegen der Kanton Zürich weitergehende Vorabklärungen getroffen hatte. Als die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug (unangefochten) in Rechtskraft trat, war das Zürcher Verfahren noch nicht eröffnet.

#### **E. 3.4.2**

Ein fehlerhafter Verwaltungsakt ist in der Regel zwar anfechtbar, nicht aber nichtig. Nichtigkeit tritt, wenn das Gesetz nichts Anderes bestimmt ( BGE 148 II 564 E. 7.2), kraft bundesgerichtlicher BGE 151 II 101 S. 110 Rechtsprechung nur ein, wenn kumulativ: der dem fehlerhaften Verwaltungsakt anhaftende Mangel besonders schwer wiegt; er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist, und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Dies entspricht der ständigen "Formel", wie sie gemeinhin verwendet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab formelle

Mängel (funktionelle und sachliche Unzuständigkeit, krasse Verfahrensfehler) in Betracht ( BGE 149 IV 9 E. 6.1; BGE 148 II 564 E. 7.2; BGE 148 IV 445 E. 1.4.2). Wie zu zeigen ist (hinten E. 3.5), schliesst das Bundesgericht vom Umstand, dass ein Kanton zur Veranlagung der direkten Bundessteuer unzuständig ist, zumeist unmittelbar auf die Nichtigkeit (erstes Tatbestandselement der obigen Formel). Die Kriterien der Evidenz und der Rechtssicherheit (zweites und drittes Tatbestandselement) stehen, wenn sie überhaupt berücksichtigt werden, in diesen Fällen im Hintergrund.

### **E. 3.4.3**

Die Nichtigkeit einer Verfügung oder eines Entscheids ist, ob ausdrücklich festgestellt oder nicht, von jeder mit der Sache befassten Behörde jederzeit und von Amtes wegen zu berücksichtigen ( BGE 150 II 244 E. 4.4; BGE 148 IV 445 E. 1.4.2). Sie entfaltet Wirkung " ex tunc ", mithin rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erlasses der sich als nichtig erweisenden Verfügung bzw. des Entscheids. Insofern folgt die abgaberechtliche Praxis der allgemeinen Lehre zur Nichtigkeit (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 78). Die Nichtigkeit führt hinsichtlich erbrachter Geldleistungen - jedenfalls zivilrechtlich - grundsätzlich zur Rückabwicklung der bereits erbrachten Leistungen ( BGE 137 III 243 E. 4.4.6 mit Hinweisen). Inwiefern dies auch vorliegend geboten ist, wird zu prüfen sein (hinten E. 3.6).

### **E. 3.5.1**

Die abgaberechtliche Praxis des Bundesgerichts bezüglich der Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer stellt tendenziell weniger strenge Anforderungen an die Nichtigkeit. Im "Walliser Fall", den der "Berner Fall" fortsetzt, konnte das Bundesgericht von einer detaillierten Prüfung der drei klassischen Tatbestandselemente, die zur Nichtigkeit führen, absehen. Der Tatbestand der abgaberechtlichen Nichtigkeit ist in diesem Sachbereich objektiviert . Hinreichend und ausschlaggebend war jeweils, dass mit Art. 108 DBG eine einschlägige Norm besteht, die derlei Kompetenzkonflikten vorbeugen bzw. sie beheben will. Entgegen Art. 108 DBG hatten BGE 151 II 101 S. 111 die Veranlagungsbehörden des Kantons Wallis bzw. des Kantons Bern von einer Anrufung der ESTV abgesehen und eigenständig entschieden. Dies geschah in Überschreitung der klaren gesetzlichen Kompetenzen. Das Bundesgericht sprach in den beiden Fällen von der sachlichen und funktionellen Unzuständigkeit des Kantons. Denn dem Kanton war unter den jeweils gegebenen Umständen benommen, die persönliche Zugehörigkeit für die Zwecke der direkten Bundessteuer eigenmächtig zu bestimmen. Zur - ebenfalls denkbaren und zu demselben Ergebnis führenden - örtlichen Unzuständigkeit äusserte das Bundesgericht sich in diesen Fällen nicht.

### **E. 3.5.2**

Es fragt sich nun, ob die Nichtigkeitsfolge auch im vorliegenden Sachzusammenhang am Platz sei. Denn hier haben die beiden Kantone nicht hauptfrageweise (mit einer Steuerhoheitsverfügung), sondern vorfrageweise über die Steuerhoheit entschieden, mithin im Rahmen der Veranlagungsverfügung. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung neigt in solchen Konstellationen gleichermassen zur Nichtigkeitsfolge. Die Frage kam beispielsweise auf, als ein Kanton eine Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer erliess, wenngleich die steuerpflichtige Person im dortigen Kanton nur wirtschaftlich (nicht also persönlich) zugehörig war. Das Bundesgericht erblickte darin einen Verstoß gegen die bundessteuerrechtliche Zuständigkeitsordnung und schloss auf örtliche Unzuständigkeit,

weswegen die Veranlagungsverfügung unwirksam bleibe (Urteil 2A.241/2006 vom 26. Oktober 2006 E. 2.2; zuvor schon Urteile 2A.74/2003 vom 8. September 2004 E. 2.1; 2A.53/1998 vom 12. November 1998 E. 7a/aa). Diese strikte Betrachtungsweise geht auf die Praxis zu Art. 77 Abs. 1 BRB WSt 1940 (AS 1954 1316) zurück. Zu dieser Norm hatte das Bundesgericht erkannt, dass der Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes nicht nur ein Recht der Veranlagungsbehörde auf Veranlagung schaffe, sondern auch ein solches der steuerpflichtigen Person, von den Behörden ihres Wohnsitzkantons veranlagt zu werden und gegebenenfalls eine Überprüfung der Veranlagungsverfügung durch dessen Steuerjustizbehörden fordern zu können (Urteile 2A.209/1988 vom 17. April 1989 E. 2c; 2A.609/1998 vom 28. September 1999 E. 4b/aa). Gründe für eine Relativierung der strikten Nichtigkeitsfolge vermochte das Bundesgericht in einem anderen Fall keine festzustellen (Urteil 2A.241/2006 vom 26. Oktober 2006 E. 2.5). Das Bundesgericht hatte dabei eine frühere Erwägung vor Augen, BGE 151 II 101 S. 112 worin offengelassen worden war, ob bei örtlicher Unzuständigkeit tatsächlich geradewegs auf Nichtigkeit geschlossen werden dürfe (Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999 E. 4b/bb). Im Urteil 2C\_463/2010 vom 1. Juli 2011, das amtlich publiziert wurde ( BGE 137 I 273 ), führte das Bundesgericht alsdann in einem obiter dictum aus, dass die Unzuständigkeit eines Kantons (nur) "unter Umständen" die Nichtigkeit der betreffenden Veranlagungsverfügung auslösen könne (dortige E. 3.3.1). Worin diese "Umstände" bestehen könnten, konkretisierte es nicht. In der jüngsten Praxis deutete das Bundesgericht indes an, dass die Nichtigkeitsfolge mehr oder weniger unbedingt eintrete ("... sofern diese [Veranlagungshandlungen] infolge der Missachtung der Zuständigkeitsordnung nicht ohnehin nichtig sind"; BGE 150 II 244 E. 4.3.4).

### **E. 3.5.3**

Als Zwischenergebnis zeigt sich: Ob ein Kanton hauptfrageweise oder aber "nur" vorfrageweise über den Ort der Veranlagung befindet ( Art. 105 DBG ), ohne hierfür überhaupt zuständig zu sein, führt zu keinen unterschiedlichen Rechtsfolgen. So oder anders bleibt die Verfügung des unzuständigen Kantons rechtlich unwirksam; sie ist nichtig. Die Zuständigkeit des Kantons Zürich ist im vorliegenden Verfahrensstadium nicht mehr bestritten. Im Umkehrschluss vermag der Kanton Zug keine Zuständigkeit zu beanspruchen; seine die direkte Bundessteuer betreffende Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017, worin (vorfrageweise) die Zuständigkeit bejaht wurde, ist nichtig. Ihr fehlt "jegliche Rechtsverbindlichkeit" ( BGE 147 III 226 E. 3.1.2; BGE 145 IV 197 E. 1.3.3; BGE 137 I 273 E. 3.1).

### **E. 3.5.4**

Die Nichtigkeit einer Verfügung oder eines Entscheids ist von jeder Behörde jederzeit und von Amtes wegen zu berücksichtigen (vorne E. 3.4.3). Die ESTV hatte in ihrer Verfügung vom 6. Dezember 2021 festgestellt, sie könne "gestützt auf Art. 108 DBG kantonale Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer aufgrund der Zuständigkeit nur aufheben, sofern diese zumindest in einem Kanton noch nicht definitiv und rechtskräftig sind" (dortige E. 4.4). Dass das in Art. 108 DBG verankerte "Pflichtrecht" der ESTV die Befugnis mitumfasst, rechtskräftige oder noch nicht rechtskräftige Veranlagungsverfügungen eines Kantons betreffend die direkte Bundessteuer "aufzuheben", ist nicht offenkundig. Noch unter dem vorrevidierten Recht war dies kraft ausdrücklichen Wortlauts der Norm zulässig. So sah Art. 79 Abs. 3 BRB WSt 1940 vor, dass Veranlagungshandlungen, die im Widerspruch zu Art. 77 (persönliche BGE 151 II 101

S. 113 Zugehörigkeit) bzw. Art. 78 (wirtschaftliche Zugehörigkeit) stünden, durch die ESTV und die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer aufgehoben werden könnten. Auch wenn das heutige Recht keine vergleichbare Rechtsgrundlage enthält ( Art. 108 Abs. 3 DBG e contrario), hat das Bundesgericht in einem Einzelfall dafür gehalten, dass auch neurechtlich die Befugnis zur "Aufhebung von Veranlagungshandlungen" bestehe (Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999 E. 2b/cc). Wie es sich damit verhält, kann in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation offenbleiben, denn eine nichtige Verfügung ist nicht aufzuheben, sondern einzig der Feststellung zu unterziehen, dass sie nichtig sei. Demzufolge hätte auch das Bundesverwaltungsgericht, wenn es zur Gutheissung der Beschwerde gelangt, einzig die Verfügung der ESTV vom 6. Dezember 2021 aufzuheben und hinsichtlich der Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017 die Nichtigkeit festzustellen gehabt (Ziff. 2 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids).

### **E. 3.6.1**

Den vorinstanzlichen Feststellungen zufolge bestand ein steuerbarer Gewinn von Fr. 1'060'100.-, was zu einer direkten Bundessteuer von Fr. 90'108.50 führte. Ebenso verbindlich festgestellt bzw. aus den Umständen hervorgehend ist, dass die Steuerpflichtige die direkte Bundessteuer im Kanton Zug entrichtet hat. Der Kanton Zug ersucht im vorliegenden Verfahren um Feststellung, dass die Steuerpflichtige ihr Beschwerderecht gegenüber dem Kanton Zug verwirkt habe. Er begründet dies mit dem widersprüchlichen Verhalten. Im Fall einer nichtigen Veranlagungsverfügung hat die steuerpflichtige Person freilich nicht Beschwerde zu führen, da die Nichtigkeit von Amtes wegen festzustellen ist. Fraglich kann daher nur noch sein, ob es zur Rückabwicklung zu kommen habe.

### **E. 3.6.2**

Dazu ist Folgendes zu sagen: Der Steuertatbestand setzt sich aus der "Summe aller Normen [zusammen], welche eine bestimmte Steuerschuld entstehen lassen" (BEUSCH, a.a.O., S. 45). Eines dieser Konstitutiv Elemente, die allesamt einer formell-gesetzlichen Grundlage bedürfen (zuletzt dazu: BGE 150 I 1 E. 4.4), besteht in der Steuerhoheit (BEUSCH, a.a.O., S. 36). Sind alle Elemente des generell-abstrakten Steuertatbestandes vereint, entsteht im individuell-konkreten Fall die abgaberechtliche Forderung der öffentlichen Hand ("Steuerforderung"), und zwar unmittelbar von Gesetzes wegen (BEUSCH, a.a.O., S. 71 und 74). Die Forderung kommt materiell in der Steuerschuld zum Ausdruck (BEUSCH, a.a.O., S. 72), die aus BGE 151 II 101 S. 114 der formellen Veranlagungsverfügung hervorgeht. Da die Steuerforderung von Gesetzes wegen entsteht, beansprucht die Veranlagungsverfügung lediglich deklaratorische Bedeutung (BEUSCH, a.a.O., S. 75).

### **E. 3.6.3**

Fehlt auch nur ein Tatbestandselement oder - wenn es nur vermeintlich vorgelegen hat - ist es gar nicht entstanden, kann nach dem Gesagten keine Leistungspflicht der steuerpflichtigen Person erwachsen. Denn die Steuerforderung setzt als unerlässlich voraus, dass der generell-abstrakte Steuertatbestand im individuell-konkreten Fall insgesamt erfüllt ist. Wenn aber, wie hier, die steuerpflichtige Person der sie treffenden (vermeintlichen) Steuerforderung bereits nachgekommen ist und die Steuerforderung beglichen hat, kommt zwangsläufig die Frage nach der Rückabwicklung auf (vorne E. 3.4.3). Dazu stehen zwei Lösungsansätze im Vordergrund.

### **E. 3.6.4**

Es liesse sich, erstens, erwägen, dass bei unerfülltem Steuertatbestand auf Ebene des vereinnahmenden Gemeinwesens eine ungerechtfertigte Bereicherung eingetreten sei ( Art. 62 ff. OR ; BGE 137 III 243 E. 4.4.6), die zur Rückabwicklung zu führen habe. Auch im abgaberechtlichen Umfeld hat das Bundesgericht die Lehre von der ungerechtfertigten Bereicherung herangezogen, dies mit der Begründung, dass es sich bei Art. 62 ff. OR um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz handle. Folglich seien die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten Zuwendungen bzw. rechtsgrundlos erbrachten Leistungen von der öffentlichen Hand zurückzuerstatten. Als ungerechtfertigt erwiesen sich, wie das Bundesgericht erkannte, namentlich Leistungen, auf welche die öffentliche Hand materiell-rechtlich keinen Anspruch hat. Eine Zahlung sei aber dann nicht rechtsgrundlos erbracht, wenn sie einerseits aufgrund einer zwar materiell-rechtlich unzutreffenden, aber rechtskräftigen Verfügung erfolgt sei und andererseits kein Grund bestehe, auf diese Verfügung zurückzukommen ( BGE 144 II 412 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen). Folgt man dieser Sichtweise, hätte die steuerpflichtige Person tätig zu werden und die Rückleistung zu verlangen. Bei gegebenen Voraussetzungen hätte das Gemeinwesen die rechtsgrundlos erlangte Leistung an die steuerpflichtige Person zurückzuführen (wobei die Frage der Verzinsung aufkommen könnte, worauf hier - aus den nachfolgenden Gründen - nicht einzugehen ist). Alsdann hätte der berechtigte Kanton neu zu verfügen, worauf die steuerpflichtige Person dort den bereits bezahlten, aber durch BGE 151 II 101 S. 115 Rückleistung erlangten Betrag zu entrichten hätte. Die Rückabwicklung erfolgte hier also "im Dreieck".

### **E. 3.6.5**

Ebenso denkbar ist aber, zweitens, den letztendlichen Gläubiger der direkten Bundessteuer zum Ausgangspunkt zu nehmen. Die direkte Bundessteuer steht - abzüglich des Kantonsanteils - der Eidgenossenschaft zu ( Art. 128 BV ). Diese kann im "internen" Verhältnis (Bund - Kanton) die Gläubigereigenschaft beanspruchen. Der Eidgenossenschaft steht alles zu, was über den Kantonsanteil hinausreicht (vorne E. 2.3.1 und 2.3.2). Nachdem die geschuldete direkte Bundessteuer diesfalls nicht nur im "externen" Verhältnis beglichen, sondern auch - wie ohne weiteres vermutet werden darf - im "internen" Verhältnis der Bundesanteil an den Bund überwiesen worden ist, ist die Eidgenossenschaft als letztendliche Gläubigerin schadlos. 83 Prozent der erhobenen Steuer stehen dem Bund zu, ungeachtet dessen, welcher Kanton im "externen" Verhältnis zur Veranlagung berechtigt (und verpflichtet) ist. Durch verfassungstreue ( Art. 44 Abs. 1 BV ) und gesetzeskonforme ( Art. 196 Abs. 1 DBG ) Veranlagungstätigkeit der Kantone, die durch den Bund beaufsichtigt wird ( Art. 102 Abs. 1 DBG ), ist gewährleistet, dass der Bundesanteil in die allgemeine Bundeskasse fliesst.

### **E. 3.6.6**

Selbst wenn eine steuerpflichtige Person damit vom unzuständigen Kanton veranlagt und die gesetzmässige Steuer dort entrichtet wird, ergibt sich nach diesem zweiten Lösungsansatz für die steuerpflichtige Person eine befreiende Leistung. Daraus folgt rechtsprechungsgemäss: "Cela étant, il n'y a pas de motif que la Confédération perçoive un montant d'impôt supérieur à l'impôt légalement dû" (Urteile 9C\_216/2023 vom 31. Oktober 2023 E. 11; 2C\_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.2; 2C\_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 15; dazu schon vorne E. 2.2.1). Zeigt sich später, dass der beziehende Kanton unzuständig war, obliegt es diesem Kanton, von Amtes wegen die ESTV anzurufen. Dies geht insbesondere aus der bereichsspezifischen bundesstaatlichen Treuepflicht zwischen

dem Bund und den Kantonen bzw. unter den Kantonen ( Art. 44 Abs. 2 BV ; vgl. BGE 142 II 182 E. 3.2.4; BGE 139 I 64 E. 3.6; Urteil 2C\_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 3.2.2) hervor, die insofern durch Art. 108 DBG konkretisiert wird. Die ESTV hat - sofern dies noch nicht geschehen ist - die Zuständigkeitsfrage zu entscheiden ( Art. 108 Abs. 1 DBG ) und den Geldfluss zu regeln (siehe Art. 108 Abs. 3 DBG ). BGE 151 II 101 S. 116

### **E. 3.6.7**

Dieser zweite Lösungsansatz ist zu bevorzugen. Er erweist sich als in Einklang mit Art. 108 DBG stehend und führt im Ergebnis zu einer effizienten Lösung. Die bereits bei der ESTV befindlichen Mittel (bzw. gleichermassen der noch nicht erfüllte Anspruch auf den Bundesanteil) können auf Ebene der ESTV einer blossen Umbuchung (von einem auf den anderen Kanton) unterzogen werden. Die steuerpflichtige Person hat befreiend geleistet, weshalb keine Notwendigkeit besteht, die Mittel "im Dreieck" an sie zurückzuführen, damit sie die Mittel dann an den anderen Kanton überweise, falls die dortige Steuerforderung noch offen ist. Die Rückführung "im Dreieck" bzw. die Feststellung, dass die steuerpflichtige Person befreiend geleistet habe, trifft nun aber auf die Kritik seitens des Kantons Zug. In Analogie zu den Regeln über die Verwirkung des Beschwerderechts billigt der Kanton Zug der Steuerpflichtigen kein Recht auf "Gutschreibung" bzw. Rückerstattung zu. Die Ausgangslage ist jedoch merklich anders als in BGE 149 II 354 (vorne E. 3.2). Denn die Eidgenossenschaft ist in Bezug auf den ihr zustehenden Bundesanteil von 83 Prozent schadlos gehalten, und eine Pflicht zur "doppelten" Bezahlung der direkten Bundessteuer hat das Bundesgericht ausdrücklich verneint (vorne E. 3.6.6).

### **E. 3.7.1**

Zu untersuchen bleibt der Kantonsanteil von 17 Prozent (vorne E. 2.3.1). Dieser befindet sich im vorliegenden Fall unstrittig in den "falschen" Händen, d.h. bei dem für die Veranlagung unzuständigen Kanton Zug. Insofern kann formell keine befreiende Leistung erfolgt sein, denn der Kantonsanteil steht - wie sich aus der insofern unbestritten gebliebenen Verfügung der ESTV vom 6. Dezember 2021 ergibt - dem Kanton Zürich zu. Ein verfahrensrechtliches Splitting der erbrachten Zahlung (hier Bundesanteil, da Kantonsanteil) ist freilich nicht am Platz; es würde dies zu Weiterungen führen, die sich vermeiden lassen. Denn materiell bleibt es dabei, dass die Steuerpflichtige die direkte Bundessteuer vollständig entrichtet hat, wenngleich der Kantonsanteil nicht dem Kanton Zug zusteht. Hier kann der Konflikt nicht mit der blossen Umbuchung durch die ESTV behoben werden, ein Mittelfluss ist unerlässlich. Wie dies zu geschehen habe, musste der Bundesgesetzgeber nicht bedenken, zumal es sich um eine Angelegenheit unter den Kantonen handelt.

### **E. 3.7.2**

Eine Rückabwicklung "im Dreieck" erscheint auch hier wenig sinnvoll. Abgesehen davon, dass dies ein unnötiges Delkredererisiko BGE 151 II 101 S. 117 schafft und weitere Komplikationen hervorrufen kann (z.B. Zinsenlauf), darf unmittelbar auf die bereichsspezifische bundesstaatliche Treuepflicht unter den Kantonen ( Art. 44 Abs. 1 und 2 BV ) zurückgegriffen werden. Steht die Zuständigkeitsfrage einmal rechtskräftig fest, ist der unzuständige, bereicherte Kanton gehalten, den Kantonsanteil an den zuständigen Kanton zu überweisen. Für die etwaige Verzinsung haben die Kantone untereinander eine praktikable Lösung zu finden.

### **E. 3.7.3**

Dies alles verursacht im Kanton, der die Koordination des Bundesanteils in Gang zu setzen und die Überweisung des Kantonsanteils zu regeln hat, zwangsläufig einen gewissen administrativen Aufwand. Entsprechend wirft der Kanton Zug die Frage auf, ob die ihm entstandenen Kosten (ganz oder zumindest teilweise) auf die steuerpflichtige Person überwältzt werden könnten. Die Antwort darauf findet sich im Verfassungsrecht: Gemäss Art. 5 Abs. 3 BV (bzw. Art. 2 Abs. 1 ZGB analog) unterliegen nicht nur die staatlichen Organe, sondern ausdrücklich auch die Rechtsunterworfenen (die "Privaten") dem Gebot des Verhaltens nach Treu und Glauben ( BGE 146 IV 297 E. 2.2.6; BGE 144 IV 189 E. 5.1; BGE 142 II 206 E. 2.3). Nach "Treu und Glauben" geht vor, wer dem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen gegenüber Loyalität walten lässt und sich vertrauenswürdig verhält ( BGE 142 IV 286 E. 1.6.2). Den Rechtsunterworfenen bleibt es unbenommen, im Verkehr mit dem Gemeinwesen auf die Verwirklichung eigener Vorteile hinzuwirken. Das Gebot des Verhaltens nach Treu und Glauben verlangt von den Rechtsunterworfenen nur, aber immerhin, dass sie "Fairness" üben, bestimmte "Verhaltensstandards" einhalten und keinen "Normmissbrauch" betreiben. Die Rechtsentwicklung in diesem Bereich ist noch nicht weit vorangeschritten. Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge ist immerhin klar, dass widersprüchliches Verhalten, das Rechtsunterworfene im Verkehr mit dem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen äussern, grundsätzlich keinen Schutz verdient ( BGE 146 IV 297 E. 2.2.6; BGE 143 V 66 E. 4.3; zum Ganzen: Urteil 9C\_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 3.5.3).

#### **E. 3.7.4**

Das Verhalten der Steuerpflichtigen gegenüber dem Kanton Zug genügt diesen Standards nicht. Der Rechtsstandpunkt der Steuerpflichtigen hat im Verlauf der Verfahren "einige Brüche und Kehrtwenden erfahren". Ihre Argumentation war von Anbeginn weg nicht schlüssig gewesen. Spätestens nach Ablauf der Steuerperiode 2015 BGE 151 II 101 S. 118 hätte ihr klar sein müssen, dass sie zwar eine Verlegung des handelsrechtlichen Sitzes vorgenommen hatte, dass alleine dadurch aber keine Verlagerung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung erfolgt sein konnte. Dies alles hat das Bundesgericht bereits im interkantonalen Verfahren festgestellt (Urteil 2C\_663/2019 vom 26. März 2020 E. 2.5). Unmittelbar gestützt auf die hiervor genannten verfassungsrechtlichen Grundlagen ( Art. 5 Abs. 3 BV bzw. Art. 2 Abs. 1 ZGB analog) besteht daher ein Anspruch des Kantons Zug auf Erstattung der Kosten, die diesem bei Veranlagung der direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2015, entstanden sind. Es herrscht insofern dieselbe Rechtslage wie im Bereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ( BGE 149 II 354 E. 2.5.1 und 5.2; dazu vorne E. 3.2). Der Kanton Zug wird hierzu gegenüber der Steuerpflichtigen eine Verfügung erlassen können. Das Bundesgericht hat in anderem Zusammenhang einen Kostenansatz von Fr. 400.- pro Steuerperiode, wie ihn der betreffende Kanton genannt hatte, als angemessen erachtet (Urteil 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 5.3, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ). Ein Betrag in dieser Grössenordnung erscheint jedenfalls nicht als übersetzt.

#### **E. 3.8**

Zusammenfassend ergibt sich, dass: das "Pflichtrecht", die Steuerpflichtige hinsichtlich der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2015 zu veranlagern, dem Kanton Zürich zukommt (vorne E. 3.1); die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017, worin dieser die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 veranlagt hat, nichtig ist, was die ESTV und das Bundesverwaltungsgericht festzustellen gehabt hätten, wogegen eine

"Aufhebung" ausgeschlossen ist (vorne E. 3.5); die Steuerpflichtige bezüglich des Bundesanteils von 83 Prozent (der veranlagten und bezogenen direkten Bundessteuer) befreiend geleistet hat, wobei die Rückabwicklung auf der Verwaltungsebene zwischen dem Bund und den beteiligten Kantonen vorzunehmen ist, was Sache der ESTV ist, wogegen eine Rückabwicklung "im Dreieck" nicht infrage kommt und eine Verwirkung des Beschwerderechts der Steuerpflichtigen unmassgeblich bleibt (vorne E. 3.6); der Kantonsanteil von 17 Prozent an sich nicht befreiend an den unzuständigen Kanton geleistet werden kann, dass dieser Anteil aber von Amtes wegen an den zuständigen Kanton weiterzuleiten ist, was sich unmittelbar aus dem Verfassungsrecht ergibt und es BGE 151 II 101 S. 119 einem mit dadurch verursachtem administrativem Aufwand belasteten Kanton unbenommen bleibt, seine Kosten mittels einer Verfügung auf die steuerpflichtige Person zu überwälzen (vorne E. 3.7).

### **E. 3.9**

Es ist damit festzustellen, dass das "Pflichtrecht" zu Veranlagung und Bezug der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2015 dem Kanton Zürich zukommt, dass die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 10. Januar 2017 nichtig ist und die steuerpflichtige Person die geschuldete direkte Bundessteuer von Fr. 90'108.50 befreiend geleistet hat. Etwaige Veranlagungs- und/oder Bezugshandlungen des Kantons Zürich in Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 haben zu unterbleiben bzw. sind rückgängig zu machen. Über den Kantonsanteil haben die Kantone Zug und Zürich untereinander abzurechnen.

### **E. 4.1**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ), mithin dem Kanton Zug. Diesem dürfen Gerichtskosten auferlegt werden, nachdem er in seinem amtlichen Wirkungskreis handelt und Vermögensinteressen wahrnimmt ( Art. 66 Abs. 4 BGG ). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aber insbesondere dann abweichend vom Unterliegerprinzip verlegt werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person treuwidrig vorgegangen ist (Verursacherprinzip; Art. 66 Abs. 1 Satz 2 BGG ). Dies ist, wie dargelegt, hier der Fall (vorne E. 3.7.4). Dem Kanton Zug ist deshalb - für die Zwecke der Kostenverlegung - nicht umfassend vorzuwerfen, dass er nicht erwogen hatte, unzuständig zu sein. Zusammenfassend rechtfertigt es sich, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens hälftig auf den Kanton Zug und die Steuerpflichtige zu verlegen.

### **E. 4.2**

Mit Blick darauf erweist es sich als bundesrechtswidrig, wenn die Vorinstanz die Kosten des bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahrens vollständig auf den Kanton Zug überwälzt hat. In Gutheissung des Subeventualantrags ist der angefochtene Entscheid damit aufzuheben und die Sache zur neuen Verlegung der Kosten und Entschädigungen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen.

### **E. 4.3**

Das Bundesgericht bestimmt im Urteil, ob und in welchem Mass die Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden Partei zu BGE 151 II 101 S. 120 ersetzt sind ( Art. 68 Abs. 1 BGG ). Der Kanton Zug hat der Steuerpflichtigen, die sich durch einen Rechtsanwalt vertreten lässt, eine angemessene Parteientschädigung auszurichten ( Art. 68

Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 2 des Reglements des Bundesgerichts vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173. 110.210.3]). Das Bundesgericht legt die Entschädigung aufgrund der Akten als Gesamtbetrag fest, in welchem auch die Mehrwertsteuer enthalten ist (Art. 12 Abs. 1 dieses Reglements; Urteil 2C\_ 140/2021 vom 17. November 2022 E. 4.2). Mit Blick auf den vernünftigerweise zu erbringenden Beratungsaufwand und den Streitwert von rund Fr. 90'000- stellt die Kostennote vom 2. November 2023, die den Betrag von Fr. 10'587- ausweist, sich als übersetzt dar. Sie ist von Amtes wegen zu kürzen, zumal der Steuerpflichtigen - auch wenn sie in das bundesgerichtliche Verfahren als Beschwerdegegnerin einbezogen worden ist - treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden kann. Dem Kanton Zug ist keine Entschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.