[AZA 0/4](B-Publikation ASA)
2A.388/1998/mks

II. ÖFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****
3. Mai 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der

II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Bundesrichter Hartmann, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Häberli.

In Sachen

Steueramt des Kantons A a r g a u, Beschwerdeführer,
gegen
V._____,....., Spanien, Beschwerdegegner, vertreten
durch Rechtsanwalt Dr. Marcel Buttliger, Igelweid 5, Postfach, Aarau,
Kantonales Steueramt Z ü r i c h,
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
betreffend
Art. 108 DBG (Veranlagungsort einer Freizügigkeitsleistung aus beruflicher Vorsorge),
hat sich ergeben:

A.- V._____ (geb. 1946) war im Rahmen der beruflichen Vorsorge bei der Versicherungskasse der Stadt Zürich versichert. Im Hinblick auf seine geplante definitive Ausreise aus der Schweiz im Dezember 1996 verlangte er die Auszahlung seines Alterskapitals in bar. Mit Formularschreiben vom 15. November 1996 ersuchte ihn die Vorsorgeeinrichtung um zusätzliche Angaben und Unterlagen; die Antwort des Versicherten traf (inkl. Zustimmungserklärung der Ehefrau, vgl. Art. 5 Abs. 2 Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [Freizügigkeitsgesetz, FZG; SR 831.42]) am 16. Dezember 1996 bei der Versicherungskasse ein. Per 1. Januar 1997 trat V._____ aus der Versicherungskasse der Stadt Zürich aus, nachdem er sich auf den 20. Dezember 1996 bei der Einwohnerkontrolle seines Wohnorts (R._____/AG) definitiv "nach Mexiko" abgemeldet hatte. Die Versicherungskasse berechnete die Austrittsleistung von V._____ auf Fr. 169'610.30 (plus Zinsen von Fr. 1'083.65; Schreiben vom 5. Februar 1997); diesen Betrag zahlte sie ihm am 17. Februar 1997 aus, abzüglich einer Quellensteuer von Fr. 11'817.05.
B.- Mit Verfügung vom 16. Dezember 1996 (versandt am 28. Februar 1997) erhob die Steuerkommission R._____ auf dem ausbezahlten Alterskapital Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 13'801.50 sowie direkte Bundessteuern von Fr. 2'540.70 (Jahressteuer 1996). Nachdem V._____ hiergegen Einsprache eingereicht hatte, holte die Gemeinde eine Stellungnahme des Steueramtes des Kantons Aargau ein. Dieses äusserte sich am 4. Mai 1998 dahingehend, dass der aargauische Steueranspruch jenem des Kantons Zürich vorgehe.
In der Folge gelangte V._____ an die Eidgenössische Steuerverwaltung. Diese entsprach seinem Antrag, in Anwendung von Art. 108 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) den Veranlagungsort festzulegen. Sie bezeichnete den Kanton Zürich für die

Besteuerung der umstrittenen Kapitalleistung zuständig und hielt die Steuerverwaltung des Kantons Aargau (bzw. der Gemeinde R._____) an, eine Besteuerung zu unterlassen (Entscheid vom 30. Juni 1998).
C.- Hiergegen hat das Steueramt des Kantons Aargau am 3. August 1998 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben. Gleichzeitig verlangt sie, es sei die Steuerkommission R._____ zur Besteuerung der Austrittsleistung zuständig zu erklären, welche die Versicherungskasse der Stadt Zürich V._____ ausbezahlt habe.
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut, hebt den angefochtenen Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf und weist die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück,
aus folgenden Erwägungen:

1.- a) 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 Satz 1 und Abs. 2 DBG); deren Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG). Da das Steueramt des Kantons Aargau gestützt auf Art. 108 Abs. 2 DBG befugt gewesen wäre, bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung das Feststellungsverfahren einzuleiten, und - in seiner Funktion als Vertretung des Kantons - durch den angefochtenen Entscheid in eigenen finanziellen Interessen betroffen wird (vgl. Art. 196 DBG), ist es nach Art. 103 lit. a und lit. c OG beschwerdebefugt (vgl. auch das Urteil vom 20. November 1998, in: StE 1999 B 92.13 5, E. 1e). Auf seine frist- und formgerecht eingereichte Eingabe ist demnach einzutreten.
2.- a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen, die ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben, hier aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt; vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG) steuerpflichtig; besteuert werden u.a. auch die Einkünfte aus beruflicher Vorsorge (vgl. Art. 22 DBG). Ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz besteht insbesondere dann, wenn sich die betroffene Person mit der Absicht dauernden Verbleibens hier aufhält (Art. 3 Abs. 2 DBG). Die unbeschränkte Steuerpflicht endet, wenn die (natürliche) Person verstirbt oder aus der Schweiz wegzieht (Art. 8 Abs. 2 DBG).
Veranlagt und bezogen wird die direkte Bundessteuer von den Kantonen (Art. 2 DBG); bei natürlichen Personen sind grundsätzlich die Behörden jenes Kantons örtlich zuständig, in dem der Steuerpflichtige zu Beginn der Steuerperiode seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Art. 105 Abs. 1 DBG).
b) Nach Art. 91 ff. DBG werden insbesondere verschiedene Gruppen von natürlichen Personen, die im Ausland wohnhaft sind (d.h. in der Schweiz weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt haben; vgl. Art. 98 DBG), einer Quellensteuer unterworfen. Dies betrifft einmal Rentner, welche aufgrund eines früheren öffentlichrechtlichen Arbeitsverhältnisses - von einer Vorsorgekasse mit Sitz in der Schweiz - Pensionen, Ruhegehälter oder andere Vergütungen erhalten (Art. 95 DBG); weiter unterliegen auch die Empfänger von Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge einer Quellensteuer (Art. 96 DBG). Zu deren Erhebung ist nach Art. 107 Abs. 2 Satz 1 DBG der Kanton zuständig, in dem der Schuldner der

steuerbaren Leistung bei Fälligkeit seinen Sitz oder die Verwaltung (bzw. den steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt) hat.
3.- Vorliegend ist streitig, ob die direkte Bundessteuer, welche der Beschwerdegegner auf der bar bezogenen Freizügigkeitsleistung zu entrichten hat, vom Kanton Aargau oder vom Kanton Zürich zu erheben ist. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist, ob der Beschwerdegegner im Zeitpunkt, in dem die Freizügigkeitsleistung steuerbar geworden ist, noch über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügt hat. Ist dies zu bejahen, so fällt die Freizügigkeitsleistung unter die (noch bestehende) unbeschränkte Steuerpflicht; gestützt auf Art. 105 Abs. 1 DBG ist dann der Kanton Aargau als Wohnsitzkanton örtlich zuständig für die Steuererhebung. Hatte der Beschwerdegegner im fraglichen Zeitpunkt nicht mehr Wohnsitz in der Schweiz, so ist eine Quellensteuer nach Art. 95 DBG geschuldet, die der Kanton Zürich - als Sitzkanton der Versicherungskasse der Stadt Zürich - zu erheben hat (vgl. Art. 107 Abs. 2 DBG).
a) Die Vorinstanz hat argumentiert, Einkommen in Geldform werde dann mit der direkten Bundessteuer erfasst, wenn der Pflichtige die Verfügungsgewalt darüber erlange. Dies sei bei der vorliegend interessierenden Freizügigkeitsleistung mit deren Auszahlung am 5. (recte: 17.) Februar 1997 der Fall gewesen. Zum damaligen Zeitpunkt habe der Beschwerdegegner bereits in Spanien Wohnsitz gehabt, weshalb die Vorsorgeeinrichtung durch Art. 95 in Verbindung mit Art. 100 DBG verpflichtet gewesen sei, von der Austrittsleistung eine Quellensteuer zurückzubehalten; zuständig für deren Erhebung sei der Kanton Zürich. Demgegenüber macht das Steueramt des Kantons Aargau geltend, Freizügigkeitsleistungen seien im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu besteuern. Dies ergebe sich klar aus dem Wortlaut von Art. 84 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40). Vorliegend sei die Fälligkeit am 16. Dezember 1996 eingetreten, als das Barauszahlungsbegehren des Beschwerdegegners bei der Vorsorgeeinrichtung eingegangen sei. Weil der Beschwerdegegner damals noch im Kanton Aargau wohnhaft gewesen sei, stehe das Besteuerungsrecht diesem zu.
b) In welchem Zeitpunkt Leistungen aus beruflicher Vorsorge steuerbar sind, wird auch in der Literatur kontrovers diskutiert.
Ausgehend von der Tatsache, dass Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen vor ihrer Fälligkeit steuerbefreit sind (Art. 84 BVG), wird die Meinung vertreten, sie seien zu besteuern, wenn sie fällig würden (Danielle Yersin, L'échéance des prestations provenant du 2ème pilier et du 3ème pilier A et le moment de leur imposition, in: StR 45/1990 S. 233 ff.; Felix Richner, Zeitpunkt des Zufliessens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, in: ASA 62 S. 513 ff., namentlich S. 524). Dabei trete die Fälligkeit von Freizügigkeitsleistungen grundsätzlich am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses ein. Werde ein Barauszahlungsbegehren erst später gestellt, so werde die Austrittsleistung am Tag fällig, an dem das Begehren bei der Vorsorgeeinrichtung eintreffe (Richner, a.a.O., S. 533 ff.; vgl. auch: Jürg Brühwiler, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, Bern 1989, S. 524 f.; anderer Meinung Yersin, a.a.O., S. 235: Eintritt des Barauszahlungsgrundes).
Nach der Gegenmeinung ist für den steuerbaren Einkommenszufluss der Zeitpunkt massgebend, in dem die Freizügigkeitsleistung ausbezahlt wird. Dies wird zunächst damit begründet, dass Einkommen in der Form von Geld regelmässig erst dann steuerlich zuzurechnen sei, wenn es durch Barzahlung (oder Überweisung auf ein Konto) in das Vermögen des Steuerpflichtigen

übergehe (Gotthard Steinmann, Aktuelle Anwendungsfälle und Entwicklungen bei der gebundenen und freien Vorsorge aus der Sicht der EStV, in: StR 51/1996 S. 16 f.). Im Besonderen wird jedoch auf Gründe der Praktikabilität verwiesen (Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. Auflage, Muri b. Bern 1999, S. 158 f.; Rainer Zigerlig/Adrian Rufener, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, N. 26 zu Art. 35 StHG).

c) Grundsätzlich ist für die Einkommensbesteuerung der Zeitpunkt entscheidend, in welchem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch auf die Leistung erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (Urteil vom 13. Dezember 1996 in: ASA 66 S. 561 f.). Nicht massgebend ist der Forderungserwerb, wenn die Befriedigung des Anspruchs unsicher ist; diesfalls ist mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Erfüllung zuzuwarten (BGE 105 Ib 238 E. 4a S. 242, mit Hinweisen). Bei Geldleistungen wird allerdings regelmässig auf den Zeitpunkt der Auszahlung abgestellt (so insbesondere für unselbständiges Erwerbseinkommen; vgl. Urteil vom 3. Juli 1974 in: ASA 44 S. 343, wo als frühest möglicher Zeitpunkt der Realisierung nicht die Entstehung, sondern die Fälligkeit der Forderung bezeichnet wird). Nach den dargestellten Grundsätzen sind auf die Frage, wann eine bar ausbezahlte Freizügigkeitsleistung steuerbar wird, in der Tat verschiedene Antworten denkbar. Für die vom Kanton Aargau befürwortete Besteuerung bei Fälligkeitseintritt (der gegebenenfalls noch zeitlich festzulegen wäre) spricht, dass dann regelmässig ein fester Rechtsanspruch entsteht. Andererseits erscheint, weil es sich um Geldleistungen handelt, auch denkbar, die Steuer (erst) bei Auszahlung zu erheben, wie es die Vorinstanz und der Kanton Zürich für richtig halten. Diese Vorgehensweise wird im Übrigen durch Art. 84 BVG nicht ausgeschlossen: Die betreffende Bestimmung verbietet lediglich, Steuern auf Vorsorgeansprüchen zu erheben, bevor diese fällig sind; aus ihr lässt sich nicht ableiten, dass die Steuern tatsächlich im Zeitpunkt der Fälligkeit geschuldet sind (anders insbesondere: Richner, a.a.O., S. 524).

4.- a) Die Vorinstanz geht mit den Parteien davon aus, der Beschwerdegegner habe nach dem 20. Dezember 1996 keinen Wohnsitz in der Schweiz mehr gehabt. Trifft diese Sachverhaltsannahme zu, so ist ausgeschlossen, dass vorliegend der Kanton Aargau für die Steuererhebung zuständig ist: Die Freizügigkeitsleistung wurde nach dem 20. Dezember 1996 fällig und kam erst am 17. Februar 1997 zur Auszahlung. Unabhängig davon, welcher der beiden Vorgänge für die Besteuerung massgebend ist, hätte zum Zeitpunkt, in welchem die Steuerbarkeit eintrat, kein Wohnsitz in der Schweiz mehr bestanden. Demnach wäre so oder anders eine Quellensteuer zu erheben.

b) Das Steueramt des Kantons Aargau, das einen anderen Standpunkt vertritt, verkennt, dass die Austrittsleistung vorliegend unmöglich bereits mit der Stellung des Barauszahlungsbegehrens fällig werden konnte: Am 16. Dezember 1996 - dem Zeitpunkt, in welchem das Barauszahlungsbegehren des Beschwerdegegners bei der Versicherungskasse der Stadt Zürich eintraf - dauerten das Arbeitsverhältnis und das damit verbundene (obligatorische) Vorsorgeverhältnis noch an. Bis und mit dem 31. Dezember 1996, dem Zeitpunkt in dem die Anstellung des Beschwerdegegners (auch) formell beendet war, stand dieser im Genuss des Versicherungsschutzes aus beruflicher Vorsorge. Wäre er beispielsweise noch verstorben, bevor er am 1. Januar 1997 aus der Versicherungskasse der Stadt Zürich ausschied, wäre

allenfalls eine Witwen- bzw. Waisenrente für Hinterbliebene geschuldet gewesen (vgl. Art. 18 ff. BVG). Einen Anspruch auf die Freizügigkeitsleistung hätte der Beschwerdegegner (bzw. seine Erben) nicht erworben. Ein Freizügigkeitsfall liegt nur vor, wenn das Arbeitsverhältnis und das damit verbundene (obligatorische) Versicherungsverhältnis vollständig beendet sind, ohne dass ein Vorsorgefall (Alter, Tod oder Invalidität) eingetreten ist (Art. 2 Abs. 1 FZG; für das alte Recht: Art. 27 Abs. 2 BVG, in Kraft bis zum 31. Dezember 1994; vgl. auch BGE 120 V 445 E. 5b/aa S. 452). Mithin konnte ein Freizügigkeitsanspruch des Beschwerdegegners gar nicht entstehen (geschweige denn fällig werden), bevor dieser aus der Vorsorgeeinrichtung ausgeschieden war.

Daran ändert nichts, dass der Beschwerdegegner die Barauszahlung schon vor Beendigung des Versicherungsverhältnisses beantragt hat. Selbst wenn die Austrittsleistung grundsätzlich im Moment fällig werden sollte, in dem ihre Auszahlung verlangt wird, kann dies nur für jene Fälle gelten, in denen der Steuerpflichtige das Begehren nach dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung stellt. Solange seine Mitgliedschaft noch besteht, kann keine Freizügigkeitsleistung geschuldet sein. Das Barauszahlungsbegehren ist zwar - wie das Steueramt zu Recht bemerkt - ein Gestaltungsrecht; vor dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung führt seine Ausübung jedoch nicht zur Entstehung eines Anspruchs, weil - mit dem Austritt - noch eine (Suspensiv-) Bedingung ihrer Erfüllung harrt.

5.- Die Frage, ob und wieweit Freizügigkeitsleistungen mit der Fälligkeit oder mit der Auszahlung zu besteuern sind, braucht indessen vorliegend nicht abschliessend beantwortet zu werden. Es ist nämlich nicht rechtsgenüglich erstellt, wann der Beschwerdegegner seinen Wohnsitz in R._____ (AG) aufgegeben hat.

a) Für eine Wohnsitzverlegung genügt nicht, dass die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz gelöst wurden; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - anders als noch der Bundesratsbeschluss (BdBSt; in Kraft bis Ende 1994) - zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr (ausdrücklich) auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23 - 26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert: Nach wie vor gilt, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt - wie nach altem Recht - der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb, wann der Steuerpflichtige sich am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 2 zu Art. 3 DBG; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Basel 1998, S. 54; vgl. auch: Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N. 3 zu Art. 4 BdBSt). Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (vgl. Urteil vom 15. März 1991 in: ASA 60 S. 501).

b) Wieweit diese Voraussetzungen vorliegend erfüllt sind, kann aufgrund der vorhandenen Akten nicht schlüssig beantwortet werden. Die Vorinstanz hat es unterlassen, abzuklären, zu welchem Zeitpunkt der Schweizer Wohnsitz des Steuerpflichtigen durch einen neuen ausländischen abgelöst worden ist; sie hat lediglich festgehalten, dass sich der Beschwerdegegner "per 20. Dezember resp. 31. Dezember 1996 (Beendigung des Arbeitsverhältnisses) ins Ausland abgemeldet" habe. Ohne weitere Begründung schloss sie, am 5. Februar habe er bereits über einen "Wohnsitz im Ausland (Spanien) " verfügt. Vom

Beschwerdegegner selbst liegen nur ungenaue und widersprüchliche Angaben vor: Auf dem "Fragebogen für Wegzüger ins Ausland", den ihm die Gemeinde R._____ zugestellt hatte, erklärte er am 11. Dezember 1996 die Absicht, für ein Jahr nach Mexiko zu ziehen und erst später nach Spanien übersiedeln zu wollen; für keinen der beiden Staaten gab er eine Adresse an. Bereits Mitte Dezember 1996 teilte er jedoch der Versicherungskasse der Stadt Zürich seine jetzige Anschrift in Spanien als neue Adresse mit. Aus den Akten ist nicht ersichtlich, ob, für wie lange und zu welchem Zweck der Beschwerdegegner allenfalls in Mexiko weilte. Unklar bleibt auch, wann er effektiv nach Spanien umgezogen ist, wie seine dortigen Wohnverhältnisse sind und wie er seinen Lebensunterhalt bestreitet. Ferner sind das Schicksal der Liegenschaft, welche der Beschwerdegegner offenbar in R._____ besitzt (oder besessen hat), und die Intensität allfällig fortbestehender Beziehungen zur Schweiz unbekannt.
c) Ohne zumindest die Antwort auf einige dieser Fragen zu kennen, kann nicht entschieden werden, wann der Beschwerdegegner im Ausland einen neuen steuerlichen Wohnsitz begründet hat. Nicht auszuschliessen ist, dass sein Domizil in R._____ noch bis zur Fälligkeit oder sogar bis zur Auszahlung der Freizügigkeitsleistung fortbestand. Es wäre deshalb selbst dann nicht möglich, über die örtliche Zuständigkeit der kantonalen Steuerbehörden zu entscheiden, wenn der Zeitpunkt, an dem die Freizügigkeitsleistung zu besteuern ist, an sich feststünde (vgl. E. 3).

Lausanne, 3. Mai 2000