Urteilskopf

121 II 473

62. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 24. November 1995 i.S. X.-Leben gegen Eidgenössisches Finanzdepartement (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 25 VwVG; Art. 108 DBG; Feststellungsverfügung bei der direkten Bundessteuer?

Abgrenzung von Erlass, Verwaltungsverordnung, Verfügung, innerdienstlicher Anordnung und Auskunft (E. 2a-c). Offengelassen, ob bei der direkten Bundessteuer ein Anspruch auf eine Feststellungsverfügung über die Steuerfolgen eines geplanten Geschäfts besteht (E. 2d).

Die blosse Mitteilung einer Rechtsauffassung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung ist kein anfechtbarer Hoheitsakt (E. 3a). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht Veranlagungsbehörde der direkten Bundessteuer und wäre deshalb für eine Feststellungsverfügung über Steuerfolgen im Einzelfall nicht zuständig (E. 3b).

Regeste (fr):
Art. 25 PA; art. 108 LIFD; décision de constatation en matière d'impôt fédéral direct?

Distinction entre arrêté, ordonnance administrative, décision, directive administrative interne et renseignement (consid. 2a-c). En matière d'impôt fédéral direct, existe-t-il un droit à une décision de constatation sur les conséquences fiscales d'une opération commerciale envisagée? Question laissée indécise (consid. 2d).

La simple communication d'une opinion juridique par l'Administration fédérale des contributions n'est pas un acte d'autorité attaquable (consid. 3a). L'Administration fédérale des contributions n'est pas une autorité de taxation en matière d'impôt fédéral direct et ne serait ainsi pas compétente pour prendre une décision de constatation sur les conséquences fiscales dans le cas d'espèce (consid. 3b).

Regesto (it):
Art. 25 PA; art 108 LIFD; decisione di accertamento in materia d'imposta federale diretta?

Distinzione tra decreto, ordinanza amministrativa, decisione, direttiva amministrativa interna e informazione (consid. 2a-c). Lasciata indecisa la questione se, in materia d'imposta federale diretta, sussista un diritto ad avere una decisione di accertamento sulle conseguenze fiscali di un'operazione commerciale (consid. 2d).

La comunicazione, da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, di un'opinione giuridica non costituisce un atto d'imperio impugnabile (consid. 3a). L'amministrazione federale delle contribuzioni non è autorità di tassazione in materia d'imposta federale diretta e non è quindi competente per emanare una decisione di accertamento sulle conseguenze fiscali del caso specifico (consid. 3b).

Sachverhalt ab Seite 474

Die Eidgenössische Steuerverwaltung gelangte mit Schreiben vom 17. November 1994 an die Generaldirektion der X.-Lebensversicherungs-Gesellschaft (im folgenden: X.-Leben) und teilte dieser mit, ihre mit einer Einmalprämie finanzierten neuen Produkte "A." und "B." würden aus Sicht der direkten Bundessteuer einer näheren Prüfung unterzogen. Es stelle sich nämlich ernsthaft die Frage, ob es sich bei diesen Produkten noch um rückkaufsfähige Kapitalversicherungen handle, die steuerlich privilegiert werden könnten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erklärte, die Steuerfrage bleibe bis zum Vorliegen der Abklärungsergebnisse offen.
Mit Brief vom 2. Dezember 1994 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Generaldirektion der X.-Leben mit, die beiden Produkte "A." und "B." seien als verkappte Anlagegeschäfte zu betrachten, bei denen der Versicherungsschutz völlig in den Hintergrund trete. Die Voraussetzungen für eine steuerliche Privilegierung seien nicht gegeben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte sich auf den Standpunkt, dass die Erträge aus diesen Anlagen im Erlebensfall und bei Rückkauf gestützt auf Art. 20 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) der Einkommensbesteuerung unterliegen, und zwar selbst dann, wenn der Versicherte das 60. Altersjahr vollendet und der Vertrag fünf Jahre gedauert habe. Steuerbar sei die Differenz zwischen der bezahlten Einmalprämie und der im Erlebensfall oder bei Rückkauf ausgerichteten Bruttoleistung. In der Verrechnungssteuer-Meldung sei jeweils der Name des Produktes anzugeben. Die kantonalen Steuerverwaltungen würden entsprechend orientiert. Mit Schreiben vom 27. Dezember 1994 gelangte die X.-Leben an die Eidgenössische Steuerverwaltung und stellte die Frage, ob es sich beim

Schreiben vom 2. Dezember 1994 um eine Verfügung handle. Die Eidgenössische Steuerverwaltung antwortete mit Brief vom 3. Januar 1995, das fragliche Schreiben sei eine steuerrechtliche Beurteilung von neuen Versicherungsprodukten, und zwar in erster Linie zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen, die mit dem Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer betraut seien. Es handle sich nicht um eine anfechtbare Verfügung. Eine solche könne die Eidgenössische Steuerverwaltung in einer Streitfrage nicht erlassen. Mit Rechtsschrift vom 13. Januar 1995 reichte die X.-Leben beim Eidgenössischen Finanzdepartement gegen die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Beschwerde ein. Sie beantragte, die Feststellungsverfügung vom 2. Dezember 1994 der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben; entsprechend sei mit den Orientierungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen zu verfahren. Weiter beantragte sie, die Eidgenössische Steuerverwaltung habe zuhanden der Beschwerdeführerin und der kantonalen Steuerverwaltungen festzuhalten, dass die Versicherungsprodukte "A." und "B." unter die steuerliche Privilegierung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG fallen. Eventualiter habe die Eidgenössische Steuerverwaltung zuhanden der Beschwerdeführerin eine Feststellungsverfügung betreffend die Unterstellung der Versicherungsprodukte "A." und "B." der Beschwerdeführerin unter Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG zu erlassen. Das Eidgenössische Finanzdepartement trat mit Entscheid vom 28. Februar 1995 auf die Beschwerde nicht ein. Es hält im wesentlichen fest, das Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 1994 sei keine anfechtbare Verfügung im Sinne von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe damit nicht einen Einzelfall rechtsverbindlich und einseitig geregelt, sondern der Beschwerdeführerin lediglich die rechtliche Beurteilung zweier Produkte im Sinne eines Rechtsgutachtens dargelegt. Solche Hinweise, Mitteilungen, Auskünfte und Orientierungen stellten grundsätzlich keine Verfügungen dar. Das Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 1994 schränke die X.-Leben in ihrer Entscheidungsfreiheit rechtlich nicht ein, vielmehr habe die X.-Leben wählen können, ob sie ihre beiden Produkte von sich aus oder unter Rücksprache mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung ändern oder auf eigenes Risiko unverändert weiter vertreiben wolle. Mit dem Schreiben der

Eidgenössischen Steuerverwaltung sei gegenüber der X.-Leben keine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend, in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt worden. Es liege demnach keine Feststellungsverfügung vor, die mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden könne. Weiter verneinte das Eidgenössische Finanzdepartement, dass das Schreiben vom 2. Dezember 1994 eine individuell-konkrete Dienstanweisung mit starker Aussenwirkung zulasten der X.-Leben oder eine Anordnung eines Departementes des Bundes an kantonale Behörden mit Verfügungscharakter sei. Das Eidgenössische Finanzdepartement trat im weiteren auch auf den Eventualantrag, die Eidgenössische Steuerverwaltung zum Erlass einer Feststellungsverfügung betreffend die Unterstellung ihrer beiden Versicherungsprodukte unter Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG anzuweisen, nicht ein. Der Eidgenössischen Steuerverwaltung fehle die Kompetenz zum Erlass einer solchen Feststellungsverfügung. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer räume der Eidgenössischen Steuerverwaltung in einem einzigen Fall, nämlich für die Festlegung eines strittigen interkantonalen Veranlagungsorts (Art. 108 DBG), die Kompetenz zum Erlass von Feststellungsverfügungen ein. Voraussetzung für eine Feststellungsverfügung bilde neben dem schutzwürdigen Interesse des Gesuchstellers stets, dass die angerufene Behörde in der Sache zuständig sei. Die direkte Bundessteuer werde jedoch nicht durch die Eidgenössische Steuerverwaltung, sondern durch die kantonalen Behörden veranlagt. Der Erlass einer Feststellungsverfügung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung würde demnach einen unzulässigen Eingriff in den gesetzlich vorgesehenen Vollzugsföderalismus darstellen.
Mit Eingabe vom 31. März 1995 führt die X.-Leben Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, den Beschwerdeentscheid des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 28. Februar 1995 aufzuheben und das Eidgenössische Finanzdepartement anzuweisen, auf die Verwaltungsbeschwerde sowie auf das Eventualbegehren auf Erlass einer Feststellungsverfügung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung einzutreten. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab,

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. a) Der angefochtene Nichteintretensentscheid des Eidgenössischen Finanzdepartements ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Dem

Verfahren liegt eine Frage der Veranlagung der direkten Bundessteuer zugrunde. Anders als bei den Stempelabgaben, der Mehrwertsteuer und der Verrechnungssteuer ist die Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission im Bereich der direkten Bundessteuer nicht zulässig (vgl. PETER UEBERSAX, Zur Entlastung der eidgenössischen Gerichte durch eidgenössische Schieds- und Rekurskommissionen sowie durch die Neuregelung des verwaltungsrechtlichen Klageverfahrens, AJP 1994 S. 1234). Ein Ausschlussgrund nach Art. 99 ff. OG liegt nicht vor. Auf die Beschwerde, welche die übrigen Eintretensvoraussetzungen erfüllt, ist daher einzutreten (Art. 97 und 98 lit. b OG). b) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Das Bundesgericht wendet bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen

an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG in fine). Es kann die Beschwerde daher auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den Entscheid mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).

2. a) Gegenstand der Verwaltungsrechtspflege bilden Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG (Art. 44 VwVG und Art. 97 und 128 OG). Als Verfügungen gelten Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und (a) die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten, (b) die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder Umfangs von Rechten oder Pflichten oder (c) die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten oder das Nichteintreten auf solche Begehren zum Gegenstand haben (Art. 5 Abs. 1 VwVG). Eine Verfügung ist demnach ein individueller, an den einzelnen gerichteter Hoheitsakt, durch den ein konkretes verwaltungsrechtliches Rechtsverhältnis rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt wird (BGE 104 Ia 26 E. 4d S. 29; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 128; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl. 1993, N 685 ff.).

b) Verfügungen sind zu unterscheiden von Erlassen, d.h. generellen und abstrakten Normen (vgl. Art. 5 des Geschäftsverkehrsgesetzes, SR 171.11). Erlasse können nur in der Staatsrechtspflege, und soweit es sich um kantonales Recht handelt, direkt angefochten werden (vgl. Art. 84 Abs. 1 und Art. 88 OG sowie FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1986, S. 103). Nicht als verbindliche Rechtssätze (Erlasse) gelten die sog. Verwaltungsverordnungen (Direktiven, Weisungen, Dienstanweisungen, Dienstreglemente, allgemeine Dienstbefehle, Rundschreiben, Kreisschreiben, Zirkulare, Wegleitungen, Anleitungen, Instruktionen, Richtlinien, Merkblätter oder Leitbilder). Solche Verwaltungsverordnungen sind allgemeine Dienstanweisungen generell-abstrakter Natur (HÄFELIN/MÜLLER, a.a.O., N 695; GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 137 f.). Sie verpflichten den Bürger nicht zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen, sondern enthalten bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Beamten. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen (BGE 120 Ia 343 E. 2a S. 345, mit Hinweisen). Sie stellen Meinungsäusserungen über die Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar, welche die vorgesetzte Behörde oder die Aufsichtsbehörde im Interesse der gleichmässigen Gesetzesanwendung abgibt. Als solche bedürfen Verwaltungsverordnungen keiner förmlichen gesetzlichen Ermächtigung (GYGI, Verwaltungsrecht, S. 103). Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt der richterlichen Nachprüfung. Der Richter soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 109 Ib 205 E. 2 S. 207; BGE 117 Ib 225 E. 4b S. 231, 358 E. 3 S. 364; ROBERT PATRY, Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions, in: ASA 59 S. 28, mit Hinweisen). Verwaltungsverordnungen sind in der Verwaltungsrechtspflege als solche nicht anfechtbar. Von Verfügungen zu unterscheiden sind auch auf den Einzelfall bezogene innerdienstliche Anordnungen. Solche fallbezogene Weisungen der

vorgesetzten Behörde an die ihr unterstellte Behörde begründen, obwohl sie hoheitlich, einseitig und gegenüber den verwaltungsinternen Adressaten verbindlich und erzwingbar sind, nicht unmittelbar Rechte oder Pflichten des Bürgers und sind demnach nicht Verfügungen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER, a.a.O., N 695; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, 1984, Bd. II, S. 863). c) In der Praxis erteilen die Steuerbehörden häufig Auskünfte über die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften im Einzelfall (vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1992, N 35 zu Art. 88 BdBSt; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983, S. 202 f.). Durch behördliche Zusicherungen, Auskünfte, Empfehlungen oder Belehrungen werden keine Rechtsfolgen verbindlich festgelegt. Solche Mitteilungen stellen demnach keine Verfügungen dar und sind folglich nicht anfechtbar (Art. 5 und 44 VwVG; GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 136). ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER (Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 1993, N 223) berufen sich für ihre Auffassung, wonach Auskünfte ausnahmsweise anfechtbar seien, wenn sie rechtlich nicht ohne Folgen bleiben und für einen künftigen Entscheid vorbelastend wirken, zu Unrecht auf BGE 114 Ib 191; Gegenstand dieses Entscheids war nicht eine behördliche Auskunft, sondern - wie E. 1a S. 191 zu entnehmen ist - ein Grundsatzentscheid, der rechtlich eine Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 5 VwVG war (vgl. diesbezüglich auch HÄFELIN/MÜLLER, a.a.O., N 703). Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden können jedoch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechtswirkungen entfalten, (1) wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, (2) wenn die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn sie der Bürger aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten konnte, (3) wenn der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte, (4) wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und (5) wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunfterteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 115 Ia 12 E. 4a S. 18 f.; BGE 116 Ib 185 E. 3c S. 187; BGE 117 Ia 285 E. 2b S. 287; BGE 119 Ib 229 E. 4c S. 238 ff., je mit Hinweisen). d) Anders als bei der Mehrwertsteuer (vgl. Art. 51 Abs. 1 lit. f. der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; SR 641.201]),

der Verrechnungssteuer (vgl. Art. 41 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]) und den Stempelabgaben (vgl. Art. 38 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 [StG; SR 641.10]; Art. 25 VwVG; ASA 42 337 E. 6 S. 340 ff.; 52 283 ff. sowie Urteil i.S. S. vom 18. Mai 1993, in ASA 62 705 nicht veröffentlichte E. 2) ist bei der direkten Bundessteuer eine Feststellungsverfügung über Steuerfolgen eines in Aussicht genommenen Sachverhalts gesetzlich nicht vorgesehen. Art. 25 VwVG, der die Feststellungsverfügung regelt, ist bei der direkten Bundessteuer nicht anwendbar (vgl. Art. 1-3 VwVG). Die Praxis lässt einzig Vorbescheide über die subjektive Steuerpflicht bzw. über den Steuer- oder Veranlagungsort zu (vgl. Art. 108 DBG und FRANCIS CAGIANUT, Der Vorbescheid im Steuerrecht, in: Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, S. 25 f.; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N 8 zu Art. 77 BdBSt, mit Hinweisen). Die Vorbescheide über die subjektive Steuerpflicht sind auf dem Rechtsmittelweg anfechtbar (CAGIANUT, a.a.O., S. 26; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N 8 zu Art. 77 BdBSt). Lehre und Praxis stehen Feststellungsansprüchen bei der direkten Bundessteuer, soweit sie über die Frage der subjektiven Steuerpflicht hinausgehen, mehrheitlich ablehnend gegenüber (vgl. CAGIANUT, a.a.O., S. 21 ff.; für eine weitergehende Zulassung KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N 35 ff. zu Art. 88 BdBSt). Das für Feststellungsverfügungen generell erforderliche Feststellungsinteresse wird nur unter sehr einschränkenden Voraussetzungen bejaht (vgl. BGE 114 Ib 44 E. 3 S. 53 f.; BGE 118 Ib 367 E. 3 S. 370 ff.; GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 144 und 151 ff.; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, 1979, S. 96 ff.; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N 91 ff.; vgl. zum Zivilrecht BGE 120 II E. 3 S. 22, mit Hinweisen). Hiefür bestehen gute Gründe. Es kann jedenfalls nicht Aufgabe der Behörden sein, die Steuerpflichtigen im Hinblick auf geplante Geschäfte steuerlich zu beraten. Ob bei der direkten Bundessteuer

ein Anspruch auf verfügungsweise Feststellung der Steuerfolgen eines in Aussicht genommenen Sachverhalts besteht und ob neben den steuerpflichtigen Versicherten auch die Beschwerdeführerin als nicht Steuerpflichtige einen Feststellungsentscheid verlangen könnte, ist zum vornherein sehr zweifelhaft, muss aber im vorliegenden Fall nicht abschliessend beantwortet werden.

3. Zum Erlass einer Feststellungsverfügung wäre jedenfalls die in der

BGE 121 II 473 S. 481

Sache kompetente Behörde und nicht die Aufsichtsbehörde zuständig (vgl. BGE 108 Ib 540 E. 4 S. 546 f.; 118 Ib 367 E. 3 S. 370 ff.; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N 93; ausdrücklich Art. 25 Abs. 1 VwVG). Wie sich im folgenden zeigen wird, hat sich die Eidgenössische Steuerverwaltung über die Steuerfolgen der beiden Produkte ("A." und "B.") der Beschwerdeführerin weder verbindlich durch eine Feststellungsverfügung geäussert noch wäre sie zu einem solchen Entscheid zuständig gewesen. a) Das fragliche Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 1994 ist nicht als Feststellungsverfügung zu qualifizieren. Es ist rechtlich als blosse Mitteilung einer Rechtsauffassung anzusehen. Daran ändert nichts, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Auffassung einzelnen kantonalen Steuerverwaltungen (Zürich, Waadt und Genf) mitgeteilt hat. Durch eine solche Mitteilung sollten vielmehr die kantonalen Vollzugsbehörden frühzeitig über die Auffassung der antrags- und beschwerdebefugten Bundesbehörde unterrichtet werden (s. unten lit. b). Die Mitteilung einer Rechtsauffassung ist als blosse Auskunftserteilung kein Hoheitsakt mit Verfügungscharakter, der im Rahmen der Verwaltungsrechtspflege anfechtbar ist (s. oben E. 2c). b) Die direkte Bundessteuer wird nach Art. 41ter Abs. 5 lit. b BV für Rechnung des Bundes von den Kantonen erhoben. Entsprechend bestimmen Art. 2 und Art. 104 ff. DBG, dass die direkte Bundessteuer von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen wird (vgl. zum früheren Recht Art. 2 und 65 ff. BdBSt). Nach Art. 102 Abs. 1 DBG wird die Aufsicht des Bundes über die Steuererhebung (Art. 2 DBG) vom Eidgenössischen Finanzdepartement ausgeübt (vgl. auch Art. 65 BdBSt). Die unmittelbare Aufsicht obliegt nach Art. 102 Abs. 2 DBG - wie bis anhin - der Eidgenössischen Steuerverwaltung (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 6 zu Art. 102 DBG). Diese sorgt nach Art. 102 Abs. 2 DBG für die einheitliche Anwendung des Gesetzes und erlässt die Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer (vgl. u.a. Art. 72 und 93 Abs. 2 und 3 BdBSt). Zu diesem Zweck erlässt sie Verwaltungsverordnungen in Form von Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblättern, Kurslisten oder Wegleitungen. Solche Verwaltungsverordnungen richten sich an die kantonalen Steuerbehörden und geben die nötigen Anordnungen zur korrekten Durchführung der Veranlagungen und des Bezugs (AGNER/JUNG/STEINMANN, a.a.O., N 6 zu

BGE 121 II 473 S. 482

Art. 102 DBG). Daneben kann der Bundesrat nach Art. 199 DBG Ausführungsbestimmungen zur direkten Bundessteuer erlassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann ihre Aufsicht nach Art. 103 Abs. 1 DBG insbesondere ausüben durch Kontrollen bei den kantonalen Veranlagungs- und Vollzugsbehörden und durch Einsichtnahme in die Steuerakten der Kantone und Gemeinden (lit. a), sie kann sich bei den Verhandlungen der Veranlagungsbehörden vertreten lassen und diesen Anträge stellen (lit. b), sie kann im Einzelfall Untersuchungsmassnahmen anordnen oder nötigenfalls selber durchführen (lit. c), oder sie kann im Einzelfall verlangen, dass die Veranlagung oder der Einspracheentscheid auch ihr eröffnet wird (lit. d). Zudem kann die Eidgenössische Steuerverwaltung nach Art. 141 Abs. 1 DBG - wie die kantonale Verwaltung für die direkte

Bundessteuer - gegen jede Veranlagungsverfügung oder gegen jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission erheben (vgl. auch Art. 93 Abs. 2 und Art. 112 Abs. 2 BdBSt). Der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer stehen für die Leitung und Überwachung des Vollzugs und der einheitlichen Anwendung des Gesetzes die gleichen Kompetenzen wie der Eidgenössischen Steuerverwaltung nach Art. 103 Abs. 1 DBG zu (vgl. Art. 104 Abs. 1 DBG; Art. 93 Abs. 3 BdBSt). Die Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde regelt das kantonale Recht, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt (Art. 104 Abs. 4 DBG; Art. 66 ff. BdBSt). Es obliegt demnach den Kantonen zu bestimmen, welche Behörde die Steuer veranlagt. Für juristische Personen müssen sie dafür eine einzige Amtsstelle bezeichnen (Art. 104 Abs. 2 DBG; Art. 68 Abs. 2 BdBSt). Veranlagungsbehörde für natürliche Personen ist in den meisten Kantonen eine Steuerkommission; in einzelnen Kantonen wird die Veranlagung der natürlichen Personen durch Steuerkommissäre oder direkt durch die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer besorgt (MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N 1 zu Art. 68 BdBSt). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist demnach nicht Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer. Sie hat einzig die dargestellte Aufsichtsfunktion und kann Veranlagungs- und Einspracheentscheide bei der kantonalen Rekurskommission oder einer weiteren verwaltungsunabhängigen kantonalen Instanz sowie deren Entscheide mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht anfechten (Art. 145 f. DBG und Art. 103 OG; vgl.

AGNER/JUNG/STEINMANN, a.a.O., N 4 zu Art. 146 DBG). Sie wäre demnach zum Erlass einer Feststellungsverfügung über konkrete Steuerfolgen im vorliegenden Fall nicht zuständig gewesen und war schon aus diesem Grunde nicht verpflichtet, eine solche Verfügung zu erlassen. c) Die Vorinstanz ist auf die Verwaltungsbeschwerde gegen die Auskunft der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 1994 daher zu Recht nicht eingetreten.