



100 18 294

100 18 295

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 28.3.2019 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 28. März 2019

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____, E. _____ (BS)

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern 2014 und 2015

den Akten entnommen:

A. Der im Kanton Basel-Stadt wohnhafte A._____ (Rekurrent) ist seit dem 12. November 2013 im Grundbuch als Nutzniesser eines Teils der Liegenschaft D._____ Gb-bl. Nr. 1_____ eingetragen. Mit Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 bzw. vom 20. November 2017 wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), für die Steuerjahre 2014 und 2015 bei den kantonalen Steuern wie folgt veranlagt (Steuerdossier 2014, pag. 14-18; Steuerdossier 2015, pag. 17-21; wenn im Folgenden eine Paginierung ohne Zusatz angegeben wird, bezieht sie sich auf das Steuerdossier 2015):

	2014	2015
Steuerbares Einkommen	8'238	8'245
Satzbestimmendes Einkommen	35'888	35'831
Steuerbares Vermögen	376'056	376'120
Satzbestimmendes Vermögen	524'506	528'596

B. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob der Rekurrent am 20. September 2017 (Steuerdossier 2014, pag. 13 f.) bzw. am 20. November 2017 (Steuerdossier 2015, pag. 13) Einsprache, wobei er namentlich die fehlende bzw. fehlerhafte Steuerausscheidung zwischen den Kantonen Bern und Basel-Stadt rügte. Die Steuerverwaltung führte für beide betroffenen Steuerjahre ein gemeinsames Einspracheverfahren durch und informierte den Rekurrenten mit Schreiben vom 5. März 2018 (pag. 10) darüber, dass ihrer Ansicht nach die Veranlagungsverfügungen korrekt erfolgt seien und gewährte dem Rekurrenten Gelegenheit zur Stellungnahme. Nachdem sich dieser nicht mehr geäußert hatte, eröffnete die Steuerverwaltung am 22. Mai 2018 die Einspracheentscheide, mit denen sie die Einsprachen mit Verweis auf das Schreiben vom 5. März 2018 abwies (Steuerdossier 2014, pag. 5-9; Steuerdossier 2015, pag. 5-9).

C. Dagegen hat sich der Rekurrent mit Schreiben vom 13. Juni 2018 erneut an die Steuerverwaltung gewandt. Nachdem er von der Empfängerin am 20. Juni 2018 darauf hingewiesen wurde, dass die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) für die Behandlung weiterer Einwände zuständig ist, hat der Rekurrent das gleiche Schreiben am 21. Juni 2018 (Posteingang 25.6.2018) an die Steuerrekurskommission gerichtet und damit Rekurs gegen die Einspracheentscheide vom 22. Mai 2018 erhoben. Er beantragt zunächst, das im Kanton Bern zu versteuernde Vermögen auf CHF Null festzusetzen, da er keinerlei Verfügungsrecht über die unter seiner Nutzniessung stehenden Grundstückteile habe. Weiter verlangt der Rekurrent eine nachvollziehbare Steuerausscheidung zwischen den Kantonen Bern und Basel-Stadt. Die Verwendung von im Kanton Basel-Stadt erzielten Einkünften zur Bestim-

mung des Steuersatzes der im Kanton Bern zu versteuernden Einnahmen erachtet der Rekurrent als rechtswidrig.

D. Mit Schreiben vom 15. Juli 2018 hat der Rekurrent sinngemäss ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 15. August 2018 vernehmen lassen und die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge beantragt. Sie erachtet die teilweise Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Bern aufgrund der im Grundbuch eingetragenen Nutzniessung an einem Grundstück in D._____ als gegeben. Auch sei die Besteuerung der Nutzniessung im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen erfolgt.

F. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 11. September 2018 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und seinen Standpunkt bestätigt.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

1.1 Damit auf den Rekurs eingetreten werden kann, muss dieser fristgerecht eingereicht worden sein. Gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung kann die steuerpflichtige Person innert einer Frist von 30 Tagen nach Eröffnung Rekurs erheben (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag zu laufen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 41 Abs. 1 VRPG). Vorliegend datieren die Einspracheentscheide vom 22. Mai 2018. Es ist davon auszugehen, dass sie spätestens am 23. Mai 2018 in den Machtbereich des Rekurrenten gelangt sind und die Rechtsmittelfrist somit am 22. Juni 2018 abgelaufen ist. Um die Rechtsmittelfrist zu wahren, muss die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist der Behörde, der schweizerischen Post oder einer schweizerischen Vertretung im Ausland übergeben werden (Art. 42

Abs. 2 VRPG). Die Eingabe an die Steuerrekurskommission ist mit einem in Frankreich am 22. Juni 2018 aufgegebenen eingeschriebenen Brief erfolgt, der am 23. Juni 2018 (Samstag) der schweizerischen Post übergeben und von dieser am 25. Juni 2018 zugestellt worden ist. Somit ist der Rekurs grundsätzlich verspätet erfolgt. Allerdings hat sich der Rekurrent mit einem vom 13. Juni 2018 datierten Schreiben an die Steuerverwaltung gewandt, mit dem er sich unmissverständlich gegen die Einspracheentscheide ausgesprochen hat. Dieses Schreiben ist am 19. Juni 2018, und damit innerhalb der Einsprachefrist, bei der Steuerverwaltung eingegangen (Steuerdossier 2015, pag. 2). Rechtzeitige Eingaben an eine unzuständige bernische oder eidgenössische Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde wahren die Rechtsmittelfrist (Art. 42 Abs. 3 VRPG), weshalb auf den Rekurs eingetreten werden kann.

1.2 Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist zum einen die Höhe der vom Rekurrenten für die Steuerjahre 2014 und 2015 im Kanton Bern zu versteuernden Einkommen und Vermögen und zum andern die darauf anwendbaren Steuersätze.

3. Vorliegend wird von keiner Seite bestritten, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt befindet und er dort aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist (sogenannt "unbeschränkte" Steuerpflicht; Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

3.1 Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern, die an Grundstücken im Kanton Bern Eigentum oder Nutzungsrechte haben, sind im Kanton Bern aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (Art. 5 Abs. 1 Bst. c StG). Diese Bestimmung entspricht der bundesrechtlichen Vorgabe in Art. 4 Abs. 1 StHG. Die Steuerpflicht beschränkt sich dabei auf das mit den im Kanton Bern gelegenen Grundstücken erzielte Einkommen bzw. auf deren Vermögenssteuerwert (Art. 7 Abs. 3 StG).

3.2 Das hier relevante Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ befand sich früher im Alleineigentum von B. _____, dem Vater des Rekurrenten. Mit öffentlich beurkundetem Schenkungsvertrag vom 29. Juli 2011 (pag. 20-29) übertrug B. _____ das Eigentum am Grundstück Nr. 1 _____ auf C. _____ (den Bruder des Rekurrenten), behielt sich jedoch die lebenslängliche Nutzniessung daran vor. Im gleichen Vertrag wurde eine zweite lebenslängliche Nutzniessung zugunsten des Rekurrenten statuiert, welche erst nach Wegfall der Nutz-

niessung zugunsten des Vaters im Grundbuch eingetragen werden sollte. Diese nachrangige Nutzniessung betrifft nur einen Teil des Grundstücks, nämlich eine 4.5-Zimmerwohnung im Erdgeschoss und eine 3.5-Zimmerwohnung im ersten Obergeschoss. In einer weiteren Vertragsklausel ist das aufgeschobene Nutzniessungsrecht zugunsten des Rekurrenten in eine sogenannte Ertragsnutzniessung umgewandelt worden, indem der Rekurrent die Ausübung seines Nutzniessungsrechts auf den Zeitpunkt von deren Inkrafttreten an seinen Bruder C. _____ abgetreten hat. Im Gegenzug hat sich C. _____ verpflichtet, dem Rekurrenten monatlich eine Summe von CHF 1'095.-- zu überweisen. Nach dem Tod des Vaters des Rekurrenten wurde dessen Nutzniessungsrecht an der Liegenschaft Nr. 1 _____ per 12. November 2013 aus dem Grundbuch gelöscht und zugleich die Teilnutzniessung zugunsten des Rekurrenten eingetragen. Für die Beurteilung, ob eine Nutzniessung an einem Grundstück steuerlich relevant ist, orientiert sich die Steuerverwaltung zu Recht am Grundbucheintrag (Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 12 zu Art. 5 StG sowie N. 5 zu Art. 11 StG; vom Verwaltungsgericht bestätigt in VGE 100 2013 236/237 vom 11.4.2014, E. 5.3). Ob die Nutzniessung das gesamte oder nur den Teil eines Grundstücks umfasst spielt dabei ebenso wenig eine Rolle, wie die Frage, ob das Nutzniessungsrecht vom Berechtigten persönlich oder – wie hier – in Form einer Ertragsnutzniessung ausgeübt wird (vgl. Kästli/Teuscher a.a.O., N. 8 zu Art. 11 StG). Dementsprechend ist erstellt, dass der Rekurrent für die vorliegend zu beurteilenden Steuerjahre 2014 und 2015 im Kanton Bern aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ist.

3.3 Nichts zu ändern an diesem Umstand vermag die auf Seite 6 des Schenkungsvertrags (pag. 25) enthaltene Klausel, wonach der "Zessionar" (der Bruder des Rekurrenten) "alle vom Nutzniesser zu tragenden Nebenkosten bzw. Lasten gemäss Art. 764 bis 767 ZGB zur Bezahlung [übernimmt]", wozu auch die Steuern gehören (Art. 765 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Mit privatrechtlichen Vereinbarungen kann die Steuerpflicht, wie sie sich aus den Steuergesetzen ergibt, nicht abgeändert werden. Das aus der Nutzniessung entstandene Steuerrechtsverhältnis verpflichtet somit ausschliesslich den Rekurrenten. Ob dieser aufgrund der erwähnten vertraglichen Regelung privatrechtliche Regressansprüche gegen seinen Bruder geltend machen kann, ist nicht von der Steuerrekurskommission zu beurteilen.

4. Wenn eine Person für die gleiche Steuerperiode in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, muss sichergestellt werden, dass keine durch Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verbotene interkantonale Doppelbesteuerung erfolgt. Ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot liegt gemäss bundesgerichtlicher Definition u.a. dann vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (sogenannt "aktuelle Doppelbesteuerung",

die als einzige hier in Frage kommt; vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, S. 11 mit Verweis auf BGE 140 I 114 E. 2.3.1). Das Verfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird als interkantonale Steuerauscheidung bezeichnet. Vorliegend macht der Rekurrent sinngemäss geltend, die interkantonale Steuerauscheidung sei in mehrerer Hinsicht fehlerhaft durchgeführt worden.

4.1 Besteht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitzkanton eine Steuerpflicht, wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt, und zwar nach den Verfahrensvorschriften des jeweiligen Kantons (Art. 2 Abs. 1 und 4 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [VO StHG; SR 642.141]). In jedem der betroffenen Kantone hat die steuerpflichtige Person die im Kanton geltenden Verfahrenspflichten wahrzunehmen und es kommen ihr die im Kanton vorgesehenen Verfahrensrechte zu (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2016, N. 25 zu Art. 39 StHG). Grundsätzlich bedeutet dies, dass in jedem Kanton eine Steuererklärung einzureichen ist (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 17 zu Art. 42 StHG). Allerdings kann diese Pflicht in Kantonen, in denen nur eine beschränkte Steuerpflicht besteht, dadurch erfüllt werden, dass eine Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzkantons eingereicht wird (Art. 2 Abs. 2 VO StHG). Zugleich ist der Wohnsitzkanton verpflichtet, den Steuerbehörden der anderen Kantone seine Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung mitzuteilen (Art. 39 Abs. 2 StHG; Art. 2 Abs. 3 VO StHG).

4.2 In der Praxis verhält es sich so, dass es ausreicht, die Steuererklärung im Wohnsitzkanton auszufüllen. Die dortige Steuerbehörde nimmt die Steuerauscheidung vor und übermittelt das Ergebnis den Steuerbehörden der anderen Kantone (vgl. Merkblatt 3a der Steuerverwaltung betreffend Grundstücke und Geschäftsbetriebe ausserhalb des Wohnsitzkantons; abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Dokumente / Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern"). Damit erhält der Wohnsitzkanton im Verhältnis zu den anderen Kantonen faktisch eine Führungsrolle, was die übrigen beteiligten Kantone indessen nicht in ihren Befugnissen zur selbstständigen Veranlagung und zur selbstständigen Steuerauscheidung einschränkt (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 29 zu Art. 39 StHG). Vorliegend ist auf den Umstand hinzuweisen, dass der Rekurrent in seinen Einsprachen beantragt hat, eine bernische Steuererklärung einzureichen, worauf die Steuerverwaltung nicht reagiert hat. Ebenso wenig hat sie von der basel-städtischen Steuerverwaltung die Details zur dortigen Veranlagung angefordert (siehe E. 4.1 hiavor). Auch wenn das Vorgehen der Steuerverwaltung im Einklang mit der gängigen Praxis steht (und normalerweise auch dem Interesse der steuerpflichtigen Person

entspricht), ist das alleinige Abstellen auf die Steuerauscheidung des Wohnsitzkantons aus verfahrensrechtlicher Sicht nicht unproblematisch. Wenn die steuerpflichtige Person ausdrücklich um die Möglichkeit zur Einreichung einer Steuererklärung ersucht, ist ihr dies zu ermöglichen (in der Regel durch Einreichen einer Kopie der am Wohnort eingereichten Erklärung, Art. 2 Abs. 2 VO StHG) und die Angaben, falls notwendig, mit den Veranlagungsverfügungen des Wohnsitzkantons abzugleichen. Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen kann vorliegend indes auf weitere Verfahrensschritte verzichtet werden.

5. Jeder der an einer interkantonalen Steuerauscheidung beteiligten Kantone hat nach seinem eigenen kantonalen Recht das steuerbare Einkommen und -vermögen zu ermitteln, d.h. jeder Kanton nimmt eine eigene Steuerauscheidung vor. Namentlich aufgrund der von Kanton zu Kanton unterschiedlich geregelten Abzüge resultieren dabei auch differierende Gesamteinkommen und -vermögen. Die Zuteilung der einzelnen Einkommens- und Vermögensteile auf die verschiedenen Steuerhoheiten (d.h. Kantone) erfolgt demgegenüber nach den vom Bundesgericht entwickelten Regeln zur Konkretisierung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV (Peter Mäusli-Allenspach in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 1 zu § 22 und N. 1 zu § 23).

5.1 Unbewegliche Vermögenswerte und die Erträge daraus werden dem Ort bzw. Kanton zugewiesen, in dem sie sich befinden (sogenannter Belegenheitsort oder Ort der gelegenen Sache), während das bewegliche Vermögen und dessen Erträge am Hauptsteuerdomizil zu versteuern sind (Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 1 und 7 zu § 16; N. 1 und 9 zu § 17). Schulden und Schuldzinsen werden demgegenüber proportional nach dem Verhältnis der Aktiven verlegt. Sollten die einem Kanton zugewiesenen Schuldzinsen die im gleichen Kanton zu versteuernden Vermögenserträge übersteigen, wird dieser sogenannte Schuldzinsenüberschuss soweit möglich auf diejenigen Kantone übertragen, die noch über einen Nettoertrag aus Vermögen verfügen (Roman Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 6, 29 und 31 zu § 25).

5.2 Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit und solche aus Renten der Sozialversicherungen werden am Hauptsteuerdomizil versteuert (Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 1 zu § 15 und N. 7 zu § 19). Abzüge, die direkt mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängen (hauptsächlich Gewinnungskosten) werden beim gleichen Kanton berücksichtigt, der das entsprechende Einkommen besteuert (so sind bspw. Berufskosten dem Hauptsteuerdomizil zuzuweisen, wo auch das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert wird). Dasselbe gilt für Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule) und die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a), obwohl diese steuersystematisch nicht zu den Gewinnungskosten sondern zu den allgemeinen Abzügen gehören. Demgegenüber werden die übrigen allgemeinen Abzüge, Sozi-

alabzüge und Freibeträge proportional zum Reineinkommen auf die beteiligten Kantone verteilt (Philipp Betschart, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2011, N. 9 ff., 38 und 48 zu § 24).

6. Im Folgenden wird überprüft, ob die dargelegten Grundsätze im vorliegenden Fall korrekt angewendet worden sind.

6.1 Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat folgende Steuerausscheidungen vorgenommen und der bernischen Steuerverwaltung zukommen lassen (vereinfachte Darstellung; Original Steuerjahr 2014 vom 22.6.2017: pag. 22; Steuerjahr 2015 vom 21.9.2017: pag. 19):

	Steuerjahr 2014				Steuerjahr 2015			
	Total	BS	BE	Ausland	Total	BS	BE	Ausland
Liegenschaften	68'995	0	0	68'995	68'995	0	0	68'995
Bewegliches Vermögen	98'859	98'859	0	0	103'904	103'904	0	0
Passiven	-70'357	-40'807	0	-29'550	-70'803	-41'837	0	-28'966
Reinvermögen 2	97'497	58'052	0	39'445	102'096	62'067	0	40'029
Sozialabzüge	-75'000	-44'655	0	-30'345	-75'000	-45'592	0	-29'408
Steuerbares Vermögen	22'497	13'397	0	9'100	27'096	16'475	0	10'621
Liegenschaftsertrag (netto)	1'888	0	0	1'888	1'888	0	0	1'888
Schuldzinsen	-2'503	-615	0	-1'888	-2'488	-1'470	0	-1'018
Kosten Wertschriftenverw.	0	0	0	0	-144	-144	0	0
Einkommen aus Renten	35'328	35'328	0	0	35'400	35'400	0	0
Sonstiges Einkommen	13'140	0	13'140	0	13'140	0	13'140	0
Zwischentotal	47'853	34'713	13'140	0	47'796	33'786	13'140	870
Krankheitskosten usw.	-865	-627	-238	0	-865	-611	-238	-16
Sozialabzüge	-23'300	-16'902	-6'398	0	-23'300	-16'471	-6'405	-424
Steuerbares Einkommen	23'688	17'184	6'504	0	23'631	16'704	6'497	430

Aus der Tabelle geht hervor, dass der Rekurrent im Kanton Basel-Stadt auf ein steuerbares Einkommen von CHF 17'100.-- im Jahr 2014 und von CHF 16'700.-- im Jahr 2015 veranlagt worden ist (untere Tabellenhälfte, grau hinterlegte Beträge, abgerundet auf CHF 100.--). Der Ertrag aus der Nutzniessung der Liegenschaft in D. _____ ist als "sonstiges Einkommen" im Betrag von CHF 13'140.-- dem Kanton Bern zur Besteuerung überlassen worden. Das satzbestimmende Einkommen ist von der Steuerverwaltung Basel-Stadt in beiden Jahren auf CHF 23'600.-- festgesetzt worden (Spalte "Total"). Das in Basel-Stadt steuerbare Vermögen betrug CHF 13'000.-- bzw. CHF 16'000.-- (abgerundet auf CHF 1'000.--), wobei keine Vermögenswerte im Kanton Bern berücksichtigt worden sind. Diese Werte stimmen mit den Veranlagungsverfügungen vom 22. Juni 2017 (pro 2014) und vom 21. September 2017 (pro 2015) überein (von der Steuerverwaltung Basel-Stadt eingereicht am 11.1.2019).

6.2 Anhand der ihr aus Basel übermittelten Steuerausscheidungen hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern ihre eigenen Ausscheidungen vorgenommen (2014: pag. 21; 2015: pag. 18):

	Steuerjahr 2014				Steuerjahr 2015			
	Total	BS	BE	Ausland	Total	BS	BE	Ausland
Liegenschaften	495'495	0	426'500	68'995	495'495	0	426'500	68'995
Bewegliches Vermögen	99'368	99'368	0	0	103'904	103'904	0	0
Schulden	-70'357	-11'753	-50'444	-8'160	-70'803	-12'273	-50'380	-8'150
Reinvermögen	524'506	87'615	376'056	60'835	528'596	91'631	376'120	60'845
Sozialabzüge	0	0	0	0	0	0	0	0
Steuerbares Vermögen	524'506	87'615	376'056	60'835	528'596	91'631	376'120	60'845
Liegenschaftsertrag (netto)	15'028	0	13'140	1'888	15'028		13'140	1'888
Schuldzinsen	-2'503	0	-2'155	-348	-2'488	0	-2'142	-346
Kosten Wertschriftenverw.	0	0	0	0	-144	-144	0	0
Einkommen aus Renten	35'328	35'328	0	0	35'400	35'400	0	0
Reines Einkommen	47'853	35'328	10'985	1'540	47'796	35'256	10'998	1'542
Krankheitskosten usw.	-865	-638	-199	-28	-865	-638	-199	-28
Sozialabzüge usw.	-11'100	-8'195	-2'548	-357	-11'100	-8'188	-2'554	-358
Steuerbares Einkommen	35'888	26'495	8'238	1'155	35'831	26'430	8'245	1'156

Das Total des reinen Einkommens gemäss bernischer Ausscheidung (CHF 47'853.--) entspricht dem "Zwischentotal" in der basel-städtischen Berechnung, was zeigt, dass beide Steuerverwaltungen von den gleichen Zahlen ausgehen. Auch die Krankheitskosten von CHF 865.-- sind identisch (gemäss Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung Basel-Stadt handelt es sich dabei freilich um Auslagen für die "staatliche Vorsorge [AHV/IV/EO]"; für die geltend gemachten Krankheitskosten von CHF 1'200.-- wurde kein Abzug gewährt, weil der Selbstbehalt nicht überschritten wurde).

Hingegen hat der Rekurrent gemäss bernischem Steuergesetz nur Anspruch auf Abzüge von CHF 11'100.-- (Versicherungsabzug CHF 3'500.--, Art. 38 Abs. 1 Bst. g StG; allgemeiner Abzug CHF 5'200.--, Art. 40 Abs. 1 StG; Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt CHF 2'400.--, Art. 40 Abs. 2 StG), während es in Basel-Stadt CHF 23'300.-- sind. Dies führt dazu, dass das gesamte (also satzbestimmende) Einkommen im Kanton Bern um CHF 12'200.-- über demjenigen des Kantons Basel-Stadt liegt.

Eine (noch) grössere Differenz zwischen Basel-Stadt und Bern ergibt sich beim Vermögen. Zum einen ist in Basel kein im Kanton Bern zu versteuerndes Vermögen berücksichtigt worden. Anders als die Steuerverwaltung des Kantons Bern geht die Basler Behörde offenbar davon aus, dass der Rekurrent auf die Ausübung seines Nutzniessungsrecht verzichtet hat (dies ergibt sich

aus den baslerischen Veranlagungsverfügungen vom 22.6.2017 und 21.9.2017) und dementsprechend über kein Nutzniessungsvermögen mehr verfügt (siehe dazu E. 7.2 hiernach). Zum anderen kennt das bernische Steuergesetz bei der Vermögenssteuer keinen allgemeinen Freibetrag. Dementsprechend beläuft sich das satzbestimmende Vermögen nach bernischer Ausscheidung auf CHF 524'506.-- und nach basel-städtischer bloss auf CHF 22'497.--.

6.3 Trotz dieser aufgezeigten Differenzen gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Steuer-ausscheidung methodisch falsch vorgenommen worden wäre. Die Liegenschaften und der daraus fliessende Ertrag wurden aufgrund ihrer Lage dem Kanton Bern bzw. Frankreich, die übrigen Vermögenswerte und Einkommen dem Wohnsitzkanton Basel-Stadt zugeschrieben. Die Schulden und Schuldzinsen wurden proportional zum Vermögen abgezogen (und letztere soweit möglich auf die Kantone mit Vermögensertrag aufgeteilt). Die – in beiden Kantonen unterschiedlich ausgestalteten – allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge wurden nach Massgabe des Reinvermögens bzw. -einkommens ausgeschieden. Es trifft also nicht zu, dass dem Rekurrenten die gesetzlich vorgesehenen Abzüge nicht gewährt worden wären, wie er in Ziff. 4 der Eingabe vom 11. September 2018 geltend macht.

6.4 Beide Kantone haben nur das ihnen zustehende steuerbare Einkommen bzw. Vermögen besteuert und beide Kantone haben dabei den Steuersatz verwendet, der zur Anwendung käme, wenn das gesamte Einkommen bzw. Vermögen ihrer Steuerhoheit unterläge. Der Rekurrent erachtet es als rechtswidrig, "wenn eine Besteuerung von einem Kleineinkommen zum Satz des Gesamten besteuert wird" (Ziff. 6 der Eingabe vom 13.6.2018). Das Gegenteil trifft zu: Laut Art. 8 Abs. 1 StG und § 7 Abs. 1 des basel-städtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG-BS; Nr. 640.100) entrichten die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im jeweiligen Kanton steuerpflichtig sind, die Steuer nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen bzw. Vermögen entspricht. Wäre es anders, würde eine steuerpflichtige Person, die ihr Einkommen in mehreren Kantonen versteuert und dabei in jedem Kanton von einer tiefen Progressionsstufe profitiert, zu Unrecht gegenüber einer Person bevorteilt, die das gleiche Einkommen in einem einzigen Kanton versteuern müsste (Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 7 f. zu § 4). Dieser sogenannte Progressionsvorbehalt stellt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung denn auch keine verbotene interkantonale Doppelbesteuerung dar (BGer 2C_644/2018 vom 10.8.2018, E. 2.3.3, mit Hinweisen).

6.5 Erst recht unbehelflich ist der Einwand des Rekurrenten, dass er aufgrund der Besteuerung in den Kantonen Basel-Stadt und Bern knapp CHF 1'000.-- mehr an Einkommenssteuern entrichten müsse, als wenn er das gesamte Einkommen im Kanton Basel-Stadt versteuern würde (Eingabe vom 11.9.2018, Ziff. 7). Die Kantone können die Höhe ihrer Steuertarife, -sätze

und -freibeträge selber bestimmen, diese sind von der Harmonisierungskompetenz des Bundes ausdrücklich ausgenommen (Art. 129 Abs. 3 BV).

7. Aus dem bis anhin Ausgeführten ergibt sich, dass die interkantonale Steuerauscheidung zwischen Basel-Stadt und Bern grundsätzlich korrekt bzw. in Übereinstimmung mit der gängigen Praxis vorgenommen worden ist. Als nächstes ist zu prüfen, ob das im Kanton Bern zu versteuernde Einkommen und Vermögen betragsmässig richtig festgesetzt wurde.

7.1 In Bezug auf die Einkommenssteuer anerkennt der Rekurrent, dass er den Betrag von CHF 13'140.--, der ihm in den Jahren 2014 und 2015 von seinem Bruder überwiesen worden ist, im Kanton Bern versteuern muss (Stellungnahme vom 11.9.2018, Ziff. 4). Aus den vertraglichen Bestimmungen über die Ausgestaltung der Ertragsnutzniessung geht hervor, dass diese Summe dem Nettomietsertrag der von der Teilnutzniessung betroffenen Wohnungen abzüglich einer Pauschale für Unterhaltskosten und die anteiligen Hypothekarzinsen entspricht (Berechnung siehe pag. 26). Demnach kann davon ausgegangen werden, dass von diesem Liegenschaftsertrag keine Gewinnungskosten abgezogen werden müssen; etwas anderes macht auch der Rekurrent nicht geltend.

7.2 Demgegenüber erachtet es der Rekurrent als ungerechtfertigt, dass vom Kanton Bern auch Vermögenssteuern erhoben werden. Er macht geltend, die Ertragsnutzniessung sei nur zu seinem Schutz im Grundbuch eingetragen worden. Sein Bruder könne die gesamte Liegenschaft jederzeit verkaufen, während er selber keine Verfügungsmacht über die beiden von der Nutzniessung betroffenen Wohnungen habe. Diese Überlegungen sind grundsätzlich richtig. Allerdings gilt es zu beachten, dass das im Grundbuch eingetragene Nutzniessungsrecht dem Berechtigten den "vollen Genuss" der Wohnungen einräumt (Art. 745 Abs. 2 ZGB), was bedeutet, dass er sie grundsätzlich selber nutzen oder an Dritte vermieten darf und dass ihm alle damit erzielten Erträge zustehen. Daraus folgt, dass ein bestehendes Nutzniessungsrecht den Wert des Eigentums am entsprechenden Vermögensgegenstand empfindlich reduziert. Dem Eigentümer verbleibt bloss das sogenannt "nackte Eigentum" (Hans Michael Riemer, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, Band II – Die beschränkten dinglichen Rechte, 2. Aufl., 2000, N. 1 zu § 13). Weil die hier zu beurteilende Nutzniessung im Grundbuch eingetragen ist, würde sie – wie der Rekurrent zu Recht anmerkt – nach einer allfälligen Handänderung auch gegenüber dem neuen Eigentümer gelten (inwiefern dies auch für die hier vorliegende Ausgestaltung als Ertragsnutzniessung zutrifft, kann offenbleiben). Genau deshalb kann keineswegs von einem Verzicht seitens des Rekurrenten auf die Ausübung seines Rechts gesprochen werden. Jede Nutzniessung führt zu einem tieferen möglichen Veräusserungserlös und beeinträchtigt damit das Vermögen des Eigentümers. Eine Besteuerung nach rein wirtschaftlichen Überlegungen würde beim Nutzniessungsberechtigten den kapitalisierten Ertragswert der Nutznie-

sung (errechnet aus den jährlichen Erträgen, der zu erwartenden Lebensdauer und einem Kapitalisierungszinssatz) und beim Eigentümer die Differenz zwischen Verkehrswert (bzw. Vermögenssteuerwert) des unbelasteten Grundstücks und dem Ertragswert der Nutzniessung erfassen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, N. 8 zu § 38 StG-ZH). Allerdings wird laut expliziter Regelung von Art. 13 Abs. 2 StHG das Nutzniessungsvermögen dem Nutzniesser zugerechnet, und zwar zum vollen Wert (Dzamko-Locher/Teuscher in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2017, N. 24 zu Art. 13 StHG). Die gleiche Regelung findet sich folgerichtig im bernischen Steuergesetz (Art. 11 und Art. 46 Abs. 2) und auch im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt (§ 45 Abs. 2). Als Gründe für diese gesetzliche Regelung werden Praktikabilität und Verwaltungsökonomie genannt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 7 zu § 38 StG-ZH). Angesichts der eindeutigen Rechtslage hat der Rekurrent den gesamten Wert der beiden ihm zur Nutzniessung überlassenen Wohnungen als Vermögen im Kanton Bern zu versteuern.

7.3 Unbewegliche Vermögenswerte unterliegen im Kanton Bern mit dem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 52 Abs. 3 StG). Laut Steuerverwaltung beträgt der amtliche Wert der beiden betroffenen Wohnungen zusammen CHF 426'500.--, was vom Rekurrenten nicht in Frage gestellt wird. Der vom Bruder des Rekurrenten zu versteuernde amtliche Wert des (restlichen) Grundstücks Nr. 1_____ beläuft sich auf CHF 1'176'600.-- (gemäss Grundbuchdateininformationssystem GRUDIS). Die Summe aus diesen beiden Werten ergibt CHF 1'603'100.--, was dem amtlichen Wert des gesamten Grundstücks vor Errichtung der Teilnutzniessung entspricht (Schenkungsvertrag vom 29.7.2011, pag. 21). Die Steuerverwaltung erklärt in ihrer Vernehmlassung allerdings, dass der Nutzniesser nur den Nettowert der Liegenschaft versteuern muss, nach Abzug der mit dem Grundstück zusammenhängenden Schulden des Eigentümers. Diese (sachgerechte) Regelung ist vorliegend nicht angewendet worden, denn der Rekurrent ist ausgehend von einem Nutzniessungswert von CHF 426'500.-- veranlagt worden, was – wie aufgezeigt – dem ungekürzten amtlichen Wert der beiden betroffenen Wohnungen entspricht. Auf diese Weise müsste der Rekurrent den ungekürzten amtlichen Wert "seiner" Wohnungen versteuern, während sein Bruder die gesamte Hypothekarschuld abziehen könnte, obwohl diese auf dem ganzen Grundstück lastet. Kommt hinzu, dass das dem Rekurrenten überwiesene Entgelt unter Berücksichtigung eines Abzugs für die anteiligen Hypothekarzinsen bemessen wird (siehe pag. 26), er also zu deren Finanzierung beiträgt. Dementsprechend ist das vom Rekurrenten im Kanton Bern zu versteuernde Vermögen für die Steuerjahre 2014 und 2015 jeweils um die anteilmässige Hypothekarschuld zu reduzieren. Im Schenkungsvertrag vom 29. Juli 2011 wurde die gesamte damalige Hypothekarschuld auf CHF 1'420'000.-- beziffert (pag. 22). Der Stand per 31. Dezember 2014 und 31. Dezember 2015 ist der Steuerrekurskommission

nicht bekannt. Es wird Sache der Steuerverwaltung sein, diese festzustellen. Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent grundsätzlich einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Von einer Kostenauflage kann indes abgesehen werden, wenn besondere Verhältnisse dies rechtfertigen (Art. 200 Abs. 3 StG). Vorliegend ist zu berücksichtigen, dass die Veranlagungsverfügungen vom 21. August 2017 und vom 20. November 2017 rudimentär ausgefallen und die beigelegten Steuerausscheidungen für Laien kaum verständlich sind. Verwirrend sind auch die basel-städtischen Veranlagungsverfügungen vom 22. Juni 2017 und vom 21. September 2017. Insbesondere lässt deren Detailübersicht darauf schliessen, dass das ganze Einkommen, inkl. den aus der Ertragsnutznießung stammenden CHF 13'140.--, im Kanton Basel-Stadt zu versteuern ist. Der vorliegende Fall ist zudem insoweit ungewöhnlich, als die Frage, ob die von der Nutznießungen betroffenen Wohnungen zum steuerbaren Vermögen des Rekurrenten gehören, von den beteiligten Kantonen unterschiedlich beantwortet worden ist. Schliesslich ist auch das Einspracheverfahren nicht in allen Belangen korrekt abgelaufen (siehe E. 4.2 hiervor). Unter diesen Umständen verzichtet die Steuerrekurskommission vorliegend auf die Auferlegung von Verfahrenskosten. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege kann demnach als gegenstandslos abgeschrieben werden.

Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2014 wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung des steuerbaren Vermögens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. In Bezug auf das steuerbare Einkommen wird der Rekurs abgewiesen.
2. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung des steuerbaren Vermögens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. In Bezug auf das steuerbare Einkommen wird der Rekurs abgewiesen.

3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird als gegenstandslos abgeschrieben.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
7. Zu eröffnen an:
 - A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D. _____

Mitzuteilen an:

- Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann