



9C_496/2023

Urteil vom 29. Februar 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A.A. _____ und B.A. _____,
vertreten durch Fürsprecher Gerhard Hauser,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22. Mai 2023
(100.2021.115/116).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ wohnten ab dem 1. August 1992 in der Einwohnergemeinde Bern und waren dort unbeschränkt steuerpflichtig. A.A. _____ arbeitete ab 2001 beim Bundesamt C. _____. Ab dem 1. Juli 2016 vertrat er die Schweiz beim Amt D. _____ in Luxemburg. Es handelte sich um einen befristeten Auslandeinsatz (vorerst bis 30. Juni 2018). Die Steuerverwaltung der Stadt Bern erfasste per 30. Juni 2016 den Wegzug der Eheleute ins Ausland. Ab diesem Zeitpunkt wurde A.A. _____ hier nicht mehr besteuert und B.A. _____ aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit am Spital E. _____ (Beschäftigungsgrad von 50 %) der Quellensteuer unterstellt. Die Veranlagungsverfügungen des Steuerjahrs 2016 sind in Rechtskraft erwachsen.

B.

Auf Ersuchen der Einwohnergemeinde Bern vom 7. März 2018 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern gegenüber A.A. _____ und B.A. _____ ein "Wohnsitzverfahren" ein. Mit Verfügungen vom 14. Januar 2019 stellte sie die Einwohnergemeinde Bern als steuerrechtlichen Wohnsitz der Eheleute A. _____ für das Steuerjahr 2017 sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer fest. Die Rechtsmittel, welche die Eheleute A. _____ hiergegen im Kanton Bern erhoben, blieben erfolglos (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 20. Mai 2020; Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. März 2021; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22. Mai 2023).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 21. August 2023 beantragen die Eheleute A. _____, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Mai 2023 sei aufzuheben und dem Kanton Bern sei die Zuständigkeit zur Besteuerung der Eheleute A. _____ für das Jahr 2017 abzusprechen. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet auf Vernehmlassung. Die Eheleute A. _____ nehmen unaufgefordert erneut Stellung.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Dieser Entscheid hat die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Bern zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid). Unabhängig davon, ob Steuerdomizilentscheide als Vor- oder als Endentscheid zu betrachten sind, ist die Beschwerde dagegen bzw. gegen den betreffenden Entscheid der oberen kantonalen Instanz zulässig, weil es um die Zuständigkeit des betroffenen Kantons geht (Urteile 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 1.1, nicht publ. in: **BGE 148 II 285**, aber in: StE 2022 A 24.21 Nr. 43; 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.1). Die Beschwerdeführer sind gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

1.2. Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern ein gemeinsames Urteil gefällt, dabei aber zwischen den beiden Steuerarten unterschieden (vgl. angefochtenes Urteil Dispositivziffern 1 und 2). Der Antrag der beschwerdeführenden Eheleute lautet darauf, das angefochtene Urteil aufzuheben und dem Kanton die Zuständigkeit zur Besteuerung im Jahr 2017 abzusprechen. Jedenfalls zusammen mit der Begründung ergibt sich daraus hinreichend klar, dass die Beschwerde beide Steuerarten betrifft. Praxisgemäss genügt dies für das Eintreten auf die Beschwerde betreffend beide Steuerarten, solange die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind (vgl. **BGE 135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 149 II 27**, aber in: StE 2023 B 25.6 Nr. 91). Die Beschwerde wurde also in der gesetzlich vorgeschriebenen Form (Art. 42 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht. Damit sind alle Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erfüllt.

2.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459** E. 2.1; **134 II 207** E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 9C_710/2022 vom 17. August 2023 E. 3). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73** E. 2.1; **143 II 283** E. 1.2.2; **139 I 229** E. 2.2; **138 I 274** E. 1.6).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass die Beschwerdeführer ihren Lebensmittelpunkt und den steuerrechtlichen Wohnsitz im Jahr 2017 in Bern und nicht in Luxemburg gehabt hätten. Die Beschwerdeführer bestreiten dies.

3.1. In tatsächlicher Hinsicht hat die Vorinstanz festgestellt, dass die beschwerdeführenden Eheleute im Jahr 2017 mehr Zeit zusammen in Luxemburg als in der Schweiz verbrachten (134 Nächte in Luxemburg, 40 Nächte in Bern und 17 Nächte an anderen Orten in der Schweiz; vgl. angefochtenes Urteil E. 3.4; vgl. auch Entscheid der Unterinstanz vom 16. März 2021 E. 5.2, wonach der Beschwerdeführer 277 Tage in Luxemburg, 40 Tage in Bern sowie 18 weitere Tage an anderen Orten in der Schweiz und die Beschwerdeführerin 134 Tage in Luxemburg, 187 Tage in Bern sowie 17 weitere Tage an anderen Orten in der Schweiz verbracht hätten; Art. 105 Abs. 2 BGG). Die Wohnung in Bern, welche die Eheleute seit 2006 mieten, behielten sie. Die Beschwerdeführerin übernachtete dort jeweils montags, dienstags und mittwochs, um in Bern am Dienstag und Mittwoch (je ganzer Tag) sowie am Donnerstagmorgen ihrer Teilzeit-Erwerbstätigkeit am Spital E. _____ nachzugehen. In der Wohnung in Bern wohnten laut der Vorinstanz von März bis September bzw. von Januar bis November 2017 auch die beiden erwachsenen, aber noch in Ausbildung befindlichen Söhne (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5). Aus dem Entscheid der Unterinstanz

sowie der damit übereinstimmenden Darstellung der Ehegatten ergibt sich zudem (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass die Beschwerdeführerin jeweils nach Möglichkeit am Donnerstagnachmittag mit dem Zug zu ihrem Ehegatten nach Luxemburg und am Montag wieder zurück fuhr. Alle vier bis fünf Wochen verbrachte sie zudem ein Wochenende in Bern. Die Beschwerdeführerin gab ihre Anstellung beim Spital E. _____ schliesslich per Ende September 2019 auf, was die Vorinstanz darauf zurückführt, dass zu diesem Zeitpunkt die Regeln für die Verlängerung der Entsendung beim Amt D. _____ gelockert worden seien. In der Folge eröffnete sie einen Laden in Luxemburg. Im hier relevanten Jahr 2017 unterhielten die Eheleute Bank- und Postkonten in der Schweiz. Ferner absolvierten sie hier (Zahn-) Arztbesuche. Laut der Vorinstanz hatten die Eheleute selbst angegeben, diese Verbindungen mit Blick auf eine künftige Rückkehr aufrecht erhalten zu haben (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6). Die Eheleute nahmen weiter ca. alle zwei Monate an Familienanlässen in der Schweiz teil. In Luxemburg empfingen sie regelmässig Besuch von Paaren aus der Schweiz (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.7). Die vom Beschwerdeführer gewünschte Verlängerung des Arbeitsverhältnisses in Luxemburg war laut der Vorinstanz Mitte Dezember 2017 noch "in Abklärung". Die E-Mail-Korrespondenz zwischen Bundesamt C. _____ und Amt D. _____ betreffend die Verlängerung datiert vom 19. Januar bzw. 20. Februar 2018 (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.8).

3.2. Aus diesen Tatsachen hat die Vorinstanz in rechtlicher Hinsicht geschlossen, dass sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerliche Wohnsitz der Eheleute im Jahr 2017 noch in Bern befunden habe. Sie hat diesen Schluss insbesondere darauf gestützt, dass die Eheleute die Mietwohnung in Bern behalten hätten und die Beschwerdeführerin dort auch regelmässig übernachtet habe (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5), dass die Beschwerdeführerin in der streitbetreffenden Periode in Bern erwerbstätig gewesen sei (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6) und dass in der Schweiz wesentliche persönliche Beziehungen zu den hier wohnhaften Söhnen und dem hiesigen Freundeskreis unterhalten worden seien (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.7).

3.3. Die beschwerdeführenden Eheleute halten dieser Würdigung entgegen, dass die Vorinstanz in ihrer Abwägung die Arbeitstätigkeit des Beschwerdeführers in Luxemburg sowie den effektiven Aufenthalt der Eheleute in Luxemburg von 277 (Ehegatte) bzw. 134 (Ehegattin) Tagen zu wenig, die Mietwohnung in Bern, die Beziehung zu den erwachsenen Söhnen und die Teilzeitstelle der Beschwerdeführerin in Bern dagegen zu stark gewichtet habe. Ausserdem berufen sie sich auf Art. 3 Abs. 5 DBG und Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 20. Oktober 1993 über die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlichrechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes (SR 642.110.8; nachfolgend: VNPA). In formeller Hinsicht weisen die beschwerdeführenden Eheleute überdies darauf hin, dass sich der Streit nicht darum drehe, ob sie der direkten Bundessteuer zu unterwerfen seien, sondern nur durch welchen Kanton.

3.4. Die Kritik der beschwerdeführenden Ehegatten am angefochtenen Urteil ist berechtigt, und zwar sowohl aus formellen (E. 4) als auch aus materiellen Gründen (E. 5).

4.

Die beschwerdeführenden Ehegatten weisen zu Recht darauf hin, dass bei der direkten Bundessteuer nicht die unbeschränkte Steuerpflicht, sondern nur die Veranlagungszuständigkeit streitig ist.

4.1. Falls sich der Wohnsitz des Beschwerdeführers in Luxemburg befinden sollte, wären die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten nach Art. 3 Abs. 5 DBG dennoch unbeschränkt steuerpflichtig. Nach dieser Bestimmung sind natürliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig, "wenn sie im Ausland wohnen und dort mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind." In diesem Fall wäre indessen nicht der Kanton Bern, sondern der Kanton des Heimatorts des Beschwerdeführers (U. _____ /LU; vgl. angefochtenes Urteil E. 5.1) für die Veranlagung zuständig (vgl. Art. 105 Abs. 1 DBG e contrario; Art. 5 Abs. 1 VNPA). Dieser Kanton wäre alsdann nach Art. 3 Abs. 5 Satz 4 DBG auch für die Veranlagung der Beschwerdeführerin zuständig, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn sie im Unterschied zu ihrem Ehegatten ihren Wohnsitz in Bern beibehalten haben sollte, die Eheleute also getrennte Wohnsitze gehabt hätten (vgl. Art. 5 Abs. 3 VNPA). Kommen wie hier mehrere Kantone für die Veranlagung der direkten Bundessteuer infrage, bestimmt die ESTV den Veranlagungsort (Art. 108 Abs. 1 DBG). Nur die ESTV kann im interkantonalen Verhältnis einen verbindlichen Entscheid über die Veranlagungszuständigkeit fällen; den Kantonen fehlt für einen solchen Entscheid die Kompetenz (vgl. Urteil 2C_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.1).

4.2. Der Kanton Bern war also nicht befugt, über die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zu entscheiden. Es stellt sich die Frage, welche Folgen dieser Mangel hat.

4.2.1. Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (**BGE 149 IV 9** E. 6.1; **148 II 564** E. 7.2; **147 III 226** E. 3.1.2; **146 I 172** E. 7.6). Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde

sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (**BGE 145 III 436** E. 4; **139 II 243** E. 11.2; **138 II 501** E. 3.1; **129 I 361** E. 2.1; vgl. auch **BGE 149 IV 9** E. 6.1; **148 II 564** E. 7.2).

4.2.2. Ein Entscheid einer sachlich oder funktionell nicht zuständigen Behörde ist allerdings nicht in jedem Fall nichtig (vgl. **BGE 145 III 436** E. 4; **136 II 489** E. 3.3; Urteil 2C_103/2023 vom 13. September 2023 E. 4.1). So ist das Bundesgericht in einigen Fällen nicht von Nichtigkeit ausgegangen, in denen eine Behörde auf dem Gebiet ihrer allgemeinen Entscheidungsgewalt tätig geworden war (vgl. Urteile 1C_447/2016 vom 31. August 2017 E. 3.4; 1C_423/2012 vom 15. März 2013 E. 2.6, nicht publ. in: **BGE 139 II 134**; vgl. auch **BGE 33 I 269** E. 1) oder ihre Entscheidungskompetenz erst aufgrund einer nachträglichen gerichtlichen Kompetenzattraktion verloren hatte, zumal die Unzuständigkeit in diesen Fällen nicht offensichtlich war (vgl. **BGE 145 III 436** E. 4). Umgekehrt hat das Bundesgericht auf Nichtigkeit geschlossen, wenn ein positiver Kompetenzkonflikt vorlag und daher die Möglichkeit zweier gegensätzlicher Entscheide bestand (**BGE 117 Ia 202** E. 1b und 8a; **109 V 234** E. 2; **83 I 1** E. 3; vgl. auch **BGE 114 V 319** E. 4b).

4.3. Das Bundesgericht hat kürzlich in einem Fall auf die Nichtigkeit des kantonalen Steuerdomizilentscheids betreffend die direkte Bundessteuer geschlossen (Urteil 2C_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.3 und 7). Die Nichtigkeit erscheint aus mehreren Gründen weiterhin als die adäquate Rechtsfolge, wenn eine kantonale Behörde ihre Veranlagungszuständigkeit feststellt, obschon andere Kantone als Veranlagungsorte infrage kommen. In der Literatur ist hieran Kritik geübt worden (RAPHAËL GANI, *Jurisprudence en matière de double imposition intercantonale durant le premier semestre 2020*, ASA 89 S. 393), die jedoch nicht überzeugt.

4.3.1. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 108 Abs. 1 DBG bestimmt die ESTV - und nicht die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer - den Veranlagungsort, wenn mehrere Kantone infrage kommen. Für die gegenteilige Auffassung, wonach auch ein Kanton seine Zuständigkeit feststellen könne und Art. 108 Abs. 1 DBG der steuerpflichtigen Person nur ein Recht auf ein neutrales Forum ("tribunal neutre") einräume, auf das sie verzichten und stattdessen den kantonalen Steuerdomizilentscheid innerhalb des Kantons anfechten könne, ergeben sich aus dem Gesetzeswortlaut keinerlei Anhaltspunkte.

4.3.2. Die Entstehungsgeschichte stützt diesen Befund: Der Gesetzgeber hat die Regelung von Art. 108 Abs. 1 DBG nicht neu eingeführt, sondern sie aus dem früheren Recht übernommen (vgl. Art. 79 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; AS 56 1947]). Schon seit seinem Inkrafttreten im Jahr 1941 hatte diese den Kantonen die Befugnis entzogen, über ihre Zuständigkeit zu entscheiden (sog. "Kompetenz-Kompetenz"; vgl. zu diesem Begriff **BGE 138 III 304** E. 5.1; **128 III 50** E. 2c/bb/aaa; **121 III 495** E. 6c), wenn die Veranlagungszuständigkeit eines anderen Kantons infrage kam, und die Festlegung der Veranlagungszuständigkeit stattdessen der ESTV zugewiesen. Auch das alte Recht verbot also in diesen Fällen unilaterale Steuerdomizilentscheide der Kantone. Immerhin konnten die Kantone nach altem Recht - jedenfalls bis zu Beginn der 1990er-Jahre (vgl. Art. 116 und 117 OG in der Fassung der Änderung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 288]) - mittels Klage auch direkt an das Bundesgericht gelangen, ohne ihren Kompetenzkonflikt zuerst vor der ESTV austragen zu müssen (Urteil vom 20. September 1946 E. 2, in: ASA 16 S. 44; KÄNZIG/BEHNISCH, *Die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2. Aufl. 1992, N. 2 zu Art. 79 BdBSt; vgl. auch Art. 113 Abs. 1 Ziff. 2 aBV und Art. 189 Abs. 2 BV). Der Bundesrat hatte vor diesem Hintergrund die Lösung des interkantonalen Konflikts auch im DBG von der ESTV auf das Bundesgericht übertragen wollen (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 [nachfolgend: Botschaft StHG/DBG], BBl 1983 204). Um das Bundesgericht zu entlasten, kehrte das Parlament indessen zur bisherigen Regelung zurück, wobei es neu ausdrücklich vorsah, dass die Verfügung der ESTV beim Bundesgericht angefochten werden konnte (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG i.d.F. vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1184]; vgl. AB 1988 N 65 f.; PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2015, N. 3 zu Art. 108 DBG). Im Zuge der Justizreform schaltete der Gesetzgeber sodann per 1. Januar 2007 das Bundesverwaltungsgericht als zusätzliche Beschwerdeinstanz zwischen die ESTV und das Bundesgericht (vgl. Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG i.d.F. vom 17. Juni 2005 [AS 2006 2197]; Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001 4250 und 4439).

In den letzten acht Jahrzehnten waren also immer Bundesinstanzen für die Festlegung des Veranlagungsorts zuständig, wenn dafür mehrere Kantone infrage kamen. Auch wenn in Gesetzgebungsverfahren und in der Rechtsprechung wiederholt Änderungen dieser Ordnung diskutiert und auch umgesetzt wurden, zogen der Gesetzgeber und das Bundesgericht dabei stets nur andere Bundesinstanzen in Betracht (vgl. demgegenüber die Situation im Bereich der Sozialhilfe, wo seit der Justizreform kantonale Instanzen den Unterstützungswohnsitz festlegen; Art. 33 Abs. 1 und Art. 34 des Bundesgesetzes vom 24. Juni 1977 über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger [ZUG; SR 851.1]; **BGE 136 V 351** E. 2.2; vgl. auch Urteil 8C_18/2023 vom 5. Oktober 2023 E. 1.2, zur Publikation vorgesehen). Das historische Auslegungselement lässt also ebenso wenig Raum für einen kantonalen Zuständigkeitsentscheid wie der Gesetzeswortlaut, wenn die Veranlagungszuständigkeit eines anderen Kantons infrage kommt.

4.3.3. Auch unter teleologischen Gesichtspunkten muss die Unzuständigkeit kantonalen Behörden für den streitbetroffenen Feststellungsentscheid als offensichtlich bezeichnet werden. Wenn nicht die Steuerpflicht in der Schweiz als solche, sondern einzig infrage steht, welcher Kanton für die Veranlagung der direkten

Bundessteuer zuständig ist, besteht der Zweck des Feststellungsentscheids nach Art. 108 Abs. 1 DBG und insbesondere der Zuständigkeit der ESTV für diesen Entscheid offenkundig darin, den Kompetenzkonflikt zwischen den Kantonen frühestmöglich und nachhaltig zu lösen. Entgegen der eingangs zitierten Lehrmeinung schützt Art. 108 Abs. 1 DBG also keineswegs nur die steuerpflichtige Person, sondern auch die übrigen, potenziell veranlagungszuständigen Kantone, auf die schon von Verfassungs wegen Rücksicht zu nehmen ist (Art. 44 Abs. 2 BV). Ein Kanton, der seine eigene Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer in einem Feststellungsentscheid bejaht, verneint schliesslich stets zugleich die Veranlagungszuständigkeit der übrigen Kantone. Denn die Veranlagung der direkten Bundessteuer beruht auf dem Grundsatz der Einheit der Veranlagungszuständigkeit bzw. des Veranlagungsortes: Auch bei steuerlichen Anknüpfungspunkten in mehreren Kantonen darf stets nur ein einziger Kanton dieselbe steuerpflichtige Person für dieselbe Steuerperiode veranlagern (vgl. **BGE 146 II 111** E. 2.3.4; **142 II 182** E. 2.2.6; **137 I 273** E. 3.3.1).

In diesem Punkt besteht ein wesentlicher Unterschied zur Situation bei den direkten Steuern der Kantone, wo trotz Steuerharmonisierung die steuerpflichtigen Personen mit steuerlichen Anknüpfungspunkten in mehreren Kantonen regelmässig der Steuer- und Veranlagungshoheit mehrerer Kantone unterstehen (z.B. unbeschränkte Steuerpflicht kraft Wohnsitz im Kanton A, beschränkte Steuerpflicht kraft Grundbesitz im Kanton B; vgl. Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 StHG). Der Steuerdomizilentscheid für die kantonalen Steuern schliesst also nicht zwangsläufig die Veranlagungszuständigkeit anderer Kantone aus und greift nicht zwangsläufig in ihre Kompetenzen ein. Er schützt alleine die steuerpflichtige Person, die aus Art. 127 Abs. 3 BV darauf einen verfassungsrechtlichen Anspruch hat (vgl. grundlegend **BGE 62 I 74** E. 3; **60 I 342** E. 2; vgl. ferner **BGE 137 I 273** E. 3.3.2; **115 Ia 73** E. 3; vgl. zum Rechtsschutz für die anderen Kantone **BGE 125 I 458** E. 1c).

4.3.4. Auch der Umstand, dass die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer infolge der vertikalen Harmonisierung oft denselben Kriterien folgt wie jene für die Veranlagung der kantonalen Steuern (und umgekehrt), ist kein Grund, einem kantonalen Steuerdomizilentscheid im Bereich der direkten Bundessteuer rechtliche Wirkungen zuzuerkennen, wenn er Art. 108 Abs. 1 DBG missachtet. Zunächst einmal zeigt der vorliegende Fall anschaulich, dass die Zuständigkeiten bei den beiden Steuerarten nicht immer übereinstimmen (vgl. unten E. 6.2). Sodann ist zu bezweifeln, dass die einheitliche Festlegung der Zuständigkeiten durch die kantonalen Steuerbehörden das Verfahren effizienter macht, wie der eingangs zitierte Autor andeutet. Dadurch würden einerseits die notorischen Schwächen des kantonalen Doppelbesteuerungsverfahrens (vgl. dazu **BGE 139 II 373** E. 1.4 und 1.7; **133 I 300** E. 2.3; STADELMANN/KÖNIG, Interkantonale Steuerprobleme - Gedankensplitter zur Schaffung einer neuen Streitschlichtungsinstanz, ASA 88 S. 229 ff.) in das Verfahren der direkten Bundessteuer importiert. Andererseits blieben der unilaterale Feststellungsentscheid und alle ihm nachfolgenden Veranlagungshandlungen stets einem rechtlichen Schwebezustand verhaftet, weil die anderen Kantone und die steuerpflichtige Person nicht daran gehindert wären, von der ESTV die Festlegung der Veranlagungszuständigkeit und die Aufhebung der bisherigen Veranlagungshandlungen zu verlangen, sofern diese infolge der Missachtung der Zuständigkeitsordnung nicht ohnehin nichtig sind (Art. 108 Abs. 2 DBG; vgl. **BGE 137 I 273** E. 3.3.1; Urteile 2A.74/2003 vom 8. September 2004 E. 2.2, in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4; 2A.609/1998 vom 28. September 1999 E. 4b, in: ASA 70 S. 529, StE 2000 B 91.3 Nr. 2; vgl. auch JUD/MEIER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 16 zu Art. 108 DBG). Nach einem Befürworter kantonaler Zuständigkeitsentscheide soll die steuerpflichtige Person die Unzuständigkeit daneben auch mit dem Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügung erneut geltend machen dürfen (vgl. ANDREA PEDROLI, in: Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 108 DBG). Kann der kantonale Feststellungsentscheid nun aber noch nicht einmal die steuerpflichtige Person im kantonalen Verfahren binden, ist er endgültig jeden Sinns beraubt.

4.3.5. Wenn der kantonale Zuständigkeitsentscheid wie hier rechtzeitig angefochten wird und er also ohnehin noch keine Wirkungen entfalten konnte, besteht zwar zwischen seiner Aufhebung und der Feststellung seiner Nichtigkeit kein praktischer Unterschied, aus dem die betroffene Person einen Nutzen ziehen könnte (vgl. **BGE 91 I 374** E. 5). Umgekehrt stehen der Annahme der Nichtigkeit in diesem Fall aber auch keine überwiegenden Rechtssicherheitsinteressen entgegen. Entscheidend muss also sein, ob der Mangel so schwerwiegend und offensichtlich ist, dass er auch dann die Nichtigkeit herbeigeführt hätte, wenn der Entscheid nicht rechtzeitig angefochten worden wäre. Dies ist hier nach dem Gesagten der Fall: Gemäss den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) hatte die Steuerverwaltung des Kantons Bern spätestens im Einspracheverfahren Kenntnis davon, dass die Veranlagungszuständigkeit des Heimatkantons Luzern infrage kam. Gleichwohl hat sie über den Veranlagungsort entschieden. Diese Verletzung von Art. 108 Abs. 1 DBG wiegt schwer, weil sie Kompetenzkonflikte verschlimmert, statt sie zu lösen, und sie der Gefahr Vorschub leistet, dass mehrere Kantone die direkte Bundessteuer veranlagern.

4.4. Fehlt einer Entscheidung jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist dies durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (**BGE 147 III 226** E. 3.1.2; **144 IV 362** E. 1.4.3; **137 I 273** E. 3.1). Mit der Sache befasst und damit zur Beachtung der Nichtigkeit verpflichtet sind namentlich die Rechtsmittelbehörden, sofern das bei ihnen erhobene Rechtsmittel zulässig ist und sie darauf eintreten müssen (**BGE 145 III 436** E. 3; Urteil 5A_900/2021 vom 23. Januar 2023 E. 4.2; vgl. auch **BGE 132 III 539** E. 3; **94 III 65** E. 2 zur Frage, ob das Bundesgericht in Gebieten, in denen es Aufsichtsaufgaben wahrnimmt, auch bei einem verspäteten oder sonst formell unzulässigen Rechtsmittel die Nichtigkeit feststellen kann). Wenn eine ordentliche Rechtsmittelinstanz einen bei ihr angefochtenen

Entscheid in der Sache überprüft hat, wird dieser in der Folge prozessual durch den Rechtsmittelentscheid ersetzt (Devolutiveffekt); nur noch der Rechtsmittelentscheid ist bei einer nächsten Rechtsmittelinstanz anfechtbar, sofern das Gesetz überhaupt weitere Rechtsmittel vorsieht (vgl. **BGE 134 II 142 E. 1.4**; **130 V 138 E. 4.2**; **129 II 438 E. 1**; **126 II 300 E. 2a**; vgl. auch **BGE 149 II 1 E. 4.7**; **139 II 404 E. 2.5**). Dies wirft die Frage auf, welche Wirkung Rechtsmittelentscheide entfalten, die eine nichtige Verfügung bestätigen.

4.4.1. Das Bundesgericht hat diesbezüglich in einem Leiturteil aus dem Jahr 1988 zusammengefasst erwogen, dass die Nichtigkeit eines Entscheids nicht durch Zeitablauf geheilt werden kann, sondern der nichtige Entscheid durch einen neuen, rechtlich einwandfreien Hoheitsakt ersetzt werden muss. Von welcher Stelle dieser neue Hoheitsakt ausgehen muss, ergibt sich nicht aus dem Begriff der Nichtigkeit, sondern entscheidet sich allein nach dem massgebenden Recht. Im konkreten Fall hat das Bundesgericht den Beschwerdeentscheid eines kantonalen Obergerichts als unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (Art. 4 aBV) gültigen Ersatz für einen nichtigen Entscheid eines Bezirksgerichts betrachtet (**BGE 114 Ia 153 E. 3a/bb**). In anderen Urteilen hat das Bundesgericht zudem die Nichtigkeit der ursprünglichen Verfügung festgestellt und den unmittelbar angefochtenen Entscheid bloss aufgehoben, allerdings ohne sich näher mit den Konsequenzen des Devolutiveffekts ordentlicher Rechtsmittel auseinanderzusetzen (**BGE 137 III 217 E. 2.4.3**; **114 V 319 E. 4b**; Urteil 2C_522/2007 vom 28. April 2008 E. 4).

4.4.2. Aus diesen Urteilen kann gefolgert werden, dass die Nichtigkeit der ursprünglichen Verfügung nicht in jedem Fall auf die nachfolgenden Rechtsmittelentscheide durchschlagen muss. Auf Nichtigkeit auch der Rechtsmittelentscheide ist aber jedenfalls dann zu schliessen, wenn die Rechtsmittelentscheide ihrerseits an einem schwerwiegenden und offensichtlichen Mangel leiden, insbesondere wenn auch die Rechtsmittelinstanzen für die Entscheidung in der Sache offensichtlich nicht zuständig sind (vgl. auch MAX IMBODEN, Der nichtige Staatsakt, 1944, S. 60 Fn. 114, nach dem der neue Hoheitsakt von der zuständigen Stelle ausgehen muss, um Gültigkeit zu erlangen). Dies trifft hier zu, da Art. 108 Abs. 1 DBG den Kantonen nicht nur die Kompetenz für den Erlass der Steuerdomizilverfügung, sondern auch die Kompetenz zur gerichtlichen Überprüfung entzieht, indem diese Vorschrift die Verfügung der ESTV der "Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege" unterwirft. Unter diesen Umständen ist es angezeigt, die Nichtigkeit aller Entscheide des kantonalen Instanzenzugs festzustellen, soweit sie die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffen.

4.5. Im Urteil 2C_806/2019 vom 8. Juni 2020 hat das Bundesgericht trotz der Nichtigkeit des angefochtenen Steuerdomizilentscheids darauf verzichtet, das Verfahren an die ESTV zu überweisen. Stattdessen hat es selbst über die Veranlagungszuständigkeit entschieden, weil es für diesen Entscheid letztinstanzlich zuständig ist (E. 5.1), ohnehin das Steuerdomizil für die Staats- und Gemeindesteuern festzulegen hatte (E. 5.4) und niemand die Durchführung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 1 DBG verlangt hatte, obschon der andere Kanton sowie die ESTV über die Streitigkeit informiert gewesen waren (E. 5.5). Vorliegend ergibt sich aus einer E-Mail-Korrespondenz, auf die auch die Vorinstanz hingewiesen hat (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.1), dass der Kanton Bern den Kanton Luzern wie auch die ESTV während dem Einspracheverfahren orientiert hatte. Überdies ist die Sache für die Kantons- und Gemeindesteuern spruchreif. Folglich ist aus Gründen der Prozessökonomie auch hier direkt über die Veranlagungszuständigkeit zu entscheiden und auf eine Überweisung an die ESTV zu verzichten.

5.

Das angefochtene Urteil überzeugt auch nicht, soweit es den Lebensmittelpunkt und den steuerrechtlichen Wohnsitz der Eheleute in Bern verortet.

5.1. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Art. 3 Abs. 2 DBG präzisiert, dass eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibs aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht dort einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Obwohl Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz verweisen, lehnt sich der steuerrechtliche Wohnsitz an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches an (vgl. **BGE 148 II 285 E. 3.2.1**; **143 II 233 E. 2.5.1**; **138 II 300 E. 3.3**; Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 86 und 155).

5.2. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB, Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend **BGE 97 II 1 E. 3**; vgl. auch **BGE 148 II 285 E. 3.2.2**; **143 II 233 E. 2.5.2**; **138 II 300 E. 3.2**; **137 II 122 E. 3.6**). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen - der Lebensmittelpunkt - der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (**BGE 148 II 285 E. 3.2.2**; **136 II 405 E. 4.3**; **120 III 7 E. 2a**; **97 II 1 E. 3**).

5.3. Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.2.3; **138 II 300** E. 3.2; **132 I 29** E. 4). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Allerdings können die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person sie so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (**BGE 148 II 285** E. 3.2.3; vgl. auch Urteile 2C_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C_416/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C_1139/2014 / 2C_1140/2014 vom 20. Juli 2015 E. 5.2.2, in: RDAF 2015 II S. 321; 2C_50/2014 vom 28. Mai 2014 E. 5.3, in: RfID 2014 II S. 528).

5.4. Seit langer Zeit anerkennen Rechtsprechung und Lehre, dass die Absicht dauernden Verbleibens nicht nur hat, "wer an einem Orte für immer oder doch für unbestimmte Zeit verbleiben will, sondern schon, wer den Ort, sei es auch nur für kürzere Zeit, zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, der persönlichen und geschäftlichen Beziehungen macht und ihm dadurch eine gewisse Stabilität verleiht. Auch die Absicht, bei eintretender Änderung der Verhältnisse oder nach bestimmter Zeit anderswohin zu übersiedeln, schliesst den Wohnsitz am Orte des tatsächlichen Aufenthaltes nicht aus" (**BGE 69 I 9** E. 2; vgl. zum Zivilrecht auch **BGE 49 I 188** E. 2; **41 III 51** S. 53 f.; **32 I 76** S. 81; EUGEN BUCHER, Berner Kommentar, 1976, N. 22 ff. zu Art. 23 ZGB; AUGUST EGGER, Zürcher Kommentar, 1930, N. 25 zu Art. 23 ZGB). Wenn die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensverhältnisse auch bloss für eine "kürzere Zeit" für die Begründung des Wohnsitzes genügen soll, bedeutet dies nicht, dass jede noch so kurze beabsichtigte Aufenthaltsdauer genügen würde. Üblicherweise wird vorausgesetzt, dass der Aufenthalt auf mindestens ein Jahr angelegt ist (vgl. **BGE 143 II 233** E. 2.5.2). Diese Dauer wird - in Bezug auf die kantonalen Steuern - etwa von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vorgeschlagen für alleinstehende Personen, die im Ausland für den Bund tätig sind (Kreisschreiben Nr. 1 der SSK vom 30. Juni 2010, Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes [nachfolgend: SSK-Kreisschreiben Nr. 1], Ziff. 2.2.1; vgl. auch Urteil 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 5.3, in: StE 2016 B 11.1 Nr. 28, StR 71/2016 S. 49, wo das Bundesgericht auch gestützt hierauf eine von vornherein auf 13 Monate begrenzte Aufenthaltsdauer genügen liess).

5.5. Die Vorinstanz hat ihrer Würdigung zwar im Wesentlichen die vorstehenden Grundsätze vorangestellt. Sie scheint aber nicht beachtet zu haben, dass Ehegatten trotz intakter Ehe ihre Wohnsitze an unterschiedlichen Orten haben können (vgl. **BGE 141 II 318** E. 2.2.3; **138 II 300** E. 2.3; Urteil 2C_354/2022 vom 20. März 2023 E. 3.2, in: StE 2023 B 13.1 Nr. 24, StR 78/2023 S. 554; vgl. auch Art. 5 Abs. 3 VNPA), weshalb praxisgemäss - selbst bei gemeinsamer Besteuerung (vgl. Art. 9 Abs. 1 DBG) - der Wohnsitz für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln ist (vgl. zum interkantonalen Verhältnis **BGE 148 II 285** E. 3.3.2; **121 I 14** E. 5b; Urteile 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.2.3; 2C_935/2018 vom 18. Juni 2019 E. 4.3). Nachfolgend sind daher die Lebenssituationen des Beschwerdeführers (E. 5.6) und der Beschwerdeführerin (E. 5.7) separat zu würdigen.

5.6.

5.6.1. Die Erwerbstätigkeit und daraus folgend der Aufenthalt des Beschwerdeführers in Luxemburg waren von Beginn weg (Sommer 2016) auf mindestens zwei Jahre angelegt. Er verbrachte in der Folge und auch im hier streitbetroffenen Jahr deutlich mehr Zeit in Luxemburg (277 Tage, also rund drei Viertel des Jahres) als an anderen Orten, darunter Bern (40 Tage, also rund ein Zehntel des Jahres). Mit diesem Verhalten manifestierte der Beschwerdeführer die Absicht, dauerhaft in Luxemburg zu verbleiben. Die (offizielle) Verlängerung der Stelle im Frühjahr 2018 untermauert dies zusätzlich, auch wenn sie für die Situation im Jahr 2017 nicht direkt relevant ist (vgl. oben E. 5.3 am Ende).

5.6.2. Obschon der Beschwerdeführer deutlich mehr Zeit in Luxemburg als in Bern verbrachte, ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass sich sein Lebensmittelpunkt in Bern befunden haben könnte. Die verschiedenen Lebensinteressen des Beschwerdeführers sind einander gegenüber zu stellen und zu gewichten (vgl. oben E. 5.3). Neben den beruflichen und wirtschaftlichen Interessen, die nach dem Gesagten auf Luxemburg deuten, sind dabei insbesondere die familiären und sonstigen persönlichen Interessen zu berücksichtigen. Im bereits erwähnten Kreisschreiben der SSK befürwortet diese "in der Regel" einen gemeinsamen Wohnsitz der Ehegatten "am schweizerischen Aufenthaltsort der Familie", wenn "der Ehegatte weiterhin in der Schweiz" verbleibe (SSK-Kreisschreiben Nr. 1, Ziff. 2.2.2; vgl. auch die diesbezüglichen Ausführungen im Entscheid der Unterinstanz vom 16. März 2021 E. 5.4). Sie gewichtet damit implizit die persönliche Beziehung zum Ehegatten stärker als die beruflichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen am Arbeitsort. Ob ein pauschaler Vorrang des Aufenthaltsorts des Ehegatten sachgerecht ist, muss jedoch bezweifelt werden. Im inländischen Verhältnis geht die Rechtsprechung zwar grundsätzlich

davon aus, dass die familiären Bande die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen, doch steht dieser Vorrang unter der Bedingung, dass die steuerpflichtige Person regelmässig täglich (Pendler) oder an den Wochenenden und an freien Tagen (Wochenaufenthalter) zu ihrer Familie zurückkehrt (**BGE 148 II 285 E. 3.3.1; 132 I 29 E. 4.2; 125 I 54 E. 2b/aa**). Für Personen, die im nicht grenznahen Ausland einer Erwerbstätigkeit nachgehen, ist die tägliche oder zumindest wöchentliche Rückkehr eher untypisch (vgl. aber immerhin etwa Urteil 2C_452/2012 / 2C_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4.5.1, StE 2013 A 32 Nr. 19 [wöchentliche Rückkehr von Prag nach Zürich]). Die Rechtsprechung und die Lehre zu Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a des Musterabkommens der OECD (OECD-MA) sowie den nachgebildeten Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen messen den Familienbanden zwar auch bei solchen Personen grosse Bedeutung zu, allerdings in der Regel ohne einen pauschalen Vorrang des Familienorts für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts anzunehmen; massgebend ist eine Gesamtbetrachtung des Einzelfalls (vgl. Urteile 2C_32/2016 / 2C_33/2016 vom 24. November 2016 E. 8.2, 8.4 und 8.5.2; 2C_609/2015 / 2C_610/2015 vom 5. November 2015 E. 6.2 und 6.5; 2C_452/2012 / 2C_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4.6, in: StE 2013 A 32 Nr. 19; 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.3, in: StE 2011 A 32 Nr. 17, StR 66/2011 S. 425; Kommentar der OECD zum Musterabkommen (OECD-MK), N. 15 zu Art. 4 OECD-MA; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5. Aufl. 2022, N. 371; MORITZ SEILER, in: Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 4 N. 17 und 38; DE VRIES/CHILLÀ, Droit fiscal international, 2023, N. 325 f.; vgl. aber Urteil 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 5.3.1, StR 74/2019 S. 356 [persönliche und familiäre Kontakte sind "grundsätzlich" stärker, wobei das Bundesgericht anschliessend die beruflichen und wirtschaftlichen Interessen dennoch eingehend würdigte: E. 5.3.4]; ZWEIFEL/ HUNZIKER, in: Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 130 f. zu Art. 4 OECD-MA [Vorrang des Familienorts "im Zweifelsfall"]; vgl. ausserdem auch PHILIP BAKER, Double Taxation Conventions, Loseblatt, 2002, Rz. 4B.12 ff.; ISMER/BLANK, in: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 7. Aufl. 2021, N. 195 ff. zu Art. 4 OECD-MA, je mit Hinweisen zu Urteilen aus anderen Ländern). Selbst wenn man aus Praktikabilitätsüberlegungen der SSK noch folgen wollte, verbietet sich die automatische Annahme des Wohnsitzes in der Schweiz spätestens dann, wenn der Auslandsaufenthalt des Bundesangestellten nicht nur der Erwerbstätigkeit dient, sondern sich auch sein Eheleben ganz schwergewichtig am ausländischen Aufenthaltsort abspielt, wie dies hier der Fall war (vgl. oben E. 3.1). In einem solchen Fall lässt sich nämlich jedenfalls nicht von vornherein sagen, der Ehegatte des Bundesangestellten sei in der Schweiz verblieben und habe seinen Wohnsitz hier gehabt. Im Gegenteil spricht die eheliche Beziehung in einem solchen Fall gerade für einen Wohnsitz des Bundesangestellten am ausländischen Aufenthaltsort. Zudem muss auch für den Ehegatten des Bundesangestellten im Einzelfall geprüft werden, ob er seinen Wohnsitz ebenfalls an den ausländischen Aufenthaltsort des Bundesangestellten verlegt hat, und demnach gestützt auf Art. 3 Abs. 5 statt Abs. 1 DBG der Steuerpflicht unterliegt, oder seine Lebensinteressen in der Schweiz die vorwiegend im Ausland gelebte Beziehung zum Ehegatten überwiegen.

5.6.3. Sowohl die wirtschaftlichen und beruflichen Interessen des Beschwerdeführers als auch seine eheliche Beziehung sprechen also dafür, dass er seinen Lebensmittelpunkt im Steuerjahr 2017 in Luxemburg hatte. Hinzu kommen soziale Kontakte vor allem im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers sowie die Teilnahme an gesellschaftlichen Anlässen in Luxemburg. Die Vorinstanz hat diese Aktivitäten zwar nicht für bedeutend gehalten, aber auch nicht in Zweifel gezogen (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3 und 3.7).

Für einen Wohnsitz in der Schweiz sprechen dagegen im Wesentlichen die Beziehung des Beschwerdeführers zu seinen Söhnen sowie der Umstand, dass die Ehegatten die Mietwohnung in Bern behalten hatten und der Beschwerdeführer dort im Steuerjahr 2017 eine nicht unerhebliche Zahl von Nächten verbrachte. Beziehungen zu volljährigen Kindern wie auch anderen, volljährigen Familienmitgliedern (Eltern, Geschwister) wiegen indessen regelmässig weniger schwer als jene zum Ehegatten (vgl. **BGE 148 II 285 E. 3.5.2; 115 Ia 212 E. 3**). Was die Wohnung in Bern angeht, hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, dass die Verfügbarkeit einer Wohnstätte in der Schweiz für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes von einigem Gewicht ist und der Annahme einer Wohnsitzverlegung entgegenstehen kann (vgl. Urteile 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 5.3, in: StE 2016 B 11.1 Nr. 28, StR 71/2016 S. 49; 2C_1139/2014 / 2C_1140/2014 vom 20. Juli 2015 E. 5.2.2, in: RDAF 2015 II S. 321; 2C_335/2014 / 2C_336/2014 vom 19. Januar 2015 E. 5.2; 2C_678/2013 / 2C_680/2013 vom 28. April 2014 E. 3.1 und 3.4, in: StR 69/2014 S. 714; 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.3, in: StE 2011 A 32 Nr. 17, StR 66/2011 S. 425; vgl. zum alten Recht Urteile 2A.393/1999 vom 28. Januar 2000 E. 4b; 2A.406/1990 vom 1. Juli 1991 E. 4). Jedoch hat es dieses Element dann nicht für ausschlaggebend gehalten, wenn - wie hier - am anderen Ort überwiegende soziale oder gar familiäre Beziehungen gepflegt wurden (vgl. Urteile 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 5.3, in: StE 2016 B 11.1 Nr. 28, StR 71/2016 S. 49; 2C_678/2013 / 2C_680/2013 vom 28. April 2014 E. 3.1 und 3.4, in: StR 69/2014 S. 714).

5.6.4. Nur von geringer Bedeutung und hier jedenfalls nicht ausschlaggebend für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes sind die Schweizer Bankkonten der Eheleute (vgl. Urteil 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 5.3, in: StE 2016 B 11.1 Nr. 28, StR 71/2016 S. 49) sowie die Arzt- und Zahnarztbesuche hierzulande, umgekehrt aber auch die formelle Abmeldung in Bern und die Anmeldung in Luxemburg (vgl. dazu **BGE 132 I 29 E. 4.1; 125 I 54 E. 2**; Urteile 2C_247/2021 vom 27. Dezember 2021 E. 3.2, in: StE 2022 A 24.21; 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.2.2). Nicht zu folgen ist der Vorinstanz ausserdem, wenn sie ausführt, die Besuche, welche die Eheleute von Freunden aus der Schweiz in ihrer

Wohnung in Luxemburg empfangen, belegten den Lebensmittelpunkt in Bern (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.7). Soweit aus diesen Besuchen für den Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers etwas abgeleitet werden kann, sind sie eher ein Anzeichen dafür, dass sich auch das soziale Leben der Eheleute überwiegend in Luxemburg abspielte.

5.6.5. Entgegen der Vorinstanz (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6) ist es für die Wohnsitzverlegung nicht erforderlich, dass die steuerpflichtige Person sämtliche Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz endgültig löst. In einigen Urteilen hat sich das Bundesgericht zwar in diese Richtung geäußert, indem es ausführte, dass zum Nachweis der Wohnsitzverlegung "nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz [gehört], sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben" (**BGE 138 II 300** E. 3.4; Urteile 9C_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 3.3; 2C_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.2.3; zunächst ebenso Urteil 2C_678/2013 / 2C_680/2013 vom 28. April 2014 E. 2.5, in: StR 69/2014 S. 714, dann aber relativierend E. 3.2). Diese Äusserung war jedoch zumindest missverständlich: Für sich genommen hätten die fortdauernden Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz weder in diesem noch in anderen Fällen, in denen sich das Bundesgericht auf die Figur der sogenannten "rémanence du domicile" (fortgesetzter Wohnsitz; Art. 24 Abs. 1 ZGB) berufen hat, die Wohnsitzverlegung ausgeschlossen. Entscheidend war jeweils vielmehr der Umstand, dass die steuerpflichtige Person keine überwiegenden Beziehungen zu einem neuen Ort etabliert hatte (vgl. **BGE 138 II 300** E. 3.6.3; Urteile 2C_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.3 und 3.2.5; 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.3 und 6.4, in: StE 2014 A 24.21 Nr. 29; 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.3 und 3.4, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 25; 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22). Eine Wohnsitzverlegung ist also in jedem Fall und ungeachtet fortdauernder Beziehungen zum alten Wohnsitz anzunehmen, wenn die Beziehungen zu einem neuen Ort bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen. Dies ist hier nach dem Gesagten für den Beschwerdeführer der Fall. Es ist also festzuhalten, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers und damit sein steuerrechtlicher Wohnsitz im Steuerjahr 2017 in Luxemburg und nicht in Bern befand.

5.7. Die Beschwerdeführerin verbrachte im Steuerjahr 2017 mehr Zeit in Bern (187 Tage) als in Luxemburg (134 Tage; vgl. oben E. 3.1). Sie ging in Bern zudem einer unselbständigen Erwerbstätigkeit im Teilzeitpensum (50 %) nach und teilte dort zumindest zeitweise die Wohnung mit den erwachsenen Söhnen. Auch wenn die Beschwerdeführerin damit zweifellos stärker mit Bern verbunden war als der Beschwerdeführer, überwiegt letztlich doch die ganz schwergewichtig in Luxemburg gepflegte eheliche Beziehung zum Beschwerdeführer ihre hiesigen Lebensinteressen. Aufgrund der in internationalen Verhältnissen gebotenen Gesamtbetrachtung besteht zwar kein grundsätzlicher Vorrang des Familienorts (vgl. oben E. 5.6.2). Gleichwohl wertet es die Praxis als starken Anhaltspunkt für einen Lebensmittelpunkt am Aufenthaltsort des Ehegatten, wenn eine vollzeitlich erwerbstätige Person monatlich oder sogar beinahe jede Woche zu ihrem Ehegatten reist und sich dort das Eheleben abspielt (vgl. Urteile 2C_335/2014 / 2C_336/2014 vom 19. Januar 2015 E. 5.2; 2C_452/2012 / 2C_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4.6, StE 2013 A 32 Nr. 19). Umso mehr drängt sich diese Wertung auf, wenn der ehelichen Beziehung wie hier keine Voll-, sondern nur eine Teilzeitbeschäftigung gegenüber steht und die wöchentlichen Aufenthalte beim Ehegatten nicht nur das Wochenende, sondern regelmässig die halbe Woche umfassen. Auch aus der Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Jahr 2019 folgt entgegen der Vorinstanz (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6) nichts anderes. Wenn daraus für das hier streitbetroffene Jahr 2017 überhaupt etwas geschlossen werden kann, dann doch wohl eher, dass die eheliche Beziehung stets, also auch schon zwei Jahre früher, wichtiger war als die nur teilzeitlich ausgeübte Erwerbstätigkeit.

5.8. Somit ist festzuhalten, dass die beschwerdeführenden Ehegatten im Steuerjahr 2017 beide ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBG nicht in Bern, sondern in Luxemburg hatten. Sie sind folglich nicht gestützt auf Art. 3 Abs. 1, sondern gestützt auf Art. 3 Abs. 5 DBG steuerpflichtig und demnach nicht durch die Behörden des Kantons Bern, sondern durch die Behörden des Kantons Luzern zu veranlagern, da sich dort der Heimatort des Beschwerdeführers befindet (Art. 3 Abs. 5 und Art. 105 Abs. 1 DBG).

5.9. An dieser Veranlagungszuständigkeit der Luzerner Behörden für die direkte Bundessteuer ändert auch nichts, dass zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat der beschwerdeführenden Ehegatten ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, dass die beschwerdeführenden Ehegatten in der streitbetroffenen Steuerperiode unbestrittenermassen nicht steuerpflichtig gewesen seien, und deswegen sinngemäss ihre Abkommensberechtigung verneint (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.1; Art. 4 Abs. 1 des Abkommens vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA CH-LU; SR 0.672.951.81]). Aber selbst wenn sich die beschwerdeführenden Ehegatten auf dieses Abkommen berufen könnten, stünde der Schweiz jedenfalls für die Einkünfte aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers für den Bund sowie für die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der hier ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeit auf jeden Fall ein Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA CH-LU).

5.10. Die übrigen Rügen der Beschwerdeführer bedürfen unter diesen Umständen keiner näheren Prüfung mehr. Insbesondere kann offen bleiben, ob gestützt auf Art. 1 Abs. 1 VNPA bereits bei einem

ununterbrochenen Aufenthalt - und nicht erst bei Ansässigkeit - im Ausland von mehr als 183 Tagen von einem Wohnsitz im Ausland auszugehen ist, wie die beschwerdeführenden Ehegatten sinngemäss geltend machen. Da die Ehegatten ihren Lebensmittelpunkt nach den von der Praxis aufgestellten Grundsätzen im streitbetreffenden Steuerjahr ohnehin in Luxemburg hatten, braucht auch nicht geprüft zu werden, ob die Regelung von Art. 1 Abs. 1 VNPA mit dem gesetzlichen Wohnsitzbegriff gemäss Art. 3 Abs. 2 DBG kompatibel ist und, falls nicht, ob darin allenfalls stattdessen eine blosser Konkretisierung der Regelung über die Veranlagungszuständigkeit (Art. 105 Abs. 1 DBG) gesehen werden könnte.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

6.

6.1. Anders als bei der direkten Bundessteuer war es der Steuerverwaltung des Kantons Bern unbenommen, über ihre Zuständigkeit zur Veranlagung von Kantons- und Gemeindesteuern einen Feststellungsentscheid zu fällen. Weder ihr Urteil noch die Entscheide der Rechtsmittelinstanzen sind insoweit also nichtig.

6.2. Inhaltlich erweist sich der von der Vorinstanz bestätigte Steuerdomizilentscheid indessen auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als rechtsfehlerhaft. Jedenfalls soweit hier relevant stimmt der Wohnsitzbegriff des kantonalen Steuerrechts (Art. 4 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]) mit Art. 3 Abs. 2 DBG überein. Er ist zudem durch Art. 3 Abs. 2 StHG umfassend harmonisiert. Es kann folglich auf die vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Aus denselben Gründen wie dort haben die beschwerdeführenden Ehegatten auch für die kantonalen Steuern keinen Wohnsitz in der Schweiz. Anders als dies Art. 3 Abs. 5 DBG für die direkte Bundessteuer vorsieht, hat der Harmonisierungsgesetzgeber bewusst darauf verzichtet, Personen, die im Ausland Wohnsitz haben und dort in einem Arbeitsverhältnis für den Bund tätig und aufgrund dieser Tätigkeit von den ausländischen Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind, einer unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen (vgl. Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 1, 86 f.). Folglich können die Ehegatten im Kanton Bern keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Der Kanton Bern kann einzig diejenigen Einkünfte und Bestandteile des Vermögens besteuern, für die gestützt auf Art. 5 f. StG/BE eine beschränkte Steuerpflicht besteht, und auch dies nur insoweit, als das DBA CH-LU der Besteuerung nicht entgegensteht.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

7.

7.1. Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in Bezug auf die direkte Bundessteuer als begründet. Die Entscheide der kantonalen Instanzen sind nichtig.

7.1.1. Nichtige Entscheide entfalten keine Wirkungen, was aber nicht ausschliesst, dass sie mit einem Rechtsmittel angefochten werden können (Urteil 8C_367/2009 vom 23. September 2009 E. 2.3; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1986, S. 306; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. 1, 6. Aufl. 1985, S. 240; MOOR/POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 364). Für die Zulässigkeit eines Rechtsmittels gegen einen qualifiziert fehlerhaften und daher nichtigen Akt genügt es, wenn er zumindest seiner Gestalt nach Gegenstand des betreffenden Rechtsmittels sein kann, solange auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. **BGE 136 II 415 E. 1.1** [Vereinbarung der Oberstaatsanwaltschaft mit einem Verein ist kein Anfechtungsobjekt im Sinne von Art. 82 BGG]; vgl. zu sog. Scheinentscheidungen bzw. -verfügungen ZACCARIA GIACOMETTI, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, 1960, S. 425 und 428; YVO HANGARTNER, Die Anfechtung nichtiger Verfügungen und von Scheinverfügungen, AJP 2003 S. 1053 f.; IMBODEN, a.a.O., S. 50 f.; PETER SALADIN, Die sogenannte Nichtigkeit von Verfügungen, in: Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, 1989, S. 551 f.). Die Nichtigkeit eines Entscheids wegen qualifizierter Rechtsfehlerhaftigkeit kann an der Zulässigkeit einer Beschwerde nichts ändern, da die materielle Prüfung einer Beschwerde der Prüfung ihrer Zulässigkeit nachgelagert ist (so überzeugend PIERRE MOOR, "La nullité doit être constatée en tout temps et par toute autorité", in: Staats- und Verwaltungsrecht auf vier Ebenen, Festschrift für Tobias Jaag, 2012, S. 47 f.; a.M. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1100; HANGARTNER, a.a.O., S. 1054).

7.1.2. Die vorliegende Beschwerde ist zulässig (vgl. oben E. 1), sodass ungeachtet der Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids darauf einzutreten ist (**BGE 87 III 97 E. 3**; Urteil 6B_165/2020 vom 20. Mai 2020 Ziff. 1; anders **BGE 132 II 342 E. 2.3**; Urteil 2C_381/2010 vom 17. November 2011 E. 1.4, in: StE 2012 A 25 Nr. 12 [Nichteintreten mangels Anfechtungsobjekt]). In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist die Nichtigkeit des angefochtenen Urteils sowie der vorangegangenen Entscheide im Dispositiv festzustellen (vgl. **BGE 136 II 415 E. 3.3**; **132 II 342 E. 2.3**). Zugleich ist die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Luzern festzustellen (vgl. oben E. 4.5).

7.2. Die Beschwerde ist auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern begründet. Insoweit ist sie gutzuheissen und das angefochtene Urteil ersatzlos aufzuheben. Zugleich ist festzustellen, dass die

Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2017 im Kanton Bern nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

7.3. Die Gerichtskosten hat der unterliegende Kanton Bern zu tragen, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Er schuldet den beschwerdeführenden Ehegatten überdies eine angemessene Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zur neuen Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG). Das vorliegende Urteil ist neben den Verfahrensbeteiligten auch der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern mitzuteilen, da diese für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Dispositivziffer 2 des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22. Mai 2023, die Dispositivziffer 2 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. März 2021, der Einspracheentscheid vom 20. Mai 2020 und die Verfügung vom 14. Januar 2019 der Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend die direkte Bundessteuer nichtig sind und dass der Kanton Luzern für die Veranlagung der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2017 zuständig ist.

2.

Die Beschwerde wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22. Mai 2023 (Dispositivziffern 1, 3 und 4) wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2017 im Kanton Bern nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden dem Kanton Bern auferlegt.

4.

Der Kanton Bern hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.- zu bezahlen.

5.

Die Sache wird zur neuen Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

6.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern mitgeteilt.

Luzern, 29. Februar 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler