Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.186/2004 /ast

Urteil vom 15. Februar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
A.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch KPMG Fides,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Luzern,
Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Kantonales Steueramt Nidwalden,
Postgebäude, 6371 Stans.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung; Feststellung des Steuerdomizils),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission Kreis C._____ vom 21. Juni 2004 und gegen die Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 9. Dezember 2003.

Sachverhalt:
A.
Der 1967 geborene A.X._____ ist in C._____ LU aufgewachsen und lebte jedenfalls bis Ende 2001 unbestrittenermassen in dieser Gemeinde, wo auch seine verwitwete Mutter wohnt. Seine langjährige Partnerin lebt mit dem im Jahr 2004 geborenen gemeinsamen Sohn in der Nachbargemeinde D._____ LU. In C._____ verfügt A.X._____ seit 1995 über eine 4½-Zimmer-Maisonettewohnung, wo sich gelegentlich ebenso seine Partnerin aufhält. Diese Eigentumswohnung soll allerdings verkauft werden. A.X._____ ist Betriebsökonom HWV und arbeitet hauptberuflich als Teamleiter zu 100 Prozent bei einer Bank in Zürich. Er pendelt täglich zwischen Arbeits- und Wohnort(en), sei es mit dem Zug oder mit dem Privatwagen.

Am 22. Dezember 2002 meldete sich A.X._____ in C._____ ab und deponierte seine Schriften gleichentags in E._____ NW. Dort wohnt er bei seinem ebenfalls nicht verheirateten Bruder B.X._____. Seit 1999 unterstützt A.X._____ diesen beim Aufbau einer Aktiengesellschaft in administrativen Belangen, wogegen der Bruder als IT-Spezialist für die technische Abwicklung und die Kundenbetreuung zuständig ist. A.X._____ und seine im Ausland lebende Schwester sind an dieser Gesellschaft mit je 25% beteiligt, und er übt zudem das Amt des Verwaltungsratspräsidenten aus, ohne hierfür ein Entgelt zu beziehen. Dieses Engagement beansprucht ihn gemäss eigenen Angaben rund fünf bis sechs Stunden pro Woche. Teile des Wohnungsmobiliars wurden im Laufe des Jahres 2002 von C._____ nach E._____ transferiert.
B.
Für die Steuerperiode 2002 (Kantons- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer) veranlagte der Kanton Nidwalden, Gemeindesteueramt E._____, A.X._____ am 9. Dezember 2003 rechtskräftig. Die entspre-

chenden Steuern wurden von ihm bezahlt.
C.
Mit Steuerdomizilentscheid vom 19. Januar 2004 verfügte die Veranlagungsbehörde für natürliche Personen des Kreises C._____ des Finanzdepartementes des Kantons Luzern, A.X._____s Hauptsteuerdomizil befinde sich auch im Steuerjahr 2002 in C._____; er sei damit weiterhin im Kanton Luzern unbeschränkt steuerpflichtig. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies dieselbe Instanz am 21. Juni 2004 ab.
D.
Mit Eingabe vom 20. Juli 2004 hat A.X._____ Doppelbesteuerungsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem Hauptantrag, den luzernischen Einspracheentscheid vom 21. Juni 2004 aufzuheben und festzustellen, dass sich sein (Haupt-)Steuerdomizil für das Jahr 2002 im Kanton Nidwalden befinde. Eventuell sei die bereits rechtskräftige Veranlagung des Kantons Nidwalden vom 9. Dezember 2003 wieder zu öffnenünd seien die für das Jahr 2002 im Kanton Nidwalden bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
E.
Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den eigenen Kanton richtet. Das kantonale Steueramt Nidwalden stellt Antrag auf Gutheissung, indem es sich den Hauptanträgen des Beschwerdeführers anschliesst.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft mit der Feststellung der Steuerpflicht ab 1. Januar 2002 einen Sachverhalt, der in die Zeit nach der in Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) vorgesehenen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fällt. Der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid ist nicht kantonal letztinstanzlich im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG. Auch hat das Harmonisierungsgesetz Art. 86 Abs. 2 OG nicht ausser Kraft gesetzt. Somit steht hier weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde offen (vgl. StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 E. 1.1.1). Im Übrigen kann die bereits rechtskräftige Veranlagung des erstverfügenden Kantons nur mit staatsrechtlicher Beschwerde nach Art. 89 Abs. 3 OG mit angefochten werden.
1.2 Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Ein solcher Steuerdomizil-(Einsprache)entscheid kann - wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV - ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 86 Abs. 2 OG; vgl. Urteil 2A.408/2001 i.S. G. vom 6. Juni 2002 E. 2.1 sowie Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, I B, 2a Nr. 25; BGE 125 I 54 E. 1a S. 55). Die gegen den luzernischen Einspracheentscheid fristgerecht eingereichte Doppelbesteuerungsbeschwerde ist daher zulässig. Dabei kann die bereits rechtskräftige Veranlagung des Kantons Nidwalden betreffend die Steuerperiode 2002 mitangefochten werden (Art. 89 Abs. 3 OG; vgl. ASA 73 247 E. 1.1; Pra 2003 Nr. 172 S. 939 E. 1.1; BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.). Deshalb wurde dieser Kanton ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladen.
1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur. Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV. Hier kann das Bundesgericht auch Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen verbindliche Weisungen erteilen (vgl. StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 E. 1.3; ASA 73 247 E. 1.2; Pra 2003 Nr. 172 S. 939 E. 1.2). Die diesbezüglichen Begehren des gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführers sind daher grundsätzlich zulässig, auch wenn darin mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids.
2.
2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. ASA 73, 247 E. 2.1; Pra 2003 Nr. 172

S. 939 E. 2.1; StR 55 2000 182 E. 2a; je mit weiteren Hinweisen, siehe auch Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B, Nr. 45).

Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis Ende 2002 bereits vom Kanton Nidwalden rechtskräftig beansprucht, und er soll nun aufgrund des angefochtenen Steuerdomizil-Einspracheentscheids im Kanton Luzern für denselben Zeitraum ebenfalls der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt werden. Damit liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.
2.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]und Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293; ASA 63, 836 E. 2a). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 108 Ia 252 E. 5a S. 255; 123 I 289 E. 2a S. 293 f.; ASA 63 836 E. 2a). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 101 Ia 557 E. 4a S. 559 f; 104 Ia 264 E. 2 S. 266; 123 I 289 E. 2b S. 294; 125 I E. 54 E. 2a S. 56). Bei
unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGE 125 I 54 E. 2b S. 56 ff.; ASA 63 836 E. 2a; ferner Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 7, 11, 17, 18 19). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 113 Ia 465 E. 3 S. 466; 123 I 189 E. 2b S. 294). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f.; ASA 63 836 E. 2; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 2, 5, 9 10, 17, 18; für Ehegatten mit unterschiedlichen Hauptsteuerdomizilen: vgl. StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 E. 3; BGE 121 I 14 E. 5b S. 18 f.; ASA 71 558 E. 2; je mit Hinweisen); anders verhält es sich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f.; 121 I 14 E. 4a S. 16 unten; 101 Ia 557 E. 4a S. 560; NStP 56, 82 E. 2-3, je mit weiteren Hinweisen; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 13 und § 3, I B, 1b Nr. 3-18).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings ging es in den bisherigen Fällen, die das Bundesgericht zu beurteilen hatte, meist um ledige Personen, bei denen der Arbeitsort und der Aufenthaltsort am Wochenende auseinander fielen. Für diesen Fall wurde erkannt, dass bei ledigen Steuerpflichtigen vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen sei, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen (vgl. Urteil 2P.179/2003 i.S. O. vom 17. Juni 2004 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Im vorliegenden Fall, wo es um einen unselbständig erwerbenden Pendler geht, befindet sich der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen sicher nicht am Arbeitsort. Vielmehr ist hier fraglich, an welchem der beiden Ferienorte, C._____ oder E._____, sich dieser Schwerpunkt befindet. Dabei können ähnlich wie bei den bisher vom Bundesgericht beurteilten Fallgestaltungen die Pflege enger familiärer Beziehungen und andere Umstände - wie ein besonderer Freundes- oder Bekanntenkreis, ausgeprägte gesellschaftliche Beziehungen oder der Umstand, dass die steuerpflichtige Person ein eigenes
Haus oder eine eigene Wohnung besitzt - einem Ort das Übergewicht geben (vgl. Urteil 2P.179/2003 E. 2.3).

2.3 In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (vgl. Pra 2000 Nr. 7 S. 29 E. 3c). Der steuerpflichtigen Person kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39, 284 E. 3c; siehe auch Locher/Locher, a.a.O., § 5, IIA Nr. 12). Diese Urteile betrafen freilich das internationale Verhältnis. Aber auch im interkantonalen Verhältnis ist nach Auffassung des Bundesgerichts im Zweifel, d.h. wenn der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht ist, das bisherige Domizil als fortbestehend zu betrachten. Dabei genügt zur Begründung des neuen Wohnsitzes nicht der Wille zur Wohnsitzverlegung; er muss vielmehr in die Tat umgesetzt sein, d.h. der Pflichtige muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt seiner Lebenstätigkeit schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. Locher/Locher, a.a.O., § 3, IA, 2b Nr. 4).

Während rund 35 Jahren hatte der Beschwerdeführer sein Hauptsteuerdomizil unangefochten in C._____ im Kanton Luzern, wo er geboren wurde, aufwuchs, zur Schule ging und auch nach Abschluss seiner Ausbildung als Pendler weiterhin wohnhaft blieb. Bei dieser Ausgangslage ist es entgegen dem Beschwerdeführer nicht am Kanton Luzern, das Weiterbestehen des Hauptsteuerdomizils in seinem Kanton darzutun, sondern vielmehr am Beschwerdeführer bzw. am Zuzugskanton, die Verlegung des Hauptsteuerdomizils nachzuweisen. Dabei besteht gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG (in der Fassung des BG vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens, AS 2001 1050) die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. Für die hier massgebende Steuerperiode 2002 sind damit die Verhältnisse Ende Dezember 2002 relevant.
2.4 Am 31. Dezember 2002 verfügte der Beschwerdeführer noch über seine 4½-Zimmer-Maisonettewohnung in C._____, die er an den Sonntagen regelmässig - allein oder zusammen mit seiner Partnerin - benützte, soweit er sich nicht bei dieser in D._____ aufhielt. Entsprechend dürfte vorläufig nur wenig Mobiliar nach E._____ übergeführt worden sein. Bemühungen zum Verkauf dieser Eigentumswohnung sind erst für das Jahr 2004 belegt. Immerhin kündigte der Beschwerdeführer seinen Telefonanschluss in C._____ am 27. September 2002, woraus eine abnehmende Bedeutung dieses Ṙefugiumsäbgeleitet werden könnte. Bei der zunehmenden Verbreitung von Mobiltelefonen ist der Verzicht auf ein Festnetz allerdings nur bedingt schlüssig. In C._____ wohnt die verwitwete Mutter des Beschwerdeführers und in der Nachbargemeinde D._____ seine langjährige Partnerin mit dem gemeinsamen Kind. Nachdem der Beschwerdeführer seine Jugend- und Schulzeit in C._____ verbracht hatte, dürfte er dort erfahrungsgemäss über einen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen.

In E._____ wohnt der Beschwerdeführer bei seinem Bruder in einer 4-Zimmerwohnung. Beiden Brüdern steht je ein Zimmer zum alleinigen Gebrauch zur Verfügung, wogegen die übrigen Räume gemeinsam benutzt werden. Ein schriftlicher Untermietvertrag liegt nicht vor. Der Beschwerdeführer gibt einerseits an, sein Bruder sei seine engste Bezugsperson. Andererseits bestätigt er in seinem Schreiben vom 22. Februar 2003 zuhanden der Gemeinde C._____ selbst, es seien die gemeinsame Firma und die sich daraus ergebenden Aktivitäten gewesen, welche für die häufigen Zusammentreffen mit seinem Bruder in E._____ verantwortlich waren (D̈a es oft spät wird, bin ich mehr in E._____ als in C._____ anzutreffen). Bei E._____ handelte es sich mithin gewissermassen um einen zweiten Arbeitsort des Beschwerdeführers, auch wenn er selbst diese Tätigkeit als Freizeitaktivität betrachtet. Entscheidend sind jedoch die gegen aussen sichtbaren Merkmale (vgl. E. 2.2). Hierzu vermögen weder die Rechnung einer Motorrad-Fahrschule vom 6. August 2003, die Belege für den Kauf eines Motorrades (2. April 2003) bzw. von Pneus (16. September 2000) noch die Kopie einer Verkehrsbusse für eine Geschwindigkeitsüberschreitung im Kanton Nidwalden am 28. September
2002 etwas auszusagen. Gesellschaftliche Beziehungen oder eine Vereinstätigkeit in E._____ werden überhaupt nicht geltend gemacht. Jedenfalls am hier massgebenden Stichtag Ende 2002 war der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers noch nicht in den Kanton Nidwalden verlegt worden, sondern befand sich weiterhin in C._____ im Kanton Luzern.
3.
Die Beschwerde erweist sich somit im gegen den Kanton Luzern gerichteten Hauptbegehren als unbegründet und ist abzuweisen. Soweit die Beschwerde sich gemäss dem Eventualbegehren gegen den Kanton Nidwalden

richtet, ist sie demgegenüber gutzuheissen. Die Veranlagung durch das Steueramt des Kantons Nidwalden vom 9. Dezember 2003 ist deshalb aufzuheben und dieses anzuweisen, dem Beschwerdeführer die im Kanton Nidwalden bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
4.
Bei diesem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten dem Kanton Nidwalden auferlegt (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Dieser hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Luzern wird abgewiesen.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Nidwalden wird gutgeheissen. Die Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 9. Dezember 2003 wird aufgehoben und der Kanton Nidwalden verpflichtet, dem Beschwerdeführer die bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Kanton Nidwalden auferlegt.
4.
Der Kanton Nidwalden hat dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 500.– auszurichten.
5.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Luzern und dem Kantonalen Steueramt Nidwalden schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 15. Februar 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: