Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.296/2005 /bie

Urteil vom 29. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
B._____, Beschwerdeführer,
und diese vertreten durch Rechtsanwalt Werner Wild,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Postgebäude, 6371 Stans,
Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, Rathausplatz 1, 6371 Stans.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung)
und Art. 9 BV (Willkür),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden,
(Teil-Entscheid) vom 28. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
Der deutsche Staatsbürger A._____, wohnhaft gewesen in C._____/TI, verstarb am 25. März 1998 in Bern. Er hinterliess seine von ihm in D._____/NW getrennt lebende Ehefrau E._____ (ebenfalls deutsche Staatsangehörige) und sechs Kinder. Am 29. Juli 1995 hatte der Verstorbene ein eigenhändiges Testament errichtet, in welchem seine Ehefrau sowie zwei der Kinder enterbt wurden. Mit mündlicher, von zwei Zeugen protokollierter, letztwilliger Verfügung vom 14. März 1998 widerrief er dieses Testament kurz vor seinem Tod und setzte seinen Cousin B._____ als Alleinerben ein. Nach dem Tod von A._____ wurden mehrere Gerichtsverfahren eingeleitet, die - soweit hier von Interesse - die Anfechtung der Enterbung gemäss erstem Testament bzw. die Nichtigerklärung des mündlichen Testaments, eventuell dessen Anfechtung bzw. Herabsetzung des B._____ zugesprochenen Anteils anstrebten.

In der Folge wurde ein Erbteilungsvertrag abgeschlossen (Beglaubigungsdatum: 17. Juli 2000) mit dem Ziel, die gegenseitigen und respektiven Rechte und Pflichten der Vertragsparteien im Zusammenhang mit der Hinterlassenschaft des Verstorbenen ohne weitere gerichtliche Abklärung der Rechtslage zu regeln. Jedem der sechs Kinder wurde ein Betrag von 5,5 Mio. Franken zugesprochen, und an die überlebende Ehegattin ging der Rest der Hinterlassenschaft zwecks Befriedigung ihrer güter- und erbrechtlichen Ansprüche. B._____ seinerseits anerkannte, dass ihm keine erbrechtlichen Ansprüche im Zusammenhang mit der Erbschaft des Erblassers

zustünden, sondern seine P̈ositionïm Rahmen eines mit E._____ abzuschliessenden Schenkungsvertrags geregelt werde. (Entsprechend wird er in der Bescheinigung des Pretore del Distretto di Lugano vom 16. November 2000 nicht unter den Erben aufgeführt.)

Im Schenkungsvertrag vom 17. Juli 2000 zwischen E._____ und B._____ sowie dem Erbschaftsverwalter wird zunächst auf den am gleichen Tag abgeschlossenen Erbteilungsvertrag verwiesen und hervorgehoben, dass ebenfalls dieser Vertrag dazu diene, die Hinterlassenschaft des Verstorbenen ohne weitere gerichtliche Abklärung der Rechtslage zu regeln. Zweck des Vertrags sei es, B._____ ẅirtschaftlich grundsätzlich wie ein Kind des Erblasserszu behandeln. Entsprechend wurden ihm ebenfalls 5,5 Mio. Franken vermacht. Sollten später neue Vermögenswerte entdeckt werden, wäre an B._____ derselbe Betrag zu bezahlen, den jedes Kind aufgrund des Erbteilungsvertrags in einem solchen Fall bekommen würde, nämlich 1/24 des Nettowerts der neu entdeckten Vermögenswerte. Die Gültigkeit des Schenkungsvertrags wurde unter die aufschiebende Bedingung gestellt, dass der Erbteilungsvertrag gültig zustande komme und insbesondere von der Tessiner Steuerverwaltung genehmigt werde. Für Streitigkeiten aus oder im Zusammenhang mit dem Erbteilungs- oder Schenkungsvertrag wurde Lugano als Gerichtsstand bezeichnet.

B.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2002 veranlagte das Ufficio imposte di successione e donazione des Kantons Tessin B._____ als Cousin ersten Grades (Steuersatz von 32 %) des Erblassers A._____ für ein Vermächtnis von 5,5 Mio. Franken (Quote des Kantons Tessin 95,456 %) zu einer Erbschaftssteuer von Fr. 1'680'000.–. Eine Einsprache von B._____ wurde am 22. Mai 2003 abgewiesen. Dieser Entscheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

C.

Aufgrund einer Schenkungssteueranzeige vom 7. Februar 2002 des deutschen Steuerberaters von B._____ setzte das deutsche Finanzamt G._____ eine Steuer von 1'076'370.60 Euro fest. Dabei sicherte die Veranlagungsbehörde in einem Schreiben vom 24. Februar 2002 ausdrücklich zu, die der deutschen Erbschaftssteuer entsprechende ausländische Erbschaftssteuer gemäss § 21 des deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (welcher nur für die deutsche Erbschaftssteuer gilt) auf die zu erhebende Steuer anzurechnen.

D.

Die Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden auferlegte B._____ am 29. April 2004 eine Schenkungssteuer von Fr. 825'000.–. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde am 28. Juni 2004 abgewiesen, ebenso die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden beschränkte sich dabei in seinem s̈elbständig anfechtbaren Teil-Entscheidv̈om 28. Juni 2005 auf die Frage, ob die Steuerhoheit des Kantons Nidwalden überhaupt gegeben sei und bejahte diese, wies allerdings im Dispositiv die Beschwerde gleichwohl vollumfänglich ab.

E.

B._____ hat am 13. Oktober 2005 gegen die Kantone Nidwalden und Tessin staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) sowie des Willkürverbots (Art. 9 BV) erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt sinngemäss:

1. Es sei festzustellen, dass die gleichzeitige Besteuerung der B._____ zugewendeten 5,5 Mio Franken durch die Kantone Tessin (Erbschaftssteuer) und Nidwalden (Schenkungssteuer) eine unzulässige Doppelbesteuerung darstelle.

2. Gestützt darauf sei festzulegen, welchem Kanton das Recht zur Besteuerung der Zuwendung zustehe.

3. Falls das Besteuerungsrecht dem Kanton Tessin zustehe, sei die Schenkungssteuerverfügung des Kantons Nidwalden vom 29. April 2004 bzw. vom 28. Juni 2005 aufzuheben und der bezahlte Steuerbetrag nebst Zinsen zurückzuerstatten; falls das Besteuerungsrecht dem Kanton Nidwalden zustehe, sei der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2003 betreffend die Erbschaftssteuer des Kantons Tessin aufzuheben und der bezahlte Steuerbetrag nebst Zinsen zurückzuerstatten.

4. Sowohl bei Bejahung der Steuerhoheit des Kantons Nidwalden wie auch derjenigen des Kantons Tessin seien bei der Steuerbemessung bestimmte Kosten anzurechnen.

F.

Die Divisione delle contribuzioni des Kantons Tessin beantragt, die Beschwerde gutzuheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Nidwalden richtet, und sie abzuweisen, soweit sie sich auf den Kanton Tessin bezieht. Das Kantonale Steueramt Nidwalden schliesst auf Gutheissung der Beschwerde gegen den Kanton Tessin und be-

antragt deren Abweisung, soweit sie sich gegen den Kanton Nidwalden richtet. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden hat unter Hinweis auf das angefochtene Urteil auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).
1.1 Das Urteil des Bundesgerichts wird in einer Amtssprache, in der Regel in der Sprache des angefochtenen Entscheids verfasst (Art. 37 Abs. 3 OG). Vorliegend ist formell der Teil-Entscheid vom 28. Juni 2005 des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden angefochten. Das bundesgerichtliche Urteil wird deshalb in deutscher Sprache verfasst, obwohl der (italienischsprachige) Einspracheentscheid vom 22. Mai 2003 des Ufficio imposte di successione e donazione mit angefochten ist.
1.2 Der angefochtene Entscheid betrifft mit der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer eine im kantonalen Steuerrecht geregelte Materie. Die fristgerecht gegen den Teil-Entscheid vom 28. Juni 2005 des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden und damit einer letzten kantonalen Instanz erhobene Willkür- und Doppelbesteuerungsbeschwerde ist daher zulässig (Art. 86 OG). In die formgerecht gegen den zweitverfügenden Kanton erhobene Doppelbesteuerungsbeschwerde kann auch die Einspracheverfügung des Kantons Tessin vom 22. Mai 2003, der als erster verfügt hat, mit einbezogen werden (Art. 89 Abs. 3 OG; vgl. auch Art. 86 Abs. 2 OG). Hingegen kann auf das Begehren, bei der Steuerbemessung seien bestimmte Kosten zu berücksichtigen, nicht eingetreten werden. Denn zur Bemessung einer allfälligen Schenkungssteuer äusserte sich das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden nicht, weil es nur über die Frage der Steuerhoheit dieses Kantons entschied. Zur Bemessung einer allfälligen Erbschaftssteuer kann das Bundesgericht nicht Stellung nehmen, weil insoweit kein letztinstanzlicher Entscheid vorliegt.
1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich rein kassatorischer Natur, das heisst, es kann mit ihr in der Regel nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden (statt vieler: BGE 132 I 21 E. 1 S. 22, mit Hinweisen). Eine Ausnahme gilt für Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV): Hier kann das Bundesgericht, zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsakts, auch Feststellungen treffen, den beteiligten Kantonen verbindliche Anweisungen für die verfassungskonforme Steuerausscheidung erteilen oder die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen. Damit erweisen sich die übrigen Rechtsbegehren des Beschwerdeführers als grundsätzlich zulässig. Allerdings folgt aus dem Doppelbesteuerungsverbot nicht auch die Verpflichtung zur Leistung eines Vergütungszinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Dass dies für die betroffenen Kantone zutrifft, wird in der Beschwerde nicht dargetan, weshalb auf dieses Begehren nicht eingetreten werden kann (ASA 73, 420 E. 1.3 S. 423, mit Hinweisen).
2.
2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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 veranlagt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig ist (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; 131 I 285 E. 2.1 S. 286; ASA 74, 684 E. 2.1 S. 685, je mit Hinweisen).
2.2 Vorliegend ist offensichtlich eine aktuelle Doppelbesteuerung gegeben: Die 5,5 Mio. Franken, die dem Beschwerdeführer zugeflossen sind, wurden einmal als Vermächtnis vom Kanton Tessin der Erbschaftssteuer und sodann als Schenkung vom Kanton Nidwalden der Schenkungssteuer unterstellt. Dass es sich um nämliche Steuern handelt, steht fest (BGE 55 I 71 E. 1 S. 82 ff.; Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 6, II, Nr. 4; vgl. auch Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 40; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 39; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, S. 21).

2.3 Während der im Jahr 2000 erfolgte Zufluss vom Kanton Tessin mit Verfügung vom 23. Mai 2002 rechtskräftig der Erbschaftssteuer unterstellt wurde, erliess der Kanton Nidwalden seine Schenkungssteuer-Verfügung erst am 29. April 2004. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwirkt ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, das Recht auf eine Besteuerung, wenn er gleichwohl mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und wenn überdies ein anderer Kanton - bei Gutheissung dieses erst nachträglich erhobenen Steueranspruchs - zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGE 123 I 264 E. 2c S. 266, mit Hinweisen). Ob der Kanton Nidwalden einen allfälligen Steueranspruch durch sein Vorgehen im umschriebenen Sinn eventuell verwirkt hat, braucht vorliegend freilich nicht geprüft zu werden, weil der hierzu einzig berechtigte Kanton Tessin keine formelle Verwirkungseinrede erhoben hat.

3.

Zugänge beweglichen Vermögens aus Erbschaft unterliegen nach ständiger Rechtsprechung der Erbschaftssteuer im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers (BGE 123 I 264 E. 2b S. 265, mit Hinweisen. Demgegenüber bildet für Zuwendungen unter Lebenden - soweit es sich um bewegliches Vermögen handelt - der Wohnsitz des Schenkers Anknüpfungspunkt (BGE 51 I 300 E. 3 S. 304).

3.1 Das nidwaldnische Verwaltungsgericht entschied im angefochtenen Urteil, beim Zufluss von 5,5 Mio. Franken handle es sich um eine freiwillige Zuwendung unter Lebenden. Der Beschwerdeführer sei aus dem Vermögen der Schenkerin bereichert worden, die Zuwendung sei unentgeltlich erfolgt und die Schenkerin habe im Schenkungsvertrag klar ihren Willen zum Ausdruck gebracht, die Zuwendung in Form einer Schenkung vorzunehmen. Da zudem unbestritten sei, dass die Schenkerin im Zeitpunkt der Zuwendung Wohnsitz im Kanton Nidwalden hatte, sei die Steuerhoheit dieses Kantons gegeben. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Schenkung als Abfindung allfälliger erbrechtlicher Ansprüche gelte. Der Beschwerdeführer anerkenne im Erbteilungsvertrag ausdrücklich, dass ihm keine erbrechtlichen Ansprüche zustünden und seine Position in einem separaten Schenkungsvertrag zwischen ihm und E._____ geregelt werde. Er sei somit weder eingesetzter noch gesetzlicher Erbe und werde auch auf der Erbenbescheinigung vom 16. November 2000 nicht als Erbe aufgeführt. Es liege deshalb öffensichtlichëine Schenkung vor und keine Zuwendung kraft Erbrechts.

3.2

Diese Begründung trägt den Besonderheiten des vorliegenden Falls nicht Rechnung und überzeugt deshalb nicht:

3.2.1 Die Tessiner Steuerbehörden behandelten den Vermögenszugang als Vermächtnis (legato) und damit den Beschwerdeführer - weil er im Erbteilungsvertrag bzw. in der Erbenbescheinigung nicht als Erbe aufgeführt wird - als Vermächtnisnehmer (legatario) und nicht als eingesetzten Erben des A._____. Das Vermächtnis gibt dem Berechtigten einen persönlichen Anspruch gegen einen oder mehrere Erben auf einen vermögenswerten Vorteil aus dem Nachlass (vgl. Art. 562 Abs. 1 ZGB). Das schweizerische Zivilgesetzbuch sieht für Vermächtnisse demnach keinen unmittelbaren Übergang des Vermachten vom Erblasser auf den Vermächtnisnehmer vor (wie bei den Erben), sondern nur auf dem Umweg über die Erben. Der Vermächtnisnehmer ist also eigentlich Sukzessor des oder der Erben und nicht des Erblassers (Bernhard Schnyder/Jörg Schmid/Alexandra Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 545). Insoweit könnte darin in der Tat eine Żuwendung unter Lebendengesehen werden; materiell geht es aber gleichwohl um eine Beerbung des Erblassers und damit um einen Vermögenserwerb von Todes wegen. Vermächtnisse werden daher überall in der Schweiz der Erbschaftssteuer unterstellt (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz [Hsg.], Steuerinformationen, Band II, D 12, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 12 [Stand 1. Januar 2005]). Dies gilt ebenso für das tessinerische (Art. 141 lit. b della Legge tributaria del 21 giugno 1994) und für das nidwaldnische Steuergesetz (Art. 153 Abs. 2 des Gesetzes vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden).

3.2.2 Das nidwaldnische Verwaltungsgericht geht an sich von einem zutreffenden Schenkungsbegriff aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht aus, nämlich einer unentgeltlichen Vermögenszuwendung mit Zuwendungswillen. Indessen verkennt das Verwaltungsgericht, dass im vorliegenden Fall die Zuwendung gerade nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgte und dass damit - mangels Schenkungswille - eine Schenkung ausser Betracht fällt (vgl. Urteil 2A.668/2004 vom 22. April 2005, E. 3, mit Hinweisen). Der Erbteilungs- und der Schenkungsvertrag waren nämlich untrennbar miteinander verknüpft, und

der Beschwerdeführer verzichtete auf seine Ansprüche als Erbe nur deshalb, weil ihm gleichzeitig die sogenannte Schenkung in Aussicht gestellt wurde. Unter den gegebenen Umständen kann der Vermögensübergang an den Beschwerdeführer entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts nicht als freiwillige Zuwendung qualifiziert werden; es handelt sich weder zivil- noch steuerrechtlich um eine eigentliche Schenkung.
3.2.3 Mit dem Erbteilungs- und dem Schenkungsvertrag vom 17. Juli 2000 wollten die Parteien die erbrechtliche Lage, die aufgrund der beiden erwähnten Testamente objektiv unsicher war, ohne weitere gerichtliche Abklärung regeln. Wie das Bundesgericht (in einem das solothurnische Steuerrecht betreffenden Fall) entschieden hat, ist im Erbschaftssteuerrecht grundsätzlich ein Vergleich zwischen den Erben zu berücksichtigen, wenn durch diesen ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet (BGE 105 Ia 54 E. 3a S. 59 f.). Dieses Grundsatzurteil bezieht sich zwar auf das Verhältnis von Erbrechtslage nach Gesetz bzw. letztwilliger Verfügung einerseits und tatsächlich erfolgter Erbteilung anderseits; es muss aber gleichermassen bezüglich des formalen Erscheinungsbilds einer Erbteilung im Verhältnis zum wirtschaftlich tatsächlich Angestrebten gelten, nämlich den Beschwerdeführer wirtschaftlich grundsätzlich wie ein Kind des Erblasserszu behandeln.

Die betreffenden Verträge waren vorliegend nicht gegen den Fiskus gerichtet, sondern wollten die jahrelange Unsicherheit im Interesse aller Beteiligten möglichst rasch beenden. Materiell ging es einzig darum, die unklare Rechtslage vergleichsweise zu klären und dem Beschwerdeführer als Nichterben einen vermögenswerten Vorteil (Vermächtnis, legato) zukommen zu lassen, auch wenn formell die Vereinbarung als Erbteilungs- bzw. Schenkungsvertrag betitelt wurde (und nicht als Vergleich). Bei der Beurteilung eines Vertrags sowohl nach Form als nach Inhalt ist der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten (Art. 18 Abs. 1 OR). Wenn sich deshalb das Verwaltungsgericht einzig auf die Bezeichnung Schenkungsvertrag stützt, so erweist sich dies auch unter dem Aspekt des wirklichen Willens als verfehlt. Dasselbe gilt für den im Erbteilungsvertrag festgehaltenen Verzicht auf sämtliche erbrechtlichen Ansprüche. Der Beschwerdeführer gab damit zwar seine Ansprüche als eigentlicher Erbe auf, nicht aber diejenigen aus Erbrecht. Dass dem so ist, belegt das vereinbarte Vorgehen für den Fall, dass weiteres Vermögen zum Vorschein kommen sollte: Der Beschwerdeführer würde denselben
Betrag erhalten wie jedes Kind, nämlich 1/24 des Nettowerts der neu entdeckten Vermögenswerte.
3.2.4 Wohl handelten die verschiedenen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers nicht restlos konsequent und koordiniert. So reichte der deutsche Steuerberater bei den deutschen Steuerbehörden in der Tat eine Schenkungssteuererklärung ein. Ob aber das Finanzamt G._____ effektiv eine solche Steuer veranlagte, ist zumindest zweifelhaft. Denn es verweist explizit auf § 21 des deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, der eine einseitige Anrechnung einer ausländischen Erbschaftssteuer an die deutsche Erbschaftssteuer vorsieht (vgl. Kurt Locher/Werner Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland, C 5.1, S. 16). Damit ging diese Amtsstelle offenbar ebenfalls von einem Vermögensanfall von Todes wegen aus, denn nur unter dieser Voraussetzung ist § 21 überhaupt anwendbar. Würde es sich aber um eine Schenkung handeln, könnte die Anrechnung nicht unilateral (aufgrund von § 21), sondern nur auf dem Verständigungsweg erreicht werden (vgl. Abkommen vom 30. November 1978 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern [SR 0.672.913.61], Art. 12 Abs. 3 Satz 3).
3.2.5 Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Kanton Nidwalden mit der Annahme einer am Wohnsitz der Schenkerin steuerbaren Schenkung seine Steuerhoheit überschritten hat. Demgegenüber ging der Kanton Tessin korrekt vor, indem er den strittigen Vermögensanfall als Vermächtnis seiner Erbschaftssteuer unterstellte, zumal sich der letzte Wohnsitz des Erblassers in diesem Kanton befand.
4.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Nidwalden ist demnach gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Juni 2005 ist aufzuheben. Der Kanton Nidwalden ist gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV verpflichtet, die bezahlte Schenkungssteuer zurückzuerstatten. Gegenüber dem Kanton Tessin ist die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang hat der Kanton Nidwalden, der Vermögensinteressen verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Er hat dem Beschwerdeführer zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Nidwalden gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Juni 2005 aufgehoben. Der Kanton Nidwalden wird verpflichtet, die bezahlte Schenkungssteuer zurückzuerstatten.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Tessin wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird dem Kanton Nidwalden auferlegt.
4.
Der Kanton Nidwalden hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 8'000.– zu entrichten.
5.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden, dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden sowie der Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. August 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: