Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.59/2004 /kil

Urteil vom 30. August 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3, 3011 Bern,
Kantonales Steueramt Nidwalden, Postgebäude,
6371 Stans,
Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, Speichergasse 12,
3011 Bern.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde
gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Bern vom 15. Januar 2004.

Sachverhalt:
A.
Der 1961 geborene X._____ verlegte am 1. April 1994 seine Schriften von der Einwohnergemeinde A._____ im Kanton Bern nach der Gemeinde B._____ im Kanton Nidwalden. In A._____ ist er seither als Wochenaufenthalter angemeldet. Dort ist er zusammen mit seinem Bruder am Metallbauunternehmen "X._____'s Erben" mit Sitz in A._____ beteiligt. Während der Woche wohnt X._____ zusammen mit seiner Schwester bei der Mutter in A._____, während er die Wochenenden in seiner 4 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung in B._____ verbringt.

Für die Steuerperioden 1993/94 (pro rata ab 1. April 1994) sowie 1995/96 wurde X._____ vom Kantonalen Steueramt Nidwalden am 11./13. März 1997 definitiv veranlagt. Diese Verfügungen blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft. Für die Steuerperioden 1997/98 und 1999/2000 ist er im Kanton Nidwalden nur provisorisch veranlagt. Am 27. August 1998 führte die Veranlagungsbehörde Emmental-Oberaargau der bernischen Steuerverwaltung eine Bücheruntersuchung beim Metallbauunternehmen "X._____'s Erben" durch. Gestützt darauf wurde X._____ am 22. Januar 1999 für die Veranlagungsperioden 1993/94 (Zwischenveranlagung ab 1. April 1994), 1995/96 und 1997/98 von der Steuerverwaltung des Kantons Bern definitiv eingeschätzt. Gegen sämtliche drei Verfügungen erhob X._____ am 19. Februar 1999 Einsprache. Dieses Einspracheverfahren wurde bis zur Klärung der Wohnsitzfrage sistiert. Am 10. Oktober 2001 verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, der steuerrechtliche Wohnsitz von X._____ befinde sich weiterhin (d.h. auch nach dem 1. April 1994) im Kanton Bern in der Einwohnergemeinde A._____. Mit Einspra-

cheentscheid vom 19. Dezember 2001 bestätigte sie ihre Verfügung.
B.
Ein Rekurs gegen den Einspracheentscheid wurde von der Steuerrekurskommission des Kantons Bern am 3. Juni 2003 abgewiesen. Eine gegen den Rekursentscheid erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 15. Januar 2004 ebenfalls abgewiesen.

C.
X._____ hat am 23. Februar 2004 staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. Januar 2004 sei wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV aufzuheben; zugleich sei das Urteil wegen Verstosses gegen Art. 127 Abs. 1, Art. 5, Art. 8 Abs. 1, Art. 9, Art. 13 Abs. 2, Art. 49 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 BV aufzuheben. Gleichzeitig beantragt er die Rückerstattung der aufgrund rechtskräftiger Veranlagungen entrichteten Steuern in den Kantonen Bern oder Nidwalden.
D.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Das Verwaltungsgericht hält dafür, auf das Rückerstattungsbegehren, das nicht Gegenstand des kantonalen Verfahrens war, könne nicht eingetreten werden; in seiner Rechtsmittelbelehrung habe es die Verwaltungsgerichtsbeschwerde angegeben, weil sich die Wohnsitzfrage auch auf die Zeit nach dem 1. Januar 2001 beziehe. Das ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladene Kantonale Steueramt Nidwalden schliesst auf Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft mit der Feststellung der Steuerpflicht ab 1. April 1994 einen Sachverhalt, der vor die 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) vorgesehene, am 31. Dezember 2000 abgelaufene Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fällt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG steht deshalb noch nicht zur Verfügung, auch wenn es sich beim angefochtenen Urteil um einen Entscheid der letzten kantonalen Instanz im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG handelt (Urteil 2A.349/2002 vom 6. März 2003, E. 1.1.1; Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III A, 1, Nr. 44). Das Verwaltungsgericht will in seiner Rechtsmittelbelehrung die Verwaltungsgerichtsbeschwerde deshalb angegeben haben, weil die streitige Wohnsitzfrage nicht nur die Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betreffe. Indessen äussert sich Steuerverwaltung des Kantons Bern weder in der Verfügung vom 10. Oktober 2001 noch im Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2001 präzise zum Zeitraum, für welchen der Steuerdomizilentscheid
wirksam sein soll. Unter dem System der Vergangenheitsbemessung hat das Bundesgericht für einen solchen Fall Regeln aufgestellt (BGE 123 I 289 E. 1 c S. 292 f.; vgl. auch Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004, E. 1.2, wo es allerdings um zwei Kantone mit unterschiedlichen Bemessungssystemen ging). In der Steuerperiode 2001 galt jedoch sowohl im Kanton Bern als auch im Kanton Nidwalden bereits die einjährige Gegenwartsbemessung. Bei Wohnsitzstreitigkeiten zwischen diesen beiden Kantonen besteht gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. Im System der einjährigen Gegenwartsbemessung kann mithin ein Steuerdomizilentscheid für eine laufende Steuerperiode nicht vor deren Ende ergehen, weil die Verhältnisse zu diesem Zeitpunkt ausschlaggebend sind. Somit kann im vorliegenden Verfahren der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2001 noch gar nicht Streitgegenstand bilden, weshalb auch insoweit eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht in Frage kommt.
1.2 Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über deren Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Ein solcher Steuerdomizilentscheid kann wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 86 Abs. 2 OG; BGE 125 I 54 E. 1a, mit Hinweis; vgl. Locher/ Locher, a.a.O. § 3, I B, 2a, Nr. 25). Die gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15. Januar 2004 fristgerecht eingereichte Doppelbesteuerungsbeschwerde ist daher zulässig. Dabei könnten die rechtskräftigen Verfügungen des Kantons Nidwalden vom 11./13. März 1997 betreffend die Steuerperioden 1993/94 (pro rata ab 1. April 1994) und 1995/96 an sich mitangefochten werden

(Art. 89 Abs. 3 OG; BGE 123 I 289 E. 1a S. 291). Der Beschwerdeführer beschränkt sich jedoch darauf, gestützt auf diese Verfügungen des Kantons Nidwalden allenfalls zu Unrecht erhobene Steuern zurückzufordern. Deshalb wurde dieser Kanton ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladen.
1.3 Im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde prüft das Bundesgericht nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen (vgl. Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; dazu grundlegend: BGE 110 la 1 E. 2a S. 3 f., mit Hinweis). Sofern der Beschwerdeführer sich auf verfassungsmässige Rechte beruft, deren Anwendung das Bundesgericht mit freier Kognition prüft wie beispielsweise das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), muss er dartun, inwiefern das verfassungsmässige Recht verletzt worden ist. Eine kurze Darlegung genügt, wenn das angerufenen Recht klar umschrieben und auf den unterbreiteten Sachverhalt zugeschnitten ist; eine ausführlichere Begründung ist jedoch erforderlich, wenn die Doppelbesteuerung nicht klar zutage tritt und nicht ersichtlich ist, inwiefern eine Kollisionsnorm verletzt sein könnte (vgl. BGE 114 Ia 317 E. 2b). Auf die Beschwerde ist nur soweit einzutreten, als sie diesen Begründungserfordernissen genügt.
1.4 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur, das heisst, es kann in der Regel nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden. 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 (statt vieler: Urteil 2P.2/2003 vom 7. Januar 2004, E. 1.3, mit Hinweisen). Die entsprechenden Begehren des gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführers sind daher grundsätzlich zulässig.
2.
2.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz 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]sowie Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293, mit Hinweisen). 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. Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. 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., mit Hinweisen; vgl. Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b, Nr. 7, 18, 19, 24-26 und 28). Diese Regeln gelten für selbständig erwerbende Personen gleichermassen (Urteil 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004, E. 3.1, mit Hinweis).
2.2 Eine Ausnahme erfährt dieser Grundsatz, wenn die steuerpflichtige Person zu einem anderen Ort als zum Arbeitsort stärkere Beziehungen hat. Bei verheirateten Personen in nicht leitender Stellung ist das dann der Fall, wenn sie täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Aufenthaltsort der Familie zurückkehren. Unter dieser Voraussetzung werden die durch die persönlichen und familiären Bande begründeten Beziehungen als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort. Bei ledigen Erwerbstätigen, deren Familie die Eltern und Geschwister umfasst, ist jedoch an sich der Arbeitsort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit zum Erwerb des Lebensunterhalts Aufenthalt nehmen, der für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes massgebende Ort. Allerdings dürfen die beruflichen Interessen nicht allein deshalb über die affektiven Beziehungen gestellt werden, weil die steuerpflichtige Person ledig ist (Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004, E. 2.3, mit Hinweisen).
3.
Vorliegend steht fest, dass sich sowohl die beruflichen als auch die affektiven Beziehungen (Mutter, Schwester und Bruder) des Beschwerdeführers auf A._____ im Kanton Bern konzentrieren. Dabei fällt zusätzlich ins Gewicht, dass er dort zusammen mit seinem Bruder an einem Metallbauunternehmen beteiligt ist und sich als Mitinhaber erfahrungsgemäss besonders in einem kleinen Familienbetrieb engagieren muss, auch wenn nicht von einer leitenden Stellung gesprochen werden kann. In A._____ war der Beschwerdeführer offenbar auch (jedenfalls bis Ende 2002) im Turnverein aktiv. In B._____ im Kanton Nidwalden verfügt er zwar über eine 4 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung mit einem Autoeinstellplatz, die er offenbar allein benutzt. Dass

der Beschwerdeführer dort besondere persönliche Beziehungen pflege und am gesellschaftlichen Leben aktiv teilnehme, wird aber von keiner Seite behauptet. Damit steht fest, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers auch nach dem 1. April 1994 unverändert in A._____ im Kanton Bern verblieben ist. Im Kanton Nidwalden dagegen besteht nur eine begrenzte Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Grundeigentum). Unter diesen Umständen erübrigt es sich, zur Rechtsnatur des
Metallbauunternehmens Stellung zu nehmen, weil das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers und der Geschäftsort ohnehin nicht auseinander fallen.

4.

Der Steuerdomizilentscheid des Kantons Bern kann allerdings nicht in vollem Umfang geschützt werden. Das Kantonale Steueramt Nidwalden hat zwar nicht in seiner Vernehmlassung vom 14. Juli 2004 zuhanden des Bundesgerichts, wohl aber in einem bei den Akten liegenden Schreiben vom 9. Februar 2000 an die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Einrede der Verwirkung des bernischen Besteuerungsrechts für den Zeitraum vom 1. April 1994 bis Ende 1996 erhoben. Dies für den Fall, dass der Kanton Bern für denselben Zeitraum seine Steuerhoheit beanspruchen sollte, nachdem der Beschwerdeführer im Kanton Nidwalden für die Steuerperioden 1993/94 (pro rata ab 1. April 1994) und 1995/96 bereits rechtskräftig veranlagt worden ist. Diese Einrede ist zulässig, und es spielt keine Rolle, dass sie vor Bundesgericht nicht nochmals in aller Form erhoben wurde. Gemäss unwidersprochenen Angaben des Kantonalen Steueramtes Nidwalden hatte dieser Kanton erst seit 1998 informell Kenntnis von einem allfällig kollidierenden Steueranspruch. Mit Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 19. Januar 2000 wurde der Kanton Nidwalden offiziell um eine Stellungnahme in der Wohnsitzfrage des Beschwerdeführers ersucht. Nochmals rund eindreiviertel Jahre später,
nämlich am 10. Oktober 2001, erging dann der eigentliche Steuerdomizilentscheid, der sich ab 1. April 1994 auswirken soll. Bezüglich des Zeitraums, für welchen der Beschwerdeführer im Kanton Nidwalden rechtskräftig veranlagt ist und der Steuerbezug erfolgte (ab. 1. April 1994 bis Ende 1996), wartete damit der Kanton Bern offensichtlich ungebührlich lange zu. Zudem müsste der Kanton Nidwalden Steuern zurückerstatten, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in entschuldbarer Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hatte. Das Besteuerungsrecht des Kantons Bern ist daher für den Zeitraum vom 1. April 1994 bis Ende 1996 verwirkt (vgl. Urteil 2P.182/2002 vom 17. März 2003, E. 3.2, mit Hinweisen; vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a, Nr. 26). Der Beschwerdeführer darf damit vom Kanton Bern nur noch ab 1. Januar 1997 besteuert werden, weshalb die staatsrechtliche Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Weil für den Zeitraum ab 1. Januar 1997 noch in keinem Kanton definitive Veranlagungen vorliegen, braucht sich das Bundesgericht zur Frage der Steuerrückerstattung vorliegend nicht verbindlich zu äussern.

5.

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer und dem Kanton Bern je hälftig auferlegt (Art. 156 Abs. 1, 2 und 3 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Der Kanton Bern hat dem Beschwerdeführer, der nicht anwaltlich vertreten ist, für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 500.– zu entrichten (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und es wird festgestellt, dass der Beschwerdeführer jedenfalls bis Ende 2000 steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern hatte, er aber aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in diesem Kanton erst ab 1. Januar 1997 besteuert werden darf.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer und dem Kanton Bern je hälftig auferlegt.

3.

Der Kanton Bern hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 500.– auszurichten.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Bern, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. August 2004

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: