

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1107/2014

Urteil vom 14. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Beat Hess,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden.

Gegenstand

Steuerdomizil / Steuerperiode 2010,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung,
vom 1. September 2014.

Sachverhalt:

A.

A. _____ war in der Gemeinde U. _____ im Kanton Nidwalden wohnhaft. Am 20. November 2006 meldete er sich von dort nach "unbekannt" ab. Vom 1. Oktober 2010 bis 31. Dezember 2010 arbeitete er für die X. _____ AG mit Sitz in T. _____ BE. Seine Korrespondenz liess sich A. _____ an die Adresse Z. _____ strasse, V. _____, an der B. und C.D. _____ wohnten, zustellen.

B.

Mit Verfügung vom 5. Juli 2013 bezeichnete das Gemeindesteueramt V. _____ die Nidwaldner Gemeinde V. _____ als steuerrechtlichen Wohnsitz von A. _____ für die Steuerperiode 2010. Daran hielt es mit Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2013 fest. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden am 1. September 2014 ab.

C.

A. _____ erhebt am 6. Dezember 2014 Beschwerde beim Bundesgericht mit den sinngemässen Anträgen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass ihm die Verfügung vom 5. Juli 2013 nicht ordentlich zugestellt worden und damit ohne rechtliche Wirkung sei. Eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichten auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt Nidwalden schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Das angefochtene Urteil ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG über die Staatssteuer. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen.

Auf die Beschwerde ist einzutreten, soweit damit die Aufhebung des angefochtenen Urteils beantragt wird.

1.2. Feststellungsbegehren sind im Verhältnis zu Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär (BGE 141 II 113 E. 1.7 S. 123). Das mit dem vorliegenden Feststellungsantrag verfolgte Ziel, die Verneinung der Steuerpflicht in der Schweiz für den betreffenden Zeitraum, kann mit der Aufhebung des angefochtenen Urteils erreicht werden. Es fehlt somit diesbezüglich an einem schutzwürdigen Interesse im Sinn von Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG, weshalb darauf nicht einzutreten ist (vgl. Urteile 2C_565/2011 vom 26. Oktober 2012 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 138 II 545; 2C_1118/2014 vom 22. Juni 2015 E. 1; BGE 126 II 300 E. 2c S. 303).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 f.).

2.3. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; Urteil 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 2.2).

Die hier massgeblichen, in Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG niedergelegten Vorschriften zur Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit lassen den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum. Das Bundesgericht hat somit die Anwendung der entsprechenden kantonalen Vorschriften mit voller Kognition zu überprüfen.

3.

Vorab sind die formellen Rügen zu behandeln (BGE 138 I 232 E. 5.1 S. 237).

3.1. Der Beschwerdeführer macht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV geltend. Die Vorinstanz habe nicht ausreichend begründet, warum von einem steuerrechtlichen Wohnsitz in V. _____ auszugehen sei.

Die Vorinstanz legte zunächst die Grundlagen der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit dar. Sodann zitierte sie die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes und führte aus, wie die Beweislastverteilung in Bezug auf die wohnsitzbegründenden Tatsachen geregelt ist. Gestützt auf den Lohnausweis vom 25. Januar 2011, in dem die Arbeitgeberin

des Beschwerdeführers dessen Anschrift an der Z. _____ strasse in V. _____ bestätigt habe, und weitere Dokumente, in denen dieser selbst diese Adresse angegeben habe, kam die Vorinstanz zum Schluss, dass sich das Hauptsteuerdomizil in der Steuerperiode 2010 in V. _____ befunden habe. Sie wies darauf hin, dass es sich hierbei um einen Indizienbeweis handle. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer den Beweis für eine Wohnsitzverlegung per 31. Dezember 2010 trotz zweimaliger Aufforderung nicht erbracht.

Diese Begründung hält vor Art. 29 Abs. 2 BV stand. Der Beschwerdeführer verkennt, dass die verfassungsrechtliche Begründungspflicht keinen Anspruch auf die "richtige" Begründung verschafft. Die Behörde ist verpflichtet, die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1 S. 88). Diese Vorgabe ist hier erfüllt, was sich auch darin zeigt, dass der Beschwerdeführer das Urteil der Vorinstanz sachgerecht anfechten konnte.

3.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Verfügung vom 5. Juli 2013 sei nicht rechtsgültig eröffnet worden.

Gemäss § 58 Abs. 1 erster Halbsatz der Verordnung des Kantons Nidwalden vom 8. Februar 1985 über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege (VRPV/NW; NG 265.1) eröffnet die Behörde den Parteien den Entscheid schriftlich durch Zustellung einer Ausfertigung. Die Zustellung erfolgt - sofern der Aufenthaltsort des Adressaten bekannt ist - durch die Post oder durch Boten (§ 31 Abs. 1 VRPV/NW).

Die Vorinstanz hat - für das Bundesgericht im Prinzip verbindlich - festgestellt, dass der Beschwerdeführer selbst dem Gemeindesteuernamt V. _____ die erwähnte Adresse als Zustelladresse angegeben hatte. Der Beschwerdeführer bestreitet dies nicht. Nachdem die Verfügung vom 5. Juli 2013 am 8. Juli 2013 durch die Schweizerische Post nachweislich der ebenfalls dort wohnhaften C.D. _____ ausgehändigt wurde, ist die Zustellung ordnungsgemäss erfolgt.

4.

4.1. In Art. 4 des Gesetzes des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (StG/NW; NG 521.1) ist die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit wie folgt umschrieben:

" 1 Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben.

2 Natürliche Personen haben im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalten oder wenn ihnen das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.

3 Natürliche Personen haben im Kanton steuerrechtlichen Aufenthalt, wenn sie sich hier ungeachtet vorübergehender Unterbrechung aufhalten:

1. bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen;
2. ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen."

Diese Regeln entsprechen Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG sowie Art. 3 Abs. 1-3 DBG (SR 642.11).

Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem die steuerpflichtige Person im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder im Kanton steuerbare Werte erwirbt (Art. 10 Abs. 1 StG/NW). Sie endet mit dem Tod oder dem Wegzug der steuerpflichtigen Person aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte (Art. 10 Abs. 2 StG/NW). Diese Bestimmungen entsprechen Art. 8 Abs. 1 und 2 DBG.

Aufgrund dieser Übereinstimmungen kann für die Auslegung der kantonalen Normen auf die entsprechenden Bestimmungen des DBG und die dazu entwickelte Rechtsprechung und Lehre

abgestellt werden (Urteil 2C_374/2014 vom 30. Juli 2015 E. 1.2).

4.2. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG - anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) - zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23-26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (vgl. dazu Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155) : Nach wie vor gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt - wie nach altem Recht - der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. "rémanence du domicile"). Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu

entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306 mit zahlreichen Hinweisen; Urteil 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.3, in: StE 2014 A 24.21 29). Für die Staatssteuer gilt das Gleiche, weil die Voraussetzungen der Steuerpflicht - wie in E. 4.1 dargelegt - analog der direkten Bundessteuer normiert sind.

4.3. Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von der steuerpflichtigen Person darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4 S. 307). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht nach dem Gesagten das bisherige Domizil fort (Urteile 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.4, in: StE 2014 A 24.21 29; 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.4, in: ASA 82 S. 72, mit Hinweisen).

5.

5.1. Der Beschwerdeführer trägt vor, er habe weder zivilrechtlichen noch steuerrechtlichen Wohnsitz in V._____, denn er habe sich vor geraumer Zeit von der Gemeinde U._____ abmelden lassen und lebe im Ausland. Die Vorinstanz habe willkürlich auf die steuerbegründende Tatsache geschlossen, dass sich sein Wohnsitz in V._____ befunden habe. Zudem habe sich der aktenkundig letzte steuerrechtliche Wohnsitz in U._____ befunden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung würde dies bedeuten, dass dieser steuerrechtliche Wohnsitz bestehen bleibe, solange kein neuer begründet worden sei. Die Aktenlage reiche nicht aus, um einen neuen Wohnsitz in V._____ zu begründen. Nachdem die Vorinstanz in willkürlicher Weise nicht geprüft habe, ob er - der Beschwerdeführer - das Steuerdomizil in U._____ überhaupt verloren habe, könne offen bleiben, ob er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt habe.

5.2. Diesen Ausführungen kann nicht beigeplichtet werden. Es trifft zwar zu, dass die Vorinstanz das Steuerdomizil in V._____ gestützt auf Indizien bestätigt hat. Indessen hat der Beschwerdeführer die Begründung des von ihm behaupteten Wohnsitzes im Ausland zu beweisen (vgl. E. 4.3). Die Frage, ob die Behauptung zutrifft, kann nicht offen gelassen werden, weil davon der Ausgang des Verfahrens abhängt.

5.3. Ob eine Person sich mit der Absicht dauernden Verbleibens an einem Ort aufhält, ist eine Tatfrage. Das Bundesgericht prüft somit nur, ob die Vorinstanz für das Jahr 2010 willkürlich einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde V._____ bejaht hat (vgl. E. 2.2).

Die Vorinstanz stützt sich auf folgende Anhaltspunkte:

- Der Lohnausweis der X._____ AG mit Sitz in T._____ BE vom 25. Januar 2011 betreffend die Zeit vom 1. Oktober 2010 bis 31. Dezember 2010 war an A._____, Z._____ strasse, V._____ adressiert.

- Am 9. November 2011 unterzeichnete der Beschwerdeführer einen Mietvertrag für eine Wohnung in der Gemeinde W._____ OW mit Mietbeginn am 1. Januar 2012. Darin war als (bisherige) Adresse

"A._____, Z._____strasse, V._____" angegeben.

- Die Antwort des Amtes für Justiz und Migration des Kantons Nidwalden vom 20. September 2012 betreffend ein Einreisegesuch der Ehegattin des Beschwerdeführers aus Russland wurde an A._____, Z._____strasse, V._____ gesandt.

- Auf dem Lohnausweis des Beschwerdeführers für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis 2. März 2012, ausgestellt am 19. November 2013 von der Y._____ GmbH im Auftrag der X._____ AG (nunmehr mit Sitz in S._____), war die Adresse Z._____strasse, V._____ vermerkt.

Die Vorinstanz ist nicht in Willkür verfallen, wenn sie gestützt auf diese Dokumente auf einen steuerrechtlichen Wohnsitz in V._____ geschlossen hat. Zwar geht aus dem Lohnausweis vom 25. Januar 2011 nicht hervor, wo sich der Arbeitsort des Beschwerdeführers befunden hat. Dies spielt jedoch für die Ermittlung des Wohnsitzes keine Rolle. Entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer seiner Arbeitgeberin, seiner Vermieterin und dem Amt für Justiz und Migration des Kantons Nidwalden die Adresse an der Z._____strasse in V._____ angegeben hat, ohne dass Hinweise auf einen davon abweichenden Wohnsitz vorliegen würden. Auch den Steuerbehörden hatte der Beschwerdeführer, bevor er sich anwaltlich vertreten liess, die besagte Adresse in V._____ angegeben. Dass die Vorinstanz bei dieser Aktenlage eine "rémanence du domicile" (vgl. E. 4.2) in Bezug auf die Gemeinde U._____ verneint hat, ist nicht willkürlich. Der Beschwerdeführer hätte die Vermutung, dass sich sein Wohnsitz im Jahr 2010 in V._____ befunden hat, nur durch den Nachweis einer Wohnsitzverlegung entkräften können. Indessen vermochte er die Behauptung, sein Wohnsitz habe sich im Ausland befunden, in keiner Weise zu belegen. Weder ist erstellt, dass er überhaupt dort gelebt hat, noch dass er alle Brücken zur Schweiz abgebrochen hat. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers im Jahr 2010 in V._____ befunden hat.

6.

Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Ausgangsgemäss ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. September 2015

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

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner