Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_271/2013

Urteil vom 23. Dezember 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte

1. A. _____,

2. B. _____,

Beschwerdeführer, beide vertreten durch Flückiger & Corvaglia AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Schlossmühlestrasse 15, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern 2010,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 6. Februar 2013.

Sachverhalt:

A.

Das Ehepaar A. _____ und B. _____ hat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Israel. A. _____ ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses in Kreuzlingen/TG und damit im Kanton Thurgau beschränkt steuerpflichtig. In der Steuererklärung 2010 machten A. _____ und B. _____ für ihre sechs unmündigen Kinder Sozialabzüge in der Höhe von insgesamt Fr. 42'000.-- (Fr. 7'000.-- pro Kind) geltend.

B.

Mit Veranlagungsverfügung vom 16. August 2011 gewährte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau den Kinderabzug anteilmässig für die direkte Bundessteuer 2010, verweigerte aber den Abzug für die Staats- und Gemeindesteuern 2010. Zur Begründung brachte das Steueramt vor, dass Sozialabzüge im internationalen Verhältnis im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern nur den unbeschränkt Steuerpflichtigen zustünden. Sowohl die dagegen erhobene Einsprache bei der Steuerverwaltung wie auch der Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau blieben ohne Erfolg. Mit Urteil vom 6. Februar 2013 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau die dagegen erhobene Beschwerde ab.

C.

Mit Eingabe vom 25. März 2013 erheben A. _____ und B. _____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau sei aufzuheben und das gesamte steuerbare Einkommen auf Fr. 83'403.-- und das steuerbare Einkommen im Kanton Thurgau auf Fr. 77'518.-- festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit an den Kanton Thurgau zurückzuweisen mit der Anweisung, das gesamte steuerbare Einkommen auf Fr. 83'403.-- und das steuerbare Einkommen im Kanton Thurgau

auf Fr. 77'518.-- festzusetzen. Gerügt wird im Wesentlichen die Verletzung von Bundesrecht (Art. 127 Abs. 2 und 3 BV) sowie des zwischen der Schweiz und Israel abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hat sich nicht vernehmen lassen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf einen Antrag.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist grundsätzlich einzutreten.

1.2. Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Dies setzt voraus, dass sich der Beschwerdeführer wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheides auseinandersetzt (BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

1.3. Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.

Vorab gilt es festzuhalten, was genau Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet. Die angefochtene Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 vom 16. August 2011 legt das steuerbare Einkommen auf Fr. 116'400.-- und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 66'000.-- fest; die einfache Steuer beträgt Fr. 6'095.10. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Vermögen beträgt Fr. 0.--. Gemäss der Steuerausscheidung 2010 vom 16. August 2011 beträgt das Einkommen der Beschwerdeführer ungerundet total Fr. 125'403.-- bzw. für den Kanton Thurgau Fr. 116'452.--. Eine einfache Kontrollrechnung ergibt, dass es sich beim genannten satzbestimmenden Einkommen in der Steuerveranlagung offenbar um einen Verschieb handelt und der dortigen Berechnung der einfachen Steuer das satzbestimmende Einkommen gemäss Steuerausscheidung zugrunde gelegt wurde. Die Beschwerdeführer beantragen, das gesamte steuerbare Einkommen sei auf Fr. 83'403.-- und das steuerbare Einkommen für den Kanton Thurgau auf Fr. 77'518.-- festzusetzen, also zu reduzieren. Die Differenz entspricht somit je genau den in der Beschwerde auf S. 7 geltend gemachten Kinderabzügen von Fr. 42'000.-- (total) bzw. Fr. 38'934.-- (Kanton Thurgau).

Der Antrag der Beschwerdeführer verlangt u.a. eine Korrektur des "gesamten steuerbaren Einkommens". Es ist davon auszugehen, dass damit auch das satzbestimmende Einkommen gemeint ist. Auf diesen Antrag kann indessen nicht eingetreten werden. Die umstrittenen Sozialabzüge sind im kantonalen Recht geregelt (vgl. auch E. 3.1 und 3.3.3 hiernach); damit gilt hier die qualifizierte Rügepflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. auch E. 1.2 hiervor). In der Beschwerdeschrift gehen die Beschwerdeführer jedoch mit keinem Wort auf die Problematik der Sozialabzüge in Bezug auf die Bemessung des satzbestimmenden Einkommens ein. Damit erübrigen

sich weitere Ausführungen zur Bemessung des satzbestimmenden Einkommens.

Im Folgenden ist somit zu beurteilen, ob der anteilmässige Kinderabzug für insgesamt sechs minderjährige Kinder in der Höhe von Fr. 38'934.-- (total Fr. 42'000.--) im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern 2010 zu einer Reduktion des steuerbaren Einkommens führt. Unbestrittenermassen nicht Beschwerdegegenstand bildet dagegen der gleiche Abzug im Bereich der direkten Bundessteuer (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt S. 3; Beschwerde S. 4 f.).

3.

3.1. Vom steuerbaren Einkommen werden gemäss § 36 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a des Steuergesetzes [des Kantons Thurgau] vom 14. September 1992 (StG/TG; RB 640.1) für nicht selbständig besteuerte, für in Ausbildung stehende oder erwerbsunfähige Kinder, für deren Unterhalt der Steuerpflichtige aufkommt, Fr. 7'000.-- (je Kind) abgezogen. Bei beschränkter Steuerpflicht werden die Sozialabzüge anteilmässig gewährt (§ 36 Abs. 5 StG/TG). Im internationalen Verhältnis werden die Sozialabzüge sodann nur dem unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt. Vorbehalten bleibt das Bundesrecht einschliesslich der staats vertraglichen Bestimmungen (§ 36 Abs. 6 StG/TG).

3.2. Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, die Bestimmung von § 36 Abs. 6 StG/TG verstosse gegen Bundesrecht. Insbesondere sei Art. 127 Abs. 2 BV verletzt, da im Ausland lebende Eigentümer thurgauischer Grundstücke steuerlich schlechter gestellt würden als Eigentümer mit Wohnsitz im Kanton Thurgau. Zudem liege eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) vor, da diese Grundsätze auch im internationalen Verhältnis zur Anwendung gelangten. Im Bereich der direkten Bundessteuer (Art. 35 Abs. 3 DBG bzw. Art. 213 Abs. 3 DBG) würden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Schliesslich verletze die Bestimmung von § 36 Abs. 6 StG/TG auch das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 2. Juli 2003 (DBA-Israel; SR 0.672.944.91). Insbesondere sei das in Art. 24 Ziff. 1 und 2 DBA-Israel enthaltene Diskriminierungs- bzw. Schlechterstellungsverbot verletzt.

3.3. Der Auffassung der Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden.

3.3.1. Vorab stösst die Rüge, wonach § 36 Abs. 6 StG/TG bundesrechtswidrig sei, ins Leere: So enthält die erwähnte Bestimmung in Satz 2 explizit den Vorbehalt des Bundesrechts bzw. von staatsvertraglichen Bestimmungen.

Wird ein Verstoss gegen das (rein) kantonale Recht gerügt, prüft das Bundesgericht ohnehin lediglich, ob dessen vorinstanzliche Auslegung und Anwendung zu einer Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht (Art. 95 lit. a und b BGG) oder der kantonalen verfassungsmässigen Rechte führt (Art. 95 lit. c BGG). Zu untersuchen wäre allem voran ein Verstoss gegen das Willkürverbot nach Art. 9 BV (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Eine Willkürüge erheben die Beschwerdeführer hier jedoch nicht, weshalb nicht näher darauf einzugehen ist (Art. 106 Abs. 2 BGG).

Zu prüfen bleiben damit im Folgenden noch die Rügen, der angefochtene Entscheid verletze Bundesrecht (Art. 127 Abs. 2 und 3 BV) bzw. Völkerrecht (DBA-Israel).

3.3.2. Die Beschwerdeführer berufen sich auf Art. 24 DBA-Israel. Gemäss Ziff. 1 von Art. 24 dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Ziff. 2 von Art. 24 handelt sodann von der Besteuerung von Betriebsstätten.

Ein Verstoss gegen das abschliessend umschriebene Diskriminierungsverbot von Art. 24 DBA-Israel liegt hier schon deshalb nicht vor, weil die umstrittene Regelung von § 36 Abs. 6 StG/TG nicht auf die Staatsangehörigkeit abstellt. Schweizer Staatsangehörige in der Situation der Beschwerdeführer werden gleich wie diese behandelt. Zudem ist die Voraussetzung der "gleichen Verhältnisse" hier nicht erfüllt. Diese Voraussetzung, die wörtlich mit Art. 24 Ziff. 1 des Musterabkommens der OECD übereinstimmt, ist nur dann gegeben, wenn beide Personen im selben Vertragsstaat ansässig sind, was hier gemäss den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht der Fall ist. Sodann sind sachlich gerechtfertigte, in rechtlichen oder tatsächlichen Unterschieden begründete Ungleichbehandlungen zulässig (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 512 mit Hinweisen). Damit erübrigen sich auch weitere Ausführungen zum

von den Beschwerdeführern angerufenen Verbot der Betriebsstättendiskriminierung gemäss Art. 24 Ziff. 2 DBA-Israel.

3.3.3. Beim Abzug nach § 36 Abs. 2 Ziff. 1 StG/TG handelt es sich um einen Sozialabzug, dessen Ausgestaltung in die Kompetenz der Kantone fällt (Art. 1 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 4 Satz 2 StHG; vgl. Urteil 2C_365/2009 vom 24. März 2010 E. 2.1.3). Damit können die Beschwerdeführer - entgegen ihrer Ansicht - nichts aus dem Umstand ableiten, dass gemäss der Regelung von Art. 35 Abs. 3 bzw. Art. 213 Abs. 3 DBG die Sozialabzüge im Bereich der direkten Bundessteuer bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt worden sind. Ebenso wenig ist hier ein Verstoss gegen die Vorschriften der Steuerharmonisierung ersichtlich.

3.3.4. Was die Beschwerdeführer weiter vorbringen, erschöpft sich in allgemeiner Kritik und entspricht weitgehend wortwörtlich den Ausführungen vor der Vorinstanz, was den Begründungsanforderungen nicht zu genügen vermag (BGE 134 II 244 E. 2.3 S. 246 f.). Darüber hinaus ist nichts ersichtlich, was den angefochtenen Entscheid als bundesrechtswidrig erscheinen liesse. Insbesondere liegt kein Verstoss gegen Art. 127 Abs. 2 BV (namentlich Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) vor, da auch hier das Kriterium der "gleichen Verhältnisse" nicht erfüllt ist (vgl. BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215). Ebenso wenig legen die Beschwerdeführer dar, dass sie durch die Verweigerung des in Frage stehenden Abzuges effektiv in ihrem Recht auf Existenzsicherung - mit Blick auf welches das lebensnotwendige Existenzminimum die untere Grenze der Leistungsfähigkeit darstellt - verletzt würde (vgl. BGE 122 I 101 E. 3b S. 105). Ergänzend kann diesbezüglich auf die Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Soweit schliesslich die Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) rügen, ist dies mangels eines interkantonalen Verhältnisses offensichtlich unbegründet.

4.

Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid als bundesrechts- und völkerrechtskonform, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. Dezember 2013

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Winiger