

## Doppelbesteuerung

### 1. Allgemeines

Die in Art. 3 der Bundesverfassung (BV) garantierte kantonale Souveränität schliesst auch die kantonale Steuerhoheit ein. Wenn eine Person zu zwei oder mehreren kantonalen Hoheitsgebieten persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen unterhält, kann deshalb der Fall eintreten, dass mehr als ein Kanton gegenüber dieser Person für das gleiche Steuerobjekt die Steuerhoheit beansprucht. Dieser Fall kann auch eintreten, wenn eine im Kanton steuerpflichtige Person persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zum Ausland unterhält. Diese mehrfache Beanspruchung der Steuerhoheit bei ein und derselben Person wird als Doppelbesteuerung bezeichnet.

Die aus Art. 3 BV abgeleitete kantonale Steuerhoheit wird wesentlich eingeschränkt durch das bundesrechtliche interkantonale Doppelbesteuerungsverbot des Art. 127 Abs. 3 BV. Das Doppelbesteuerungsverbot im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei oder mehreren Thurgauer Gemeinden) leitet sich aus § 2 StG ab.

Beanspruchen im internationalen Verhältnis beide Staaten gegenüber der gleichen Person und für das gleiche Steuerobjekt die Steuerhoheit und bestehen keine entsprechende Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen diesen Staaten, kommt es zu einer rechtlich zulässigen Doppelbesteuerung.

Liegt eine Konkurrenz verschiedener Steuerdomizile vor, muss zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Steuerauscheidung (vgl. StP 2 Nr. 3 f.) vorgenommen werden.

### 2. Definition Doppelbesteuerung

#### 2.1. Effektive Doppelbesteuerung

Bei der effektiven (oder aktueller) Doppelbesteuerung wird ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Gemeinden oder Kantonen oder dem Ausland für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Steuerperiode besteuert.

Bei Kantonen mit unterschiedlichen Systemen der zeitlichen Bemessung (Vergangenheits- und Gegenwartsbemessung) muss für die Frage der Doppelbesteuerung nicht auf die Steuerperiode sondern auf die Steuerbemessungsperiode abgestellt werden.

Die effektive Doppelbesteuerung ist gemäss Art. 127 Abs. 3 BV im interkantonalen Verhältnis und gemäss § 2 StG im interkommunalen Verhältnis unzulässig.

#### 2.2. Virtuelle Doppelbesteuerung

Ein Kanton besteuert ein Steuerobjekt, dessen Besteuerung gemäss den bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen einem andern Kanton vorbehalten ist, der von seinem Besteuerungsrecht aber keinen Gebrauch macht.

Die virtuelle Doppelbesteuerung ist im interkommunalen und interkantonalen Verhältnis unzulässig.

### **3. Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Eine Doppelbesteuerung wird durch zwei verschiedene Methoden vermieden. Man unterscheidet zwischen der Befreiungsmethode (Freistellung des Steuerobjektes) und der Anrechnungsmethode (Anrechnung der erhobenen Steuer).

#### **3.1. Im interkommunalen und interkantonalen Verhältnis**

Im interkantonalen Verhältnis lässt das Bundesgericht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschliesslich die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt (vgl. StP 10 Nr. 1) zu. Diese besteht darin, dass das Steuerobjekt einem Gemeinwesen ausschliesslich zur Besteuerung zugewiesen wird.

Von den beiden Hoheitsträgern ist somit lediglich einer zur Besteuerung des betreffenden Steuerobjektes berechtigt. Berechtigter Hoheitsträger kann entweder jener der persönlichen Zugehörigkeit (Wohnsitz) oder jener der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (Quelle, Belegenheit, usw.) sein. Bei der Besteuerung im interkantonalen Verhältnis muss zudem auch das Schlechterstellungsverbot (vgl. Ziff. 4 unten) beachtet werden.

Im interkommunalen Verhältnis wird die Befreiungsmethode sinngemäss angewandt.

#### **3.2. Im internationalen Verhältnis**

Im internationalen Steuerrecht finden sowohl die Befreiungsmethode als auch die Anrechnungsmethode Anwendung.

Die Grundsätze der Befreiungsmethode im interkantonalen Verhältnis werden grundsätzlich auch im internationalen Verhältnis angewandt. Zu beachten sind allerdings die abweichenden Bestimmungen bezüglich Progressionsvorbehalt (vgl. StP 10 Nr. 1) und Schlechterstellungsverbot (vgl. Ziff. 4. unten).

Die Anrechnungsmethode findet in der Regel Anwendung, wenn ein Steuerobjekt in zwei Staaten gleichzeitig steuerbar ist, und beide Staaten zur Besteuerung befugt sind. Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen beiden Staaten, wird in einem solchen Fall ein Staat auf Anrechnung der im anderen Staat erhobenen Steuer verpflichtet.

### **4. Schlechterstellungsverbot**

#### **4.1. Im interkantonalen Verhältnis**

Das Bundesgericht hat aus Art. 127 Abs. 3 BV neben dem Verbot der effektiven und virtuellen Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis auch ein Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone im interkantonalen Verhältnis Steuerpflichtige, die nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders oder stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen.

Die Berechnung des steuerbaren Einkommens und Vermögens und somit der Steuerschuld wird auch bei interkantonalen Verhältnissen nach dem jeweiligen kantonal gültigen Steuerrecht durchgeführt.

In den Kantonen bestehen unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen (z.B. bei den allgemeinen Abzügen und bei den Sozialabzügen). Dies führt zu unterschiedlichen steuerbaren Einkommens- und Vermögensbeträgen bei den einzelnen Steuerveranlagungen der beteiligten Kantone. Dies ist **keine unzulässige Schlechterstellung**.

#### 4.2. Im internationalen Verhältnis

Das Schlechterstellungsverbot gilt mit bestimmten Vorbehalten auch im internationalen Verhältnis. **Keine unzulässige Schlechterstellung** liegt zum Beispiel **in folgenden Fällen** vor:

- Progressionsvorbehalt bei Bestimmung des Steuersatzes für Personen mit Wohnsitz im Ausland (StP 10 Nr. 1);
- im internationalen Verhältnis werden die Sozialabzüge gemäss § 36 Abs. 6 StG nur dem unbeschränkt Steuerpflichtigen (Wohnsitz in der Schweiz) gewährt;
- keine Übernahme des Aufwandüberschusses (Liegenschaftsunterhalt übersteigt Liegenschaftsertrag) bei einer ausländischen Liegenschaft (vgl. StP 2 Nr. 6). Der Aufwandüberschuss wird nur satzbestimmend berücksichtigt;
- keine Übernahme ausländischer Schuldzinsenüberschüsse (vgl. StP 2 Nr. 10). Der Schuldzinsenüberschuss wird nur satzbestimmend berücksichtigt.