

GR_GERICHTE A 2017 2 vom 13. Juli 2017

GR Gerichte, 2017-07-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2017_2

FR: GR_GERICHTE A 2017 2 du 13 juillet 2017

IT: GR_GERICHTE A 2017 2 del 13 luglio 2017

Regeste

Kantonssteuer (Gewinnsteuer) | Steuern der jur. Personen

Erwägungen

E. 4

Nachdem sich die A._____ AG zunächst weigerte, die ersuchten Unterlagen einzureichen, stellte sie der kantonalen Steuerverwaltung mit Schreiben vom 3. Oktober 2016 die Jahresrechnungen 2009/2010, 2011, 2012 und 2013 sowie die Steuerveranlagungen 2009/2010 bis 2014 zu.

E. 5

Mit Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2016 hiess die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und passte die Kapitalauscheidung sowie die Verteilung der Passivzinsen wie beantragt an. Die vorgebrachten Vorjahresverluste wurden nicht anerkannt. Daraus resultierte ein in Graubünden steuerbarer Reingewinn von Fr. 132'592.--.

- 3 -

E. 6

Dagegen erhob die A._____ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) am

E. 8

Am 27. Februar 2017 hielt die Beschwerdeführerin replicando an ihren Anträgen fest. Obschon der Beschwerdegegnerin sämtliche Akten bekannt gewesen seien, habe sie weitere Unterlagen eingefordert. Damit habe die Beschwerdegegnerin Verfahrenspflichten verletzt. Die Kantone seien in der Wahl des Systems der Grundstückgewinnbesteuerung frei, solange es sich nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (und nicht des besteuierungswilligen Nebensteuerdomizils) auswirke. Im Kanton Schwyz könne der Steuerpflichtige wählen, ob er mittels Revisionsgesuch Betriebsverluste mit Grundstückgewinnsteuern in derselben Periode verrechnen wolle oder nicht. Ohne Revisionsgesuch erfolge keine Verrechnung. Die Beschwerdeführerin habe von diesem Recht bewusst keinen Gebrauch gemacht. Die Beschwerdegegnerin verlange in Ausblendung des Schlechterstellungsverbots eine Gewinnbesteuerung, obwohl es gar keinen steuerbaren Gewinn auf kantonaler Ebene gebe. Die Besteuerung eines rechnerischen Gewinns aus der Veräusserung der Immobilie im Kanton Graubünden sei überdies auch gestützt auf das Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis nicht zulässig. Seitens der Beschwerdegegnerin seien keinerlei Anstalten gemacht worden, um eine

- 5 - vernünftige Lösung zu treffen. Sowohl die Beschwerdeführerin als auch der Vertreter des Hauptsteuerdomizils hätten erfolglos das persönliche Gespräch gesucht; dies könne der zuständige Vertreter des Hauptsteuerdomizils anlässlich einer Anhörung bestätigen. Der Beschwerdeführerin seien daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Im Gegenteil habe die Beschwerdegegnerin der Beschwerdeführerin eine Entschädigung auszurichten.

E. 9

Die Beschwerdegegnerin hielt am 10. März 2017 duplicando an ihren Anträgen fest und ergänzte ihre Argumentation. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2016 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2016, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin vom 18. Mai 2016 teilweise gutgeheissen und die Kapitalauscheidung sowie die Verteilung der Passivzinsen angepasst, bezüglich der Vorjahresverluste aber abgewiesen hat. Solche Entscheide können gemäss Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über

- 6 - die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführerin ist als formelle und materielle Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids beschwert und damit ohne Weiteres zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist somit – unter Vorbehalt der nachstehenden Erwägung 2 – einzutreten. 2. a) Die Beschwerdeführerin rügt in ihren Rechtsschriften vom 8. Januar bzw. 27. Februar 2017 unter anderem ein schikanöses und rechtsmissbräuchliches Verhalten des zuständigen beschwerdegegnerischen Revisors. Dieser habe diverse Unterlagen einverlangt, obschon er zu keiner Zeit davon abzubringen gewesen sei, die in der Bilanz ausgewiesenen Gewinne trotz Vorliegens von Vorjahresverlusten zu besteuern. Vor diesem Hintergrund beantragt die Beschwerdeführerin die Anweisung des zuständigen beschwerdegegnerischen Revisors, derartige Strafaktionen künftig zu unterlassen sowie die Anhörung des für die Beschwerdeführerin zuständigen Revisors der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz. b) Dabei verkennt die Beschwerdeführerin, dass die Erteilung von Anweisungen an den zuständigen Steuerrevisor nicht Gegenstand des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet. Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Verfahren einzig die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorjahresverluste aus dem Kanton Schwyz im Kanton Graubünden bei der Veranlagung der Kantonssteuer 2015 anerkannt werden müssen. Dementsprechend ist aber

- 7 - auf den beschwerdeführerischen Antrag auf Erteilung von Anweisungen an den zuständigen Revisor nicht einzutreten. Ebenso ist die Frage der Auflagen der Beschwerdegegnerin im vorangegangenen Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht Gegenstand des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin braucht daher nicht weiter eingegangen zu werden. Und auch auf den beschwerdeführerischen Beweis Antrag auf Anhörung des für die Beschwerdeführerin zuständigen Vertreters der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz kann verzichtet werden, weil es vorliegend – wie gesehen – einzig um die Frage der Anerkennung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Verlustverrechnung geht. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle dennoch kurz erwähnt, dass die Beschwerdegegnerin im Rahmen der Mitwirkungspflicht und mit dem Ziel, eine korrekte Veranlagung zu ermöglichen, von den Steuerpflichtigen Unterlagen einfordern kann und den Nachweis behaupteter Tatsachen fordern darf (vgl. insbesondere Art. 127 Abs. 2 und 3 sowie Art. 128 Abs. 1 und 2 StG). Inwiefern das Verhalten der Beschwerdegegnerin bzw. des zuständigen Steuerrevisors im vorliegenden Fall schikanös und rechtsmissbräuchlich sein soll, ist nicht ersichtlich, zumal der zuständige Revisor in den Schreiben vom 24. August und 27. September 2016 (Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 5) gegenüber der heutigen Beschwerdeführerin dargelegt hat, weshalb und in welchem Umfang die entsprechenden Aktenauflagen erfolgten. Dass solche Auflagen mitunter für die Steuerpflichtigen einen Aufwand mit sich bringen, lässt sich nicht von der Hand weisen. Aber auch das Ausfüllen der Steuererklärung, das Zusammenstellen der notwendigen Unterlagen (z.B. das Wertschriftenverzeichnis einer natürlichen Person) etc. stellen einen solchen Aufwand dar, der von den Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren hinzunehmen ist. Dementsprechend erweisen sich aber die entsprechenden beschwerdeführerischen

- 8 - Ausführungen als unbegründet und wären – selbst wenn darauf eingetreten werden könnte – abzuweisen. 3. a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verstossende Doppelbesteuerung 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, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten darf, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 140 I 114 E.2.3.1, 138 I 297 E.3.1, 137 I 145 E.2.2, 134 I 303 E.2.1, 132 I 29 E.2.1, 131 I 249 E.3.1, je mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichtes 2C_243/2011 vom 1. Mai 2013 E.1.3, nicht publ. in: BGE 139 II 373, aber in: StE 2013 A 24.43.1 Nr. 23, StR 68/2013 S. 636, 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E.2.1, nicht publ. in: BGE 139 I 64, aber in: StE 2013 A 24.44.1 Nr. 3, StR 68/2013 S. 212). b) Die Beschwerdeführerin beruft sich zunächst auf das Schlechterstellungsverbot. Dieses sieht sie dadurch verletzt, dass die Beschwerdegegnerin eine Gewinnbesteuerung im Kanton Graubünden verlange, obwohl es auf kantonaler Ebene infolge Konsumation durch Vorjahresverluste gar keinen steuerbaren Gewinn gebe. Die Beschwerdegegnerin stütze sich zu Unrecht auf die Gewinnsteuer bei der direkten Bundessteuer. Denn die di-

rekte Bundessteuer kenne gar keine objektmässige Gewinnsteuer, wes-

- 9 - halb der vorliegende Sachverhalt für die direkte Bundessteuer nie steuer-relevant werden könne. Weiter rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Verbots der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis. Ihr seien rechtskräftig verrechenbare Verlustvorträge bescheinigt worden, welche maximal sieben Jahre vorgetragen werden könnten. Würden diese Verlustvorträge nicht mit dem isoliert berechneten Gewinn aus dem Verkauf der Immobilie im Kanton Graubünden verrechnet, bestehe die Gefahr der Verjährung dieser Verlustvorträge. Die Besteuerung dieser Gewinne führe zu einer zumindest virtuellen Doppelbesteuerung, weil das schweizerische Steuersystem in diesem Fall keinen Verlustrücktrag mit Faktorenkorrektur in der Vergangenheit zulasse. c) Die Beschwerdegegnerin weist demgegenüber darauf hin, dass die Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2010 bis 2014 positive Ergebnisse realisiert habe. Allfällige Betriebsverluste wären innerhalb der betreffenden Steuerperiode zu verrechnen gewesen. Der Kanton Schwyz habe innerkantonal diese Verrechnung fälschlicherweise nicht vorgenommen, indem er aufgrund des monistischen Systems eine separate Besteuerung von Betriebs- und Grundstückgewinnen vorgenommen habe, womit die Verrechnung der Betriebsverluste mit den Grundstückgewinnen unterblieben sei. Die Liegenschaftsgewinne seien mit der Grundstückgewinnsteuer veranlagt worden und die Betriebsverluste seien bei der kantonalen Gewinnsteuer auf innerkantonomer Ebene fiktiv jeweils vorgetragen worden. Dieser fiktive Verlustvortrag wolle die Beschwerdeführerin nun mit dem im Kanton Graubünden erzielten Grundstückgewinn verrechnen. Dies sei nicht zulässig. 4. Die Beschwerdeführerin mit Sitz in X. _____ ist im Kanton Schwyz unbeschränkt steuerpflichtig. Im Kanton Graubünden war sie bis zum Verkauf des in der Gemeinde Y. _____ gelegenen Grundstücks am 1. Juli 2015 infolge Grundeigentum beschränkt steuerpflichtig (Spezialsteuerdomizil,

- 10 - vgl. Art. 75 Abs. 1 lit. c StG). Die Parteien sind sich insofern einig, dass der Kanton Graubünden vorliegend in seiner Steuerausscheidung keine Einkünfte erfasst hat, die ihm als Liegenschaftskanton nach den Regeln zur Abgrenzung der gegenseitigen Steuerhoheiten im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht nicht zustünden. Die Beschwerdegegnerin hat im Einspracheverfahren auch die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Kapitalausscheidung sowie die Verteilung der Passivzinsen wie beantragt angepasst und die Veranlagung dementsprechend korrigiert (vgl. den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2016 [Bg-act. 8]). Streitig und zu prüfen ist demgegenüber die Frage, ob der Kanton Graubünden als reiner Liegenschaftskanton dem im Kanton Schwyz entstandenen Betriebsverlust bzw. dem entsprechenden Verlustvortrag Rechnung tragen muss, indem er diesen vom Veräusserungsgewinn in Abzug bringt. 5. a) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommens- bzw. Reingewinnbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern muss (BGE 107 Ia 41 E.1a). Nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung musste diese Regel jedoch zurücktreten gegenüber dem Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Der Liegenschaftskanton musste daher Verluste am Hauptsitz oder in einem anderen Betriebsstättenkanton nicht übernehmen. Das heisst, er war nicht verpflichtet, solche Verluste auf den Ertrag der Liegenschaft oder auf den Veräusserungsgewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) anzurechnen. Sich daraus am

Hauptsitz ergebende, sog. Aus- scheidungsverluste waren zulässig. Auch wenn diese Rechtsprechung in der Lehre auf Kritik stiess, hielt das Bundesgericht daran stets fest (letzt- mals bestätigt mit Urteil des Bundesgerichtes 2P.173/2001 vom 26. Fe- bruar 2002 E.2b; vgl. BGE 120 Ia 361 E.4b und 5, 116 Ia 127 E.2b und

- 11 - 2c, 111 Ia 120 E.2a, 95 I 431 E.2a, 92 I 461 E.2-4). Diese Rechtspre- chung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten bezog sich auf Kapitalanlageliegenschaften interkantonaler Unternehmungen, ein- schliesslich Versicherungsgesellschaften und Immobiliengesellschaften, ausserhalb des Sitzkantons sowie auf Liegenschaften des Privatvermö- gens natürlicher Personen. Sie kam weiter auf Liegenschaften von Lie- genschaftenhändlern und Generalunternehmern im Belegenheitskanton zur Anwendung. In einem Urteil aus dem Jahre 1999 wandte das Bun- desgericht diese Rechtsprechung zudem auf die Betriebsliegenschaft ei- ner interkantonalen Unternehmung (Handelsgesellschaft) an (Urteil des Bundesgerichtes 2P.439/1997 vom 27. Oktober 1999, E.3c und 4, publ. in: StR 55/2000 S. 182). Diese Praxis führte in zahlreichen Fällen zu Aus- scheidungsverlusten. Der Steuerpflichtige musste im Liegenschaftskanton ein Einkommen versteuern, welches das gesamte Reineinkommen über- stieg. Im Extremfall versteuerte eine Unternehmung im Liegenschaftskan- ton einen Reingewinn, obwohl die Gesamtunternehmung Verluste erlitten hatte. b) In seiner neueren Rechtsprechung hat das Bundesgericht in Bezug auf die Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis das Schlechterstellungsverbot wie auch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit indessen deutlich stärker gewich- tet. Insbesondere in BGE 131 I 219 nahm das Bundesgericht eine Ver- deutlichung der Praxis sowie eine Praxisänderung vor. Die Verdeutli- chung der Praxis betraf die Steuerauscheidung bei Betriebsliegenschaf- ten von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern. Das Bundes- gericht legte fest, dass der Wertzuwachs aus der Veräusserung solcher Liegenschaften dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteue- rung zustehe (BGE 131 I 249 E.5.3). Diese Frage war in der bundesge- richtlichen Rechtsprechung bisher nicht oder nicht mit der gewünschten Deutlichkeit entschieden worden (vgl. auch den Vorbehalt in BGE

- 12 - 79 I 142 E.2). Für Betriebsliegenschaften der übrigen interkantonalen Un- ternehmungen hatte nämlich das Bundesgericht diesen Schritt bereits in BGE 83 I 257 E.3 vollzogen und den Wertzuwachs dem Belegenheitskan- ton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen (siehe dazu auch BGE 131 I 249 E. 4.3 und 4.4). Andererseits änderte das Bundesgericht seine Praxis, wonach der Betriebsstättekanton bei der Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft auf einen allfälligen Ausscheidungsverlust im Sitzkanton keine Rücksicht zu nehmen brauche; es verpflichtete diesen Kanton, den Geschäftsver- lust, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Be- triebsstätten aufwies, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen. Das gilt auch dann, wenn der Kanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer, sondern mit einer Grundstückgewinn- steuer erfasst. Massgebend war für das Bundesgericht die Überlegung, dass die Ausdehnung des Rechts des Kantons der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung des Wertzuwachses auf Betriebsliegen- schaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern nicht dazu führen dürfe, dass dieser Kanton auf die übrige Situation der Unter- nehmung überhaupt keine Rücksicht zu nehmen brauche und den Ge- winn auch dann voll besteuern dürfe, wenn die Unternehmung mit einem Verlust

abschliesse. Wenn schon der Wertzuwachs auf Betriebsliegenschaften dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen werde, so sei andererseits dafür zu sorgen, dass sich nicht vermehrt solche Ausscheidungsverluste ergeben (BGE 131 I 249 E.6.3). Das Bundesgericht hat diese neue Regel zur Vermeidung von sog. Ausscheidungsverlusten in der Folge – mit Bezug auf das Schlechterstellungsverbot bzw. den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – mehrfach bestätigt und sowohl auf Liegenschaften im Privatvermögen (BGE 131 I 285 E.4.1) als auch auf Kapitalanlageliegenschaften einer Unternehmung ausgedehnt (BGE 132 I 220 E.5). Eine weitere Praxisänderung betraf die Schuldzinsen bei Liegenschaften-

- 13 - händlern, welche neu nach dem quotenmässigen System proportional nach Lage der geschäftlichen und privaten Aktiven zwischen den betroffenen Kantonen aufgeteilt werden (BGE 133 I 19 E.6.3; vgl. die Darstellung der neuen Praxis bei LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2015, § 3 S. 18 ff.). c) Gestützt auf die dargestellte neue Rechtsprechung des Bundesgerichtes gab die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) am 15. März 2007 das Kreisschreiben 27 über «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten» heraus. Bei solchen Kreisschreiben der SSK handelt es sich zwar nicht um Rechtsnormen im eigentlichen Sinne, sondern vielmehr um reine Verwaltungsverordnungen. Mitglieder der SSK sind die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung. Das Kreisschreiben statuiert keine Rechte und Pflichten gegenüber Privaten, sondern enthält bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten. Folglich vermag das erwähnte Kreisschreiben das streitberufene Gericht ebenso wenig wie etwa ein Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu binden. Es steht aber nichts entgegen, auf dieses Kreisschreiben abzustellen, soweit es eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben und der bundesgerichtlichen Praxis darstellt (BGE 138 II 536 E.5.4.3, 133 V 346 E.5.4.2, 133 II 305 E.8.1; Urteile des Bundesgerichtes 2C_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E.2.3, 2C_1255/2012 vom 26. Juni 2013 E.8.1, 2C_375/2010 vom 22. März 2011 E.6.2, 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009 E.5.1, publ. in: StE 2010 B 52.42 Nr. 6, StR 64/2009 S. 910, 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E.3.3). Zweck des SSK-Kreisschreibens 27 ist die Definition von Lösungsansätzen zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (vgl. Ziff. 3 des SSK-Kreisschreibens 27). Hinsichtlich juristischer Personen wird im erwähnten Kreisschreiben was folgt festgehalten (vgl. Ziff. 3.2 des SSK-Kreisschreibens 27):

- 14 - "Juristische Personen 3.2.1. Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen/Erträgen zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis. 3.2.2. Ein negatives Gesamtbetriebsergebnis haben die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen, zuerst jene, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann die reinen Liegenschaftskantone. Es wird im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reingewinne verlegt. 3.2.3. In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung mit Grundstückgewinnen, ungeachtet ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgegninn. 3.2.4. Die Übernahme von Verlusten und

Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezi- alsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück." 6. a) Wendet man diese Grundsätze, mithin die Ziff. 3.2.1. und 3.2.3., an, be- deutet dies, dass die entstandenen Gewinne und Verluste in erster Linie im gleichen Kanton zu verrechnen sind, und zwar unabhängig davon, ob der Wertzuwachsge- winn mit der ordentlichen Gewinnsteuer (dualistisches System, Kanton Graubünden) oder separat als Grundstückge- winn (mo- nistisches System, Kanton Schwyz) erfasst wird. b) Der Kanton Schwyz hat eine von diesen Grundsätzen abweichende, in- nerkantonalen Praxis. Im Merkblatt «Anrechnung von Ausscheidungsver- lusten» der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz vom Januar 2010 (ab- rufbar unter: https://www.sz.ch/public/upload/assets/16695/MB_Ausschei- dungsverluste_2007.07.01_1.pdf; zuletzt besucht am 9. August 2017) wird dazu was folgt festgehalten: "4.2 Veranlagungspraxis für Veräusserungen ab 1.01.2010 Die bei Vorliegen interkantonalen Verhältnisse geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung und die geänderte schwyzerische Gesetzesgrundlage führen da-

- 15 - zu, dass bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erzielte Verluste mit Grund- stückgewinnen des gleichen Jahres verrechnet werden können, unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen mit inner- oder ausserkantona- lem Sitz oder Wohnsitz handelt und ob ihnen steuerlich die Qualifikation einer ge- werbsmässigen Liegenschaftenhändlerin, Betriebs- oder Kapitalgesellschaft zu- kommt. 5. Verfahren Die grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfügungen werden in der Regel ohne Berücksichtigung eines allenfalls zu übernehmenden einkommens- resp. ge- winnsteuerlichen Ausscheidungs- verlusts vorgenommen, jedoch mit einem ent- sprechenden Vorbehalt zu versehen. Die Verrechnung eines allfälligen einkommens- oder gewinnsteuerlichen Verlusts kann, in Verbindung mit § 119 Abs. 4 StG auch bei rein innerkantonalen Verhält- nissen, im Sinne von § 169 Abs. 3 StG (Revision auf Grund von interkantonalen oder internationalem Doppelbesteuerungsrecht) mittels Revisionsgesuch innert 90 Tagen ab Versand der schwyzerischen Einkommens- resp. Gewinnsteuerveranla- gung geltend gemacht werden. Bei interkantonalen Verhältnissen bildet Grundlage der Verlustverrechnung der in der einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Steuer- ausscheidung dem Kanton Schwyz rechtskräftig zugewiesene Verlust; dabei ist der Kanton Schwyz nicht verpflichtet, die anderen Kantonen zugewiesenen Verluste zu übernehmen. Ausnahmsweise kann die Prüfung betr. Berücksichtigung allfälliger Ausschei- dungsverluste bereits im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden, wenn zum Zeitpunkt der grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungshandlungen die einkommens- resp. gewinnsteuerlichen inner- resp. interkantonalen Veranlagungsfaktoren bereits bereinigt werden können (unter an- derem abhängig von den inner- oder interkantonalen Ausscheidungen)." Nach dem Gesagten können im Kanton Schwyz Betriebsverluste im in- nerkantonalen Verhältnis lediglich auf Revisionsgesuch des Steuerpflich- tigen hin mit Grundstückgewinnen in derselben Steuerperiode zur Ver- rechnung gebracht werden. Eine innerkantonalen Verrechnung erfolgt mit- hin einzig auf Gesuch des Steuerpflichtigen hin. Mit anderen Worten hat der Steuerpflichtige die Wahl, ob er von diesem innerkantonalen Verrech- nungs-Recht Gebrauch machen will oder nicht. c) Wenn der Kanton Schwyz hinsichtlich der Kantonssteuer (mangels eines entsprechenden Revisionsgesuchs) die Erträge aus dem Grundstückge- winn nicht mit den Verlusten aus der Geschäftstätigkeit verrechnet,

- 16 - durchbricht er indes den Grundsatz der Gesamtbetrachtung, wonach der Steuerpflichtige nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn zu versteuern hat. Dass diese Praxis innerkantonale von den Steuerpflichtigen des Kantons Schwyz nicht beanstandet wird, liegt auf der Hand, hat der Steuerpflichtige doch die Wahl, ob er eine Verrechnung vornehmen möchte oder nicht. Die Praxis des Kantons Schwyz kann nun aber nicht dazu führen, dass ein Liegenschaftskanton eigentlich nicht vorhandene, innerkantonale (mangels eines entsprechenden Revisionsgesuchs des Steuerpflichtigen) aber nicht verrechnete Verlustvorträge mit einem im Liegenschaftskanton entstandenen Wertzuwachs- und Gewinn verrechnen muss. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin in der Gesamtbetrachtung – wie die bei den Akten liegenden Taxationskopien und Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin zeigen (Bg-act. 7 und 10) – seit deren Gründung im Jahr 2009 immer einen Ertrag erzielt (2009/2010 Fr. 97'729.--, 2011 Fr. 63'505.--, 2012 Fr. 57'781.--, 2013 Fr. 900'590.--, 2014 Fr. 690'331.--). Mithin waren die Erträge aus den Grundstückverkäufen stets grösser als die Verluste aus der Betriebstätigkeit (vgl. dazu die Tabelle auf S. 5 der Vernehmlassung der Beschwerdeführerin vom 25. Januar 2017). Wie gesehen sind gemäss Ziff. 3.2.1 des SSK-Kreisschreibens 27 Verluste und Gewinngewinnüberschüsse aber in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen und Erträgen zu verrechnen. Erst in einem zweiten Schritt, sofern nach der innerkantonalen Verrechnung noch ein Verlust bestehen würde, wäre dieser mit allfälligen Wertzuwachs- und Gewinnen im Liegenschaftskanton zu verrechnen (vgl. Ziff. 3.2.3. des SSK-Kreisschreibens 27). Diese Grundsätze hat der Kanton Schwyz (mangels eines entsprechenden Revisionsgesuchs der Beschwerdeführerin) im vorliegenden Fall nicht angewandt. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Replik vom 27. Februar 2017 denn auch selber ausgeführt, dass sie vom Recht auf Verrechnung keinen Gebrauch gemacht habe, weil die mittelfristige strategische Ausrichtung aufgrund des überhitzten Immobilien-

- 17 - marktes auf einen guten Mix zwischen Kauf und Verkauf und Bewirtschaften von Immobilien ausgerichtet sei. Sie habe die Verluste bewusst vortragen, um sie später gegen Gewinne aus der Bewirtschaftung von Immobilien verrechnen zu können. Diese Tatsache kann nun aber nicht dazu führen, dass die fiktiv vorgetragenen Betriebsverluste mit dem im Kanton Graubünden erzielten Grundstücksgewinn verrechnet werden können. Dies widerspricht sowohl dem SSK-Kreisschreiben 27 als auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vielmehr hätten die entsprechenden Betriebsverluste bereits in den betreffenden Steuerperioden im Kanton Schwyz verrechnet werden müssen. Dazu hätte die Beschwerdeführerin indes ein Revisionsgesuch stellen müssen, was sie aber – wie gesehen – bewusst nicht getan hat.

d) Sollte durch die Nichtverrechnung der fiktiven Betriebsverluste eine Benachteiligung der Beschwerdeführerin gegenüber anderen Steuerpflichtigen im Kanton Schwyz erfolgen, wäre es Sache des kantonalen Gesetzgebers, korrigierend einzugreifen. Wie das Bundesgericht im Leitescheid BGE 131 I 249 E.6.4 nämlich zu Recht ausgeführt, liegt es am kantonalen Gesetzgeber, im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Normen dafür zu sorgen, dass rein kantonale Unternehmen im Vergleich zu interkantonalen Unternehmungen nicht schlechter gestellt werden.

7. a) Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass der Kanton Graubünden im vorliegenden Fall – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – keine Verlustvorträge zu berücksichtigen hat. Vielmehr hätten die entsprechenden Betriebsverluste bereits in den betreffenden Steuerperioden im Kanton Schwyz verrechnet werden müssen, wozu die Beschwerdeführerin aber – wie

gesehen – ein Revisionsgesuch hätte stellen müssen. Dass sie dies nicht getan hat, führt nicht zur Berücksichtigung der geltend gemachten Vorjahresverluste im Lie-

- 18 - genschaftskanton Graubünden. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2016 erweist sich somit als rechtsens, was zur vollumfänglichen Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.2). b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der Beschwerdeführerin. Da – wie vorstehend dargestellt (vgl. E.2b) – weder das Verhalten der Beschwerdegegnerin noch des zuständigen beschwerdegegnerischen Revisors im vorangegangenen Veranlagungs- und Einspracheverfahren als schikanös oder rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren ist, besteht kein Anlass, die Gerichtskosten entsprechend dem beschwerdeführerischen Antrag der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht. Als unterliegende Partei steht auch der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zu (Art. 78 Abs. 1 VRG). Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.