

GR_GERICHTE A 2021 23 vom 31. Januar 2022

GR Gerichte, 2022-01-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_23

FR: GR_GERICHTE A 2021 23 du 31 janvier 2022

IT: GR_GERICHTE A 2021 23 del 31 gennaio 2022

Regeste

Kantonssteuern | Steuern der jur. Personen

Erwägungen

E. 1

Im Handelsregister des Kantons C._____ ist unter der Firma "A._____ AG" eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Cham eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft den Erwerb, die Verwaltung, Vermietung, Verpachtung und den Verkauf von Immobilien und Grundstücken aller Art im In- und Ausland im Rahmen eines "Family Office" sowie die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Finanzberatung und Vermögensplanung im Zusammenhang mit Aspekten der Organisation, Verwaltung, Kontrolle, Überwachung, Evaluation, Strategieplanung sowie mit Bezug auf die Wahrnehmung von Schnittstellenfunktionen zu externen Dienstleistungserbringern. Die Gesellschaft ist Eigentümerin von Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton sowie in fünf weiteren Kantonen, wobei sie insbesondere zwei Liegenschaften im Kanton Graubünden besitzt.

E. 1.1

Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 12. April 2021 betreffend Kantonssteuern 2017/2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der Beschwerdeführerin abwies (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 9). 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 angerufenen Gerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über 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 vorliegend – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführerin ist als

- 12 - formelle und materielle Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 50 Abs. 1 VRG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Vorbehalt der Erwägung 2 – einzutreten.

E. 1.2

Gemäss Art. 43 Abs. 3 lit. a VRG entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn der Streitwert CHF 5'000.-- nicht überschreitet und keine Fünferbesetzung vorgeschrieben ist. Das vorliegende Beschwerdeverfahren betrifft die Steuerperioden 2017 und 2018, für welche die Beschwerdeführerin mit Veranlagungsverfügungen vom 1. Dezember 2020 zur Zahlung von insgesamt CHF 18'386.-- an Kantonssteuern (Gewinn- und Kapitalsteuern Kanton bzw. Gemeinde sowie Kantonsteuer) verpflichtet wurde (vgl. Bg-act. 2 und 3). Unter Berücksichtigung der neu angefertigten und zusammen mit der Beschwerde eingereichten Steuerauscheidungen würde sich der Steuerbetrag für die Kantonssteuern auf CHF 16'038.-- belaufen. Da der Streitwert folglich CHF 5'000.-- nicht überschreitet (CHF 18'386.-- – CHF 16'038.-- = CHF 2'348.--) und die vorliegende Streitsache nicht in Fünferbesetzung zu entscheiden ist (vgl. Art. 43 Abs. 2 VRG), ergeht das Urteil in einzelrichterlicher Kompetenz.

E. 2

Mit Verfügungen vom 1. Dezember 2020 wurde die A. _____ AG von der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung) für die Kantonssteuern 2017 und 2018 veranlagt. Grundlage dieser Veranlagungsverfügungen bildeten die Steuererklärungen der A. _____ AG 2017 und 2018 inkl. Steuerauscheidungen sowie die Veranlagungen bzw. Steuerauscheidungen 2017 und 2018 des Sitzkantons C. _____ vom 5. November 2020. Gestützt auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2018 vom 5. November 2019 berücksichtigte die Steuerverwaltung in ihren Veranlagungen jedoch eine andere Methode der Verlustumlage.

E. 2.1

Nach Art. 51 Abs. 2 VRG können die Parteien Rechtsbegehren, die sie im vorinstanzlichen Verfahren gestellt haben, nicht ausdehnen. Der Streitgegenstand wird durch den erstinstanzlichen Entscheid festgelegt, eine Erweiterung des Streitgegenstandes im Rechtsmittelverfahren ist nicht zulässig.

E. 2.2

Vorliegend stellt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde in Ziff. 1 und 2 den Hauptantrag, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erstellung einer bundesrechtskonformen Steuerauscheidung unter Berücksichtigung der Umlage der Schuldzin-

- 13 - sen auf die positiven Netto-Liegenschaftserträge sowie einer Verteilung der direkten Bundessteuern und der gemeinnützigen Zuwendungen quotaal auf die Gewinne, gemäss den beiliegenden Steuerauscheidungen, an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen. Auf diesen Antrag kann nur insoweit eingetreten werden, als er die Umlage von Schuldzinsenüberschüssen betrifft. Im Rahmen des vorinstanzlichen Einspracheverfahrens beantragte die Beschwerdeführerin, eventualiter sei die vom Kanton Graubünden angewandte Ausscheidungsmethode zuzulassen, jedoch unter korrekter Anwendung der Schuldzinsverteilung (sowie unter Zuweisung eines Vorausanteils von 10 % an den Sitzkanton C. _____). Zur Begründung dieses Antrags verwies die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache auf BGE 133 I 19 und die Beschwerdegegnerin hielt im angefochtenen Einspracheentscheid hinsichtlich dieses Urteils fest, die Regel, wonach Schuldzinsenüberschüsse mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone verrechnet würden, finde bei juristischen Personen keine Anwendung (vgl. Bg-act. 8 und 9). Demgegenüber war die Anpassung der Steuerauscheidungen der Beschwerdegegnerin

in Bezug auf die Verlegung der direkten Bundessteuern und der gemeinnützigen Zuwendungen nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Einspracheverfahrens (vgl. Bg-act. 8 und 9), so dass sie auch nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sein kann. Insoweit kann auf den besagten Hauptantrag nicht eingetreten werden.

E. 2.3

Die Beschwerdegegnerin reichte zusammen mit ihrer Vernehmlassung präzierte interkantonale Steuerauscheidungen ein (vgl. Bg-act. 10 und 11), welche sie antragsgemäss jedoch nur für den Fall, dass das Verwaltungsgericht auf den Hauptantrag der Beschwerdeführerin eintritt, berücksichtigt haben will (vgl. Vernehmlassung vom 17. Juni 2021 S. 2 und S. 5). Da – wie bereits dargelegt – auf den Hauptantrag in Bezug auf die direkten Bundessteuern und die gemeinnützigen Zuwendungen nicht eingetreten

- 14 - werden kann, sind die diesbezüglichen Anpassungen der Beschwerdegegnerin gemäss den präzierten Steuerauscheidungen (vgl. Vernehmlassung vom 17. Juni 2021 S. 8 ff. sowie Bg-act. 10 und 11) vorliegend auch nicht zu beachten. 3. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die von der Beschwerdegegnerin vorgenommenen interkantonalen Steuerauscheidungen 2017 und 2018 rechtmässig sind. 4. Die durch Peter Hirschvogel, lic. iur. / dipl. Treuhänder, vertretene Beschwerdeführerin hat ihre Replik vom 20. Juli 2021 (Poststempel) und ihre Stellungnahme vom 16. Dezember 2021 (Poststempel) – trotz gewährter Fristerstreckung – verspätet eingereicht, was ausdrücklich zu rügen ist. Darin legte sie denn auch mit keinem Wort dar, weshalb es ihr (im Sinne eines unverschuldeten Hindernisses) nicht möglich gewesen sein soll, in der Frist Stellung zu nehmen (vgl. Art. 10 Abs. 1 VRG). Die besagten Eingaben sind daher aus dem Recht zu weisen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden U 21 93 vom 1. Februar 2022 E.3).

E. 3

Gegen die Verfügungen vom 1. Dezember 2020 erhob die A._____ AG am 4. Januar 2021 Einsprache und beantragte was folgt: 1. Der im Kanton Graubünden zu besteuende Gewinn für 2017 sei wie folgt festzulegen: Steuerbarer Gewinn 2017 GR CHF 17'600.--

- 3 - Satzbestimmender Gewinn (unverändert) CHF 891'700.-- Der im Kanton Graubünden zu besteuende Gewinn für 2018 sei wie folgt festzulegen: Steuerbarer Gewinn 2018 GR CHF 125'900.-- Satzbestimmender Gewinn (unverändert) CHF 3'648'500.-- Beide Jahre gemäss den eingereichten und vom Kanton C._____ akzeptierten interkantonalen Steuerauscheidungen. 2. Eventualiter sei die vom Kanton Graubünden berücksichtigte Ausscheidungsmethode anzuwenden, jedoch unter korrekter Anwendung der Schuldzinsverteilung sowie unter Zuweisung eines Vorausanteils von 10 % an den Sitzkanton C._____. Begründend wurde hauptsächlich vorgebracht, der Kanton Graubünden habe die Ausscheidungsmethode gegenüber den Vorjahren geändert und keinen Anteil der Gewinnungskostenüberschüsse anderer Kantone mehr übernommen, was zu einem Methodenmix bzw. zu einer Überbesteuerung des Unternehmensgewinns und damit zu einer verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV geführt habe. Die Änderung der Ausscheidungsmethode sei nicht durch eine bundesgerichtliche Praxisänderung indiziert. Das Urteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 sei in dem Sinn lediglich eine Klarstellung der bereits bestehenden Ausscheidungspraxis. Die "C._____ Berechnungsweise" berücksichtige die Rechte des Sitzkantons in Bezug auf die Besteuerung der Gewinne der Liegenschaften in diesem Kanton und den Grundsatz, wonach Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu

versteuern seien, besser. Zudem seien bei einem Liegenschaftenhändler (gelte auch für juristische Personen) die Schuldzinsen proportional zu den Aktiven zu verlegen und ein über dem Vermögensertrag im Liegenschaftskanton liegender Schuldzinsenanteil sei in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen (Hinweis auf BGE 133 I 19). Gemäss der "neuen Bündner Praxis" würden vom Kanton Graubünden gar keine Ausscheidungsverluste übernommen, unabhängig davon, in wel-

- 4 - chem Umfang diese auf Schuldzinsenüberschüsse zurückzuführen seien. Dies widerspreche der bundesgerichtlichen Praxis.

E. 4

Mit Einspracheentscheid vom 12. April 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Begründend führte sie betreffend Übernahme von Ausscheidungsverlusten im Wesentlichen aus, sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton Graubünden hätten in ihren Veranlagungsverfügungen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung berücksichtigt. Die Doppelbesteuerung habe sich aufgrund der unterschiedlichen Verlustumlage ergeben. Der Sitzkanton habe die Verluste der Liegenschaftskantone proportional nach positiven Ergebnissen auf den Sitzkanton und die Spezialsteuerdomizile verteilt. Die Steuerverwaltung habe die Verluste in erster Linie auf den Sitzkanton umgelegt und lediglich den überschüssenden Teil quotale den anderen Kantonen mit Gewinnen zugewiesen. In einem gleichgelagerten Fall habe das Bundesgericht modo legislatoris entschieden, dass Verluste in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen seien; nur wenn der Gesamtverlust höher sei als der Gewinn am Hauptsteuerdomizil, sei der überschüssende Teil quotale auf die Gewinne der anderen Kantone umzulegen (Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019). Dass die Steuerverwaltung den Urteilen des Bundesgerichts Folge leiste, sei korrekt. Der angewandte Methodenwechsel bei der Verlustumlage beruhe auf dem aktuellsten Bundesgerichtsurteil und dieses stelle dabei nicht nur etwas klar, sondern äussere sich vielmehr konkret dazu, wie es als Gesetzgeber handeln würde. Zudem sei die Aussage, der Kanton Graubünden übernehme keine Gewinnungskostenüberschüsse anderer Kantone, falsch. Wie aus der interkantonalen Steuerauscheidung 2017 vom 1. Dezember 2020 hervorgehe, sei der im Kanton Graubünden steuerbare Gewinn in der Höhe von CHF 37'628.-- durch Verrechnung mit Verlusten anderer Kantone im Umfang von CHF 13'815.-- auf CHF 23'813.-- gekürzt worden. Betreffend kor-

- 5 - rekte Anwendung der Schuldzinsenverteilung führte die Steuerverwaltung ferner hauptsächlich aus, dass Schuldzinsen bei der interkantonalen Steuerauscheidung von Kapitalanlageliegenschaften proportional nach Lage der Aktiven auf das Haupt- und die Nebensteuerdomizile verteilt würden. Sowohl die Steuerpflichtige als auch der Sitzkanton und der Kanton Graubünden hätten diese Methode angewandt. Die Schuldzinsen würden bei natürlichen Personen nach Lage der Aktiven verlegt und in erster Linie mit den Vermögenserträgen verrechnet; erst wenn sie die Vermögenserträge überstiegen, erfolge eine Verrechnung mit den übrigen Erträgen. Bei juristischen Personen finde diese Regel keine Anwendung. Schliesslich könne ein Vorausanteil bei einer quotalen Gewinnausscheidung gerechtfertigt sein, wenn die Ausscheidungsmethode das Gewicht des Hauptsitzes nicht in genügendem Ausmass berücksichtige. Bei Immobiliengesellschaften komme jedoch eine objektmässige Steuerauscheidung zur Anwendung. Gemäss interkantonalen Ausscheidungsregeln werde dabei nie ein Vorausanteil ausgeschieden.

E. 5

Dagegen erhob die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 14. Mai 2021 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: 1. Es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 12. April 2021 aufzuheben. 2. Es sei die Angelegenheit an die Steuerbehörden zurückzuweisen zur Erstellung einer bundesrechtskonformen Steuerausscheidung unter Berücksichtigung der Umlage der Schuldzinsen auf die positiven Netto-Liegenschaftserträge sowie einer Verteilung der direkten Bundessteuern und der gemeinnützigen Zuwendungen quotall auf die Gewinne, gemäss den beiliegenden Steuerausscheidungen. 3. Eventualiter sei für die interkantonale Steuerausscheidung die bisherige Berechnungsweise anzuwenden, mit einem im Kanton Graubünden steuerbaren Gewinn für 2017 von CHF 17'600.-- bzw. für 2018 von CHF 125'900.--.

- 6 - 4. Subeventualiter sei als Ausgleich der negativen Folgen der neuen Praxis für den Haupt- sitzkanton die Einführung eines Vorausanteils zu prüfen; alles unter Kosten- und Ent- schädigungsfolgen zulasten der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die Steuerausscheidungen der Steuerverwaltung würden den vom Bundesge- richt vorgegebenen Ausscheidungsgrundsätzen teilweise widersprechen. Die Steuerverwaltung verlege die Schuldzinsen korrekterweise proportio- nal nach Lage der Aktiven auf das Haupt- und die Nebensteuerdomizile. Eine Verteilung der Schuldzinsenüberschüsse mit den Netto-Vermögens- erträgen der übrigen Kantone werde allerdings abgelehnt mit der Begrün- dung, dass diese Regel bei juristischen Personen keine Anwendung finde. Dies stelle eine Verletzung von Bundesrecht dar. Die Regel, dass Schuld- zinsenüberschüsse in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone zu verrechnen seien, finde mangels einer anderslauten- den Spezialregelung auch bei juristischen Personen Anwendung. Ausser- dem seien die direkten Bundessteuern als auch die gemeinnützigen Zu- wendungen, welche den steuerlich zulässigen Höchstbetrag von 20 % der Gewinne ausmachten, quotall nach Lage der Gewinne zu verteilen. Dies werde in der angefochtenen Steuerausscheidung nicht korrekt umgesetzt. Des Weiteren sei der "C. _____ Berechnungsweise" Vorzug gegenü- ber der "neuen Bündner Praxis" zu geben. Diese Methode sei bisher von allen beteiligten Kantonen anerkannt worden, auch vom Kanton Graubün- den bis und mit 2016. Auch führe die Weiterführung der bisherigen Me- thode nicht zu einer Verletzung von Bundesrecht, da bei einheitlicher An- wendung das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht verletzt werde. Zudem sei der vom Bundesgericht aufgestellte Grundsatz, wonach Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu versteuern seien, analog auch auf (Anlage-)Liegenschaften im Sitzkanton anwendbar, ins- besondere für kommunale Nebensteuerdomizile im Sitzkanton. Im vorlie- genden Fall, bei welchem der gesamte Unternehmensgewinn aus Gewin-

- 7 - nen aus Anlageliegenschaften bestehe, könnten die Gewinnungskosten- überschüsse in einzelnen Kantonen nicht beinahe ausschliesslich mit Lie- genschaftsgewinnen der Stadt C. _____ verrechnet werden, ohne dass dieser Grundsatz verletzt werde. Schliesslich trage mit der proportionalen Verlustverrechnungsmethode jedes Nebensteuerdomizil das Risiko eines negativen Ergebnisses in einzelnen Kantonen mit, weshalb ein Vorausan- teil nicht gerechtfertigt sei. Trage allerdings der Hauptsteuerkanton das ganze Verlustrisiko, sei dieses mit einem Vorausanteil abzudecken.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, die Beschwerdegegnerin verlege die Schuldzinsen – korrekterweise und anders als die übrigen Aufwendungen – proportional nach Lage der Aktiven auf das Haupt- und die Nebensteuerdomizile. Eine Verrechnung der Schuldzinsüberschüsse mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone werde allerdings abgelehnt mit der Begründung, dass diese Regel bei juristischen Personen keine Anwendung finde. Diese nicht weiter begründete Auslegung stelle eine Verletzung von Bundesrecht dar. Bei einem Liegenschaftshändler seien die Schuldzinsen proportional zu den Aktiven zu verlegen. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteige, erfolge die Verrechnung des Schuldzinsenüberschusses in erster Linie mit den Netto-

- 15 - Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftshändlers (Hinweis auf BGE 133 I 19). Mit dieser Entscheidung habe das Bundesgericht die Praxis der Schuldzinsverlegung quotall nach Lage der Aktiven vereinheitlicht. Die letzte noch vorhandene Ausnahme betreffend Liegenschaftshändler sei abgeschafft worden, womit dieser Grundsatz nun schweizweit für sämtliche natürlichen und juristischen Personen gelte. Es sei nicht ersichtlich, weshalb das Bundesgericht die Praxis der Schuldzinsverlegung vereinheitlichen wollen, nur um dann bei der Verteilung der Schuldzinsüberschüsse neue Ausnahmen zuzulassen. Ohne eine spezielle Ausnahmeregelung sei die Grundregel anwendbar. Somit finde die Regel, wonach Schuldzinsüberschüsse in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone zu verrechnen seien, mangels einer anderslautenden Spezialregelung auch bei juristischen Personen Anwendung. Es sei deshalb ohne Belang, ob die Beschwerdeführerin als Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren sei oder nicht.

E. 5.2

Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend ausführt, werden die Schuldzinsen, die eine juristische Person verbucht, im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung nicht direkt den Kantonen zugewiesen, in denen sich die Aktiven befinden, zu deren Finanzierung ein Kredit aufgenommen wurde oder die als Sicherheit für einen Kredit dienen. Anstelle einer objektmässigen Verteilung findet eine Aufteilung des Totals der Schuldzinsen auf sämtliche Kantone, in denen die juristische Person Aktiven besitzt, statt. Die Verteilung der Schuldzinsen erfolgt dabei proportional nach Lage der Aktiven (vgl. OERTLI, in: ZWEIFEL/BEUSCH/DE VRIES REILINGH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021, § 33 Rz. 19). Mit BGE 133 I 19 erfolgte betreffend Schuldzinsenabzug bei Liegenschaftshändlern (natürliche Person) eine Praxisänderung. Dabei wurde die bisherige objektmässige Schuldzin-

- 16 - senverlegung aufgegeben. Das Bundesgericht erwog insbesondere, es erscheine sachgerecht und praktikabel, die quotenmässige Verteilung der Schuldzinsen (proportional) nach Lage der Aktiven auf sämtliche Schuldzinsen auszuweiten, also einschliesslich derjenigen auf den Geschäftsaktiven der Liegenschaftshändler (als natürliche Person). Dies bedeute, dass auch diese Schuldzinsen nach der quotenmässigen Methode zu verlegen seien (vgl. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 4. Aufl., Bern 2015, S. 111 f.). Damit wurde das allgemeine (quotenmässige) System des Abzugs der Schuldzinsen proportional zu den Aktiven ausgedehnt, weshalb die Schuldzinsen seither auch bei den Liegenschaftshändlern proportional nach Lage der

Aktiven zugewiesen und nicht mehr wie früher objektmässig verteilt werden (vgl. https://assets.website-files.com/5e67bd09d4474a3e98a68d52/5e6a24f7bdc2d7a5dcef1eec_4_zsis)%20Newsletter_11_12_Teil%201.pdf, zuletzt besucht am 21. März 2022).

E. 5.3

Aktenmässig ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin und die Beschwerdegegnerin die Schuldzinsen korrekterweise proportional nach Lage der Aktiven verteilen (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] B3 und B4 sowie Bg-act. 2, 3, 4, 5, 10 und 11). Soweit die Beschwerdeführerin im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung die Verrechnung der Schuldzinsenüberschüsse in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone verlangt und festhält, dass diese Regel mangels einer anderslautenden Spezialregelung auch bei juristischen Personen Anwendung finde, ist sie nicht zu hören. Ihre Ansicht, wonach es anderslautende, spezielle Bestimmungen bedürfe, damit Regelungen im Bereich der natürlichen Personen nicht auch für juristische Personen gälten, erweist sich als nicht nachvollziehbar und deshalb als unbegründet. Im Unterschied zu ihrem bisherigen Vorgehen behandelte die Beschwerdeführerin die Schuldzinsen in den zusammen mit der Beschwerde eingereichten interkantonalen Steuerauscheidungen ausserdem neu getrennt von den Gewinnungskosten.

So verlegte sie die Schuldzinsenüberschüsse zunächst quotale auf die Kantone mit positiven Resultaten; erst nach Abzug der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern verteilte sie die verbliebenen Gewinnungskostenüberschüsse (vgl. Bf-act. B3 und B4). Durch diese separate Umlage werden die Schuldzinsen – wie die Beschwerdegegnerin zutreffend festhält – zu Unrecht aus dem Liegenschaftsergebnis herausgelöst. Ferner berücksichtigte die Beschwerdeführerin diesen Schritt in ihren Steuerauscheidungen, die den Steuererklärungen 2017 und 2018 beigelegt wurden, noch nicht (vgl. Bg-act. 4 und 5). Auch ist unbestritten, dass die separate Umlage der Schuldzinsenüberschüsse in den interkantonalen Steuerauscheidungen der Vorjahre nie angewandt wurde. Des Weiteren ist sich die Lehre einig, dass für juristische Personen ein anderes Vorgehen gilt. So hält SCHÄRER fest, dass die Verteilung der Schuldzinsenüberschüsse auf weitere Liegenschaftskantone nur für die Steuerauscheidung bei natürlichen Personen üblich sei, und verweist auf den Autor HÖHN (vgl. SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, Zürich 1997, S. 247). Die Autoren HÖHN/MÄUSLI führen sodann was folgt aus: "Im Gegensatz zu den natürlichen Personen sind solche Schuldzinsenüberschüsse bei juristischen Personen nicht auf die übrigen Kantone mit Vermögensertrag, sondern ausschliesslich auf den Sitzkanton zu verlegen" (vgl. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 28 Rz. 26). Ferner vertritt OERTLI die Auffassung, dass es in Bezug auf Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse keine Rolle spiele, ob eine Gesellschaft mit ausserkantonalen Liegenschaften Liegenschaftshändlerin oder Immobiliengesellschaft sei. Die Schuldzinsenüberschüsse seien in jedem Fall vom Sitzkanton zu tragen, und erst, wenn des-

sen Gewinn geringer ausfalle als die zu übernehmenden Überschüsse, müssten auch reine Liegenschaftskantone solche übernehmen (vgl. OERTLI, a.a.O., § 33 Rz. 31 und Rz. 103). Ausserdem weist er darauf hin, dass die interkantonalen Steuerauscheidungen von natürlichen und juristischen Personen nicht identisch sind: "Bei Einzelunternehmen sind

Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse entsprechend den allgemeinen Grundsätzen in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen" (vgl. OERTLI, a.a.O., § 33 Rz. 104). Schliesslich stimmen die definitiven Veranlagungen bzw. Steuerauscheidungen 2017 und 2018 des Sitzkantons C. _____ vom 5. November 2020 mit der dargelegten Lehre überein, zumal auch er keine separate Berechnung und Verlegung von Schuldzinsenüberschüssen auf andere Kantone vornahm (vgl. Bg-act. 6 und 7). Somit sind die von der Beschwerdegegnerin vorgenommenen interkantonalen Steuerauscheidungen 2017 und 2018 in Bezug auf die Schuldzinsen nicht zu beanstanden, weshalb der Hauptantrag der Beschwerdeführerin, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erstellung einer bundesrechtskonformen Steuerauscheidung unter Berücksichtigung der Umlage der Schuldzinsenüberschüsse auf die positiven Netto-Liegenschaftserträge gemäss den beiliegenden Steuerauscheidungen an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, abzuweisen ist.

E. 6

Die Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 17. Juni 2021, soweit auf die Beschwerde einzutreten sei, sei die interkantonale Steuerauscheidung entsprechend der von ihr angepassten Ausscheidung vorzunehmen. Begründend führte sie hauptsächlich aus, das Gericht habe zu prüfen, ob es sich beim Hauptantrag (Ziff. 2) um eine unzulässige Ausdehnung des Rechtsbegehrens handle, soweit die Umlage von Schuldzinsenüberschüssen und die Verteilung der direkten Bundessteuer resp. der gemeinnützigen Zuwendungen gemäss den der Beschwerde beiliegenden Steuerauscheidungen verlangt würden. Falls das Gericht auf den entsprechenden Hauptantrag eintrete, werde der Antrag gestellt, die interkantonale Steuerauscheidung im Sinne der präzisierten Ausscheidungen vorzunehmen. In Bezug auf die Schuldzinsenverteilung hielt die Beschwerdegegnerin fest, sowohl sie als auch die Beschwerdeführerin hätten die Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verteilt. Trotzdem bringe die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vor, dass Schuldzinsenüberschüsse in erster Linie mit den Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen seien. Die Beschwerdeführerin löse die Schuldzinsen in den mit der Beschwerde eingereichten interkantonalen Steuerauscheidungen aus dem Liegenschaftsergebnis heraus, was Theorie und Praxis widerspreche. Zu-

- 8 - dem baue die Beschwerdeführerin diesen Schritt erst jetzt in ihre Berechnungen ein: Weder in der Beilage zu den Steuererklärungen 2017 und 2018 noch in der Einsprache vom 4. Januar 2021 habe sie dies berücksichtigt. Ferner gelte für juristische Personen gemäss Literatur ein anderes Vorgehen. So schreibe SCHÄRER, dass die Verteilung der Schuldzinsenüberschüsse auf weitere Liegenschaftskantone nur für die Steuerauscheidung bei natürlichen Personen üblich sei. HÖHN/MÄUSLI seien der Auffassung, dass im Gegensatz zu den natürlichen Personen solche Schuldzinsenüberschüsse bei juristischen Personen nicht auf die übrigen Kantone mit Vermögensertrag, sondern ausschliesslich auf den Sitzkanton zu verlegen seien. Sodann beweise der Sitzkanton in seinen Veranlagungen bzw. Steuerauscheidungen 2017 und 2018, dass die Literatur nicht nur Theorie wiedergebe, sondern auch der Praxis entspreche: Auch er nehme keine Berechnung und Verlegung von Schuldzinsenüberschüssen auf andere Kantone vor. Betreffend Aufteilung

der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer hielt die Beschwerdegegnerin fest, im Gegensatz zu den Schuldzinsen sei bei den Steuern nicht eindeutig, wie diese zwischen Spezialsteuerdomizilen aufzuteilen seien. Unbestritten dürfte sein, dass die in monistischen Kantonen geltende Grundstücks- und Gewinnsteuer objektmässig zugewiesen werde. Was die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer betreffe, habe das Bundesgericht demgegenüber keine Klarheit geschaffen. OERTLI komme zum Schluss, dass bei ausschliesslicher Steuerpflicht aufgrund des Liegenschaftsbesitzes grundsätzlich die objektmässige Zuteilung sowohl für die kantonalen Steuern und die Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer vorzuziehen sei. In den Veranlagungsverfügungen vom 1. Dezember 2020 habe die Beschwerdegegnerin die Aufteilung der gesamten Steuern von der Beschwerdeführerin bzw. vom Sitzkanton übernommen. Die Beschwerdeführerin habe in ihren Ausscheidungen die direkte Bundessteuer proportional entsprechend den auf die Kantone ent-

- 9 - fallenden steuerbaren Gewinnen aufgeteilt. Dies werde vorliegend angepasst, indem die direkte Bundessteuer objektmässig entsprechend dem steuerbaren Gewinn im jeweiligen Kanton zugeteilt werde. In Bezug auf die Aufteilung der gemeinnützigen Zuwendungen führte die Beschwerdegegnerin aus, die Beschwerdeführerin habe die geleisteten gemeinnützigen Zuwendungen proportional nach den steuerbaren Gewinnen auf die Kantone aufgeteilt. Bisher habe die Beschwerdegegnerin die Zahlen der Beschwerdeführerin bzw. des Sitzkantons übernommen. Dieses Vorgehen habe eine Vereinfachung und ein Entgegenkommen dargestellt und solle nun angepasst werden: Weder die Beschwerdeführerin noch der Sitzkanton hätten den Betrag als Aufwand verbucht bzw. veranlagt, sondern als steuermindernde Gewinnverwendung. In den Steuererklärungen 2017 und 2018 seien rund 25 % anstatt der zulässigen 20 % steuerlich geltend gemacht und durch den Sitzkanton akzeptiert worden. Für die Ermittlung der Zuwendungen auf der Ebene des Kantons seien die Beträge von CHF 185'788.-- (2017) bzw. CHF 760'119.-- (2018) entsprechend dem kantonalen steuerbaren Gewinn zu berücksichtigen, was CHF 4'962.-- (2017) bzw. CHF 27'920.-- (2018) ergebe. Betreffend Umlage von Ausscheidungsverlusten brachte die Beschwerdegegnerin vor, dass sie gestützt auf das Bundesgerichtsurteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 in ihren Veranlagungsverfügungen vom 1. Dezember 2020 korrekt vorgegangen sei, indem sie die Verlustumlage der Beschwerdeführerin und des Sitzkantons nicht übernommen habe. Das besagte Urteil sei zum Zeitpunkt der Erstellung der Veranlagungen 2017 und 2018 durch den Sitzkanton am 5. November 2020 öffentlich zugänglich gewesen. Der Sitzkanton hätte folglich in seinen Veranlagungen bzw. Steuerausscheidungen 2017 und 2018 die zusammen mit den Steuererklärungen 2017 und 2018 eingereichten interkantonalen Steuerausscheidungen der Beschwerdeführerin korrigieren müssen. Hinsichtlich des Subeventualantrags äusserte sich die Beschwerdegegnerin dahingehend, dass ein Vorausanteil

- 10 - gerechtfertigt sein könne, wenn im Rahmen einer interkantonalen Gewinnausscheidung ein Betriebsgewinn auf den Sitz und ausserkantonale Betriebsstätten verteilt werde, diese Verteilung nach Quoten erfolge und dabei die am Sitz erfolgte Aktivität der Unternehmensleitung zu wenig berücksichtigt werde. Ein Vorausanteil widerspreche aber einer objektmässigen Ausscheidung. Ausserdem mache die Beschwerdeführerin effektive Verwaltungskosten geltend, die mit 13.99 % (2017) bzw. 13.39 % (2018) der Mieterträge deutlich über den sonst üblichen 5 % lägen, und diese

würden in der interkantonalen Steuerauscheidung auf alle Kantone, in denen ein Anknüpfungspunkt bestehe, verteilt. Das bedeute, dass sämtliche verbuchten Kosten steuerlich berücksichtigt und alle Kantone einen Teil der Verwaltungskosten tragen würden, obwohl diese hauptsächlich bis ausschliesslich am Sitz angefallen seien. Ein zusätzlicher Vorausanteil würde zu einer ungerechtfertigten Übervorteilung des Sitzkantons führen.

E. 6.1

Mit Eventualantrag Ziff. 3 verlangt die Beschwerdeführerin, es sei für die interkantonale Steuerauscheidung die bisherige Berechnungsweise anzuwenden, mit einem im Kanton Graubünden steuerbaren Gewinn für das Jahr 2017 von CHF 17'600.-- bzw. für das Jahr 2018 von CHF 125'900.--. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, da sich sowohl mit der seit mindestens 2011 angewendeten "C._____ Praxis" als auch mit der neuen "Bündner Praxis" Ausscheidungsverluste verhindern liessen, führ-

- 19 - ten beide bei konsequenter Anwendung durch alle beteiligten Kantone zu einer vollständigen Besteuerung des steuerbaren Unternehmensgewinns. Gemäss Bundesgerichtsurteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 führe keine der genannten Praxen für sich alleine zu einem Ausscheidungsverlust, weshalb keine dieser Berechnungsweisen per se gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verstosse. Da die bisherige "Bündner Praxis" (= "C._____ Praxis") nicht gegen dieses Verbot verstosse, sei nicht ersichtlich, weshalb die Fortführung dieser Praxis Willkür darstellen solle. Der "C._____ Berechnungsweise" sei Vorzug gegenüber der "neuen Bündner Praxis" zu geben, da diese Methode viele Jahre angewendet und somit von allen beteiligten Kantonen anerkannt worden sei, auch vom Kanton Graubünden bis und mit 2016. Auch führe die Weiterführung der bisherigen Methode nicht zu einer Verletzung von Bundesrecht, da bei einheitlicher Anwendung durch alle Kantone das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht verletzt werde. Der vom Bundesgericht aufgestellte Grundsatz, wonach Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu versteuern seien, sei analog auch auf (Anlage-)Liegenschaften im Sitzkanton anwendbar, insbesondere für kommunale Nebensteuerdomizile im Sitzkanton. In der vorliegenden Konstellation, bei welcher der gesamte Unternehmensgewinn aus Gewinnen aus Anlageliegenschaften bestehe, könnten die Gewinnskostenüberschüsse in einzelnen Kantonen nicht beinahe ausschliesslich mit Liegenschaftsgewinnen der Stadt C._____ verrechnet werden, ohne dass dieser Grundsatz verletzt werde. Die Liegenschaften am Nebensteuerdomizil Stadt C._____ machten rund 20 % der Mieterträge aus.

E. 6.2

Erzielt – wie im vorliegenden Fall – eine in mehreren Kantonen steuerpflichtige Immobiliengesellschaft in einem oder mehreren Kantonen Ver-

- 20 - luste, stellt sich im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung die Frage, ob diese Verluste in erster Linie vom Hauptsteuerdomizil oder quotal von allen Nebensteuerdomizilen mit positiven Ergebnissen übernommen werden müssen. 6.3.1. Das Bundesgericht hatte kürzlich einen gleichgelagerten Fall zu beurteilen: Eine Immobiliengesellschaft mit Sitz und Hauptsteuerdomizil im Kanton Aargau und Spezialsteuerdomizilen (Kapitalanlageliegenschaften) in diversen Kantonen erzielte in der Steuerperiode 2013 einen Gesamtgewinn von rund CHF 9.5 Mio. Dabei hatte sie an ihrem Hauptsteuerdomizil Aargau, an ihrem Spezialsteuerdomizil Thurgau und in vier weiteren

Kantonen einen Gewinn von insgesamt rund CHF 11 Mio. erzielt, in drei Kantonen (allesamt Spezialsteuerdomizile) hingegen einen Verlust von total CHF 1.5 Mio. Bei der Veranlagung der Steuerperiode 2013 verlegte das Steueramt des Kantons Aargau die Verluste von CHF 1.5 Mio. quotale auf sämtliche Kantone mit positivem Ergebnis. Demgegenüber lehnte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau eine quotale Übernahme der zugewiesenen Verluste ab und stellte sich auf den Standpunkt, der Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil habe die Verluste vollumfänglich zu übernehmen. Dieser Entscheidung wurde denn auch von allen kantonalen Thurgauer Instanzen bestätigt. Das Bundesgericht hatte nun auf Beschwerde der Immobiliengesellschaft hin zu prüfen, ob ein bei quotaler Verlustumlage (d.h. Umlage nach Massgabe der positiven Ergebnisse der Kantone) rechnerisch auf den Kanton Thurgau entfallender Anteil von diesem oder vom Hauptsteuerdomizil Aargau getragen werden muss.

6.3.2. Das Bundesgericht erwog diesbezüglich in seinem Urteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 insbesondere (vgl. E.4.2 ff.), dass die Praxen der Kantone zur Anwendung des Kreisschreibens Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 auf Immobiliengesellschaften uneinheitlich seien. Sowohl die Praxis der Thurgauer als auch diejenige der Aar-

- 21 - gauer Steuerbehörde verstosse für sich alleine betrachtet nicht gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV. Würden jedoch wie im vorliegenden Fall verschiedene Berechnungswesen angewandt, führe dies zu einem Ausscheidungsverlust und damit zu einer nach Art. 127 Abs. 3 BV verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung. Gemäss Art. 127 Abs. 3 Satz 2 BV treffe der Bund die erforderlichen Massnahmen zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Gesetzgebung des Bundes könne jedoch weder aus ihrem Wortlaut noch durch Auslegung eine Vorschrift entnommen werden, wie die sich hier stellende Rechtsfrage zu beantworten sei. Da die Praxen der Kantone uneinheitlich seien, könne für deren Beantwortung auch nicht auf Gewohnheitsrecht zurückgegriffen werden. Entsprechend habe das Bundesgericht nach der Regel zu entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde. Damit sei die Frage nach der Methodenwahl unabhängig von den Eigenheiten des konkret zu beurteilenden Einzelfalls zu entscheiden. Die Praxis der Thurgauer Behörden (primäre Übernahme der Verluste durch das Hauptsteuerdomizil) bleibe näher am Grundsatz, wonach Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu versteuern seien. Ein Methodenmix (objektmassige Ermittlung der Gewinne bei gleichzeitiger quotaler Verlegung der Verluste) sei soweit möglich zu vermeiden. Bei der "Thurgauer Praxis" entstehe ein solcher Methodenmix nur dann, wenn der am Hauptsteuerdomizil ausgewiesene Gewinn tiefer sei als die kumulierten Verluste der einzelnen Kantone. Bei einer Vorgehensweise modo legislatoris sei demnach dieser Praxis Vorrang zu geben. Das Bundesgericht gelangte somit zum Schluss, dass Verluste in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen sind; nur wenn der Gesamtverlust höher ist als der Gewinn am Hauptsteuerdomizil, ist der überschüssende Teil quotale auf die Gewinne der anderen Kantone umzulegen.

- 22 - 6.3.3. Mit Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 bestätigte das Bundesgericht in Bezug auf eine interkantonale Immobiliengesellschaft seine mit Urteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 begründete Rechtsprechung, wonach Ausscheidungsverluste, welche nicht im Spezialsteuerdomizilkanton verrechnet werden können, in erster Linie vom Hauptsteuerdomizilkanton zu tragen sind; erst wenn dort kein Verrechnungssubstrat mehr besteht, kann der Verlust auf die anderen Liegenschaftskantone übertragen werden.

E. 6.4

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die Beschwerdegegnerin in ihren Veranlagungsverfügungen vom 1. Dezember 2020 betreffend Kantons- steuern 2017 und 2018 sowie im angefochtenen Einspracheentscheid vom 12. April 2021 zu Recht die im Rahmen der interkantonalen Steuer- ausscheidungen der Beschwerdeführerin und des Sitzkantons C._____ angewandte Praxis der quotalen Verlustverrechnung abge- lehnt hat. Vielmehr ist die Beschwerdegegnerin korrekt vorgegangen, in- dem sie die Verluste aus den Spezialsteuerdomizilen in erster Linie auf den Sitzkanton umgelegt und – betreffend Steuerausscheidung 2017 – bloss den überschüssenden Teil quotal den anderen Kantonen mit Ge- winnen zugewiesen hat (vgl. Bg-act. 2, 3 und 9; siehe auch Bg-act. 10 und 11). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Bundesgerichts- urteil 2C_285/2018 vom 5. November 2019 zum Zeitpunkt der Erstellung der definitiven Veranlagungen 2017 und 2018 durch den Sitzkanton C._____ am 5. November 2020 im Internet für die Öffentlichkeit abruf- bar war. Somit hätte Letzterer dieses Urteil mit Blick auf die Rechtssicher- heit im Rahmen seiner definitiven Veranlagungen bzw. Steuerausschei- dungen 2017 und 2018 berücksichtigen und entsprechend die von der Be- schwerdeführerin zusammen mit den Steuererklärungen 2017 und 2018 eingereichten interkantonalen Steuerausscheidungen korrigieren müssen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die "C._____ Praxis" in

- 23 - der Vergangenheit von allen beteiligten Kantonen angewandt wurde. Zu- dem ist zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin das besagte Urteil zur Verlustumlage in den der Beschwerde beigelegten interkantonalen Steu- erausscheidungen 2017 und 2018 – nach Umlage der Schuldzinsenüber- schüsse – berücksichtigt und entsprechend die Gewinnungskostenüber- schüsse in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil verrechnet hat; in Bezug auf die Steuerausscheidung 2017 wurde anschliessend bloss der überschüssende Teil quotal auf die Gewinne der anderen Kan- tone umgelegt (vgl. Bf-act. B3 und B4). Damit bestätigt sie zumindest im Rahmen ihres Hauptantrags, dass die Vorgehensweise der Beschwerde- gegnerin in den Veranlagungen 2017 und 2018 vom 1. Dezember 2020 bzw. im angefochtenen Einspracheentscheid vom 12. April 2021 korrekt war. Was schliesslich die interkommunale Steuerausscheidung betrifft, so hat sich das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_285/2018 vom 5. Novem- ber 2019 nicht dazu geäussert, weil – wie die Beschwerdegegnerin zu Recht ausführt – gemäss geltenden Grundsätzen Verluste und Aufwandü- berschüsse zunächst innerhalb des Kantons verrechnet werden und erst anschliessend eine interkantonale Verrechnung vorgenommen wird. Diese Vorgehensweise ist ebenfalls im Kreisscheiben Nr. 27 der Schwei- zerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 in Ziff. 3.2.1 festgehalten (vgl. [https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ ks027_d. pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks027_d.pdf), zuletzt besucht am 21. März 2022) und entspricht derjenigen der Be- schwerdeführerin gemäss den der Beschwerde beigelegten interkantona- len Steuerausscheidungen 2017 und 2018 (vgl. Bf-act. B3 und B4). Nach dem Ausgeführten ist auch der Eventualantrag Ziff. 3, es sei für die inter- kantonale Steuerausscheidung die bisherige Berechnungsweise anzu- wenden, mit einem im Kanton Graubünden steuerbaren Gewinn für das Jahr 2017 von CHF 17'600.-- bzw. für das Jahr 2018 von CHF 125'900.--, abzuweisen.

- 24 -

E. 7

In der verspätet eingereichten Replik vom 20. Juli 2021 (Poststempel) änderte die Beschwerdeführerin ihren Subeventualantrag dahingehend ab, dass als Ausgleich der negativen Folgen der neuen Praxis gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2018 vom 5. November 2019 für den Hauptsitzkanton ein Vorausanteil von 10 % zu gewähren sei. Gleichzeitig vertiefte sie ihren Standpunkt.

E. 7.1

Subeventualiter verlangt die Beschwerdeführerin in der Beschwerde, es sei als Ausgleich der negativen Folgen der neuen Praxis für den Hauptsitzkanton die Zuweisung eines Vorausanteils zu prüfen. In ihrer Einsprache vom 4. Januar 2021 beantragte sie diesbezüglich, dem Sitzkanton C. _____ sei ein Vorausanteil von 10 % zu gewähren. Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, in der Lehre und Praxis sei unbestritten, dass dem Hauptsitz dann ein Vorausanteil zugesprochen werde, wenn die Bedeutung der Zentralleitung für das Geschäftsergebnis nicht bereits in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck komme. Mit der proportionalen Verlustverrechnungsmethode trage jedes Nebensteuerdomizil das Risiko eines negativen Ergebnisses in einzelnen Kantonen mit, weshalb ein Vorausanteil nicht gerechtfertigt sei. Trage der Hauptsteuernkanton allerdings das ganze Verlustrisiko, dann sei dieses anderweitig bzw. mit einem Vorausanteil abzudecken.

E. 7.2

Ein Vorausanteil (sog. Präzipuum) kann gerechtfertigt sein, wenn im Rahmen einer interkantonalen Gewinnausscheidung ein Betriebsgewinn auf den Sitz und ausserkantonale Betriebsstätten verteilt wird, diese Verteilung nach Quoten erfolgt und dabei die am Sitz erfolgte Aktivität der Unternehmensleitung zu wenig berücksichtigt wird (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, in: ZWEIFEL/BEUSCH/DE VRIES REILINGH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021, § 30 Rz. 41). Bei Immobiliengesellschaften gelangt demgegenüber eine objektmässige Steuerausscheidung zur Anwendung, welche keinen Vorausanteil vorsieht bzw. einem solchen entgegensteht. Zudem ist zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin effektive Verwaltungskosten von 13.99 % (2017) bzw. 13.39 % (2018) der Mieterträge geltend macht, welche deutlich über der sonst üblichen Pauschale von 5 % des Bruttoertrags liegen, und diese im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidungen 2017 und 2018 auf sämtliche Kantone, in denen ein Anknüpfungspunkt besteht, verteilt wur-

- 25 - den (vgl. Bf-act. B3 und B4 sowie Bg-act. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10 und 11). Daraus erhellt, dass einerseits die gesamten von der Beschwerdeführerin verbuchten Verwaltungskosten steuerlich berücksichtigt wurden und andererseits sämtliche Kantone (und nicht nur der Sitzkanton) einen Teil der Verwaltungskosten tragen, obwohl diese hauptsächlich bis ausschliesslich am Sitz anfallen. Die Gewährung eines zusätzlichen Vorausanteils würde – wie die Beschwerdegegnerin zutreffend festhält – zu einer ungerechtfertigten Übervorteilung des Sitzkantons und zu einer Unterbesteuerung der Liegenschaftskantone führen. Darüber hinaus ist auf Folgendes hinzuweisen: Der Vorausanteil wird dem Sitzkanton nach der Ausscheidung allfälliger Spezialsteuerdomizile und vor der Vornahme der eigentlichen quotalen Steuerausscheidung zur Besteuerung zugewiesen und mindert so den in die Steuerausscheidung einzubeziehenden Unternehmensgewinn (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., § 30 Rz. 41). Die Beschwerdeführerin unterhält unbestritten keine ausserkantonalen Betriebsstätten. Der gesamte Ertrag, der

ausserhalb des Sitzkantons anfällt, stammt aus Kapitalanlageliegen- schaften und damit Spezialsteuerdomizilen. Ein Vorausanteil würde dem- nach bloss auf den Zinserträgen, dem a.o. Erfolg und der Veränderung des Delkredere (vgl. Bf-act. B3 und B4 sowie Bg-act. 4 und 5) bzw. dem Be- triebsgewinn (vgl. Bg-act. 6 und 7) und damit auf einem Ertrag angewendet, der bereits jetzt vollumfänglich dem Sitzkanton zugewiesen wird (vgl. Bg- act. 4, 5, 6, 7, 10 und 11). Schliesslich hat die Beschwerdeführerin dem Sitzkanton in den von ihr erstellten und der Beschwerde beigelegten Steu- erausscheidungen 2017 und 2018 – trotz des darin berücksichtigten Bun- desgerichtsurteils 2C_285/2018 vom 5. November 2019 zur Verlustumlage – keinen Vorausanteil zugewiesen (vgl. Bf-act. B3 und B4). Vor diesem Hin- tergrund ist der Subeventualantrag der Beschwerdeführerin ebenfalls ab- zuweisen.

- 26 - 8. Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde unter dem Titel "III.2. weitere hier massgebliche Bundesgerichts-Praxis" auf BGE 132 I 220 und 131 I 249 hinweist, ist ihr entgegenzuhalten, dass weder dargetan noch ersichtlich ist, inwiefern diese Urteile vorliegend relevant sein sollten. 9. Im Ergebnis erweisen sich die von der Beschwerdegegnerin vorgenomme- nen interkantonalen Steuerausscheidungen 2017 und 2018 als rechtmäs- sig, weshalb der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. April 2021 zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann. 10. Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kos- ten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Die Verfahrenskosten bestehen aus der Staatsgebühr, den Gebühren für die Ausfertigungen und Mitteilungen des Entscheids sowie den Barauslagen (Art. 75 Abs. 1 VRG). Die Staatge- bühr beträgt höchstens CHF 20'000.--; sie richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Interesse und der wirt- schaftlichen Leistungsfähigkeit der Kostenpflichtigen (Art. 75 Abs. 2 VRG). Vorliegend erscheint eine Staatsgebühr von CHF 2'000.-- angemessen. Sie ist zusammen mit den Kanzleiauslagen der Beschwerdeführerin aufzuerle- gen. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufga- ben betrauten Organisationen wird in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen (Art. 78 Abs. 2 VRG). Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, wes- halb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht. III.

E. 8

Am 11. August 2021 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Rechtsbegehren fest und nahm zur Replik der Beschwerdeführerin Stel- lung.

E. 9

Am 10. November 2021 liess die Beschwerdegegnerin dem Gericht das Urteil des Bundesgerichts 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 zur Kennt- nisnahme zukommen.

- 11 -

E. 10

Mit verspätet eingereichter Stellungnahme vom 16. Dezember 2021 (Post- stempel) nahm die Beschwerdeführerin zum besagten Bundesgerichtsur- teil Stellung.

E. 11

Am 19. Januar 2022 ging die Beschwerdegegnerin auf einige Punkte in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 16. Dezember 2021 ein. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid wird, soweit

erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. II. Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

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