

# GR\_GERICHTE VR2 2024 33 vom 25. August 2025

GR Gerichte, 2025-08-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_VR2\\_2024\\_33](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_VR2_2024_33)

FR: GR\_GERICHTE VR2 2024 33 du 25 août 2025

IT: GR\_GERICHTE VR2 2024 33 del 25 agosto 2025

## Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern 2015 | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 1

Januar 2025 hängige Verfahren des Verwaltungsgerichts übertragen worden sind (Art. 122 Abs. 5 GOG). Die sachliche Zuständigkeit des Obergerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG (BR 370.100). Folglich fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Obergerichts des Kantons Graubünden. Als materielle und formelle Adressaten des angefochtenen Entscheids sind die Beschwerdeführer berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung auf (Art. 50 VRG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

### E. 2

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die von der Beschwerdegegnerin in Bezug auf das Einkommen 2015 vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung rechtmässig ist. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die im Rahmen der Steuerauscheidung unter der Bezeichnung "Zins Geschäftspassiven"

### E. 4

/ 10 vorgenommene Aufrechnung von CHF 48'190.00 (steuerbar) in Bezug auf D. \_\_\_\_\_ GR zu Recht erfolgte. Die interkantonale Steuerauscheidung betreffend die Vermögenssteuer 2015 wurde von den Beschwerdeführern anerkannt. Ebenso ist das in Bezug auf C. \_\_\_\_\_ GR ermittelte steuerbare Einkommen von CHF 5'900.00 unbestritten.

3.1. Ein interkantonaler Sachverhalt liegt vor, wenn eine natürliche oder juristische Person bestimmte persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zum Hoheitsgebiet verschiedener Kantone unterhält und diese Kantone für die Besteuerung an diese Beziehungen anknüpfen. Um entscheiden zu können, welcher Kanton oder welche Kantone zur Besteuerung der Person befugt sind, muss das Kollisionsrecht bestimmen, welche Eigenschaften die territorialen Beziehungen aufzuweisen haben, damit der betreffende Kanton zur Besteuerung berechtigt ist. Dabei wird zwischen zwei Grundarten von Steuerdomizilen unterschieden, einerseits dem Hauptsteuerdomizil und andererseits den Nebensteuerdomizilen. Hauptsteuerdomizil ist jener Ort, zu dem eine natürliche oder juristische Person in besonders enger Beziehung steht. An diesem Ort wird sie aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit besteuert. Eine derartige persönliche Zugehörigkeit begründet bei natürlichen Personen der (steuerrechtliche) Wohnsitz bzw. der (qualifizierte) Aufenthalt. Am Hauptsteuerdomizil ist die steuerpflichtige Person grundsätzlich für ihr sämtliches Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, das nicht aufgrund einer besonderen Zuweisungsnorm an einem weiteren, in einem anderen Kanton gelegenen Steuerdomizil zu

versteuern ist. Nebensteuerdomizile wiederum sind Orte, zu denen eine Person in einer steuerrechtlich erheblichen Beziehung steht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil. Solche Beziehungen sind in erster Linie wirtschaftlicher Natur. Sie bestehen im Besitz von Vermögen am betreffenden Ort oder im Bezug von Einkünften aus diesem Ort. Es sind Beziehungen, wie sie durch Liegenschaften oder Betriebsstätten begründet werden (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 5 N. 1 und N. 4 ff.). 3.2. Vorliegend ist unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten, dass ein interkantonaler Sachverhalt vorliegt, das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführer im Wohnsitzkanton Zürich zu verorten ist und sie infolge Liegenschaftsbesitz im Kanton Graubünden Nebensteuerdomizile haben. Dabei ist der Beschwerdeführer Alleineigentümer von vier in der Gemeinde D.\_\_\_\_\_ gelegenen Wohnungen mit je einem Autoeinstellplatz. Diese gehören zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers, der unstreitig ein selbständigerwerbender

#### **E. 4.1**

Als Schranke der kantonalen Steuerhoheit wirkt insbesondere das – als verfassungsmässiges Recht ausgestaltete – Doppelbesteuerungsverbot (vgl. Art. 127 Abs. 3 BV). Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Zudem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 138 I 297 E. 3.1, 137 I 145 E. 2.2 und 134 I 303 E. 2.1).

#### **E. 4.2**

Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Handelsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern sind ausschliesslich und vollumfänglich im Liegenschaftskanton steuerbar. Dies gilt sowohl für den Wertzuwachs als auch für die wiedereingebrachten Abschreibungen. Die Kapitalgewinne unterliegen im monistischen System im Umfang des Wertzuwachsgewins der Grundstückgewinnsteuer und im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und im dualistischen System stets vollumfänglich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Gewisse Kantone, welche das dualistische System kennen, erhoben von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern die Grundstückgewinnsteuer, während sie Liegenschaftenhändler mit Domizil im Kanton der Einkommenssteuer unterstellten (so z.B. der Kanton St. Gallen). Eine solche Besteuerung stand im Widerspruch zum Schlechterstellungsverbot sowie zum Gleichbehandlungsgebot, wurde aber vom Bundesgericht in verschiedenen Entscheiden geschützt (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts 2P.173/2001 vom 26. Februar 2002; vgl. OERTLI, in: Zweifel/ Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., § 33 N. 108 f.).

#### **E. 4.3**

Trifft in der interkantonalen Steuerauscheidung über Einkommen und Vermögen – wie vorliegend – ein Kanton mit monistischem System (ZH) auf einen Kanton mit dualistischem System (GR), müssen zum Zweck vergleichbarer Verhältnisse alle Grundstückgewinne (Wertzuwachsgewinne) in vollem Umfang in die Steuerauscheidung einbezogen werden. Das gilt auch für Wertzuwachsgewinne auf Liegenschaften in einem Kanton mit monistischem System. Die Kantone sind zwar frei, ob sie Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer oder nach dem monistischen System mit der

#### **E. 5**

/ 10 Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätte im Kanton Graubünden ist. Ebenso ist unbestritten, dass es sich bei den veräusserten zürcherischen Liegenschaften um Geschäftsvermögen handelte. Ausserdem ist die Beschwerdeführerin Alleineigentümerin einer in der Gemeinde C.\_\_\_\_\_ liegenden Wohnung mit drei Autoeinstellplätzen, welche zu ihrem Privatvermögen gehört.

#### **E. 6**

/ 10 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 nun deutlich stärker gewichtet. Wohl hält das Bundesgericht grundsätzlich weiter daran fest, dass dem Liegenschaftskanton die Gesamtheit der Liegenschaftserträge und -gewinne zur ausschliesslichen Besteuerung zusteht. Dem Liegenschaftskanton sind jedoch insofern Grenzen gesetzt, als er auf die Situation des Steuerpflichtigen und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen muss. So kann zwar der Belegenheitskanton den Wertzuwachs aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft ausschliesslich besteuern; er ist aber verpflichtet, den Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton aufweist, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen. Eine weitere Praxisänderung betraf die Schuldzinsen bei Liegenschaftenhändlern, welche neu nach dem quotenmässigen System proportional nach Lage der geschäftlichen und privaten Aktiven zwischen den betroffenen Kantonen aufgeteilt werden (vgl. dazu Erwägung 5 hernach). Im Lichte dieser Neuausrichtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und insbesondere zur Durchsetzung des Schlechterstellverbots konnte an der Zulässigkeit der unterschiedlichen Besteuerung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern im Vergleich zu den im Kanton ansässigen Liegenschaftenhändlern nicht länger festgehalten werden (vgl. BGE 137 I 145 E. 4.2 f. mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Wertzuwachsgewinne aus der Veräusserung von zürcherischen Geschäftsliegenschaften ausschliesslich und vollumfänglich im Kanton Zürich als Belegenheitskanton steuerbar sind. Mit anderen Worten stehen dem Liegenschaftskanton Zürich die besagten Wertzuwachsgewinne zur ausschliesslichen Besteuerung zu. Dabei unterliegen diese angesichts des im Kanton Zürich geltenden monistischen Systems der Grundstückgewinnbesteuerung (vgl. BGE 139 II 373 E. 4.2 f.).

#### **E. 7**

/ 10 besonderen Grundstückgewinnsteuer erfassen wollen. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) lässt den Kantonen diesbezüglich die Wahl (vgl. Art. 12 Abs. 1 und Abs. 4 StHG). Doch darf sich die Wahl des

Besteuerungssystem nicht zu Ungunsten der übrigen Kantone und des Steuerpflichtigen, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, auswirken (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.1, 139 II 373 E. 4.2 und 131 I 249 E. 6.3). In BGE 139 II 373 E. 4.4 erwog das Bundesgericht insbesondere, der Kanton Aargau (Anmerkung des Obergerichts: dualistisches System) berücksichtige im Rahmen seiner vom Verwaltungsgericht bestätigten interkantonalen Steuerauscheidung die Zürcher (Anmerkung des Obergerichts: monistische Regelung) Grundstückgewinne in der Höhe der Wertzuwachsgerinne. Darin liege keine Doppelbesteuerung, wie die Beschwerdeführer rügten, weil die ausserkantonalen Gewinne lediglich für die Kapitalausscheidung und zur Satzbestimmung herangezogen würden. Auch das Schlechterstellungsverbot sei nicht verletzt, da der Kanton Aargau damit die Beschwerdeführer nicht stärker besteuere als einen kantonalen Liegenschaftenhändler. Das Vorgehen entspreche auch dem Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (Ziff. 3.1.4). Zudem führte das Bundesgericht im Urteil 2C\_230/2017 vom 26. Januar 2018 in Bezug auf die interkantonale Doppelbesteuerung bzw. das Aufeinandertreffen von monistischem und dualistischem System im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung namentlich aus, indem in einer ersten Phase alle Wertzuwachsgerinne in vollem Umfang in die Steuerauscheidung einbezogen würden, würden vergleichbare Verhältnisse herbeigeführt, obwohl beide Kantone unterschiedlichen Systemen folgten; zudem werde so berücksichtigt, dass (auch) der Grundstückskanton einen etwaigen Betriebsverlust mitzutragen habe. In einer zweiten Phase könne der Grundstückskanton einzig noch den verbleibenden Grundstücksgewinn beanspruchen. Als Ergebnis sei somit für die Ermittlung des massgeblichen satzbestimmenden Gesamtergebnisses und die auf diesem fussende Steuerauscheidung auf das für die Gewinnsteuer massgebliche handelsrechtliche Ergebnis abzustellen (vgl. dortige E. 3.1.2 f. mit weiteren Hinweisen). Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass der Kanton Graubünden die Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung von zürcherischen Geschäftsliegenschaften im Rahmen seiner interkantonalen Steuerauscheidung über das Einkommen 2015 zur Satzbestimmung herangezogen hat (vgl. act. B.1, Steuerauscheidung, Position "Zins Geschäftspassiven", "Total Satz"). Davon

## **E. 8**

/ 10 scheinen auch die Beschwerdeführer auszugehen (vgl. act. A.1 Ziff. 3 und Ziff. 8). Insofern liegt kein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vor (vgl. dazu Erwägung 4.1 hiervor). Allerdings ist den Beschwerdeführern nach dem Gesagten darin beizupflichten, dass die Beschwerdegegnerin die Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung von zürcherischen Geschäftsliegenschaften für die Ermittlung des im Kanton Graubünden und damit am Nebensteuerdomizil steuerbaren Einkommens nicht hätte anteilmässig berücksichtigen bzw. aufrechnen dürfen (vgl. act. B.1, Steuerauscheidung, Position "Zins Geschäftspassiven", "D.\_\_\_\_\_ GR"). Insofern kann den Beschwerdeführern gefolgt werden, wenn sie vorbringen, die in der Steuerauscheidung bei D.\_\_\_\_\_ vorgenommene Aufrechnung in der Höhe von CHF 48'190.00 entbehre einer Grundlage bzw. da Veräusserungsgewinne ausschliesslich dem Belegenheitskanton zur Besteuerung zugewiesen würden und im Kanton Graubünden keine Veräusserungen erfolgt seien, verändere dies den Ertrag aus den bündnerischen Liegenschaften nicht (vgl. act. A.1 Ziff. 3 und Ziff. 8). In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde demnach als begründet. 5. Soweit die Beschwerdeführer sodann auf die proportionale Verteilung der Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Aktiven hinweisen

(vgl. act. A.1 Ziff. 5), ist ihnen darin beizupflichten, dass der auf D.\_\_\_\_\_ entfallende Anteil CHF 42'847.00 (CHF 326'830.00 : 100 x 13.11 %) beträgt und nicht – wie in der interkantonalen Steuerauscheidung der Beschwerdegegnerin vom 22. Oktober 2024 ausgewiesen – CHF 42'833.00 (vgl. act. B.1, Steuerauscheidung). Auch in diesem Punkt ist die Beschwerde begründet. 6. Was schliesslich der im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung der Beschwerdegegnerin eingesetzte Betrag in Bezug auf die Eigenkapitalverzinsung anbelangt, bringen die Beschwerdeführer zu Recht vor, dass sich dieser Betrag wieder aufhebe, weshalb dies für das Ergebnis irrelevant sei (vgl. act. A.1 Ziff. 6 und act. B.1, Steuerauscheidung, Position "Zins Eigenkapital", "D.\_\_\_\_\_ GR" und "Selbständiges Erwerbseinkommen", "D.\_\_\_\_\_ GR"). Insofern erübrigen sich Weiterungen dazu. 7. Zusammenfassend ist mit den Beschwerdeführern festzuhalten, dass in Bezug auf D.\_\_\_\_\_ ein Verlustüberschuss resultiert, weshalb sich das entsprechende steuerbare Einkommen 2015 auf null Franken beläuft (vgl. act. A.1 Ziff. 7). Insgesamt ist die Beschwerde daher gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 22. Oktober 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 aufzuheben. Die Beschwerdegegnerin ist anzuweisen, das in Bezug auf die Gemeinde D.\_\_\_\_\_ steuerbare Einkommen auf

#### **E. 8.1**

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG der Beschwerdegegnerin auferlegt. Die Staatsgebühr wird im Rahmen von Art. 75 Abs. 2 VRG auf CHF 1'500.00 festgesetzt.

#### **E. 8.2**

Obschon mit der Beschwerde nicht ausdrücklich beantragt, ist angesichts des Umstandes, dass auf Aufforderung des Instruktionsrichters hin eine Honorarnote eingereicht worden ist, den Beschwerdeführern gestützt auf Art. 78 Abs. 1 VRG eine Parteientschädigung zu Lasten der Beschwerdegegnerin zuzusprechen. Der vom Rechtsvertreter der Beschwerdeführer mit Kostennote vom 24. März 2025 geltend gemachte Aufwand beläuft sich auf insgesamt CHF 2'097.46 (= 5.50 Std. à CHF 350.00 [CHF 1'925.00] zzgl. Spesen [CHF 15.30] und 8.1 % MWST [CHF 157.16]) (vgl. act. G.3). Der geltend gemachte zeitliche Aufwand erscheint angemessen. Auch sind die ausgewiesenen Auslagen nicht zu beanstanden. Allerdings ist der geltend gemachte Stundenansatz von CHF 350.00 auf CHF 270.00 zu kürzen, da die Praxis des angerufenen Gerichts gestützt auf die HV (BR 310.250) dahin geht, dass bei Einreichung einer Honorarvereinbarung (vgl. act. G.2) der geltend gemachte Stundenansatz übernommen wird, sofern er den Ansatz von CHF 270.00 nicht überschreitet (vgl. statt vieler: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden R 18 17 vom 18. September 2019 E. 9.2.1). Somit hat die Beschwerdegegnerin die Beschwerdeführer aussergerichtlich mit CHF 1'621.80 (= 5.50 Std. à CHF 270.00 [CHF 1'485.00] zzgl. Spesen [CHF 15.30] und 8.1 % MWST [CHF 121.50]) zu entschädigen.

#### **E. 9**

/ 10 null Franken und das im Kanton Graubünden sowie betreffend die Gemeinde C.\_\_\_\_\_ steuerbare Einkommen auf CHF 5'900.00 zum Satz von CHF 1'512'800.00 festzusetzen.

#### **E. 10**

/ 10 Es wird erkannt:

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