

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2023 53

Entscheid vom 26. November 2024

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.oec. Andreas Risi, Richter
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

X. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch ...

gegen

Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232,
6431 Schwyz,
Vorinstanzen,

Gegenstand

Gewinn- und Kapitalsteuer (Veranlagungsverfügung 2018)

Sachverhalt:

A.a. Die X._____ AG hat seit dem Jahr 2012 steuerrechtlichen Sitz in U._____/SZ im Kanton Schwyz. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft das Halten, Kaufen und Verkaufen von Beteiligungen, Erbringung von Beratungsleistungen sowie weitere Dienstleistungen im Rahmen dieser Beteiligungen; kann Immobilien, Wertpapiere, Patente und Lizenzen kaufen, verkaufen, verwerten und verwalten. Das einbezahlte Aktienkapital beträgt CHF 1'725'706.00 und ist eingeteilt in 1'725'706 Namenaktien zu je CHF 1.00. Die X._____ AG war als einzige Kommanditistin an der deutschen "A._____ GmbH & Co. KG" mit Sitz in V._____ (DE) und zugleich als alleinige Gesellschafterin an der Komplementärin "B._____ GmbH" mit Sitz in V._____ (DE) beteiligt.

A.b. Bis zur Steuerperiode 2014 wurde die X._____ AG im Kanton Schwyz für die Kantons- und Gemeindesteuern als Domizilgesellschaft (aufgrund der Spartenrechnung) besteuert (Art. 28 Abs. 4 StHG aufgehoben mit Wirkung seit 1.1.2020; gemäss § 76 Abs. 1 StG aufgehoben am 22.5.2019). Davon ausgehend, dass die Beteiligung an der GmbH & Co. KG steuerlich transparent ist, wurde von der Steuerverwaltung in der ersten Stufe eine Ergebnisuweisung mittels einer objektmässigen Steuerausscheidung zwischen Deutschland (Liegenschaftenteil) und der Schweiz vorgenommen, und auf einer zweiten Stufe erfolgte eine Zuweisung des Teils "Steuerbar in der Schweiz" auf die Sparten "Quelle Ausland" (Steuerbar 10%) und "Quelle Schweiz" (Steuerbar 100%). Bei der Veranlagung 2014 ergab sich dadurch trotz Jahresverlust CHF -160'367 nach (rudimentärer) Ausscheidung der Abschreibung (Beteiligung) CHF -299'000 nach Deutschland beim Teil "Steuerbar in der Schweiz" ein Gewinn CHF 138'633, welchen die Steuerverwaltung bei den Kantons- und Gemeindesteuern als Einkünfte aus ausländischer Quelle im Umfang der in der Schweiz steuerbaren Quote 10% besteuerte und beim Bund mit verrechenb. Vorjahresverlusten verrechnete.

A.c. Im Jahr 2015 wurden die operativen Tätigkeiten der "B._____ GmbH" und auch der "C._____ GmbH" mit Sitz in V._____ (DE) (Gegenstand des Unternehmens waren der Betrieb eines Hotels und Restaurants sowie alle damit in Zusammenhang stehenden und den Gesellschaftszweck fördernden Tätigkeiten und Massnahmen) durch eine sog. "Verschmelzung zur Aufnahme" auf die einzige Kommanditistin der "A._____ GmbH & Co. KG", nämlich die X._____ AG, verschmolzen. Seitdem führte die X._____ AG eine Gesamtbuchhaltung, in der die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte in Deutschland (wie z.B. "Umsatzerlöse D" oder "Löhne und Gehälter D") und die ihr dienenden

Wirtschaftsgüter (wie z.B. "Grundstücke Deutschland" oder "Sonstige Verbindlichkeiten D") enthalten waren. In den Steuererklärungen 2015 und 2016 deklarierte die X. _____ AG jeweils einen Jahresverlust (Geschäftsjahr 2015: CHF -3'375'146; Geschäftsjahr 2016: -413'921) und nahm für die Zuweisung von Kapital und Reingewinn (bzw. Verlust) eine Steuerauscheidung zwischen der Schweiz (U. _____/SZ) und Deutschland (DE) vor. In der Steuererklärung 2017 (Eingang Steuerverwaltung: 08.04.2019) deklarierte die X. _____ AG ebenfalls einen Jahresverlust (Geschäftsjahr 2017: CHF -64'877) ohne eine Steuerauscheidung ins Ausland vorzunehmen.

A.d. Ab der Steuerperiode 2015 war gemäss Begründung/Hinweise der Steuerverwaltung in den Veranlagungsdetails "keine Besteuerung als Domizilgesellschaft mehr möglich, infolge direktem Liegenschaftsbesitz und Geschäftstätigkeit mit Hotelführung" bzw. erfolgte die Besteuerung als ordentliche Gesellschaft. In den Veranlagungen 2015 und 2016 erfolgte aufgrund der deklarierten Jahresverluste jeweils eine Gewinnsteuerveranlagung mit Null unter Steuerauscheidung eines Teils des Kapitals nach Deutschland (ergänzt in den Veranlagungsdetails 2016 mit Begründung/Hinweise, dass der Vorjahresverlust resp. Erfolg aus Verschmelzung CHF -3'588'772 nicht angerechnet werden könne). In der Veranlagung 2017 (Versand: 15.04.2019) nahm die Steuerverwaltung eine Ermessensveranlagung vor gemäss Begründung/Hinweise "weil die Steuererklärung nicht eingereicht wurde", doch lautete auch hier die Gewinnsteuerveranlagung auf Null (gemäss Veranlagungsdetails 2017 bei Verrechnung Reingewinn nach pflichtgemäßem Ermessen CHF 400'000 mit Vorjahresverluste oder anteilige Vorjahresverluste CHF -400'000).

B.a. Am 13. März 2020 (Eingang Steuerverwaltung) reichte die X. _____ AG die Steuererklärung 2018 ein. Darin deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn bzw. Verlust von CHF -3'736'421 resultierend aus dem Reingewinn gemäss Saldo der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres CHF 789'405 abzüglich Vorjahresverluste CHF -3'718'972 (Geschäftsjahr 2015: CHF -3'240'174; Geschäftsjahr 2016: -413'921; Geschäftsjahr 2017: CHF -64'877) abzüglich Ausländischer Anteil gemäss separater Aufstellung CHF 806'854. Beim steuerbaren Eigenkapital im Kanton Schwyz deklarierte die X. _____ AG das einbezahlte Aktienkapital CHF 1'725'706.

B.b. Mit Schreiben vom 9. März 2021 unterbreitete die Steuerverwaltung der Vertreterin den Veranlagungsvorschlag 2018 für die X. _____ AG. Dabei wurde kantonal ein steuerbarer Reingewinn von CHF 775'400 und ein steuerbares Kapital von CHF 1'725'000 sowie bundessteuerlich ein steuerbarer Reingewinn

von CHF 692'100 in Aussicht gestellt. Es wurde keine Steuerauscheidung ins Ausland vorgenommen. Bezüglich Vorjahresverluste erklärte die Steuerverwaltung, dass in Abweichung zur Deklaration der Verlustvortrag des Jahres 2015 nicht anrechenbar sei. Dies sei der Vertreterin bereits in der Begründung der Veranlagung 2016 angezeigt worden. Es handle sich um einen ausländischen Verlust. Infolge Nichteinreichen der Steuererklärung 2017 sei eine Ermessensveranlagung mit einem Gewinn von CHF 400'000 vorgenommen worden. Damit verbunden sei eine Kürzung der anrechenbaren Vorjahresverluste bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer. Ohne Gegenbericht werde man die Veranlagung gemäss Veranlagungsvorschlag vornehmen.

B.c. Mit Veranlagungsverfügung 2018 vom 19. April 2021 (Versand) wurde die X._____ AG kantonal mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 775'400 und einem steuerbaren Kapital von CHF 1'725'000 veranlagt. Bundessteuerlich wurde der steuerbare Reingewinn auf CHF 692'100 festgesetzt. Die Veranlagung erfolgte gemäss Veranlagungsvorschlag 2018 vom 9. März 2021. Der gemäss Schlussrechnung von der X._____ AG geschuldete Steuerbetrag belief sich dadurch auf CHF 70'929.50 (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 58'828.50 (Direkte Bundessteuer).

C.a. Gegen diese Veranlagungsverfügung 2018 liess die X._____ AG durch ihre Vertreterin mit Eingabe vom 10. Mai 2021 Einsprache erheben mit folgendem Antrag:

Die Veranlagung 2018 sei wie folgt abzuändern:

Der ausserordentliche Erfolg von netto CHF 806'854 sei nach Deutschland auszuscheiden. Somit ergibt sich für die Schweiz ein Verlust von CHF -31'370 gemäss beiliegender Steuerauscheidung.

Zur Begründung brachte die Vertreterin vor, bei der Erstellung der Steuererklärung 2018 sei aufgrund des im System noch vorhandenen Verlustvortrages der Steuerauscheidung zu wenig Beachtung geschenkt worden, wofür man um Entschuldigung bitte. Bei dem ausserordentlichen Erfolg handle es sich um Bereinigungsgewinne, welche aus der ehemaligen deutschen Betriebsstättenbuchhaltung stammten und somit nach Deutschland auszuscheiden seien. Aus diesem Grund ergebe sich in der Schweiz kein steuerbarer Gewinn.

C.b. Mit Schreiben vom 17. Mai 2021 teilte die Steuerverwaltung der Vertreterin mit, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung für Transaktionen mit dem Ausland erhöhte Beweismittelpflicht verlange. In diesem Zusammenhang bitte man um Zustellung folgender Dokumente:

- Abschluss 2018 der Betriebsstätte Deutschland, in welcher der Bereinigungsgewinn von CHF 806'853.64 (Ertrag 3'124'872.39 / Aufwand 2'318'018.75) ersichtlich ist
- Kontoblätter der Betriebsstättenbuchhaltung Deutschland, auch welchen der Bereinigungsgewinn ausgewiesen wird
- Kopie der Veranlagungsverfügung der deutschen Steuerbehörden als Besteuerungsnachweis des Bereinigungsgewinns in Deutschland
- Angabe, um welche Art von Geschäftstätigkeiten es sich beim Bereinigungsgewinn, resp. ausserordentlichen Aufwand und ausserordentlichen Ertrag handelt

Zusätzlich wurde noch um folgende Unterlagen betreffend der Jahresrechnung 2018 der X. _____ AG gebeten:

- Darlehensvertrag Darlehen D. _____ (Passivdarlehen)
- Darlehensvertrag Darlehen Aktionär E. _____ (Passivdarlehen)

Es wurde um Einreichung der Unterlagen bis 7. Juni 2021 gebeten.

C.c. Mit Schreiben der Steuerverwaltung vom 14. Juli 2021 wurde die Vertreterin an die Einreichung der verlangten Unterlagen/Beweismittel erinnert und um Nachholung des Versäumten innert 10 Tagen gebeten. Mit Schreiben vom 23. September 2021 teilte die Steuerverwaltung der Vertreterin mit, dass die Einspracheakten nun durch den zuständigen Mitarbeitenden an die Abteilungsleitung überwiesen worden seien. Vor der Überweisung der Einsprache an die Steuerkommission informiere man über das Ergebnis des Vorverfahrens. Seit der Einforderung von Beweismitteln seien über vier Monate vergangen. Eine Fristerstreckung für die geforderten Unterlagen sei nicht mehr möglich. Man sehe sich aus diesen Gründen gezwungen, an der Veranlagung festzuhalten. Ohne Rückmeldung werde man das Verfahren abschliessen und die Einsprache zur Behandlung an die Steuerkommission überweisen.

D.a. Mit Schreiben vom 6. Februar 2023 teilte die Rechtsabteilung (Kommissionssekretärin) der Vertreterin mit, dass die Einsprache zur Entscheidung an die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (KStK/VdBSt) überwiesen worden sei, und hielt zusammenfassend fest, dass den Auflageschreiben nicht Folge geleistet worden sei und die einverlangten Unterlagen/Beweismittel nicht beigebracht worden seien. Eine Überprüfung aufgrund der Akten habe ergeben, dass die Veranlagungsverfügung bestätigt werden könne, weshalb der Steuerkommission die Abweisung beantragt werde. Es wurde Gelegenheit eingeräumt, die Einsprache innert Frist durch Rückzug ohne Kostenfolge zu erledigen.

D.b. Die auf Ersuchen der Vertreterin verlängerte Frist zur Beantwortung blieb unbenützt.

D.c. Mit Einspracheentscheid Nr. 84/2021 vom 5. Mai 2023 (Versand: 10.5.2023) wies die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz (KStK/VdBSt) die von der X._____ AG gegen die Veranlagungsverfügung 2018 vom 19. April 2021 erhobene Einsprache ab.

E.a. Mit Beschwerde vom 12. Juni 2023 an das Verwaltungsgericht lässt die X._____ AG den Antrag stellen, der Entscheid der Steuerkommission sei aufzuheben und der in der Einsprache gestellte Antrag sei gutzuheissen. Zur Begründung wird ausgeführt, die Deutsche Betriebsstätte der X._____ AG sei per 31. Dezember 2017 als geschlossen erklärt worden und das daraus resultierende Minuskapital habe durch die X._____ AG übernommen werden müssen. Der Jahresabschluss 2017 der X._____ AG sei per April 2019 erstellt worden und zu diesem Zeitpunkt habe der Abschluss 2017 der Betriebsstätte in Deutschland noch nicht vorgelegen. Im Rahmen der Abschlusserstellung 2018 der X._____ AG sei der Jahresabschluss 2017 der Betriebsstättenbuchhaltung in die Buchhaltung der X._____ AG eingepflegt worden. Insbesondere sei die Bilanzbereinigung infolge Aufgabe der Betriebsstätte korrigiert worden. Aus dieser Korrektur habe sich ein ausserordentlicher Erfolg ergeben, welcher allerdings nicht in der Schweiz zur Besteuerung komme, sondern als Korrektur des Erfolges aus Verschmelzung anzusehen sei und somit in Deutschland zur Besteuerung zuzuweisen sei. Die X._____ AG habe einen sehr grossen Verlust in Deutschland erwirtschaftet, weshalb dieser nun nicht plötzlich in einen Gewinn in der Schweiz gewandelt werden dürfe. Im Weiteren sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft sehr geschwächt, so dass die zu bezahlenden Steuern grundsätzlich gar nicht bezahlt werden könnten.

E.b. Die Vorinstanz hält mit Vernehmlassung vom 30. Juni 2023 an dem Einspracheentscheid fest. Die Jahresrechnung 2018 der X._____ AG weise einen Gewinn in der Höhe von CHF 789'404 aus. In der Veranlagungsverfügung 2018 seien bestehende Vorjahresverluste im Betrag von CHF -13'921 (kantonale Steuern) und CHF -97'238 (direkte Bundessteuer) angerechnet worden, was einen steuerbaren Gewinn von CHF 775'400 (kantonale Steuern) und CHF 692'100 (direkte Bundessteuer) ergeben habe. Die in der Steuererklärung 2018 deklarierten Vorjahresverluste von CHF -3'718'972 seien in der Steuererklärung nicht substantiiert worden und könnten nicht nachvollzogen werden. Die Verlustverrechnung mit Vorjahresverlusten von CHF -13'821 bzw. CHF -97'238

sei der Beschwerdeführerin als Beilage zur Veranlagungsverfügung 2018 zugestellt worden. Die Vorperiode 2017 sei infolge Nichteinreichen der Steuererklärung mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0 (Gewinn nach Ermessen von CHF 400'000 abzüglich Vorjahresverluste nach Ermessen CHF -400'000) veranlagt worden. Der veranlagte steuerbare Gewinn 2018 sei von der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren nicht bestritten worden. Jedoch solle der ganze ausserordentliche Ertrag (sog. "Bereinigungsgewinn") von CHF 806'853.64 (ausserordentlicher Gewinn CHF 3'124'872.39 abzüglich ausserordentlicher Aufwand CHF 2'318'018.75) vollumfänglich nach Deutschland zur Besteuerung ausgewiesen werden, sodass am Hauptsteuerdomizil in U._____/SZ ein Verlust von CHF -17'449.13 verbleibe. Die Begründung, weshalb der ausserordentliche Ertrag bzw. Bereinigungsgewinn an Deutschland auszuscheiden sei, fehle. Mit Schreiben vom 17. Mai 2021 habe die Steuerverwaltung den Abschluss 2018 und die Kontoblätter der Betriebsstätte Deutschland, den Besteuernachweis in Deutschland und die Angabe, um welche Art von Geschäftstätigkeit es sich beim Bereinigungsgewinn handle, eingefordert. Trotz Erinnerung vom 14. Juli 2021 seien die Unterlagen nicht eingereicht worden. Gemäss Vorbringen der Beschwerdeführerin solle einerseits mit dem Jahresabschluss 2018 der X._____. AG ein ausserordentlicher Erfolg des Jahres 2017 der deutschen Betriebsstätte verrechnet worden sein und andererseits solle die Betriebsstätte Deutschland einen sehr grossen Verlust erwirtschaftet haben, ohne diesen Verlust zu substantiieren. Selbst in der Beschwerdeschrift habe es die Beschwerdeführerin unterlassen, Erklärungen und Beweismittel zum ausserordentlichen Ertrag, welcher in Deutschland angefallen sei, beizubringen. Mit Schreiben vom 17. Mai 2021 seien Beweismittel und Unterlagen über den ausserordentlichen Ertrag eingefordert worden. Dieser Aufforderung sei die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Angaben über den ausserordentlichen Ertrag würden nicht vorliegen. Es obliege der Beschwerdeführerin, die erforderlichen Beweismittel beizubringen. Ausserdem würden erhöhte Anforderungen bei Auslandsbezug gelten. Von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht gehe die Praxis aus bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen. Das kantonale Steuergesetz halte ausdrücklich fest, dass an den Nachweis von steuermindernden Tatsachen, deren realwirtschaftlicher Hintergrund auf Grund von Auslandsbeziehungen erschwert überprüfbar sei, erhöhte Anforderungen zu stellen seien. Bei einer internationalen Steuerauscheidung verlange die ESTV Praxis eine objektmässige Ausscheidung zwischen dem Hauptsitz und der ausländischen Betriebsstätte. Eine Betriebsstättenbuchhaltung liege nicht vor bzw. der eingeforderte Abschluss der Betriebsstätte sei nicht eingereicht worden.

E.c. Mit Schreiben (Replik) vom 24. Juli 2023 lässt die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung nehmen. Der ausserordentliche Gewinn von CHF 806'853 sei aus den Buchungen entstanden, welche auf die Konto 8000 "Ausserordentlicher Ertrag" und 8010 "Ausserordentlicher Verlust" gebucht worden seien. Es handle sich hierbei um Buchungen gegen Bestandeskonten aus der Jahresrechnung der X._____ AG, welche jeweils als Konten der Betriebsstättenbuchhaltung ausgewiesen worden seien und auch in der Bezeichnung den entsprechenden Zusatz gehabt hätten. Im Rahmen der Übernahme des Minuskapitals der Betriebsstättenbuchhaltung sei auch die Bilanz der X._____ AG bereinigt worden und dadurch sei der Buchgewinn entstanden. Aus diesem Grund sei man der Meinung, dass der Gewinn nach Deutschland auszuscheiden sei. Zum Beleg wurden in der Beilage nochmals die Kontoblätter 8000 und 8010 der Buchhaltung der X._____ AG (vgl. Bf-act. 1) und die Schlussrechnung Betriebsstättenbuchhaltung per 31. Dezember 2017 inklusive (deutsche) Betriebsstättenbilanz 31.12.2017 und Gewinn- und Verlustrechnung vom 01.01.2017 bis 31.12.2017 (vgl. Bf-act. 2) eingereicht.

E.d. Mit Eingabe vom 8. August 2023 reicht die Vorinstanz eine Stellungnahme (Duplik) mit ihren Bemerkungen zur Replik der Beschwerdeführerin ein. Die Vorinstanz rügt zunächst, dass im Schreiben (Replik) vom 24. Juli 2023 an das Verwaltungsgericht die Steuervertreterin erstmals die von der Steuerverwaltung längst einverlangte Bilanz "(deutsche) Betriebsstättenbilanz" und die Erfolgsrechnung der deutschen Betriebsstätte eingereicht habe. Sodann kommt die Vorinstanz nach Prüfung der Betriebsstätte und der beigelegten Kontoblätter zum Schluss, es sei nicht von der Hand zu weisen, dass es sich beim eingereichten Betriebsstättenabschluss um den Abschluss 2017 und nicht um den Abschluss 2018 handle, der Betriebsstättenabschluss nicht mit dem Abschluss der X._____ AG übereinstimme und aufgrund des fehlenden Abschlusses 2018 und den fehlenden Angaben über die Betriebsstätte der ausgewiesene Gewinn im Abschluss 2018 der X._____ AG nicht nach Deutschland zur Besteuerung zugewiesen werden könne.

F.a. Per 27. September 2023 (TR-Eintrag) ist das (noch) einzige Mitglied des Verwaltungsrates der X._____ AG ausgeschieden und im Handelsregister gelöscht worden. Mit Verfügung vom 17. April 2024 hat der Einzelrichter des Bezirksgerichts Schwyz gestützt auf Art. 731b Abs. 1bis Ziff. 3 OR die Gesellschaft aufgelöst und ihre Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs angeordnet.

F.b. Mit Schreiben vom 17. Mai 2024 hat der verfahrensleitende Richter nach einer ersten gerichtlichen Beratung vom 16. Mai 2024 die Vorinstanz ersucht, dem Verwaltungsgericht die vollständigen Steuerakten 2015 bis 2017 einzureichen und zusätzlich zu den Konsequenzen der Konkursandrohung für das Verfahren Stellung zu nehmen.

F.c. Mit Schreiben vom 3. Juni 2024 reicht die Vorinstanz die Steuerakten 2015 bis 2017 ein und erklärt, die Steuerverwaltung ziehe in Betracht, mit einer Haftungsverfügung den letzten Verwaltungsrat für die Steuern der Gesellschaft haftbar zu machen (sog. Liquidatorenhaftung), wozu ein rechtskräftiger Entscheid benötigt werde.

F.d. Die Beschwerdeführerin verzichtet auf weitere Bemerkungen.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1 Gemäss Art. 957 ff. der Bestimmungen des Obligationenrechts (OR; SR 220) sind inländische Unternehmen handelsrechtlich verpflichtet, kaufmännische Bücher zu führen. Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung (Art. 957a Abs. 1 Satz 1 OR). Sie hat den Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung zu folgen (Art. 957a Abs. 2 OR). Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können (Art. 958 Abs. 1 OR).

1.2 Wenn ein schweizerisches Unternehmen über eine ausländische Betriebsstätte verfügt, dann muss das inländische Stammhaus aufgrund des in Art. 958c OR verankerten Vollständigkeitsgebots eine Gesamtbilanz und eine Gesamterfolgsrechnung erstellen. Im Handelsrecht finden sich keine Bestimmungen, die das inländische Stammhaus verpflichten, für die ausländische Betriebsstätte eine gesonderte Betriebsstättenbuchhaltung zu führen. Das Unternehmen kann eine Weltbuchhaltung führen, in der die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte und die ihr dienenden Wirtschaftsgüter enthalten sind. Der Gewinnanteil des inländischen Stammhauses ergibt sich dabei durch Subtraktion des Betriebsstättenergebnisses vom Gesamtergebnis. Das Unternehmen kann auch getrennte Bücher für Stammhaus und Betriebsstätte führen. Das Gesamtergebnis ergibt sich bei dieser Vorgehensweise durch Konsolidierung der Teilabschlüsse (Peter Brülisauer, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA N 189).

1.3 Aufgrund des in Art. 58 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14. Dezember 1990 verankerten Massgeblichkeitsprinzips sind die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften auch steuerrechtlich verbindlich. Das heisst, die *handelsrechtliche Gesamtbuchhaltung* des Einheitsunternehmens ist als *Ausgangslage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung* des inländischen Stammhauses heranzuziehen. Zusätzlich sind die in Art. 124 ff. DBG verankerten Verfahrenspflichten zu beachten. Falls sich das steuerbare Ergebnis aus den eingereichten Unterlagen nicht bestimmen lässt, müssen gemäss Art. 126 Abs. 2 DBG auf Verlangen der Steuerbehörde Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorgelegt werden. Die Mitwirkungspflichten des Unternehmens sind zwar *umfassend*, aber an das Verhältnismässigkeitsprinzip gebunden (Peter Brülisauer, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA N 190 m.H.).

2.1 Die (steuerrechtliche) Gewinnausscheidung bzw. -abgrenzung im internationalen Verhältnis ist in Art. 52 DBG geregelt. Nach Art. 52 Abs. 1 DBG erstreckt sich die Steuerpflicht von unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen nicht auf ausländische Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke. Art. 52 Abs. 3 DBG verweist für die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Bezüglich ausländischer Betriebsstätten sieht diese Bestimmung zudem vor, dass ein schweizerisches Unternehmen ausländische Betriebsstättenverluste provisorisch mit inländischen Gewinnen verrechnen kann, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden (inhaltsgleich § 58 Abs. 1 und 2 Steuergesetz des Kantons Schwyz [StG; SRZS 172.200] vom 9.2.2000).

2.2 Für ausländische Betriebsstätten und Geschäftsbetriebe ist nach der objektmässigen Ausscheidungsmethode (siehe dazu ausführlich BGE 146 II 111 E. 3 S. 118 ff.) der Gewinn separat, wie für ein selbständiges ausländisches Unternehmen zu ermitteln. Kosten des Gesamtunternehmens werden verursachergerecht aufgeteilt. So werden z.B. Darlehen und Zinsen, die dem ausländischen Geschäftsbetrieb dienen, dem Ausland zugewiesen. Für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten ist für die Gewinnermittlung grundsätzlich auf deren Buchführung abzustellen. Wenn eine solche nicht verpflichtend ist (z.B. in der Schweiz für die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens, keine Pflicht nach Art. 957 OR, vgl. StRG ZH, 30.10.2013, ZStP 2014, 137 E. 3b zur Verneinung einer Ermessenseinschätzung bei Nichtvorlage einer Betriebsstättenbuchführung), oder nicht vorliegt, muss der Gewinn anderweitig bestimmt

werden (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 52 DBG N 23).

2.3 Nach Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG kann ein schweizerisches Unternehmen ausländische Betriebsstättenverluste übernehmen, soweit diese noch nicht im Betriebsstättenstaat berücksichtigt wurden. Kommt es innerhalb der folgenden sieben Geschäftsjahre zu einem Gewinn der Betriebsstätte, erfolgt im Umfang der im Betriebsstättenstaat verrechneten Verluste eine Besteuerung in der Schweiz (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 52 DBG N 29). Art. 52 Abs. 3 Satz 2 erfasst ferner auch Verlustvorträge der ausländischen Betriebsstätte (vgl. BGE 140 II 248 [i.Sa. K. vs. StV Schwyz] E. 3.6.2 S. 253 [zu Art. 6 Abs. 3 DBG bei satzbestimmender Berücksichtigung mangels Betriebsstätte]) (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 52 DBG N 33 m.H.). Die Beweislast für den Auslandverlust und der Verrechenbarkeit in der Schweiz trägt der Steuerpflichtige (steuermindernde Tatsache; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252) (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 52 DBG N 38).

3. Im vorliegenden Fall geht es bei dem Streit einerseits um die verrechenbaren Vorjahresverluste (einschliesslich Verlustvorträge der ausländischen Betriebsstätte) und andererseits um den ausländischen Anteil am Reingewinn. Der Sachverhalt ist von der Vorinstanz hierzu aufgrund der Steuerakten nur unvollständig festgestellt worden.

3.1 Wie aus den Steuerakten hervorgeht, übernahm die X. _____ AG im Jahr 2015 in Folge Verschmelzung zur Aufnahme von der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland ein negatives Betriebsstättenkapital und verzeichnete einen Verlust aus Verschmelzung, weil die Buchwerte der Beteiligungen, Kontokorrentforderungen und Darlehen nicht durch die Buchwerte der übernommenen Vermögenswerte gedeckt waren. In der Folge waren bei der X. _____ AG auch die Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern (insbesondere "Sonstige Verbindlichkeiten D" sowie "Langfristige Finanzverbindlichkeiten ggb. Aktionär") nicht mehr durch die Aktiven gedeckt, sodass bei der X. _____ AG eine Überschuldung vorlag und die Gläubiger auf bereits verfallene Zinsen und Forderungen verzichten mussten, was im Abschluss der X. _____ AG zu ausserordentlichen Erträgen führte. In den Jahren 2016 und 2017 erfolgten die Abgänge der Grundstücke und Betriebseinrichtung der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland und im Jahr 2017 wurden von der ausländischen Betriebsstätte in

Deutschland auch keine Umsatzerlöse mehr erzielt und keine Löhne und Gehälter mehr bezahlt, was für die Richtigkeit der Darstellung spricht, dass die ausländische Betriebsstätte in Deutschland im Jahr 2017 als geschlossen erklärt wurde. Der im Abschluss der X. _____ AG im Jahr 2018 verbuchte "ausserordentliche Erfolg" ist das Ergebnis der Wertberichtigungen ("WB sonstige Verbindlichkeiten" und "WB Darlehen F. _____ AG") sowie Saldoabstimmung bei den Betriebsstättenkonten der X. _____ AG mit der (deutschen) Betriebsstättenbilanz zum 31. Dezember 2017.

3.2 Eine Besteuerung des Reingewinns im Geschäftsjahr 2018 bei der X. _____ AG in der Schweiz kommt zunächst nur in Betracht, soweit sowohl bei der X. _____ AG in der Schweiz als auch bei der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland keine verrechenbaren Vorjahresverluste mehr vorhanden sind. Die Vorinstanz bestätigte die Ablehnung der vollständigen Verlustverrechnung durch die Steuerverwaltung und begründete dies damit, dass die deklarierten Vorjahresverluste in der Steuererklärung nicht substantiiert worden seien und nicht nachvollzogen werden könnten. Die Beschwerdeführerin stützte sich in der Steuererklärung 2018 bei den Angaben zur Verlustverrechnung auf die in den Steuerklärungen der Vorjahre deklarierten Verluste. Bei den Veranlagungen der Vorjahre verfügte die Steuerverwaltung aufgrund der deklarierten Verluste jeweils eine Gewinnsteuerveranlagung mit Null. Zuletzt nahm die Steuerverwaltung eine Veranlagung nach Ermessen vor (gemäss Steuerverwaltung verbunden mit einer "Kürzung der anrechenbaren Vorjahresverluste" mit einem nach Ermessen festgelegten Gewinn von CHF 400'000). Bekanntlich wird jedoch gemäss Praxis und Rechtsprechung bei einer Nullveranlagung über die Höhe des Verlustes nicht rechtskräftig entschieden (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 S. 119 f.; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_124/2019 vom 7.2.2019, E. 3.1; 2C_655/2018 vom 22.8.2018, E. 3.1). Das gilt auch im Rahmen einer Ermessensveranlagung (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz VGE II 2021 87 vom 21.6.2022 E. 4.4.1 m.H. auch publiziert in Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] 2022, S. 17 ff., S. 33). Weil über die Höhe der Verluste in den Vorjahren (bisher) nicht rechtskräftig entschieden wurde, durfte die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin deklarierten Vorjahresverluste nicht einfach ohne Überprüfung ablehnen. Der Reingewinn bzw. Verlust (-) gemäss Deklaration betrug im Geschäftsjahr 2015 CHF -3'375'147 (Jahresverlust: CHF -3'240'146.90; Jahresverlust D: CHF -134'999.45) sowie im Geschäftsjahr 2016 CHF -413'921 (Jahresgewinn: CHF 9'693.43; Jahresverlust D: CHF -423'614.65). Der Verlust des Geschäftsjahres 2016 CHF -413'921 ist im Veranlagungsverfahren unstrittig geblieben. Hingegen wurde für das Geschäftsjahr 2015 kein Verlust berücksichtigt, weil die Steuerverwaltung davon ausging, dass der Verlust von

CHF -3'588'772, welcher aus Verschmelzung von Vermögenswerten aus dem Ausland entstanden ist, nicht angerechnet werden kann. Im Veranlagungsvorschlag 2018 erklärte die Steuerverwaltung, es handle sich um einen ausländischen Verlust. Damit wird jedoch ausser Acht gelassen, dass Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet werden können, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Der Reingewinn bzw. Verlust (-) gemäss Deklaration betrug im Geschäftsjahr 2017 CHF -64'877 (Jahresverlust: CHF -176'681.25; Jahresgewinn D: CHF 111'804.60). Entgegen der Vorinstanz ist der Steuerverwaltung auch für das Jahr 2017 eine Steuererklärung eingereicht worden. Den Akten zufolge ist der Eingang der Steuererklärung bei der Steuerverwaltung noch vor dem Versand der Ermessensveranlagung erfolgt. Demnach hätte die Steuerverwaltung gar keine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vornehmen dürfen. Die Ermessensveranlagung ist zwar nicht angefochten worden. Da aufgrund von Verlusten kein steuerbarer Reingewinn resultierte, ist nicht rechtskräftig entschieden, dass die Ermessensveranlagung eine Kürzung der Vorjahresverluste um den Reingewinn nach pflichtgemäsem Ermessen CHF 400'000 bewirkte. Abgesehen davon steht es der Behörde auch im Rahmen der Ermessensveranlagung nicht zu, eine Einschätzung nach freiem Belieben vorzunehmen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11.7.2017, E. 4.2).

3.3 Soweit nach der Überprüfung der verrechenbaren Vorjahresverluste (einschliesslich Verlustvorträge der ausländischen Betriebsstätte) bei der X. _____ AG in der Schweiz noch ein Reingewinn im Geschäftsjahr 2018 verbleibt, wird die Vorinstanz auch den Ausländischen Anteil am Reingewinn zu überprüfen haben. Es genügt nicht festzustellen, dass der Betriebsstättenabschluss für das Geschäftsjahr 2017 nicht mit dem Abschluss der X. _____ AG für das Geschäftsjahr 2018 übereinstimmt und ein (gesonderter) Betriebsstättenabschluss für das Geschäftsjahr 2018 fehlt. Daraus folgt entgegen der Vorinstanz (noch) nicht, dass der aus den Buchungen auf Konto 8000 "Ausserordentlicher Ertrag" und Konto 8010 "Ausserordentlicher Aufwand" entstandene "Ausserordentliche Erfolg" nicht nach Deutschland zur Besteuerung zugewiesen werden kann. Entscheidend ist vielmehr, dass die Buchungen im Zusammenhang mit der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland vorgenommen wurden. Es ist nicht zu verkennen, dass es sich hierbei um Buchungen gegen Bestandeskonten handelt, welche jeweils als Konten der Betriebsstättenbuchhaltung ausgewiesen wurden und auch in der Bezeichnung den entsprechenden Zusatz hatten. Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, verfängt nicht. Angebliche Unstimmigkeiten zwischen den Positionen im deutschen Betriebsstättenabschluss und im Abschluss der X. _____ AG sind nicht erkennbar. Die Verrechnungskonti ge-

genüber F._____ AG sowie G._____ wurden im Abschluss der X._____ AG unter der Bezeichnung "sonstige Verbindlichkeiten D" aufgeführt. Die Position "Verrechnung X._____" muss aufgrund der Konsolidierung der Konten zu einer Gesamtbuchhaltung im Abschluss der X._____ AG nicht ersichtlich sein. Es erscheint sodann auch nicht widersprüchlich, wenn gesagt wird, dass die ausländische Betriebsstätte in Deutschland einen sehr grossen Verlust erwirtschaftet hat, wenn berücksichtigt wird, dass der "Ausserordentliche Erfolg" durch Wertberichtigungen ("WB sonstige Verbindlichkeiten" und "WB Darlehen F._____ AG") sowie Saldoabstimmung bei den Betriebsstättenkonten entstanden ist. Die Steuerauscheidung bzw. der ausländische Anteil am Reingewinn darf auch nicht einfach abgelehnt werden, weil ein Besteuerungsnachweis des Betriebsstättengewinns oder eine Kopie der Deklaration bei den deutschen Steuerbehörden bis dato nicht eingereicht wurde.

4.1 Aufgrund des Gesagten ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur vollständigen Feststellung des Sachverhalts und Überprüfung der verrechenbaren Vorjahresverluste (einschliesslich Verlustvorträge der ausländischen Betriebsstätte) und des Ausländischen Anteils am Reingewinn mit anschliessender Neuentscheidung zurückzuweisen.

4.2 Die Rückweisung zur Neubeurteilung gilt als Obsiegen der Beschwerdeführerin. Die Kosten für den Erlass eines Entscheides werden in der Regel der unterliegenden Partei überbunden (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 Satz 1 Verwaltungsrechtspflegegesetz [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die obsiegende Partei kommt für die Kosten auf, die sie durch ein pflichtwidriges Verhalten im Verfahren verursacht hat (§ 72 Abs. 3 VRP). Dem obsiegenden Beschwerdeführer werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre (vgl. Art. 144 Abs. 2 DBG). Praxisgemäss bedingt die Norm, dass die obsiegende Partei wesentliche Sachverhaltselemente oder Beweismittel verspätet vorgebracht hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_99/2017, 2C_100/2017 vom 31.7.2017, E. 4.1). Hiervon ist vorliegend auszugehen, nachdem die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht oder nur ungenügend nachgekommen ist, wesentliche Sachverhaltselemente/Beweismittel erst im Beschwerdeverfahren vorgebracht wurden und angenommen werden darf, dass das Beschwerdeverfahren bei gehöriger Mitwirkung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vermeidbar gewesen wäre. Es rechtfertigt sich deshalb, die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Aus denselben Gründen rechtfertigt

sich vorliegend auch nicht, eine Neuverteilung der vorinstanzlichen Kosten des kantonalen Verfahrens (vgl. § 154 Abs. 1 StG) vorzunehmen.

4.3 Eine Parteienschädigung wurde nicht beantragt und ist entsprechend nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) von CHF 2'500 werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie hat am 23. Juni 2023 einen Kostenvorschuss in gleicher Höhe bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
4. Zustellung an:
 - den Vertreter der Beschwerdeführerin (2/R)
 - die Vorinstanzen (2/EB)
 - den Gemeinderat U. _____ (A; im Dispositiv)
 - und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, 3003 Bern (A).

Schwyz, 26. November 2024

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 19. Dezember 2024