

BGer 2C_152/2019 vom 20. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_152_2019

FR: TF 2C_152/2019 du 20 septembre 2019

IT: TF 2C_152/2019 del 20 settembre 2019

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 140 I 90 E. 1 S. 92; 140 IV 57 E. 2 S. 59; 140 V 22 E. 4 S. 26; 140 V 328 E. 3 S. 329).

E. 1.2

Angefochten ist ein letztinstanzlicher (End-) Entscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d sowie Art. 90 BGG). Die allgemeinen Prozessvoraussetzungen geben unter Vorbehalt des Folgenden zu keinen Bemerkungen Anlass.

E. 1.3

Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; siehe zum Ganzen BGE 138 I 297 E. 3.1 S. 300 f. ; 137 I 145 E. 2.2 S. 147 ; 134 I 303 E. 2.1).

E. 1.4

Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte beginnt die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen, wenn in allen vom Konflikt betroffenen Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG). Es kann daher auch eine bereits ergangene rechtskräftige Veranlagung eines konkurrierenden Kantons in die Beschwerde wegen interkantonalen Doppelbesteuerung einbezogen werden.

Es genügt praxisgemäss, wenn der Beschwerdeführer in demjenigen Kanton, dessen Entscheid er schliesslich beim Bundesgericht anfechten will, den kantonalen Instanzenzug durchläuft (auch zum Folgenden BGE 139 II 373 E. 1.4, mit Hinweisen). Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung kann vor dem Bundesgericht auch geltend gemacht werden, ohne dass bereits ein zweiter Kanton entschieden hat (virtuelle

Doppelbesteuerung).

Aus dem Gesagten folgt, dass die Beschwerdeführerin im Anschluss an das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 19. Dezember 2018 in ihre Doppelbesteuerungsbeschwerde grundsätzlich auch die nach ihrer Darstellung bereits rechtskräftige Veranlagung des Kantons Bern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 vom 16. Juli 2014 (Beschwerdebeilage 11) sowie die sie betreffenden Veranlagungen 2011 der Betriebsstättenkantone Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Luzern und Genf mit einbeziehen kann.

Was den Kanton Luzern betrifft, fehlte es der Beschwerde bereits im Zeitpunkt der Einreichung an einem Anfechtungsobjekt, ist doch in diesem Kanton für das Steuerjahr 2011 unbestrittenermassen keine Veranlagung der Beschwerdeführerin erfolgt und wird seitens dieses Kantons in Bezug auf diese Steuerpflichtige erst ab dem Steuerjahr 2012 die Steuerhoheit beansprucht (vgl. dazu die Stellungnahme der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern vom 25. April 2019). Auf die Beschwerde ist somit in diesem Punkt nicht einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht prüft frei die Anwendung von Bundesrecht, Völkerrecht und interkantonalem Recht (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Es wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.).

E. 2.2

Das Bundesgericht prüft auch das harmonisierte kantonale Steuerrecht grundsätzlich mit voller Kognition und damit in gleicher Weise, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte (Art. 95 lit. a BGG). Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen allerdings einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder keine Anwendung findet, stellt die betreffende Norm des kantonalen Grundstückgewinnsteuerrechts (rein) kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG ; Urteil 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 3.1). Dies zieht eine Einschränkung der Kognition nach sich (dazu nachfolgend E. 2.3).

E. 2.3

Abgesehen von den Ausnahmen in Art. 95 lit. c-e BGG untersucht das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen Rechts im Übrigen nur auf Verfassungs- und Völkerrechtskonformität hin (Art. 95 lit. a und b BGG ; BGE 141 I 36 E. 5.4 S. 43 ; 140 I 320 E. 3.1 S. 321; 140 II 298 E. 2 S. 300; 137 V 143 E. 1.2 S. 145). Dabei steht die Prüfung der Verletzung des Willkürverbots im Vordergrund (Art. 9 BV ; BGE 141 I 49 E. 3.4 S. 53 ; 138 I 162 E. 3.3 S. 166 ; 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250). Dies gilt namentlich auch für den Bereich der Grundstückgewinnsteuer (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 131 II 710 E. 1.2 S. 713; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60).

E. 2.4

Wiederum mit freier Kognition ist die kantonale rechtliche Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, abschliessend daraufhin zu prüfen, dass die Anwendung des Steuerharmonisierungsrechts weder in seiner horizontalen noch seiner vertikalen

Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt wird (zum Ganzen Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 1.3.5; 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.2, in: ASA 83 S. 608, StE 2015 B 42.22 Nr. 9, StR 70/2015 S. 353; 2C_128/2014 vom 25. Juli 2014 E. 1.2.1, in: ASA 83 S. 139).

E. 3.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Offensichtlich unrichtig im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG bedeutet willkürlich (BGE 143 I 310 E. 2.2 S. 313; 140 III 264 E. 2.3 S. 266). Unter diesen Voraussetzungen kann das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 BGG die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung auch von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen (BGE 137 V 57 E. 1.3 S. 60).

E. 3.2

Gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG dürfen neue Tatsachen und Beweismittel nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt. Neue Begehren sind unzulässig (Art. 99 Abs. 2 BGG).

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Anders verhält es sich nur dann, wenn der Kanton, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist und für den die Bindungswirkung nicht gilt, die Feststellungen bestreitet. In diesem Fall kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren. Zu denken ist vor allem an den Fall, dass der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, zu denen sich der Beschwerdeführer noch nicht äussern konnte (siehe zum Ganzen BGE 139 II 373 E. 1.7 S. 378 ; 133 I 300 E. 2.3 S. 306; Urteil 2C_514/2008 vom 8. September 2009 E. 3.1, in: StR 65/2010 S. 138).

E. 4.1

Ein Grundstücksgewinn im Sinne von Art. 12 StHG ergibt sich, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert, je zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

E. 4.2.1

Die Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum (BGE 141 II 207 E. 2.2.1 S. 209, mit Hinweisen). Was die "Aufwendungen" betrifft, gilt an sich dasselbe (Urteil 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 3.2, in: StR 70/2015 S. 311).

So können die Kantone selber bestimmen, welche Auslagen sie unter dem Titel "Aufwendungen" anrechnen lassen (vgl. Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1, in: RDAF 2009 I, S. 453, StE 2009 B 44.13.5 Nr. 9, StR 64/2009 S. 655, unter Bezugnahme auf FERDINAND ZUPPINGER, Grundstücksgewinn- und Vermögenssteuer, in: ASA 61 S. 309, insbesondere S. 322 f.). In diesem Umfang greift die auf den Gesichtspunkt der Willkür beschränkte Kognition (siehe zum Ganzen Urteil 2C_817/2014 vom 25. August

2015 E. 2.2.1). Allerdings kann das Bundesgericht mit voller Kognition prüfen, ob Aufwendungen bundesrechtlich als wertvermehrend nach Art. 12 Abs. 1 StHG zu berücksichtigen sind.

E. 4.2.2

Zufolge des Kongruenzprinzips ("le principe des conditions comparables") haben sich Erlös und Anlagekosten in der Regel auf das nämliche, das heisst in Umfang und Inhalt gleiche Grundstück zu beziehen (Urteile 2C_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; 2C_674/2014 / 2C_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.2, in: ASA 83 S. 614; 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 4.3.6, in: ASA 82 S. 163, StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6, StR 67/2012 S. 522). Demnach sind Substanzzunahmen bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2; BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkte Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, N. 45 zu Art. 12 StHG).

E. 4.2.3

Im Kanton Zürich erheben die politischen Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer (§ 205 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1; nachfolgend StG/ZH]). Die Steuer fällt gemäss § 216 Abs. 1 StG /ZH unabhängig davon an, ob die Veräusserung im Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt (monistisches System; BGE 140 I 114 E. 2.2.1 S. 117; 139 II 373 E. 3.5 S. 380). Beim Grundstückgewinn handelt es sich um den Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG /ZH). Die Anlagekosten entsprechen der Summe von Erwerbspreis (§ 220 StG /ZH) und Aufwendungen (§ 221 StG /ZH). Die Aufzählung der anrechenbaren Aufwendungen in § 221 Abs. 1 StG /ZH ist an sich abschliessend (vgl. Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 2.1; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 3 zu § 221 StG /ZH). Allerdings können Liegenschaftshändler nach § 221 Abs. 2 StG /ZH weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, "soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben" (vgl. dazu Urteil 2P.75/2003 vom 1. September 2003 E. 2, in: StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18).

E. 5.1

Der von einem gewerbmässigen Grundstückhändler erzielte Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstücks, das in einem Nicht-Betriebsstätte-Kanton liegt, ist nach der im Jahr 1953 begründeten Praxis des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausschliesslich dem Belegenheitskanton zur Besteuerung zugewiesen (BGE 79 I 142 E. 3 S. 147 f.; PETER MÄUSLI-AlLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 18 N. 30; MATHIAS OERTLI/RAINER ZIGERLIG, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], a.a.O., § 33 N. 108). Zum Gewinn, der gegebenenfalls einzig durch den Belegenheitskanton besteuert werden kann, gehören nebst dem eigentlichen Wertzuwachsge Gewinn auch etwaige wiedereingebrachte Abschreibungen. Im Gegenzug ist der Belegenheitskanton nach der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zur objektmässigen Übernahme aller auf das Veräusserungsobjekt entfallenden Einzelkosten des interkantonalen Grundstückhändlers

verpflichtet (vgl. zum Ganzen Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.3.3, mit Hinweisen).

E. 5.2

Der Grundstückskanton hat nach der Praxis des Bundesgerichts zu seinen Lasten und zu Gunsten des Hauptsteuerdomizils einen Anteil an den

Gemeinkosten zu übernehmen, die dem Grundstückshändler anlässlich der Veräusserung eines zu seinem Umlaufvermögen zählenden Grundstücks im Nicht-Betriebsstätte-Kanton erwachsen (Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.1 und 4.2.1, in: ASA 83 S. 52 und 250, RDAF 2014 II, S. 513 und 2015 II, S. 59, StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25). Diese Pflicht zur Berücksichtigung eines Gemeinkostenanteils ist unmittelbar kollisionsrechtlichen Ursprungs und ergibt sich aus dem sog. "Gebot der gerechten Ausscheidung", zu dessen Wahrung die Kantone auch aufgrund der bundesstaatlichen Treuepflicht (vgl. Art. 44 Abs. 2 BV) verpflichtet sind (vgl. Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.4.3, mit Hinweis). Die anteilmässige Verlegung der Gemeinkosten des Wohnsitz- oder Sitzkantons zu Lasten des Belegenheitskantons findet ihre Berechtigung im Umstand, dass der Grundstücksgewinn von letzterem Kanton erfasst werden kann, während der erstere Kanton die mit der Veräusserung zusammenhängenden Gemeinkosten zu tragen hat. Mit der Zuweisung eines Anteils der Gemeinkosten an den Belegenheitskanton soll einer Benachteiligung des Wohnsitz- oder Sitzkantons entgegengetreten werden (siehe zum Ganzen Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.5.2).

Seiner Konzeption nach ist die anteilige Überbindung der Gemeinkosten ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den Kantonen zugeschnitten. Der Abzug eines Gemeinkostenanteils zielt nicht auf eine Bevorteilung des Steuerpflichtigen hin (Urteil des BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.4.3).

E. 5.3

Aus verfahrensökonomischen Gründen darf die erwähnte objektmässige Übernahme eines Teils der Gemeinkosten des Grundstückshändlers durch den Belegenheitskanton in Form einer Pauschale geschehen, die nach Massgabe des Veräusserungserlöses erhoben wird (Grundstückhändlerpauschale;

BGE 92 I 461 E. 3b S. 470 f.). Das Bundesgericht erwog, dass es dadurch dem Belegenheitskanton durchaus möglich sei, die Veranlagung des Grundstücksgewinns vorzunehmen, selbst wenn die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil noch aussteht (Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.3.4).

Im Sinne einer Faustregel wird den allgemeinen Unkosten mit einer Pauschale von 5 % des Veräusserungserlöses Rechnung getragen, soweit die Veräusserung in Form einer zivilrechtlichen Handänderung erfolgt (Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.5.1; Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.1, in: ASA 83 S. 52 und 250, RDAF 2014 II S. 513, StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25; DANIEL DE VRIES REILINGH, La répartition intercantonale des immeubles [2ème partie], FStrR 2006, S. 266 ff., S. 279 f.). Bei Generalbauunternehmen, welche selbst überbaute Grundstücke veräussern, muss der Belegenheitskanton nebst den (die Projekt-, Erschliessungs- und Ausführungskosten beinhaltenden) Baukosten noch pauschal 8 % der Bausumme als pauschales Architektenhonorar anrechnen (DE VRIES REILINGH, a.a.O., S. 280; vgl. auch OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 118). Der entsprechende Pauschalbetrag tritt dabei an

die Stelle der Pauschale von 5 % (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 165 zu § 221 StG /ZH).

Bestehen hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Pauschale den auf das Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemisst und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung zuwiderläuft, kann vom üblichen Satz nach oben oder unten abgewichen werden (Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 2.1; Urteil vom 23. Februar 1993, StE 1993 B 45 Nr. 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 166 zu § 221 StG /ZH, mit Rechtsprechungshinweisen).

E. 5.4

Den Belegenheitskanton trifft gemäss dem Urteil des Bundesgerichts 2C_817/2014 vom 25. August 2015 keine Pflicht zur Übernahme der Gemeinkosten, die über die erwähnte Pauschale hinausgeht (E. 4.4.2 des Urteils).

E. 6

Für die Zwecke des interkantonalen Steuerrechts sind die Liegenschaften der

Generalbauunternehmer praxisgemäss grundsätzlich denjenigen von gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern gleichgestellt (vgl. Urteil des BGer vom 23. Februar 1993, ASA 62, 720 = StE 1993 B 45 Nr. 8 = ZStP 1993, 137; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 159 zu § 221 StG /ZH; siehe ferner auch Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.2.3; zur steuerlich unterschiedlichen Behandlung von Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern zum einen und Liegenschaften von Generalbauunternehmen zum anderen siehe OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 88 ff.). Ein Generalbauunternehmer bezweckt die Planung und Erstellung verschiedenster Entwicklungsprojekte (wie Wohnliegenschaften, Gewerbe-, Industrie- oder Bürogebäude) für fremde oder eigene Rechnung (OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 87). Häufig veräussert ein Generalbauunternehmer ein auf eigene Rechnung erstelltes Entwicklungsprojekt an Investoren (beispielsweise an eine Personalvorsorgeeinrichtung, eine Immobiliengesellschaft oder einen Anlagefonds; vgl. Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.2.3, mit Hinweisen). Eine noch zu errichtende oder fertig zu stellende Baute kann dabei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht Teil der übereigneten Liegenschaft bilden, wenn Kaufvertrag und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass der eine Vertrag nicht ohne den anderen gewollt ist; in diesem Fall erfasst der dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zustehende Veräusserungserlös den Kaufpreis und den Werklohn (BGE 83 I 184 E. 2; ASA 62 S. 720 E. 2b und 4c; Urteil 2P.410/1996 vom 19. Januar 1999 E. 3a).

E. 7

Unterhält ein Liegenschaftenhändler oder Generalbauunternehmer in einem anderen Kanton als seinem Sitzkanton bzw. Hauptsteuerdomizilkanton eine Betriebsstätte im Sinne des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, hat man es mit einem interkantonalen Unternehmen zu tun (BGE 131 I 249 E. 4.3 S. 256; HANNES TEUSCHER/FRANK LOBSIGER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], a.a.O., § 30 N. 5).

In Bezug auf die Veräusserung von Liegenschaften des Handelsbestandes von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern in Kantonen mit Betriebsstätten ging das Bundesgericht bislang in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass sowohl die

Wertzuwachsgerinne als auch die Buchgerinne (wieder eingebrachte Abschreibungen) in den nach Quoten auszuschoidenden Geschäftsgewinn einzubeziehen sind (BGE 131 I 249 E. 4.3 S. 256 ; 95 I 431 E. 2b S. 435; vgl. auch BGE 79 I 142 E. 2 S. 148). In der Doktrin wird aber die Meinung vertreten, Wertzuwachsgerinne eines interkantonalen Liegenschaftenhändlers auf einer im Betriebsstättenkanton gelegenen Handelsbestandsliegenschaft seien dem Belegenheitskanton objektmässig zuzuweisen (JULIA VON AH, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgerinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäft- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II], Teil 1, in: zsis 11/2012, S. 5 ff., S. 17; wohl ebenso MÄUSLI-ALLENSPACH, a.a.O., § 18 N. 31, und TEUSCHER/LOBSIGER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], a.a.O. § 30 N. 6. Unzutreffend OERTLI/ZIGERLIG [a.a.O., § 33 N. 127], wonach der Wertzuwachsgerinn von Liegenschaftenshändlern und Generalbauunternehmern bei der Veräusserung von in einem Betriebsstättenkanton gelegenen Liegenschaften des Umlaufvermögens nach der neuen Praxis des Bundesgerichts objektmässig dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zuzuweisen ist). Zur Begründung wird ausgeführt, es müsse sich sinngemäss gleich verhalten wie bei den nach BGE 131 I 249 E. 5 objektmässig ausschliesslich dem Belegenheitskanton zuzuweisenden Wertzuwachsgerinnen auf einer im Betriebsstättenkanton gelegenen Betriebsliegenschaft des gewerbmässigen Liegenschaftenshändlers bzw. Generalbauunternehmers (VON AH, zsis 11/2012, S. 17).

E. 8.1

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin als Generalbauunternehmerin im Sinne des interkantonalen Steuerrechts zu qualifizieren, da sie im Rahmen ihres Gesellschaftszwecks die Planung und Erstellung verschiedenster grundstücksbezogener Entwicklungsprojekte verfolgt.

Weiter wird zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerin im Kanton Zürich mit ihrer dortigen Zweigniederlassung über eine Betriebsstätte im Sinne des interkantonalen Steuerrechts verfügt, sie ihren Sitz aber ausserhalb dieses Kantons hat. Die im Jahr 2011 verkauften und anschliessend von der Beschwerdeführerin überbauten Grundstücke in B. _____ waren als Handels- bzw. Projektliegenschaften Bestandteil ihres Umlaufvermögens und begründeten für sich allein keine Betriebsstätten (vgl. dazu OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 94; TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O. § 30 N. 6).

Die Gewinne, welche die Beschwerdeführerin beim Verkauf der Grundstücke und der Erstellung der Bauten auf diesen Grundstücken erzielte, sind nach dem Gesagten Liegenschaftsgewinne aus der Veräusserung von in einem Betriebsstättenkanton gelegenen Liegenschaften des Umlaufvermögens einer interkantonalen Generalbauunternehmerin. Zwar wären diese Gewinne nach bisheriger Rechtsprechung im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung auf den Sitz- und die Betriebsstättenkantone aufzuteilen (vgl. hiervor E. 7). Doch geht die Vorinstanz richtigerweise davon aus, dass der bei diesen Liegenschaftsgeschäften erzielte Wertzuwachsgerinn dem Liegenschaftskanton Zürich objektmässig zur Besteuerung zuzuweisen ist:

Wird eine

Betriebsliegenschaft , die zu einer ausserhalb des Sitzkantons liegenden Betriebsstätte gehört, durch einen Liegenschaftenshändler oder Generalbauunternehmer veräussert, ist ein dabei erzielter Wertzuwachsgerinn nach BGE 131 I 249 E. 5.2 f. objektmässig

auszuscheiden bzw. ausschliesslich dem Belegenheitskanton zuzuweisen. Die in diesem Entscheid für diese Lösung ins Feld geführten Gründe sprechen dafür, auch dann, wenn ein interkantonaler Liegenschaftenhändler oder interkantonaler Generalbauunternehmer eine in einem Betriebsstättenkanton gelegene Liegenschaft seines Umlaufvermögens veräussert, eine objektmässige Ausscheidung des Wertzuwachsgebietes vorzunehmen. Insbesondere ist nämlich auch bei solchen Wertzuwachsgebietes davon auszugehen, dass sich in Kantonen mit monistischem System Ausscheidungsanteile ergeben, welche aufgrund von Besteuerungslücken von keinem Kanton erfasst werden können, falls eine quotenmässige Verlegung vorzunehmen wäre (vgl. dazu BGE 131 I 249 E. 5.2 S. 258: "Wie namentlich die baselstädtische Steuerverwaltung darlegt, würde die dem Kanton Basel-Stadt zustehende Quote auch einen Teil des ausserkantonal erzielten Grundstückgewinnes umfassen, wenn der zürcherische Grundstückgewinn nach Quoten zwischen Sitzkanton und Betriebsstättenkanton verteilt würde. Für eine Besteuerung dieses Grundstückgewinns besteht indes im Kanton Basel-Stadt keine gesetzliche Grundlage, da im Kanton Basel-Stadt Wertzuwachsgebietes auch auf Geschäftsliegenschaften nach dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer unterliegen und diese nur von den im Kanton erzielten Grundstückgewinnen erhoben werden kann. Es ergeben sich somit in Kantonen mit monistischem System Ausscheidungsanteile, die wegen Besteuerungslücken von keinem Kanton erfasst werden können, wenn der Liegenschaftsgewinn [Wertzuwachsgebietes] nach Quoten auf die Kantone verlegt wird.").

Im Übrigen hat das Bundesgericht in Bezug auf die Möglichkeit der Anrechnung des Geschäftsverlustes eines interkantonal tätigen Liegenschaftenhändlers an den Grundstückgewinn bereits erkannt, dass es problematisch wäre, auf Liegenschaften des Handelsbestandes andere Grundsätze als bei Betriebsliegenschaften anzuwenden (Urteil 2C_375/2010 vom 22. März 2011 E. 6.2). Wie im entsprechenden Urteil erscheint auch vorliegend als wesentlich, dass Liegenschaften des Handelsbestandes ebenso wie Betriebsliegenschaften zum betriebsnotwendigen Vermögen zählen und der Leistungserstellung dienen. Es rechtfertigt sich damit, den Wertzuwachsgebietes aus dem Verkauf der Liegenschaften des Handelsbestandes in einer Konstellation wie der vorliegenden entsprechend der für die Veräusserung von ausserkantonalen Betriebsliegenschaften geltenden Praxis ausschliesslich dem Kanton des Ortes der gelegenen Sache zuzuweisen.

E. 8.2

Im Ergebnis ist die Vorinstanz sodann auch zu Recht davon ausgegangen, dass infolge der erfolgten objektmässigen Zuweisung der Wertzuwachsgebietes zum Belegenheitskanton Zürich dem "Gebot der gerechten Ausscheidung" (vgl. hiervor E. 5.2) nicht Rechnung getragen wäre, wenn dieser Kanton bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage keinen Anteil an den allgemeinen Unkosten am Sitz der Beschwerdeführerin abziehen müsste. Wie im angefochtenen Entscheid unter Verweisung auf die insoweit zutreffenden Ausführungen des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich erklärt wird, entspräche nämlich ohne einen solchen Abzug die Quote, welche der Grundstückskanton am Ende der Steuerauscheidung noch zugewiesen erhalten würde, durch die Tatsache, dass der Wertzuwachsgebietes objektmässig - quasi vorab - dem Belegenheitskanton zugewiesen wird, und durch den Umstand, dass die Ausscheidungsfaktoren wegen einer Liegenschaftsveräusserung nicht angepasst werden, dem wirtschaftlichen Gewicht dieses Kantons im betreffenden Steuerjahr nicht (vgl. E. 3.1.2 des angefochtenen Urteils).

Wie bei einem Wertzuwachsge­win­n, wel­chen ein Lie­gen­schaf­ten­hän­dler oder Ge­neral­bau­un­ter­neh­mer bei der Veräu­se­rung einer Lie­gen­schaf­ten des Han­dels­be­standes ausserhalb des Sitz­kan­tons und der Be­triebs­stät­ten­kan­to­ne er­zielt (vgl. dazu OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 108 und 117), muss da­her vor­lie­gend nicht nur der er­wirtschaftete Wertzuwachsge­win­n aus der Veräu­se­rung der Lie­gen­schaf­ten dem Be­le­gen­heits­kan­ton objektmässig zu­ge­wie­sen wer­den, son­dern in die­sem Kan­ton zu­gle­ich ein Abzug eines An­teils an den Ge­me­in­kos­ten der Be­schwer­de­füh­rerin vor­ge­nom­men wer­den.

In die quo­ten­mässige Aus­schei­dung hat da­bei in einer Kon­stel­la­tion wie der vor­lie­gen­den nur derjenige Teil des Reingewinnes einzu­fließen, welcher nach der Aussonderung des die­sem Be­le­gen­heits­kan­ton zu­zu­wei­sen­den Netto-Wertzuwachses (Wertzuwachs ab­zü­glich des von die­sem Kan­ton zu über­neh­men­den An­teils an den Ge­me­in­kos­ten) ver­bleibt. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der verbleibende, quo­ten­mässig aus­zu­schei­den­de Ge­win­n um den vom Be­le­gen­heits­kan­ton zu über­neh­men­den Anteil der Ge­me­in­kos­ten re­duziert ist.

E. 8.3

Aus dem Ge­sa­g­ten folgt, dass vor­lie­gend die zur Grund­stück­hän­dler­pauschale ent­wickel­ten Grundsätze zum Tra­gen kom­men. Zwar wurde die Hän­dler­pauschale in der Doktrin ver­schieden­lich je­weils nur im Zu­sam­men­hang mit Kon­stel­la­tionen thematisiert, bei wel­chen der Lie­gen­schaf­ten­hän­dler oder Ge­neral­bau­un­ter­neh­mer im Kan­ton der Lie­gen­schaf­ten­veräu­se­rung mangels Be­triebs­stät­te bloss über ein Spezial­steuer­do­mi­zil, nicht aber - wie vor­lie­gend die Be­schwer­de­füh­rerin auf­grund ihrer als Be­triebs­stät­te zu quali­fizieren­den Zweigniederlassung - über ein sekun­däres Steuer­do­mi­zil verfügt (vgl. etwa OERTLI/ZIGERLIG, a.a.O., § 33 N. 117 f. und N. 122 f.). Das dürfte aber auf den Um­stand zu­rück­zu­füh­ren sein, dass nach bishe­ri­ger Rechts­pre­chung Wertzuwachsge­win­ne aus der Veräu­se­rung von Lie­gen­schaf­ten des Han­dels­be­standes von Lie­gen­schaf­ten­hän­dlern sowie Ge­neral­bau­un­ter­neh­mern in Kan­tonen mit Be­triebs­stät­ten (zu­sam­men mit den Buch­ge­win­nen) quo­ten­mässig aus­zu­schei­den waren (vgl. hi­vor E. 7) und sich da­mit das bei objektmässiger Zuteilung an den Be­le­gen­heits­kan­ton auf­tre­ten­de Problem der gerechten Aus­schei­dung nicht stellte. Es lässt sich der Rechts­pre­chung und der Lehre nicht ent­neh­men, dass die Hän­dler­pauschale bei Veräu­se­rungs­ge­win­nen in Be­triebs­stät­ten­kan­tonen von Lie­gen­schaf­ten­hän­dlern oder Ge­neral­bau­un­ter­neh­mern im Fall einer objektmässigen Zu­wei­sun­g des Wertzuwachsge­win­nes zum Lie­gen­schaf­ten­kan­ton aus­ge­schlossen wäre.

E. 9.1

Die Vor­in­stanz be­stätigt die Ent­sch­ei­dung der Un­ter­in­stanz, wonach im Kan­ton Zürich auf­grund des Ver­bo­tes der interkan­to­nalen Doppel­be­steue­rung (Art. 127 Abs. 3 BV) ein Betrag von 8 % des Erlöses als Hän­dler­pauschale ge­win­n­min­dernd zu be­rück­si­ch­ti­gen ist. Der Satz von 8 % ent­spricht bei Ge­neral­bau­un­ter­neh­men, welche selbst über­baute Grund­stücke veräu­sern, dem üblicher­weise vom Be­le­gen­heits­kan­ton zu über­neh­men­den Anteil an den Ge­me­in­kos­ten (vgl. hi­vor E. 5.3).

Die Be­schwer­de­füh­rerin hält da­für, dass statt einer Hän­dler­pauschale von 8 % zur Be­rück­si­ch­ti­gung der Ge­me­in­kos­ten ein Abzug von 17.88% bzw. ein Abzug im Ge­samtbetrag von Fr. 13'566'042.-- vor­zu­neh­men sei. Ihrer sinn­ge­mäss ge­äusserten Auf­fas­sun­g nach wird mit dem an­ge­wen­deten Satz von 8 % der auf die Veräu­se­rung und

Erstellung der Bauten in B. _____/ZH entfallende Teil ihrer Gemeinkosten falsch bemessen und läuft das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung zuwider. Zur Begründung erklärt sie im Wesentlichen, sie würde im Bereich der Totalunternehmen ausserordentlich viele Leistungen selbst, also durch eigene Ingenieure, Architekten und Planer erbringen. Dadurch würden ihr deutlich höhere allgemeine Unkosten erwachsen als bei einer üblichen Totalunternehmung, welche sich vornehmlich auf Leistungen Dritter stützen könne. Aufgrund langjähriger projektbezogener Tätigkeiten habe sich als exakte Erfahrungszahl ergeben, dass der Beschwerdeführerin Kosten für die Errichtung eines Bauwerkes im Rahmen eines Totalunternehmerwerkvertrages von durchschnittlich 15,88% bis 18,23% des Umsatzes des konkreten Projektes (Gesamterlös) erwachsen würden (vgl. Beschwerde, S. 5). Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, sie arbeite als Totalunternehmerin grundsätzlich ausschliesslich auf fremdem Boden (Erstellung von Bauwerken, ohne zugleich Grundeigentum zu veräussern).

E. 9.2

Mit ihren hier zusammengefasst wiedergegebenen Ausführungen hat die Beschwerdeführerin die tatsächliche Feststellung im angefochtenen Urteil, wonach keine effektiven Zahlen für die Zuordnung der allgemeinen Unkosten der Beschwerdeführerin vorliegen können (vgl. E. 3.2.6 des angefochtenen Entscheids), nicht in einer Weise bestritten, dass diesbezüglich von einer offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz auszugehen wäre (vgl. hiervor E. 3.1). Die seitens der Beschwerdeführerin ermittelten, von ihr "Zuschlagskosten" genannten Aufwendungen von insgesamt Fr. 13'566'042.-- wurden im Wesentlichen gestützt auf allgemeine Prozentwerte bestimmt. Damit fehlt es aber an einer direkten Zuordnung von Anteilen der am Sitz der Beschwerdeführerin angefallenen allgemeinen Unkosten an die einzelnen Tätigkeitsfelder und Einzelprojekte der Beschwerdeführerin. Dementsprechend bestehen vorliegend auch keine genügenden Anhaltspunkte für die Annahme, dass der von der Vorinstanz bestätigte Satz von 8 % zu einem gegen das Gebot der gerechten Ausscheidung verstossenden Resultat führt (vgl. hiervor E. 5.3). Denn mangels Unkostenbeträgen, welche sich direkt zuordnen lassen, ist der Beschwerdeführerin weder gelungen, darzutun, dass der Pauschalansatz von 8 % im hier interessierenden Einzelfall nicht genügt, die tatsächlich für die Grundstücksgeschäfte in B. _____ im Steuerjahr 2011 aufgewendeten Unkosten zu decken, noch vermochte sie in rechtsgenügender Weise vorzubringen, dass dieser Pauschalansatz losgelöst von den streitbetroffenen Grundstücksgeschäften über einige Jahre hinweg den vertretbaren Unkostenaufwand nicht zu decken vermag (vgl. zu den verschiedenen Möglichkeiten des Nachweises besonderer Gründe für eine Abweichung vom üblichen Satz RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 167 zu § 221 StG /ZH, mit Rechtsprechungshinweisen).

Unter den gegebenen Umständen vom Belegenheitskanton zu verlangen, weitere Abklärungen zu tätigen, liefe dem Zweck der Händlerpauschale zuwider, es diesem Kanton aus Gründen der Praktikabilität zu ermöglichen, die Veranlagung unabhängig von der Veranlagung im Sitzkanton durchzuführen (vgl. hiervor E. 5.3). Deshalb muss es vorliegend beim üblichen Pauschalansatz bleiben, und kann dem Eventualantrag der Beschwerde auf Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zwecks Einholung eines Gutachtens eines unabhängigen Experten betreffend das nach Darstellung der Beschwerdeführerin äusserst umfangreiche Zahlenmaterial nicht stattgegeben werden. Auch stösst die Beschwerdeführerin aus dem gleichen Grund mit ihren Ausführungen zur

Verteilung der Beweislast ins Leere.

Zu Recht wurde nach dem Gesagten für die Händlerpauschale ein Satz von 8 % angewendet.

E. 10

Wie im Folgenden ersichtlich wird, besteht auch unter Berücksichtigung der weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin kein Grund, ihr eine höhere Händlerpauschale zuzugestehen oder unter einem anderen Titel (nebst oder anstelle der Pauschale) weitere Gemeinkosten im Kanton Zürich zum Abzug zuzulassen.

E. 10.1

Die Beschwerdeführerin machte schon im vorinstanzlichen Verfahren geltend, sie sei keine Generalbauunternehmerin. Sie erklärt (wie bereits erwähnt), sie sei eine Totalunternehmerin, die in der Regel nur Bauprojekte erstelle, ohne zugleich Grundeigentum zu verkaufen.

Der einer Totalunternehmerin in der Art der Beschwerdeführerin eigenen Kostenstruktur lässt sich grundsätzlich bei der Umsetzung des Gebotes der gerechten Ausscheidung durch die Möglichkeit Rechnung tragen, in besonderen Fällen vom üblichen Satz für die Festsetzung der Händlerpauschale abzuweichen, sofern hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Pauschale den auf das Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen der Steuerpflichtigen falsch bemisst und das Ergebnis diesem Gebot zuwiderläuft (vgl. dazu hiervor E. 5.3). Es besteht daher (soweit hier interessierend) kein Grund, für die Zwecke des interkantonalen Steuerrechts besondere Regeln aufzustellen, welche nur für Totalunternehmen, nicht aber für Generalbauunternehmen gelten. Auch kann der Umstand, dass ein Totalunternehmen üblicherweise nur Bauten erstellt und nicht zugleich Grundeigentum verkauft, im Einzelfall, d. h. bei gegebenen Voraussetzungen für eine Anpassung des Satzes der Händlerpauschale, durch eine Abweichung vom üblichen Pauschalansatz oder - bei gänzlichem Fehlen eines Handels mit Liegenschaften - mittels Ausschlusses der Händlerpauschale hinreichend berücksichtigt werden. Für eine solche Abweichung oder Ausnahme besteht aber, wie gesehen, vorliegend mangels hinreichender Anhaltspunkte für eine falsche Bemessung des auf die fraglichen Liegenschaftsgeschäfte entfallenden Teils der Gemeinkosten der Beschwerdeführerin kein Anlass (vgl. hiervor E. 9.2).

E. 10.2

Die Beschwerdeführerin bringt ferner vor, die Vorinstanz habe sich zu Unrecht auf die Aussage im bundesgerichtlichen Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 berufen, wonach den Grundstückskanton keine Pflicht zu einer Übernahme eines über die Pauschale hinausgehenden Anteils an den Gemeinkosten treffe. Zum einen beziehe sich dieses Urteil nämlich auf eine Konstellation, bei welcher im Belegenheitskanton nur ein Spezialsteuerdomizil und nicht wie vorliegend eine Betriebsstätte bestehe. Zum anderen sei es im betreffenden Fall vor dem Bundesgericht um die Frage gegangen, ob ein Kanton die Händlerpauschale auch dann von Amtes wegen zu berücksichtigen habe, wenn sie vom Steuerpflichtigen nicht geltend gemacht werde.

Wie hiervor ausgeführt, ist für die Frage, ob vorliegend aufgrund des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) im Kanton Zürich ein Anteil an den Gemeinkosten in Abzug zu bringen ist, nicht entscheidend, dass dieser Kanton im

Unterschied zu Konstellationen, bei welchen der Liegenschaftenhändler oder Generalbauunternehmer im Liegenschaftskanton mangels Betriebsstätte nur über ein blosses Spezialsteuerdomizil (des Liegenschaftsortes) verfügt, einen Betriebsstättenkanton bzw. einen Kanton mit sekundärem Steuerdomizil der Beschwerdeführerin bildet (vgl. E. 8.3). Dies muss prinzipiell auch gelten, soweit es um die Höhe des vom Belegenheitskanton zu übernehmenden Anteils der Gemeinkosten und die Zulässigkeit der Pauschalisierung geht. Aus diesem Grund stützt sich die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht auf die Ausführungen des Bundesgerichts in Erwägung 4.4.2 des Urteils 2C_817/2014 vom 25. August 2015, wonach der Belegenheitskanton gegenwärtiger Praxis zufolge keiner Pflicht zu einer Übernahme von Gemeinkosten unterliegt, welche über die Händlerpauschale hinausgeht.

In einer anderen Erwägung (E. 4.4) des genannten Urteils des Bundesgerichts war die Frage zu thematisieren, ob der Belegenheitskanton von Amtes wegen verpflichtet gewesen wäre, eine Grundstückhändlerpauschale zu berücksichtigen und auf diese Weise sicherzustellen, dass insoweit keine interkantonale Doppelbesteuerung entsteht. Diese Frage stellt sich vorliegend insofern nicht, als die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuern 2011 im Kanton Zürich unbestrittenermassen rechtzeitig einen Abzug eines Gemeinkostenanteils beanspruchte. Die Beschwerdeführerin hat dies zwar richtig erkannt, doch lässt sich aus diesem Umstand nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn aus dem besagten Urteil lässt sich richtigerweise nicht entnehmen, dass die kollisionsrechtliche Pflicht, einen Anteil der Gemeinkosten in die Gewinnermittlung im Belegenheitskanton einzubeziehen, nur dann auf die Händlerpauschale beschränkt wäre, wenn der Steuerpflichtige keine Gemeinkosten geltend gemacht hatte.

E. 10.3

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würden auch eine nach Art. 127 Abs. 3 BV verbotene Doppelbesteuerung und ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV resultieren, wenn ihr kein höherer Abzug für allgemeine Unkosten als der Pauschalabzug von 8 % gewährt würde. Damit greift sie ins Leere:

Der Zweck der Händlerpauschale liegt allein in einem verursachergerechten Gemeinkostenausgleich zwischen den zwei beteiligten Kantonen (vgl. hiuvor E. 5.2). Da die Festsetzung der Pauschale nicht ausschliesst, dass die verbleibenden Gemeinkosten in den anderen Kantonen (namentlich im Sitzkanton) abgezogen werden können, resultiert aus der blossen Festlegung der Pauschale im Belegenheitskanton weder eine unzulässige Doppelbesteuerung noch ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine verbotene Doppelbesteuerung und allenfalls auch ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ergäben sich nur, wenn ein Teil der Gemeinkosten der Beschwerdeführerin weder vom Belegenheitskanton noch vom Sitzkanton (und den übrigen Betriebsstättenkantonen) zum Abzug zugelassen würde. Soweit die betroffenen weiteren Kantone aber kollisionsrechtlich berücksichtigen, dass der Kanton Zürich vorliegend (nur) einen Gemeinkostenabzug in der Höhe von 8 % (bzw. Fr. 6'066'243.92) zugelassen und zuzulassen hat, kann kein entsprechender Rechtsverstoß vorliegen.

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, sind die aus den unterschiedlichen Steuersätzen in den Kantonen resultierenden Belastungsunterschiede, welche je nach Höhe der Händlerpauschale zu einem höheren oder tieferen "Gesamtsteuerergebnis" in einem bestimmten Steuerjahr führen, als Folge der diesbezüglich bewusst nicht vorgenommenen

schweizweiten Harmonisierung hinzunehmen (E. 3.2.9 des angefochtenen Urteils). Der Liegenschaftskanton hat in der Regel ein Interesse daran, dass die Händlerpauschale möglichst tief bemessen wird. Demgegenüber ist der Sitzkanton an einem möglichst hohen Abzug interessiert, da damit der im Liegenschaftskanton zu versteuernde Grundstücksgewinn kleiner und der steuerbare Reinertrag im Sitzkanton grösser wird (vgl. unveröffentlichtes Urteil P 71/77 vom 22. März 1978 E. 2b). In vergleichbarer Weise mag die Beschwerdeführerin zwar mit Blick auf die Belastungsunterschiede in den Kantonen ein Interesse daran haben, die sich mit der Festsetzung der Händlerpauschale ergebende Aufteilung des steuerbaren Gewinnes zwischen Belegenheits- und Sitzkanton zu beeinflussen. Es geht bei dieser Pauschale aber nicht darum, die Rechtsposition der steuerpflichtigen Person zu verbessern (Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 3.6.3).

E. 10.4

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum gewinnsteuerlich relevanten Massgeblichkeitsprinzip sind sodann nicht hinreichend substantiiert. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht darlegt, inwiefern das Massgeblichkeitsprinzip, wonach der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung am Ausgangspunkt der Bemessung der Gewinnsteuer steht (BGE 143 II 8 E. 7.1 S. 21 f.), vorliegend im Rahmen der Gewinnbesteuerung (etwa im Sitzkanton Bern) tatsächlich verletzt worden sein soll, erscheint es jedenfalls nicht als von vornherein ausgeschlossen, im Falle einer Anpassung der Händlerpauschale im Sitzkanton in der Steuerbilanz eine Korrektur vorzunehmen. Als steuerrechtliche Korrekturvorschrift könnte dabei unmittelbar das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) herangezogen werden, so dass das Gebot der Massgeblichkeit der Handelsbilanz entsprechend zurückzutreten hätte.

E. 10.5

Die Beschwerdeführerin hält in der Beschwerdeschrift sinngemäss dafür, dass sie im Kanton Zürich Gemeinkosten im Umfang des erwähnten Betrages von Fr. 13'566'042.-- als Anlagekosten (bzw. näherhin als Aufwendungen) im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG abziehen kann.

Wie die Gemeinde B. _____ in ihrer Beschwerdeantwort zutreffend erklärt, sind die hier in Frage stehenden Gemeinkosten aber keine wertvermehrenden Aufwendungen und fallen sie damit nicht unter die Anlagekosten im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG . Zwar macht die Beschwerdeführerin in diesem Kontext geltend, dass sie eine Bauunternehmung sei, für welche sich die Kosten für ein Bauprojekt gemäss dem Baukostenplan (BKP) ergäben. Gestützt auf den Baukostenplan lässt sich aber nicht ableiten, dass vorliegend wertvermehrende Aufwendungen im Umfang von Fr. 13'566'042.-- in Frage stehen:

Soweit hier interessierend handelt es sich beim Baukostenplan (lediglich) um einen Anlagekontenplan der Schweizerischen Zentralstelle für Baurationalisierung (CRB), der eine systematische Zuweisung sämtlicher bei der Erstellung einer Baute anfallenden Baukosten ermöglicht. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht hinreichend substantiiert ist, dass die Beschwerdeführerin die Bauarbeiten planerisch tatsächlich nach dem Baukostenplan strukturiert hat, gibt dieser Plan nicht mehr als eine Orientierung für die Auflistung der als wertvermehrende Aufwendungen abziehbaren Kosten (vgl. dazu auch den vom Bundesgericht mit Urteil 2C_427/2014 / 2C_328/2014 vom 13. April 2015

bestätigten Entscheid 100.2013.236/237U des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11. April 2014, wo [in E. 3.2] eine nach dem Baukostenplan gegliederte Bauabrechnung für die Frage des Umfanges wertvermehrender Aufwendungen nicht als bindend erachtet wurde). Die von der Beschwerdeführerin zur Begründung der (angeblichen) Massgeblichkeit des Baukostenplanes ins Feld geführten Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 9. März 2018 zur Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) weisen in keine andere Richtung (die Erläuterungen sind abrufbar auf www.estv.admin.ch/estv/de/home.html > Steuerpolitik > Fachinformationen > Inkrafttreten Neuerungen > Gesetzes- und Verordnungsänderungen im Steuerrecht ab 1. Januar 2012 > Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung [zuletzt eingesehen am 17. September 2019]). Diese Erläuterungen beziehen sich im Übrigen auf die erst per 1. Januar 2020 in Kraft tretende Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116).

Nach dem Gesagten haben die Unterinstanzen die vorliegend in Frage stehenden Gemeinkosten im Ergebnis willkürfrei nicht als Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 1 StG /ZH qualifiziert.

E. 10.6

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es stelle einen Verstoss gegen das aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleitete Schlechterstellungsverbot dar, dass ein innerkantonaler Liegenschaftenhändler gestützt auf § 221 Abs. 2 StG /ZH Aufwendungen wahlweise entweder bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder der Grundstückgewinnsteuer geltend machen könne, während sich ein ausserkantonaler Steuerpflichtiger mit der Händlerpauschale begnügen müsse.

Die Vorinstanz erklärte im angefochtenen Urteil zu § 221 Abs. 2 StG /ZH, zwar könne eine ausserkantonale Unternehmung grundsätzlich weitere mit Liegenschaften zusammenhängende Aufwendungen im Sinne dieser Vorschrift geltend machen, doch habe die Beschwerdeführerin nicht in der dafür erforderlichen Weise ausdrücklich auf die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen bei der Gewinnsteuer verzichtet (E. 3.2.8 des angefochtenen Urteils). Darin, dass die Vorinstanz diese Vorschrift somit nicht zugunsten der Beschwerdeführerin angewendet hat, lässt sich weder ein Verstoss gegen das Willkürverbot noch eine Verletzung des Schlechterstellungsverbotes erblicken:

Nach dem eindeutigen Wortlaut von § 221 Abs. 2 StG /ZH können nur "die mit der Liegenschaft zusammenhängenden Aufwendungen" abgezogen werden. Wie ausgeführt, lassen sich die von der Beschwerdeführerin als "Zuschlagskosten" geltend gemachten Beträge nicht direkt einzelnen Projekten, geschweige denn der Veräusserung und Überbauung der streitbetroffenen Liegenschaften in B. _____ zuordnen (hiervor E. 9.2). Deshalb fällt eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als mit diesen Liegenschaften zusammenhängende Kosten im Sinne von § 221 Abs. 2 StG /ZH von vornherein ausser Betracht.

Zu beachten ist sodann, dass ein innerkantonaler Steuerpflichtiger keinen Anspruch auf Gewährung der Händlerpauschale hat. Die Regelung von § 221 Abs. 2 StG /ZH bezweckt vor diesem Hintergrund unter anderem eine Gleichstellung von ausser- und interkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern durch Beseitigung der Benachteiligung von

innerkantonalen Liegenschaftenhändlern gegenüber ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern (daneben soll § 221 Abs. 2 StG /ZH in erster Linie eine Annäherung der Besteuerung der Liegenschaftenhändler an das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung bewirken; siehe zum Ganzen ausführlich JULIA VON AH, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II], Teil 2, in: zsis 12/2012, S. 4 ff., S. 19 f.; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 121 zu § 221 StG /ZH).

Dass vorliegend (gegenteilig) die Beschwerdeführerin als ausserkantonale bzw. interkantonale Generalbauunternehmerin durch § 221 Abs. 2 StG /ZH gegenüber den innerkantonalen Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern schlechter gestellt ist, ist schon deshalb nicht ersichtlich, weil die streitbetroffenen Aufwendungen mangels Zusammenhanges mit den fraglichen Liegenschaften in B._____ selbst bei rein innerkantonalen Verhältnissen nicht gestützt auf diese Vorschrift bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden könnten. Selbst wenn der innerkantonale Steuerpflichtige nach § 221 Abs. 2 StG /ZH grundsätzlich ein Wahlrecht hat, ob er Aufwendungen im Rahmen der Zürcher Staats- und Gemeindesteuer oder bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug bringen will (vgl. dazu VON AH, zsis 12/2012, S. 20), ergibt sich daraus somit vorliegend keine gegen das Schlechterstellungsverbot verstossende Benachteiligung der ausserkantonalen Beschwerdeführerin.

E. 11

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde, soweit sie sich gegen das angefochtene Urteil der Vorinstanz vom 19. Dezember 2018 richtet, als unbegründet.

Zwar stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, die nach ihrer Darstellung bereits rechtskräftige Veranlagung des Kantons Bern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 vom 16. Juli 2014 (Beschwerdebeilage 11) sowie die sie betreffenden Veranlagungen 2011 der Betriebsstättenkantone Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Genf müssten "in jedem Fall" angepasst werden (vgl. Eingabe der Beschwerdeführerin vom 23. Mai 2019, S. 2). Freilich substantiiert sie nicht, dass diese Veranlagungen geändert werden müssten, wenn es im Kanton Zürich bei der Händlerpauschale von 8 % gemäss dem angefochtenen Urteil bliebe. Es bestehen namentlich keine genügenden Anhaltspunkte für die Annahme, dass in die quotenmässige Ausscheidung - anders als geboten (vgl. E. 8.2 in fine) - ein anderer Betrag als (bloss) derjenige Teil des Reingewinnes eingeflossen ist, welcher nach der Aussonderung des dem Kanton Zürich zuzuweisenden, von diesem Kanton korrekt bestimmten Netto-Wertzuwachses verbleibt.

Die Beschwerde ist damit auch hinsichtlich der Kantone Bern, Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Genf unbegründet. Insbesondere erübrigt sich bei der gegebenen Sachlage die von der Beschwerdeführerin beantragte Feststellung.

E. 12

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Die Gerichtskosten (Art. 65 BGG) sind entsprechend dem Verfahrensausgang der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 erster Satz BGG). Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

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