

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00012 vom 19. Dezember 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-12-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00012

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00012 du 19 décembre 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00012 del 19 dicembre 2018

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Grundstückhändlerpauschale bei interkantonalen Unternehmen]
Die (Grundstück-)Händlerpauschale beträgt im Sinn einer Faustregel 5 % des Veräusserungserlöses. Sie wird auf 8 % erhöht, wenn ein Generalbauunternehmen auf eigene Rechnung ein Entwicklungsprojekt erstellt und dieses anschliessend an Investoren veräussert. Die (Grundstück-)Händlerpauschale ist kollisionsrechtlichen Ursprungs. Sie dient der Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone und ist ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den beiden Kantonen zugeschnitten. Eine mögliche Bevorteilung der steuerpflichtigen Person bezweckt sie nicht. Damit ist der Grundstückskanton nicht verpflichtet, Kosten zu übernehmen, die über die Pauschale hinausgehen (E. 2.3 f.). Die Beschwerdeführerin ist ein Totalunternehmen mit Sitz in F, Kanton X, und mehreren Betriebsstätten, wovon sich eine im Kanton Zürich befindet. Sie hielt im Betriebsvermögen mehrere, im Kanton Zürich gelegene Grundstücke. Solchen interkantonalen - und damit quotenmässig auszuscheidenden - Unternehmen ist die (Grundstück-)Händlerpauschale zu gewähren, wenn dem Grundstückskanton objektmässig zuzuweisende Wertzuwachsgerinne anfallen. Damit der Kanton Zürich als Grundstückskanton nicht doppelt mit Gemeinkosten belastet wird, dürfen Kosten, die bei der objektmässigen Besteuerung im Grundstückskanton abgezogen werden können, bei der interkantonalen Ausscheidung jedoch nicht nochmals berücksichtigt werden, sondern sind vorab auszusondern (E. 3.1). Totalunternehmen gelten steuerrechtlich als Generalunternehmen, weshalb sie im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung den Liegenschaftenhändlern gleichzustellen sind. Bei der (Grundstück-)Händlerpauschale geht es vom Sinn und Zweck her darum, dass der Grundstückskanton nebst den gesamten mit der Veräusserung zusammenhängenden Einzelkosten objektmässig auch einen Teil der Gesamtkosten des Grundstückshändlers zu übernehmen hat, damit nicht die gesamten Kosten im Sitzkanton verbleiben und das dortige Steuersubstrat schmälern. Nichts anderes kann gelten, wenn im Grundstückskanton aufgrund der Betriebsstätte bzw. der interkantonalen Steuerausscheidung ohnehin weniger Gemeinkosten im Sitzkanton verbleiben. Damit gilt auch bei interkantonalen Unternehmen, dass der Grundstückskanton nicht verpflichtet ist, einen über die (Grundstück-)Händlerpauschale hinausgehenden Anteil an den Gemeinkosten zu übernehmen (E. 3.2). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2018.00012 Urteil der 2. Kammer vom 19. Dezember 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Ersatzrichter Michael Beusch, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen A AG,

vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen Gemeinde C, vertreten durch die Grundsteuerkommission, diese vertreten durch die D AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (bis 2011: E AG) ist eine Gesellschaft mit Sitz in F (Kanton W) und Zweigniederlassungen in den Kantonen Zürich, S, T, U, V und X. Sie beschäftigt über 800 Mitarbeitende und ist als Totalunternehmerin tätig, übernimmt also die gesamte Planung und Ausführung eines Bauwerks. 1987 erwarb die A AG 2,2 ha Bauland in der Gemeinde C. Im September und Dezember 2011 verkaufte sie die entsprechenden Grundstücke an vier verschiedene institutionelle Anleger. Mit Totalunternehmerverträgen verpflichtete sie sich gleichzeitig, die Überbauung G mit insgesamt dreizehn Mehrfamilienhäusern und Tiefgaragen zu realisieren. B. Mit Veranlagungsentscheiden vom 18. Februar 2016 setzte die Grundsteuerkommission der Gemeinde C vier Grundstückgewinnsteueranlagungen gemäss folgender Tabelle fest:

Veranl.-Nr.	GR 01	GR 02	GR 03	GR 04	Total Grundstückgewinn in Fr.
Steuerbetrag in Fr.

Die Grundsteuerkommission der Gemeinde C vereinigte die vier dagegen erhobenen Einsprachen und bestätigte mit Entscheid vom 22. September 2016 die angefochtenen Veranlagungen. II. Den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 19. Dezember 2017 ab. Bei der Pflichtigen handle es sich um ein ausserkantonales Generalbauunternehmen, welches u. a. im Kanton Zürich über eine Betriebsstätte verfüge, im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften des Umlaufvermögens veräussert habe und welches für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung grundsätzlich gleich zu behandeln sei, wie ein Liegenschaftenhändler. Diesen stehe als Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer (aus näher dargelegten Gründen) die sogenannte (Grundstück-)Händlerpauschale auch dann zu, wenn interkantonal (aufgrund der Betriebsstätte) quotenmässig auszuscheiden sei und objektmässig dem Lagekanton des Grundstücks zuzuweisende Wertzuwachsgerinne anfielen. Eine Erhöhung über die unter diesem Titel gewährten 8 % des Veräusserungserlöses komme vorliegend (aus näher dargelegten Gründen) nicht infrage. III. Mit Eingabe vom 12. Februar 2018 erhob die A AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragte, der steuerbare Grundstückgewinn sei – unter anteilmässiger Anrechnung der erfolgten Anzahlung – wie folgt festzulegen: Veranl.-Nr. GR 01 GR 02 GR 03 GR 04 Total Grundstückgewinn in Fr. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde C in ihrer Beschwerdeantwort vom 13. März 2018 auf Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, soweit auf die Beschwerde einzutreten sei. Hierzu nahm die Pflichtige am 29. März 2018 Stellung. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben – im Einklang mit den Vorgaben von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) – eine Grundstückgewinnsteuer (§ 205 StG). Diese wird gemäss § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben und fällt – harmonisierungsrechtlich zulässigerweise – ungeachtet dessen an, ob die Veräusserung im Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt (monistisches System; statt vieler: BGE 143 II 382 E. 2.3; VGr, 21. März 2018, SB.2017.00017, E. 2.1). Ein Grundstückgewinn im Sinn von Art. 12 StHG ergibt sich, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert, je zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. 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. Was die "Aufwendungen" betrifft, gilt an sich dasselbe (BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.2.1 f., m. w. H.).

E. 2.2

A aufgrund von § 221 Abs. 1 lit. a StG fliessen "Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde" in die Anlagekosten ein. Die Aufzählung ist abschliessend gehalten (Felix Richner et. al., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, N. 3 zu § 221 StG). Ebenso nach zürcherischer Praxis ist eine wertvermehrnde Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ("Prinzip der effektiven Kostenanrechnung"; Richner et. al., N. 26 zu § 221 StG). Dessen ungeachtet können auch wertvermehrnde Eigenleistungen angerechnet werden, und zwar in der Höhe des mutmasslichen Drittpreises ("Marktwertprinzip"; BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.2.3, m. w. H.). Angesichts des grundsätzlich ausschliesslichen Abstellens auf das veräusserte Grundstück ist dabei die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen nicht zu berücksichtigen (BGE 143 II 382 E. 2.3.2; VGr, 21. März 2018, SB.2017.00017, E. 4.4).

E. 2.3

Das Bundesgericht hat freilich in einer sich über die Jahre ausbildenden Rechtsprechung den kantonalen Spielraum insbesondere auch für Kantone mit monistischem System eingeschränkt (vgl. dazu allgemein etwa VGr, 21. März 2018, SB.2017.00017, E. 2.2.2) . So hat etwa in sogenannten interkantonalen Verhältnissen, also dann, wenn der Grundstückshändler nicht (Wohn-)Sitz im Kanton des veräusserten Grundstücks hat, der Grundstückskanton zu seinen Lasten und zugunsten des Hauptsteuerdomizils einen Anteil an den Gemeinkosten zu übernehmen, die dem Grundstückshändler anlässlich der Veräusserung eines Grundstücks erwachsen. Die anteilmässige Verlegung der Gemeinkosten des Wohnsitz- oder Sitzkantons zulasten des Grundstückskantons findet ihre Berechtigung im Umstand, dass der Grundstücksgewinn in Letzteren erfasst werden kann, während Ersterer die mit der Veräusserung zusammenhängenden Gemeinkosten zu tragen hat. Mit der anteilmässigen Übertragung eines pauschalen Anteils an den Gemeinkosten soll der Benachteiligung des Wohnsitz- oder Sitzkantons entgegengetreten werden. Im Sinn einer Faustregel wird den allgemeinen Unkosten mit einer Pauschale von 5 % des Veräusserungserlöses Rechnung getragen, soweit die Veräusserung in der Form einer zivilrechtlichen Handänderung erfolgt (BGr,

25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.5). Diese sogenannten (Grundstück-)Händlerpauschale wird auf 8 % erhöht, wenn ein sogenanntes Generalbauunternehmen ein Entwicklungsprojekt auf eigene Rechnung erstellt hat, um es anschliessend an Investoren – eine Personalvorsorgeeinrichtung, Immobiliengesellschaft oder einen Anlagefonds – zu veräussern (Mathias Oertli/Rainer Zigerlig, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonaies Steuerrecht, Basel 2011, § 33 N. 87 und 118).

E. 2.4

Die (Grundstück-)Händlerpauschale, deren Ursprung direkt kollisionsrechtlich ist, dient der Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone und ist ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den beiden Kantonen zugeschnitten. Eine mögliche Bevorteilung der steuerpflichtigen Person ist ihr nicht eigen. Vor diesem Hintergrund unterliegt der Grundstückskanton gegenwärtiger Praxis zufolge keiner Pflicht zu einer Übernahme, die über die Pauschale hinausgeht (BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 4.4.2 f.).

E. 2.5

Die vom Bundesgericht zur (Grundstück-)Händlerpauschale zu beurteilenden Fälle betrafen bis anhin – soweit ersichtlich – stets Konstellationen, in denen der ausserkantonale Grundstückshändler bzw. Generalbauunternehmer im Grundstückskanton über keinerlei weitere steuerrechtliche Anknüpfung verfügt und damit einzig durch das Grundstück im Grundstückskanton ein sogenanntes Spezialsteuerdomizil begründet hat. Wie es sich verhält, wenn der ausserkantonale Grundstückshändler bzw. Generalbauunternehmer im Grundstückskanton über eine Betriebsstätte und damit ein Nebensteuerdomizil verfügt, welchem sämtliche Liegenschaften im betreffenden Kanton zugeordnet werden, war dagegen noch nie zu entscheiden. In dieser zweiten Konstellation, in welcher von einer sogenannten interkantonalen Unternehmung gesprochen wird (vgl. etwa VGr, 21. März 2018, SB.2017.00017, E. 2.2.3), wird die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen normalerweise nach Quoten vorgenommen, was dazu führt, dass Aufwendungen – u. a. die am Hauptsitz anfallenden Gemeinkosten – gleichmässig nach Quoten auf alle beteiligten Kantone zu verteilen sind (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonaies Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N. 4 ff. und 19 ff., m. w. H.).

E. 2.6

Auch wenn das Bundesgericht in seiner direkt auf die Bundesverfassung gestützten kollisionsrechtlichen Rechtsprechung die durch den Bundesgesetzgeber den Kantonen zugestandene Wahlfreiheit betreffend ihr System der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bereits stark eingeschränkt hat und damit ein "Trend zum dualistischen System" (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 12 N. 4a f.) festzustellen ist, so bleibt es dabei, dass Art. 12 StHG den Kantonen nach wie vor erlaubt, auch für die Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens ein monistisches System vorzusehen. Ob schweizweit für Grundstücke des Geschäftsvermögens in Zukunft das dualistische System gelten soll, ist nicht an den Gerichten zu entscheiden, sondern vom Gesetzgeber als Souverän.

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführerin ist eine interkantonale Unternehmung mit einer Betriebsstätte im Kanton Zürich, der auch die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden veräusserten Grundstücke, die zum Umlaufvermögen der Beschwerdeführerin gehören, zugeordnet sind. Dies ist unter den Parteien – zu Recht – unbestritten, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Damit stellt sich im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorab die Frage, ob unter diesen Umständen überhaupt Raum für eine (erhöhte) (Grundstück-)Händlerpauschale besteht, erhält doch der Grundstückskanton im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung schon einen Anteil an den Gemeinkosten zugewiesen (vgl. oben E. 2.5). Dabei ist daran zu erinnern, dass es bei der interkantonalen Ausscheidung ausschliesslich um den Interessenausgleich zwischen den involvierten, über eine sogenannte Steuerhoheit verfügenden Kantonen und damit darum geht, dass diese einen "fairen Anteil" des Steuersubstrats erhalten bzw. gegebenenfalls einen "fairen Anteil" eines Verlustes tragen müssen (vgl. oben E. 2.4). Dass Pflichtige mit einer anderen als der vor diesem Hintergrund korrekt ermittelten Ausscheidung wegen unterschiedlicher kantonaler Steuersätze "besser fahren" könnten, ist unerheblich.

E. 3.1.2

Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass der Beschwerdeführerin eine (Grundstück-)Händlerpauschale zuzugestehen ist. Die Vorinstanz hat sich allerdings – zu Recht – nicht mit diesem Befund begnügt, sondern die eben aufgeworfene Frage geprüft und ist zum Schluss gelangt, dies sei der Fall. Die Beschwerdeführerin sei eine interkantonale Unternehmung, womit die Gemeinkosten "nicht oder jedenfalls nicht gesamthaft am Hauptsitz hängen" blieben. Diese Überlegungen seien vermutlich der Grund dafür, weshalb in verschiedenen Abhandlungen zur Steuerausscheidung bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmen die (Grundstück-)Händlerpauschale lediglich im Zusammenhang mit Liegenschaften in Nichtbetriebsstättkantonen genannt werde, wogegen sie beim Immobilienvermögen in Betriebsstättkantonen nicht erscheine. Die Aussage, die (Grundstück-)Händlerpauschale sei bei Veräusserungsgewinnen, die in Betriebsstättkantonen anfielen, nicht anwendbar, werde aber nirgends explizit vorgenommen. Auch fänden sich keine Gerichtsurteile, die diese Aussage enthielten. Auch wenn klar sei, dass die (Grundstück-)Händlerpauschale jedenfalls ursprünglich für Liegenschaftenhändler gedacht gewesen sei, die ausserhalb ihres Sitzkantons Liegenschaften besessen hätten, aber keine Betriebsstätten – einzelne Liegenschaften ausserhalb des Sitzkantons begründeten für sich alleine noch keine Betriebsstätte –, so bestehe auch bei interkantonalen Unternehmen eine ausscheidungsmässige Unzulänglichkeit, denn der Grundstückskanton, der das Recht zur Besteuerung des Wertzuwachsgegewinns habe, werde nicht im entsprechenden Umfang verpflichtet, sich auch angefallene Gemeinkosten an diesen Gewinn anrechnen zu lassen. Durch den Umstand, dass der Wertzuwachsgegewinn objektmässig – quasi vorab – dem Grundstückskanton zugewiesen werde, und durch den Umstand, dass wegen einer Liegenschaftsveräusserung die Ausscheidungsfaktoren nicht angepasst würden, entspreche die Quote, die der Grundstückskanton am Schluss in der Steuerausscheidung noch zugewiesen erhalte, seinem wirtschaftlichen Gewicht im betreffenden Jahr nicht. Daran änderten auch Situationen nichts, in denen wiedereingebrachte Abschreibungen bestünden. Gleiches gelte für den Einwand, der Grundstückskanton werde so doppelt mit Gemeinkosten belastet. Dass dies nicht geschehe, sei durch ein schrittweises Vorgehen sicherzustellen. Kosten, die bei der objektmässigen Besteuerung im Grundstückskanton (d. h. konkret bei der Grundstücksgewinnsteuer im Kanton Zürich) abgezogen werden könnten, dürften bei der

interkantonalen Ausscheidung nicht nochmals berücksichtigt werden, sondern seien vorab auszusondern. Mithin seien auch bei interkantonalen, d. h. quotenmässig auszuschheidenden Unternehmungen, (Grundstück-)Händlerpauschalen zu gewähren, wenn objektmässig dem Grundstückskanton zuzuweisende Wertzuwachsgerinne anfallen würden (Erwägung 3 des vorinstanzlichen Entscheids).

E. 3.1.3

Diese Ausführungen erweisen sich – jedenfalls für den vorliegend einzig zu entscheidenden Fall – als zutreffend und ihnen ist nichts beizufügen.

E. 3.2.1

Zu entscheiden bleibt mithin die Frage, in welcher Höhe die Grundstückhändlerpauschale bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden kann. Derweil die Beschwerdegegnerin – wie die Vorinstanz – 8 % zugestehen will, hält die Beschwerdeführerin dafür, es seien ihre "tatsächlichen Kosten" anzurechnen.

E. 3.2.2

Sie führt vor diesem Hintergrund einleitend aus, sie unterscheide sich von den meisten ihrer Konkurrenten, indem gerade im Bereich der Totalunternehmung sehr viele Leistungen selber erbracht würden. Daraus resultierten wesentlich höhere allgemeine Unkosten als bei einer "üblichen Totalunternehmung", was bei umfangreichen Projekten zu einem höheren Anteil an Zuschlagskosten führe. Die entsprechenden Zahlen hätten sich "aufgrund der langjährigen projektbezogene [sic] Tätigkeiten der Beschwerdeführerin am Markt ergeben und stell[t]en als genaue Erfahrungszahlen einen massgebenden Durchschnitt der Kosten dar, welche in einem normalen Projekt als Totalunternehmerin" anfielen. Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, es mache einen Unterschied, ob man Totalunternehmerin oder Generalunternehmerin sei; die Kostenstruktur sei anders. Es gebe "keine Rechtsprechung zum Fall eines Liegenschaftenhändlers oder Generalbauunternehmers mit Liegenschaften im Betriebsstättekanton betreffend die Händlerpauschale". Das von der Vorinstanz herangezogene Präjudiz (BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014) könne nicht auf den vorliegenden Fall angewandt werden. Die Ausscheidung sei anhand der dem konkreten Projekt zugrunde liegenden effektiven Zahlen vorzunehmen, welche die Grundlage der Jahresrechnung bildeten; es dürfe nicht eine Pauschale angewandt werden, die nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Beschwerdeführerin entspreche. Mit der Reduktion auf die (Grundstück-)Händlerpauschale werde sie gegenüber dem innerkantonalen Liegenschaftenhändler schlechter gestellt und es werde gegen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verstossen und das Massgeblichkeitsprinzip ausgehebelt.

E. 3.2.3

Die Beschwerdegegnerin betont in ihrer Beschwerdeantwort, es gehe um eine Zuteilungsnorm im interkantonalen Verhältnis. Im innerkantonalen Verhältnis gebe es eben gerade keine (Grundstück-)Händlerpauschale und aus dem Schlechterstellungsverbot könne nicht abgeleitet werden, dass eine innerkantonale und eine interkantonale Steuerauscheidung identisch sein müssten. Es werde keinesfalls mehr als der handelsrechtliche Reingewinn besteuert. Dass dies mit unterschiedlichen Steuersätzen geschehe, sei im schweizerischen Steuersystem hinzunehmen. Es gehe um die Übernahme eines Anteils an den allgemeinen Geschäftsunkosten, der eben gerade nur indirekt mit einem Gebäude verbunden sei. Wenn die Beschwerdeführerin geltend mache, die

Ausscheidung sei anhand der dem konkreten Projekt zugrunde liegenden effektiven Zahlen vorzunehmen, dann sei nicht klar, weshalb diese nicht schon als aktivierte Kosten im Rahmen der objektmässigen Ausscheidung als Anlagekosten abgezogen worden seien.

E. 3.2.4

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, auch bei objektmässiger Zuweisung eines Wertzuwachsgewinnns ergebe die Verwendung der (Grundstück-)Händlerpauschale durchaus auch dann Sinn, wenn Betriebsstätten vorhanden seien. Damit erweise sich das bundesgerichtliche Urteil vom 25. August 2015 (2C_817/2014) auch für den vorliegenden Fall einer interkantonalen Unternehmung als einschlägig. Die (Grundstück-)Händlerpauschale sei auch in den Fällen mit einer Betriebsstätte im Grundstückskanton ihrer Konzeption nach ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den beiden Kantonen zugeschnitten und führe dazu, dass nur noch ein Teil der Gemeinkosten in die Steuerauscheidung gelange und in diesem Rahmen auf den Sitzkanton und die an der quotenmässigen Ausscheidung beteiligten Betriebsstättenkantone verteilt werde. Es handle sich in dem Sinn um ein Nullsummenspiel, als dass es lediglich um eine Verschiebung von Steuersubstrat zwischen den beteiligten Kantonen gehe. Die Lösung mit der (Grundstück-)Händlerpauschale sei praktikabel und einfach, und das erwähnte Urteil des Bundesgerichts, wonach der Grundstückskanton keine Pflicht zur Übernahme von Gemeinkosten über die Pauschalen hinaus habe, gehe allfällig anderslautenden älteren Entscheiden vor. Die von der Beschwerdeführerin gewährte Pauschale von 8 % sei daher nicht zu beanstanden, womit sich auch der Antrag der Pflichtigen auf Beizug eines Experten zur Verifizierung des von ihr verwendeten Zahlenmaterials erübrige. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip könne die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten und auch der Vorwurf der Ungleichbehandlung gegenüber einem innerkantonalen Unternehmen sei nicht zutreffend. Soweit aber in irgendeinem Kanton – sei es im Grundstückskanton, im Sitzkanton oder in einem andern Betriebsstättenkanton – diese Gemeinkosten abgezogen werden können, entstehe auch keine Doppelbesteuerung.

E. 3.2.5

Vorab ist darauf einzugehen, ob und gegebenenfalls inwieweit sich das von den Parteien und der Vorinstanz kontrovers diskutierte bundesgerichtliche Urteil vom 25. August 2015 (2C_817/2014) für den vorliegenden Fall heranziehen lässt. Unbestrittenermassen handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Totalunternehmerin. Ob sich diese in der Kostenstruktur von einer Generalunternehmerin unterscheidet, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, braucht dabei für die vorliegend einzig interessierenden Fragen nicht weiter diskutiert zu werden. Entscheidend ist – wie dies die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat – der Umstand, dass auch die Totalunternehmerin steuerrechtlich als Generalbauunternehmerin zu qualifizieren ist (vgl. zur Tätigkeit einer Generalbauunternehmerin oben E. 2.3). Als solche ist sie – wie in der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgehalten – für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung der Liegenschaftenhändlerin gleichzustellen (vgl. etwa anstelle vieler BGE 131 I 249 E. 2). Wieso vor diesem Hintergrund das erwähnte bundesgerichtliche Urteil vom 25. August 2015 (2C_817/2014) für den vorliegenden Fall nicht einschlägig sein soll, ist nicht ersichtlich. Denn wenn es von Sinn und Zweck der (Grundstück-)Händlerpauschale her darum geht, dass der Grundstückskanton nebst den gesamten mit der Veräusserung zusammenhängenden Einzelkosten objektmässig auch einen Teil der Gemeinkosten des Grundstückshändlers zu übernehmen hat, damit nicht all

diese Kosten im Sitzkanton verbleiben und das dortige Steuersubstrat schmälern, so kann nichts anderes gelten für den Fall, in dem aufgrund der Betriebsstätte im Grundstücksanton ohnehin weniger Gemeinkosten im Sitzkanton verbleiben, da der Grundstücksanton auch im Rahmen der Ausscheidung der interkantonalen Unternehmung einen Anteil an den Gemeinkosten übernehmen muss.

E. 3.2.6

Erweist sich das erwähnte bundesgerichtliche Urteil vom 25. August 2015 (2C_817/2014) für den vorliegenden Fall wie eben dargelegt als einschlägig, so entfaltet die darin enthaltene Aussage Wirkung, wonach der Grundstücksanton gegenwärtiger Praxis zufolge keiner Pflicht zu einer Übernahme eines über die Pauschale hinausgehenden Anteils an den Gemeinkosten unterliegt (E. 4.4.2 am Ende). Daran ändern angesichts der Chronologie auch die von der Beschwerdeführerin angerufenen Literaturstellen nichts, welche ihrerseits auf ältere Entscheide verweisen, in denen ausgeführt wird, beim Vorliegen besonderer Gründe könne von dieser Pauschale nach oben oder unten abgewichen werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Pauschale den auf das betreffende Liegenschaftengeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen der steuerpflichtigen Person falsch bemesse und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheit zuwiderlaufe (Oertli/Zigerlig, § 33 N. 118; Richner et. al., N. 166 zu § 221 StG). Zu den Aussagen in diesen Entscheiden sei immerhin noch angemerkt, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Rekurs an die Vorinstanz vom 26. Oktober 2016 ausgeführt hat, allgemeine Unkosten könnten gerade nicht direkt zugeordnet werden (S. 6), womit keine einschlägigen effektiven Zahlen vorliegen können. Von einem entsprechenden Nachweis könnte denn auch nicht gesprochen werden, woran auch der Beizug eines Experten zur Verifizierung der Aufteilung der allgemeinen Kosten nichts zu ändern vermöchte. Dazu kommt, dass vorliegend – wie bereits mehrfach erwähnt – der Kanton Zürich als Grundstücksanton neben der (Grundstück-)Händlerpauschale auch im Rahmen der Ausscheidung der interkantonalen Unternehmung einen Anteil an den Gemeinkosten übernehmen muss (oben E. 3.2.5). Vor diesem Hintergrund liesse sich viel eher fragen, ob in den vorinstanzlichen Verfahren nicht eine Reduktion der gewährten Pauschale dem Gebot einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheit besser entsprochen hätte. Jedenfalls nicht infrage kommt eine Erhöhung über die von der Beschwerdegegnerin gewährte Pauschale von 8 % hinaus.

E. 3.2.7

Daran ändern auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts. Was diese etwa aus der Anrufung des innerkantonalen Recht bei der Gewinnsteuer betreffenden § 191 StG ableiten will, erschliesst sich dem Gericht nicht. Wenn es denn um ein interkantonales Präzipuum gehen sollte, so ist dieses im Rahmen der Gewinnsteuer zu berücksichtigen, indem dieser Vorausanteil vor der Vornahme der eigentlichen Gewinnsteuerauscheidung dem Sitzkanton zur Besteuerung zugewiesen wird und so den in die Steuerauscheidung einzubeziehenden Gesamtgewinn mindert (Teuscher/Lobsiger, § 33 N. 41 ff.). Wenn derlei – wie geltend gemacht – vorliegend nicht geschehen ist, so stellt dies keinen Grund dar, weshalb der in der Ausgestaltung seiner Steuerordnung bei der Grundstückgewinnsteuer zumindest noch teilfreie Grundstücksanton (oben E. 2.6) zugunsten des Sitzkantons einen höheren Anteil an den Gemeinkosten tragen müsste, als kollisionsrechtlich geboten.

E. 3.2.8

Gleiches gilt betreffend die Ausführungen zu § 221 Abs. 2 StG. Wohl kann sich auch die ausserkantonale Unternehmung auf den entsprechenden Paragraphen berufen. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist das Geltendmachen weiterer mit der Liegenschaft zusammenhängender Aufwendungen nur dann möglich, wenn bei der Gewinnsteuer ausdrücklich darauf verzichtet wurde. Dass derlei geschehen wäre, ist aber weder geltend gemacht noch ersichtlich. Auf die an eine "europarechtliche Argumentation" gemahnenden Ausführungen zur "Ungleichbehandlung zum Gebietsansässigen" ist deshalb von vornherein nicht weiter einzugehen. Wie es sich verhielte, wenn die Beschwerdeführerin einen Geschäftsverlust erlitten hätte, ist nicht hier zu beurteilen. Nichts abgeleitet werden kann schliesslich aus dem gewinnsteuerrechtlich relevanten Massgeblichkeitsprinzip. Den entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz ist nichts beizufügen.

E. 3.2.9

Der Umstand, dass je nach Ausscheidung aufgrund der zur Anwendung gelangenden unterschiedlichen Steuersätze ein höheres oder tieferes "Gesamtsteuerergebnis" in einem bestimmten Kalenderjahr resultiert, ist Resultat einer bewusst fehlenden schweizweiten Harmonisierung und so hinzunehmen. Diesbezüglich kann nicht von einer Doppelbesteuerung gesprochen werden. Dem Versuch der Beschwerdeführerin, Gewinn aus der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer in die für sie aufgrund eines im Ergebnis tieferen Steuersatzes günstigere Gewinnsteuer zu bringen, ist mithin kein Erfolg beschieden. Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Deren Höhe bestimmt sich nach der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts (GebV VGr) vom 23. August 2010 (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 150b Abs. 2 StG), deren § 3 für Fälle – wie vorliegend – mit einem Streitwert von insgesamt über Fr. 1'000'000.- eine Gerichtsgebühr von bis zu Fr. 50'000.- vorsieht.

E. 4.2

Der Beschwerdeführerin steht keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG, je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Sie ist zur Leistung einer angemessenen Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin zu verpflichten (§ 17 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG und § 213 StG). Diese ist angesichts des notwendigen Umfangs des Tätigwerdens der Vertretung der Beschwerdegegnerin auf Fr. 3'000.- (inkl. Mehrwertsteuer) festzusetzen.

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