



## Entscheid

19. Dezember 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Ersatzrichter Tobias Braun und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunschi

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch B AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch die Grundsteuerkommission,

diese vertreten durch D AG,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige; bis 2011: E AG) ist eine Gesellschaft mit Sitz in F und Zweigniederlassungen in den Kantonen Zürich, G, H, I, J und K. Sie beschäftigt über 800 Mitarbeitende. Sie ist Totalunternehmerin, übernimmt also die gesamte Planung und Ausführung eines Bauwerks.

2. 1987 erwarb die Pflichtige 2,2 ha Bauland in der Gemeinde C. Im September und Dezember 2011 verkaufte sie die betreffenden Grundstücke an vier verschiedene institutionelle Anleger. Mit Totalunternehmerverträgen verpflichtete sie sich gleichzeitig, die Überbauung L mit insgesamt dreizehn Mehrfamilienhäusern und Tiefgaragen zu realisieren.

3. Am 3. Januar und am 8. Juni 2012 reichte sie die Grundstückgewinnsteuererklärungen für die vier Transaktionen ein. In den ersten, später korrigierten Grundstückgewinnsteuererklärungen wurden in allen vier Fällen Verluste ausgewiesen.

4. Mit Veranlagungsentscheiden vom 18. Februar 2016 setzte die Grundsteuerkommission der Gemeinde C vier Grundstückgewinnsteuerveranlagungen gemäss folgender Tabelle fest:

Veranl.-Nr.	GR ...	GR ...	GR ...	GR ...	Total
Grundstückgewinn in Fr.	2'991'700.-	1'813'900.-	3'199'800.-	3'746'800.-	11'752'200.-
Steuerbetrag in Fr.	593'040.-	357'480.-	634'660.-	744'060.-	2'329'240.-.

B. Mit gleichlautenden Einsprachen vom 22. März 2016 beantragte die Pflichtige, die vier Veranlagungsentscheide aufzuheben und die steuerbaren Grundstückgewinne wie folgt festzulegen (unter Kosten- und Entschädigungsfolgen):

Veranl.-Nr.	GR ...	GR ...	GR ...	GR ...	Total
Grundstückgewinn in Fr.	1'048'385.-	679'603.-	1'229'162.-	1'295'417.-	4'252'567.-.

Die Grundsteuerkommission der Gemeinde C vereinigte die vier Verfahren und bestätigte mit Einspracheentscheid vom 22. September 2016 die angefochtenen Veranlagungen.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 26. Oktober 2016 Rekurs und wiederholte ihre Einspracheanträge. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die Grundsteuerkommission der Gemeinde C schloss mit Rekursantwort vom 16. November 2016 durch die neu beigezogene Vertreterin auf Abweisung des Rechtsmittels – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurrentin.

Mit Verfügung vom 5. Dezember 2016 ordnete das Steuerrekursgericht einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Pflichtige bekräftigte mit Replik am 23. Dezember 2016 erneut ihren Standpunkt sowie die Gemeinde mit Duplik vom 12. Januar 2017.

Hierzu nahm die Pflichtige am 20. Januar 2017 Stellung.

Auf die Vorbringen der Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Damit die Veräusserung einer Liegenschaft im interkantonalen Verhältnis steuerrechtlich korrekt beurteilt werden kann, bedarf es vorab verschiedener Klärungen und Einordnungen:

a) aa) Die Pflichtige kann steuerrechtlich als sog. Generalbauunternehmen bezeichnet werden: Generalbauunternehmen bezwecken die Planung und Erstellung von Wohnliegenschaften, Gewerbe- und Bürogebäuden etc. für fremde oder eigene Rechnung. Die für eigene Rechnung erstellten Projekte werden meistens an Investoren wie Pensionskassen, börsenkotierte Immobiliengesellschaften, Anlagefonds etc. veräussert. Zu den Generalbauunternehmen zählen Bauunternehmen, Architekturbüros und Liegenschaftsentwickler. Sie beschäftigen sich hauptsächlich mit der Planung und Erstellung von Bauprojekten; der Liegenschaftshandel steht nicht im Vordergrund (vgl. Oertli/Zigerlig, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 33 N 87).

bb) Die Pflichtige betont im vorliegenden Verfahren wiederholt, sie sei nicht eine Generalunternehmerin, sondern eine Totalunternehmerin. Eine Generalunternehmerin verpflichtet sich zur Errichtung eines gesamten Bauwerks, jedoch ohne Projektierung und Planung. Demgegenüber übernimmt die Totalunternehmerin zusätzlich zur Errichtung des gesamten Bauwerks auch die gesamte Projektierung und Planung desselben. Steuerrechtlich ist die Differenzierung nicht von Bedeutung: Sowohl Generalunternehmer wie Totalunternehmer werden unter dem Begriff des Generalbauunternehmens zusammengefasst.

cc) Von der Tätigkeit her unterscheidet sich das Generalbauunternehmen vom Liegenschaftenhändler: Letzterer handelt mit Liegenschaften. Er erwirbt marktfähige Immobilien, um diese anschliessend mit Gewinn zu veräussern. Für den Liegenschaftenhändler stellen Liegenschaften Handelsobjekte dar. Beide beschäftigen sich mit dem Verkauf von Liegenschaften. Steuerrechtlich ist aber auch die Differenzierung zwischen Generalbauunternehmen und Liegenschaftenhändlern nicht wesentlich: Das Bundesgericht behandelt beide für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung gleich (Oertli/Zigerlig, § 33 N 83; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 159).

b) Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmen können drei Arten von Geschäftsliegenschaften besitzen: Die zum Verkauf vorgesehenen Handels- bzw. Projektliegenschaften eines Generalbauunternehmers bzw. Liegenschaftenhändlers bilden Umlaufvermögen (Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., 2015, S. 110; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 158; Oertli/Zigerlig, § 33 N 91). Die vorliegend zur Diskussion stehenden Liegenschaften gehören klarerweise in diese Kategorie. Generalbauunternehmer können Liegenschaften aber auch im Anlagevermögen halten, nämlich dann, wenn es sich um die für den eigenen Betrieb genutzten Betriebsliegenschaften oder die zu Rendite Zwecken gehaltenen Kapitalanlageliegenschaften handelt (Oertli/Zigerlig, § 33 N 91). Beides ist hier aber nicht der Fall.

c) aa) Liegenschaften des Umlaufvermögens allein, die ausserkantonalen Generalbauunternehmern oder Liegenschaftenhändlern gehören, begründen normalerweise keine Betriebsstätte im Lagekanton. Damit eine solche vorliegt, müssen die weiteren allgemeinen Voraussetzungen einer Betriebsstätte gegeben sein (Oertli/Zigerlig, § 33 N 94; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 28 N 43).

bb) Gemäss Handelsregisterauszug verfügt die Pflichtige seit 2004 in M an der ...strasse über eine Zweigniederlassung. Für die strittige Steuerperiode 2011 wurde eine interkantonale Steuerauscheidung durchgeführt und der Kanton Zürich darin als Betriebsstättenkanton behandelt. Der Bestand einer Betriebsstätte im Kanton Zürich am Ort der Zweigniederlassung ist von der Pflichtigen explizit anerkannt, auch wenn sie unzutreffend von einer Mehrzahl von Betriebsstätten im Kanton Zürich spricht.

cc) Wenn in einem Kanton eine Betriebsstätte besteht, werden sämtliche Liegenschaften im Kanton dieser Betriebsstätte zugeordnet, d.h. nicht nur die eigentlichen Betriebsliegenschaften (z.B. die Büros, in welchen die Planungsabteilungen arbeiten), sondern auch die Liegenschaften des Umlaufvermögens (d.h. die Entwicklungsobjekte), denn letztere hängen mit der Tätigkeit des Generalbauunternehmers bzw. Liegenschaftenhändlers untrennbar zusammen (Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 116). Die Pflichtige bestätigt denn auch, dass sie ihre Aktivitäten im Kanton Zürich vom Sitz der Zweigniederlassung in M aus wahrnimmt.

d) Zusammengefasst geht es also um eine ausserkantonale Generalbauunternehmerin (Hauptsitz F) mit Betriebsstätte im Kanton Zürich und in weiteren Kantonen, die im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften des Umlaufvermögens veräussert hat.

2. a) Im vorliegenden Verfahren strittig ist die Grundstückhändler- bzw. Händlerpauschale. Die Händlerpauschale wird in interkantonalen Konstellationen als Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer gewährt, bei welchen ein Liegenschaftenhändler oder ein Generalbauunternehmer mit ausserkantonalem Sitz aus der Veräusserung eines dem Umlaufvermögen zugehörigen Objekts einen Gewinn erzielt, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Der Zweck besteht darin, dem Lagekanton eines Grundstücks interkantonal nicht nur den Gewinn zur Besteuerung zu überlassen, sondern diesen Kanton im Sinne eines Ausgleichs zu verpflichten, sich gewisse Kosten an diesen Gewinn anrechnen zu lassen. Es soll vermieden werden, dass der Grundstückskanton den gesamten Gewinn allein besteuern darf, während der Hauptsitzkanton verpflichtet wird, alle Kosten zu übernehmen, d.h., sich alle Kosten an den bei ihm noch steuerbaren Gewinn aus übriger Tätigkeit anrechnen zu lassen. Konkret hat der Lagekanton bei der Gewinnermittlung sämtliche direkt einem Projekt zuweisbaren Aufwendungen, die mit der Veräusserung zusammenhängen, wie z.B. Grundbuch- und Notariatsgebühren oder Maklerprovisionen, zu übernehmen. Ferner – und hier kommt der Anwendungsbereich der Händlerpauschale – hat der Lagekanton zu seinen Lasten und zu Gunsten des Hauptsteuerdomizils einen Anteil an den allgemeinen Unkosten, die dem Liegenschaftenhändler/Generalbauunternehmer zufolge der mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft verbundenen Umtriebe (Personal- und Sachauslagen, Reisekosten, Telefongebühren usw.) erwachsen, zu übernehmen (= Anteil an den Gemeinkosten, d.h. Kosten, die aufgrund ihrer Natur nicht direkt einem Projekt zugewiesen werden können, sondern eher allgemeiner Art sind).

b) Im Sinn einer Faustregel wird diesen allgemeinen Unkosten oder Gemeinkosten mit einer Pauschale von 5% des Veräusserungserlöses Rechnung getragen (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 2.5.1). Bei Generalbauunternehmen, die auf dem verkauften Grundstück einen Neubau erstellt haben, wird eine Pauschale von 8% gewährt (Oertli/Zigerlig, § 33 N 118).

c) Die Pflichtige vertritt die Auffassung, 8% seien vorliegend zu wenig. Als Totalunternehmerin, die überdies hier auch auf eigenem Boden gebaut habe, weise sie eine komplett andere Kostenstruktur als ihre Mitbewerber auf. Die Rekursgegnerin ist dagegen der Meinung, mehr als 8% müsse sie sich nicht anrechnen lassen.

3. a) Zuerst stellt sich die Frage, ob die Voraussetzungen für einen Abzug der Händlerpauschale im vorliegenden Fall einer interkantonalen Unternehmung gegeben sind: Die Pflichtige hat Sitz im Kanton F und Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen, so unter anderem auch im Kanton Zürich, wo die Veräusserungsgewinne angefallen sind. Bei interkantonalen Unternehmen wird die Steuerausscheidung zwischen den Kantonen normalerweise nach Quoten vorgenommen, und das führt dazu, dass Aufwendungen – u.a. die am Hauptsitz anfallenden Gemeinkosten – gleichmässig nach Quoten auf alle beteiligten Kantone zu verteilen sind. Wie sich aus der in den Akten liegenden Steuerausscheidung ergibt, wurde eine solche Kostenverteilung auch im vorliegenden Fall vorgenommen. Die Gemeinkosten bleiben also nicht oder jedenfalls nicht gesamthaft am Hauptsitz hängen. Bei erster Betrachtung besteht damit kein Grund, den Lagekanton zulasten des Hauptsitzes mit dem Abzug einer Händlerpauschale zu belasten und den Sitzkanton zu privilegieren. Durch die quotenmässige Ausscheidung belasten die Gemeinkosten ja nicht ausschliesslich den Hauptsitz. Vielmehr werden diese auf alle an der Ausscheidung beteiligten Kantone verteilt.

b) Diese Überlegungen sind vermutlich der Grund dafür, weshalb in verschiedenen Abhandlungen zur Steuerausscheidung bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern die Händlerpauschale lediglich im Zusammenhang mit Liegenschaften in Nichtbetriebsstätteantonen genannt wird, wogegen sie beim Immobilienvermögen in Betriebsstätteantonen nicht erscheint (vgl. z.B. Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 113 und S. 115 f., inkl. Tabelle auf S. 116, Zeile "Gewinnungskosten", wonach diese im Betriebsstätteanton quotenmässig aufgeteilt würden; ebenso Oertli/Zigerlig, § 33 N 117 f., N 122 ff. und Tabelle auf S. 385, wonach die Gewinnungskosten im Falle von Handelsliegenschaften im Sitzkanton und in Betriebsstätteantonen "im nach Quoten auszuscheidenden Betriebsergebnis enthalten" sind; vgl. Höhn/Mäusli, § 28 N 53 f. für den Nichtbetriebsstättenfall und N 57 ff. für den Betriebsstättenfall, wo die Händlerpauschale nicht aufgeführt ist; vgl. ebenso das Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer

vom 9. März 2006, ZStB I Nr. 37/560 S. 2, bei Fn. 13 bis 15, wonach die Händlerpauschale beim interkantonalen Liegenschaftenhändler mit Betriebsstätten nicht vorgesehen ist). Die Aussage, die Händlerpauschale sei bei Veräusserungsgewinnen, die in Betriebsstättkantonen anfielen, nicht anwendbar, wird aber nirgends explizit vorgenommen. Auch finden sich keine Gerichtsurteile, die diese Aussage enthalten. Zumindest hielt das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Prüfung der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Händlerpauschale fest, es sei von keiner Seite geltend gemacht worden, dass der Steuerpflichtige im Kanton Zürich eine Betriebsstätte unterhalten habe (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.2.1 - 4.2.3). Aus diesem Satz den Schluss zu ziehen, die Händlerpauschale könne gemäss Bundesgericht in Konstellationen von Veräusserungsgewinnen von Liegenschaftenhändlern/Generalbauunternehmern in Betriebsstättkantonen nicht geltend gemacht werden, dürfte allerdings übereilt sein.

c) Die Händlerpauschale war jedenfalls ursprünglich für Liegenschaftenhändler gedacht, die ausserhalb ihres Sitzkantons Liegenschaften besaßen, aber keine Betriebsstätten. Denn wie gesagt bilden ja einzelne Liegenschaften ausserhalb des Sitzkantons noch keine Betriebsstätte. Diese Liegenschaftenhändler verfügten in den Lagekantonen also nicht über feste Einrichtungen, wie z.B. über ein dauerndes Büro mit fest angestelltem Personal. Beim Verkauf dieser Liegenschaften ergab sich dann die Situation, dass ein Veräusserungsgewinn dem Lagekanton der verkauften Liegenschaft zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen wurde. Aus Sicht einer fairen Aufteilung des Steuersubstrats auf die beteiligten Kantone schien es unbillig, dass der Lagekanton den gesamten Gewinn besteuern durfte, während der Sitzkanton die gesamten Gemeinkosten der Unternehmung übernehmen musste, weshalb – wie erörtert – dieser Unzulänglichkeit in der Steuerauscheidung mit der Einführung der Händlerpauschale begegnet wurde. Das Bundesgericht begründete diese Praxis erstmals mit Urteil vom 18. Dezember 1963 (ASA 33, 296; Rekapitulation der Geschichte der Händlerpauschale in BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2011, E 4.3.4). Die Problematik war aber immer nur eine Angelegenheit der Kantone: Es ging nur darum, wer welchen Teil des Gesamtgewinns besteuern durfte. Die Händlerpauschale war (und ist bis heute) kein Mittel, die Steuerpflichtigen in irgendeiner Weise zu bevorteilen (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.4.3).

d) Seit der Einführung der Händlerpauschale im Jahr 1963 haben sich die Grundsätze für die interkantonale Ausscheidung wesentlich verändert. Seit einem Ent-

scheid des Bundesgerichts aus dem Jahr 2004 gilt, dass auch der Wertzuwachsge Gewinn sowohl für Betriebsliegenschaften als auch für Liegenschaften des Umlaufvermögens dem Lagekanton zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen ist (BGE 131 I 249; vgl. auch Oertli/Zigerlig, § 33 N 127). Damit ist die Ausgangssituation eine grundsätzlich andere als 1963, und die Aussage stimmt nicht mehr, das Problem der nicht zuweisbaren Gemeinkosten stelle sich bei interkantonalen Unternehmen nicht. Wenn in einem ersten Schritt objektmässig und nur noch der Rest nach Abzug des Wertzuwachsge Werts nach Quoten ausgeschieden wird, dann besteht auch bei interkantonalen Unternehmen eine ausscheidungsmässige Unzulänglichkeit, denn der Lagekanton, der das Recht zur Besteuerung des Wertzuwachsge Werts hat, wird nicht im entsprechenden Umfang verpflichtet, sich auch angefallene Gemeinkosten an diesen Gewinn anrechnen zu lassen. Durch den Umstand, dass der Wertzuwachsge Gewinn objektmässig – quasi vorab – dem Lagekanton zugewiesen wird, und durch den Umstand, dass wegen einer Liegenschaftsveräusserung die Ausscheidungsfaktoren nicht angepasst werden, entspricht die Quote, die der Grundstückskanton am Schluss in der Steuerausscheidung noch zugewiesen erhält, seinem wirtschaftlichen Gewicht im betreffenden Jahr nicht. Die interkantonale Steuerausscheidung im vorliegenden Fall belegt das: Für die Ausscheidungsfaktoren stellt man auf die Aktiven (am Jahresende, d.h. nach der Veräusserung), auf die 10-fach kapitalisierten Gehälter und auf die mit 6% kapitalisierten Mietzinse ab. Der Wertzuwachsge Gewinn ist in der Quote nicht berücksichtigt. Damit ist auch der Anteil Gemeinkosten, den der Lagekanton zu tragen hat, zu gering. Dies spräche dafür, dass es auch bei interkantonalen Unternehmungen eine Händlerpauschale geben muss.

e) Gegen diese Idee könnte eingewendet werden, es werde ja nur der Wertzuwachsge Gewinn objektmässig ausgeschieden, während der restliche Gewinn, d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen, nach wie vor quotenmässig auszuscheiden sei. Damit würden auch die Gemeinkosten des Hauptsitzes im Giesskannenprinzip mindestens teilweise auf die Kantone verteilt. Der Einwand schlägt aber nicht durch: Erstens kommt es nur in speziellen Situationen überhaupt zur Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen, nämlich nur dann, wenn vorher Abschreibungen vorgenommen worden sind. Zweitens liegt der Betrag der wiedereingebrachten Abschreibungen im Normalfall weit unter dem angefallenen Totalgewinn, wodurch sich nur eine unzureichende Verteilung der Gemeinkosten auf die Kantone ergibt.

f) Weiter könnte man gegen die Händlerpauschale argumentieren, im konkreten Fall würde der Kanton Zürich doppelt mit Gemeinkosten belastet, wenn neben der interkantonalen Ausscheidung auch noch die Händlerpauschale gewährt werden sollte. Um dieses Argument zu entkräften, muss nur die Abstimmung zwischen dem objektmässig im Lagekanton zu erfassenden Gewinn und der interkantonalen Steuerauscheidung sorgfältig vorgenommen werden: Vom handelsrechtlich ausgewiesenen Gesamtgewinn der Unternehmung ist vorab der objektmässig dem Lagekanton der veräusserten Liegenschaft zustehende Gewinnanteil abzuziehen. Sodann hat aber auch die Anpassung auf der Kostenseite zu erfolgen. Kosten, die bei der objektmässigen Besteuerung im Lagekanton (d.h. konkret bei der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich) abgezogen werden können, dürfen bei der interkantonalen Ausscheidung nicht nochmals berücksichtigt werden, sondern sind vorab auszusondern. Vom Gesamtbetrag der Gemeinkosten ist also die gewährte Händlerpauschale abzuziehen, damit nur noch der Betrag der Gemeinkosten nach Abzug der Händlerpauschale in die interkantonale Ausscheidung einfließt. Mit andern Worten dürfen die 8% Gemeinkosten, die der Kanton Zürich objektmässig zu übernehmen hat, nicht ein zweites Mal in der interkantonalen Ausscheidung verteilt werden.

g) Diese Überlegungen und die erfolgte Entkräftung möglicher Gegenargumente führen zum Zwischenergebnis, dass auch bei interkantonalen, d.h. quotenmässig auszuscheidenden Unternehmungen Liegenschaftenhändlerpauschalen zu gewähren sind, wenn objektmässig dem Lagekanton zuzuweisende Wertzuwachsgerinne anfallen. Ein anderes Resultat wäre vor dem Hintergrund, dass die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung auch den Wertzuwachsgerinn von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern bei Liegenschaften des Umlaufvermögens objektmässig dem Lagekanton zugewiesen hat, nicht überzeugend. In der Höhe der gewährten Händlerpauschale ist der quotenmässig zu verteilende Aufwand zu kürzen.

4. Nachdem die Voraussetzungen für die Gewährung der Händlerpauschale gegeben sind, muss deren Höhe überprüft bzw. abgeklärt werden, ob eine Erhöhung auf einen über 8% liegenden Wert als sachgerecht erscheint.

a) aa) Die Gemeinde lässt als Händlerpauschale lediglich den üblichen Satz von 8% zu (d.h. 8% auf dem Erlös von Fr. 75'828'049.- = Fr. 6'066'244.-). Sie beruft

sich darauf, dass gemäss gegenwärtiger Praxis der Belegenheitskanton nicht zu einer über die Pauschale hinausgehenden Übernahme verpflichtet sei.

bb) Die Pflichtige vertritt demgegenüber die Auffassung, auf dieses Bundesgerichtsurteil könne im vorliegenden Fall nicht abgestellt werden. Im Urteil bestehe im Belegenheitskanton nämlich nur ein Spezialsteuerdomizil und nicht wie vorliegend eine Betriebsstätte. Sodann könne beim Vorliegen besonderer Gründe von der 8%-Pauschale nach oben oder nach unten abgewichen werden. Dem Liegenschaftenhändler bzw. Generalbauunternehmer stehe der Nachweis der effektiven Unkosten offen.

cc) Richtig ist, dass es im Urteil 2C\_817/2014 um einen Sachverhalt geht, in dem im Lagekanton lediglich ein Spezialsteuerdomizil besteht. Die Frage, ob überhaupt ein Händlerpauschale geltend gemacht werden könne, wenn ein Generalbauunternehmer in einem Betriebsstättenkanton eine Entwicklungsliegenschaft veräussere, wurde vorne in E. 3 bejaht. Es wurde gezeigt, dass bei objektmässiger Zuweisung eines Wertzuwachsgewinns die Verwendung der Händlerpauschale durchaus auch dann Sinn macht, wenn Betriebsstätten vorhanden sind. Die Behauptung der Pflichtigen, aus dem Urteil 2C\_817/2014 könne für eine interkantonale Unternehmung nichts geschlossen werden, trifft daher nicht zu. Dass die Sachverhalte nicht absolut deckungsgleich sind, ändert daran nichts.

b) Hinsichtlich der Höhe der Händlerpauschale vertritt die Pflichtige die Auffassung, 8% seien in ihrem Fall zu wenig. Als Totalunternehmerin habe sie höhere allgemeine Kosten, weil sie viele Leistungen selber erbringe, indem sie auf das Know-how der eigenen Ingenieure, Architekten und Planer setze. Durch den im Vergleich mit andern Konkurrenten grösseren intern erbrachten Anteil an Leistungen stiegen auch die Gemeinkosten, z.B. jene für die Leitung und für das Personalwesen, d.h. Kosten, die nicht direkt einzelne Projekte beträfen. Überdies habe die Pflichtige im vorliegenden Fall auf eigenem Boden gearbeitet. Sie sei also Eigentümerin der Grundstücke gewesen, was auch für sie untypisch sei und die Vergleichbarkeit mit Branchenzahlen nochmals erschwere. Die Pflichtige verweist zur Stützung ihrer Thesen auf eigenes Zahlenmaterial, welches sich aufgrund der langjährigen projektbezogenen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen am Markt ergeben habe. Es handle sich dabei um Erfahrungszahlen, welche die Pflichtige auch in ihren Kalkulationen verwende. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lasse ausdrücklich Abweichungen von den üblichen Pauschalen von 5% bzw. 8% gegen oben und unten zu. Im Detail gehe es um die folgenden Werte, die

zusammen ein Total von 17.88% Zuschlagskosten ergeben, wie sie das auch in der Grundstückgewinnsteuererklärung geltend gemacht habe (nachfolgende Zahlen gemäss Beilage zur Grundstückgewinnsteuererklärung; im Rekurs selbst sind geringfügig abweichende Minimum-Maximum-Prozentsätze enthalten):

**Zuschlagskosten gemäss Beilage Grundstückgewinnsteuererklärung**

	in % des Erlöses	Fr.
Allgemeine Geschäftskosten	9.90%	7'511'399.-
Kostenanteil Niederlassungsleitung und Einkauf	1.50%	1'138'091.-
Einkauf	0.40%	303'491.-
Haftpflichtversicherungen	0.23%	174'507.-
Projektentwicklungskosten	4.00%	3'034'909.-
Kundendienst N	0.85%	644'918.-
Kommerzielle Risiken	1.00%	758'727.-
<b>Total Zuschlagskosten</b>	<b>17.88%</b>	<b>13'566'042.-</b>

Die Pauschale von 8% müsse daher auf 17.88% erhöht werden. Nur so sei sichergestellt, dass Totalunternehmerleistungen der Pflichtigen, deren Marge mit der Gewinnsteuer zu erfassen sei, nicht fälschlicherweise mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert würden.

c) aa) Wesentlich ist, dass es sich bei der Gewährung der Händlerpauschalen im Falle des ausserkantonalen Generalbauunternehmers/Liegenschaftenhändlers mit innerkantonalem Spezialsteuerdomizil am Lageort, d.h. *ohne Betriebsstätte* im Liegenschaftenkanton, nur um einen interkantonalen Ausgleich handelt. Im selben Ausmass, als der Liegenschaftenkanton allgemeine Unkosten zu übernehmen hat, wird der Sitzkanton von deren Anrechnung bei der Ertragssteuer entlastet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 164). Das Institut ist seiner Konzeption nach ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den beiden Kantonen zugeschnitten, wogegen es auf keinerlei Bevorteilung der steuerpflichtigen Person hinzielt. Die anteilige Überbindung der Gemeinkosten kommt dogmatisch weder einem Abzug im Sinne von Art. 10 Abs. 1 StHG noch einer Aufwendung gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG oder einem Aufwand nach Art. 25 Abs. 1 StHG gleich (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.4.3; BGr, 12. Dezember 2014, 2C\_138/2014 = StR 2015, 353, E. 3.6.3).

bb) Diese Aussagen können auf den hier vorliegenden Fall des ausserkantonalen Generalbauunternehmers, *der im Kanton eine Betriebsstätte hat* und der eine im Kanton gelegene Liegenschaft des Umlaufvermögens veräussert, übertragen werden: Auch hier geht es nur um einen interkantonalen Ausgleich, der sich aufdrängt, weil andernfalls der Lagekanton einen zu kleinen Anteil an Gemeinkosten zu übernehmen hat. Im selben Ausmass, als der Lagekanton mit der Händlerpauschale allgemeine Unkosten zu übernehmen hat, müssen der Sitzkanton *und die übrigen Betriebsstättenkantone* von deren Anrechnung bei der Ertragssteuer entlastet werden. Auch hier geht es nur um einen Interessenausgleich zwischen den Kantonen und nicht um eine Bevorzugung der steuerpflichtigen Person. Praktisch wird diese Entlastung des Sitzkantons und der Betriebsstättenkantone bewerkstelligt, indem nur derjenige Teil des Reingewinnes in die interkantonale Ausscheidung einfliesst, der nach der Aussonderung des (dem Lagekanton zuzuweisenden) Netto-Wertzuwachsgeinns verbleibt. Indem nur ein Nettogewinn (d.h. ein um die Händlerpauschale reduzierter Wertzuwachsgeinns) dem Lagekanton zugewiesen wird, ist sichergestellt, dass der verbleibende, quotenmässig auszuscheidende Gewinn bereits um den fraglichen Betrag der Gemeinkosten entlastet ist. So gelangt nur noch ein Teil der Gemeinkosten in die Steuerausscheidung und wird dort auf den Sitzkanton und die an der quotenmässigen Ausscheidung beteiligten Betriebsstättenkantone verteilt.

cc) Dass es sich bei der Händlerpauschale nur um einen interkantonalen Ausgleich handelt, erklärt auch, weshalb in rein innerkantonalen Sachverhalten keine Händlerpauschale gewährt wird (vgl. z.B. Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei, der Grundstückgewinnsteuer vom 9. März 2006, ZStB I Nr. 37/560 S. 2, Spalte "Innerkantonaler Liegenschaftenhändler").

dd) Im Falle interkantonomer Sachverhalte handelt es sich bei der Händlerpauschale aus Sicht des Pflichtigen um ein Nullsummenspiel, d.h. lediglich um eine Verschiebung von Steuersubstrat zwischen den beteiligten Kantonen, wenn man vereinfachend die Annahme trifft, die Steuerbelastungen bei der Grundstückgewinnsteuer im Lagekanton und bei der Ertragssteuer im Sitzkanton seien prozentual gleich hoch.

d) Die Lösung mit der Händlerpauschale ist praktikabel und einfach: Im Lagekanton hat der Pflichtige das Recht, die Pauschale abzuziehen. Er muss im Wesentlichen nur dartun, dass er ein Liegenschaftenhändler/Generalbauunternehmer mit aus-

serkantonalem Sitz ist. So wurde auch im vorliegenden Fall verfahren; die Gemeinde C hat in ihrer Veranlagung die Pauschale gewissermassen automatisch berücksichtigt. Auf der anderen Seite sieht die Veranlagungsbehörde des Sitzkantons (bzw. die federführende Veranlagungsbehörde im Fall von interkantonalen Unternehmen) bei ihrer Veranlagung sofort, dass ausserkantonale Grundstücke veräussert wurden. Dementsprechend kann sie den Gemeinkostenabzug im Lagekanton bzw. den Betriebsstättenkantonen ohne grössere Abklärung um die Händlerpauschale reduzieren. Die Verwendung der Pauschale hat den Vorteil, dass die Verhältnisse bereits im Voraus klar sind; die verschiedenen Behörden müssen die Veranlagungen der andern nicht abwarten. Im Gegensatz zur Regelung nach § 221 Abs. 2 StG braucht es keinen detaillierten Nachweis, welche Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer und welche bei der Gewinnsteuer abzuziehen sind. Diese Einfachheit spricht für eine zurückhaltende Praxis bei der Anpassung der Pauschalen.

e) Im Entscheid vom 5. Dezember 1985 (ASA 56, 569) hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Liegenschaftskanton einen höheren Pauschalabzug zu gewähren hat, wenn der Liegenschaftenhändler dartun kann, dass ein Satz von 5% über einige Jahre hinweg seinen vertretbaren Aufwand nicht zu decken vermag. Mit bereits mehrfach erwähntem Urteil vom 25. August 2015, 2C\_817/2014 (E. 4.4.2) hat das Bundesgericht nun aber entschieden, dass der Belegenheitskanton keine Pflicht zur Übernahme von Gemeinkosten über die Pauschalen hinaus hat. Mit diesem Urteil muss die ältere Praxis, wonach dem Liegenschaftenhändler auch der Nachweis höherer Kosten offenstehe, als überholt betrachtet werden.

f) Der Umstand, dass mit der Händlerpauschale nur ein interkantonaler Ausgleich stattfinden soll, der Aspekt der Praktikabilität und vor allem die neuere Praxisfestlegung des Bundesgerichts, wonach sich der Lagekanton nicht mehr als die Pauschale anrechnen lassen muss, führen dazu, dass eine Erhöhung der Pauschale auf einen Wert über 8% nicht zur Diskussion stehen kann. Die von der Gemeinde C gewährte Pauschale von 8% ist daher nicht zu beanstanden.

g) Mit diesem Ergebnis erübrigt sich auch der Antrag der Pflichtigen auf Beizug eines Experten zur Verifizierung des von ihr verwendeten Zahlenmaterials.

5. a) aa) Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, dass die Gemeinde C das Massgeblichkeitsprinzip ausheble. Es gebe keine steuerrechtlichen Korrektornormen, die hier eine Abweichung vom eingereichten Jahresabschluss zuliesse(n). Dieses Vorbringen stösst ins Leere: Die Grundstückgewinnsteuer stellt für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten ab, nicht auf die Bilanz und Erfolgsrechnung der Pflichtigen. Zwar sind die Gewinnsteuer und die Grundstückgewinnsteuer lückenlos aufeinander abzustimmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216 - 226a N 24). Wie schon ausgeführt, ist vorliegend aber weder bewiesen noch auch nur behauptet, dass Gemeinkosten bei der Gewinnsteuer nicht abgezogen werden konnten, sich also durch die blosser Berücksichtigung der 8%-Pauschale eine Doppelbesteuerung ergeben habe. Es ist also nicht nachgewiesen, dass mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung in die Erfolgsrechnung eingegriffen wird und Kosten deshalb nicht oder nicht vollumfänglich abgezogen werden konnten. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip kann daher nichts zugunsten der Pflichtigen abgeleitet werden.

bb) Im Gegenteil erfordert die lückenlose Abstimmung von Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer, dass dieselben Aufwendungen nicht doppelt (einmal bei der Gewinnsteuer und einmal bei der Grundstückgewinnsteuer) abgezogen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216 - 226a N 24). Weil die Pflichtige nicht dargetan hat, dass bei der Gewinnbesteuerung Gemeinkosten nicht abgezogen werden konnten, weil die Gemeinde C bei der Grundstückgewinnsteuer "nur" eine Pauschale von 8% gewährt hat, wäre mit einem weitergehenden Abzug die lückenlose Abstimmung nicht mehr gegeben.

b) Die Pflichtige behauptet, sie werde durch die beschränkte Zulassung von Gemeinkosten gegenüber einem innerkantonalen Unternehmen benachteiligt. Auch das trifft nicht zu. Ein innerkantonales Unternehmen kann überhaupt keine Händlerpauschale geltend machen. Nach dem auch für ausserkantonale Personen geltenden § 221 Abs. 2 StG können bei der Grundstückgewinnsteuer zwar weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend gemacht werden, allerdings nur dann, wenn bei der Gewinnsteuer ausdrücklich darauf verzichtet wurde. Dass vorliegend auf einen Abzug bei der Gewinnsteuer verzichtet wurde oder dass ein solcher aus andern Gründen nicht möglich war, ist nicht nachgewiesen, weshalb § 221 Abs. 2 StG nicht zum Zug kommt. Auch der damit verwandte Einwand, durch das strikte Abstellen auf die 8%-Pauschale entstünde eine Doppelbesteuerung, ist nicht begründet:

Gemeinkosten können im Rahmen der normalen Gewinnbesteuerung abgezogen werden; dass hier irgendwelche Gemeinkosten nicht abgezogen werden konnten, ist nicht behauptet. Soweit aber in irgendeinem Kanton – sei es im Lagekanton, im Sitzkanton oder in einem andern Betriebsstättekantone – diese Gemeinkosten abgezogen werden können, entsteht auch keine Doppelbesteuerung.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rechtsmittels. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), der von vornherein keine Parteientschädigung zusteht. Für die Zusprechung einer solchen an die Rekursgegnerin bleibt ebenfalls kein Raum, da sich ihre Bemühungen darauf beschränkt haben, ihren Einspracheentscheid zu verteidigen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]