



Entscheid

25. November 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

vertreten durch KENDRIS AG,
Wengistrasse 1, Postfach, 8026 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) erwarb im Juni 2008 von der konkursiten C AG die beiden Grundstücke alt Kat.Nrn. (1'703 m² Bauland mit Abbruchobjekt amweg in der Gemeinde B) zum Preis von Fr. 1'850'000.-. Im Kaufpreis inbegriffen war ein bewilligtes Überbauungsprojekt im Wert von Fr. 300'000.-. In der Folge realisierte der Pflichtige das bewilligte Projekt und veräusserte nach Begründung von Stockwerkeigentum zwischen 2009 und 2011 sämtliche Stockwerkeigentumseinheiten an verschiedene Erwerber. Mit Einschätzungsentscheid vom 8. November 2012 auferlegte der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde B dem Pflichtigen gesondert ermittelte Grundstückgewinnsteuern von Fr. 667'705.- bei einem steuerbaren Gesamtgewinn von Fr. 1'591'929.33. Dabei rechnete er u.a. Erschliessungskosten und diverse im Vorge-schäft bereits berücksichtigte Aufwendungen nicht vollumfänglich bei den Anlagekosten an. Ferner korrigierte er diverse Eigenhonorare für die von der Einzelfirma D des Pflichtigen erbrachten Verkaufs-, Architektur- und Generalunternehmerleistungen.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache hiess die kommunale Steuerbehörde am 14. März 2013 teilweise gut und reduzierte die Grundstückgewinnsteuern auf Fr. 665'256.25 bei einem steuerbaren Gesamtgewinn von Fr. 1'587'104.63.

C. Mit Rekurs vom 18. April 2013 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, die vollständigen Akten zu seinen Händen zu edieren, den Einspracheent-scheid vom 14. März 2013 aufzuheben und die Sache zum Neuentscheid an die Re-kursgegnerin zurückzuweisen, wobei diese sämtliche in der Bauabrechnung enthalte-nen Anlagekosten zu anerkennen habe. Eventualiter sei der steuerbare Grundstück-gewinn auf Fr. 64'295.- festzusetzen. Weiter habe der teilamtliche Steuerrichter E in den Ausstand zu treten und sei dieser anzuweisen, von Steuer- und Rechtsberatung in Bezug auf den vorliegenden Rekurs Abstand zu nehmen. Ausserdem beantragte er eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 16. Juli 2013 schloss der Ausschuss für Grund-steuern der Gemeinde B auf Abweisung des Rekurses und ersuchte um Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit Replik vom 4. September 2013 hielt der Pflichtige an

seinen Rekursanträgen fest. Ausserdem beantragte er erstmals, Verluste der damaligen ausserkantonalen Einzelfirma des Pflichtigen an den Grundstücksgewinn anzurechnen und den Grundstücksgewinn auf Fr. 0.- festzusetzen. Mit Duplik vom 27. September 2013 hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen und Ausführungen in der Rekursantwort fest. Ferner beantragte sie sinngemäss, auf den Antrag, ausserkantonale Betriebsverluste mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen, infolge verspäteter Geltendmachung nicht einzutreten. In der Triplik vom 9. Oktober 2013 hielt der Pflichtige an seinen früher vertretenen Standpunkten fest. Die Rekursgegnerin verzichtete auf eine Quadruplik.

Mit Verfügung vom 13. Oktober 2014 wurde der Pflichtige aufgefordert, den belegmässigen Nachweis für eine Reihe von Anlagekosten (Handänderungskosten, Erschliessungskosten [BPK 160, in der Bauabrechnung als Übergangsposition bezeichnet], Garantieleistungen und nachträgliche Kosten) zu erbringen und den unverändert hohen Rückstellungsbedarf von Fr. 55'000.- zu begründen. Ferner wurde er aufgefordert, detaillierte Aufstellungen über seine Eigenleistungen "Übriges" (Fr. 300'000.-), Projektleitung (Fr. 340'897.35), Baumanagement (Fr. 280'000.-), Generalunternehmerleistungen (Fr. 807'000.-), Dokumentationen, Verkaufsunterlagen (Fr. 16'000.-) und Verkaufskosten (Fr. 123'202.-) einzureichen. Der Pflichtige verfasste am 6. November 2014 eine umfangreiche Stellungnahme zur Beweisaufgabe des Referenten und beantragte, diese umgehend aufzuheben und die Sache zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dennoch reichte er gleichzeitig einen (bereits im Veranlagungsverfahren vorgelegten) Belegordner sowie weitere Aufstellungen und Rechnungen ein. Weitere eingeforderte Beweismittel lieferte er innert erstreckter Frist am 15. Januar 2015 zu den Akten. Die Rekursgegnerin erhielt am 10. November 2014 und 20. Mai 2015 Gelegenheit, sich zu den eingereichten Unterlagen zu äussern.

Am 20. Mai 2015 stellte der Referent den Parteien eine Erhöhung der Grundstücksgewinnsteuer in Aussicht. Während die Rekursgegnerin nur zu einzelnen vom Pflichtigen eingereichten Beweismitteln Stellung nahm, erhob Letzterer am 23. Juli und 31. August 2015 gegen die in Aussicht gestellte Heraufsetzung der Grundstücksgewinnsteuer umfangreiche Einwendungen und beantragte, Eigenhonorare inkl. Spesen von Fr. 2'980'239.75 anzurechnen. Die Rekursgegnerin verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Mit dem Rekurs können laut § 147 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) i.V.m. § 212 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (RB 1952 Nr. 56). Das Steuerrekursgericht hat damit die gleiche umfassende Prüfungsbefugnis wie die zuständige Grundsteuerbehörde. Dabei kann eine durch die Vorinstanz begangene Gehörsverweigerung geheilt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 212 N 21). Einzig besonders schwere Verfahrensmängel lassen sich im Rekursverfahren nicht heilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 124 N 11 ff.). In diesem Fall ist die Sache zur Behebung der Gehörsverweigerung oder anderer schwerer Mängel an die Einsprachebehörde zurückzuweisen.

2. Da der Pflichtige geltend macht, dass der angefochtene Einspracheentscheid an schwerwiegenden Verfahrensmängeln leide und aus diesem Grund aufzuheben sei, ist vorab auf die verfahrensrechtlichen Beanstandungen und Anträge einzugehen.

a) Der Pflichtige beantragt, dass der teiltamtliche Steuerrekursrichter E, der im Veranlagungs- und Einspracheverfahren die Rekursgegnerin beraten habe, in den Ausstand zu treten habe, da er befangen sei. Dieser Antrag ist unbestritten. E hat das Steuerrekursgericht bereits vor Einreichung des Rekurses über ein entsprechendes Mandatsverhältnis orientiert. Er gehört dem Spruchkörper dementsprechend nicht an. Somit erweist sich der entsprechende Antrag als gegenstandslos.

b) Da gemäss § 113a Abs. 1 StG das Amt eines Mitglieds des Steuerrekursgerichts mit der berufsmässigen Vertretung Dritter vor dem Steuerrekursgericht und dem Verwaltungsgericht unvereinbar ist, ergibt sich daraus, dass der teiltamtliche Rich-

ter E die Gemeinde B im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor den genannten Gerichten nicht vertreten und beraten darf. Dabei spielt es keine Rolle, ob dieser nach aussen hin als Vertreter auftritt oder nur im Hintergrund agiert. Auch das diesbezügliche Anliegen des Pflichtigen ist berechtigt und unbestritten. Konkret ist darauf jedoch nicht weiter einzugehen, da es sich um Fragen aufsichtsrechtlicher Natur handelt, für deren Beantwortung das Verwaltungsgericht zuständig ist (vgl. § 116 Abs. 2 StG).

c) Weiter beantragt der Pflichtige, von der Rekursgegnerin die vollständigen Akten herauszuverlangen und ihm diese zur Einsicht vorzulegen. Dem ersten Begehren kam das Steuerrekursgericht mit Verfügung vom 25. April 2013 nach. Hierauf reichte die Rekursgegnerin am 16. Juli 2013 ihre Einschätzungs- und Einspracheakten ein. In der Duplik behauptete der Pflichtige, dass die eingereichten Akten, die er schon im vorinstanzlichen Verfahren einsehen konnte, unvollständig seien. Er vermochte jedoch kein relevantes Dokument zu benennen, das direkt in die Entscheidung einfluss, ihm jedoch vorenthalten wurde. Unter diesen Umständen besteht für das Steuerrekursgericht kein Anlass, an der Vollständigkeit der Akten zu zweifeln. Zudem ist anzumerken, dass zum Umfang der Akten, welche der Pflichtige einsehen darf, i.d.R. nur jene Akten gehören, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (BGE 132 II 485). Amtsinterne Akten (Notizen bzw. "handschriftliche Referenzen", Entwürfe, Rapporte und Anträge des Gemeindesteueramts an den Grundsteuerausschuss, Handakten und dergleichen), die ausschliesslich der internen Meinungsbildung dienen und denen kein Beweischarakter zukommt, gehören nicht zum Umfang der einsehbaren Akten (RB 1975 Nr. 58; BGE 125 II 473). Somit ist dem Antrag des Pflichtigen, auch sämtliche amtsinterne Akten zu edieren und ihm zur Einsichtnahme vorzulegen, nicht stattzugeben.

d) Ferner rügt der Pflichtige, dass die Mitglieder des Ausschusses nicht sämtliche Unterlagen geprüft hätten, sondern nur diejenigen, die ihnen vorgelegt worden seien. Dies allein führe bereits zur Aufhebung des Einspracheentscheids.

Dieser Schlussfolgerung kann nicht beigetreten werden. Die kommunale Grundsteuerbehörde ist eine Milizbehörde, deren Mitglieder ihr Amt in der Regel nebenamtlich, d.h. neben einer anderen hauptberuflichen Tätigkeit ausüben. Der Gemeinderat oder die von ihm gewählte Kommission ist laut § 210 Abs. 1 StG für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zuständig, entscheidet aber gemäss § 211 StG

auch über Einsprachen. Die Vorbereitung der Einschätzung wie auch des Einspracheentscheids obliegt dem Gemeindesteueramt (§ 209 Abs. 1 StG). Eine Milizbehörde ist schon aus zeitlichen Gründen nicht in der Lage, eine eigene Untersuchung und eine ausgedehnte Prüfung der Akten vorzunehmen. Aufgrund dieser gesetzlichen Regelung ist die kommunale Grundsteuerbehörde nicht verpflichtet, die eingereichten Unterlagen im selben Mass wie das Gemeindesteueramt zu prüfen. Sie darf sich vielmehr auf die Vorarbeiten und Anträge des Gemeindesteueramts (samt allfälliger externer Berater) verlassen, sodass nur mehr zu befinden ist, ob das Gemeindesteueramt seiner Untersuchungspflicht nachgekommen ist bzw. der vorgelegte Entscheidantrag rechtmässig erscheint und allfällig vorhandene fiskalpolitische Richtlinien befolgt.

Dass die in mehrfacher Ausführung eingereichte Einsprache samt Ergänzung und die dazugehörigen Beweismittel nicht jedem Mitglied des Grundsteuerausschusses persönlich ausgehändigt wurden, stellt entgegen der Auffassung des Pflichtigen keinen Mangel dar, der die Nichtigkeit des Einspracheentscheids zur Folge hat. Es genügt, wenn diese Unterlagen bei den Akten lagen und für die Mitglieder einsehbar waren. Im Übrigen wären allfällige damit zusammenhängende Verfahrensmängel spätestens am 14. März 2013, nämlich mit der mündlichen Vertretung der Einsprache vor dem Ausschuss geheilt worden.

e) Weiter rügt der Pflichtige, dass der Einspracheentscheid unbegründet sei, weil die Berechnung des Grundstückgewinns nicht nachvollziehbar sei. Im Gegensatz zum Einschätzungsentscheid vom 8. November 2012 enthalte der Einspracheentscheid die Berechnungsblätter zu den Anlagekosten nicht. Damit sei die Höhe der Position "restliche Anlagekosten" auch i.V.m. dem Textteil des Einspracheentscheids nicht nachvollziehbar und der Einspracheentscheid insgesamt wegen unvollständiger Begründung aufzuheben.

Mit dieser Argumentation verkennt der Pflichtige, dass Begründungsmängel nicht in jedem Fall die Aufhebung des Einspracheentscheids zur Folge haben. Gemäss Steuerpraxis stellt eine fehlende oder unvollständige Begründung zwar eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Diese hat aber nur dann die Aufhebung des angefochtenen Entscheids zur Folge, wenn die Begründung im Entscheid vollständig fehlt (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 12; VGr, 30. Januar 1991, SR 90/0032). Ist eine Begründung dagegen vorhanden, aber unvollständig, ist dieser Mangel grundsätzlich im Rekursverfahren heilbar.

Geht es – wie hier – um die Veranlagung von mehreren Teilveräusserungen, gehört zu einer ordentlichen Begründung grundsätzlich eine Steuerberechnungstabelle, eine Aufstellung über die Anlagekosten, woraus die Abweichungen zur Steuererklärung ersichtlich sind, und eine kurze Begründung, aus der sich ergibt, aus welchem Grund von der Deklaration abgewichen wurde. All diese Unterlagen erstellte das Steueramt der Gemeinde B. Diese wurden aber gemäss bestrittener Sachdarstellung des Pflichtigen nicht vollständig dem Einspracheentscheid beigelegt. Offenbar fehlte die Tabelle "Anlagekosten". Sollte diese Tabelle versehentlich dem Einspracheentscheid nicht beigelegt worden sein, läge zwar formell eine unvollständige Begründung vor. Materiell bestand aber kein Begründungsmangel. Denn der Einschätzungsentscheid vom 8. November 2012 enthielt diese Tabelle und hat der Pflichtige sie erhalten. Daraus war ersichtlich, welche Anlagekosten in welcher Höhe und mit welchem Verteilschlüssel bei der gesonderten Gewinnermittlung berücksichtigt bzw. nicht berücksichtigt wurden. Aus dem Textteil des Einspracheentscheids geht hervor, dass es dabei mit Ausnahme zweier Rechnungen des Notariats der Gemeinde B vom 28. Dezember 2007 (Fr. 1'884.40) und 23. Juni 2008 (Fr. 2'940.30) – insgesamt also im Umfang von Fr. 4'824.70 – keine Veränderungen bei den Anlagekosten mehr gab. Aufgrund der im Einspracheentscheid zusätzlich berücksichtigten Anlagekosten erhöhten sich die "restlichen Anlagekosten" von Fr. 9'089'090.27 auf Fr. 9'093'914.97, also genau um Fr. 4'824.70. Dieses veränderte Total war aus der Steuerberechnungstabelle, welche dem Einspracheentscheid beilag, ersichtlich. Weitere Korrekturen gab es nicht. Somit hätte der Pflichtige bei etwas gutem Willen ohne grossen Aufwand erkennen können, welche Aufwendungen die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid (zusätzlich) anerkannte bzw. weiterhin nicht berücksichtigte. Bei dieser Sachlage bestand die Möglichkeit, gegen die nicht berücksichtigten Anlagekosten im Rekursverfahren anzutreten. Der Zweck der Begründung war damit ausreichend erfüllt.

Ungeachtet dessen ist anzumerken, dass Begründungsmängel der vorliegenden Art im Rekursverfahren heilbar sind. Dementsprechend wurde dem Pflichtigen das fehlende Beiblatt "Anlagekosten" auf sein Gesuch hin am 27. August 2013 ausgehändigt. Ferner erhielt er Gelegenheit, hierzu in der Replik Stellung zu nehmen. Damit wurde ein allfälliger Begründungsmangel entgegen der Auffassung des Pflichtigen in der Replik geheilt.

f) Sodann rügt der Pflichtige in der Replik, dass aus der Tabelle "Anlagekosten" nicht erkennbar sei, welche Aufwendungen, die von der Einzelfirma des Pflichtigen in Rechnung gestellt und als Ertrag verbucht worden seien, "für die Grundstückgewinnsteuer" nicht oder nur teilweise anerkannt worden seien.

Hierin liegt kein Begründungsmangel, der die Aufhebung des Einspracheentscheids zur Folge hätte. Befindet die Rekursgegnerin, dass die über mehrere Kalenderjahre (2008 und 2009) hinweg in Rechnung gestellten und bei den Staats- und Gemeindesteuern versteuerten Eigenhonorare einem Drittvergleich nicht standhalten und aus diesem Grund bei der Grundstückgewinnsteuer zu kürzen sind, muss sie hinsichtlich der anerkannten und gekürzten Honorare keine zeitliche Abgrenzung in Bezug auf die streitbetroffenen Einkommens-Steuerperioden vornehmen.

g) Weiter rügt der Pflichtige eine Rechtsverweigerung, weil die Rekursgegnerin die zur Überprüfung der Marktkonformität der geltend gemachten Architektur- und Generalunternehmerhonorare eingereichten Unterlagen nicht oder nur teilweise geprüft habe. Ausserdem habe sie sich bei der Beurteilung einzig auf die im Einspracheverfahren neu vorgebrachten Tatsachen beschränkt.

Eine Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine in der Sache zuständige Behörde die Sache nicht an die Hand nimmt und behandelt, wenn sie es also zu Unrecht unterlässt, einen Entscheid zu fällen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 17). Davon kann vorliegend keine Rede sein, weil das kommunale Steueramt die Steuererklärung unter Beizug eines externen Beraters gründlich prüfte. Es erliess eine Mitwirkungsaufforderung mit 17 Auflagepunkten, empfing den Pflichtigen zu einer Besprechung, schritt anschliessend zu einer Mahnung in drei Auflagepunkten und wiederholte Auflage- und Mahnverfahren, weil die früher ergangenen Mitwirkungsaufforderungen vom nicht zeichnungsberechtigten externen Steuerberater unterzeichnet wurden. Schliesslich unterbreitete es die Sache dem Grundsteuerausschuss der Gemeinde B zur Entscheidung, welche am 8. November 2012 erfolgte. Im Einspracheverfahren konnte der Pflichtige seine Anliegen vor dem Grundsteuerausschuss mündlich vertreten. In der Begründung des Einspracheentscheids wurde ausführlich und unter Bezugnahme auf eingereichte Dokumente dargelegt, welche Honorare aus welchem Grund nicht bei den Anlagekosten anrechenbar seien bzw. einem Drittvergleich nicht standhielten. Die Rekursgegnerin musste sich dabei zwangsläufig mit den eingereichten Unterlagen befassen, sonst wäre eine sachbezogene rechtliche Würdi-

gung in dieser umfassenden Weise überhaupt nicht möglich gewesen. Dass sich die Rekursgegnerin dabei nicht mit jedem vom Pflichtigen eingereichten Dokument einzeln auseinandersetze, stellt keine Rechtsverweigerung bzw. Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) wird Genüge getan, wenn sich der Entscheid auf die für den Ausgang des Einspracheverfahrens wesentlichen Punkte beschränkt (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10). Nachdem bereits der Veranlagungsentscheid eine Begründung hinsichtlich der Bemessung der streitigen Honorare enthielt, durfte sich die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid auf die im Einspracheverfahren neu vorgebrachten Punkte beschränken. Ob sich die Nichtberücksichtigung oder Kürzung einzelner Honorare als rechtmässig erweist, ist eine Frage der materiellen Würdigung und nicht ein Tatbestandsmerkmal der Rechtsverweigerung bzw. Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Inhaltliche Mängel rechtfertigen die beantragte Rückweisung der Sache an die Vorinstanz nicht. Gemäss § 149 Abs. 3 StG darf eine Rückweisung nur ausnahmsweise erfolgen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Beide Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall hinsichtlich der vom Pflichtigen vorgebrachten Rügen nicht erfüllt.

h) Entgegen der Auffassung des Pflichtigen bestand im gesamten vorinstanzlichen Verfahren kein Anlass, den Pflichtigen zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zu einer Stellungnahme zum Ergebnis des Beweisverfahrens aufzufordern. Denn bezüglich der Festsetzung der streitigen Honorare wurden keine externen Sachverständige beigezogen. Sämtliche Beweisaufgaben richteten sich direkt an den Pflichtigen. Diesbezüglich konnte der Pflichtige das Ergebnis des Beweisverfahrens selber gestalten und war demzufolge nicht mehr zusätzlich zu einer Stellungnahme zu seinen selbst eingereichten Unterlagen einzuladen. Ferner erhielt er im gesamten Verfahren ausreichend Gelegenheit, bezüglich der grundsteuerlich anzurechnenden Anlagekosten seinen eigenen Standpunkt zu vertreten. Selbst die Nichtanordnung eines Gutachtens zur Festsetzung der streitigen Architektur- und GU-Honorare stellt keine Gehörsverweigerung dar, da einer Gemeinde im Allgemeinen die Sachkunde zuerkannt werden kann, die Marktüblichkeit solcher Honorare zu beurteilen und gegebenenfalls mittels im Internet zugänglichen Honorarrechner (z.B. www.archobau.ch) SIA-konform festzusetzen. Hinzu kommt, dass der Pflichtige an der gutachterlichen Abklärung der Eigenhonorare mittlerweile kein Interesse mehr hat, weil er mit der Replik beantragte, den Grundstücksgewinn mit dem Verlust seiner ausserkantonalen Einzelfirma zu verrechnen. Da

die Einzelfirma die betreffenden Honorare erfolgswirksam verbuchte, hätte jede Honorarkorrektur zu Ungunsten des Pflichtigen eine entsprechende Erhöhung des ausserkantonalen Verlusts zur Folge. Unter diesen Umständen waren und sind gutachterliche Abklärungen zur Überprüfung der Honorare nicht geboten.

i) Auch die Summe aller vom Pflichtigen gerügten formellen Mängel rechtfertigt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz nicht, weil keine gravierenden Verfahrensmängel vorliegen bzw. – soweit sie bestanden (z.B. die vom nicht zeichnungsberechtigten E unterzeichneten Mitwirkungsaufforderungen und die fehlerhafte Zustellung des Veranlagungsentscheids) – rechtzeitig und in korrekter Form behoben wurden.

3. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG). Bei Teilveräusserungen ist der Gewinn und die dafür geschuldete Steuer für jedes veräusserte Objekt gesondert zu ermitteln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 2). Dabei können nur Erwerbskosten und Aufwendungen angerechnet werden, welche das veräusserte Grundstück betreffen (§ 224 Abs. 1 und 2 StG). Unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anzurechnen (§ 224 Abs. 2 StG). Bei der Veräusserung von Stockwerkeinheiten erfolgt die Aufteilung der unausscheidbaren Anlagekosten in der Regel nach Wertquoten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 7).

Anrechenbar sind im Übrigen nur die in der massgebenden Besitzesdauer, d.h. während der Eigentumsdauer gemachten Aufwendungen (§ 221 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 23). Aufwendungen des früheren Eigentümers, die

im Kaufpreis ihren Niederschlag gefunden haben, sind ungeachtet dessen, ob der dafür vereinbarte Preis angemessen war, Bestandteil des Erwerbspreises und können vom neuen Eigentümer beim Weiterverkauf des Grundstücks nicht ein weiteres Mal bei der Grundstückgewinnsteuer zur Anrechnung gebracht werden.

Unabhängig von der Ausgestaltung des kantonalen Rechts sind die gesetzvertretenden Regeln des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis zu beachten. Namentlich sind aufgrund der seit 2004 stufenweise geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung Ausscheidungsverluste in sämtlichen Fallkonstellationen zu vermeiden und ausserkantonale Verluste sofort und nicht erst später (in der Zeit) auszugleichen, sofern am Haupt- resp. an den Spezialsteuerdomizilen verrechenbares Substrat vorhanden ist (vgl. Kreisschreiben 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten).

4. Streitig ist die Anrechenbarkeit von Erschliessungskosten (nachfolgend a), diverser Kosten und Zinsen, die bereits im Vorgeschäft angerechnet wurden (b), diverser Honorare für Architektur- und Generalunternehmerleistungen, Verkauf, Leerstandsrisiko (c und d), Rückstellungen (e) und Handänderungskosten beim Verkauf (f).

a) Erschliessungskosten (BKP 160), streitiger (aufgerechneter) Betrag Fr. 67'266.10:

Obwohl der Pflichtige im Veranlagungsverfahren am 16. April 2012 ausdrücklich zugestand, dass die geltend gemachten, d.h. in der Bauabrechnung unter dem Titel "Übergangsposition" (BKP 160) ausgewiesenen Erschliessungskosten von Fr. 300'881.45 zu hoch seien, weil sich die tatsächlichen Kosten lediglich auf Fr. 233'615.35 (= Fr. 204'621.95 + mutmasslich noch zu erwartende Kosten von Fr. 28'993.40) belaufen würden, welche Kosten die Rekursgegnerin bei den Anlagekosten berücksichtigte, verlangt er im Rekursverfahren wiederum die Anrechnung der in der Bauabrechnung ausgewiesenen Kosten von Fr. 300'881.45. Beweismittel und eine Begründung für diesen Antrag liefert er nicht. Er erhielt deshalb am 13. Oktober 2014 Gelegenheit, den belegmässigen Nachweis für die entsprechenden Kosten zu erbringen, falls er an seinem früheren Zugeständnis nicht mehr festhalten wolle. Mit Eingabe vom 15. Januar 2015 reichte er den Schlussbericht der F AG vom 1. Februar 2012 samt Belegen ein. Daraus ergibt sich, dass die gesamten Erschliessungskosten

lediglich Fr. 210'863.90 betragen. Da die Rekursgegnerin ihrer Veranlagung Gesamtkosten von Fr. 233'615.35 zugrunde legte, ist die Gewinnaufrechnung um Fr. 22'751.45 von Fr. 67'266.10 auf Fr. 90'017.55 (Fr. 300'881.45 – Fr. 210'863.90) zu erhöhen. In der Stellungnahme zur angedrohten Heraufsetzung der Grundstückgewinnsteuer äusserte sich der Pflichtige zu dieser Aufrechnung wie auch zu den nachfolgend (E. 4.b) erörterten Gewinnkorrekturen nicht.

b) Im Vorgeschäft bereits berücksichtigte Kosten und Zinsen, streitiger (aufgerechneter) Betrag: Fr. 303'275.65 (= Fr. 308'100.35 ./ im Einspracheverfahren anerkannte Kosten von Fr. 1'884.40 und Fr. 2'940.30):

aa) Im Vorgeschäft hat die frühere Eigentümerin, die C AG im Zusammenhang mit der Entwicklung des vorliegenden Überbauungsobjekts Zinsen und wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. 308'100.35 bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht, die bei der Grundstückveranlagung der C AG vom 26. März 2009 im Umfang von Fr. 293'673.- gewinnmindernd berücksichtigt wurden (nachfolgende Tabelle, Spalte 4). In der Bauabrechnung sind die im Vorgeschäft geltend gemachten Aufwendungen wiederum enthalten (siehe nachfolgende Tabelle, Spalte 3). Die Rekursgegnerin nahm diesbezüglich im Veranlagungsentscheid eine Gewinnaufrechnung von Fr. 308'100.35 (= Kosten Fr. 293'673.32 + Zinsen Fr. 71'112.15 – Fr. 56'685.12) vor. Im Einspracheentscheid korrigierte sie die Gewinnaufrechnung und liess die in der Tabelle aufgeführten Positionen 31 und 32 (zusammen Fr. 1'884.40) sowie 34 und 35 (zusammen Fr. 2'940.30) nachträglich zum Abzug zu.

Pos.	Beleg.Nr. /BKP/ Rechnungssteller / Arbeit, Lieferung / Datum Rg.	Betrag lt. Bauabrechnung	Im Vorgeschäft berücksichtigt
1	33100, 543, UBS AG, Landkreditzinsen per 30.6.2008	71'112.15	56'685.12
2	keine, div., Einzelfirma D, Planungskosten per 20.6.2008	148'930.00	148'930.00
3	32060, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.1.2007	500.00	500.00
4	32120, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 28.2.2007	1'076.00	1'076.00
5	32223, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.3.2007	591.80	591.80
6	32264, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 30.4.2007	454.70	454.70
7	32265, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 30.4.2007	376.60	376.60
8	32343, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 30.5.2007	269.00	269.00

9	32485, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 1.7.2007	322.80	322.80
10	32595, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.7.2007	376.60	376.60
11	32696, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.8.2007	322.80	322.80
12	32785, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 30.9.2007	322.80	322.80
13	32905, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.10.2007	376.60	376.60
14	32973, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 30.11.2007	322.80	322.80
15	33008, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.12.2007	322.80	322.80
16	33009, 561, AQD Schutz & Bewachung, Gartenzaun, 28.12.2007	194.30	194.30
17	34020, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.1.2008	343.00	343.00
18	34121, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 29.2.2008	312.00	312.00
19	34194, 561, AQD Schutz & Bewachung, Rundgänge, 31.3.2008	343.25	343.25
20	32150, 296, F AG, Vermessung, 28.2.2007	539.10	539.10
21	34195, 511.1, F AG, Vermessung, 31.3.2008	78.35	78.35
22	32150, 296, F AG, Vermessung, 28.2.2007	812.70	812.70
23	32222, 524, M AG, Plankopien, 31.3.2007	102.15	102.15
24	4239, 524, M AG, Plankopien, 31.3.2008	533.00	533.00
25	34353 524, M AG, Plankopien, 31.5.2008	160.70	160.70
26	34464, 524, M AG, Plankopien, 30.6.2008	58.00	58.00
27	34374, 524, New Copy Store, Plankopien, 19.6.2008	58.00	58.00
28	34378, 524, New Copy Store, Plankopien, 30.6.2008	45.25	45.25
29	33006, 512, Gemeinde B, Abwassergebühren, 18.12.2007	103.15	103.15
30	34309, 511, Gemeinde B, Baubewilligung, 28.5.2008	9'410.00	9'410.00
31	33007, 551, Notariat Gem. B, Grundbuchgebühr, 28.12.2007	68.00	in Pos. 32 enthalten
32	33007, 551.1, Notariat Gem. B, Grundbuchgeb., 28.12.2007	1'816.40	1'884.40

33	34064, 551, Notariat Gem. B, Grundbuchgebühr, 12.2.2008	43.00	43.00
34	34515, 026, Notariat Gem. B, Beurk. Erwerb, 23.6.2008	995.30	in Pos. 35 enthalten
35	34515, 026.1, Notariat Gem. B, Handänderungskosten Erwerb, 23.6.2008	1'945.00	2'940.30
36	34516, 026, Notariat Gem. B, Grundbuchgebühr Erwerb, 23.6.2008	210.00	210.00
37	33015, 293, Zöbeli Theo, Planungskosten, 10.12.2007	1'536.00	1'536.00
38	34013, 531, GVZ, Prämienrechnung, 11.1.2008	118.50	118.50
39	34216, 299, Schumacher Baur Hürlimann, Erschliessungsvertrag, 17.3.2008	21'520.00	21'520.00
40	34513, 299, Schumacher Baur Hürlimann, Erschliessungsvertrag, 29.8.2008	21'791.15	21'791.15
41	31219, 511.6, Keller + Steiner AG, Baugespann, 4.4.2008	2'482.00	2'482.00
42	34536, 511.6, Keller + Steiner AG, Baugespann, 1.7.2008	664.60	664.60
43	34379, 296.11, Swiss Interactive AG, Planungskosten, 14.7.2008	16'140.00	16'140.00
	Total	308'100.35	293'673.32

bb) In grundsätzlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass gemäss § 221 Abs. 3 StG lediglich die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen anrechenbar sind. Anlagekosten, die bei Grundstückgewinnsteuerveranlagungen der früheren Veräusserin gewinnmindernd berücksichtigt wurden und im Erwerbspreis (inkl. Übernahme des Projekts in Höhe von Fr. 300'000.-) enthalten sind, können deshalb vom Pflichtigen nicht mehr unter einem anderen Rechtstitel ein zweites Mal oder zu einem höheren Wert (als im Kaufvertrag vereinbart) angerechnet werden. Daraus ergibt sich, dass dem Antrag des Pflichtigen, sämtliche in der Bauabrechnung aufgeführten Aufwendungen als Anlagekosten anzurechnen, nicht entsprochen werden kann, soweit die nämlichen Kosten resp. Eigenhonorare bereits im früheren Verfahren bei den Anlagekosten berücksichtigt worden sind. Dies ist, wie sich aus der nachfolgenden Tabelle ergibt, bei einigen Positionen der Bauabrechnung der Fall. Hingegen ist die unter diesem Titel erfolgte Gewinnaufrechnung zu korrigieren, da der Rekursgegnerin diesbezüglich Fehler unterlaufen sind.

cc) Die Rekursgegnerin hat im Einspracheverfahren die Positionen 31 und 32 (Fr. 68.- + Fr. 1'816.40 = Fr. 1'884.40) nachträglich als Anlagekosten berücksichtigt, weil sie glaubte, dass diese Kosten in der Bauabrechnung nicht enthalten seien. Diese Annahme ist unzutreffend. Die Rekursgegnerin hat übersehen, dass die oben erwähn-

ten Positionen in der Bauabrechnung vom 20. Dezember 2010 enthalten sind (BKP 551 und 551.1). Somit ist die im Einspracheverfahren vorgenommene Korrektur im Umfang von Fr. 1'884.40 wieder rückgängig zu machen.

Gleich verfuhr sie hinsichtlich der Positionen 34 und 35 (Fr. 995.30 + Fr. 1'945.- = Fr. 2'940.30), bei welchen es sich zusammen mit Pos. 36 (Fr. 210.-) um den hälftigen Anteil der vom Pflichtigen bezahlten Notariatskosten beim Erwerb (insgesamt Fr. 3'150.30) handelte. Entgegen der irrtümlichen Auffassung der Rekursgegnerin sind auch die Positionen 34 und 35 in der Bauabrechnung (BKP 026 und 026.1) enthalten. Die Kosten der Positionen 34 bis 36 (insgesamt Fr. 3'150.30) sind jedoch von der Rekursgegnerin bereits anderweitig unter dem Titel "BKP 0 laut Bauabrechnung" bei den Anlagekosten angerechnet worden (Tabelle Anlagekosten), sodass sich eine doppelte Anrechnung der nämlichen Kosten im Umfang von Fr. 2'940.30 verbietet. Die im Einspracheverfahren erfolgte Korrektur ist somit im Umfang von Fr. 2'940.30 wieder rückgängig zu machen.

Als fehlerhaft erweist sich zudem die Aufrechnung betreffend Zinsen. Die Rekursgegnerin hat übersehen, dass bei den im Vorgeschaft angerechneten Kosten von Fr. 293'673.32 (vor Korrektur im Einspracheverfahren) die Zinsen bereits enthalten waren, sodass die Aufrechnung um Fr. 14'427.03 (Fr. 71'112.15 – Fr. 56'685.12) zu hoch ausfiel. Richtigerweise beläuft sich das Total der im Vorgeschaft bereits berücksichtigten und deshalb im vorliegenden Verfahren aufzurechnenden Anlagekosten gemäss der oben aufgeführten Tabelle (rechte Spalte) auf Fr. 293'673.32 statt auf Fr. 303'275.65 (= Fr. 308'100.35 gemäss Veranlagungsentscheid ./). Korrekturen im Einspracheverfahren von Fr. 1'884.40 und Fr. 2'940.30).

dd) Zu den Planungskosten der Einzelfirma D im Betrag von Fr. 148'300.- (ohne Beleg-Nr.), die im Vorgeschaft geltend gemacht und angerechnet wurden, ist anzumerken, dass es sich hierbei offenkundig um einen Sammelposten für diverse im Zeitpunkt des Erwerbs (Beurkundungsdatum im Juni 2008) aufgelaufene Planungsleistungen handelt. Diese schliessen neben generalunternehmerischen Leistungen der früheren Eigentümerin bzw. des Pflichtigen auch Architekturleistungen ein, was sich einerseits aus der am 22. Mai 2008 erteilten Baubewilligung ergibt, die zwingend die vorgängige Ausarbeitung eines Projekts voraussetzte. Andererseits hat die mit der Projektierung beauftragte L AG laut Bauabrechnung (BKP 291.1) am 1. Juli 2007 und 17. April 2008 für erbrachte Architekturleistungen bereits vor dem Eigentumserwerb des

Pflichtigen per 23. Juni 2008 Honorarrechnungen von insgesamt Fr. 50'000.- gestellt, die in der oben aufgeführten Tabelle nicht aufgeführt sind. Laut Leistungstabelle der SIA Honorarordnung 201, Ausgabe 2003, umfasst die Projektphase (Vorprojekt, Bauprojekt und Bewilligungsphase) einen Leistungsanteil von nahezu einem Drittel (32.5%) der gesamthaft von einem Architekten zu erbringenden Grundleistungen. Unter diesen Umständen vermag die Behauptung des Pflichtigen, dass mit den im Vorgeschaft angerechneten Kosten von Fr. 148'000.- keine Architekturleistungen abgegolten worden seien, nicht zu überzeugen. Diese Behauptung widerspricht auch den vertraglichen Vereinbarungen im Kaufvertrag vom 23. Juni 2008 zwischen der C AG und dem Pflichtigen. Denn in Ziffer 4 der weiteren Bestimmungen wurde ausdrücklich vereinbart, dass der Kaufpreis von Fr. 300'000.- sämtliche bisherigen Kosten der Verkäuferin mit dem Projekt deckt. An der Aufrechnung von Planungskosten in Höhe von Fr. 148'000.- ist daher festzuhalten, zumal der Pflichtige im Veranlagungsverfahren am 13. Januar 2012 den Wert seiner Eigenleistungen für die Projektentwicklung vom Erstkontakt bis zum Baubeginn auf Fr. 327'453.70 (recte: ohne Additionsfehler Fr. 356'317.40) bezifferte (Beilage "Zusammenstellung des GU-Honorars samt Nebenkosten").

c) Streitig sind ferner die Eigenhonorare des Pflichtigen bzw. seiner Einzelfirma D für Projektentwicklung bis Baubeginn, Architektur-, Elektroingenieur-, Fachplaner- und Generalunternehmerleistungen, Projektentwicklung/Käuferbetreuung, Verkauf, Mängelbehebung und damit zusammenhängende Vervielfältigungskosten und Spesen.

aa) In der Bauabrechnung präsentierte der Pflichtige seine Eigenhonorare wie folgt:

BKP	Arbeitsgattung	Fr.
199	Projektentwicklung bis Baubeginn	300'000.00
291.3	Projektleitung (Architektur)	340'879.35
296.9	Baumanagement	280'000.00
298	Honorar GU usw.	807'000.00
524	Vervielfältigungen	3'180.00
525	Verkaufsdokumentationen	16'000.00
552	Verkaufskosten	123'202.00
553	Leerstandsrisiko	12'500.00

565	Spesen	10'000.00
568	Baureklame	1'938.50
	Total	1'894'699.85

Bereits im Veranlagungsverfahren stellte er klar, dass nicht die Honorare gemäss den Baukostenpositionen der Bauabrechnung, sondern die effektiv erbrachten Leistungen zu beurteilen seien. In einer am 13. Januar 2012 eingereichten Aufstellung bezifferte er den Marktwert der von der Einzelfirma D erbrachten Leistungen wie folgt auf Fr. 2'302'034.58:

BKP	Arbeitsgattung	Fr.	Fr.	anerkannt Fr.
199	Projektentwicklung bis Baubeginn		327'453.70	0.00
	Planung (Architektur)	605'925.08		
291.1	./ Honorare Dritter *	-336'000.00	269'925.08	0.00
	Bauleitung (Architektur)	493'960.67		
291.2	./ Honorare Dritter *	-295'000.00	198'960.67	0.00
291.3	Projektleitung (Architektur)		217'342.70	152'964.54
	GU-Honorar		128'402.55	128'402.54
	Bauingenieurleistung	199'161.14		
292	./ Honorare Dritter *	-65'000.00	134'161.14	0.00
	Honorar HLKS		117'444.60	0.00
	Honorar Elektrisch		44'103.17	0.00
	Reisespesen		36'480.00	10'000.00
524	Vervielfältigungen		121'316.00	3'180.00
	Verkaufsprovision (2%)		241'034.45	241'034.44
525	Verkaufsdokumentation		23'856.00	16'000.00
298	Käuferbetreuung		348'624.00	75'734.25
565	Rückstellung für Mängelbehebung		90'992.02	55'000.00
568	Baureklame		1'938.50	1'938.50
	Total		2'302'034.58	684'254.27

*) Die deklarierten Beträge stimmen nicht mit den in der Bauabrechnung eingestellten Beträge überein.

bb) Die Rekursgegnerin würdigte die geltend gemachten Eigenhonorare teilweise als übersetzt bzw. kam zum Schluss, dass sie überhaupt nicht anrechenbar sei-

en. Somit anerkannte sie die geltend gemachten Eigenhonorare lediglich im Umfang von Fr. 684'254.27 (siehe Tabelle oben, letzte Spalte). Gegenüber den in der Bauabrechnung aufgeführten Eigenhonoraren nahm sie eine Gewinnaufrechnung von Fr. 1'210'445.58 vor.

cc) In der Stellungnahme zur angedrohten Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer präsentierte der Pflichtige die anzurechnenden Honorare wiederum anders und machte folgende Eigenhonorare und eigene Unkosten geltend:

BKP	Arbeitsgattung		Fr.
199	Projektentwicklung bis Baubeginn		300'000.00
291.3	Projektleitung (Architektur)		340'879.35
	Projektentwicklung/Käuferbetreuung		348'624.00
296.9	Baumanagement		280'000.00
	Eigenhonorar Ingenieur		134'161.15
	Eigenhonorar Elektrisch		44'103.15
	Eigenhonorar HLKS		117'444.60
	GU-Honorar		128'402.55
599	Risiko und Verdienst (Umbuchung von BKP 298)		339'500.00
544	Projektentwicklung (Umbuchung von BKP 298)		411'500.00
524	Vervielfältigungen (von BKP 298)	56'000.00	
	Weitere Vervielfältigungen (statt Fr. 3'180.- lt. BKP 524)	121'316.00	177'316.00
	Verkaufsdokumentation (statt Fr. 16'000.- lt. BKP 525)		23'856.00
	Verkaufsprovision (statt Fr. 123'202.- lt. BKP 552)		241'034.45
565	Reisespesen (statt Fr. 10'000.- lt. BKP 565)		36'480.00
568	Baureklame (nicht erwähnt)		1'938.50
	Rückstellung für Mängelbehebung (nicht erwähnt)		55'000.00
	Total		2'980'239.75

dd) Die Einzelfirma D ist eine Einzelfirma des Pflichtigen. Da dieser Firma keine eigenständige Rechtspersönlichkeit zukommt, stellen ihre sämtlichen Leistungen Eigenleistungen des Pflichtigen dar. Gemäss der Steuerpraxis sind Eigenhonorare für Erschliessungs- und Überbauungsprojekte als wertvermehrnde Aufwendungen anrechenbar, sofern sie während der massgebenden Besitzesdauer des Veräusserers aus-

geführt worden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 50). Im Unterschied zu den Honoraren für Leistungen (nicht nahestehender) Dritter, die nach dem Grundsatz der effektiven Kostenanrechnung im effektiv bezahlten Umfang anrechenbar sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 8), können Eigenhonorare nur im marktüblichen Umfang steuermindernd berücksichtigt werden, der stets zu schätzen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 68; VGr, 27. August 1997, StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12 = ZStP 1998, 133). Massgebend ist der Marktwert der Eigenleistungen und nicht der vom Pflichtigen resp. seiner Einzelfirma festgesetzte Preis.

ee) Zu den anrechenbaren Aufwendungen gehört auch das Generalunternehmerhonorar, soweit es sich auf wertvermehrende Leistungen des Generalunternehmers bezieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 55, auch zum Folgenden). Als solche fallen in Betracht die Landaufteilung als Erschliessungsmassnahme, bestimmte Verhandlungen mit der Gemeinde, namentlich soweit sie mit der Erschliessung oder Baubewilligung zusammenhängen, die genau umschriebene Koordination der Bauführung (Oberaufsicht) und die Überwachung der Garantiarbeiten. Für Tätigkeiten, die jeder Bau erfordert und die in der Regel dem Bauherrn obliegen, kann grundsätzlich kein Generalunternehmerhonorar angerechnet werden, auch wenn es einem Dritten bezahlt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 56). Ausnahmsweise kann ein Generalunternehmerhonorar dennoch zu einem angemessenen Teil steuermindernd berücksichtigt werden, sofern die betreffenden Tätigkeiten im konkreten Fall nicht von jedem Bauherrn hätten ausgeführt werden können oder wenn der Architekt durch den Generalunternehmer derart entlastet worden ist, dass er seinen Honoraransatz gesenkt hat (RB 1972 Nr. 44; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 57). Die Steuerpraxis lässt Generalunternehmerhonorare in solchen Fällen häufig im Umfang von 2% der Baukosten ohne weiteren detaillierten Nachweis zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 60). Das Generalunternehmerhonorar ist jedoch insoweit nicht anrechenbar, als es sich auf Arbeiten bezieht, für welche bereits der projektierende und/oder bauleitende Architekt sein volles Honorar berechnet hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 61). Zudem können bei GU-Eigenhonoraren keinerlei Risikoprämien (z.B. für rechtzeitige und mängelfreie Werkerstellung, Einhaltung des Kostendachs etc.) bei den Anlagekosten berücksichtigt werden (VGr, 27. August 1997, StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12 = ZStP 1998, 133). Garantiekosten für Baumängel und dergleichen kann der Veräusserer, der die Generalunternehmertätigkeiten selbst ausführt oder durch eine von ihm beherrschte zivilrechtlich eigenständige Gesellschaft ausführen lässt, nachträglich – gegebenenfalls im Revisionsverfahren – bei der Grund-

stückgewinnsteuer geltend machen. Diese Möglichkeit ist einem Dritten verwehrt. Erleidet er bei der Erstellung des Gebäudes infolge Baumängel oder anderer Mängel einen Gewinnausfall, so kann er diesen nicht nachträglich bei der Grundstücksgewinnsteuer des Veräusserers geltend machen. Insofern ist die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Dritt- und Eigen-Generalunternehmerhonoraren gerechtfertigt.

ff) Besondere Regeln gelten für Verkaufshonorare. Diese können – soweit es sich nicht um Mäklerprovisionen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG handelt – nur von Liegenschaftenhändlern gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstücksgewinnsteuer zur Anrechnung gebracht werden. Grundlage für die Bemessung des Honorars sind stets die effektiven Kosten, die in Form von Personal- und Sachauslagen im Einzelunternehmen des Pflichtigen anfallen. Diese können vom Pflichtigen, der als innerkantonaler Liegenschaftenhändler qualifiziert, im marktüblichen Umfang bei der Grundstücksgewinnsteuer geltend gemacht werden, sofern er auf die Geltendmachung der entsprechenden Unkosten bei der Einkommenssteuer ausdrücklich verzichtet hat (§ 221 Abs. 2 StG, zweiter Satzteil). Im Gegensatz zum ausserkantonalen Liegenschaftenhändler kann der innerkantonale Liegenschaftenhändler seine Verkaufsunkosten mangels Fehlens einer gesetzlichen Grundlage nicht in pauschalisierter Form geltend machen (BGr, 3. November 2006 = StE 2007 B 65.4 Nr. 23).

gg) Beansprucht der Steuerpflichtige Eigenhonorare als gewinnmindernde Aufwendungen, so hat er sie nachzuweisen. Dieser Nachweis erfordert – insbesondere beim Generalunternehmerhonorar – genaue Angaben über die im Einzelnen geleisteten Arbeiten, den damit verbunden Aufwand und dem verrechneten Stundenansatz (VGr, 27. August 1997, StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12 = ZStP 1998, 133). Ferner sind auch genaue Angaben über den Zeitpunkt der Leistungen erforderlich. Eine solche Sachdarstellung ist notwendig, um einerseits den Marktwert der Eigenleistungen überprüfen zu können. Andererseits muss aus der Sachdarstellung hervorgehen, ob nicht bereits berücksichtigte Leistungen Dritter oder nicht abzugsberechtigte Eigenleistungen der Bauherrschaft in den Eigenhonoraren enthalten sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 60). Schliesslich ist eine genaue Sachdarstellung im vorliegenden Fall auch deshalb von Bedeutung, um beurteilen zu können, welche Leistungen während der Besitzesdauer des Pflichtigen erbracht worden sind. Denn nur diese sind gemäss § 221 Abs. 3 StG anrechenbar. Diesem Aspekt kommt vorliegend eine besondere Bedeutung zu. Denn der Pflichtige führte ein Bauvorhaben zu Ende, welches von der früheren Eigentümerin in Angriff genommen worden ist. Wesentliche Vorbereitungsarbei-

ten sind von der früheren Eigentümerin in Auftrag gegeben und mit dem Kaufpreis abgegolten worden. Ziffer 4 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags vom 23. Juni 2008 hält ausdrücklich fest, dass der Kaufpreis von Fr. 300'000.- für das Projekt sämtliche bisherigen Kosten der Verkäuferin im Zusammenhang mit dem Projekt enthält. Folgedessen können Leistungen, die während der Besitzesdauer, d.h. während der Eigentumsdauer der früheren Eigentümerin erbracht worden sind, vom Pflichtigen nicht ein weiteres Mal oder zu einem höheren Wert (als im Kaufvertrag vereinbart) zur Anrechnung gebracht werden. Andererseits hat der Pflichtige von sich aus den Beweis dafür zu leisten, dass er die gestützt auf seine Sachdarstellung als anrechenbar zu würdigende Aufwendungen auch tatsächlich erbracht hat.

hh) In der Replik brachte der Pflichtige erstmals vor, dass seine damalige ausserkantonale Einzelfirma in den Jahren 2008 und 2009 Verluste von Fr. 399'884.- und Fr. 24'472.- erlitten habe. Diese seien mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen, sodass kein steuerbarer Gewinn mehr resultiere. Aufgrund dessen erübrige sich eine Überprüfung der Marktüblichkeit der streitbetroffenen Eigenhonorare, weil sämtliche von der Rekursgegnerin unter diesem Titel vorgenommenen Gewinnaufrechnungen den Verlust der ausserkantonalen Einzelfirma entsprechend erhöhten, was im Ergebnis auf ein Nullsummenspiel hinauslaufe.

Zwar sind nach der geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis Ausscheidungsverluste in sämtlichen Fallkonstellationen zu vermeiden und ausserkantonale Verluste sofort auszugleichen, sofern am Haupt- resp. an den Spezialsteuerdomizilen in den betreffenden Jahren verrechenbares Substrat vorhanden ist (siehe E. 3, dritter Absatz). Im vorliegenden Fall sind jedoch aufgrund einer internen Rücksprache mit dem kantonalen Steueramt die geltend gemachten ausserkantonalen Verluste in den Jahren 2008 und 2009 nicht ausgewiesen. Im Gegenteil drohen Gewinnaufrechnungen in Millionenhöhe. Eine definitive Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern bezüglich der Steuerperioden 2008 ff. ist noch nicht erfolgt. Diese gedenkt das kantonale Steueramt erst nach Abschluss des Grundstückgewinnsteuerverfahrens vorzunehmen. Solange die ausserkantonalen Verluste, welche bei der Grundstückgewinnsteuer zur Anrechnung gelangen sollen, betragsmässig noch nicht feststehen, darf gemäss Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 grundsätzlich noch keine Ver-

lustverrechnung erfolgen (ZStB Nr. 37/554, Rz 55d). Bei dieser Sachlage kann, da die geltend gemachten Verluste derzeit nicht ausgewiesen sind, auf die Überprüfung und Korrektur der streitbetroffenen Honorare nicht verzichtet werden.

ii) Da der Pflichtige aufgrund der im Veranlagungsverfahren eingereichten "Zusammenstellung des GU-Honorars samt Nebenkosten" Leistungen erbracht haben will, die in der Bauabrechnung vom 20. Dezember 2012 unter den einschlägigen BKP Positionen nicht explizit aufgeführt sind (z.B. Bauingenieur-, HLKS- und Elektroingenieurleistungen) und er im vorinstanzlichen Verfahren die effektiv von seiner Einzelfirma erbrachten Leistungen nicht detailliert darlegte und mit entsprechenden Beweismitteln dokumentierte, erhielt er am 13. Oktober 2014 Gelegenheit, eine detaillierte Aufstellung über die geleisteten Arbeiten bzw. die konkret erbrachten Lieferungen mit Angabe des Zeitpunkts der Verrichtung einzureichen. Dieser Aufforderung kam er nicht in der geforderten Weise nach. In seiner Stellungnahme zur gerichtlichen Auflage beantragte er vielmehr, die Auflage umgehend aufzuheben, weil er die erbrachten Leistungen und weiteren Kosten bereits im Veranlagungsverfahren detailliert dargelegt, belegt und auch deren Marktüblichkeit bewiesen habe. Ferner sei es nicht Aufgabe des Steuerrekursgerichts, von der Rekursgegnerin unterlassene oder bewusst nicht anhand genommene Abklärungen nachzuholen. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Denn die Rekursgegnerin hat sich ernsthaft darum bemüht, den Sachverhalt gründlich abzuklären, was u.a. ihre 17 Ziffern umfassende Beweisaufgabe vom 20. April 2012 belegt. Dabei wurden u.a. substanziierte Angaben bezüglich der von der Einzelfirma des Pflichtigen erbrachten Leistungen (Projektleitung, Baumanagement, Generalunternehmer-Leistungen und Verkauf) verlangt. Wenn das Steuerrekursgericht einzelne Ziffern der Beweisaufgabe als zu allgemein formuliert betrachtet, weil nur eine Substanziierung des Inhalts der erbrachten Leistungen verlangt wurde, ohne dem Pflichtigen bekannt zu geben, welche Inhalte der Leistungsausweis enthalten muss, kann es die Sache nicht einfach zur neuerlichen, verbesserten Untersuchung an die Vorinstanz zurückweisen, sondern hat allfällige Lücken bei der Ermittlung des Sachverhalts selber zu schliessen. Im Übrigen ist das Steuerrekursgericht nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, den Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und seinem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein es sich überzeugt hat (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, § 147 N 52). Diese Untersuchungspflicht besteht freilich nur, soweit der Pflichtige an der Sachverhaltsermittlung gehörig mitwirkt.

d) Nachfolgend ist zu prüfen, ob die vom Pflichtigen geltend gemachten Eigenhonorare samt Nebenkosten überhaupt anrechenbar, hinreichend detailliert dargelegt resp. belegt sind und im marktüblichen Rahmen liegen.

aa) Der Pflichtige behauptet, Projektentwicklungsarbeiten vom Erstkontakt (September 2005) bis zum Baubeginn (April 2009) im Wert von Fr. 327'453.70 erbracht zu haben, die er im Umfang des in der Bauabrechnung aufgeführten Betrags von Fr. 300'000.- (BKP 199) als Anlagekosten geltend macht. Ein Kostenanteil von Fr. 148'000.- sei bereits beim Vorgeschäft berücksichtigt worden.

Er reichte diesbezüglich bereits im Veranlagungsverfahren eine Kostenaufstellung mit 26 Einzelpositionen ein, deren Total sich – richtig addiert – auf Fr. 356'317.40 (statt Fr. 327'453.70) beläuft. Nachfolgend ist von den richtig addierten Kosten von Fr. 356'317.40 auszugehen. Genaue bzw. detaillierte Angaben über den Ausführungszeitpunkt wie auch über den Inhalt der im Einzelnen erbrachten Tätigkeiten fehlen. Dieser Mangel besteht auch bei allen übrigen erbrachten Leistungen. Damit erweist sich das anzurechnende Eigenhonorar bereits aus diesem Grund als ungenügend substantiiert, weil genaue Angaben über den Ausführungspunkt im vorliegenden Fall wichtig sind, um eine Abgrenzung zwischen den im Vorgeschäft angerechneten (bzw. anzurechnenden) und den im vorliegenden Verfahren anrechenbaren Kosten vornehmen zu können. Dieser Umstand wirkt sich zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Pflichtigen aus. Nicht zu überzeugen vermögen auch seine Angaben über die aufgewendete Arbeitszeit, da die Aufstellung nicht zeitnah, sondern erst mehrere Jahre später verfasst wurde und weitgehend pauschalen Charakter besitzt.

Die chronologisch aufgebaute Kostenaufstellung sowie die eingereichten Beilagen deuten immerhin darauf hin, dass Eigenleistungen im Gesamtwert von mindestens Fr. 170'196.30 (inkl. MWST) bereits vor dem 23. Juni 2008 (Eigentumserwerb) erbracht wurden und im Erwerbspreis (inkl. Projekt) enthalten sind. Dazu gehören die Verhandlungen mit den ehemaligen Verkäufern Ehegatten G (Fr. 23'887.20), die Ausarbeitung einer Kaufofferte (Fr. 4'976.50), die Erstellung einer demografischen Marktstudie (Fr. 8'957.70), einer betriebswirtschaftlichen Marktanalyse (Fr. 8'957.70) und eines Nutzungskonzepts nach PBG/BZO (Fr. 8'957.70), die Erarbeitung eines Raumprogramms (Fr. 8'957.70), Projektstudien in Varianten (Fr. 17'915.40), Ämtermarsch (Fr. 15'924.80), privater Erschliessungsvertrag (Fr. 29'859.-), Erschliessungskonzept (Fr. 9'953.-), Aufskizzierung eines Vorprojekts (Fr. 8'957.70), Federführung beim Archi-

tekturprojekt (Fr. 17'915.40) und die Begleitung der Baueingabe (Fr. 4'976.50). Die betreffenden Kosten sind somit in diesem Ausmass, wie bereits dargelegt (E. 3 und 4.b.bb), nicht ein weiteres Mal anrechenbar, auch nicht zu einem höheren Wert als zu den im Vorgeschäft auf Fr. 148'000.- bezifferten Eigenhonoraren, die in Wirklichkeit nur Fr. 98'000.- betragen, weil im Betrag von Fr. 148'000.- auch Akontozahlungen von Fr. 50'000.- an die L AG für erbrachte Architekturleistungen enthalten sind (BKP 291.1, siehe dazu auch die Ausführungen in E. 4.b.dd).

Hinsichtlich der übrigen Kosten von Fr. 186'121.10 handelt es sich um Kosten, die mehrheitlich bereits unter einem anderen Titel gewinnmindernd berücksichtigt worden sind. Dazu gehören die Koordination der Ausführungsplanung (Fr. 17'915.40), die Vorsubmissionierung der Hauptarbeitsgattungen (Fr. 17'915.40), die Erstellung eines Kostenvoranschlags inkl. Baukostenkalkulationen (Fr. 29'859.-, teilweise bereits vor dem Eigentumserwerb ausgeführt, R-act. 23/1/12/9) und eines detaillierten Baubeschriebs (Fr. 29'859.-), welche Kosten von insgesamt Fr. 95'548.80 bereits im angerechneten Architekturhonorar enthalten sind. Weitere Honorare von Fr. 4'976.50 und Fr. 8'957.70 für die Eruiierung der Verkaufspreise resp. die Regelung der Baufinanzierung gehören zu den Aufgaben des Bauherrn resp. Generalunternehmers und sind im pauschal angerechneten Generalunternehmerhonorar bzw. (bezüglich Eruiierung der Verkaufspreise) in den Verkaufskosten enthalten. Die Erarbeitung einer Verkaufsdokumentation (Fr. 27'868.40), die Erstellung eines Mediaplans und die Schaltung von Inseraten (Fr. 8'957.70) gehören zu den Verkaufskosten, die sich laut Bauabrechnung (BKP 552) effektiv auf Fr. 123'202.- belaufen und in diesem Umfang ebenfalls gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Zusätzlich als wertvermehrnde Aufwendungen anrechenbar sind einzig die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Begründung von Stockwerkeigentum (Bildung von Wertquoten, Begründungspläne und Begründungsakt, Nutzungs- und Verwaltungsreglement, Hausordnung, Jahresbudget der Nebenkosten). Die diesbezüglich geltend gemachten Kosten von Fr. 39'812.- erweisen sich jedoch als übersetzt, weil für Begründungsakt, Reglemente, Hausordnung und Budgets Vorlagen bzw. Muster zur Verfügung stehen, die sich mit geringem zeitlichen Aufwand anpassen lassen, sodass diese Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr maximal einen Marktwert von Fr. 25'000.- aufweisen. In diesem Umfang sind die unter dem Titel Projektentwicklungskosten geltend gemachten Kosten anrechenbar.

bb) Weiter macht der Pflichtige ein Architekturhonorar von Fr. 340'879.35 (BKP 291.3) und Zusatzhonorare von Fr. 348'624.- und Fr. 411'500.- für Projektent-

wicklung/Käuferbetreuung geltend. In einer früheren Phase des Verfahrens bezifferte er den Marktwert seiner Grundleistungen (16.5%) auf Fr. 217'342.70. Ferner beanspruchte er Eigenhonorare von Fr. 269'925.08 für Planungsleistungen, Fr. 198'960.67 für Bauleitung und Fr. 348'624.- für Käuferbetreuung (siehe Übersicht in E. 4.c.aa).

aaa) Die Grundleistungen des Architekten wurden im Umfang von 46% von der L AG (Projektierung), im Umfang von 37.5% von der N AG (Bauleitung) und im restlichen Umfang von 16.5% vom Pflichtigen resp. seiner Einzelfirma erbracht. Die von den beigezogenen Dritten zu erbringenden Teilleistungen sind in den Verträgen für Architekturleistungen detailliert bezeichnet, tatsächlich ausgeführt und entsprechend honoriert worden. Der Pflichtige hat nicht bewiesen, dass es sich anders verhalten hat. Die L AG stellte ihre Teilleistungen mit einem Pauschalhonorar von Fr. 333'560.- (inkl. MWST) in Rechnung. Die N AG bezog laut Bauabrechnung vom 20. Dezember 2010 ein Honorar von Fr. 295'487.25 (inkl. MWST). Diese Honorare der Dritten sind von der Rekursgegnerin vollumfänglich berücksichtigt worden. Das marktübliche Honorar für die übrigen Grundleistungen von 16.5% bemass die Rekursgegnerin auf Fr. 152'964.54, zudem anerkannte sie ein Zusatzhonorar von Fr. 75'734.25 für die Bearbeitung der Käuferwünsche.

bbb) Vorweg ist festzuhalten, dass die früher geltend gemachten Eigenhonorare für Planung und Bauleitung nicht ausgewiesen sind. Der Pflichtige hat für Projektierung und Bauleitung Drittpersonen beigezogen. Er hat keinen Anspruch darauf, Honorare für Leistungen Dritter, die nach seiner Einschätzung einen höheren Marktwert (als effektiv bezahlt) aufweisen, im Differenzbetrag zu den effektiv bezahlten Kosten als Eigenhonorare in Anrechnung zu bringen. Dieses Vorgehen widerspricht dem Grundsatz der effektiven Kostenanrechnungen bei Honoraren für Leistungen Dritter.

ccc) Für die Bemessung des marktüblichen Honorars für die von seiner Einzelfirma effektiv erbrachten Teilleistungen von 16.5% bietet sich ein Drittvergleich mit den beiden übrigen Honoraren an. Einen besseren Massstab für die Beurteilung der Marktüblichkeit gibt es nicht. Diesbezüglich ergibt sich aus der folgenden Gegenüberstellung, dass das vom Pflichtigen beanspruchte Eigenhonorar von Fr. 340'879.35 (resp. von Fr. 217'342.70 gemäss früherer Sachdarstellung) einem Drittvergleich nicht standhält, weil die beauftragten Dritten ihre Teilleistungen um über 40% unter den Honoraransätzen, die der Pflichtige für marktkonform hält, angeboten und erbracht haben. Aufgrund dieses Drittvergleichs und unter Berücksichtigung eines Zuschlags für die

Teamgemeinschaft erweist sich das von der Rekursgegnerin der Gewinnberechnung zugrunde gelegte Architekturhonorar von Fr. 152'964.54 (inkl. MWST) gar noch als grosszügig bemessen. Würde man den Honoraranteil des Pflichtigen (Fr. 217'342.70 gemäss seiner Honorarberechnung) im gleichen Umfang von rund 40% reduzieren, wie dies mit den beigezogenen Dritten vereinbart wurde, würde das marktübliche Honorar des Pflichtigen für die von ihm erbrachten Teilleistungen (ohne Zuschlag) unter Zugrundelegung von honorarberechtigten Baukosten von Fr. 5'966'661.- lediglich Fr. 130'405.60 (inkl. MWST) betragen bzw. noch tiefer ausfallen, wenn der Honorarberechnung – wie nachfolgend dargelegt – die tatsächlichen honorarberechtigten Kosten von Fr. 5'638'356.14 (exkl. MWST) zugrundegelegt werden.

Architekten		Honorarberechnung des Pflichtigen Fr.	Effektiv lt. Bauab- rechnung Fr.	Differenz in %
L AG	46.0%	605'925.08	333'560.00	-44.95%
N AG	37.5%	493'960.67	295'487.25	-40.18%
Total Dritte	83.5%	1'099'885.75	629'047.25	-42.81%
Einzelfirma D (Eigenleistung)	16.5%	217'342.70	340'879.35	56.84%
Gesamthonorar	100.0%	1'317'228.45	969'926.60	

ddd) Von einer Verdoppelung der honorarberechtigten Baukosten zwischen Beauftragung der Drittanbieter und der Fertigstellung, welche ein höheres Honorar gerechtfertigt hätte, kann keine Rede sein. Im Gegenteil haben sich die honorarberechtigten Baukosten zwischen Offerte und Fertigstellung – richtig bemessen – eher reduziert, gingen doch die L AG im Zeitpunkt der Offertstellung von honorarberechtigten Baukosten von Fr. 6'600'000.- exkl. MWST und die N AG von honorarberechtigten Baukosten von Fr. 5'689'000.- exkl. MWST aus. Der Pflichtige beziffert die honorarberechtigten Baukosten zwar auf Fr. 5'966'661.- exkl. MWST. Tatsächlich belaufen sich die honorarberechtigten Baukosten ausgehend von den gesamten in der Bauabrechnung aufgeführten Kosten in Höhe von Fr. 9'344'210.45 (inkl. MWST) lediglich auf Fr. 5'638'356.14 (exkl. MWST), weil Notariatskosten (BKP 0, Fr. 3'150.30), Honorare der F AG (BKP 160.2, Fr. 37'024.65), Honorare von Spezialisten (BKP 196, Fr. 16'231.25), diverse Honorare des Pflichtigen und von Dritten (BKP 199, Fr. 300'000.- + BKP 29, Fr. 2'246'962.95), Baunebenkosten (BKP 5, Fr. 673'970.10) und auf den honorarberechtigten Baukosten lastende Mehrwertsteuern von Fr. 428'515.06 nicht honorarberechtigt sind.

eee) Für die Käuferbetreuung (zur Hauptsache Umsetzung der individuellen Käuferwünsche) macht der Pflichtige ein nicht explizit in der Bauabrechnung aufgeführtes Zusatzhonorar (gemäss effektivem Aufwand) von Fr. 348'624.- geltend. In der Stellungnahme zur angedrohten Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer beantragt er zudem, weitere Kosten von Fr. 411'500.- (ehemals BKP 544, später umbucht in BKP 298) anzurechnen.

Auch diese Honorare erweisen sich als übersetzt, weil im gewöhnlichen Geschäftsverkehr Honorare für solche Leistungen in der Regel mit einem durchschnittlichen Zuschlag von 15% auf dem Betrag der Mehrkosten honoriert werden. Letztere belaufen sich im vorliegenden Fall auf Fr. 504'895.- (inkl. MWST). Bei dieser Sachlage erweist sich das von der Rekursgegnerin gewährte Zusatzhonorar von Fr. 75'734.25 (inkl. MWST), entsprechend 15% der Mehrkosten, als marktüblich. Die Anrechnung eines höheren Honorars kommt schon deshalb nicht in Frage, weil es der Pflichtige an einer genügenden Sachdarstellung über die tatsächlich erbrachten Leistungen hat missen lassen. Er zählte im Rekursverfahren nur einzelne Tätigkeiten auf, die sein Mitarbeiter H bei der Aufnahme und Umsetzung von Käuferwünschen üblicherweise erbringt bzw. zu erbringen in der Lage ist. Dagegen legte er nicht dar, ob und wann H mit oder für welchen Kunden, mit welchem zeitlichen Aufwand, welche konkreten Leistungen im Zeitraum vom 1. September 2008 bis 1. Dezember 2010 auch tatsächlich erbracht hat. Die Behauptung, dass die Einzelfirma D mit 308 potentiellen Käufern konkrete individuelle Änderungs- und Ausbauwünsche planerisch umsetzte, ist durch nichts belegt und ausserdem unglaubwürdig, weil solche Planungen im üblichen Geschäftsverkehr regelmässig erst nach Abschluss eines Reservationsvertrags durchgeführt werden.

cc) Uneinigkeit besteht zwischen den Parteien auch hinsichtlich der Bemessung des Generalunternehmerhonorars, welches die gesamten administrativen Kosten für die Organisation des Bauvorgangs abdeckt (u.a. Verhandlungen mit Ämtern, Spezialisten, Lieferanten und Einzelunternehmern, Vertragsabschlüsse, Koordination und Überwachung des Bauvorgangs, Finanzierung, Zahlungsverkehr).

Über das von der Rekursgegnerin anerkannte Pauschalhonorar von Fr. 128'402.55 hinaus beantragt der Pflichtige die Anrechnung eines Baumanagementhonorars von Fr. 280'000.- (BKP 296.9) und eines Honorars für Risiko und Verdienst von Fr. 339'500.- (Bestandteil von BKP 298, ehemals BKP 599). Letzteres Honorar ist

gemäss der bereits erwähnten Rechtsprechung nicht anrechenbar (E. 4.c.cc). Eine Kumulation von pauschalen und effektiven bzw. weiteren pauschalen Kosten, die sich auf die gleichen Leistungen beziehen, ist ebenfalls ausgeschlossen. Bezüglich des Baumanagementhonorars von Fr. 280'000.- hat es der Pflichtige sowohl im vorinstanzlichen Verfahren als auch im Rekursverfahren an einer substantiierten Sachdarstellung missen lassen. Das betreffende Honorar wird in der von ihm erstellten Liste "Zusammenstellung des GU-Honorars samt Nebenkosten" nicht einmal erwähnt. Unter diesen Umständen muss es bei den pauschal angerechneten Kosten von Fr. 128'402.55 sein Bewenden haben.

dd) Da nach der Steuerpraxis GU-Honorare keine Risikokomponenten enthalten dürfen, erweist sich das unter einem eigenständigen Titel geltend gemachte Eigenhonorar für das Leerstandsriko (BKP 553, Fr. 12'500.-) als nicht anrechenbar. Zu Recht macht der Pflichtige dieses Honorar in seiner Zusammenstellung des GU-Honorars samt Nebenkosten nicht mehr geltend.

ee) Für Bauingenieurleistungen beansprucht der Pflichtige ein Eigenhonorar von Fr. 134'161.14 (= Fr. 199'161.14 abzüglich Honorare Dritter in Höhe von rund Fr. 65'000.-). Diese Kosten sind in der Bauabrechnung nicht enthalten. Diesbezüglich steht ihm jedoch kein Honoraranspruch zu, weil die betreffenden Leistungen bereits von Dritten (O AG und R) erbracht wurden. Der Pflichtige ist nicht berechtigt, die Differenz zwischen dem nach der SIA-Honorarordnung 103 theoretisch möglichen Honorar von Fr. 199'161.14 und den effektiv bezahlten Kosten von Fr. 65'923.55 (BKP 292) als Eigenhonorar in Abzug zu bringen. Aufgrund dessen, dass die Ingenieure R für ihre erbrachten Ingenieurleistungen (Teilleistung 95%) ein Honorar von Fr. 65'098.- forderten, ist auch erwiesen, dass das vom Pflichtigen beanspruchte Eigenhonorar weit über dem Marktwert liegt. Nichts deutet darauf hin, dass der Pflichtige überhaupt irgendwelche Bauingenieurleistungen erbracht hat. Denn ausser einer SIA-Honorarberechnung reichte er weder beweistaugliche Dokumente (Pläne, Berechnungen etc.) ein noch lieferte er eine substantiierte Sachdarstellung, wer wann welche konkreten Ingenieurleistungen mit welchem zeitlichen Aufwand erbracht hat.

ff) Gleich verhält es sich bezüglich der beanspruchten Fachplanerhonorare für Haustechnik HLKS (Fr. 117'444.60) und Elektro (Fr. 44'103.17), welche der Pflichtige zusätzlich zu Dritthonoraren geltend macht. Die Ingenieurleistungen für Haustechnik wurden von der P AG erbracht und mit einem Honorar von Fr. 14'153.75 (BKP 294)

abgegolten. Dieselbe Firma erstellte auch die Heizungs-, Lüftungs- und Abluftanlagen (BKP 240, 244) und überdies einen Teil der Sanitäranlagen (BKP 250). Die Elektroingenieurleistungen, insbesondere die Elektropläne, werden in der Regel von Elektrikern erbracht und sind deshalb (bei späterer Beauftragung des betreffenden Elektrikers) in den Baukosten des Elektrikers enthalten. So verhielt es sich auch im vorliegenden Fall hinsichtlich der beauftragten Q AG (siehe Verzeichnis der den Erwerbern übergebenen Pläne). Der Pflichtige verfügt weder über ausgebildetes Personal, welches in der Lage wäre, Fachplanerleistungen zu erbringen, noch reichte er irgendwelche Unterlagen wie Pläne, Berechnungen etc. ein, welche dokumentieren, dass seine Einzelfirma auch tatsächlich solche Leistungen erbracht hat. Eine substantiierte Sachdarstellung, die darüber Auskunft gibt, wer wann welche konkreten Fachplanerleistungen mit welchem zeitlichen Aufwand erbracht hat, fehlt ebenso. Unter diesen Umständen erweisen sich die geltend gemachten Fachplanereigenhonorare als nicht hinreichend substantiiert, geschweige denn als belegt. Anzumerken ist, dass die von Dritten in Rechnung gestellten Fachplanerhonorare ausnahmslos als Anlagekosten anerkannt wurden.

gg) Für den Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten beansprucht der Pflichtige neben den Kosten für die Verkaufsdokumentation (Fr. 23'856.-) eine Verkaufsprovision von Fr. 241'034.45.

Die Kosten für die Verkaufsdokumentation wurden von der Rekursgegnerin im Umfang von Fr. 16'000.-, entsprechend dem in der Bauabrechnung ausgewiesenen Betrag (BKP 525) anerkannt. Einer Anrechnung in diesem Umfang steht nichts im Weg. Dass dem Pflichtigen für Druck und Versand darüber hinaus Kosten erwachsen sind, wurde nicht belegt und ist ausserdem unwahrscheinlich. Denn einerseits stellte der Pflichtige seine Verkaufsdokumentation auf seiner früheren Homepage allen Kaufinteressierten zur Einsicht zur Verfügung. Andererseits weist die Betriebsrechnung der Einzelfirma des Pflichtigen pro 2008 nur einen gesamten Kopieraufwand (inkl. Miete/Leasing und Wartung) von Fr. 2'237.65 und Portokosten von Fr. 1'253.- auf. Schliesslich hat der Pflichtige für die behaupteten Materialkosten (Deckfolie, Papier, Rückenkarton und Spiral Binder) keinerlei Belege eingereicht. Weitere externe Kosten von Fr. 23'000.- für die Visualisierung sind in der Bauabrechnung als separate Position ausgewiesen (BKP 296.11) und von der Rekursgegnerin anerkannt worden.

Zu Unrecht anerkannte die Rekursgegnerin eine Mäklerprovision von Fr. 241'034.44. Denn laut § 221 lit. c StG erfordert die Anrechnung einer

Mäklerprovision, dass die entscheidenden zum Vertragsabschluss führenden Nachweis- oder Vermittlungstätigkeiten von einer Drittperson ausgeführt werden. Hieran mangelt es. Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Verkaufsbemühungen, sind bei den Anlagekosten folglich nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 90). Wie vorne (E. 3.c.bbb) dargelegt, können eigene Verkaufskosten mangels Fehlens einer gesetzlichen Grundlage auch nicht in pauschalisierter Form geltend gemacht werden. Als Liegenschaftenhändler ist der Pflichtige einzig berechtigt, seine effektiven Verkaufsaufwendungen (im marktüblichen Umfang) bei der Grundstückgewinnsteuer in Anrechnung zu bringen. Dies erfordert aber, dass er bei der Gewinnsteuer auf die Geltendmachung dieser Kosten ausdrücklich verzichtet hat (§ 221 Abs. 2 StG). Da der Pflichtige den von seiner Einzelfirma erbrachten Verkaufsaufwand nur im Umfang von Fr. 123'202.- mit entsprechend bei der Gewinnsteuer verbuchten Honorareinnahmen kompensiert hat, ist er einzig berechtigt, Kosten von Fr. 123'202.- bei den Anlagekosten anzurechnen. In diesem Umfang steht einer Anrechnung nichts im Weg.

hh) Weiter macht der Pflichtige für die Zeit vom 1. September 2005 bis Sommer 2012 Reisespesen von Fr. 36'480.- geltend. Die Rekursgegnerin anerkannte die in der Bauabrechnung (BKP 565) aufgeführten Reisespesen von Fr. 10'000.-.

Ausgewiesen sind laut Aufstellung des Pflichtigen die Fahrspesen für Käuferbetreuung (Fr. 12'312.-) und Projektleitung (Fr. 4'560.-). Hierbei handelt es sich um Nebenkosten des Architekten, welche laut Ziffer 5.3 der Honorarordnung SIA 102/2003 im Grundhonorar des Architekten nicht enthalten sind, sondern ausserhalb eines Lokalrayons von 10 km gesondert zu vergüten sind. Weitere Fahrspesen von Fr. 9'804.- fielen bei der Projektentwicklung an. In dieser Phase wurden ebenfalls Architekturleistungen erbracht (s. vorne E. 4.d.aa), sodass damit zusammenhängende Fahrspesen von (geschätzt) Fr. 5'450.- ebenfalls anzurechnen sind. Ferner rechtfertigt es sich, auch die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen Fahrspesen von Fr. 4'560.- bei den Anlagekosten zu berücksichtigen, da die vorliegend berücksichtigten Verkaufskosten keine Fahrkostenanteile enthalten. Insgesamt sind somit Fahrspesen von Fr. 26'882.- bei den Anlagekosten zu berücksichtigen.

Die übrigen geltend gemachten Fahrspesen von Fr. 10'448.- (= Fr. 36'480.- abzüglich Fr. 26'032.-) betreffen einerseits Tätigkeiten, die bereits vor dem Eigentumserwerb erbracht wurden und aus diesem Grund nicht anrechenbar sind (siehe E.

4.d.aa). Andererseits fielen die Fahrspesen im Zusammenhang mit Generalunternehmer-tätigkeiten an, deren Kosten im vorliegenden Fall pauschal berücksichtigt wurden.

ii) Ferner macht der Pflichtige für die Zeit vom Erstkontakt im Herbst 2005 bis zur letzten Objektübergabe im Herbst 2010 für die Entwicklung des Projekts, Verkauf, Betreuung der Käufer, Dokumentationen, Projektleitung, Überwachung, Controlling, Fotodokumentation, Administration und diverser Korrespondenz Kopierkosten von Fr. 121'316.- geltend. In der Stellungnahme zur angedrohten Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer macht er weitere Kosten von Fr. 56'000.- geltend. All diese Kosten (abzüglich den eigenen Kopierkosten von Fr. 3'180.- laut Bauabrechnung, BKP 524) macht er zusätzlich zu den in der Bauabrechnung verbuchten Fremdkosten von Fr. 24'330.30 (BKP 524) und den Kopierkosten für die Verkaufsdokumentation (rund Fr. 20'000.-) geltend. Indessen hat er den Nachweis, dass ihm allein für dieses Projekt Kosten in der behaupteten Höhe entstanden sind, nicht erbracht, weshalb eine Anrechnung der Kosten in der beantragten Höhe bereits aus diesem Grund ausser Betracht fällt. Die Jahresrechnungen der Einzelfirma des Pflichtigen weisen pro 2008 und 2009 nur einen jährlichen Kopieraufwand zwischen Fr. 2'237.65 und Fr. 9'869.90 aus, wobei anzumerken ist, dass die Einzelfirma in den Jahren 2008 und 2009 auch noch für andere – ausserkantonale – Überbauungsprojekte tätig war. Anzumerken ist ausserdem, dass ein Teil des Kopieraufwands vor dem Eigentumserwerb des Pflichtigen entstanden ist und somit gemäss § 221 Abs. 3 StG nicht anrechenbar ist. Weitere Kopieraufwendungen für die Projektentwicklung, Controlling/QM, Fotodokumentation, Administration und Korrespondenz sind ausserdem Bestandteile des pauschal berücksichtigten Generalunternehmerhonorars und folgedessen nicht mehr zusätzlich anrechenbar.

e) Weiter macht der Pflichtige für die Mängelbehebung im Zeitraum vom 1. Juli 2010 bis 30. Juni 2015 eine pauschale Rückstellung von Fr. 90'992.02 geltend. Der Betrag setzt sich laut Aufstellung vom 13. Januar 2012 zusammen aus Personalaufwendungen in Höhe von Fr. 26'790.75 und aus externen Kosten für die Mängelbehebung im Betrag von Fr. 64'201.27 (1% von Fr. 6'420'127.10). Mit Verfügung vom 13. Oktober 2014 wurde er aufgefordert, eine detaillierte Aufstellung über sämtliche nachträglich aufgelaufenen Garantiekosten einzureichen und einen darüber hinausgehenden Rückstellungsbedarf zu begründen. Dieser Aufforderung kam er nicht nach. Er reichte zwar umfangreiche per Post oder E-Mail eingegangene Mängellisten der Erwerber ein. Indessen legte er keine einzige Rechnung vor und begründete den Rück-

stellungsbedarf nicht, sodass der von der Rekursgegnerin gewährte Rückstellungsbeitrag von Fr. 55'000.- grosszügig bemessen wurde. In der Stellungnahme zur angedrohten Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer erhob der Pflichtige gegen die Herabsetzung der Rückstellungspauschale keine Einwendungen.

f) Streitig sind schliesslich die anrechenbaren Handänderungskosten beim Verkauf der vier letzten Parkplätze an verschiedene Erwerber und an die Stockwerkeigentümergeinschaft. Diesbezüglich wies der Pflichtige im Rekursverfahren Notariatskosten von insgesamt Fr. 652.10 nach, die anstelle der geschätzten Kosten von Fr. 157.25 anrechenbar sind.

5. Die vorstehenden Erwägungen führen zu folgender neuer Steuerberechnung: (.....)

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses (Höhereinschätzung). Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG i.V.m. § 212 StG) und steht ihm die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 und § 212 StG). Auch der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da es einer Grossgemeinde zuzumuten ist, sich so zu organisieren, dass sie die Beantwortung des Rekurses selbst, d.h. ohne Beizug eines Rechtsbeistands vornehmen kann (RB 1981 Nr. 5, vgl. Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 53 VRG). Im Übrigen beschränkte sich ihr Aufwand weitgehend auf unnötige Wiederholungen von Vorbringen des Pflichtigen, zu denen sie bereits im vorinstanzlichen Verfahren ausführlich Stellung nahm.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid für die Grundstückgewinnsteuer des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde B vom 14. März 2013 wird abgewie-

sen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 665'256.25 auf Fr. 710'479.- heraufgesetzt.

[...]