



Entscheid

29. Oktober 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

Baukonsortium A, nämlich:

1. **B**,
2. **C**,
3. **D AG**,
4. **E AG**,
5. **F AG**,
6. **G**,

7. **H**,
nämlich:
 - 7.1. **I GmbH**,
 - 7.2. **F AG**,
 - 7.3. **J AG**,
 - 7.4. **G**,
 - 7.5. **K AG**,

8. **L AG,**

9. **M AG,**

Nr. 1 - 4 und 6 - 9 vertreten durch F AG,

Nr. 5 vertreten durch N AG,

diese vertreten durch Dr. O,

Rekurrenten,

gegen

Stadt P,

vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit Vertrag vom 12. Juli 2010 schlossen sich insgesamt neun Parteien zum Baukonsortium A (nachfolgend Konsortium) zusammen. Dieses bezweckte, das Grundstück Kat.Nr. ... in P mit einer Fläche von ... m² zu erwerben und zu überbauen, anschliessend darauf Stockwerkeigentum zu begründen und die Anteile mit Gewinn an Dritte zu verkaufen. Am Konsortium beteiligt waren unter anderen die D AG und die M AG. Es war vorgesehen, dass die D AG sowie die M AG sämtliche Anteile im Ausserverhältnis treuhänderisch halten sollten. Die Geschäftsführung wurde der Konsortin F AG übertragen. Mit Vertrag vom 16. Mai 2012 wurde die Q AG, in R, mit den Architekturleistungen beauftragt.

Am 23. August 2010 erwarben die D AG und die M AG (nachfolgend die Pflichtigen) als einfache Gesellschaft das erwähnte Grundstück zu Gesamteigentum. In der Folge wurden die Grundstücke neu parzelliert und mit sechs Mehrfamilienhäusern mit 84 Wohnungen samt Unterniveaugarage überbaut. Diese wurden zu Stockwerkeigentum umgewandelt und die Stockwerkeigentumseinheiten an diverse Interessenten verkauft. Als Veräusserer traten jeweils nur die D AG sowie die M AG als einfache Gesellschaft in Erscheinung.

In ihrer Steuererklärung vom 14. September 2015 bezeichneten sich alle Mitglieder des Konsortiums als Veräusserer und deklarierten einen Verkaufserlös von Fr. 59'579'534.42 und Anlagekosten von Fr. 55'157'178.90, sodass ein Grundstückgewinn von Fr. 4'422'355.52 resultierte. Mit Auflage vom 10. Dezember 2015 verlangte die Steuerverwaltung P diverse Angaben und Unterlagen, insbesondere den Architekturvertrag sowie eine substantiierte Darlegung der Berechnungsweise des Architekturhonorars. Das Konsortium antwortete am 29. Januar 2016. Demnach betrug das Architekturhonorar Fr. 3'825'750.50 (exkl. MWSt).

Mit Einschätzungsvorschlag vom 19. Februar 2016 stellte das Steueramt u.a. in Aussicht, das Architekturhonorar zu kürzen. Das Konsortium hielt am 30. März 2016 am deklarierten Honorar fest.

Der Ausschuss für Grundsteuern der Stadt P setzte am 26. Mai 2016 den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 7'689'594.68 fest. Darin übernahm er den

Verkaufserlös gemäss Deklaration, kürzte indessen die Anlagekosten u.a. durch Herabsetzung des Architekturhonorars um Fr. 899'239.48 (inkl. MWSt). Dabei nahm der Ausschuss folgende Änderungen an den diesbezüglichen Berechnungsfaktoren vor:

	Abrechnung	Korrektur
Schwierigkeitsfaktor nach Baukategorie	1.10	1.0
Stundenansatz	Fr. 130.-	Fr. 110.-.

Das Schreiben mit der Begründung folgte erst am 16. Juni 2016.

B. Am 1. Juli bzw. 14. Juli 2016 erhob das Konsortium Einsprache mit dem Antrag, den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 4'910'071.- zu veranlagern. Weiter beantragte es die Gewährung einer Gelegenheit zur mündlichen Vertretung der Einsprache vor dem Ausschuss. Inhaltlich hielt es am deklarierten Architekturhonorar fest. Die Anhörung fand am 2. März 2017 statt, und am selben Tag wies der Ausschuss die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 27. März 2017 beantragte das Konsortium, das Architekturhonorar im Umfang von Fr. 3'800'487.- (inkl. MWSt) zum Abzug zuzulassen; eventualiter sei über die Höhe des angemessenen Architekturhonorars ein Gutachten einzuholen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Auf Aufforderung vom 10. April 2017 reichte das Konsortium am 27. April 2017 noch fehlende Vollmachten nach, und am 23. Mai 2017 teilte es einen Wechsel der Rechtsvertretung mit. Der Rekursgegner beantragte am 21. Juni 2017 die Abweisung des Rechtsmittels, eventualiter sei ein Gutachten einzuholen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das Konsortium hielt mit Replik vom 5. September 2017 an seinen Anträgen fest.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2018 ordnete das Steuerrekursgericht die Einholung eines Gutachtens über die Angemessenheit des Architekturhonorars an. Als Experte wurde S vorgeschlagen. Das Konsortium wurde zudem aufgefordert, die Baupläne sowie die Baubewilligung einzureichen. Nachdem die Parteien keine Einwendungen erhoben und die Bauunterlagen eingereicht worden waren, wurde S am 19. Februar 2018 formell mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Dieses wurde

am 15. Mai 2018 erstattet. Darin erachtete S für die Berechnung des Architektenhonorars einen Stundenansatz von Fr. 125.- sowie einen Schwierigkeitsgrad von 1.1. als angemessen. Weiter korrigierte S einen Berechnungsfehler. Dies ergab ein Architektenhonorar von Fr. 3'378'105.- (inkl. MWSt).

Der Rekursgegner hielt in der Stellungnahme vom 6. Juli 2018 an seiner Beurteilung fest, ebenso das Konsortium am 25. Juli 2018, welches zudem die Stellung von zwei Ergänzungsfragen an S beantragte. Am 16. bzw. 17. August 2018 nahmen die Parteien erneut Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Vorinstanz hat im Einschätzungsentscheid vom 26. Mai 2016 sämtliche Mitglieder des Baukonsortiums A in das Rubrum aufgenommen und somit allen die Grundstückgewinnsteuer auferlegt. Dies entspricht der Deklaration, worin sich alle Mitglieder als Veräusserer bezeichneten. Veräusserer haften solidarisch für die Grundstückgewinnsteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 217 N 21 StG).

a) Das Verwaltungsgericht hat entschieden, dass bei der Veräusserung einer Liegenschaft in Form einer zivilrechtlichen Handänderung durch eine einfache Gesellschaft alle Gesamteigentümer in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen sind, jedoch nicht die stillen Gesellschafter ohne sachenrechtliche Eigentümerstellung (VGr, 12. März 2014, SB.2013.00156 E. 5.2 mit Verweis auf VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9). Demgegenüber sind bei einer wirtschaftlichen Handänderung alle gesellschaftsrechtlich am Grundstück berechtigten Gesellschafter gemeinsam zu veranlagern, inklusive den lediglich gesellschaftsintern, jedoch nicht auch sachenrechtlich am Grundstück berechtigten stillen Gesellschafter. Sind bei einem Baukonsortium nicht alle Gesellschafter im Grundbuch als Eigentümer des Grundstücks eingetragen, so sind beim Verkauf der Liegenschaft an Dritte in Form einer zivilrechtlichen Handänderung die stillen Gesellschafter ohne sachenrechtliche Eigentümerstellung nicht in die Veranlagung einzubeziehen.

b) Vorliegend sind zwar alle von der Vorinstanz erfassten Parteien Mitglieder des Baukonsortiums. Im Grundbuch eingetragen sind indessen lediglich die beiden Mitglieder D AG sowie M AG als Gesamteigentümer. Dies war in Ziff. 16 des Gesellschaftsvertrags entsprechend vorgesehen. Die Verkäufe der einzelnen Stockwerkeinheiten an Dritte sind als zivilrechtliche Handänderungen zu beurteilen. Demnach hätten aber lediglich die beiden im Grundbuch eingetragenen Mitglieder als Steuerpflichtige erfasst werden dürfen. Dass die übrigen Mitglieder sich selbst als Veräusserer in der Selbstdeklaration bezeichneten, ändert daran nichts, da sich die Eigenschaft als Steuerpflichtiger aus den anwendbaren rechtlichen Bestimmungen ergibt und nicht freiwillig übernommen werden kann.

c) Im Ergebnis darf daher den Rekurrenten Nrn. 1 und 2 sowie Nrn. 4 bis 8 keine Grundstückgewinnsteuer auferlegt werden und der Rekurs ist mit Bezug auf diese Personen deshalb gutzuheissen. Nur die Rekurrenten Nrn. 3 und 9 sind steuerpflichtig, weshalb in der Folge unter der Bezeichnung der Pflichtigen nur noch auf sie Bezug genommen wird.

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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 StG). 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). Anrechenbar sind nur die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen (§ 221 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 23 StG).

b) Wertvermehrnde Eigenleistungen sind grundsätzlich in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 66 StG, mit zahlreichen Verweisungen auf die Rechtspre-

chung). Solche Eigenleistungen können jedoch nur mit jenem Betrag berücksichtigt werden, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten hätte bezahlt werden müssen. Massgebend ist der Marktwert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 68 StG). Eigenleistungen liegen auch vor, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft ausführen lässt. Eigenleistungen gleichgestellt sind auch Quasi-Eigenleistungen; von solchen spricht man, wenn die steuerpflichtige Person die Arbeiten nicht durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft, sondern durch eine mit ihr eng wirtschaftlich verbundene Gesellschaft (z.B. Schwestergesellschaft) ausführen lässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 67 StG).

c) aa) Die Vorinstanz geht von solchen Quasi-Eigenleistungen aus. Sie begründet das Nahestehendenverhältnis damit, dass die Aktionäre des beauftragten Architekturbüros Q AG auch die beiden Konsorten F AG und M AG beherrschten. Deren Beteiligung am Konsortium betrage zwar nur 25%, doch habe die F AG als Geschäftsführerin eine faktisch starke Stellung, welche es ihr ermöglicht habe, einen beherrschenden Einfluss auszuüben. Weiter macht sie geltend, dass aufgrund der spezifischen Interessenkonstellation innerhalb eines Baukonsortiums, bei welchem alle Mitglieder zudem im Baubereich tätig seien, diese alle im Verhältnis zum Architekturbüro nahestehend gewesen seien.

Die Pflichtigen halten entgegen, dass die Q AG eine unabhängige Drittperson sei. Sie sei am Konsortium nicht beteiligt, und ihre Aktionäre hätten zu keinem Zeitpunkt einen massgeblichen oder beherrschenden Einfluss auf die Pflichtige gehabt. Der Aktionärskreis der Q AG kontrolliere lediglich die M AG sowie die F AG mehrheitlich.

bb) An der beauftragten Q AG sind T und U zu je 44,5%, V zu 10% und G zu 1% beteiligt. Die Gesellschaft ist als nahestehend zu beurteilen, wenn diese Personen einen massgebenden Einfluss auf das Konsortium ausüben können.

Gemäss Ziff. 23 des Gesellschaftsvertrags ist die Gesellschafterversammlung das oberste Organ und besteht aus allen Gesellschaftern. Sie entscheidet in allen personellen, technischen, administrativen und finanziellen Angelegenheiten, die nicht durch Gesellschaftsbeschluss oder gemäss dem Vertrag einem Organ oder einem Dritten übertragen sind. In Ziff. 24 werden die Befugnisse der Gesellschafterversammlung

aufgezählt. Diese ist beschlussfähig, wenn fünf der Gesellschafter anwesend oder vertreten sind. Die Beschlüsse werden mit der einfachen Mehrheit der Beteiligung und der Personenzahl gefasst (Ziff. 25).

Der Umfang der Beteiligungen im Konsortium bestimmt sich nach Ziff. 18 des Gesellschaftsvertrags:

B	5%
W	10%
D AG	20%
E AG	10%
F AG	15%
G	10%
H	10%
X AG	10%
M AG	<u>10%</u>
Total	100%.

Die H ist eine einfache Gesellschaft, an welcher V, U sowie G sowie zwei weitere Gesellschaften zu je 20% beteiligt sind; bei einer der beiden Gesellschaften war V zudem bei Vertragsabschluss Verwaltungsrat (J AG). Die M AG gehört zu je 50% T und U, und die F AG gehört zu 97% V. Insgesamt kontrollieren V, G, T sowie U direkt oder indirekt 45% der Gesellschafter-Beteiligungen sowie vier der neun Gesellschafter.

Gemäss Ziff. 29 des Gesellschaftsvertrags wird zudem die Geschäftsführung der F AG übertragen. V wird als Geschäftsführer gewählt und auch als Protokollführer bestimmt. Der F AG wird auch die Buchhaltung übertragen.

Insgesamt ist damit die Architekturleistung der Q AG als Quasi-Eigenleistung zu qualifizieren. Dies ergibt sich ohne Weiteres im Verhältnis zu ihren Anteilseignern, welche 45% der Anteile am Konsortium halten und zudem mit der Geschäftsführerin die zentrale Kraft im Konsortium stellen. Die F AG und die mit ihr verbundene Personengruppe hat damit im Konsortium eine führende Stellung, welche ihnen einen massgeblichen Einfluss auf die Willensbildung verschafft. Bei diesen Verhältnissen stellt sich die Frage, ob die anderen Mitglieder überhaupt in der Lage waren, eine allfällige nicht marktgerechte Rechnungsstellung zu erkennen und sich gegen die anderen durchzu-

setzen. Bei dieser Konstellation ist die Einhaltung des Drittvergleichs mit Bezug auf die Rechnungsstellung der Architekturleistungen durch die Q AG nicht mehr gewährleistet. Diese ist deshalb als nahestehende Gesellschaft zu bezeichnen.

3. Damit ist zu prüfen, ob das Architekturhonorar dem Drittvergleich standhält.

a) Der Vertrag für Architekturleistungen verweist auf der zweitletzten Seite, Ziff. 5, allgemein auf die Ordnung SIA 102, Ausgabe 2003, soweit nichts Anderes festgelegt ist. Die Berechnung des Honorars erfolgt gemäss Ziff. 8 des Vertrags nach Baukosten gemäss Art. 7.2 bis 7.5 der Ordnung SIA 102, Ausgabe 2003, aufgrund der Bauschlussabrechnung. Für die Details verweist Ziff. 8 auf die Honorarabrechnung im Anhang, welcher ein voraussichtliches Honorar von Fr. 3'885'095.- inkl. MWSt ergab (vgl. Abrechnung auf Blatt 13 des Dokuments).

Ziff. 7 der Ordnung SIA 102 (2003) enthält die Grundsätze für die Honorarberechnung nach den Baukosten. Hierzu enthalten Ziff. 7.2 bis 7.4 drei aufeinander aufbauende Formeln. Teil dieser Formeln sind u. a. der Schwierigkeitsgrad n , der Anpassungsfaktor r sowie der Stundenansatz h .

Der Schwierigkeitsgrad n ergibt sich gemäss Einteilung in Baukategorien (Ziff. 7.2.1). Hierzu sieht die Ordnung Baukategorien von I bis VII vor, welchen jeweils ein Faktor von 0,7 bis 1,3 zugeordnet wird. Die Zuordnung zu den Baukategorien ergibt sich aus der Tabelle der Bauwerksarten in Ziff. 7.8. Die Q AG hat einen Schwierigkeitsgrad nach Kategorie V gewählt, welche für Mehrfamilienhäuser mit verschiedenartigen Wohnungstypen vorgesehen ist. Dies ergab einen Schwierigkeitsfaktor n von 1.10.

Mit dem Anpassungsfaktor r kann das Honorar für die Grundleistungen angepasst werden, namentlich, wenn deren Erfüllung durch besondere Einflüsse vereinfacht oder erschwert wird (Ziff. 7.10.1). Eine solche Anpassung erfolgt insbesondere bei der Wiederholung von Bauten (Ziff. 7.17). Die Q AG nahm keine solche Anpassungen vor, d.h. sie wählte einen Faktor r von 1.00.

Mit Bezug auf den Stundenansatz enthält die Ordnung SIA 102 (2003) keine nähere Bestimmung. Die Q AG legte der Berechnung des Architekturhonorars einen Stundenansatz von Fr. 130.- zugrunde.

b) Streitig sind primär der Stundenansatz h und der Schwierigkeitsfaktor n. Die Beurteilung dieser Faktoren setzt Fachkenntnisse bezüglich der Berechnung von Architektenhonoraren voraus, über welche das Steuerrekursgericht nicht verfügt. Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurde deshalb ein Gutachten angeordnet und ein unabhängiger Experte damit beauftragt.

Im Gutachten vom 15. Mai 2018 (nachfolgend Gutachten) kam S zum Schluss, dass unter der Ordnung SIA 102 (2003) für eine Architektenhonorarberechnung nach Baukosten der Ansatz von Fr. 125.- pro Stunde sowie die Einteilung in die Baukategorie V (Schwierigkeitsgrad 1.1) sowie auch die Wahl des Anpassungsfaktors r bei 0,95 unter unabhängigen Dritten angemessen sei. Das Honorar sei nach Korrektur der aufwandbestimmenden Baukosten bei Fr. 3'278'105.- inkl. 8% MWSt anzusetzen (Gutachten S. 15).

S stellte zunächst das wirtschaftliche und konjunkturelle Umfeld dar und kam zum Schluss, dass im Zeitpunkt der Auftragserteilung Mitte 2012 die Auslastung bei Architekturbüros gut war, so dass sich das Honorarniveau mutmasslich eher im mittleren bis oberen Bereich bewegen konnte (Gutachten S. 6). Danach wertete S die Stundenansätze nach Kostentarif SIA 102 (2003) aus, wobei S Daten aus seiner Tätigkeit in der Liegenschaftskommission seiner Gemeinde, Ansätze der öffentlichen Hand sowie die Angaben einer Bau- und Immobilienberatungsfirma herbeizog.

In der Folge überprüfte S die Faktoren für die Architekturleistungen 2012. Bei den aufwandbestimmenden Baukosten stellte S fest, dass der Vorinstanz ein Fehler unterlaufen war, indem diese auch Honorarpositionen als honorargenierend behandelte, welche (im Rahmen von BKP 29) ausgeschieden werden müssten. Dementsprechend reduzierte S die honorarberechtigte "Bausumme B" auf Fr. 24'303'964.- (statt Fr. 24'855'485.81).

Beim Schwierigkeitsgrad n erachtete S einen solchen von 1.1 als gerechtfertigt, da es sich um eine Arealüberbauung handle, welche bezüglich Aufwand über die Regelbauweise hinausgehe.

Weiter reduzierte S den Anpassungsfaktor r von 1.00 auf 0.95, da aufgrund der Wiederholung der Bauten eine Vereinfachung erfolgte.

Beim Stundenansatz verwies S auf seine Marktuntersuchung aus Vergleichsdaten aus seiner eigenen Erfahrung, Ansätze der öffentlichen Hand und einer Auskunft einer grösseren Immobilienfirma. Diese ergaben einen Stundenansatz zwischen Fr. 125.- und 130.-. S wählte Fr. 125.-, unter stärkerer Gewichtung seiner eigenen Erfahrungszahlen. Der Ansatz der Rekursgegnerin von Fr. 110.- erachtete S als zu tief. Das zu beobachtende disproportional tiefere Honorar bei höheren Bausummen sei auf den proportional geringeren Zeitaufwand bei solchen, nicht auf einen tieferen Stundenansatz zurückzuführen.

Abschliessend nahm S eine Vergleichsrechnung vor, bei welchen S jeweils auf die von den Parteien beantragten Faktoren abstellte, aber unter Korrektur der honorargenerierenden Bausumme.

c) Ein Gutachten unterliegt als Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Prüfung des Gerichts kann sich indessen darauf beschränken, ob das Gutachten auf einer zutreffenden Rechtsgrundlage beruhe, ob es vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (VGr, 16. März 2011, SB.2010.00136, E. 2.2). Vermag das Gutachten nicht zu überzeugen, so kann das Gericht gestützt auf seine Feststellungen aus eigenem Wissen eine neue Schätzung vornehmen oder damit einen anderen Gutachter betrauen (vgl. VGr, 7. November 1972 = ZBI 1973, 331), wobei es bei der Wahl des Vorgehens über einen weiten Beurteilungsspielraum verfügt (RB 1976 Nr. 54 und 1985 Nr. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 40 f. DBG). Erscheint ein Gutachten als unklar, unvollständig oder nicht gehörig begründet, sind neue erhebliche Tatsachen zu berücksichtigen oder fehlt dem Gutachter die Unbefangenheit, kann sich die Einholung eines Zweitgutachtens aufdrängen.

Bei der Würdigung eines Schätzungsgutachtens ist insbesondere zu beachten, dass die Schätzung oft eine Einheit darstellt (VGr, 28. Januar 2015, VR.2013.00001, E. 5.3). Das Gericht hat daher zu prüfen, ob die Bewertung insgesamt vertretbar ist; hingegen braucht es sich – unter Vorbehalt grober Irrtümer und Rechenfehler – mit Einwänden gegen einzelne Faktoren einer Schätzung grundsätzlich nicht zu befassen. Diese sind nur dann genauer zu betrachten, wenn sie geeignet erschei-

nen, die gesamte Bewertung grundlegend in Frage zu stellen. Die Erfahrung zeigt nämlich, dass Schätzungsexperten oft zu ähnlichen Bewertungen gelangen, obwohl sie einzelne Faktoren anders gewichten und in unterschiedlicher Weise Zuschläge gewähren oder Abzüge vornehmen (VGr, 26. September 2001, E. 4c/aa = ZStP 2003, 179).

d) aa) Die Pflichtigen rügen in der Eingabe vom 25. Juli 2018, dass der Ansatz von Fr. 125.- gemäss den statistischen Angaben eher für kleinere Bauprojekte angemessen erscheine. Dem ist entgegen zu halten, dass nach dem Gesagten der Honorar-Stundenansatz nicht von der Grösse des Bauprojekts abhängt, weshalb die Rüge vom Ansatz her fehl geht.

bb) Weiter beanstanden die Pflichtigen, dass sich S nicht dazu äussere, ob ein um bloss 4% höherer Ansatz von Fr. 130.- statt Fr. 125.- unangemessen sei. S sei deshalb aufzufordern, sich darüber zu äussern, ob der Ansatz von Fr. 130.- nicht ebenfalls klar im Bereich eines üblichen Honorars liege. S hat seine Überlegungen, weshalb S einen Ansatz von Fr. 125.- als korrekt erachtet, im Gutachten dargelegt. Dabei hat S seine persönlichen Feststellungen im Rahmen ihm bekannter Bauprojekte stärker gewichtet als die abstrakten Angaben öffentlicher Auftraggeber oder einer Bau- und Immobilienberatungsfirma. Dies erscheint als sachgerecht. Aus seiner Festlegung auf Fr. 125.- folgt ohne Weiteres, dass S Fr. 130.- als unangemessen erachte, weshalb sich die Stellung der Ergänzungsfrage erübrigt.

cc) Die Pflichtigen rügen zudem die Reduktion des Anpassungsfaktors r von 1.00 auf 0.95, da das verwendete Argument der Vereinfachung bei mehreren gleichen Bauten bereits im Zusammenhang mit der Einteilung in die Baukategorie verwendet worden sei. Dem ist entgegen zu halten, dass die von S gewählten Festlegungen in der Ordnung SIA 102 vorgegeben sind, welches als ein in sich geschlossenes Regelwerk zu betrachten ist. Im Übrigen ist das Projekt gerade eben nicht in die Kategorie IV für gleichartige Wohnungstypen, sondern in die Kategorie V mit verschiedenartigen Wohnungstypen eingeteilt worden, weshalb der Einwand ins Leere stösst.

Anzufügen ist, dass die Überprüfung des Anpassungsfaktors in der Gutachtersfrage zwar nicht angeordnet wurde, sich aber bei näherer Betrachtung als notwendig erweist, da die Parteien dessen Höhe vom Ausgang der Überprüfung der anderen Faktoren abhängig machten. S hat damit in diesem Punkt Klarheit geschaffen.

dd) Weiter beanstanden die Pflichtigen, dass die Korrektur des Rechenfehlers bei der honorarbestimmenden Bausumme vom Gutachtensauftrag nicht vorgesehen sei. Im Rekursverfahren gilt grundsätzlich der Untersuchungsgrundsatz (§ 148 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufman/Meuter, § 138 N 13 StG). Die Korrektur von solchen festgestellten Rechenfehlern ist deshalb dem Gericht vorgeschrieben, weshalb auch S hierzu ohne Weiteres ermächtigt war.

ee) Die Pflichtigen machen weitere Kosten geltend, welche gemäss Ziff. 7.5.2 der Ordnung SIA 102 (2003) in die honorargenerierenden Baukosten einzubeziehen seien, nämlich Kosten für Skonti, Bauschäden und Minderwerte sowie Energiekosten. Diese beziffern sie auf 2,5% von Fr. 32'562'676.25, somit Fr. 814'066.91. Gemäss der genannten Bestimmung sind diese Abzüge, die bei der Bauabrechnung oder bei Unternehmer- und Lieferantenrechnungen vorgenommen wurden, als aufwandbestimmende Baukosten hinzuzurechnen. Indessen bestehen hier Zweifel, ob diese Abzüge überhaupt angefallen sind, was vorauszusetzen ist. Dagegen spricht nämlich, dass die Q AG in ihrer Abrechnung vom 23. Oktober 2015 keine solche aufgelistet hat und die Pflichtigen diese erst nach Vorlage des Gutachtens beantragen. Zudem handelt es sich um eine pauschalierte Berechnung, was offen lässt, ob auch effektiv solche Abzüge vorgenommen worden waren. Es besteht deshalb keine Veranlassung, diese nun noch nachträglich zu berücksichtigen. Damit erübrigt es sich, S die von den Pflichtigen beantragte Zusatzfrage zu unterbreiten.

ff) Weiter verweisen die Pflichtigen auf die Praxis, wonach nur bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem Verkehrswert eines Grundstücks eine steueramtliche Korrektur erfolge; dieses Missverhältnis werde erst bei einer Abweichung von 25% angenommen. Dieser Wert werde hier nicht erreicht.

Dieser Einwand betrifft indessen nicht das Ergebnis des Gutachtens an sich, sondern die Frage, ob es sich rechtfertigt, gestützt auf die Differenz zwischen dem Wert gemäss Gutachten und dem von den Pflichtigen beantragten Architekturhonorar eine Korrektur vorzunehmen. Im vorliegenden Fall machen die Pflichtigen ein Architekturhonorar von Fr. 3'800'487.- (inkl. MWSt) geltend, während S ein marktkonformes Architektenhonorar von Fr. 3'378'105.- (inkl. MWSt) ermittelte, was eine Differenz von Fr. 422'382.- ergibt. Das in Rechnung gestellte Architekturhonorar überschreitet somit das gutachterlich ermittelte Honorar um 12,5%.

Die von den Pflichtigen erwähnte Praxis entwickelte sich im Grundstückssteuerrecht im Zusammenhang mit dem Verkauf von Liegenschaften. Gemäss dieser stellt sich dann, wenn eine Preisvereinbarung in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Marktwert steht, die Frage, ob der Preis nicht bewusst zu tief angesetzt wurde und weitere, nicht offen gelegte Absprachen bestehen. In diesen Fällen hat sich die Regel gebildet, dass ausnahmsweise statt auf den vereinbarten Kaufpreis dann auf den nach anerkannten Methoden geschätzten Verkehrswert abgestellt wird, wenn zwischen objektivem Wert und Vertragspreis ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 101 StG, auch zum Folgenden). Das offensichtliche Missverhältnis stellt ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung dar. Die Praxis nimmt aus Gründen der Rechtssicherheit ein solches offensichtliches Missverhältnis erst dort an, wo die Differenz zwischen Verkehrswert und vereinbartem Kaufpreis mindestens 25% (vom Verkehrswert) ausmacht. Erreicht der vertraglich vereinbarte Kaufpreis somit weniger als 75% des Verkehrswerts, ist anstelle dieses vereinbarten Kaufpreises der Verkehrswert als Erwerbspreis einzusetzen.

Im vorliegenden Fall ist überdies zu berücksichtigen, dass die Korrektur des Berechnungsfehlers bei der Ermittlung der honorarberechtigten Bausumme den vertraglichen Grundlagen entspricht und deshalb in jedem Fall vorzunehmen ist. S hat deshalb eine Vergleichsberechnung unter Einbezug dieser Korrektur vorgenommen und gestützt darauf eine Überschreitung um 9% festgestellt.

Es besteht indessen keine Praxis, die 25%-Regel auch auf Fälle des Eigenlohns bzw. Quasi-Eigenlohns anzuwenden. Das Gericht erachtet diesen Zuschlag von 9% auch unter Berücksichtigung eines Unschärfebereichs von solchen Schätzungen immer noch als wesentlich. Dies insbesondere auch unter dem Aspekt, dass die Höhe der Honorarrechnung durch die Ordnung SIA 102 (2003) sehr stark standardisiert wurde und deshalb der Unschärfebereich eng zu ziehen ist. Die Übernahme der 25%-Regel auf Fälle der Quasi-Eigenleistung ist deshalb abzulehnen. Es ist für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer auf den Wert gemäss Gutachten abzustellen.

e) Die Rekursgegnerin wendet ein, dass der Stundenlohn von Fr. 125.- nicht auf fundierte Weise erläutert und nachgewiesen werde. Insbesondere kritisiert sie eine Vergleichsrechnung auf S. 14 des Gutachtens, in welcher S das Ergebnis mit dem "Zürcher Indexhaus 2012" verglich und feststellte, dass seine Schätzung nur gut 1%

über derjenigen nach den Vorgaben des Indexhauses lag. Die Rekursgegnerin macht geltend, dass das Indexhaus nur 23 Wohnungen aufweise und deshalb deutlich weniger als das Untersuchungsobjekt mit 84 Wohnungen. Bei grösseren Bauprojekten steige das Architekturhonorar unterproportional an, weshalb die Abweichung grösser sei als angegeben.

S stützt sich bei seiner Beurteilung auf Honoraransätze in der Gemeinde Y, der öffentlichen Hand diverser öffentlicher Gemeinwesen sowie auf eine Auskunft einer Bau- und Immobilienberatungsfirma, gestützt auf welche S den Honoraransatz von Fr. 125.- pro Stunde als Durchschnitt errechnete. Dieses Vorgehen erscheint in methodischer Sicht als sachgerecht.

Der Einwand der Vorinstanz, dass das geschätzte Honorar prozentual tiefer liegen sollte als beim Indexhaus, da es sich um eine viel grössere Bausumme gehandelt habe, trifft nach dem Gesagten wohl zu, indessen ist aus den Ausführungen der Rekursgegnerin nicht ersichtlich, in welchem Umfang sich dadurch das Ergebnis ändert. Sollte die Kontrollrechnung nämlich ergeben, dass das zu schätzende Architektenhonorar im Vergleich zur Kontrollrechnung rund 2% tiefer zu liegen habe statt wie hier 1% höher, reicht dies in Anbetracht der mit einer solchen Schätzung verbundenen Unschärfe noch nicht aus, um das Ergebnis in Frage zu stellen.

f) Anstelle des geltend gemachten Architekturhonorars von Fr. 3'800'487.60 (inkl. MWSt) ist somit ein solches von Fr. 3'378'105.- (inkl. MWSt) einzusetzen. Die Position Korrektur Architekturhonorar im Einschätzungsentscheid reduziert sich damit von Fr. 899'239.48 auf Fr. 422'382.-. Dies ergibt Anlagekosten von Fr. 52'366'797.22 (statt Fr. 51'889'939.74).

4. Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG).

Im vorliegenden Fall liegen keine solchen Mängel vor. Indessen sieht sich das Steuerrekursgericht nicht in der Lage, ohne massiven Aufwand an Zeit und Arbeit die Detailberechnungen in Tabellenform zu erstellen. Dies erscheint umso mehr als unverhältnismässig, als dass sich die Vorinstanz die betreffenden Tabellen wohl weiterhin zur Verfügung hält und die Berechnung durch Eintrag der korrekten Beträge schnell und einfach vornehmen kann. Eine Beauftragung der Vorinstanz zur Berechnung der korrigierten Werte zuhanden des Steuerrekursgerichts kommt nicht in Betracht, da dies eine vorzeitige Eröffnung des Rekursentscheids darstellen würde. Die Sache ist deshalb an die Vorinstanz zur Neuberechnung zurückzuweisen.

5. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs bezüglich der Rekurrenten Nrn. 1 und 2 sowie Nrn. 4 - 8 gutzuheissen und festzustellen, dass sie der Grundsteuerverpflichtung nicht unterliegen. Mit Bezug auf die Rekurrenten Nrn. 3 und 9 ist der Rekurs - soweit darauf einzutreten ist - teilweise gutzuheissen und zur kalkulatorischen Umsetzung des Ergebnisses an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Bei diesem Ausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Bei diesem unentschiedenen Ausgang ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird mit Bezug auf die Rekurrenten Nrn. 1 und 2 sowie Nrn. 4 bis 8 gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass sie nicht der Steuerpflicht für die Grundstückgewinnsteuer unterstehen.

Mit Bezug auf die Rekurrentinnen Nrn. 3 und 9 wird der Rekurs teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 2. März 2017 wird aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung im Sinn der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

[...]