

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2018.32

Entscheid

29. Januar 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichter
Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,
dieser vertreten durch D AG,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit Kaufvertrag vom ... 2014, vollzogen am ... 2015, erwarb die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) das Baulandgrundstück Kat.Nr. ... (917 m²) an der ... 1 in C zum Preis von Fr. 860'000.-. In der Folge erstellte sie ein Mehrfamilienhaus mit drei Wohneinheiten auf dem Grundstück und begründete Stockwerkeigentum daran. Mit öffentlich beurkundeten Verträgen vom ... 2015, ... 2015 und ... 2015 verkaufte die Pflichtige die drei Stockwerkeinheiten GBBL ... (30/100), GBBL ... (32/100) und GBBL... (38/100) zu Preisen von Fr. 993'000.-, Fr. 1'074'690.- und Fr. 1'239'020.- (jeweils inkl. Mehrkosten) an drei verschiedene Erwerber. Die Eigentumsübertragungen fanden für alle drei Stockwerkeinheiten am ... 2016 statt.

Im Einschätzungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer machte die Pflichtige Architektur-Eigenleistungen von Fr. 10'080.90 (BKP 191), Fr. 466'989.75 (BKP 291.1), Fr. 26'042.- (BKP 291.2) und Fr. 36'572.10 (BKP 491), gesamthaft somit Fr. 539'684.75 geltend. Am 14. Dezember 2016 erstattete E, Arch. HTL, C, seinen von der Gemeinde in Auftrag gegebenen Bericht zur Angemessenheit der geltend gemachten Architekturhonorare. Am 12. Juni 2017 unterbreitete das Gemeindesteueramt der Pflichtigen einen Veranlagungsvorschlag, welcher, basierend auf dem Bericht des Architekten, eine Kürzung des Architekturhonorars um Fr. 179'000.- sowie weitere Korrekturen enthielt. Anlässlich der Besprechung vom 18. September 2017 nahmen die Geschäftsführer F und G namens der Pflichtigen zum Veranlagungsvorschlag Stellung.

Zufolge der drei Handänderungen auferlegte der Gemeinderat C der Pflichtigen am 23. Oktober 2017 Grundstückgewinnsteuern von Fr. 31'657.50 (GR ..., GBBL ..., 38/100 Stockwerkeigentum, Wohnungs-Nr. ...), Fr. 25'777.50 (GR ..., GBBL ..., 30/100 Stockwerkeigentum, Wohnungs-Nr. ...) und Fr. 30'712.50 (GR ..., GBBL ..., 32/100 Stockwerkeigentum, Wohnungs-Nr. ...), gesamthaft Fr. 88'147.50. Der Entscheid entsprach inhaltlich dem Veranlagungsvorschlag vom 12. Juni 2017.

B. Nachdem die Pflichtige Einsicht in den Bericht des Architekten vom 14. Dezember 2016 genommen hatte, erhob sie am 22. November 2017 je Einsprache gegen diese Veranlagungsentscheide und beantragte, es sei auf die Erhebung einer

Grundstückgewinnsteuer zu verzichten. Am 4. Juni 2018 wies der Gemeinderat die Einsprachen ab.

C. Am 12. Juli 2018 erhob die Pflichtige Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und erneuerte die Anträge, welche sie mit der Einsprache gestellt hatte. Zudem beantragte sie die Anrechnung diverser Positionen, welche sie im bisherigen Verfahrensverlauf noch nicht geltend gemacht hatte. In der Rekursantwort vom 15. Oktober 2018 beantragte die Rekursgegnerin mit Bezug auf die nachträglich geltend gemachten Positionen eine teilweise Gutheissung und im Übrigen eine Abweisung des Rekurses.

Mit Rechtsschrift vom 19. November 2018 nahm die Pflichtige Stellung zur Rekursantwort und machte neu Baukreditzinsen in Höhe von Fr. 9'840.46 geltend.

Die Rekursgegnerin liess sich dazu nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) In der Bauabrechnung figurieren Architektur-Eigenhonorare von Fr. 10'080.90 (BKP 191), Fr. 466'989.75 (BKP 291.1) und Fr. 36'572.10 (BKP 491), gesamthaft somit Fr. 513'642.75 (inkl. 8% MWST). Hinzu kommt ein zweites Honorar von Fr. 26'042.- (BKP 291.2), sodass sich der Gesamtbetrag auf Fr. 539'684.75 (inkl. 8% MWST) beläuft.

Im angefochtenen Einspracheentscheid kürzte die Rekursgegnerin das gesamte Eigenhonorar von Fr. 539'684.75 um Fr. 179'000.- auf Fr. 360'684.75. Die Neuberechnung des Honorars nahm die Rekursgegnerin auf der Grundlage der Ordnung SIA 102 (2014) des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins (SIA) vor. Dabei brachte sie einen Stundenlohn von Fr. 135.-, honorarberechtigte Baukosten von Fr. 1'445'829.-, einen Anpassungsfaktor r von 1,0 und einen Schwierigkeitsgrad n von 1,1 zur Anwendung.

Hinsichtlich des beantragten Honorars von Fr. 513'642.75 macht die Pflichtige in der Rekurschrift einen Stundenlohn von Fr. 175.-, honorarberechtigte Baukosten von Fr. 1'449'046.45, einen Anpassungsfaktor von 1,1 und einen Schwierigkeitsgrad von 1,1 geltend.

b) 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 anrechenbare Aufwendungen) übersteigt.

Zu den in § 221 Abs. 1 StG aufgezählten anrechenbaren Aufwendungen gehören insbesondere die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Dazu zählen auch die Architekturhonorare im Rahmen der Erstellung einer neuen Baute.

Dabei sind wertvermehrende Eigenleistungen in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter. Sofern der Eigentümer durch eigene Arbeit Wertvermehrungen an seinem Grundstück vorgenommen hat, ist deren Umfang zu schätzen. Eigenleistungen können mit jenem Betrag berücksichtigt werden, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten bezahlt werden muss. Massgebend ist dabei der Marktwert der Eigenleistungen. Für Eigenarbeiten kann der veräussernde Unternehmer somit nicht nur die Selbstkosten, sondern auch den üblichen (bzw. angemessenen) Unternehmergewinn und Eigenlohn in Rechnung stellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 66 ff. mit Hinweisen).

Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Architekturleistungen stützt sich die Praxis in der Regel auf Art. 7 der SIA-Ordnung 102 (2014) des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins. Diese Bestimmung liefert nach Massgabe verschiedener Parameter (aufwandbestimmende Baukosten B, Grundfaktor p für den Stundenlohn, Schwierigkeitsgrad n gemäss Einteilung in Baukategorien, Leistungsanteil q, Anpassungsfaktor r, Faktor U für Umbau, Unterhalt, Denkmalpflege) einen durchschnittlichen Zeitaufwand in Stunden. Diese Stundenzahl, allenfalls korrigiert mit weiteren Faktoren (Art. 7.3 und 7.4 SIA 102 [2014]) und multipliziert mit einem Stundenlohn,

ergibt das Architekturhonorar. Über den angemessenen Stundenlohn äussert sich die Ordnung indessen nicht.

c) Die aufwandbestimmenden Baukosten (Art. 7.5 SIA-Ordnung 102): Die Pflichtige beantragt aufwandbestimmende Baukosten in Höhe von Fr. 1'449'046.45. Dies ist geringfügig mehr als die Fr. 1'445'829.-, welche die Rekursgegnerin ihrer Berechnung zugrunde legte.

Das Verfahren vor Steuerrekursgericht zeichnet sich durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn aus, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Rekurschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 53 mit Hinweisen).

Mit E-Mail vom 14. November 2017 übermittelte das Gemeindesteueramts der Pflichtigen die Einzelheiten der Honorarberechnung des Architekten E. Dazu gehörte insbesondere auch die Festsetzung der aufwandbestimmenden Baukosten. Wenn die Pflichtige mit der Berechnung des Architekten nicht einverstanden war, so hätte sie in substantiiertes Weise die Differenz erklären und die Richtigkeit ihrer eigenen Berechnung erläutern müssen. Aus dem Vorbringen der Pflichtigen geht jedoch nicht hervor, wie sich die Fr. 1'449'046.45 errechnen und wo die Differenzen der Parteien liegen. Infolge ungenügender Substanziierung ist daher von aufwandbestimmenden Baukosten in Höhe von Fr. 1'445'829.- auszugehen.

d) Stundenlohn: Während die Rekursgegnerin einen Stundenlohn von Fr. 135.- anrechnete, beantragt die Pflichtige eine Erhöhung auf Fr. 175.- und beruft sich dabei auf die Empfehlungen 2015 zur Honorierung von Architekten und Ingenieuren der Koordinationskonferenz der Bau- und Liegenschaftsorgane der öffentlichen Bauherren (KBOB). Die Richtlinie empfehle Ansätze bis Fr. 232.- für Chefarchitekten/Projektleiter. Angesichts des Umstands, dass die Arbeiten im teuren Kanton Zürich angefallen seien, erscheine der Ansatz von Fr. 175.- als nachvollziehbar und sehr moderat.

Die von der Pflichtigen zitierten Empfehlungen beziehen sich, was aus Fussnote 2 auf Seite 6 hervorgeht, nicht auf den Kostentarif (Art. 7 SIA 102 [2014]), sondern auf die Honorarberechnung nach dem effektiven Zeitaufwand (Art. 6 SIA 102 [2014]) und insbesondere auf die Honorarberechnung nach Qualifikationskategorien (Art. 6.2 SIA 102 [2014]). Die Pflichtige kann daher aus den Empfehlungen der KBOB nichts zu ihren Gunsten ableiten. Massgebend ist allein, welcher Stundenlohn bei Anwendung des Kostentarifs im Sinn von Art. 7 SIA 102 (2014) angemessen ist.

Wie dargelegt, enthält die neue SIA-Ordnung 102 (2014) keinen Hinweis auf einen angemessenen Stundenlohn. In einem neueren Entscheid erachtete das Steuerrekursgericht einen Stundenlohn von Fr. 125.- für angemessen (StRG, 29. Oktober 2018, 1 GR.2017.6).

Ein Stundenlohn von Fr. 125.- erscheint aus folgenden Gründen sogar als grosszügig:

Mit der alten SIA-Ordnung 102 (2001) wurde das angemessene Honorar für die Grundleistungen (vgl. Art. 3.3.3 und Art. 7.1 SIA 102 (2014)) mittels eines prozentualen Anteils an den honorarberechtigten Baukosten ermittelt (Kostentarif). Es ist gerichtsnotorisch, dass die nach der alten Ordnung SIA 102 (2001) geschätzten Honorare gemeinhin um 10% bis 20% über dem tatsächlichen Marktniveau lagen. Unter der Herrschaft der alten SIA-Ordnung 102 entsprach es jedoch einer festen Praxis der Grundsteuerbehörden des Kantons Zürich, die angemessene Höhe der Architekturleistungen allein nach Massgabe des Kostentarifs der Honorarordnung SIA 102 (2001) und ohne Korrektur infolge der tatsächlichen Marktverhältnisse zu schätzen (StRK III, 7. Dezember 2005, 3 GR.2004.32).

Mit Einführung der neuen Ordnung SIA 102 (2003) liefert Art. 7 im Unterschied zur alten Ordnung SIA 102 (2001) nicht ein angemessenes Honorar, sondern eine Stundenzahl, welche mit einem angemessenen Stundenlohn multipliziert werden muss, um das Honorar zu ermitteln. Der Schwachpunkt der neuen Berechnungsweise liegt in der Tatsache, dass die Angemessenheit der Stundenzahl und damit auch das errechnete Honorar nicht überprüfbar sind. Denn es existieren keine öffentlich zugänglichen Daten, welche den zeitlichen Arbeitsaufwand eines Architekten bei der Realisierung eines Bauprojekts belegen würden.

Das von der Eidgenössischen Wettbewerbskommission (Weko) kritisierte alte SIA-Honorarberechnungsmodell nach den Baukosten leistete gute Dienste und bildete eine wertvolle Entscheidungshilfe für geschäftsunerfahrene Privatpersonen und nicht zuletzt auch für die Steuerbehörden (vgl. Hans Rudolf Spiess, Architekturhonorare: Wie viel ist fair?, in NZZdomizil, 27. Oktober 2018, www.baurecht.ch).

Aus diesem Grund muss sich das Honorar letztlich auch an der alten Honorarordnung, welche ein exaktes Honorar liefert, orientieren. Es ist nicht einzusehen, weshalb mit Einführung der neuen Honorarordnung im Jahr 2003 ein völlig neuer Massstab gelten sollte. Denn die tatsächlichen Marktverhältnisse dürften sich im Jahr 2003 mit der Einführung der neuen SIA-Ordnung nicht grundlegend geändert haben. Um vergleichbare Verhältnisse herzustellen, muss indessen die Bauteuerung berücksichtigt werden:

Zürcher Baukostenindex per 01.04.2001	929.3%
Zürcher Baukostenindex per 01.04.2016	1034.4%
Erhöhung	11.31%
Korrekturfaktor 1	111.31%

Zudem ist zu beachten, dass sich der Anteil der Architekturleistungen an den gesamten Baukosten zwischen 2001 und 2016 veränderte:

Beim Indexhaus der Stadt Zürich (Hohmoosquartier, Zürich-Schwamendingen) betrug der Anteil von BKP 191, 291 und 491 (Architekt) im Jahr 2001 9,010% und im Jahr 2016 9,592% an den gesamten Baukosten (BKP 1, 2, 4 und 5). Der Anteil von BKP 291 ist also im Jahr 2016 6,462% höher als im Jahr 2001.

Zürcher Indexhaus: Architekt an BKP 1, 2, 4 und 5 (2001)	9.01%
Zürcher Indexhaus: Architekt an BKP 1, 2, 4 und 5 (2016)	9.59%
Erhöhung	6.46%
Korrekturfaktor 2	106.46%

Bei Anwendung der alten Honorarordnung resultiert, wie aus der folgenden Berechnung hervorgeht, bei einer honorarberechtigten Bausumme von Fr. 1'445'829.- und bei Berücksichtigung der beiden Korrekturen ein ordentliches Honorar von Fr. 289'247.64 (inkl. 8% MWST). Setzt man dieses Ergebnis in die Formelberechnung der neuen Honorarordnung ein, ergibt sich ein Stundenlohn von lediglich Fr. 108.25.

Ordentliches Architekturhonorar	SIA 102 (2001)	SIA 102 (2016)
Honorarberechtigte Bausumme	1'445'829.00	1'445'829.00
Division durch Korrekturfaktor 1	1'298'925.84	
K1 / Z1	7.01	0.062
K2 / Z2	961	10.58
Honorargrundprozentsatz p	15.82%	
Anpassungsfaktor r	1.00	1.00
Schwierigkeitsgrad n, Baukategorie	1.10	1.10
Leistungsanteil q	100.0%	100.0%
Grundfaktor für Stundenaufwand p		0.156
Zeitaufwand in Stunden Tm		2474
Stundenlohn in Franken		108.25
Total ordentliches Honorar	226'006.04	267'821.89
Multiplikation mit Korrekturfaktor 1	251'566.40	
Multiplikation mit Korrekturfaktor 2	267'821.89	
Mehrwertsteuer 8%	21'425.75	21'425.75
Total ordentliches Honorar inkl. MWST	289'247.64	289'247.64

Das nach Art. 7 SIA 102 (2014) zu bestimmende Honorar (Kostentarif) darf nicht mit der Honorarberechnung nach dem effektiven Zeitaufwand verwechselt werden (Art. 6 SIA 102 [2014]).

Es mag zutreffen, dass Marktteilnehmer, in der Annahme, dass die zur Anwendung gebrachten Stundenlöhne nach der neuen SIA-Ordnung ja an sich auf den ersten Blick angemessen erscheinen, bisweilen sehr hohe Architekturhonorare bezahlen. Dies dürfte jedoch nur dann möglich sein, wenn diese Marktteilnehmer wegen ihrer Geschäftsunerfahrenheit die Marktverhältnisse nicht kennen. Zudem sind sich diese Marktteilnehmer der Tatsache nicht bewusst, dass die errechnete Stundenzahl nicht überprüfbar ist.

Eine solche Konstellation kann für die Bestimmung der Angemessenheit einer Architekturleistung nicht massgebend sein. Angemessen kann nur sein, was die Vertragsparteien mit Sachkenntnis, Umsicht und ohne Zwang vereinbaren.

Diese Merkmale sind wohlgermerkt auch Teil der Definition des Marktwerts einer Liegenschaft (The Royal Institution of Chartered Surveyors [RICS], zitiert in: Das Schweizerische Schätzerhandbuch, SVKG, SEK/SVIT, 4. Auflage 2012, S. 12).

e) Die Pflichtige macht geltend, sie habe in den letzten Jahren in den Gemeinden H, I, und J ebenfalls komplexe Bauvorhaben projiziert und grösstenteils

auch realisiert. Diese Gemeinden hätten Stundenansätze von Fr. 175.-, Fr. 150.- und Fr. 180.- sowie Anpassungsfaktoren von 1,15 und 1,05 akzeptiert.

Damit beruft sich die Pflichtige auf den aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; BV) abzuleitenden Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Ein solcher Anspruch setzt voraus, dass die gesetzlichen Bestimmungen nicht nur in einigen oder wenigen, sondern in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle falsch angewandt worden sind. Lehnen es die Behörden ab, die in diesen Fällen geübte gesetzwidrige Praxis aufzugeben, hat jeder Bürger Anspruch auf dieselbe vom Gesetz abweichende Behandlung (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, 1990, Nr. 71 B II; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 599 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131, N 112).

Aus den Einschätzungsentscheiden von H, I und J lässt sich nicht ableiten, dass die kommunalen Einschätzungsbehörden generell eine gesetzwidrige Praxis durch Gewährung von überhöhten Architekturhonoraren anwenden würden. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ist daher nicht gegeben. Zudem ist zu beachten, dass es ja Aufgabe des Steuerrekursgerichts ist, mit seiner Rechtsprechung dafür zu sorgen, dass das Steuerrecht korrekt angewendet und durchgesetzt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131, N 113).

f) Die Rekursgegnerin brachte einen Anpassungsfaktor r von 1,0 zur Anwendung. Die Pflichtige beantragt eine Erhöhung auf 1,1 und macht geltend, die streitbetreffende Parzelle weise eine dreiecksähnliche, längliche, asymmetrische Form mit einer Breite im Norden von nur ca. 10 Metern auf. Die Höhendifferenz betrage 7,85 Meter. Eine besondere Gefährdung stelle der östlich verlaufende Seltenbach dar. Die prekären Transport- und Platzverhältnisse und die komplizierten bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten hätten das Projekt weiter erschwert.

Mit dem Anpassungsfaktor/Korrekturfaktor (Art. 7.8 SIA 102 [2014]) werden besondere Einflüsse berücksichtigt, welche ein Projekt vereinfachen oder erschweren.

Die von der Pflichtigen vorgebrachten Eigenheiten des Projekts bedeuten sicherlich eine gewisse Erschwernis. Letztlich kann indessen offenbleiben, wie weit die-

sen erschwerten Umständen durch eine Erhöhung des Anpassungsfaktors r Rechnung zu tragen ist. Denn selbst wenn man den von der Pflichtigen beantragten Faktor von 1,1 zulassen würde, so stiege das angemessene Honorar von Fr. 289'247.64 (vgl. oben lit. d) um 10% auf Fr. 318'172.40 und läge immer noch deutlich unter den Fr. 360'684.75.-, welche die Rekursgegnerin anrechnetete.

g) Das Honorar von Fr. 26'042.- (BKP 291.2): Laut Replik handelt es dabei um das Honorar für die Bearbeitung der Sonderwünsche der Erwerber.

Die Bearbeitung der Sonderwünsche (Mehrkosten) gehört nicht zu den Grundleistungen des Architekten und ist daher zusätzlich zu vergüten. In der Praxis findet in der Regel ein Ansatz von 15% Anwendung. Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass die Mehrkosten bereits in der honorarberechtigten Bausumme enthalten sind. Würde man die honorarberechtigte Bausumme um die Mehrkosten reduzieren und ein gesondertes Honorar für die Mehrkosten zulassen, würde sich dies zu Ungunsten der Pflichtigen auswirken, da das ordentliche Honorar deutlich über 15% liegt. Es ist daher diesbezüglich keine Korrektur vorzunehmen.

h) Im Einspracheentscheid liess die Rekursgegnerin kein Generalunternehmerhonorar (GU-Honorar) zu. In der Rekurschrift beantragt die Pflichtige ein Honorar von Fr. 46'542.86, was 2% der Baukostenpositionen BKP 0 bis 5 (ausgenommen Erwerbskosten des Grundstücks) entspricht. Zur Begründung bringt die Pflichtige vor, ihre GU-Leistungen stellten keine Grundleistungen, sondern besonders zu vereinbarenden Leistungen dar, welche zu den Grundleistungen hinzuträten (Art. 3.3 SIA 102 [2014]). Im Einzelnen seien Verhandlungen mit der Gemeinde im Rahmen der Planung und Projektentwicklung geführt worden. Zudem seien die Garantearbeiten überwacht worden. Leistungen nach Ablauf der zweijährigen Rügefrist würden nicht zu den Grundleistungen des Architekten gehören.

Die Verhandlungen mit Behörden und technischen Dienststellen zählen zu den Grundleistungen des Architekten (Art. 4.32 SIA 102 [2014]). Zudem ist vorliegend zu beachten, dass diesen Leistungen (teilweise) durch eine Erhöhung des Anpassungsfaktors r Rechnung getragen wird.

Die Leitung der Garantearbeiten gehört in der Regel zu den Grundleistungen des Architekten. Ausgenommen sind Leistungen nach Ablauf der zweijährigen Rüge-

frist (Art. 4.53 SIA 102 [2014]). Die Pflichtige behauptet indessen nicht, sie hätte tatsächlich solche Leistungen erbracht. Das Risiko, gegebenenfalls solche Leistungen in Zukunft erbringen zu müssen, stellt indessen keine Leistung dar, die zu entschädigen wäre.

Aus der Tatsache, dass andere Gemeinden des Kantons Zürich ein GU-Honorar anrechneten, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten. Diesbezüglich ist auf oben (lit. e) zu verweisen. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht demgemäss nicht.

Aus diesen Gründen kann das geltend gemachte GU-Honorar nicht zugelassen werden.

Doch selbst wenn das beantragte Honorar von Fr. 46'542.86 zugelassen würde, so würde sich das Honorar insgesamt von Fr. 318'172.40 auf Fr. 364'715.26 erhöhen und läge nur leicht über den von der Rekursgegnerin zugelassenen Fr. 360'684.75.

i) Schliesslich macht die Pflichtige geltend, mit der Grundstückgewinnsteuer solle ausschliesslich der konjunkturelle, mithin unverdiente Mehrwert des Bodens erfasst werden. Der Mehrwert, welcher auf der Leistung des Steuerpflichtigen beruhe, solle (bei juristischen Personen) mit der Gewinnsteuer erfasst werden. Es sei daher gerechtfertigt, zu prüfen, in welchem Umfang der bei einer Veräusserung erzielte Erlös auf eine Wertsteigerung des Landes und in welchem Umfang auf Wertsteigerungen zurückzuführen sind, welche durch Dritt- und Eigenleistungen geschaffen wurden. Als Kontrollinstrument dränge sich die Landpreisstatistik auf. Vorliegend seien die Landpreise in der Gemeinde C während der verhältnismässig kurzen Besitzesdauer rückläufig gewesen. Auch sei zu beachten, dass der Erwerbspreis des Grundstücks angemessen gewesen sei. Es dränge sich daher der Schluss auf, dass die erzielten Verkaufspreise auf sorgfältige, überdurchschnittliche Architekturleistungen und nicht auf eine Wertsteigerung des Bodens zurückzuführen seien.

Im Hinblick auf die Überprüfung einer Grundsteuereinschätzung ist die Landpreisstatistik kein taugliches Mittel, da der bei einer einzelnen Handänderung erzielte Gewinn immer auch durch Zufälligkeiten bestimmt wird: Der Erwerbs- und Verkaufspreis können eher hoch oder tief sein. Die baulichen Drittleistungen können eher zu

hohen oder eher zu tiefen Preisen eingekauft worden sein. Schliesslich ist auch zu beachten, dass der für ein Wohnobjekt erzielbare Verkaufspreis nicht zuletzt auch durch die jeweilige Lage auf dem Wohnimmobilienmarkt bestimmt wird.

j) In der Rekurschrift beantragt die Pflichtige die Anrechnung der folgenden, im bisherigen Verfahrensverlauf noch nicht geltend gemachten Aufwendungen, welche von der Rekursgegnerin in der Rekursantwort teilweise anerkannt wurden:

Art der Leistung	Leistungserbringer	Betrag	Beleg	anerkannt
Gebühren	Stockwerkeigentümer	370.00	...	0.00
Baupolizeiliche Arbeiten	K	369.90	...	369.90
Steckdose	L AG	334.80	...	334.80
Sanitär	M AG	214.50	...	214.50
Internet	N GmbH	864.00	...	864.00
Rechtsberatung	O AG	3'248.40	...	0.00
Gipserarbeiten	P GmbH	2'375.50	...	2'375.50
Flachdacharbeiten	Q AG	1'299.75	...	1'299.75
Malerarbeiten	R	80.75	...	80.75
Schreinerarbeiten	S GmbH	3'061.70	...	3'061.70
Total		12'219.30		8'600.90

Die Gebührenrechnung der Stockwerkeigentümer betrifft den Wasserverbrauch vom 15. Januar 2016 bis 30. September 2016. Der Wasserverbrauch ist nur dann wertvermehrender Natur im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG, wenn er im Zusammenhang mit baulichen Leistungen erfolgte (Bauwasser). Steht der Wasserverbrauch im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsbetrieb oder der Lebenshaltung der Liegenschaftsbewohner, können die Kosten allenfalls unter § 221 Abs. 2 StG subsumiert werden. Diesbezüglich machte die Pflichtige indessen nichts geltend. Die Position kann daher nicht zugelassen werden.

Auch die Rechnung der O AG über Fr. 3'248.40 für Steuerberatung steht im keinem Zusammenhang mit wertvermehrenden Leistungen, weshalb sie nicht zugelassen werden kann. Die übrigen Positionen, welche die Rekursgegnerin anerkannte, sind indessen anzurechnen.

k) In der Replik erhebt die Pflichtige sodann Kritik gegen den von der Rekursgegnerin eingeholten Bericht des Architekten E. Der Bericht sei ihr trotz des entsprechenden Wunsches nicht in vollständiger Fassung zur Verfügung gestellt worden. Zudem weise der Bericht inhaltliche Mängel auf.

Als Ausfluss aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) sind die Steuerpflichtigen nicht nur zur Beweisleistung verpflichtet, sondern auch berechtigt, Beweisanträge zu stellen, an der Beweiserhebung mitzuwirken und sich zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 124 N 5 f., § 132 N 22, BGE 129 I 232, E. 3.2 mit Hinweisen; BGE 127 I 54, E. 2b).

Es trifft zu, dass die Pflichtige erst in der Replik des Rekursverfahrens Stellung zum vollständigen Bericht nehmen konnte, nachdem ihr der Bericht im Einspracheverfahren nicht in vollständiger Form zu Verfügung gestellt worden war. Diese Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich indessen als leicht.

Eine leichtere Gehörsverweigerung kann im Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz geheilt werden, falls diese eine uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis besitzt und von dieser tatsächlich Gebrauch macht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 124 N 13a).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt: Die Pflichtige konnte in der Replik vor Steuerrekursgericht zum vollständigen Bericht von E Stellung nehmen. Der Mangel wurde daher geheilt.

Auf die inhaltliche Kritik am Bericht von E ist nicht einzutreten, da es sich hier nicht um ein formgerecht eingeholtes amtliches Gutachten handelt. Der Bericht ist demgemäss lediglich im Rahmen der freien richterlichen Beweiswürdigung zu berücksichtigen und geniesst keinen erhöhten Beweiswert. Dass der Bericht im Ergebnis ein angemessenes bis grosszügiges Honorar enthält, wurde bereits erläutert.

1) In der Replik macht die Pflichtige geltend, der Gebäudeversicherungswert decke sich, nach Vornahme der notwendigen Korrekturen, mit den Baukosten, unter Einschluss der Architekturhonorare. Die Rekursgegnerin habe auf der Grundlage der Schätzung der Gebäudeversicherung eine Baugebührennachforderung gestellt, was widersprüchlich sei.

Die Schätzung der Gebäudeversicherung vermittelt einige Anhaltspunkte im Hinblick auf die gesamten Baukosten eines Gebäudes. Geht es jedoch, wie vorliegend, um die Überprüfung von einzelnen Bestandteilen der Bauabrechnung, erweist sich die

Schätzung der Gebäudeversicherung als wenig hilfreich. Die Pflichtige kann daher aus der Schätzung der Gebäudeversicherung nichts zu ihren Gunsten ableiten.

m) In der Replik macht die Pflichtige neu einen Faktor s für Sonderleistungen in Höhe von 1,3 geltend. Sie habe bereits in der Rekurschrift (RZ 59) die Realisierung einer qualitativ hochstehenden und gleichzeitig kostengünstigen Baute nachgewiesen.

Laut Art. 7.10.1 SIA 102 (2014) kann der Architekt für Arbeiten, welche für den Auftraggeber grosse wirtschaftliche oder funktionale Vorteile (mehrwerterbringend bei gleichen aufwandbestimmenden Baukosten, baukostenreduzierend bei gleichem Nutzen, betriebskostenreduzierend, bauzeitreduzierend) den Faktor s von 1,0 bis auf 1,5 erhöhen. Im Gegensatz zum Faktor r , welcher äussere Einflüsse berücksichtigt, werden beim Faktor s Sonderleistungen des Architekten honoriert.

Der Antrag erfolgte erst in der Replik und erweist sich daher als verspätet. Zudem wurde das Vorbringen in der Rekurschrift (RZ 59) ungenügend substantiiert. Allein auf der Grundlage des Kubikmeterpreises kann nicht auf allfällige Sonderleistungen des Architekten geschlossen werden.

n) In der Replik macht die Pflichtige schliesslich neu Baukreditzinsen in Höhe von Fr. 9'840.46 gemäss Abrechnung vom 8. November 2018 geltend. Der Bau sei nicht nur durch die T-Bank, sondern auch durch die beiden Gesellschafter F und G finanziert worden.

Der Antrag erfolgte erst in der Replik und erweist sich daher als verspätet. Zudem ist unklar, ob und wie weit sich die Gesellschafterdarlehen auf das Bauprojekt in C bezogen. Die Begründung erscheint daher als ungenügend substantiiert, weshalb die geltend gemachte Position nicht angerechnet werden kann.

2. a) Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Die Grundstückgewinnsteuern sind wie folgt neu zu berechnen:

	Fr.
Honorarberechtigte Baukosten exkl. 8% MWST	1'445'829.00
Zusätzliche Anlagekosten inkl. 8% MWST	8'600.90
Zusätzliche Anlagekosten exkl. 8% MWST	7'963.80
Davon honorarberechtigt	7'963.80
Honorarberechtigte Baukosten exkl. 8% MWST neu	1'453'792.80
Z1	0.062
Z2	10.58
Anpassungsfaktor r	1.00
Schwierigkeitsgrad n, Baukategorie	1.10
Leistungsanteil q	100.0%
Grundfaktor für Stundenaufwand p	0.155
Zeitaufwand in Stunden Tm	2485
Stundenlohn in Franken	135.00
Total ordentliches Honorar	335'476.98
Mehrwertsteuer 8%	26'838.16
Total ordentliches Honorar inkl. MWST	362'315.14
In Einspracheentscheid zugelassen	360'684.75
Mehrbetrag Honorar	1'630.39
Zusätzliche Anlagekosten inkl. 8% MWST	8'600.90
Mehrbetrag total	10'231.29

Erwerber	U	V	W	Total
HA-Nummer	
Wertquote	32%	30%	38%	100%
Anlagekosten bisher	1'000'184.05	927'876.11	1'162'640.78	3'090'700.94
Mehrbetrag wie oben	3'274.01	3'069.39	3'887.89	10'231.29
Anlagekosten neu	1'003'458.06	930'945.50	1'166'528.67	3'100'932.23
Massgebender Erlös (unbestritten)	1'074'690.00	993'000.00	1'239'020.00	3'306'710.00
Grundstückgewinn	71'231.94	62'054.50	72'491.33	205'777.77
Abgerundet	71'200.00	62'000.00	72'400.00	205'600.00
Steuer laut § 225 Abs. 1 StG	19'320.00	16'100.00	19'740.00	55'160.00
Datum des Erwerbs	... 2015	... 2015	... 2015	
Datum des Verkaufs	... 2016	... 2016	... 2016	
Massgebende Besitzesdauer	0 Jahre	0 Jahre	0 Jahre	
Besitzesdauerzuschlag in %	50%	50%	50%	
Besitzesdauerzuschlag absolut	9'660.00	8'050.00	9'870.00	27'580.00
Reiner Steuerbetrag	28'980.00	24'150.00	29'610.00	82'740.00

b) Trotz des teilweisen Obsiegens der Pflichtigen sind die Kosten des Rekursverfahrens vollständig der Pflichtigen aufzuerlegen, da diese die diesbezüglichen Aufwendungen bereits im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren hätte geltend machen können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 151 N 16). Bei diesem Verfahrensausgang steht der Pflichtigen keine Parteienschädigung zu. Die Pflichtige ist im Gegenteil zu

verpflichten, der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung in angemessener Höhe von Fr. 4'100.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) auszurichten (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Gemeinderats C vom 4. Juni 2018 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuern werden wie folgt herabgesetzt:

Erwerber	U	V	W	Total
HA-Nummer	
Reiner Steuerbetrag in Fr.	28'980.00	24'150.00	29'610.00	82'740.00

[...]