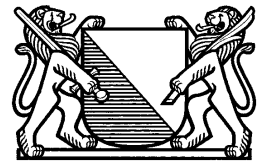


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2020.3

---

**Entscheid**

23. Juni 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin  
Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

**A,**

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde B,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) kaufte am ... 2011 die an der ...strasse 88 in B gelegenen Grundstücke Kat.-Nrn. ... und ... in unbebautem Zustand und liess darauf zur Eigennutzung ein Wohn- und Geschäftshaus erstellen. Aufgrund eines Umzugs in einen anderen Kanton verkaufte sie die Liegenschaft am ... 2018 zum Preis von Fr. 3'550'000.-. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 15. März 2019 deklarierte sie einen Grundstücksgewinn von Fr. 46'077.25. Dieser ergab sich aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten. In der Auflistung der Letzteren waren neben den schwergewichtigen Land- und Gebäudekosten auch "Rechts- und Gutachterkosten" in der Höhe von Fr. 174'870.35 aufgeführt. Zum Hintergrund der Letzteren bzw. zu deren Zusammenhang mit "Bauhandwerkerpfandrechtsklagen" äusserte sich die Pflichtige in einem Begleitschreiben.

Im Veranlagungsentscheid vom 23. September 2019 liess der Gemeinderat B die vorerwähnten Rechts- und Gutachterkosten bei den Anlagekosten unberücksichtigt. Zur Begründung wurde in einem Satz angeführt, dass Prozessentschädigungen und Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer nicht anrechenbar seien; dies unter Klammererwähnung einer Kommentarstelle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 221 N 179).

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 16. Oktober 2019 Einsprache mit dem Antrag, die gestrichenen Rechts- und Gutachterkosten gewinnmindernd zu berücksichtigen. In der ausführlichen Begründung verwies sie ihrerseits auf eine Kommentarstelle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 64) und machte insbesondere geltend, dass es beim streitbetroffenen Rechtsstreit um die Beseitigung von Bauhandwerkerpfandrechten und damit um den Anlagekosten zuzuordnende Kosten für die rechtliche Verbesserung ihrer Grundstücke gegangen sei.

Der Gemeinderat B wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. Dezember 2019 ab. Dabei hielt er der Einsprachebegründung der Pflichtigen – wiederum in einem Satz – entgegen, dass es bei der von ihr erwähnten Kommentarstelle um An-

walkskosten im Zusammenhang mit der Grundstückserschliessung gehe und nicht wie vorliegend um die Prozessführung für die Erstellung eines Gebäudes.

C. Mit Rekurs vom 6. Januar 2020 stellte die Pflichtige den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids; die deklarierten Rechts- und Gutachterkosten seien im (leicht korrigierten) Betrag von Fr. 170'608.25 als Anlagekosten zu anerkennen und der Grundstücksgewinn sei entsprechend zu reduzieren; eventualiter seien die Kosten bei der (sich im Einspracheverfahren befindlichen) Steuerveranlagung 2017 als Liegenschaftenunterhaltskosten in Abzug zu bringen. Zudem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. In der Begründung leuchtete die Pflichtige den Hintergrund der fraglichen Kosten im Detail aus; dabei reichte sie auch zahlreiche Beweisunterlagen ein.

Die Vorinstanz schloss mit Vernehmlassung vom 4. März 2020 auf Rekursabweisung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör bedürfen Rechtsmittelentscheide einer hinreichenden Begründung (vgl. auch § 126 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe müssen darin enthalten sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 139 N 31 ff. mit Hinweisen). Indessen dürfen die Anforderungen nicht überspannt werden. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 3. A., 2017, Art. 41 N 17 f. StHG). Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit sämtlichen Parteierörterungen enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10 StG).

Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 148 Abs. 3 StG und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 30 StG, auch zum Folgenden).

Eine Rückweisung mangels Begründung kommt nur in Frage, wenn aus dem vorinstanzlichen Entscheid überhaupt nicht ersichtlich ist, warum er so und nicht anders ausgefallen ist, er also überhaupt keine Begründung erhält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10 StG).

b) Im Einspracheentscheid beschränkte sich der Gemeinderat B im Wesentlichen darauf, den Begründungssatz des Veranlagungsentscheids zu wiederholen, wonach gemäss einer zitierten Kommentarstelle Prozesskosten und Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer nicht abziehbar seien. Soweit die Pflichtige einspracheweise im Rahmen von substantiierten Ausführungen u.a. insbesondere geltend machte, es sei hier um die Abwehr von Bauhandwerkerpfandrechtsklagen und damit um eine rechtliche Verbesserung der Grundstücke gegangen, weshalb die streitigen Kosten gemäss einer anderen Kommentarstelle als Anlagekosten qualifizierten, veranlasste dies den Gemeinderat noch zur Bemerkung, dass in letzterer Kommentarstelle Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Grundstückerschliessung gemeint seien.

Eine eigentliche Auseinandersetzung mit den Einsprachevorbringen der Pflichtigen und dem von ihr dabei offengelegten Sachverhalt hat damit nicht stattgefunden. Mit Bezug auf die Frage, ob die Begründung des Einspracheentscheids gleichwohl den rechtlichen Anforderungen noch genügt, liegt ein Grenzfall vor. Insbesondere das blosses Verweisen auf Kommentarstellen ist wohl unter dem, was der Steuerpflichtige von einer Gemeindesteuerbehörde erwarten darf; es verfügt nämlich nicht jeder Steuerpflichtige über den einschlägigen Kommentar zum Zürcher Steuergesetz um darin selber nachzulesen und die richtigen Schlüsse ziehen zu können. Bei

der Steuerpflichtigen war Letzteres jedoch der Fall, weshalb sie auch in der Lage war, die Tragweite des Einspracheentscheids zu beurteilen und gestützt darauf, den Rekursweg zu beschreiten. Obwohl der Einsprachebehörde mit Bezug auf ihre Begründungspflicht kein gutes Zeugnis ausgestellt werden kann, ist deshalb auf eine Rückweisung zu verzichten und ist der Rekurs materiell zu behandeln. Bemerkungsweise ist der Gemeinderat B (der auch in der Rekursantwort in Bezug auf seine Begründungspflicht nicht nachbessern konnte oder wollte) aber darauf hinzuweisen, dass fehlende Kenntnisse im Bereich der Grundsteuern gegebenenfalls durch Beizug eines Steuervertreters zu kompensieren sind; dies handhaben viele Gemeinden (welche nicht wie etwa die Städte Zürich und Winterthur über eigene Grundsteuer-Spezialisten verfügen) so.

2. a) 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.

b) 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 Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (lit. a), Grundeigentümerbeiträge (lit. b), übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten (lit. c), mit der Handänderung verbundene Abgaben (lit. d) sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen (lit. e).

c) Strittig ist, ob von der Pflichtigen deklarierte Rechts- und Gutachterkosten den anrechenbaren Aufwendungen im Sinn von lit. a der vorerwähnten Bestimmung zuordnen lassen. Gemäss deren einleitender Darstellung im Rekurs beruhen diese auf folgendem Sachverhalt:

aa) Im Dezember 2011 habe sie die streitbetroffenen Parzellen gekauft und mit dem Architekten/Generalunternehmer C (nachfolgend kurz GU) einen Werkvertrag zum Bau eines dreigeschossigen Wohn- und Geschäftshauses abgeschlossen. In der Bauphase sei es dann zu Komplikationen gekommen, weil der GU nicht bereit gewesen sei, die vertraglich zugesicherten Leistungen zu erbringen. Das Haus sei am ver-

einbarten Übergabetag nicht fertiggebaut und bezugsbereit gewesen, die Schlüsselübergabe habe erzwungen werden müssen und die Bauherrschaft habe mit Direktbeauftragung der Subunternehmer die Fertigstellung inklusive Behebung der Baumängel selbst an die Hand nehmen müssen. Nachdem in der Folge die Restzahlung an den GU gestoppt worden sei, seien gegen die Bauherrschaft von drei Subunternehmern sowie vom GU Forderungsklagen und Gesuche auf die Eintragung von Bauhandwerkerpfandrechten eingegangen. Das Bezirksgericht D habe in der Folge die provisorische Eintragung von drei Bauhandwerkerpfandrechten (inkl. dasjenige des GU) gutgeheissen. Die beiden (grundsätzlich berechtigten) Klagen der Subunternehmer seien rasch per Vergleich erledigt worden. Der Prozess mit dem GU habe indes 4 bis 5 Jahre gedauert, bis er dann ebenfalls mit einem Vergleich geendet habe. Aufgrund und auf Druck des Prozessverlaufs und der vom Bezirksgericht eingesetzten Gutachter sei die längst überfällige Fertigstellung und Mängelbehebung vollzogen worden. Die Bauabrechnung des GU sei vom Bezirksgericht als nicht vertragskonform beurteilt worden; dessen ursprüngliche Forderung von Fr. 237'134.15 sei deshalb auf eine Restzahlung von Fr. 69'000.- zusammenschmolzen. Leider hätten jedoch die Prozessjahre hohe nicht gedeckte Prozess-, Anwalts- und Gerichtsgutachterkosten im Gesamtbetrag von Fr. 170'608.25 verursacht.

bb) Im Anschluss an diese einleitende Sachverhaltszusammenfassung geht die Pflichtige im Rekurs noch detaillierter auf den Hintergrund ihres Streits mit dem GU ein und bietet sie dabei auch an, dem Rekursgericht auf Wunsch noch eine umfangreiche Dokumentation zum mehrjährigen Prozess einzureichen. Der Beizug der detaillierten umfangreichen Unterlagen zum mehrjährigen Prozess ist indes nicht erforderlich. Die Sachverhaltsschilderung der Pflichtigen ist genügend substantiiert und auch mit genügend Dokumenten untermauert; sie wird im Übrigen vom Gemeinderat B auch nicht bestritten. Der gebotenen rechtlichen Würdigung steht damit nichts im Weg.

d) Zu beantworten ist letztlich die Frage, ob die Prozesskosten, welche der Pflichtigen im Zusammenhang der Erstellung des Wohn- und Geschäftshauses entstanden sind und konkret deren Streit mit dem GU bzw. dem Werkersteller betreffen, als Anlagekosten im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG zu qualifizieren sind.

aa) Die Vorinstanz verneint dies mit der Begründung, dass Prozessentschädigungen und Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer nicht anrechenbar seien, wobei sie – wie bereits erwähnt – auf eine Kommentar-

note verweist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 179 StG). Die Letztere enthält eine Kasuistik der "nicht anrechenbaren Aufwendungen"; aufgeführt wird dabei auch das Beispiel "Prozessentschädigungen und Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer (VGr ZH, 12.6.1992, SR 89/0026 + 0026)".

bb) Die Frage, wieso "Prozessentschädigungen und Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer" generell zu den nicht anrechenbaren Aufwendungen gehören sollen, ist damit freilich noch nicht beantwortet. Insoweit hilft auch der in der Kommentarnote zitierte Verwaltungsgerichtsentscheid nicht weiter. In letzterem waren die Prozesskosten lediglich ein Nebenthema; sie wurden deshalb ohne vertiefte Erwägungen mit folgender Begründung den nicht anrechenbaren Aufwendungen zugeordnet: In § 166 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (aStG; wörtlich – soweit hier von Interesse - gleichlautend mit § 221 Abs. 1 StG) würden die anrechenbaren Aufwendungen abschliessend aufgezählt. Die von der Steuerpflichtigen (u.a.) geltend gemachten "Prozessentschädigungen und Gerichtskosten betreffend die prozessualen Auseinandersetzungen mit dem Werkunternehmer" würden nicht darunterfallen; sie seien deshalb nicht als Anlagekosten anrechenbar.

Diese Begründung ist nicht schlüssig. Wohl trifft zu, dass in § 221 Abs. 1 StG (wie unter altem Recht in § 166 Abs. 1 aStG) die anrechenbaren Aufwendungen abschliessend aufgezählt und dabei "Prozess- und Gerichtskosten" nicht erwähnt werden. Die abschliessende Aufzählung enthält nun aber insbesondere in Bezug auf die hier interessierenden wertvermehrenden Aufwendungen (lit. a) auch unbestimmte Rechtsbegriffe wie "Aufwendungen für Bauten" und "andere Verbesserungen des Grundstücks". Was unter diese offenen Begriffe fällt, gilt es mithin durch Auslegung zu ermitteln. Entsprechend gibt es dazu eine reichhaltige Gerichtspraxis. Dabei wurde vom Verwaltungsgericht auch schon entschieden, dass Kosten für die rechtliche Planung und damit auch Anwaltskosten für die Grundstückerschliessung zu den anrechenbaren Aufwendungen zählen (RB 1967 Nr. 29). Auch Anwaltskosten, mit welchen (erfolglos) ein gesundheitliches Verbot auf einem Grundstück beseitigt oder gelockert werden soll, wurden vom Verwaltungsgericht den wertvermehrenden Aufwendungen zugeordnet (RB 1964 Nr. 55). Prozesskosten wurden vom Verwaltungsgericht mithin auch schon den anrechenbaren Aufwendungen zugordnet, obwohl sie in der Aufzählung der entsprechenden Gesetzesbestimmung nicht explizit erwähnt werden. Die Zuordnung erfolgte demzufolge, weil die Prozesskosten in den konkreten Fällen unter die

wertvermehrenden Aufwendungen im Sinn der aufgelisteten unbestimmten Rechtsbegriffe ("Aufwendungen für Bauten" bzw. "andere Verbesserungen des Grundstücks") subsumiert wurden. Wenn das gleiche Gericht Prozesskosten die Subsumtion unter die anrechenbaren Aufwendungen mit der Begründung verweigert, dass in der entsprechenden Bestimmung solche nicht aufgeführt seien, ist dies folglich nicht nachvollziehbar. Zu begründen gewesen wäre, wieso die Prozesskosten im konkreten Fall (Rechtsstreit mit dem Werkersteller) im Unterschied zu Prozesskosten in anderen zuvor beurteilten konkreten Fällen (z.B. Rechtsstreit betreffend die Erschliessung des Grundstücks) nicht unter die anrechenbaren Aufwendungen (im Sinn der unbestimmten Rechtsbegriffe betreffend wertvermehrender Aufwendungen) fallen sollen.

Mit dem blossen Hinweis auf eine Kommentarstelle, in welcher auf den vorerwähnten Verwaltungsgerichtsentscheid aus den frühen 90er Jahren verwiesen wird, lässt sich die Zuordnung der hier streitigen Prozesskosten zu den anrechenbaren oder den nicht anrechenbaren Aufwendungen nicht begründen. Die Zuordnung erheischt eine (von der Vorinstanz nicht durchgeführte) rechtliche Würdigung des konkreten Sachverhalts.

e) Erstellt ist, dass bei der Werkabnahme vom XX. Dezember 2012 einerseits diverse Arbeiten noch nicht fertig ausgeführt waren und andererseits wesentliche Mängel bestanden haben. Dies war gewissermassen der Auslöser des Streits zwischen der Pflichtigen und dem GU. Dass die Pflichtige in der Folge die noch offenen Restzahlungen an den GU im Betrag von gut Fr. 200'000.- zurückhielt, ist nachvollziehbar. Zur Eskalation des Streits passt sodann, dass in der Folge der GU die ausstehenden Zahlungen an die Subunternehmer aussetzte (gemäss Rekursvorbringen der Pflichtigen bezahlte er immer zuerst sich selber). Blieben Subunternehmer deshalb auf ihren Forderungen sitzen, so ist ebenfalls naheliegend, dass diese zu deren Sicherung die vorläufige Eintragung von Bauhandwerkerpfandrechten erwirkten. Mit den Subunternehmern wurde die Pflichtige schnell einig, indem sie anstelle des GU direkt für die Zahlungsausstände aufkam (dies unter Abtretung der entsprechenden Forderungen gegenüber dem GU durch die Subunternehmer sowie unter Übernahme der direkten Gewährleistungsansprüche; vgl. Vereinbarungen vom XX. Oktober 2013 mit der E AG sowie vom XX. Dezember 2013 mit der F AG). Damit war mit Bezug auf die Subunternehmer auch die definitive Eintragung von Bauhandwerkerpfandrechten vom Tisch. Es verblieb als eigentlicher Streit derjenige mit dem GU. Dieser forderte von der Pflichtigen anfangs 2013 eine Restzahlung von Fr. 237'134.15, wobei er (nach dem Scheitern

einer aussergerichtlichen Einigung) ebenfalls die vorläufige Eintragung eines Bauhandwerkerpfandrechts mit entsprechender Pfandsumme erwirkte (vgl. R-act. 3/4). Wie sehr sich dieser Streit danach in die Länge zog, zeigt sich allein schon in den 16 Rechnungen des Anwalts, welchen die Pflichtige in der Angelegenheit beigezogen hatte. Gemäss Zahlungsbestätigung des Anwalts erstreckten sich diese Rechnungen "betreffend Mängelhaftung" über den Zeitraum vom September 2013 bis September 2017 und erreichten dabei den Gesamtbetrag von Fr. 137'244.60. Nachdem der GU die besagte Forderung (Restzahlung) und die definitive Eintragung eines Bauhandwerkerpfandrechts eingeklagt und in der Folge das Bezirksgericht D auch ein Beweisverfahren unter Einholung von diversen Gutachten durchgeführt hatte, endete der Streit mit einem gerichtlichen Vergleich. Letzterem gemäss hatte die Pflichtige dem GU noch Fr. 69'000.- (statt eingeklagt Fr. 237'134.15) zu bezahlen. Im Übrigen Umfang zog der GU seine Klage zurück; zudem bewilligte er die Löschung des vorläufig eingetragenen Bauhandwerkerpfandrechts und trat er der Pflichtigen sämtliche Gewährleistungsansprüche gegenüber den Handwerkern und Lieferanten ab. Die Gerichtskosten übernahmen die Streitparteien zur Hälfte; sodann wurde gegenseitig auf eine Parteientschädigung verzichtet.

Die hier nun streitigen Prozesskosten in der Höhe von Fr. 170'608.- umfassen die vorerwähnten Anwaltskosten von Fr. 137'244.60 (zuzüglich eine Schussrechnung im Betrag von Fr. 350.-) sowie anteilige Gerichts- und Gutachterkosten von Fr. 24'013.65.

f) Die Pflichtige hält rekursweise dafür, vor dem soeben dargelegten Hintergrund hätten die Prozesskosten der rechtlichen Verbesserung ihrer Grundstücke gedient. Die Bauhandwerkerpfandrechtsgesuche hätten nämlich den Wert ihres Grundstücks erheblich geschmälert. Die Eintragung eines Pfandrechts auf einem Grundstück stelle eine rechtliche Verschlechterung dar, welche bei einer Veräusserung den Wert des Grundstücks um die eingetragene Pfandsumme schmälere.

g) Gemäss Art. 837 Abs. 3 ZGB besteht für Handwerker oder Unternehmer, die zu Bauten oder anderen Werken auf einem Grundstück Material oder Arbeit allein geliefert haben, an diesem Grundstück ein Anspruch auf Errichtung eines Grundpfandrechts, und zwar unabhängig davon, ob sie den Grundeigentümer oder einen Unternehmer zum Schuldner haben. Das Grundpfandrecht ist also ein beschränktes dingliches Recht, welches dazu dient, die persönliche Forderung eines Gläubigers dinglich

sicherzustellen. Daraus folgt, dass weder die Errichtung noch die Löschung eines Pfandrechts im objektiv-rechtlichen bzw. objektiv-technischen Sinn auf den Marktwert des Grundstücks einen unmittelbaren Einfluss hat, denn der Verkehrswert eines Grundstücks berechnet sich in erster Linie aufgrund von dessen Lage und Beschaffenheit sowie Angebot und Nachfrage; darauf lastende Grundpfandrechte, welche der Sicherstellung von Forderungen dienen, lassen den Verkehrswert hingegen grundsätzlich unberührt (VGr, 5. Juli 1988, SR 88/0019; StE 1997 B 44.13.7 Nr. 11).

Hätte die Pflichtige die Liegenschaft mit eingetragenen Pfandrechten verkauft, so wäre der Erlös wohl tatsächlich um die Pfandsummen tiefer ausgefallen; dies jedoch nicht, weil die Liegenschaft (Land und Gebäude) aufgrund der Pfandrechte weniger Wert war, sondern weil ein Käufer damit rechnen musste, im Umfang der Pfandsumme womöglich dereinst (indirekt) gewissermassen einen zusätzlichen Kaufpreis zahlen zu müssen. Ein Käufer hätte dieses Risiko mit dem verkehrswertbezogenen Kaufpreis verrechnet und die Pflichtige hätte diesfalls einen entsprechend tieferen Erlös erzielt.

Indes sind die Pfandrechte und die Frage, ob deren Beseitigung eine rechtliche Verbesserung beinhaltet, hier gar nicht entscheidend. Die Pfandrechte hatten lediglich den Charakter von dem Rechtsstreit der Pflichtigen mit dem GU übergestülpten Sicherungsmassnahmen. Entscheidend ist der Rechtsstreit selbst. Diesem lag zugrunde, dass der GU der Pflichtigen die vollständige und mängelfreie Erstellung des Gebäudes (Werks) schuldete, derweil die Pflichtige ihm dafür den abgemachten Werkpreis zu bezahlen hatte (die Pflichtige erwähnt ein ursprünglich abgemachtes Kostendach von Fr. 1.9 Mio. sowie später noch akzeptierte Mehrkosten von Fr. 58'000.-). Der Werkpreis entspricht den Gebäudeerstellungskosten und bildet damit den Hauptteil der Anlagekosten.

h) Wenn ein GU seine Leistungen nicht vollständig und/oder mangelhaft erbringt, ist vorprogrammiert, dass es zum Streit kommt. Dieser Streit kann verschiedene Verläufe nehmen:

aa) Der Werkbesteller wird in der Regel zunächst die vollständige und mängelfreie Ausführung fordern; kommt der GU dem nach, hat der Bauherr das gewünschte vollständige und mängelfreie Werk doch noch erhalten und wird er also auch den abgemachten Werkpreis (= Anlagekosten) bezahlen.

bb) Kommt der GU dem nicht nach, weil er seinerseits davon ausgeht, das Werk sei vollständig und mängelfrei, so ist der die gegenteilige Sicht vertretende Besteller gezwungen, letztlich auf eigene Kosten für die Vollendung und Mängelbehebung besorgt zu sein. Der Streit kann dann immer noch (ohne Beizug eines Anwalts) vergleichsweise erledigt werden, indem etwa der GU einen Anteil der zusätzlich anfallenden Kosten übernimmt, was indirekt also sein GU-Honorar bzw. den Werkpreis schmälert. Sämtliche dem Besteller diesfalls anfallende Kosten (Werkpreis + eigene Zusatzkosten) qualifizieren in dieser Konstellation als Anlagekosten, betreffen sie doch die Erstellung des vollständigen und mängelfreien Werks.

cc) Können sich Besteller und GU nicht vergleichsweise einigen, wird der Streit schliesslich vor Gericht getragen, indem entweder der GU (wenn der Besteller aufgrund seiner Sichtweise Restzahlungen zurückhält) oder der Besteller (wenn der GU aufgrund seiner Sichtweise keine weiteren Arbeiten ausführt und sich auch nicht an Zusatzkosten beteiligt) Klage erhebt. Bei einem solchen Streit geht es alsdann primär um die Frage der Vollständigkeit und Mängelfreiheit des erstellten Werks; dies erheischt mitunter bautechnische Spezialkenntnisse, was – wie im vorliegenden Fall – auch die Einholung von Fachgutachten erforderlich machen kann. Auch ein solcher gerichtlicher Streit endet in der Regel damit, dass beide Seiten Federn lassen müssen; das heisst, der GU wird nicht den gesamten Werkpreis erhalten und der Besteller wird im Ergebnis einen Teil der Kosten für Zusatzarbeiten am Werk selbst übernehmen müssen. Beiden Parteien fallen dabei auch Anwaltskosten sowie Gerichtskosten (inkl. Gutachterkosten) an. Ob auch bei diesem Szenario sämtliche dem Besteller anfallenden Kosten als Anlagekosten qualifizieren, kann alsdann höchstens in Bezug auf die Anwalts- und Gerichtskosten fraglich sein.

i) Vorliegend geht es um die Streiterledigung im Sinn des letzteren Beispiels. Nach der hier vertretenen Auffassung gehören dabei die Anwalts- und Gerichtskosten ebenfalls zu den Anlagekosten. Zwar lässt sich sagen, dass sie sich nicht direkt als wertvermehrende Bausubstanz des Grundstücks zeigen. Sie stehen aber in kausalem Zusammenhang mit der erstmaligen Erstellung des Gesamtwerks. Das hier erstellte Wohn- und Geschäftshaus stellt für das zuvor unbebaute Grundstück die Wertsteigerung dar. Mithin sind die diesbezüglichen Erstellungskosten als Anlagekosten zu qualifizieren und zwar unabhängig davon, ob sie sich im fertiggestellten Gebäude direkt widerspiegeln (wie beispielsweise Kosten für Einrichtungen in Küche und Bad) oder ob sie indirekter Natur sind (wie z.B. auch Kosten für Vorbereitungshandlungen, Pla-

nungsarbeiten oder Bewilligungsgebühren). Massgeblich ist dabei immer der von der Bauherrschaft letztlich tatsächlich bezahlte Betrag und nicht der objektiv geschaffene Wert (Prinzip der effektiven Kostenanrechnung; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 8 und 26 StG mit Hinweisen). Wenn also beispielsweise die Bauherrschaft für eine konkrete technische Einrichtung (z.B. eine Wärmepumpe oder eine Waschmaschine/Tumbler-Kombination) einen Preis bezahlt, welcher von anderen Anbietern durchschnittlich um 20% unterboten wird, so kann er den tatsächlich bezahlten (höheren) Preis bei den Anlagekosten einsetzen, obwohl objektiv gesehen der entstandene Mehrwert wohl auf dem tieferen Durchschnittspreis basiert. Gleiches muss auch gelten, wenn die Bauherrschaft nicht bereit ist, dem GU für ein ihres Erachtens unvollständiges und/oder mit Mängeln behaftetes Werk den vollen Werkpreis zu bezahlen und ihr in diesem Zusammenhang Rechtskosten erwachsen. Die Letzteren gründen dann nämlich auf dem Bestreben, das vollständige und mängelfreie Bauwerk letztendlich zum korrekten (abgemachten) Preis zu erhalten.

Hätte die Pflichtige den Rechtsstreit mit dem GU vermeiden wollen, so hätte sie dessen Schlussrechnung über Fr. 237'134.15 (mit der Faust im Sack) bezahlen müssen; dies im Wissen darum, dass ihr noch zusätzliche Kosten für die Bauvollendung und Mängelbehebung anfallen würden. Die Kosten der Schlussrechnung des GU hätten diesfalls ebenso als Anlagekosten gegolten wie die besagten Zusatzkosten. Die Pflichtige hat es nun aber auf einen Rechtsstreit ankommen lassen und dieser brachte ihr im Ergebnis die Reduktion der GU-Schlussrechnung um Fr. 168'134.15 (Fr. 237'134.15 ./ Fr. 69'000.- gemäss gerichtlichem Vergleich); dieser Einsparnis bei den (einkalkulierten) Baukosten standen dann aber (nicht einkalkulierte) Anwalts- und Gerichtskosten im Betrag von Fr. 170'608.25 gegenüber. Unter dem Strich kam ihr die Erstellung des Wohn- und Geschäftshauses mit Rechtsstreit damit ziemlich genau gleich teuer zu stehen, wie dies ohne Rechtsstreit der Fall gewesen wäre. Wieso unter diesen Umständen die Anwalts- und Gerichtskosten aus den Erstellungskosten zu eliminieren wären, ist nicht nachvollziehbar.

Die Gesamtkosten, welche der Pflichtigen für die Erstellung des streitbetroffenen Wohn- und Geschäftshauses anfielen, wirken sich beim späteren Grundstücksverkauf gewinnmindernd aus und sind bei der Grundstückgewinnsteuer den anrechenbaren Aufwendungen zuzuordnen. Es gibt keinen Grund, dabei die Rechtskosten aus dem Streit mit dem GU auszuklammern. Diese stehen im direkten Zusammenhang mit der Investition der Pflichtigen in ein neues Gebäude auf unbebautem Land; sie dienen

damit nicht der Werterhaltung der Liegenschaft und wurden dementsprechend von der Pflichtigen auch nie im Rahmen der Einkommenssteuern unter dem Titel von Unterhaltskosten in Abzug gebracht (vgl. deren Eventualantrag, auf welchen im vorliegenden Grundsteuerverfahren bei Abweisung des Hauptantrags aber nicht einzutreten wäre). Auch lassen sich die Kosten nicht deren Lebenshaltungskosten zuordnen, denn der Rechtsstreit wurde nicht im Rahmen einer Freizeitbeschäftigung/Liebhaberei ausgetragen, sondern im konkreten Zusammenhang mit der Werkerstellung. Es ist denn auch kein Unterschied auszumachen zu anderen Rechtskosten, welche ebenfalls mit der Erstellung eines Neubaus zusammenhängen können und von den Veranlagungsbehörden als Anlagekosten anerkannt sind. Dazu gehören etwa Anwaltskosten und Gerichtsgebühren, welche anfallen, wenn im Rahmen eines aufwändigen Quartierplanverfahrens um die Erschliessung gestritten wird oder wenn im Rahmen des Baubewilligungsverfahrens zum Erhalt der Baubewilligung von der Gemeinde oder zur Abwehr eines Nachbarrekurses ein Bauanwalt beigezogen werden muss.

j) Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Gemeinderat B die Anwalts- und Gerichtskosten, welcher der Pflichtigen im Zusammenhang mit der Erstellung des Wohn- und Geschäftshauses auf den seinerzeit unbebauten Grundstücken Kat.-Nrn. ... und ... angefallen sind, bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns auf dem Verkauf dieser Grundstücke zu Unrecht nicht als Anlagekosten anerkannt hat. In quantitativer Hinsicht sind die Kosten unbestritten und ausgewiesen. Somit ist der von der Veranlagungsbehörde ermittelte steuerpflichtige Grundstücksgewinn um Fr. 170'608.- zu reduzieren bzw. neu auf gerundet Fr. 50'300.- festzusetzen. Dies führt zu einer Herabsetzung der veranlagten Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 69'206.40 auf Fr. 10'684.45.

3. a) Nach alledem ist der Rekurs gutzuheissen.

b) Die Verfahrenskosten sind ausgangsgemäss dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, denn sie hat den Rekurs selber verfasst und dieser erforderte auch keinen besonderen Aufwand (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Zwar erwähnt die Pflichtige im Rekurs, dass sie fachlich von ihrem Steuervertreter begleitet worden sei. Der Letztere ist aber lediglich insoweit aktenkundig, als ihm die Pflichtige eine Kopie der ebenfalls von ihr selbst ver-

fassten Einsprache hat zukommen lassen. Im Rekursverfahren beschränkte sich der Aufwand der Pflichtigen im Wesentlichen darauf, ihr Einspracheanliegen in Form eines Rekurses dem Steuerrekursgericht zu unterbreiten.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Gemeinderats B vom 11. Dezember 2019 wird gutgeheissen. Die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 69'206.40 wird auf Fr. 10'684.45 herabgesetzt.

[...]