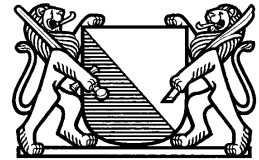


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 GR.2023.13

Entscheid

2. April 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Architekt und liess auf seinem Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse 107 in D eine Liegenschaft erstellen, begründete neun Stockwerkeinheiten und veräusserte diese in den Jahren 2019/2020 zum Gesamtpreis von Fr. 9'247'777.- (inkl. Mehrkosten) an verschiedene Erwerber. Für die Bauarbeiten wurden unter anderem bei der vom Pflichtigen gehaltenen A AG (nachfolgend A AG) Architekturleistungen bezogen und von dieser an den Pflichtigen verrechnet.

Nachdem am ... 2019, ... 2020 und am ... 2020 für alle veräusserten Objekte die Grundstückgewinnsteuererklärungen eingereicht worden waren, unterbreitete die Rekursgegnerin dem Pflichtigen am 23. November 2021 Einschätzungsvorschläge. Zuvor war ihm Gelegenheit eingeräumt worden, sich zu den aus Sicht der Rekursgegnerin abzugsfähigen Anlagekosten zu äussern, wovon der Pflichtige am 30. März 2021 Gebrauch gemacht hatte. Nachdem der Pflichtige sich am 1. März 2022 zu den Einschätzungsvorschlägen hatte vernehmen lassen, erliess die Rekursgegnerin am 11. Mai 2022 die Veranlagungsentscheide. In Abweichung zu den Deklarationen des Pflichtigen wurden dabei verschiedene BKP-Positionen, darunter insbesondere auch das von der A AG verrechnete Architektenhonorar, gekürzt oder vollständig nicht als Anlagekosten zum Abzug zugelassen.

B. Die hiergegen vom Pflichtigen erhobene Einsprache wurde mit Entscheiden vom 8. März 2023 teilweise gutgeheissen, wobei aber lediglich eine irrtümliche Aufrechnung für unverkaufte Einheiten rückgängig gemacht wurde; im Übrigen wurden die Einschätzungsvorschläge bestätigt. Die Rekursgegnerin legte den Einspracheentscheiden folgende Steuerfaktoren zugrunde:

| Handänderung | Erlös | Anlagekosten | Grundstückgewinn |
|---------------------|--------------|---------------------|-------------------------|
| | Fr. | Fr. | Fr. |
| 2019/... | 1'282'231.- | 1'109'224.- | 173'007.- |
| 2019/... | 1'285'384.- | 1'121'865.- | 163'519.- |
| 2019/... | 1'180'760.- | 1'025'478.- | 155'282.- |
| 2019/... | 1'282'971.- | 1'083'390.- | 199'581.- |
| 2019/... | 2'374'602.- | 2'028'039.- | 346'563.- |

| | | | |
|----------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 2019/... | 1'485'329.- | 1'266'212.- | 219'117.- |
| 2019/... | 5'000.- | 5'000.- | 0.- |
| 2020/... | 241'500.- | 90'338.- | 151'162.- |
| 2020/... | <u>110'000.-</u> | <u>110'000.-</u> | <u>0.-</u> |
| | 9'247'777.- | 7'839'546.- | 1'408'231.- |

C. Gegen die Einspracheentscheide vom 8. März 2023 liess der Pflichtige am 12. April 2023 Rekurs erheben mit dem Antrag, diese seien aufzuheben und die Veranlagungen seien gemäss den von ihm ermittelten Faktoren vorzunehmen, unter Kosten und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin.

Konkret bezifferte der Pflichtige die steuerbaren Grundstückgewinne wie folgt:

| Handänderung | Erlös | Anlagekosten | Grundstückgewinn |
|---------------------|--------------------|---------------------|-------------------------|
| | Fr. | Fr. | Fr. |
| 2019/... | 1'282'231.- | 1'166'161.- | 116'070.- |
| 2019/... | 1'285'384.- | 1'181'940.- | 103'444.- |
| 2019/... | 1'180'760.- | 1'079'724.- | 101'036.- |
| 2019/... | 1'282'971.- | 1'141'222.- | 141'749.- |
| 2019/... | 2'374'602.- | 2'136'531.- | 238'071.- |
| 2019/... | 1'485'329.- | 1'333'459.- | 151'870.- |
| 2019/... | 5'000.- | 5'000.- | 0.- |
| 2020/... | 241'500.- | 95'270.- | 146'230.- |
| 2020/... | <u>110'000.-</u> | <u>110'000.-</u> | <u>0.-</u> |
| | 9'247'777.- | 8'249'303.- | 998'474.- |

Zur Begründung wurde angeführt, dass das Architektenhonorar im Betrag von Fr. 703'275.60 (und nicht bloss in der Höhe von Fr. 555'000.-) zum Abzug zuzulassen sei. Weiter wurde gefordert, dass die Projektentwicklungskosten (Fr. 189'676.70) zu berücksichtigen und die Insertionskosten im gesamten Betrag von Fr. 80'524.90 zum Abzug zuzulassen seien. Des Weiteren handle es sich auch bei den Kosten für die Errichtung der Hypotheken (Fr. 11'277.-) um abzugsfähige, wertvermehrnde Aufwendungen. Damit würden sich die anrechenbaren Anlagekosten (exkl. Landerwerbskosten) auf insgesamt Fr. 4'716'029.20 erhöhen.

Die Rekursgegnerin schloss mit Rekursantwort vom 31. Mai 2023 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Der Pflichtige liess am 25. August 2023 replizieren. Die Rekursgegnerin reichte ihrerseits am 7. September 2023 die Replik (recte: Duplik) und am 27. Oktober 2023 noch einen Nachtrag ein. Der Pflichtige liess sich zu den Eingaben der Rekursgegnerin nicht mehr vernehmen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 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.

b) Wertvermehrende Eigenleistungen sind dabei 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/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 66 ff. StG mit Hinweisen). 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 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/Rohner, § 221 N 67 StG).

Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Architekturleistungen stützt sich die Praxis in der Regel auf Art. 7 der SIA-Ordnung 102 (2020) des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins (nachfolgend SIA 102). Diese Bestimmung liefert nach Massgabe verschiedener Parameter (aufwandbestimmende Baukosten B, Grundfaktor p für den Stundenaufwand, 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) und multipliziert mit einem Stundenlohn, ergibt das Architekturhonorar. Zum angemessenen Stundenlohn äussert sich die Ordnung indessen nicht. In seiner Entscheid vom 29. Januar 2019 (1 GR.2018.32) setzte das Steuerrekursgericht sich mit dieser Frage ausführlich auseinander und schützte im konkreten Fall einen Honoraransatz von Fr. 135.- pro Stunde.

c) Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen. Für eine solche Anrechnung wird ein ausdrücklicher Verzicht auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer vorausgesetzt. Die betreffende Bestimmung dient in erster Linie dazu, die sich aus dem monistischen System ergebenden Härten (bis 1. Januar 2019 fehlende Möglichkeit, zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen) zu mildern oder Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zu optimieren. Es ist allein vom Willen des Liegenschaftenhändlers abhängig, bei welcher Steuer er die entsprechenden Aufwendungen zum Abzug bringen will. Aus diesem Grund ist die für die Grundstückgewinnsteuerveranlagung zuständige Grundsteuerbehörde nicht verpflichtet, diesen auf die Möglichkeit von § 221 Abs. 2 StG aufmerksam zu machen bzw. solche weiteren Aufwendungen von Amtes wegen zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 148 StG; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004, S. 273).

d) Wie alle steuermindernden Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen von der hierfür beweisbelasteten steuerpflichtigen Person geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 38 StG).

2. Streitig ist vorliegend die Berücksichtigung diverser vom Pflichtigen deklarierten Kosten als wertvermehrnde Aufwendungen. Nachfolgend wird im Einzelnen auf die betreffenden Positionen eingegangen.

a) aa) Unter dem Titel Architektenhonorar deklarierte der Pflichtige initial einen Betrag in Höhe von Fr. 872'514.-. Die Rekursgegnerin akzeptierte lediglich ein Honorar in Höhe von Fr. 555'000.-. Dies, weil es sich bei den Aufwendungen der A AG um Quasi-Eigenleistungen handle und eine Anrechnung nur im Umfang des Marktwerts infrage komme. Der Berechnung wurden (unter Ausklammerung des Architektenhonorars selbst) eine honorarberechtigte Bausumme von Fr. 3'304'628.- und ein Honoraransatz von 15%, welcher praxisgemäss als üblich bezeichnet werden könne, zugrunde gelegt (wobei die Marktüblichkeit mit Verweis auf den Entscheid 810 18 58 vom 26. September 2018 des Kantonsgerichts Basel-Landschaft begründet wurde).

bb) Im Rahmen der Einsprache vom 15. Juni 2022 reduzierte der Pflichtige den geltend gemachten Honorarbetrag auf Fr. 703'275.60, dies basierend auf einer Berechnung gemäss SIA 102. Dabei wurden ein Honoraransatz von Fr. 135.- pro Stunde, ein Schwierigkeitsfaktor n von 1.1 und ein Anpassungsfaktor r von 1.0 angewendet. Die honorarberechtigte Bausumme wurde mit Fr. 3'305'897.- beziffert. Weiterhin mitberücksichtigt wurden dabei die Vorbereitungsarbeiten, neu ausgeklammert wurde aber das Architektenhonorar selbst.

Dessen ungeachtet hielt die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid an dem aus ihrer Sicht zulässigen Honorar von Fr. 555'000.- fest. Im Zusammenhang mit der Berechnung des Pflichtigen wurde einzig entgegnet, dass ein Zuschlag (gemeint sein dürfte der Schwierigkeitsfaktor n) nicht gewährt werden könne, da es sich bei den erstellten Wohneinheiten gemäss eingereicherter Dokumentation vom 25. Februar 2018 um teilweise typengleiche Wohnungen handle. Dies würde eher die Anrechnung eines Wiederholungsfaktors rechtfertigen. Über diese Feststellung hinaus erfolgte keine inhaltliche

Auseinandersetzung mit der Berechnung des Pflichtigen und es wurde auch keine eigene Berechnung gemäss SIA 102 vorgenommen. Neu wurde lediglich darauf verwiesen, dass die nochmalige Prüfung ergeben habe, dass bei einem ähnlichen Fall mit einer etwas höheren Versicherungssumme, aber praktisch gleicher Kubatur, ein Honorar in einem Drittverhältnis von rund Fr. 300'000.- verlangt worden sei. Dieses Vergleichsobjekt mache deutlich, dass sowohl das ursprünglich geltend gemachte wie auch das nunmehr reduzierte Honorar als übersetzt gelte. Das gewährte Honorar von Fr. 555'000.- erweise sich somit als sehr grosszügig. Auf eine weitere Aufrechnung werde aus Kulanz aber verzichtet.

cc) Im Rahmen ihrer Rekursantwort machte die Rekursgegnerin noch folgende Angaben zum Vergleichsobjekt:

| | Vergleichsobjekt | ...strasse 107/107a |
|----------------------|-------------------------|----------------------------|
| Volumen | 4'936 m ³ | 4'940 m ³ |
| Objektart | MFH, 6 Wohnungen | MFH, 6 Wohnungen |
| Architekturhonorar | Fr. 305'000.- | Fr. 703'275.- |
| Projektierungskosten | <u>inkl.</u> | Fr. 189'676.- |
| Total | Fr. 305'000.- | Fr. 892'951.- |

Mit der Berechnung des Pflichtigen setzte die Rekursgegnerin sich weiterhin nicht inhaltlich auseinander. Ebenfalls ohne inhaltliche Auseinandersetzung oder Erläuterung reichte die Rekursgegnerin sodann mit Nachtrag vom 27. Oktober 2023 einen Artikel vom November 2023 aus der vz news ein, mit welchem – soweit ersichtlich – der von ihr für die Berechnung gewählte Honoraransatz von 15% untermauert werden sollte.

b) aa) Der Pflichtige macht weiter die Anrechnung von Projektentwicklungskosten in Höhe von Fr. 189'676.70 geltend (BKP 591). Diese würden – wie das Architektenhonorar – wertvermehrnde Aufwendungen im Sinn von § 221 StG darstellen, unabhängig davon, ob die Arbeiten einem Dritten übertragen oder vom steuerpflichtigen Veräusserer selbst geleistet wurden. Ebenfalls zum Abzug zuzulassen seien sodann die Insertionskosten im Gesamtbetrag von Fr. 80'524.90 (BKP 524 und 525; mit Verweis) und die Kosten für die Errichtung der Hypotheken im Betrag von Fr. 11'277.-.

Die Abzugsfähigkeit der vorgenannten Kostenpositionen begründet der Pflichtige unter anderem damit, dass er als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler

qualifiziere (erstmalig vorgebracht wurde dies durch den Pflichtigen soweit ersichtlich im Einspracheverfahren). Es seien deshalb auch Kosten, welche im Zusammenhang mit Kaufs- und Verkaufsbemühungen oder der Beschaffung der Finanzierung stehen würden, als wertvermehrnde Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen.

bb) Die Rekursgegnerin verweigert die Berücksichtigung zusätzlicher Aufwendungen für Projektentwicklungskosten, da diese gemäss Leistungstabelle SIA im Honorar enthalten und mit den gewährten Fr. 555'000.- abgegolten seien. Da für die BKP-Position 291 diesbezüglich kein Abzug gemacht worden sei, bleibe kein Spielraum für eine zusätzliche Anrechnung. Die geltend gemachten Insertionskosten seien viel zu hoch und würden nicht mit den effektiven Aufwendungen in der Erfolgsrechnung der Gesellschaft korrespondieren. Für die Beschaffung der Finanzierung seien sodann die Beratungskosten der E AG im Betrag von Fr. 100'000.- angerechnet worden (BKP 542) und bei den Kosten für die Errichtung der Hypotheken handle es sich nicht um wertvermehrnde Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG.

Mit der Frage der Abzugsfähigkeit der streitigen Positionen im Rahmen von § 221 Abs. 2 StG (Liegenschaftenhändlerabzug) hat die Rekursgegnerin sich bisher nicht befasst.

3. a) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 148 Abs. 3 und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Rekursgegnerin zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Rekursgegnerin behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung (RB 1983 Nr. 56).

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/Rohner, § 149 N 30 StG, auch zum

Folgenden). Als schwere Verfahrensmängel gelten eine Verletzung der Untersuchungspflicht sowie schwere Fälle der Gehörsverweigerung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 ff. StG). Auch in der fehlenden, irreführenden oder (wesentlich) ungenügenden Begründung eines Entscheids liegt eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 12 StG). Davon abgesehen kommt eine Rückweisung mangels Begründung nur in Frage, wenn aus dem vorinstanzlichen Entscheid überhaupt nicht ersichtlich ist, warum dieser so und nicht anders ausgefallen ist, er also überhaupt keine Begründung enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 10 StG). Sofern die Rekursgegnerin die bisher fehlende Begründung in der Rekursantwort nachschiebt, darf das Steuerrekursgericht diesen Fehler allenfalls auch durch die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels selbst beheben (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 12 StG).

b) aa) Vorliegend verunmöglicht die von der Rekursgegnerin unterlassene Sachverhaltsabklärung hinsichtlich der als Liegenschaftenhändler geltend gemachten Aufwendungen eine abschliessende Beurteilung durch das Steuerrekursgericht und stellt einen bedeutsamen Verfahrensmangel dar. Dies vor dem Hintergrund, dass der Antrag zur Geltendmachung von Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG im Einspracheverfahren noch gestellt werden konnte; dass die Geltendmachung nicht bereits mit der Grundstücksgewinnsteuerdeklaration erfolgte, ist unschädlich (StRG, 10. Oktober 2023, 1 GR.2022.30, E. 2b/cc in fine; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 149 StG).

Hinzu kommt, dass die Rekursgegnerin die Höhe des aus ihrer Sicht zulässigen Architektenhonorars allein auf den Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 26. September 2018 (810 18 58) gestützt hat. Inwiefern die dort beurteilte Konstellation mit dem vorliegend zu beurteilenden Fall vergleichbar und der von ihr übernommene Honoraransatz hier marktkonform sein soll, hat sie nicht begründet. Auch aus dem ins Recht gelegten Bericht der vz news ist mangels Erläuterung nicht ohne Weiteres ersichtlich, inwiefern dieser die Beurteilung der Rekursgegnerin stützt.

Geradezu als Verletzung des rechtlichen Gehörs des Pflichtigen erscheint sodann, dass die Rekursgegnerin sich nur oberflächlich mit dessen Berechnung nach SIA 102 auseinandergesetzt hat. Aber auch der erst im Rahmen der Veranlagungen eingeflossene Verweis auf das Honorar bei einem Vergleichsobjekt, betreffend welchem einzig bekannt ist, dass eine vergleichbare Kubatur bestehen und es sich ebenfalls um ein Mehrfamilienhaus mit 6 Wohnungen handeln soll, ist problematisch. Die Angaben

wurden auch erst mit der Rekursantwort gemacht. Dies, obschon es der Rekursgegnerin selbst unter Wahrung datenschutzrechtlicher Aspekte möglich gewesen wäre, die zentralen Parameter dieses Objekts (z.B. Bausumme, Erstellungszeitraum oder Komplexität der Arbeiten) offenzulegen, um eine vergleichstechnische Einordnung der Honorarforderung zu ermöglichen.

bb) Würden diese Mängel durch das Steuerrekursgericht behoben, hätte dies eine Verkürzung des Rechtsmittelwegs zulasten des Pflichtigen zur Folge, was ihm nicht ohne Weiteres zugemutet werden kann. Zudem ist es nicht Aufgabe des Steuerrekursgerichts als gerichtliche Instanz, quasi anstelle der Vorinstanzen erstmals die Sachverhaltsermittlung zu übernehmen und diese damit von ihren Untersuchungspflichten zu entlasten. Die Sache ist daher zur Nachholung der Untersuchung und zum Neuentscheid an die Rekursgegnerin zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.2000.00002, E. 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG).

c) Die Rekursgegnerin wird im zweiten Rechtsgang den Pflichtigen mittels Auflage anzuhalten haben, die erforderliche Sachdarstellung und Beweismittel beizubringen, welche sie zur Erstellung und Beurteilung des Sachverhalts benötigt (wobei der Neuentscheid selbstredend die vorliegenden Erwägungen zu berücksichtigen hat). Diesbezüglich wird sie zu beurteilen haben, ob das infrage stehende Grundstück der Händler- oder einer Haltertätigkeit des Pflichtigen zuzuordnen war, kann § 221 Abs. 2 StG doch nur auf jene Grundstücke angewendet werden, welche der Handelstätigkeit des Liegenschaftenhändlers dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 127a StG). Die Rekursgegnerin wird sodann zu beurteilen haben, ob der Pflichtige auch die weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG erfüllt und hier insbesondere, ob auf eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten – soweit diese ausgewiesen sind und als geschäftsmässig begründet betrachtet werden können – bei der Einkommenssteuer verzichtet wurde. Der diesbezügliche Nachweis obliegt dem Pflichtigen. Der Nachweis eines solchen Verzichts gilt als erbracht, wenn aufgrund der Beweisführung der steuerpflichtigen Person ausgeschlossen ist, dass die Aufwendungen bei den Staats- und allgemeinen Gemeindesteuern zum Abzug gebracht wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 149 StG).

Im Zusammenhang mit der Beurteilung des Architektenhonorars drängt sich sodann auf, dass die Rekursgegnerin sich einer anerkannten Methode bedient und z.B.

eine Bemessung nach SIA 102 vornimmt oder vornehmen lässt. In jedem Fall aber ist die Beurteilung nachvollziehbar zu begründen.

Für die Projektentwicklungskosten schliesslich gilt, dass solche ebenfalls nach SIA 102 zu beurteilen sind, soweit der Auftraggeber mit dem Architekten nach dieser Honorarordnung abgerechnet hat (RB 1983 Nr. 67; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 54 StG). Nachdem der Pflichtige sich vorliegend zur Beurteilung der Angemessenheit des Architektenhonorars auf SIA 102 beruft (die initiale Honorarbemessung scheint demgegenüber nicht auf Basis von SIA 102 erfolgt zu sein, bzw. wäre dies jedenfalls nicht aktenkundig), dürfte es sich aufdrängen, die Frage des Umfangs der Abzugsfähigkeit der Projektentwicklungskosten ebenfalls nach dieser Ordnung zu bemessen. Vorausgesetzt ist auch hier offensichtlich, dass überhaupt abzugsfähige Projektentwicklungskosten ausgewiesen sind. Auch dies ist zu untersuchen.

4. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses (Rückweisung). Gemäss Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Rekursgegnerin mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die (reduzierten) Gerichtskosten sind deshalb der unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist eine angemessene Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'200.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

b) 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 teilweise gutgeheissen. Die Einspracheentscheide vom 8. März 2023 werden aufgehoben und die Sache zum Neuentscheid an die Grundsteuerbehörde C zurückgewiesen.

[...]