

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.13 vom 28. August 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-08-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.13

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.13 du 28 août 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.13 del 28 agosto 2014

Regeste

Der Pflichtige ist Architekt und hat im Rahmen der Überbauung eines seiner Grundstücke u.a. bei einer von ihm gehaltenen Gesellschaft Bauleistungen bezogen. Die Grundsteuerbehörde hat dabei insbesondere die Höhe des Architekturhonorars (als Quasi-Eigenleistung) bemängelt und gekürzt. Die diesbezügliche Festsetzung ist jedoch nur beschränkt nachvollziehbar und es hat auch keine Auseinandersetzung mit der Berechnung des Pflichtigen, welche dieser gemäss SIA 102 vorgenommen hat, stattgefunden. Weiter hat die Grundsteuerbehörde sich zur Begründung ihrer Kürzung auf ein Vergleichsobjekt abgestützt, ohne die für die Honorarbemessung relevanten Parameter offen zu legen, was im Kern sogar als Verletzung des rechtlichen Gehörs gewürdigt werden kann. Schliesslich hat die Grundsteuerbehörde sich auch nicht mit dem Antrag des Pflichtigen befasst, die streitigen Kosten in seiner Eigenschaft als Liegenschaftenhändler zum Abzug zuzulassen. Diese Mängel wiegen schwer und können vom Steuerrekursgericht nicht geheilt werden. Die Sache ist damit in teilweiser Gutheissung zur Vornahme der nötigen Untersuchung und zum Neuentscheid an die Rekursgegnerin zurückzuweisen.

Erwägungen

E. 1

GR.2023.13 Entscheid

E. 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 1 GR.2023.13

- 7 - 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 m³ 4'940 m³ Objektart MFH, 6 Wohnungen MFH, 6 Wohnungen Architekturhonorar Fr. 305'000.- Fr. 703'275.- Projektierungskosten inkl. 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 gewerbmässiger Liegenschaftenhändler 1 GR.2023.13

- 8 - 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 wertver- mehrende 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.

E. 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 Steuerre- kursgericht wie von der Rekursgegnerin behoben werden kann, führt dagegen regelmäs- sig 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 Einschät- zungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfah- rens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG, auch zum 1 GR.2023.13

- 9 - Folgenden). Als schwere Verfahrensmängel gelten eine Verletzung der Untersuchungs- pflicht sowie schwere Fälle der Gehörsverweigerung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 ff. StG). Auch in der fehlenden, irreführenden oder (wesentlich) ungenügen- den Begründung eines Entscheids liegt eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 142 N 12 StG). Davon abgesehen kommt eine Rück- weisung 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 nach- schiebt, 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 Ein- spracheverfahren noch gestellt werden konnte; dass die Geltendmachung nicht bereits mit der Grundstückgewinnsteuerdeklaration 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 Konstel- lation mit dem vorliegend zu beurteilenden Fall vergleichbar und der von ihr übernom- mene 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 so- dann, dass die Rekursgegnerin sich nur oberflächlich mit dessen Berechnung nach SIA 102 auseinandergesetzt hat. Aber auch der erst im Rahmen der Veranlagungen ein- geflossene 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 1 GR.2023.13

- 10 - 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 Honorarfor- derung 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 Steuerrekurs- gerichts als gerichtliche Instanz, quasi anstelle der Vorinstanzen erstmals die Sachver- haltsermittlung 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 Auf- lage anzuhalten haben, die erforderliche Sachdarstellung und Beweismittel beizubrin- gen, welche sie zur Erstellung und Beurteilung des Sachverhalts benötigt (wobei der Neuentscheid selbstredend die vorliegenden Erwägungen zu berücksichtigen hat). Dies- bezüglich wird sie zu beurteilen haben, ob das infrage stehende Grundstück der Händ- ler- 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 insbe- sondere, 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 Aufwendun- gen 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 so- dann auf, dass die Rekursgegnerin sich einer anerkannten Methode bedient und z.B. 1 GR.2023.13

- 11 - 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 Angemes- senheit 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 Ab- zugsfähigkeit der Projektentwicklungskosten ebenfalls nach

dieser Ordnung zu bemessen. Vorausgesetzt ist auch hier offensichtlich, dass überhaupt abzugsfähige Projektwicklungskosten ausgewiesen sind. Auch dies ist zu untersuchen.

E. 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). 1 GR.2023.13

- 12 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.