

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00041 vom 23. Oktober 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-10-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00041](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00041)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00041 du 23 octobre 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00041 del 23 ottobre 2019

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Grundstückgewinnsteuer; Abzugsfähigkeit eines pauschalen Vorprojektierungshonorars bzw. einer Mäklerprovision] Den Pflichtigen gelingt der Beweis nicht, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um ein Entgelt für architektonische Leistungen gehandelt hatte. Sie gelten daher nicht als wertvermehrender Aufwand und können somit auch nicht als Abzug berücksichtigt werden (E. 3). Die von den Pflichtigen geltend gemachten Kosten können auch nicht als Mäklerprovision im steuerrechtlichen Sinn begriffen werden. So oder anders liegt keine Schwerverkäuflichkeit vor, die einen höheren als den üblichen Prozentsatz rechtfertigen würde (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

B, Beschwerdeführende, gegen Gemeinde C, vertreten durch den Gemeinderat, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) erwarben am 15. Februar 2006 das Baulandgrundstück GR Bl. 01, Kat. Nr. 02, in C. Am 23. Januar 2015 bzw. 28. September 2015 verkauften sie es mit der D AG als Werkerstellerin je im Stockwerkeigentum an die Eheleute E und F sowie G und H à Fr. ..., davon Fr. ... Werklohn und Fr. ... Landpreis. Mit der D AG schlossen die Käufer je separate Werkverträge. Ursprünglich hatten die Pflichtigen am 4. Juli 2012 einen Mäklervertrag mit der D Baumanagement GmbH (nachfolgend: D GmbH), einer Schwestergesellschaft der D AG, unterzeichnet. Die Provision war mit Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer) beziffert, bestehend aus Fr. ... für die D GmbH und Fr. ... für die K & Partner AG, die als Architektin in das Überbauungsprojekt involviert war. Später wurde das Honorar der K & Partner AG auf Fr. ... (ohne Mehrwertsteuer) bzw. Fr. ... (mit Mehrwertsteuer) reduziert. B. In den Steuererklärungen vom 26. Februar 2016 deklarierten die Pflichtigen bezüglich der Veräusserungen vom 23. Januar 2015 und 28. September 2015 je einen Grundstücksgewinn von Fr. .... Dabei führten sie als übliche Mäklerprovisionen je Fr. ... auf. Am 27. März 2017 ergingen zwei Einschätzungsvorschläge des Gemeindesteueramts C. Die steuerpflichtigen Grundstücksgewinne wurden mit je Fr. ... veranschlagt, wobei unter anderem die Mäklerprovisionen auf Fr. ... (2 % vom Landwert, inklusive Mehrwertsteuer) gekürzt wurden. Nachdem sich die Pflichtigen damit nicht einverstanden erklärten, ergingen am 27. Juni 2017 gleichlautende Veranlagungsentscheide. C. Gegen die Veranlagungsentscheide vom 27. Juni 2017 erhoben die Pflichtigen am 28. Juli 2017 Einsprache und beantragten die Festlegung der steuerpflichtigen Grundstücksgewinne auf je Fr. ..., eventualiter (gerundet) je Fr. .... Versehentlich sei das "Vorprojektierungshonorar" der K & Partner AG in den Mäklervertrag eingeflossen,

obwohl es sich dabei um wertvermehrnde Aufwendungen gehandelt habe. Entsprechend seien in den beiden Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer die zugestandenen wertvermehrnden Aufwendungen von je Fr. ... um je Fr. ... (der Hälfte des Honorars der K & Partner AG) auf Fr. ... zu erhöhen. Unter der Rubrik "übliche Mäklerprovision beim Verkauf" seien je Fr. ... (anstatt der zugestandenen Fr. ...) zu berücksichtigen. Sollte eine entsprechende Richtigstellung in den Steuererklärungen nicht akzeptiert werden, sei die ausgewiesene Mäklerprovision von je Fr. ... zu akzeptieren. Sollte auch dies nicht akzeptiert werden, so sei die angewandte Pauschale für die Mäklerprovision von 2 % auf 3 % zu erhöhen. Der Gemeinderat C wies die Einsprache mit Beschluss vom 23. Januar 2018 ab. II. Am 25. Februar 2018 gelangten die Pflichtigen mit Rekurs an das Steuerrekursgericht und beantragten die Zulassung des "Vorprojektierungshonorars" als wertvermehrnde Aufwendungen unter Festlegung der Grundstückgewinne auf je Fr. .... Eventualiter seien Mäklerprovisionen von je Fr. ..., mindestens aber ... (3 % zuzüglich Mehrwertsteuer), anstatt der gewährten Fr. ..., zu akzeptieren. Der Grundstücksgewinn sei somit auf je Fr. ..., höchstens aber Fr. ..., festzusetzen, unter entsprechender Kostenfolge. Der Rekurs wurde am 12. April 2019 abgewiesen. III. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 14. Mai 2019 Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Sie beantragten erneut die Zulassung des "Vorprojektierungshonorars" als wertvermehrnde Aufwendungen und Festsetzung der Grundstückgewinne auf je Fr. .... Eventualiter seien je Fr. ... als übliche Mäklerprovision zu akzeptieren, unter gleichlautenden Grundstücksgewinnen. Subeventualiter seien als übliche Mäklerprovision je Fr. ... (zuzüglich Mehrwertsteuer) zu akzeptieren, unter Festsetzung eines Grundstücksgewinns von je Fr. .... Es wurde keine Beschwerdeantwort erstattet. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 17. Mai 2019 auf eine Vernehmlassung. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, beschränkt sich die Rechtskontrolle des Verwaltungsgerichts in Bezug auf die Sachverhaltsfeststellungen auf den rechtserheblichen Sachverhalt. Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht; eine in Verkennung der Rechtserheblichkeit unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt demzufolge eine Verletzung materiellen Rechts dar (BGr, 29. März 2018, 2C\_962/2017, E. 1.5 und 3.1, mit Hinweisen). Auf nicht rechtserhebliche Sachverhaltselemente ist folglich nicht weiter einzugehen. Eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung im Sinn von § 153 Abs. 3 StG liegt vor, wenn dem Entscheid des Steuerrekursgerichts ein falscher oder aktenwidriger Sachverhalt zugrunde gelegt wurde, etwa weil die Rechtserheblichkeit einer Tatsache zu Unrecht verneint wurde, sodass diese nicht zum Gegenstand eines Beweisverfahrens gemacht wurde. Eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung ist gegeben, wenn nicht alle für den Entscheid rechtswesentlichen Sachumstände berücksichtigt wurden (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 153 N 39 f.). 1.2 Das Rechtsmittel kann sich grundsätzlich nur gegen das Dispositiv des angefochtenen Entscheids, nicht hingegen gegen die Begründung desselben richten. Sind im Dispositiv Elemente der Begründung enthalten, so ist auch die Begründung anfechtbar (vgl. Richner et al., a.a.O., § 140 N 39). Aus der Begründung muss ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat. Es ist nicht notwendig, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen

Parteierörterungen enthält; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt. Bei fehlender, irreführender oder (wesentlich) ungenügender Begründung eines Entscheids liegt aber eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs vor, welche die Anfechtbarkeit des Entscheids nach sich zieht (vgl. Richner et al., a. a. O., § 142 N 10 und 12). 1.3 Vorliegend geht es allein um die Frage, inwieweit das Honorar der K & Partner AG von Fr. ... (inklusive Mehrwertsteuer) bezüglich der Grundstückgewinnsteuern zu akzeptieren ist bzw. der Höhe der zu berücksichtigenden Mäklerprovisionen. Auf weitere nicht rechtserhebliche sachverhaltsmässige Ausführungen ist daher nicht einzugehen.

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Steuerbarer Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG jener Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Während sich der Erlös aus dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen des Erwerbers zusammensetzt (§ 222 StG), umfassen die Anlagekosten den Erwerbsspreis (§ 220 StG) sowie die anrechenbaren Aufwendungen (§ 221 StG). Bauprojekte (Erschliessungs- und Überbauungsprojekte) sind vorerst einmal gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG anrechenbar, wenn sie tatsächlich während der massgebenden Besitzesdauer des Veräusserers ausgeführt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob nur ein Bauprojekt ausgearbeitet werden musste oder ob mehrere Projekte einander ablösen. Obwohl mit dem schliesslich erstellten Bau die früheren Projekte nur noch teilweise oder überhaupt nicht zur Ausführung gelangen, müssen deren Kosten in vollem Umfang zusammen mit jenen für das zuletzt ausgeführte Projekt als wertvermehrende Aufwendungen angerechnet werden, wobei die einander folgenden Projekte als Projektierungsablauf erscheinen müssen. Aber auch die Kosten für unausgeführte Bauprojekte sind bei den Anlagekosten anrechenbar, wenn sie sich auf das Handänderungsobjekt beziehen und nicht bloss zum Schein erstellt worden sind. Eine Anrechnung solcher unausgeführten Projekte kommt aber nur infrage, wenn das Projekt dem Erwerber rechtsgeschäftlich überlassen wurde. Wesentliches Kriterium für die Anrechnung eines nicht ausgeführten Bauprojekts ist, dass es in positiver oder in negativer Hinsicht geeignet ist, die tatsächliche Überbaumöglichkeit des Grundstücks aufzuzeigen, ihm also ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukommt (zum Ganzen Richner et al., a. a. O., § 221 N 50–53, mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht hat unter Hinweis auf RB 1992 Nr. 32 zutreffend festgehalten, dass auch entsprechende pauschale Abgeltungen zu berücksichtigen seien. Bei Pauschalhonoraren müsse jedoch sichergestellt sein, dass darin nur gesetzlich anrechenbare Aufwendungen enthalten seien, was eine hinreichend detaillierte Sachdarstellung erfordere, sodass – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die Abzugsfähigkeit der mit dem Pauschalhonorar abgegoltenen Lieferungen und Leistungen beurteilt werden könne.

### **E. 2.2**

Sodann sind nach § 221 Abs. 1 lit. c StG übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung als Aufwendungen anrechenbar. Die ständige Zürcher Praxis bzw. die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gehen dahin, dass eine Mäklerprovision von 2 % des Kaufpreises für überbaute Grundstücke und Eigentumswohnungen, ebenso für unüberbaute Grundstücke, im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt

(RB 1996 Nr. 58; 1988 Nr. 43; 1978 Nr. 73). Dies ist denn auch bundesgerichtskonform (BGr., 29. Mai 2009, 2C\_119/2009, E. 3.2.1; ebenso BGr, 21. Augst 2019, 2C\_891/2017, E. 2.6). Einzig bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Mäklerprovision von 3 % in Betracht. Der beweisbelastete Verkäufer, auf die Beweislastverteilung ist sogleich zurückzukommen, hat dabei Angaben über die Anzahl der Interessenten und die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Mäklers zu machen, während ein allgemeiner Hinweis, zum Beispiel auf die schlechte Lage des Objekts, nicht genügt (Richner et al., a. a. O., § 221 N. 98 f., mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Da anrechenbare Aufwendungen, so wie sie hier zur Diskussion stehen, nach § 221 StG die Grundstückgewinnsteuer mindern, sind die steuerpflichtigen Veräusserer beweisbelastet und haben sie kraft ihrer Mitwirkungspflicht die zugrundeliegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang kraft ihrer Mitwirkungspflicht nachzuweisen. Den Nachweis haben sie durch substantiierte Sachdarstellung anzutreten. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt (Richner et al., a.a.O., § 221 N 16). Ist die Substanziierung oder das Beweismittelangebot ungenügend, so hat die Rechtsmittelbehörde nicht von Amts wegen eine Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Auch kann eine unvollständige Sachdarstellung nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden. Kommt die steuerpflichtige Person diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (Richner et al., a. a. O., § 221 N 18). Die Prüfung des vorinstanzlichen Entscheids hat dementsprechend in Beachtung dieser Verfahrensregeln zu erfolgen.

### **E. 2.4**

Die Rechtsfolgen einer ungenügenden Substanziierung oder eines ungenügenden Beweismittelangebots haben die beweisbelasteten Steuerpflichtigen zu tragen, das heisst, die zu deren Gunsten sprechende beweislos gebliebene Tatsache ist als nicht verwirklicht zu betrachten (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 19 Rz. 8). Dies ist nicht mit den Rechtsfolgen einer allfälligen Gehörsverletzung zufolge fehlender, irreführender oder (wesentlich) ungenügender Begründung des Rekursentscheids zu vermengen (vgl. vorne, E. 1.2 [zweiter Absatz]).

### **E. 3.1**

Die Pflichtigen hatten schon mit "Maklervertrag" vom 4. Juli 2012 die D GmbH mit dem Verkauf der zwei Wohnungen vor Bauausführung beauftragt. Im "Richtpreis Parzelle Kat. Nr. 02 Etappe 2+3" waren unter anderem das Verkaufshonorar für die D GmbH von Fr. ... und das "Vorprojektierungshonorar" an die K & Partner AG von Fr. ... enthalten. Unter Ziffer 4 wurde sodann die zu bezahlende Provision mit Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer) beziffert, bestehend aus dem Verkaufshonorar für die D GmbH und dem "Vorprojektierungshonorar" für die K & Partner AG. Nach Angaben der Pflichtigen wurde später das Honorar an die K & Partner AG auf Fr. ... (inklusive Mehrwertsteuer) reduziert. Im Ergebnis wollen die Pflichtigen die Differenzen zwischen den in den Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer geltend gemachten Mäklerprovisionen von je Fr. ... und den vom Steueramt für diese Position je zugestandenen Fr. ... (also je Fr. ...) steuerlich

zusätzlich berücksichtigt haben, sei es unter der Rubrik "wertvermehrende Aufwendung" oder aber, entsprechend erhöht, unter der Rubrik "Mäklerprovision".

### **E. 3.2**

Das Steuerrekursgericht hielt fest, der Mäklervertrag vom 4. Juli 2012 sei zum Zeitpunkt der tatsächlich erfolgten Verkäufe überholt gewesen, hätten die Käufer doch nicht Land mit einem Vorprojekt erworben, sondern im Bau befindliche bzw. praktisch fertig erstellte Eigentumswohnungen. Für die Käufer habe ein allfälliges Vorprojekt keine Bedeutung gehabt bzw. keinen liegenschaftlichen Wert dargestellt. Dennoch stehe die Frage im Raum, wer die Kosten des von den Pflichtigen genannten Vorprojekts übernommen habe. Mit Verfügung vom 12. März 2019 seien die Pflichtigen zur Edition entsprechender Unterlagen aufgefordert worden. In der Folge hätten die Pflichtigen einen Zahlungsnachweis vom 26. März 2015 betreffend Fr. ... zugunsten der K & Partner AG ins Recht gereicht, aber weder einen Vertrag betreffend das Vorprojekt noch eine Abrechnung darüber. Auch aus dem Dokument "291 Honorar Architekt Maklervertrag – Schlussrechnung" lasse sich nicht entnehmen, ob und wenn ja welche Vorprojektierungsarbeiten von der K & Partner AG erbracht worden seien. Vielmehr sei im letztgenannten Dokument vom "Total Honorar Maklermandat K & Partner AG (...)" die Rede, was gegen die Entschädigung architektonischer Leistungen spreche. Sodann ergebe sich aus der Rekurseingabe, dass das Vorprojekt grundsätzlich zu den effektiv erstellten Eigentumswohnungen geführt habe. Letztlich müsse dies bedeuten, dass die D AG die entsprechenden Pläne (auf ihre Kosten) übernommen habe, was wiederum heisse, dass allfällige Kosten als im Werkpreis inbegriffen zu betrachten seien. Damit seien die Fr. ... an die Architektin keine hier anrechenbaren separaten wertvermehrenden Leistungen. Auch lasse die Bezahlung einer Pauschale grundsätzlich auf eine Erfolgsbeteiligung der Architektin beim Verkauf schliessen. Dafür spreche auch, dass sowohl die D GmbH als auch die K & Partner AG an einem Mehrpreis mit je 10 % beteiligt werden sollten, wie aus Ziffer 4.1 des Mäklervertrages hervorgehe.

### **E. 3.3**

Die Pflichtigen bewerten die vorinstanzlichen Ausführungen als nicht verständlich bzw. nicht stringent. Es stelle sich die Frage, ob die Abzugsfähigkeit der Fr. ... wegen des Verkaufs eines "Zweifamilienhauses", von "Grundstücke/n" bzw. "Stockwerkeigentumseinheiten", "Stockwerkeigentumswohnungen", eines "Grundstücks (...)" mitsamt einem ausgereiften Neubauprojekt", von "im Bau befindliche(n) bzw. praktisch fertiggestellte(n) Eigentumswohnungen" oder "schlüsselfertiger Eigentumswohnungen" verneint werde. Soweit die Pflichtigen gestützt auf die genannten Wendungen aus dem Rekursentscheid eine Gehörsverletzung wegen fehlender, irreführender oder (wesentlich) ungenügender Begründung herleiten möchten (vgl. vorne, E. 1.2), kann dem nicht gefolgt werden. Zum einen sind die von den Pflichtigen wiedergegebenen Wendungen aus dem Zusammenhang gerissen, zum anderen ergibt sich aus der Entscheidebegründung rechtsgenügend, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und rechtliche Erwägungen entschieden wurde (siehe E. 3.2). Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es hier nur um die Frage der Berücksichtigung des Honorars an die K & Partner AG geht (vorne, E. 3.1). Auf nicht damit zusammenhängende Sachverhaltselement ist daher nicht weiter einzugehen (vorne, E. 1.1).

### **E. 3.4**

Die Pflichtigen machen geltend, es sei nicht klar, ob die Abzugsfähigkeit des Vorprojekthonorars zufolge ungenügenden Nachweises oder wegen Bezahlung desselben durch die D AG verneint worden sei. Die Kosten seien nicht von der D AG übernommen worden. Die Abzugsfähigkeit der Kosten könne und dürfe nicht davon abhängen, ob der Verkäufer des Landes oder der Werkersteller die Kosten übernommen habe. Mit anderen Worten dürfe die Abzugsfähigkeit von Kosten nicht davon abhängen, ob der Käufer solche Kosten indirekt dem Verkäufer des Landes (via Landpreis, in dem solche Kosten einkalkuliert seien) bezahle oder indirekt dem Ersteller der Baute (via Werklohn, in dem solche Kosten einkalkuliert würden). Die Pflichtigen sind für die geltend gemachten Aufwendungen, hier die Fr. ..., beweisbelastet, was ihnen spätestens nach Erhalt der Verfügung der Vorinstanz vom 12. März 2019 klar sein musste. Darin waren sie zur Edition des Leistungsbeschreibs und Vertrags bzw. der Honorarvereinbarung mit K & Partner AG betreffend "Vorprojekt", der Abrechnung von K & Partner AG über das "Vorprojekt" sowie der entsprechenden Honorarrechnung vom 3. März 2015 von K & Partner AG und des Zahlungsnachweises des Betrags von Fr. ... aufgefordert worden. Bei der Editionsauflage ging es also klar nicht nur um den Nachweis des Geldflusses, sondern auch des Zahlungsgrunds, nämlich, dass damit das behauptete Vorprojekt abgegolten werden sollte. In der Folge hielten die Pflichtigen gegenüber dem Steuerrekursgericht fest, es sei kein Leistungsbeschrieb erstellt worden. Sie hätten von K & Partner AG Pläne erwartet. Weiter reichten sie Kopien des Mäklervertrags vom 4. Juli 2012, der Abrechnung von K & Partner AG vom 3. März 2015 sowie einer Sammelbelastung der Bank L vom 26. März 2015 ins Recht. Die Vorinstanz bejahte dann zwar den Zahlungsnachweis betreffend die Fr. ... an die K & Partner AG. Allerdings sei nicht erstellt, dass damit Vorprojektarbeiten abgegolten worden seien (vorne, E. 3.2). Aus dem Rekursentscheid gehen somit die Gründe für die Verneinung der Abzugsfähigkeit der Fr. ... rechtsgenügend hervor und es kann keine Rede von einer gehörsverletzenden Begründung sein. Auch das Argument der Pflichtigen, wonach es keine Rolle spiele, ob der Käufer architektonische Kosten indirekt dem Verkäufer oder dem Werkersteller bezahle, hilft vorliegend nicht weiter, geht es doch nicht um die von den Käufern indirekt bezahlten Kosten, sondern um die bei den Pflichtigen steuerlich zu berücksichtigenden anrechenbaren Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG. Die von ihnen unbestrittenermassen bezahlten Fr. ... können aber nur zusätzlich nach § 221 Abs. 1 lit. a StG angerechnet werden, wenn es um die Abgeltung architektonischer Leistungen geht (vorne, E. 2.1). Die gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG zu berücksichtigende Mäklerprovision ist nicht mit den Aufwendungen gestützt auf § 221 Abs. 1 lit. a StG zu vermengen (vorne, E. 2.2).

### **E. 3.5**

Die Pflichtigen erachten die Beweiswürdigung der Vorinstanz als unzutreffend. Nach Ansicht der Pflichtigen taugen die von ihnen ins Recht gereichten Unterlagen zum Beweis, mit den Fr. ... ein Vorprojekt bezahlt zu haben. Die Vorinstanz habe keine Pläne eingefordert. Sie hätten erwähnt, dass sie die erwarteten Pläne erhalten hätten. Der Mäklervertrag beinhalte formelle Fehler, weil das "Vorprojektierungshonorar" darin enthalten sei, was aber nicht dazu führen dürfe, dass die tatsächlichen architektonischen Leistungen von K & Partner AG nicht als solche anerkannt würden. Es sei nicht so, dass die von ihnen, den Pflichtigen, bezahlten Kosten von der D AG übernommen oder rückerstattet worden seien. Auch bedeute die Pauschalierung des "Vorprojektierungshonorars" nicht, dass es sich nicht um eine wertvermehrnde Auslage handle. Weiter führen die Pflichtigen aus, es sei offensichtlich, dass nebst dem "Vorprojektierungshonorar" noch zusätzliche

Projektierungshonorare aufgewendet worden seien, wofür die D AG aufgekommen sei. Bei der Festsetzung des "Richtpreises" im Mäklervertrag seien aber die Kosten zu tief budgetiert worden, weshalb versucht worden sei, diese zu senken, unter anderem das Architektenhonorar der K & Partner AG. Darüber hätten sich Letztere und die D AG jedoch nicht einigen können. Die K & Partner AG sei im Februar 2014 ausgestiegen, habe das Projekt aber noch bis zur Einreichung des Baugesuchs begleitet. Es sei ein anderes Architekturbüro (Architekturbüro M) zugezogen worden, das die Pläne der K & Partner AG weiterentwickelt habe, sodass die "2. Etappe Terrassenhaus" habe realisiert werden können. Auch sei von der Gemeinde C nach zeitintensiven Verhandlungen Ausnutzung zugunsten des Grundstücks Kat. Nr. 02 gekauft worden. Die sehr lange Planungsphase habe zum Ausstieg eines Kaufinteressenten geführt. In der Folge hätten sie, die Pflichtigen, die Baukosten der einen Wohnung vorfinanzieren müssen. Zum Zeitpunkt des Verkaufs seien die Pläne des Vorprojekts physisch wertlos gewesen. Der Mäklervertrag sei aber nicht einfach "überholt" gewesen. Sie, die Pflichtigen, hätten den Mäklervertrag gegenüber der K & Partner AG auf den 3. Juli 2015 gekündigt. Noch während der "1. Etappe Terrassenhaus" habe sich der massgebende Architekt der K & Partner AG persönlich für das Grundstück Kat. Nr. 02 bzw. eines Teils davon zwecks Erstellung eines Einfamilienhauses interessiert gehabt und nebst der "1. Etappe Terrassenhaus" auch Pläne für zwei Einfamilienhäuser erstellt. Später sei er nicht mehr an einem Einfamilienhaus interessiert gewesen. Anscheinend habe er gehofft, das Projekt Einfamilienhaus im Rahmen des "Vorprojektierungshonorars" gemäss Mäklervertrag verwenden zu können. Er habe also gehofft, sein auf eigene Rechnung erstelltes Projekt zu einem im Mäklervertrag erwähnten Preis von Fr. ... verkaufen zu können. In der Folge habe sich gezeigt, dass das betreffende Projekt ungeeignet gewesen sei, sodass das Projekt "2. Etappe Terrassenhaus" entstanden sei. Am Ende habe eine finanzielle Lösung gegenüber der K & Partner AG gefunden werden müssen. Eine Abfindung gemäss Ziffer 7 des Mäklervertrags sei aber weder moralisch noch juristisch möglich gewesen. Schliesslich habe man sich auf die Zahlung von Fr. ... geeinigt.

### **E. 3.6**

In der Schlussrechnung der K & Partner AG vom 3. März 2015 ist klar die Rede von einem "Zwischentotal Honorar Maklermandat K & Partner AG exkl. MWST" und von einem "Total Honorar Maklermandat K & Partner AG inkl. MWST". Auch wird auf den Mäklervertrag vom 4. Juli 2012 hingewiesen. Wenn die Vorinstanz zum Ergebnis gelangte, die Schlussrechnung spreche gegen die Entschädigung architektonischer Leistungen, so ergibt sich dies unmissverständlich aus der Schlussrechnung. Weitere Indizien gegen die Entschädigung architektonischer Leistungen sind die Ziffern 4 und 4.1 des Mäklervertrags vom 4. Juli 2012. Unter Ziffer 4 des Mäklervertrags ist das damals mit Fr. ... bezifferte "Vorprojektierungshonorar K & Partner AG" unter der Bezeichnung "Provision" aufgeführt ("4. Der Auftraggeber hat dem Beauftragten eine Provision von [...] zu bezahlen [...]"). Ziffer 4.1 sah sodann vor, bei Erzielung eines über den veranschlagten Fr. ... liegenden Preises die Architektin zusätzlich zu entschädigen ("[...] so wird der Mehrpreis mit je 10 % Honorar an D K & Partner AG als Zusatz Honorar entschädigt [...]"). Mit anderen Worten sollte die Architektin am Erfolg beteiligt werden. Entsprechend kann aus dem Mäklervertrag nicht rechtsgenügend geschlossen werden, das für die Architekten vorgesehene Honorar habe klar der Abgeltung architektonischer Leistungen gedient bzw. es seien solche versehentlich oder formell falsch in den Mäklervertrag eingeflossen. Zu Recht hat die Vorinstanz daher die beweisbelasteten Pflichtigen zur Edition weiterer Unterlagen

zwecks Belegung des Zahlungsgrunds aufgefordert, dem die Pflichtigen nur teilweise nachgekommen sind. Zwar vermochten sie die Bezahlung der Fr. ... an die K & Partner AG mittels Belegen nachzuweisen, nach wie vor aber nicht die Abgeltung architektonischer Leistungen mittels der Pauschalzahlung (vgl. vorne, E. 2.1 am Ende). Wenn die Pflichtigen geltend machen, die Vorinstanz habe keine Pläne eingefordert, so hilft ihnen dies nicht weiter. Zum einen wäre es ihnen offen gestanden, Pläne zur Untermauerung ihrer Sachverhaltsdarstellung einzureichen, was sie aber nicht getan haben. Zum anderen ging aus der Verfügung des Steuerrekursgerichts vom 12. März 2019 deutlich hervor, dass der Zahlungsgrund erfragt war. Entsprechend hatte das Steuerrekursgericht den Leistungsbeschrieb und den Vertrag bzw. die Honorarvereinbarung mit der K & Partner AG betreffend das "Vorprojekt" und die Abrechnung über das genannte "Vorprojekt" verlangt. Die Pflichtigen gaben an, solche Unterlagen habe es nicht gegeben. Umso mehr wäre es daher an ihnen gewesen, von sich aus allfällige weitere vorhandene Unterlagen in Zusammenhang mit dem "Vorprojekt" ins Recht zu reichen. Ebenso wenig führen die Ausführungen der Pflichtigen, die von ihnen bezahlten Kosten seien von der D AG weder übernommen noch rückerstattet worden, zu einem anderen Ergebnis. Die Vorinstanz hat nicht in Abrede gestellt, dass die Pflichtigen Fr. ... an die K & Partner AG bezahlt haben. Wie ausgeführt, ist aber unklar geblieben, dass damit effektiv architektonische Leistungen abgegolten wurden. Die Pflichtigen bringen selber vor, dass die D AG für weitere Projektierungshonorare aufgekommen sei. Wenn die Pflichtigen geltend machen, selber ebenfalls architektonische Leistungen bezahlt zu haben, so obliegt ihnen der Beweis dafür. Die Behörde hatte nicht von sich aus weitergehende Untersuchungen bezüglich bezahlter architektonischer Leistungen an die K & Partner AG oder an das M Architekturbüro bzw. allfälliger Verquickungen zwischen der Pflichtigen und der D-Gruppe zu führen (vgl. vorne, E. 2.3). Soweit die Pflichtigen auf die Verzögerung bei der Realisierung des Projekts bzw. die Vorfinanzierung hinweisen und ausführen, weder aus moralischen noch juristischen Gründen habe nach der Kündigung des Mäklervertrags hinsichtlich der Abgeltung der K & Partner AG auf Ziffer 7 des Mäklervertrags abgestellt werden können, vermögen sie ebenfalls nicht zu beweisen, dass die bezahlten Fr. ... architektonische Leistungen abdeckten. In Ziffer 7 ist von einem Aufwendungsersatz und einer Spesenentschädigung von Fr. ... bei vorzeitiger Vertragsauflösung oder ohne Verkaufserfolg die Rede. Nähere Spezifikationen oder gar ein Hinweis auf die Abgeltung architektonischer Leistungen ergeben sich daraus aber nicht. Auch die Vermutung der Pflichtigen, der massgebende Architekt der K & Partner AG habe gehofft, ein auf eigene Rechnung erstelltes Projekt für ein Einfamilienhaus zu einem im Mäklervertrag erwähnten Preis von Fr. ... zu verkaufen, taugt nicht weiter. Sollte dem so gewesen sein, hätte das Honorar erst recht nicht der Abgeltung eines mit den Wohnungen in Zusammenhang stehenden Vorprojekts gedient (vgl. vorne, E. 2.1 am Ende), sondern dem "Verkauf" des auf Rechnung des Architekten erstellten Einfamilienhausprojekts.

### **E. 3.7**

Zusammenfassend ergibt sich, dass den beweisbelasteten Pflichtigen der Beweis, mit den Fr. ... architektonische Leistungen abgegolten zu haben, nicht in rechtsgenügender Weise gelingt. Damit entfällt die Berücksichtigung zusätzlicher wertvermehrender Aufwendungen.

### **E. 4.1**

Die Pflichtigen stellten sich auf den Standpunkt, Land verkauft zu haben, wofür eine Mäklerprovision von 3 bis 5 % anzurechnen sei. Daraus ergebe sich eine Mäklerprovision von Fr. ... (2 x 3 % von Fr. ... Landanteil) bzw. Fr. ... (2 x 5 % von Fr. ...). Für den Verkauf der schlüsselfertigen Eigentumswohnungen ergebe sich eine Mäklerprovision von Fr. ... (2 x 2 % von Fr. ...). Theoretisch könne auch angenommen werden, dass wegen der Vorfinanzierung der einen Wohnung eine Provision von Fr. ... an sie, die Pflichtigen, fliesse (2 % von Fr. ... [Landpreis und Werklohn]), bzw. sich ein "Mix" der Provisionen zwischen Fr. ... bis Fr. ... ergebe (zum Ganzen vgl. Aufstellung). Demnach sei eine Mäklerprovision von Fr. ... angemessen. Wenn vorliegend unter dem Titel "Maklervertrag" Fr. ... bezahlt worden seien, so entspreche dies rund 3.7 % des Landpreises von Fr. ... und sei gemäss Fachliteratur für unüberbaute Grundstücke üblich.

#### **E. 4.2**

Soweit die Pflichtigen geltend machen, bei nicht überbauten Grundstücken liege die übliche Mäklerprovision gemäss der Rechtsprechung generell bei über 2 %, kann ihrem Argument nicht gefolgt werden. Die übliche Mäklerprovision liegt auch bei nicht überbauten Grundstücken bei 2 % (vgl. vorne, E. 2.2). Ebenso wenig rechtfertigen die hier bezahlten Kaufpreise die Anwendung eines anderen Prozentsatzes.

#### **E. 4.3**

Somit bleibt zu prüfen, ob eine Schwerverkäuflichkeit des Grundstücks vorlag, welche die Anrechnung einer höheren Mäklerprovision rechtfertigen könnte. Dafür sind die Pflichtigen, wie dargelegt, beweisbelastet (vorne, E. 2.2).

##### **E. 4.3.1**

Das Steuerrekursgericht erachtete eine Schwerverkäuflichkeit aufgrund des von den Pflichtigen eingereichten "Reportings" der D GmbH ab dem 17. Dezember 2012 als nicht nachgewiesen. Von der Ausschreibung des letztlich realisierten Zweifamilienhaus-Projekts könne erst ab dem 23. Dezember 2013 ausgegangen werden. Den vorhergehenden Eintragungen sei nicht zu entnehmen, dass das Überbauungsprojekt bereits gediehen gewesen sei. Die Attikawohnung sei bereits im Januar 2014 reserviert worden. Von einer Schwerverkäuflichkeit könne keine Rede sein. Für die Parterrewohnung habe die "Suchdauer" bis zur Reservation dagegen 1,25 Jahre betragen, was als Indiz für einen nicht einfach zu realisierenden Verkauf erblickt werden könnte. Dies allein reiche aber für den Nachweis von Schwerverkäuflichkeit nicht aus. So sei den Absagegründen kein Hinweis darauf zu entnehmen, sondern es seien allgemeine Angaben, wie "Grundriss passt nicht", "es ist zweigeschossig" oder "keine Aussicht", gemacht worden. Damit fehle es aber am Nachweis der aufgewendeten Stunden. Die von der D AG erwähnten "zusätzlichen Abklärungen und diverse(n) Anfragen" bei Kanton und Gemeinden dürften sodann von vornherein nicht zum Makleraufwand gehören, sondern mit dem Aufwand der Generalunternehmerin des Bauprojekts in Zusammenhang gestanden haben.

##### **E. 4.3.2**

Die Pflichtigen gehen davon aus, dass aus dem "Reporting" der D GmbH die Schwerverkäuflichkeit rechtsgenügend hervorgehe, seien doch 140 Dokumentationen verschickt worden. Der fehlende Nachweis der aufgewendeten Stunden könne nicht dazu führen, die Schwerverkäuflichkeit zu verneinen. Erwiesenermassen habe der Verkauf ab Unterzeichnung des Mäklervertrags vom 25. Juli 2012 bzw. dem Starten des Marketings an die eine Partei erst nach rund 2.5 Jahren und an die andere erst nach über drei Jahren

stattgefunden. Bereits beim Abschluss des Mäklervertrags sei die Schwerverkäuflichkeit bzw. die schwierige Bebauung des Grundstücks berücksichtigt worden. Auch seien die weiteren Abklärungen im Rahmen des Mäklervertrags notwendig gewesen, um das Land zu verkaufen.

#### **E. 4.3.3**

Schon aufgrund des nicht substantiierten Zeitaufwands der Mäklerin ist die Schwerverkäuflichkeit nicht erstellt und erweist sich die Beweiswürdigung der Vorinstanz als korrekt (vgl. vorne, E. 2.2 [zweiter Absatz]). Allein aus der Anzahl versandter Dokumentationen, hier deren 140, sowie 20 bis 30 durchgeführter Besichtigungen lässt sich noch keine Schwerverkäuflichkeit herleiten (vgl. BGr, 2C\_891/2017, E. 3.2; dort wurden 257 Verkaufsofferten verschickt und 37 Besichtigungen durchgeführt). Ebenso ist der ab Abschluss des Mäklervertrags bis zu den Verkäufen verstrichene Zeitraum im Gesamtzusammenhang zu würdigen: Während im Mäklervertrag noch vom Verkauf der Parzelle unter Überbindung der SIA-Honorarbestimmungen für Architektur und Bauleitung an die Käuferschaft die Rede war, änderte sich die Situation grundlegend und es erfolgte schliesslich der Verkauf der betreffenden Stockwerkeigentumseinheiten (Sachverhalt I/A). Dieser Prozess mit Projektänderungen und Zusatzgesprächen erforderte naturgemäss seine Zeit und vermag die behauptete Schwerverkäuflichkeit der Einheiten nicht zu belegen. Zur Beurteilung der Schwerverkäuflichkeit einer Liegenschaft ist selbstredend an das angepriesene und verkaufte Objekt im Gesamten, hier das Land mit den Stockwerkeigentumseinheiten, anzuknüpfen, auch wenn sich die steuerlich anrechenbare Mäklerprovision auf das von den Pflichtigen verkaufte Land reduziert. Die Pflichtigen weisen denn auch selber mehrfach ausdrücklich darauf hin, Land verkauft zu haben. Bei der vorliegenden Ausgangslage ist somit nicht zu beanstanden, wenn das Rekursgericht hinsichtlich der Verkaufsdauer nicht schon das Datum des Mäklervertrags vom Juli 2012 als Startpunkt annahm. Aber auch aus den allgemein gehaltenen Absagegründen gemäss dem "Reporting" lassen sich keine spezifischen Gründe herleiten, die auf eine Schwerverkäuflichkeit hindeuten würden. Diesbezüglich kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. Richner et al., a. a. O., § 150 N 10). Entsprechend bleibt kein Raum für die Anrechnung einer höheren Provision, wie dies von den Pflichtigen eventualiter bzw. subeventualiter beantragt wird.

#### **E. 4.4**

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten sowohl bezüglich des Hauptantrags als auch der Eventualbegehren abzuweisen.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den Pflichtigen je zur Hälfte aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG). Parteientschädigungen wurden keine verlangt.

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