

Grundstücksgewinnsteuer

Nicht abzugsfähige Eigenleistungen

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Dezember 2021

Bei stark vernetzten Beziehungen in personeller und wirtschaftlicher Hinsicht ist bei einem offensichtlichen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung von geldwerten Leistungen auszugehen. Überhöhte Vermittlungsprovisionen, welche zudem mittels Simulation einer Drittpartei auf Eigenprovisionen hinauslaufen, sind deshalb keine abzugsfähigen Aufwendungen. Dasselbe gilt für konstruiert erscheinende Rechnungen für Bauherrenbetreuung und andere Leistungen, welche in Wirklichkeit eine Eigenbetreuung beinhalten (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).

Sachverhalt:

A. Die A. AG und die Architekturbüro C. GmbH begründeten mit Vertrag vom 16. September 2015 ein Baukonsortium in der rechtlichen Form einer einfachen Gesellschaft. Das «Konsortium X» bezweckte u. a. den Kauf der Parzelle Nr. 1, Grundbuch (GB) G., mit 1'161 m² zum Kaufpreis von Fr. 930'000.–, dessen Überbauung sowie den Verkauf der darin errichteten Wohneinheiten. Die eigentlichen Realisierungsarbeiten an der Baute würde u. a. die B. AG vornehmen. Sowohl bei der A. AG als auch bei der B. AG bilden V. und R. den Verwaltungsrat.

Mit öffentlicher Urkunde vom 2. September 2016 begründeten die A. AG und die Architekturbüro C. GmbH Stockwerkeigentum auf dem Grundstück Nr. 1, GB G. Nach Fertigstellung des Mehrfamilienhauses veräusserten sie die sechs errichteten Stockwerkeigentumseinheiten in den Jahren 2017 und 2018 für gesamthaft Fr. 5'767'000.–.

Die Steuerverwaltung, Geschäftsbereich Spezialsteuern stellte mit Schreiben vom 31. Januar 2020 den Revisionsantrag zur Buchprüfung des Erwerbsdossiers 1/20, der Stockwerkeigentumsbegründung 2/30 und der Verkaufsdossiers der sechs Stockwerkeigentumseinheiten.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 vom 10. März 2021 bestätigte die Steuerverwaltung den im Revisionsbericht Nr. 2021-001 eruierten steuerbaren Grundstücksgewinn in Höhe von Fr. 721'587.– sowie die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer in Höhe von Fr. 288'462.–.

B. Mit Schreiben vom 12. April 2021 erhob die Pflichtige, vertreten durch die V., Einsprache und begehrte u. a., es seien die geltend gemachten Abzüge von Fr. 460'000.– in vollem Umfang als wertvermehrnde Aufwendungen im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuer anzuerkennen und demnach die in der Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 vorgenommenen steuerlichen Korrekturen im Umfang von Fr. 460'000.– zu reduzieren.

Zu den anrechenbaren Baukosten würde praxisgemäss auch das Architekturhonorar zählen. Dabei sei gleichgültig, ob die Architekturarbeiten einem Dritten übertragen oder vom steuerpflichtigen Veräusserer selbst geleistet worden seien. Bei der Bauleitung, welche die B. AG zum grossen Teil übernommen habe, handle es sich zweifelslos um eine unter das Architekturhonorar subsumierbare Leistung. Unter welcher Bezeichnung diese Tätigkeit abgerechnet werde, Bauherrenbetreuung oder Bauleitung, spiele keine Rolle. Deshalb seien diesbezügliche Leistungen beim Architekten entfernt und bei der B. AG berücksichtigt worden. Entscheidend sei, was die Parteien darunter verstanden hätten und was tatsächlich ausgeführt worden sei. Daneben sei die Pflichtige selbst eine reine Haltergesellschaft des veräusserten Grundstückes gewesen und die Aktionäre der Pflichtigen hätten für sie bloss administrative Verwaltungstätigkeiten ausgeübt. Demgegenüber bezwecke die B. AG eigentliche Realisierungsarbeiten von Bauten. Für solche Tätigkeiten seien V. und R. denn auch bei der B. AG angestellt gewesen und hätten dafür Löhne bezogen.

Im Abschlusszeitpunkt des Konsortialvertrages vom 16. September 2015 seien die Eigentümer der Pflichtigen sowie der Heizungs- und Sanitärfirma S. AG identisch gewesen. Letztere hätte die Projektleitung der Sanitär- und Heizungsanlagen ausführen und im Gegenzug Fr. 50'000.– erhalten sollen. Zum Zeitpunkt der Ausführung seien die Eigentümer der Pflichtigen nicht mehr Eigentümer der S. AG gewesen. Infolgedessen sei die B. AG nicht nur mit der Projektleitung, sondern zusätzlich auch mit der Gesamtplanung der sanitären Anlagen und der Heizungsinstallationen betraut worden. Vor diesem Hintergrund müsse die Pauschale von Fr. 50'000.– betrachtet werden. Beim Architekturhonorar selbst, wo es ebenfalls um Planungen und Projektüberwachungen gehe, sei eine Höhe von 15,6 % der Bau-summe durchaus anerkannt. Es sei nicht ersichtlich, weshalb dies bei Planungen im Zusammenhang mit technischen Einbauten, wo mitunter spezifische Ingenieurkenntnisse notwendig seien, überhöht sein solle. Zudem habe die Veranlagungsbehörde im Revisionsbericht Nr. 2021-001 vorgebracht, dass die H. GmbH die Sanitärplanung schon in Höhe von Fr. 5'000.– erbracht hätte, was nicht zutreffe. Auf der Rechnung der H. GmbH vom 2. August 2016 sei ersichtlich, dass es sich lediglich um das Vorprojekt gehandelt habe, um die Devisierung machen zu können. Das Ziel der Devisierung sei ein genauer Kostenvorschlag (Offerte vom 11. Februar 2016) gewesen, aufgrund dessen der Auftrag an die I. AG erfolgt sei.

Gerade die Käuferbetreuung von neu zu errichtenden Wohneinheiten sei äusserst zeitintensiv, und es müssten mitunter diverse Sonderwünsche mit technischen Machbarkeiten koordiniert werden. Für diese Arbeiten einen Stundenansatz von lediglich Fr. 100.– zu berücksichtigen, sei unrealistisch. Auch würden diese Ansätze keine Spesen berücksichtigen. Mit der Stellungnahme zum Revisionsbericht Nr. 2020-001 vom 27. November 2020 seien bereits die Honorarverträge der P. AG eingereicht worden. Exemplarisch würden diese für eine Käuferbetreuung ausdrücklich ein Pauschalhonorar von Fr. 15'000.– pro Wohneinheit vorsehen.

Eine Aktiengesellschaft könne grundsätzlich auch von ihrem eigenen Aktionär eine Vermittlungsprovision entgegennehmen, was auch zwischen zwei Aktiengesellschaften gelten müsse, die vom nämlichen Aktionär beherrscht worden seien. Fest stehe, dass die Eigentümerinnen der veräusserten Liegenschaft keine wirtschaftliche Einheit darstellen würden, denn bei den eigentlichen (Gesamt-)Eigentümerinnen würde es sich um zwei unabhängige juristische Personen handeln, welche sich zu einem Baukonsortium zusammengeschlossen hätten. Weil sich unabhängige juristische Personen naturgemäss nichts schenken würden, müsste die Vermittlerprovision im Endeffekt demjenigen zukommen, der die Zeit und Arbeit investiert habe. Zum überwiegenden Teil seien die Verkaufsbemühungen durch die B. AG erledigt worden, denn die ausführenden V. und R. seien nur bei ihr angestellt gewesen. Der übrige Teil sei durch die C. GmbH ausgeführt worden. Vor diesem Hintergrund sei die Vermittlungsprovision von insgesamt Fr. 225'000.– auf die Architekturbüro C. GmbH in Höhe von Fr. 50'000.– und B. AG in Höhe von Fr. 175'000.– aufgeteilt worden. Dass die Zahlung von Fr. 125'000.– zunächst irrtümlich an die Einsprecherin geleistet worden sei, könne dabei keine Rolle spielen. Somit stelle der Gesamtbetrag von Fr. 225'000.– in Anbetracht der sechs zu vermittelnden Stockwerkeigentumseinheiten sowie unter Berücksichtigung des Gesamtveräusserungspreises von Fr. 5'767'000.– eine angemessene Entschädigung dar.

Mit Entscheid vom 15. Juni 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Pflichtige ein angebliches Bauleitungshonorar der B. AG unter dem Titel «Bauherrenbetreuung» abgerechnet habe. Entsprechende vertragliche Vereinbarungen und die Offenlegung der Berechnungsgrundlagen, wie dies in der Praxis üblich sei, würden gänzlich fehlen. Im Vergleich dazu liege für das Architekturhonorar eine entsprechende Vereinbarung vor. Des Weiteren sei die Vertreterin nicht auf die Eigentümeridentität zwischen der Pflichtigen und der B. AG eingegangen, was für die Bauherrenbetreuung resp. die Bauleitung relevant sei. Auch die nunmehr vorgelegten Lohnausweise der B. AG für V. und R. würden daran nichts ändern; würden die beiden Herren den Bau diesfalls doch für sich selbst leiten. Somit fungiere die B. AG nur als Mantelgesellschaft für je nachdem genehme Abrechnungen. Eine eigenständige Tätigkeit der B. AG sei nicht ersichtlich, zumal nun die behauptete Bauleitung nicht durch die B. AG, sondern von der Architekturbüro C. GmbH erbracht worden sei.

Die Vertreterin habe in der Einsprache vom 12. April 2021 geltend gemacht, dass die Leistung von Fr. 5'000.– an die H. GmbH nur für die Ausschreibung bzw. Devisierung erfolgt sei. Hingegen beinhalte

der an die B. AG bezahlte Pauschalbetrag nicht nur die Projektierung, sondern auch die Gesamtplanung der sanitären Anlagen und Heizungsinstallationen. Dem sei entgegenzuhalten, dass eine entsprechende Dokumentation einer solchen Vereinbarung nicht vorhanden sei. Jedoch sei aus der Schlussrechnung ersichtlich, dass die Detailplanung von der H. GmbH übernommen worden sei. Somit gehe man davon aus, dass die von der H. GmbH fakturierten Leistungen auch die Planung der Anlagen umfassen würden. Selbst im Falle einer Projektleitung durch die B. AG seien die Kosten von Fr. 50'000.– sehr hoch. Bei Aufwendungen für Sanitär-, Heizungs- und Lüftungsinstallationen von gesamthaft Fr. 320'000.– resultiere ein Projektleitungshonorar von absolut überhöhten 15,6 %.

Inwiefern eine Arbeitsteilung der Käuferbetreuung zwischen der Architekturbüro C. GmbH und B. AG geregelt worden sei, könne aufgrund fehlender vertraglicher Grundlagen und Arbeitsprotokollen nicht abschliessend eruiert werden. Auch eine vertragliche Grundlage zur Ausrichtung eines Honorars von Fr. 100'000.– für die Käuferbetreuung bestehe nicht. Des Weiteren habe das vorliegende Projekt lediglich sechs Wohneinheiten umfasst und die Auswahl der Ausbauten sei auf gewisse Lieferanten beschränkt gewesen. Der Aufwand für die Käuferbetreuung sei mit 25 Stunden pro Wohneinheit angemessen berücksichtigt worden.

Wie bereits im Revisionsbericht Nr. 2021-001 dargelegt worden sei, fehle es bei der Vermittlungstätigkeit bereits an der eigenständigen Drittperson. In Bezug auf die vorliegende Überbauung würde es sich bei der Architekturbüro C. GmbH und der Pflichtigen um Konsortialpartner handeln. Bei der B. AG handle es sich um eine Schwestergesellschaft der Pflichtigen, da das Aktionariat wie auch die zeichnungsberechtigten Personen – V. und R. – dieselben seien. Zudem seien in den vorgelegten Unterlagen weder Mäklerverträge noch Nachweise von effektiv geleisteten Vermittlungstätigkeiten von Angestellten der B. AG vorhanden. Daraus sei ersichtlich, dass keine Unabhängigkeit zwischen den Parteien bestanden habe. Aus den Umständen müsse vielmehr geschlossen werden, dass die Verwaltungsräte der B. AG als Gesellschafter der Pflichtigen resp. der Grundeigentümerin der Parzelle Nr. 1, GB G., selbst die Vermittlungstätigkeit ausgeübt hätten. Bei der Vermittlungstätigkeit der B. AG würde es sich hingegen um ein Scheingeschäft handeln.

Letztlich übersteige die Vermittlungsprovision mit 3,9 % das üblicherweise akzeptierte Mass von 2 % bis 3 %.

C. Dagegen erhebt die Vertreterin mit Eingabe vom 16. Juli 2021 Rekurs und begehrt, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft datierend vom 15. Juni 2021 betreffend die Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 «Grundstückgewinnsteuer» aufzuheben, (2) es seien die folgenden von der Rekurrentin geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen (a) Bauherrenbetreuung der B. AG im Umfang von Fr. 100'000.–, (b) Sanitärplanung der B. AG im Umfang von Fr. 50'000.–, (c) Käuferbetreuung der B. AG von Fr. 85'000.– und (d) Courtagen (Vermittlungsprovision) von insgesamt Fr. 225'000.– in vollem Umfang als wertvermehrnde Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer anzuerkennen und demnach in der «Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 Grundstückgewinnsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die Grundstückgewinnsteuer datierend vom 10. März 2021» vorgenommenen steuerlichen Korrekturen im Umfang von Fr. 460'000.– zu reduzieren und (3) unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin. Weiter stellt sie den Verfahrensantrag, es seien sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen.

Aus der bereits eingereichten Rechnung der H. GmbH vom 2. August 2016 könne entnommen werden, dass es sich dabei lediglich um das Vorprojekt gehandelt habe, um die Devisierung machen zu können. Eine Detailplanung der Heizungs- und Sanitärinstallationen sei in dieser Rechnung nicht enthalten. Es sei auch nicht möglich, dass man die Detailplanung mit allen Plänen inkl. Plankorrekturen von Installationen in dieser Grössenordnung auch nur annähernd für Fr. 5'000.– erhalte. Zu betonen sei, dass die diesbezüglichen effektiven Baukosten rund Fr. 315'000.– betragen hätten, weshalb die beiden genannten Beträge in keinem realistischen Verhältnis zueinanderstehen würden.

Hinsichtlich der Käuferbetreuung der B. AG hält sie ergänzend fest, dass die Rekurrentin insgesamt sechs Wohneinheiten für sechs verschiedene Erwerber individuell auszustatten hatte. Somit würden

die Aufwendungen von Fr. 100'000.– in der Grössenordnung des Marktüblichen liegen oder allenfalls wären sie nur geringfügig zu reduzieren.

Dass der Titel Bauherrenbetreuung in der Rechnungsstellung im engeren Sinne nicht alle Tätigkeiten umfasse, die ausgeübt worden seien, dürfe nicht ausschlaggebend sein. Unter der Bezeichnung Bauherrenbetreuung sei nicht nur die Vertretung gegenüber dem Generalunternehmen gemeint. Vielmehr gelte in der Praxis grundsätzlich, dass ein Neubau überwacht werden müsse, um die ordnungsgemässe Erstellung zu garantieren. Dabei müssen sowohl Tätigkeiten auf der Baustelle als auch neben der Baustelle wahrgenommen werden. Dass V. und R. diese Tätigkeiten theoretisch auch über die Rekurrentin hätten vornehmen können, tue nichts zur Sache, denn auch dann wären solche Leistungen als Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich anrechenbar. Dies verdeutliche, dass die Verrechnung dieser Bauleitungsaufgaben an die B. AG eine notwendige und berechtigte Beauftragung darstelle, wie dies in der Praxis andauernd geschehe.

Im Übrigen gehe aus Ziff. 2.2.46 des Revisionsberichtes Nr. 2021-001 hervor, dass die Veranlagungsbehörde ein Architekturhonorar von Fr. 664'164.– sowie ein zusätzliches GU-Honorar von Fr. 153'427.– und demnach ein Gesamthonorar von Fr. 817'591.– als angemessen akzeptiert habe. In der Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 sei das volle Architekturhonorar in Höhe von Fr. 725'515.– akzeptiert worden, welches für die Tätigkeiten der C. GmbH entrichtet worden sei. Damit würden nach Ansicht der Veranlagungsbehörde rund Fr. 100'000.– bis zu der als angemessen betrachteten Höhe des Gesamthonorars verbleiben, womit für den hier geltend gemachten Betrag von Fr. 100'000.– noch Raum wäre.

Im Rahmen der Verkaufsbemühungen gelte es festzuhalten, dass effektive Aufwendungen resp. Zeit, Arbeit und Kapital investiert worden seien, um die passenden Käufer zu finden und dies auch Kosten verursacht habe. Der Gesamtbetrag von Fr. 225'000.– stelle in Anbetracht der sechs zu vermittelnden Stockwerkeigentumseinheiten eine akzeptable Entschädigungshöhe dar. Durch die Nichtakzeptanz dieser Aufwendungen würde die Rekurrentin quasi bestraft werden, denn die erhaltenen Vermittlungsprovisionen seien bereits mit der ordentlichen Gewinnsteuer abgegolten worden.

Mit Vernehmlassung vom 29. Oktober 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie führt zunächst aus, dass die Rekurrentin die Beweislast für wertvermehrende Aufwendungen trage, und damit habe sie die geltend gemachten Gestehungskosten substantiiert nachzuweisen und nicht bloss zu behaupten.

Eine Verbuchung der Sanitärplanung im Jahr 2016 in der Buchhaltung der B. AG sei behauptet, aber nicht nachgewiesen worden. Eine Offerte und ein Werkvertrag würden in den Bauunterlagen ebenso fehlen. Die Sanitäranlagen seien durch die I. AG und die Heizungs- sowie Lüftungsinstallationen durch die S. AG vorgenommen und gemäss Werkvertrag entschädigt worden. In der Bauabrechnung werde diese angebliche Sanitärplanung von der B. AG unter BKP 252 «Spezielle Sanitärapparate» und nicht unter BKP 295 «Sanitärplaner» aufgeführt. Ebenfalls erstaune, dass als Leistungserbringerin die Rekurrentin aufgeführt worden sei. Weiter würden der Rekursgegnerin zwei Rechnungen mit unterschiedlichen Daten (19. Oktober 2016 bzw. 1. Oktober 2018) vorliegen. Aufgrund des falschen Mehrwertsteuersatzes auf der Rechnung vom 19. Oktober 2016 (korrekterweise 8 % anstatt 7,7 %) gehe sie davon aus, dass die Rechnung aus dem Jahr 2018 stamme und lediglich zurückdatiert worden sei. Schliesslich entspreche die im Rahmen der Einsprache vorgelegte Offerte der I. AG vom 11. Februar 2016 nicht dem schlussendlich abgeschlossenen Werkvertrag.

Die Steuerverwaltung sei der Ansicht, dass die Käuferbetreuung grundsätzlich Sache und Aufgabe des Architekten sei und deswegen mit dem Architekturhonorar abgegolten worden sei. Darüber hinaus seien nach Aussagen des Architekten die Käufer durch ihn und nicht durch die B. AG betreut worden. Schliesslich hätten die Käufer nur Auswahlmöglichkeiten von jeweils einem Lieferanten gehabt wie bspw. Küchen von K. AG. Ein individueller Ausbau der Einheiten sei keine Option gewesen.

In Ergänzung zu den Ausführungen im Einspracheentscheid vom 15. Juni 2021 bringt sie vor, dass es auf der vorhandenen Rechnung zur Bauherrenbetreuung heisse «Interessensvertretung gegenüber dem Architekten und Unternehmer ...», was eben einer Leistung an sich selbst gleichkomme. Zudem

würden jegliche Verträge oder schriftliche Abmachungen fehlen. Wiederum falle der falsche Mehrwertsteuersatz auf.

Letztlich habe die B. AG insgesamt Fr. 175'000.– Vermittlungsprovisionen in Rechnung gestellt. Effektiv an die B. AG seien jedoch nur Fr. 50'000.– überwiesen worden. Die anderen Fr. 125'000.– seien an die Pflichtige, also die Bauherrin selbst, bezahlt worden. Es sei deshalb von einer faktischen Eigenprovision auszugehen.

Mit Eingabe vom 30. November 2021 nimmt die Vertreterin Stellung zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29. Oktober 2021. Als Beweis eines konkreten Arbeitsergebnisses reiche sie die von R. ausgeführten Pläne zur Umsetzung der Heizungs- und Sanitärinstallationen ein, welche den ausführenden Unternehmen zur Verfügung gestellt worden sei. Daraus sei ersichtlich, dass für eine immense Fläche geplant werden musste, was viel Aufwand verursacht habe. Der Schlussrechnung der I. AG vom 31. Oktober 2018 könne entnommen werden, dass die I. AG keinerlei Kosten für Planer- oder Projektleitungsarbeiten abgerechnet habe. Trotz falscher Betitelung habe die A. AG die Entschädigung für die Sanitärplanung korrekt überwiesen und auch die B. AG habe den Eingang der Entschädigung verbucht. Dies könne den nachgereichten Bankauszügen entnommen werden.

Die Rechnung vom 1. Oktober 2018 stehe in Zusammenhang mit der Vermittlungsprovision und werde im Vergütungsauftrag des Baukonsortiums X. vom 23. Oktober 2018 aufgeführt. Der Zahlungsauftrag sei am 1. November 2018 ausgeführt worden und die Zahlung sei am selben Tag auf dem Bankkonto der B. AG eingegangen. Des Weiteren habe die Rekursgegnerin selbst diese Zahlung in der Veranlagungsverfügung Nr. 2/30 unter dem Titel «Courtage B. AG» aufgerechnet und die Zahlung somit der richtigen Aufwandsposition zugewiesen. Es werde nicht bestritten, dass es hinsichtlich gewisser Bezeichnungen auf Rechnungen zu Fehlern gekommen sei. Bei der Auslegung von (privatrechtlichen) Verträgen solle auf den wirklichen Willen der Parteien abgestellt werden, wobei dieser allgemeine Rechtsgrundsatz auch bei der Interpretation von Unklarheiten im öffentlichen Recht zur Anwendung gelangen solle.

Den Ausführungen der Steuerverwaltung, es sei gar keine Käuferbetreuung notwendig gewesen, werde widersprochen. Selbst, wenn nur jeweils ein Lieferant pro Bereich (Bad, Küche, Böden) zur Verfügung gestanden habe, seien die individuellen Ausgestaltungsmöglichkeiten immens und die Zusammenstellung müsse auch immer koordiniert werden. Des Weiteren habe C. nie eine solche Käuferbetreuung geltend gemacht und die Architekturbüro C. GmbH habe die Entschädigung für die Käuferbetreuung im Rahmen ihrer hälftigen Gesellschafterstellung auch nachweislich mitgetragen.

Der Begriff der Bauherrenbetreuung werde in der Praxis oftmals als Überbegriff verwendet und schliesse zahlreiche Hilfeleistungen wie Bauleitungsaufgaben mit ein. In der Praxis könnten unter dieser Tätigkeit bis zu 2 % der Bausumme belastet werden, was in der Grössenordnung der konkret gezahlten Entschädigung an die B. AG liege. Ebenfalls zulässig sei es, wenn der Architekt gewisse Arbeiten an Substituten delegiere, zumal sich die involvierten Parteien bereits gekannt und über das entsprechende Fachwissen verfüg hätten.

An der heutigen Verhandlung ist die Steuerverwaltung anwesend, die an ihren Anträgen und Vorbringen festhält.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz [StG], SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Somit ist das Steuergericht zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses örtlich, sachlich und funktionell zuständig. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Zu prüfen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer korrekt ermittelt hat. Den bisher gewährten Gestehungskosten von Fr. 5'045'413.– stehen Aufrechnungen von (geldwerten) Leistungen in Höhe von Fr. 460'000.– gegenüber, die sich aufteilen in Vermittlungsprovision (Fr. 225'000.–), Bauherrenbetreuung (Fr. 100'000.–), Sanitärplanung (Fr. 50'000.–) und Käuferbetreuung (Fr. 85'000.–).

2.1. Bevor die einzelnen Aufrechnungen beurteilt werden, ist vorab auf die wirtschaftlichen und personellen Beziehungen zwischen den beteiligten Personen einzugehen. Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält (Leitentscheid des Bundesgerichts [BGE] vom 26. Oktober 2012, 138 II 545, E. 3.4; Urteil des Bundesgerichts [BGer] vom 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.3.2). Solche wirtschaftlichen oder persönlichen Verbindungen können durch die Einflussnahme des beherrschenden Gesellschafters auf den Dritten (z. B. durch ein Zusammenwirken finanzieller oder persönlicher Beziehungen zum Dritten) entstehen (vgl. Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 58 N 275). Dabei ist stets anhand einer Gesamtbetrachtung zu entscheiden, ob der Empfänger der Leistung als nahestehende Person zu qualifizieren ist. Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (sog. Drittvergleich) ist dabei lediglich ein Indiz dafür, dass die Leistung an eine nahestehende Person erfolgt ist (BGer vom 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1).

Die Gesellschaften A. AG, B. AG, Baukonsortium X. und Architekturbüro C. GmbH stehen in einem besonders engen Verhältnis zueinander. Gemäss den Handelsregistrauszügen bilden V. und R. sowohl bei der Rekurrentin als auch bei der B. AG den Verwaltungsrat. Die ins Recht gelegten Lohnausweise sollten aufzeigen, dass die beiden Herren bei der Rekurrentin lediglich administrative Arbeiten im Sinne ihrer Verwaltungsrats Tätigkeit ausüben und dafür eine jährliche Pauschalentschädigung in Höhe von Fr. 2'300.– erhalten würden. Demgegenüber seien sie bei der B. AG angestellt und würden jeweils ein Jahressalär in Höhe von Fr. 156'250.– beziehen. Mit Konsortialvertrag vom 16. September 2015 schlossen sich die Rekurrentin sowie die Architekturbüro C. GmbH zum Baukonsortium X. in Form einer einfachen Gesellschaft zusammen. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Architekturbüro C. GmbH ist C. selbst. Mit öffentlichem Kaufvertrag vom 5. Februar 2016 veräusserte das Baukonsortium X. eine Baulandfläche von 140 m² an der Parzelle Nr. 1, GB G., für Fr. 14'000.– an C., Eigentümer der angrenzenden Parzellen Nr. 2 und Nr. 3, GB G., was einem Quadratmeterpreis von Fr. 100.– entspricht (vgl. Revisionsbericht Nr. 2021-001 vom 28. Januar 2021). In casu gilt festzuhalten, dass V. und R. nicht nur die A. AG, sondern auch die B. AG beherrschten und auf das Baukonsortium X. (zumindest indirekt) wesentlich Einfluss nehmen konnten. Zudem bestehen enge wirtschaftliche und persönliche Verflechtungen zwischen V., R. und C.

Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung liegt bei der Vermittlungsprovision vor, welche das Baukonsortium X. an die B. AG bezahlte. Gemäss gefestigter Praxis im Kanton Basel-Landschaft sind Maklergebühren in Höhe von 3 % des Verkaufserlöses noch als marktüblich zu qualifizieren (vgl. Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 19. März 2021, 510 20 125, E. 4.1). Komplexe Fälle aufgrund der Lage des Grundstückes oder dessen Beschaffenheit, die eine Vermittlung erschweren, können eine höhere anrechenbare Vermittlungsgebühr rechtfertigen (BGer vom 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E 3.2.3; Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, S. 78 N 16). Die fragliche Vermittlungsprovision in Höhe von Fr. 225'000.– für sechs Stockwerkeigentumseinheiten fällt ausserordentlich hoch aus. Mit 3,9 % des Veräusserungspreises liegt sie deutlich über den marktüblichen 3 %, die die Steuerverwaltung maximal zum Abzug zulässt. Eine besondere Komplexität für die Veräusserung der Stockwerkeigentumseinheiten, die ein Abweichen von der Praxis rechtfertigt, machte die Rekurrentin nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich.

Aufgrund dieser stark vernetzten Beziehungen in personeller wie auch wirtschaftlicher Hinsicht sowie der überhöhten Vermittlungsprovision ist bei der A. AG, B. AG, Baukonsortium X. und Architekturbüro C. GmbH von nahestehenden Personen auszugehen.

2.2. In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE vom 28. März 2014, 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519). Entsprechend hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, Art. 123 N 83). Als Ausfluss der freien Beweiswürdigung steigen die Anforderungen an die Substantiierungspflicht zusammen mit der Ungewöhnlichkeit der Vereinbarungen (vgl. Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 132 N 87, m.w.H.). Demnach sind die Anforderungen an den zu leistenden Beweis höher, wenn eine Leistung von einem nahestehenden Dritten erbracht wird. Besteht eine Sachverhaltslücke, so ist diese zu schliessen, indem die Veranlagungsbehörde jene tatsächlichen Verhältnisse als dargetan annimmt, die nach pflichtgemäsem Ermessen aufgrund der bekannten übrigen Umstände am wahrscheinlichsten erscheinen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, Art. 123 N 74 ff.).

3. Zunächst ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung bezüglich der Maklerprovision in Höhe von Fr. 225'000.– zu Recht von einer Eigenprovision ausging und diese entsprechend als geldwerte Leistung aufrechnete. Demgegenüber argumentiert die Vertreterin der Rekurrentin, eine Aktiengesellschaft könne grundsätzlich auch von ihrem eigenen Aktionär eine Vermittlungsprovision entgegennehmen.

3.1. Gemäss § 71 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Gemäss § 78 Abs. 1 StG gelten als abziehbare Aufwendungen die Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a), die Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentlichen Werken (lit. b) sowie die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c). Die in § 78 StG genannten Aufwendungen werden abschliessend aufgezählt. Daraus ist e contrario abzuleiten, dass Aufwendungen eines Grundstückveräusserers, die nicht unter § 78 StG fallen, tatsächlich aber entstanden sind, bei der Berechnung des Grundstückgewinnes nicht berücksichtigt werden (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 17. Dezember 1997, E. 4a.).

3.2. Eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) tatsächlich geleistete Maklerprovision gilt nur dann als Veräusserungsaufwand, wenn sie zum Grundstückverkauf geführt hat und einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson ausgerichtet wird. Die Anerkennung der Maklerprovision als gewinnmindernden Veräusserungsaufwand im Grundstückgewinnsteuerrecht setzt daher voraus, dass es sich beim Provisionsempfänger auch wirtschaftlich gesehen um eine Drittperson handelt. Sogenannte Eigenprovisionen als Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen können daher ebenso wenig akzeptiert werden wie Vergütungen, welche eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet (Zum Ganzen: StGE vom 12. Februar 2021, 510 20 80, E. 3.1; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Dezember 2014 [VD.2014.91], publ. in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXII, S. 417 ff., E. 2.4, m.w.H.).

Die beteiligten Gesellschaften sind als nahestehend zu qualifizieren (vgl. E. 2.1.). Die eigentlichen Handlungen des Baukonsortiums X. übernahmen die Organe der A. AG und Architekturbüro C. GmbH. Die Rekurrentin macht nun geltend, dass V. und R. als Angestellte der B. AG die Vermittlungstätigkeit für das Baukonsortium X. ausgeübt hätten. Sie verkennt jedoch dabei, dass sie die Stockwerkeigentumseinheiten ebenso gut als Verwaltungsräte der A. AG und somit als Vertreter der Miteigentümerin der Parzelle Nr. 1, GB G., hätten vermitteln können. Aus steuerlicher Sicht sind die gleichen natürlichen Personen sowohl als Eigentümer, Bauherren und Makler in Erscheinung getreten, weshalb bei der Vermittlungstätigkeit eine Eigenprovision vorliegt. Entgegen den Vorbringen der Rekurrentin, dass die Architekturbüro C. GmbH als hälftige Miteigentümerin der Parzelle Nr. 1, GB G., einer anderen juristi-

schen Person (i.c. A. AG) nichts schenken würde, sind die Gesamtumstände der personellen und wirtschaftlichen Verflechtungen zu betrachten. Zum einen übernahm die Architekturbüro C. GmbH die Planung und Design der Baute, weswegen es nur mehr als gerechtfertigt erscheint, dass auch V. und R. über ihre Gesellschaften bestimmte Leistungen erbringen konnten. Zum anderen ist bekannt, dass das Baukonsortium X. rund 140 m² der Parzelle Nr. 1, GB G., an den Eigentümer der Nachbarparzelle C. zu einem sehr günstigen Quadratmeterpreis von Fr. 100.– veräusserte. Inwiefern es sich bei der A. AG und dem Architekturbüro C. GmbH um unabhängige Person handeln soll, erschliesst sich dem Steuergericht aufgrund dieses engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungsgeflechts nicht. Vielmehr ist aus den Gesamtumständen zu schliessen, dass die Verwaltungsräte der A. AG (Miteigentümerin der Parzelle Nr. 1, GB G.) die geringfügige Vermittlungstätigkeit i. S. einer Eigenprovision selbst ausgeübt haben.

3.3. Bezüglich der Maklerverträge zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler bleibt jedoch zu prüfen, ob nicht ein Scheingeschäft vorliegt, welches allein zum Zweck der steuerlichen Berücksichtigung einer Eigenprovision gewählt wurde. Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss daher ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte für eine solche bloss formale Unabhängigkeit können sich aus der Interessenslage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben (Zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Oktober 2016 [VD.2016.135], publ. in: Basler Steuerpraxis [BStP] 2017, Nr. 14, E. 2.3.1 – 2.3.3).

Im Falle wirtschaftlicher Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler ist demnach zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt: Nach der ständigen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1) ein von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE vom 19. März 2012, 138 II 239, E. 4.1, m.w.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Vorliegend bestehen hinreichend Anhaltspunkte, dass die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich ist und nur der Steuerersparnis dient. Gemäss Rekurseingabe hätten V. und R. als Angestellte der B. AG die Vermittlungstätigkeit für das Baukonsortium X. ausgeführt. Weshalb sie es unterliessen, als Verwaltungsräte der A. AG und somit im Namen des Baukonsortiums X. die Stockwerkeigentumseinheiten zu vermitteln, bleibt dem Steuergericht schleierhaft. Ein entsprechendes Entgelt für die angefallenen Leistungen hätte vereinbart werden können, wäre aber aufgrund einer Eigenprovision steuerlich nicht abzugsfähig gewesen. Doch selbst, wenn die Rekurrentin nebst ihren beiden Verwaltungsräten kein eigenes Personal gehabt hätte, liesse sich daraus nicht ableiten, dass sie den behaupteten Maklervertrag mit der B. AG auch mit einem unabhängigen Dritten geschlossen hätte. Plausibler erscheint, dass für den Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten eine sehr geringe Vermittlungstätigkeit anfiel, die V. und R. innerhalb ihrer Verwaltungsrätstätigkeit bei der A. AG übernahmen. Dafür spricht, dass die Rekurrentin eine konkrete Vermittlungstätigkeit (Maklervertrag, Verkaufsdokumentationen oder Inserate) nicht belegt hat. Hingegen führt die A. AG auf ihrer Webpage www.A.ch die aktuell zum Verkauf stehenden Stockwerkeigentumseinheiten ausführlich mit Visualisierungen, Baubeschrieb und Status der Verkäufe auf. Inwiefern die hier fragliche Baute im Internet präsentiert wurde, kann nur vermutet werden. Jedoch sind unter der Rubrik «Referenzbauten» die gleichen Angaben für bereits veräusserte Stockwerkeigentumseinheiten wie für die Baute auf der Parzelle Nr. 1, GB G., aufgeführt. Demgegenüber fehlt ein solcher Internetauftritt bei der B. AG. Offensichtlich wurde die Vermittlungstätigkeit an die B. AG vergeben, um der Steuerverwaltung ein nicht existentes Drittverhältnis zu implizieren, womit der geltend gemachte Abzug steuerlich zulässig wäre. Hätte die Steuerverwaltung die Maklerprovision nicht als geldwerte Leistungen aufgerechnet, hätte die Rekurrentin tatsächlich eine Steuerersparnis erzielt.

Folglich ist die Maklerprovision über Fr. 225'000.– aufgrund einer Steuerumgehung steuerlich nicht abzugsfähig, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat.

4. Weiter ist strittig, ob die geltend gemachte Bauherrenbetreuung durch die B. AG in Höhe von Fr. 100'000.– steuerlich als Abzug gewährt werden kann. Die Rekurrentin macht geltend, es handle sich bei der Bauleitung, welche die B. AG zum grossen Teil übernommen habe, zweifelslos um eine unter das Architekturhonorar subsumierbare Leistung. Der Begriff der Bauherrenbetreuung werde in der Praxis oftmals als Überbegriff verwendet und schliesse zahlreiche Hilfeleistungen darunter auch Bauleitungsaufgaben mit ein. Dagegen führt die Rekursgegnerin an, dass auf der vorhandenen Rechnung zur Bauherrenbetreuung von «Interessensvertretung gegenüber dem Architekten und Unternehmer» die Rede sei.

4.1. Sollte es sich bei der in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich um eine Bauherrenbetreuung handeln, so würde dies eine nicht zum Abzug zugelassene Eigenbetreuung betreffen. Die A. AG und die Architekturbüro C. GmbH stellen in der Form einer einfachen Gesellschaft (Baukonsortium X.) die Bauherrenschaft. Aus nicht näher erläuterten und vom Gericht nicht nachvollziehbaren Gründen sollen die Organe der vorstehenden Gesellschaften den Bau nicht selber betreuen können, weswegen die Bauherrenbetreuung an die B. AG delegiert wurde. Die Verwaltungsräte der A. AG – V. und R. – sollen nicht in der Lage sein, die im Miteigentum der A. AG stehende Baute selbst zu betreuen, jedoch dann in ihrer Eigenschaft als Angestellte der B. AG handelnd, über die notwendige Zeit und das Fachwissen für die Betreuung der Baute verfügen. Offensichtlich handelt es sich um eine ausgelagerte Eigenbetreuung, die direkt von den Bauherren hätte übernommen werden können und deswegen nicht zum Abzug zuzulassen ist.

4.2. Wird hingegen der Begriff der Bauherrenbetreuung als Überbegriff verstanden, worunter auch die Bauleitung fällt, so könnten entsprechende Leistungen allenfalls unter die Architekturarbeiten subsumiert und zum Abzug zugelassen werden. Zu den anrechenbaren Baukosten zählt praxisgemäss auch das Architekturhonorar. Dabei ist es gleichgültig, ob die Architekturarbeiten einem Dritten übertragen oder vom Steuerpflichtigen selbst geleistet worden sind. In einem ähnlich gelagerten Fall (StGE vom 17. November 2017, 510 16 100) bezüglich der Honorare eines Generalunternehmens hat sich die basellandschaftliche Praxis an derjenigen des Bundesgerichts orientiert (vgl. BGE vom 29. Januar 1975, 101 Ia 1, E. 2a - 3c): Tritt der steuerpflichtige Veräusserer als Generalunternehmer auf, so wird der Abzug der unter diesem Titel erbrachten Leistungen entsprechend dem Bundesgericht von vier Voraussetzungen abhängig gemacht, die kumulativ erfüllt sein müssen: (1) Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, ob er solche Generalunternehmerleistungen überhaupt erbracht hat. (2) Die Generalunternehmerleistungen müssen entweder wertvermehrend oder notwendig sein. (3) Diese Leistungen dürfen nicht schon unter einem anderen Titel in der Bauabrechnung enthalten sein, z. B. im Architektenhonorar. (4) Es darf sich nicht um Arbeiten handeln, die jeder andere Bauherr auch hätte erbringen müssen und normalerweise selbst erbringt wie z. B. Mitwirkung an der Vergabe von Bauarbeiten, Bauoberaufsicht, etc.

Im Sinne der gesteigerten Beweislastverteilung (vgl. E. 2.2.) muss die Rekurrentin nachweisen, dass die B. AG überhaupt Bauleitungsaufgaben erbrachte. Entsprechende vertragliche Vereinbarungen oder Arbeitsrapporte fehlen gänzlich; ganz im Gegensatz dazu die Architekturleistungen, die vollständig dokumentiert sind. Ebenfalls fehlt der Nachweis, dass die Leistungen wertvermehrend waren und nicht schon vom Architekten selbst übernommen wurden. Zudem kann den Akten nicht entnommen werden, welche Leistungen tatsächlich unter die Bauleitung subsumiert wurden. Im Rekursschreiben legte die Pflichtige lediglich dar, was alles unter die Bauleitung fallen könne und nicht welche Leistungen im konkreten Fall anfielen. Deswegen ist es nicht möglich, zu prüfen, ob es sich nicht um Arbeiten handelt, welche die Bauherren selbst hätten erbringen müssen.

Aufgrund der fehlenden Nachweise handelte die Steuerverwaltung korrekt, als sie den geltend gemachten Abzug für die Bauherrenbetreuung durch die B. AG nicht gewährte.

5. Ferner macht die Rekurrentin geltend, dass jemand die Gesamtplanung der sanitären Anlagen und der Heizungsinstallationen habe vornehmen müssen. Die mit Replik vom 30. November 2021 nachgereichten Pläne würden aufzeigen, dass R. als Angestellter der B. AG die Planung vorgenommen und den ausführenden Unternehmen zur Verfügung gestellt habe. Zudem sei die Zahlung trotz falscher Betitelung an die B. AG überwiesen worden, was dem nachgereichten Bankauszug entnommen werden könne.

Eine entsprechende Offerte oder ein Werkvertrag fehlen jedoch in den Bauunterlagen ebenso wie Arbeitsrapporte. Der Nachweis des Zahlungseingangs bei der B. AG beweist die effektive Arbeitserbringung nicht. Zudem liegen zwei ähnliche Rechnungen der B. AG vor, die jeweils ein anderes Datum tragen. Aufgrund des falschen Mehrwertsteuersatzes auf der Rechnung vom 19. Oktober 2016 (korrekterweise 8 % anstatt 7,7 %) ist davon auszugehen, dass die Rechnung aus dem Jahr 2018 stammt und lediglich zurückdatiert worden ist. Die Rekurrentin ist ihrer Nachweispflicht betreffend die steuermindernden Tatsachen nicht nachgekommen. Demnach ist der Argumentation der Steuerverwaltung zu folgen, wonach die Sanitäranlagen durch die I. AG und die Heizungs- sowie Lüftungsinstallationen durch die S. AG vorgenommen und gemäss Werkvertrag entschädigt wurden.

Der beanspruchte Abzug in Höhe von Fr. 50'000.– für die Sanitärplanung durch die B. AG wurde somit zu Recht nicht gewährt.

6. Letztlich begehrt die Rekurrentin, dass der gewährte Abzug für die Käuferbetreuung in Höhe von Fr. 15'000.– um weitere Fr. 85'000.– zu erhöhen sei. Sie macht geltend, die individuellen Ausgestaltungsmöglichkeiten der Käufer seien immens gewesen und es müssten mitunter diverse Sonderwünsche mit technischen Machbarkeiten koordiniert werden. Dieser Aufwand sei nicht zu unterschätzen und beim Verkauf von neu zu errichtenden Wohneinheiten sei er i. d. R. einiges höher als von der Steuerverwaltung angenommen.

Dies mag zwar in gewissen Fällen vorkommen, allerdings liegen vorliegend wiederum keine Nachweise für die konkret erbrachten Leistungen vor. Es wird nicht dargetan, dass diese Objekte eine intensivere Betreuung der Käufer im Vergleich zu anderen solchen Projekten erforderten. Es gibt keinen Nachweis der verrechneten Zeit. Die Steuerverwaltung war bei dieser Sachlage ausgesprochen kulant, als sie immerhin Fr. 15'000.– zum Abzug zuliess. Pro Stockwerkeigentumseinheit werden 25 Stunden mit einem Stundenansatz von Fr. 100.– veranschlagt. Bei sechs verkauften Wohnungen ergibt dies einen Abzug von Fr. 15'000.–, was nicht zu beanstanden ist. Ein darüberhinausgehender Abzug für die Käuferbetreuung kann in Ermangelung jeglichen Nachweises nicht gewährt werden.

7. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs abzuweisen.

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung [VPO], SGS 271) werden die Gerichtskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Zuzufolge Abweisung des Rekurses hat die Rekurrentin die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. ...
4. ...