

Grundstückgewinnsteuer

Eigenleistungen und Drittvergleich

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Februar 2021

Wenn unter nahestehenden Gesellschaften Eigenleistungen wie Architekturhonorare als Gesteungskosten beansprucht werden, so müssen diese einem Drittvergleich standhalten. Bei Architekturhonoraren, welche gegen 30 Prozent der gesamten Baukosten betragen, ist ohne qualifizierten Nachweis keine Marktüblichkeit mehr gegeben, sodass sich eine steuerliche Aufrechnung rechtfertigt. Dasselbe gilt für fakturierte Leistungen, welche die Bauherrenvertretung und zusätzliche Kundenbetreuung beinhalten. Ebenso müssen Rechnungen für ausgeführte Malerarbeiten hinterfragt werden, wenn diese betragsmässig nicht mehr marktüblich sind. Ferner können Rechnungen für Bodenbeläge, welche bereits durch eine Drittfirma ausgeführt wurden, nicht akzeptiert werden, zumal diese in einen Zeitraum fallen, in welchem die erstellten Wohnungen bereits bezogen wurden. Dass all diese Rechnungen auf Gesellschaftsstufe als Gewinn versteuert werden, beinhaltet keine anerkannte Doppelbesteuerung.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtige hat am 13. Mai 2013 die Parzelle Nr. 1, GB G., erworben. Gemeinsam mit der X. AG hat sie im Rahmen eines Baukonsortiums diese Parzelle mit einem Mehrfamilienhaus sowie einer Autoeinstellhalle überbaut. Die Wohnungen und Autoeinstellhallen wurden im Laufe des Jahres 2017 im Stockwerkeigentum veräussert.

Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 1/0001 vom 5. Juni 2019 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 735'700 bzw. die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 222'107 festgesetzt. Dabei wurden gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2019-1 vom 6. Mai 2019 die Gesteungskosten auf CHF 6'040'583.05 festgelegt. Insbesondere wurden die folgenden Beträge aufgerechnet:

Courtage beim Erwerb:	CHF	38'448.—
Verkaufsprovision:	CHF	194'000.—
Architekturhonorar:	CHF	422'000.—
Vertretung Bauherrschaft:	CHF	50'000.—
Vertretung Baugesellschaft:	CHF	18'144.—
Kundenbetreuung:	CHF	180'000.—
Malerarbeiten:	CHF	160'000.—
Bodenbeschichtung:	CHF	111'508.20

B. Gegen diese Verfügung erhob die Pflichtige, vertreten durch V., Advokat, mit Schreiben vom 5. Juli 2019 Einsprache und begehrte, (1) die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 1/0001 sei aufzuheben; (2) die Veranlagungsverfügung sei gemäss nachfolgenden Ausführungen neu festzusetzen; (3) eine allenfalls zu viel bezahlte Grundstückgewinnsteuer sei zurückzuerstatten; (4) unter o-/e-Kostenfolge. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, für die Aufrechnung der Courtage der Y. existiere weder eine gesetzliche Grundlage noch eine rechtlich fixierte Höhe für steuerlich akzeptierte Courtagen. Bei der Verkaufsprovision handle es sich um eine Leistung, welche der Makler gegenüber dem Konsortium erbracht habe. Hierbei spiele es im Grundsatz keine Rolle, ob der Makler ein Dritter oder aber ein Mitglied des Baukonsortiums sei. Für die Aufrechnung des Architektenhonorars fehle wiederum eine gesetzliche Grundlage. Architektenhonorare seien frei vereinbar. Das verlangte Honorar basiere auf den SIA-Normen. Beim Honorar der Pflichtigen für die Vertretung der Baugesellschaft gehe es um die Verwaltungstätigkeit des Baukonsortiums. Pro Monat seien für die Verwaltung der Gesellschaft im Durchschnitt zwei Stunden in Rechnung gestellt worden, wobei die effektiven Aufwendungen vermutlich sogar höher gewesen sein dürften. Für die Aufrechnung der Kundenbetreuung sei abermals keine rechtliche Grundlage zu erkennen. Die Annahme der Steuerverwaltung von maximal 25 Stunden pro Wohnung sei für die Kundenbetreuung bei Projekten in der Grös-

senordnung wie der vorliegenden eher zu gering. Hinsichtlich der Aufrechnung betreffend die Malerarbeiten genüge die Vermutung, dass vergleichbare Bauten teilweise niedrigere Malerarbeiten mit sich bringen würden, nicht, um im vorliegenden Fall einen Abzug vorzunehmen. Zudem sei gesellschaftsrechtlich vereinbart worden, dass die Y. AG zu berücksichtigen sei. Der aufgerechnete Betrag für die Bodenbeschichtung sei u.a. darauf zurückzuführen, dass der Ansturm auf die zu errichtenden Wohneinheiten ausserordentlich gross gewesen sei, sodass der gesamte Bauprozess habe beschleunigt werden müssen. Bei der Berechnung der einzelnen Flächen habe die Steuerverwaltung nicht sämtliche zu bearbeitenden Flächen miteinbezogen und überdies ausser Acht gelassen, dass gewisse Flächen mehrmals hätten bearbeitet werden müssen. Schliesslich widerspreche das Vorgehen der Steuerverwaltung dem Grundsatz von Treu und Glauben und verstosse gegen die kantonale Steuerhoheit des Kantons Aargau sowie das Gebot der Rechtsgleichheit.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 17. Juni 2020 ab. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf den Revisionsbericht Nr. 2019-1 vom 6. Mai 2019 und brachte ergänzend vor, hinsichtlich der Mäklerprovision in Höhe von CHF 194'000 fehle es an einer unabhängigen Drittperson. Bezüglich der Mäklerprovision zu Gunsten der Y. AG lasse schon allein die erst im 2017 erfolgte Fakturierung angesichts des Kaufs vom 26. April 2013 auf eine blosser Gewinnverteilung schliessen. Die erfolgte Aufrechnung der Architekturhonorare sei korrekt, da praxisgemäss 15 % akzeptiert würden und dies den üblichen Marktansätzen entspreche. Auch die Aufrechnungen betreffend Vertretung der Baugesellschaft und Bauherrschaft sowie die Kundenbetreuung seien korrekt, denn die Grundeigentümervertretung sowie Kundenbetreuung seien bereits in den 15 % Architekturhonorar eingerechnet. Ferner seien die Malerarbeiten der Y. AG zurecht aufgerechnet worden, da ohne sachlichen Grund das 2,7-fache von vergleichbaren Bauten für die Malerarbeiten in Rechnung gestellt worden sei. Aufgrund der im Revisionsbericht erwähnten unzutreffenden Behauptungen, wie etwa einer unzutreffend zugrunde gelegten Quadratmeterzahl sei schliesslich auch die Aufrechnung hinsichtlich der Bodenbeschichtung zurecht erfolgt.

C. Mit Eingabe vom 17. Juli 2020 erhebt die Rekurrentin, immer noch vertreten durch V., Advokat, Rekurs und begehrt, (1) der Einspracheentscheid vom 17. Juni 2020 sei aufzuheben; (2) von den Aufrechnungen auf den Grundstücksgewinn gemäss Einspracheentscheid vom 17. Juni 2020 sei abzusehen; (3) eine allenfalls zu viel bezahlte Grundstücksgewinnsteuer sei zurückzuerstatten; (4) unter o-/e-Kostenfolge. Zur Begründung macht sie in Ergänzung zur Einsprache insbesondere Folgendes geltend:

Die Y. AG sei eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit, die nicht Partei des Baukonsortiums gewesen sei. Sie sei als unabhängige Mäkin gegenüber der Rekurrentin aufgetreten, weshalb die Courtage in Höhe von CHF 38'488 abzugsfähig sei. Des Weiteren habe das Konsortium die Verkaufsprovision in der Höhe von CHF 194'000 der Rekurrentin bezahlt und die (wertvermehrende) Leistung sei dieselbe, ob sie von einem anderen Unternehmen oder der Rekurrentin erbracht werde. Ausserdem kenne der Kanton Basel-Landschaft im kantonalen Steuergesetz keine Bestimmung, die für den Abzug bei der Grundstücksgewinnsteuer ein Architekturhonorar im üblichen Rahmen verlange. Zudem seien gemäss der Berechnungsformel nach Kostentarif unter Art. 7.2.2 SIA-Norm 102 Architekturhonorare ohne besondere Umstände in der Höhe zwischen 15 bis 20 % der Kosten des Baus üblich. Die Feststellung bezüglich der Kosten für die Vertretung der Bauherrschaft, wonach diese kostenlos zu erfolgen habe, entbehre nicht nur jeglicher rechtlichen Grundlage, sondern entspreche auch nicht der wirtschaftlichen Realität. Hinsichtlich der Aufrechnung für die Vertretung der Baugesellschaft sei die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen. Bei der Aufrechnung für die Kundenbetreuung sei nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz zu den akzeptierten 25 Stunden pro Wohnung gelangt sei. Dieser Aufwand entspreche denn auch nicht dem angefallenen Aufwand, damit die Wohnungen im betreffenden Neubau hätten verkauft werden können. Betreffend die Aufrechnung der Malerarbeiten lägen die insgesamt verrechneten CHF 261'303 für sämtliche Malerarbeiten des Mehrfamilienhauses durchaus im üblichen Rahmen der Marktpreise. Falls die Y. AG tatsächlich eher hohe Preise für der Geleistete verlangt habe, seien diese vertraglich vereinbart gewesen und das Baukonsortium verpflichtet, diese Preise zu bezahlen. Hinsichtlich der Aufrechnung betreffend die Bodenbeschichtung sei die Vorinstanz mit keinem Wort auf die Darlegung der Rekurrentin eingegangen, wonach bei der Flächenberechnung der Vorinstanz nicht sämtliche bearbeitete Flächen miteinbezogen worden seien und ausser Acht gelassen worden, dass gewisse Flächen mehrmals hätten bearbeitet werden müssen. Zudem habe die Bodenbeschichtung sehr wohl unter Zeitdruck bearbeitet werden müssen.

Die vorgenommenen Aufrechnungen würden im Übrigen zu einer Doppelbesteuerung führen, da die entsprechenden Unternehmen die Zahlungen als Einnahme verbucht und entsprechend darauf Gewinn- und Mehrwertsteuer bezahlt hätten. Abschliessend sei die Vorinstanz nicht auf das Vorbringen eingegangen, dass das Vorgehen der Steuerverwaltung dem Grundsatz von Treu und Glauben und gegen den Rechtsgleichheitsgrundsatz verstosse. Damit habe sie zugleich den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 2. November 2020 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie insbesondere aus, vorliegend trage die Rekurrentin die Beweislast, die wertvermehrenden Aufwendungen und damit die geltend gemachten Gestehungskosten substantiiert nachzuweisen. Hinsichtlich der Courtage der Y. AG liessen alleine die Tatsachen, dass der Landverkauf bereits im Jahr 2013 stattgefunden habe und die angebliche Courtagen-Rechnung erst gestellt worden sei, als alle Wohnungen schon verkauft gewesen seien, vermuten, dass die Courtage im Nachhinein gestellt worden sei, um die Grundstücksgewinnsteuer zu reduzieren. Weiter sei die Maklerprovision nur anrechenbar, wenn es sich beim Makler effektiv um eine unabhängige Drittperson handle, was vorliegend nicht der Fall sei. Dies gelte auch für die Verkaufsprovision; Eigenprovisionen seien bei den Anlagekosten nicht anrechenbar. Daran ändere auch ein Zahlungsnachweis der geleisteten Zahlung oder die Verbuchung nichts. Es liege keine Doppelbesteuerung vor, sondern eine wirtschaftliche Doppelbelastung, die gesetzgeberisch gewollt sei und sich die Rekurrentin selber zuzuschreiben habe. Des Weiteren handle es sich beim Architekturhonorar grundsätzlich um Eigenleistungen, da die Rekurrentin Teil des Baukonsortiums B. sei. Eigenleistungen könnten nur mit jenem Betrag berücksichtigt werden, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten auch hätte bezahlt werden müssen. Das Architekturhonorar von 27,7 % erscheine im vorliegenden Fall als sehr hoch. Erfahrungsgemäss würden Architekturhonorare 10 bis 12 % der Baukosten betragen, wobei die Steuerverwaltung vorliegend sogar 15 % akzeptiert habe. Die Berufung auf Art. 7.2.2. der SIA-Norm 102, wonach Architekturhonorare in der Höhe zwischen 15 bis 20 % durchaus üblich und sogar vom Normwerk vorgegeben seien, sei eine reine Behauptung. Zudem seien Zusatzleistungen, wenn keine Vereinbarung darüber getroffen wurde, nach dem effektiven Zeitaufwand zu berechnen. Vorliegend seien weder eine Vereinbarung noch eine Abrechnung nach effektivem Zeitaufwand vorgelegt worden. Bezüglich der Kosten für die Vertretung der Bauherrschaft sei zu berücksichtigen, dass die Bauherrschaft das Baukonsortium B., bestehend aus der Rekurrentin und der X. AG, sei. Es würden hier also angebliche Kosten der Rekurrentin zu Lasten von ihr selbst geltend gemacht. In Bezug auf das Honorar für die Vertretung der Baugesellschaft könne die Rekurrentin diese Kosten in keiner Weise belegen, weshalb nach den allgemeinen Beweisregeln dieser Abzug zu Recht verweigert worden sei. Des Weiteren sei die Kundenbetreuung grundsätzlich Sache und Aufgabe des Architekten und deshalb schon mit dem Architekturhonorar abgegolten. Zusätzlich sei der Zusatzaufwand nicht belegt worden. Der zusätzlich geltend gemachte Aufwand für die Bauherrenbetreuung von CHF 230'000 erscheine gestützt auf die langjährigen Erfahrungswerte der Steuerverwaltung als ausserordentlich hoch. Der Betrag in Höhe von CHF 261'303 für die Malerarbeiten liege deutlich höher als die Erfahrungswerte der Steuerverwaltung. Wie sich der berechnete Betrag zusammensetze, gehe aus der Rechnung nicht hervor. Dass auf eine Offertstellung auf Grund des Gesellschafterstatuts verzichtet worden sei, bedeute, dass die Malerarbeiten ausser Konkurrenz hätten offeriert werden können, was denn auch den überhöhten Preis erkläre. Schliesslich decke sich der von der Firma U. AG für die in den Monaten November bis Juni 2017 durchgeführten Arbeiten an den Unterlagsböden fakturierte Betrag in Höhe von CHF 55'404 mit den Erfahrungszahlen der Steuerverwaltung bei ähnlichen Bauten. Am 2. November 2017 habe die Y. AG eine Nachtragsrechnung für Bodenbeschichtungen in der Höhe von CHF 111'508 gestellt, welche ebenfalls die Unterlagsböden betreffe. Es fehle der normalerweise auf Handwerkerrechnungen angegebene Zeitraum, wann die Leistungen erbracht worden seien. Ebenso fehle eine Offerte oder Verträge dazu. Auch die Aussage des Vertreters, wonach die fragliche Arbeitsgattung habe vorgezogen werden müssen, widerspreche der Tatsache, dass gemäss Einwohnerregister die Bezüge der Wohnungen zwischen 30. April und 30. Juni 2017 erfolgt seien.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei die Rekurrentin auf eine Teilnahme verzichtet hat.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 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 CHF 10'000 übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Streitig und zu prüfen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer korrekt ermittelt hat.

Bevor eingehend die einzelnen Aufrechnungen beurteilt werden, ist vorab auf das Verhältnis einzugehen zwischen den beteiligten Gesellschaften (A. AG, Y. AG und X. AG). Die X. AG und die Rekurrentin schlossen sich mit Vertrag vom 25. März 2013 zur Baugesellschaft B. zusammen. Gemäss Ziffer 3 dieses Vertrages sind die Malerarbeiten und Verkauf der Y. AG und Architektur- und Bauleitungsarbeiten sowie Verkauf der Rekurrentin zuzuweisen. Diese Arbeiten sind gemäss Gesellschaftervertrag zwar zu Konkurrenzpreisen den Gesellschaften zuzuweisen. Allerdings besteht zwischen den Gesellschaftern eine gewisse Bindung; sie verfolgen ein gemeinsames Ziel mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (vgl. Art. 530 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Obligationenrecht, OR; SR 220]). Ferner ist Y. sowohl Aktionär der Y. AG als auch der X. AG und fungiert in beiden Gesellschaften als einzelzeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied. Sodann hatten beide Gesellschaften bis im Dezember 2019 ihren Sitz an der gleichen Adresse. Aufgrund des Gesagten scheint offensichtlich, dass die drei Gesellschaften als zueinander nahestehend zu bezeichnen sind.

Darüber hinaus fällt bei der Durchsicht der Akten auf, dass für das vorliegende Bauprojekt gemäss dem Kontoblatt «1601 Baukosten Land B.» Baukosten von insgesamt CHF 5'524'880 verbucht wurden. Davon fallen rund CHF 1'900'000, was etwa einem Drittel der Baukosten entspricht, auf die Rekurrentin sowie die eben erwähnten ihr nahestehenden Gesellschaften. Der Anteil an Eigenleistungen ist damit ausserordentlich hoch. Dies ist an sich nicht problematisch. Allerdings wird sich nachfolgend zeigen, dass genau diese Eigenleistungen ungenügend dokumentiert bzw. nachgewiesen sind.

3. Die Rekurrentin begehrt zunächst den Abzug einer Courtage beim Erwerb des Grundstücks zu Gunsten der Y. AG in Höhe von CHF 38'448.

3.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u.a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Weiter können unter lit. b Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke sowie unter lit. c Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision zum Abzug vom steuerbaren Grundstücksgewinn gebracht werden.

Eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 OR 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. Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss daher ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Dezember 2014 [VD.2014.91] publ. in BStPra, Bd. XXII, S. 417 ff., E. 2.4 m.w.H.).

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 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519).

3.2. Wie bereits unter Erwägung 2 ausgeführt, sind die beteiligten Gesellschaften als zueinander nahestehend zu qualifizieren. Die Y. AG kann demnach nicht als unabhängige Drittperson angesehen werden. Deswegen vermag auch das Argument des Vertreters der Rekurrentin, wonach die Y. AG eine selbständige juristische Person sei, nicht zu überzeugen. Aus steuerrechtlicher Sicht ist sie eben keine unabhängige Drittperson.

Zudem erscheint aussergewöhnlich, dass zwischen dem Kaufvertrag im Jahre 2013 und der Rechnungsstellung im Jahre 2017 rund viereinhalb Jahre vergangen sind.

Im Übrigen ist fraglich, worin die Vermittlungsleistung der Y. AG bestanden haben soll. T., Treuhänder, führt in seiner E-Mail vom 15. März 2019 aus, u.a. E. sei Teil der Erbengemeinschaft gewesen, die das Grundstück verkauft hat. Sie sei Mitarbeitende der S. AG in M. und diese wiederum Mieterin der Y. AG resp. der X. AG gewesen. E. habe mit Y. Kontakt aufgenommen und dieser den persönlichen Kontakt mit R. ermöglicht. Daraufhin hat allerdings ausgerechnet Y. selbst in das Immobiliengeschäft investiert, indem er sich über seine X. AG mit der Rekurrentin zusammenschloss. Der Zweck der Y. AG liegt ausserdem im Wesentlichen im Betrieb eines Malergeschäfts und keineswegs in der Immobilienvermittlung.

Nach dem Ausgeführten hat die Steuerverwaltung die Courtage in Höhe von CHF 38'448 zu Recht aufgerechnet.

4. Ähnlich verhält es sich mit der Verkaufsprovision in Höhe von CHF 194'000, welche zu Gunsten der Rekurrentin ausbezahlt wurde. Auch diese Mäklerprovision wurde nicht an eine unabhängige Drittperson bezahlt. Es handelt sich vielmehr um eine Eigenprovision. Solche Eigenprovisionen sind allerdings grundstückgewinnsteuerrechtlich unbeachtlich. Daran vermag auch der Einwand des Vertreters der Rekurrentin, wonach das Konsortium die Provision der Rekurrentin bezahlt habe und die Leistung dieselbe sei, ob sie von einem anderen Unternehmen oder der Rekurrentin erbracht werde, nichts zu ändern. Grundstückgewinnsteuerrechtlich macht es einen Unterschied, weil Mäklerprovisionen nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie als Eigenprovision geleistet werden.

Die Aufrechnung der Verkaufsprovision in Höhe von CHF 194'000 ist damit ebenfalls nicht zu beanstanden.

5. Ferner unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung beim insgesamt geltend gemachten Architekturhonorar in Höhe von CHF 932'000 zu Recht CHF 422'000 aufgerechnet hat.

5.1. Zu den anrechenbaren Baukosten zählt praxisgemäss auch das Architekturhonorar. Dabei ist gleichgültig, ob die Architekturarbeiten einem Dritten übertragen worden oder vom steuerpflichtigen Veräusserer selbst geleistet worden sind. Grundstücke können nicht nur durch Leistungen Dritter, sondern auch durch Eigenleistungen des Veräusserers eine Wertvermehrung erfahren haben. Bei Eigenleistungen handelt es sich in erster Linie um Leistungen, die der Eigentümer mit Eigenarbeit an seinem Grundstück ausführt. Wenn eine steuerpflichtige Person Arbeiten durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft ausführen lässt, handelt es sich um Eigenleistungen. Sofern der Eigentümer durch eigene Arbeit Wertvermehrungen an seinem Grundstück vorgenommen hat, ist deren Umfang zu schätzen. Eigenleistungen können mit jenem Betrag berücksichtigt werden, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten hätte bezahlt werden müssen. Massgebend ist dabei der Marktwert der Eigenleistungen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass derjenige, der sich Eigenleistungen bei den Anlagekosten als wertvermehrende Aufwendungen anrechnen lassen will, diese im selben Umfang als Einkommen zu versteuern hat (vgl. Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 178 f.; BStPra Bd. IX S. 369, E. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 66 ff.).

5.2. Die Architekturkosten sind demgemäss grundsätzlich anrechenbar, müssen aber einem Drittvergleich standhalten. Die Steuerverwaltung ging im Revisionsbericht davon aus, dass sich das Architekturhonorar bei vergleichbaren Bauten auf ungefähr maximal 15 % der honorarberechtigten Baukosten beschränke, weswegen sie CHF 510'000 zum Abzug zugelassen und CHF 422'000 aufgerechnet hat. In der Vernehmlassung wird sodann ergänzend ausgeführt, dass die Architekturhonorare erfahrungsgemäss 10 bis 12 % der Baukosten betragen würden.

Der Vertreter der Rekurrentin stützt sich demgegenüber insbesondere auf § 78 Abs. 1 lit. c StG, worin für Architekturleistungen gesetzlich keine Obergrenze im Sinne des üblichen Rahmens festgehalten sei und verweist überdies auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 1. November 1996 (BStPra Bd. XIV, Heft 1, S. 41 ff.), wonach das Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt eine Beschränkung des Abzugs auf das für Maklerprovisionen übliche Mass nicht vorsehe. Da auch der Kanton Basel-Landschaft keine gesetzliche Bestimmung kenne, die für den Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer ein Architekturhonorar im üblichen Rahmen verlange, bestehe keine Grundlage für die Aufrechnung. Daraus vermag die Rekurrentin allerdings nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dieses Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt kann nicht ohne Weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen werden. Zum einen geht es darin um eine Maklerprovision und nicht um Architekturkosten. Ferner darf nicht übersehen werden, dass es sich bei den vorliegenden Architekturkosten um Eigenleistungen handelt, deren Abzugsfähigkeit nur zum Marktwert möglich ist.

Die geltend gemachten Architekturkosten machen vorliegend 27,7 % der honorarberechtigten Baukosten aus. Die Steuerverwaltung akzeptierte vorliegend 15 %. Das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft nahm diesen Wert immerhin als tauglich an, wobei der Nachweis höherer Kosten möglich sei (Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verwaltungs- und Verfassungsrecht, vom 26. September 2018, 810 18 58, E. 6.5 f.). Ein substantiierter Nachweis für die über die 15 % hinausgehenden Kosten wurde hingegen vorliegend nicht erbracht. Zudem scheint die von der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung gemachte Aufstellung anderer Bauprojekte und deren Architekturhonorare glaubwürdig. Bei diesen liegen die Architekturhonorare zwischen 9,4 und 14,8 % der honorarberechtigten Baukosten. Beim höchsten Wert, also den 14,8 % liege eine Identität zwischen Veräusserer und Architekt vor. Auch dies zeigt, dass die Annahme der Steuerverwaltung von 15 % im vorliegenden Fall durchaus angemessen ist. Schliesslich verweist der Vertreter der Rekurrentin auf Art. 7.2.2. der SIA-Norm 102, wonach Architekturhonorare ohne besondere Umstände in der Höhe zwischen 15 % und 20 % der Kosten des Baus durchaus üblich und vom Normenwerk vorgegeben seien. Das Steuergericht kann aus diesem Verweis allerdings nichts ableiten. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern aufgrund dieser Norm ein Architekturhonorar zwischen 15 % und 20 % der Baukosten üblich sein soll. Es wäre Sache der Rekurrentin gewesen, diesbezüglich den Nachweis zu erbringen, indem beispielsweise eine konkrete Berechnung hätte vorgebracht werden können.

Was sodann das Zusatzhonorar in Höhe von CHF 101'000 betrifft, so sind die vorliegenden Zusatzleistungen nicht nachgewiesen. Trotz Aufforderung der Steuerverwaltung wurden keine entsprechenden Belege eingereicht. Ob diese Leistungen dem Marktwert entsprechen, konnte nicht überprüft werden.

Nach dem Gesagten hat die Steuerverwaltung das Architektenhonorar zu Recht auf 15 % bzw. von CHF 932'000 auf CHF 510'000 gekürzt.

6. Des Weiteren werden Kosten in der Höhe von CHF 50'000 für die Vertretung der Bauherrschaft durch die Rekurrentin geltend gemacht. Da es sich dabei wiederum um Eigenleistungen handelt, wäre der Marktwert darzulegen, was jedoch nicht erfolgt ist. Wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, ist die Bauherrschaft die Baugesellschaft B., bestehend aus der Rekurrentin und der X. AG, womit angebliche Kosten der Rekurrentin zu Lasten von ihr selbst geltend gemacht werden. Der Rekursgegnerin ist auch dahingehend zuzustimmen, dass, soweit die vom Vertreter der Rekurrentin erwähnten Besprechungen mit Banken die Finanzierung betreffen, diese keine wertvermehrenden Aufwendungen darstellen. Bei den Besprechungen mit Behörden ist davon auszugehen, dass diese bereits im Architektenhonorar enthalten sind, da kein Beleg vorhanden ist, dass diese Leistungen dort nicht erfasst sind.

Ähnlich ist die Aufrechnung in der Höhe von CHF 18'144 für die Vertretung der Baugesellschaft durch die Rekurrentin zu beurteilen. Der Vertreter der Rekurrentin führt im Rekurs dazu lediglich aus, die Steuerverwaltung sei in diesem Punkt ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen und es handle sich um einen Bagatelletrag. Dadurch, dass die Steuerverwaltung diesen Punkt im Einspracheentscheid nur kurz begründete und im Weiteren auf den Revisionsbericht verwies, kann vorliegend keine Verletzung der Begründungspflicht erblickt werden. Insbesondere ist zu beachten, dass die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, dass dem Vertreter entgegenzuhalten ist, dass die Rekurrentin diese Kosten in keiner Weise belegen kann. Die Rekurrentin ist damit ihrer Nachweispflicht nicht nachgekommen, welche aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht zu ihren Ungunsten ausfällt.

Folglich hat die Steuerverwaltung für die Beträge in Höhe von CHF 50'000 sowie CHF 18'144 den Abzug zu Recht verweigert.

7. Die Rekurrentin begehrt weiter für die Kundenbetreuung den Abzug von Kosten zu Gunsten von ihr selbst in Höhe von CHF 230'000. Die Steuerverwaltung akzeptierte pauschal CHF 50'000 (25 Stunden pro Wohnung à CHF 200 pro Stunden; insgesamt 10 Wohnungen), obwohl die geltend gemachten Mehraufwendungen nicht nachgewiesen seien.

Der Vertreter der Rekurrentin macht geltend, die Käufer hätten oft individuelle Wünsche betreffend die eigene Wohnung. Dieser Aufwand sei nicht zu unterschätzen, wobei er gerade bei kritischen Kunden i.d.R. einiges höher sei, als von der Steuerverwaltung ohne jegliche Anhaltspunkte angenommen.

Dies mag zwar vorkommen, allerdings liegen vorliegend keinerlei Nachweise für die erbrachten Leistungen vor. Es ist nicht dargetan, dass diese Objekte eine intensivere Betreuung der Käufer im Vergleich zu anderen solchen Projekten erfordern. Es gibt keinen Nachweis der verrechneten Zeit. Die Steuerverwaltung war somit äusserst kulant, indem sie pauschal CHF 50'000 zum Abzug zugelassen hat. Ein darüber hinausgehender Abzug für die Kundenbetreuung kann demgemäss nicht gewährt werden.

8. Bei den Malerarbeiten zu Gunsten der Y. AG schätzte die Steuerverwaltung die Arbeiten aufgrund von Erfahrungswerten auf rund CHF 100'000 weshalb sie CHF 160'000 aufrechnete.

Der Vertreter der Rekurrentin macht geltend, die Kosten der Y. AG für die inneren und äusseren Malerarbeiten von insgesamt CHF 261'303 lägen noch im üblichen Rahmen der Marktpreise. Falls die Y. AG tatsächlich eher hohe Preise für das Geleistete verlangt habe, seien diese vertraglich vereinbart und das Baukonsortium verpflichtet gewesen, diese Preise zu bezahlen. Da im Gesellschaftervertrag vereinbart worden sei, dass die Y. AG bei der Vergabe der Malerarbeiten zu berücksichtigen sei, habe die Rekurrentin keine Wahl gehabt, Konkurrenzofferten einzuholen.

Damit die gesamten Kosten berücksichtigt werden könnten, müsste die Marktüblichkeit nachgewiesen werden. Die Ausführungen des Vertreters bringen abermals zum Ausdruck, dass zwischen den Gesellschaften kein echtes Drittverhältnis vorliegt und es ist anzunehmen, dass die Verrechnung im Belieben der Parteien stand. Zudem hat bereits der Treuhänder T. in seiner E-Mail vom 15. März 2019 ausgeführt, dass aufgrund des «Gesellschafter-Status» der Y. AG keine Offertstellung notwendig gewesen sei. Überdies existiere kein Leistungsbeschrieb. Dass der Preis von insgesamt CHF 261'303 noch marktüblich sei, wird lediglich behauptet, aber nicht substantiiert nachgewiesen.

Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von CHF 160'000 ist demnach nicht zu beanstanden.

9. Die Steuerverwaltung rechnete CHF 111'508.20 auf, was der gesamten Rechnung der Y. AG für Bodenbeschichtungen entspricht. Sie macht geltend, für den Einbau der Unterlagsböden sei die U. AG beauftragt worden, welche für die in den Monaten November 2016 bis Juni 2017 durchgeführten Arbeiten am 5. Juli 2017 CHF 55'404.75 fakturiert habe. Dieser Rechnungsbetrag entspreche den Erfahrungswerten der Steuerverwaltung für ähnliche Bauten. Die Nachtragsrechnung der Y. AG vom 2. November 2017 über CHF 111'508.20 betreffe ebenfalls die Unterlagsböden. Der Treuhänder T. habe in

seiner E-Mail vom 15. März 2019 ausgeführt, aufgrund der früheren (und in den Wintermonaten liegenden) Einzugstermine habe die fragliche Arbeitsgattung vorgezogen werden müssen und damit auch Mehrleistungen resp. Zusatzleistungen erfordert. Die Steuerverwaltung machte dagegen jedoch geltend, die Einzüge seien zwischen dem 30. April 2017 und dem 30. Juni 2017 erfolgt. Die U. AG habe ihre Arbeiten im Juni 2017 beendet. Es stelle sich die Frage, wie die Y. AG im Nachgang, also als bereits sämtliche Wohnungen bezogen worden waren, die Arbeiten habe ausführen können. Des Weiteren stimmten die verrechneten Flächenmasse nicht mit den Flächenangaben gemäss Grundbuchauszug überein.

Diese Ausführungen der Steuerverwaltung überzeugen. Was der Vertreter der Rekurrentin dagegen vorbringt, vermag zu keinem anderen Ergebnis führen. Seine Darlegungen sind unglaubwürdig. Insbesondere sind die zeitliche Komponente bzw. die Begründung mit dem Zeitdruck widersprüchlich. Wenn die Rekurrentin schliesslich die Ausführungen der Steuerverwaltung zu den einzelnen Flächen bestreitet, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sie nicht substantiiert nachweist, welche Flächen zusätzlich in die Berechnung miteinzubeziehen gewesen wären und welche Flächen mehrmals haben bearbeitet werden müssen. Der Nachweis der erbrachten Leistung gelingt demgemäss nicht, weshalb die Aufrechnung in Höhe von CHF 111'508.20 zu Recht vorgenommen wurde.

10. Auch der Einwand einer allfälligen Doppelbesteuerung geht ins Leere. Der Rekurrentin ist zwar zuzustimmen, dass insofern eine Doppelbelastung vorliegt, als die Rekurrentin bzw. die Y. AG auf den oben aufgeführten Beträgen Gewinnsteuern zu bezahlen hat, aber diese Beträge bei der Grundstückgewinnsteuer, wie hiervor festgestellt worden ist, nicht als Gestehungskosten abgezogen werden können. Allerdings ist im Umstand, dass ein Provisionsempfänger die erhaltenen Zahlungen selbst dann vollumfänglich als Einkommen zu versteuern hat, wenn diese vom Veräusserer nicht oder nicht vollständig als Aufwendung in Abzug gebracht werden kann auch im interkantonalen Verhältnis keine unzulässige Doppelbesteuerung zu erblicken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 101, m.w.H.), sondern lediglich eine wirtschaftliche Doppelbelastung (vgl. auch Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017, 510 16 100, E. 6f.).

Überdies ist zu beachten, dass eine Doppelbesteuerung vorliegt, wenn die gleiche Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeitperiode zu Steuern herangezogen wird (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 3 N 2). Betreffend die Y. AG fehlt es an der Identität des Steuersubjektes, womit bereits aus diesem Grund keine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegen kann.

Schliesslich ist festzuhalten, dass selbst wenn eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegen würde, dagegen entsprechende Rechtsmittel zur Verfügung stehen, welche vorliegend nicht Gegenstand des Verfahrens sind.

11. Überdies bringt der Vertreter der Rekurrentin vor, die Steuerverwaltung verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und das Rechtsgleichheitsgebot. Er macht geltend, die Vorinstanz störe sich explizit daran, dass die an den Rechtsgeschäften rund um die vorgenommenen steuerlichen Aufrechnungen beteiligten Unternehmen ihren Sitz im Kanton Aargau hätten und somit Steuerpflichtige mit Sitz in Kantonen mit tieferen Einkommenssteuern anders behandelt würden als Personen mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft oder Kantonen mit höheren Einkommenssteuern. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Aufrechnungen auf sachliche Gründe stützt. Diese werden nicht deshalb vorgenommen, weil die beteiligten Unternehmen ihren Sitz im Kanton Aargau haben, sondern weil es sich um Eigenprovisionen handelt, die Leistungen einem Drittvergleich nicht standhalten oder nicht nachgewiesen sind. Das hat nichts damit zu tun, ob die Gesellschaften nun ihren Sitz im Kanton Aargau oder Kanton Basel-Landschaft haben. In der vom Vertreter der Rekurrentin erwähnten Ziffer 2.2.9 des Revisionsberichts vom 6. Mai 2019 wird lediglich die Bruttogewinnmarge erläutert und dargelegt, dass diese das Ergebnis bestätigt. Nach dem Gesagten erweisen sich diese Rügen als unbegründet.

12. Der Vertreter der Rekurrentin macht schliesslich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, indem die Vorinstanz nicht auf die Rügen der Verletzung von Treu und Glauben und des Rechtsgleichheitsgebots eingegangen sei.

Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht dar (BGE 135 I 187, E. 2.2). Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: Den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidungsbegründung und auf Rechtsbeistand (Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2015, N 229). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 243 f.).

Der Entscheid der Steuerverwaltung geht auf die entscheidungsrelevanten Gesichtspunkte ein. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn klar wird, warum die Steuerverwaltung die Einsprache abweist. Die Rekurrentin hat ihren Standpunkt im Rekurs eingehend darlegen können und ausgeführt, weshalb sie mit den Argumenten der Steuerverwaltung nicht einverstanden ist. Nach dem Ausgeführten ist eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegend nicht feststellbar.

13. Abschliessend macht die Rekurrentin geltend, da sie selbst als Steuersubjekt herangezogen werde, sei das interne Verhältnis zwischen dem Baukonsortium und ihr als Werkvertrag zu qualifizieren. Der Gewinn des Baukonsortiums sei unbestrittenermassen entstanden, weil auf dem Grundstück der Rekurrentin gemeinschaftlich ein Mehrfamilienhaus erstellt und verkauft worden sei. Die Gewinnverteilung an die X. AG stelle somit eine Minderung des eigenen Gewinns dar, die aus werkvertraglichen Leistungen der X. AG entstanden sei. Dies sei bei der Steuerveranlagung steuerreduzierend zu berücksichtigen. Der Rekurrentin kann allerdings nicht gefolgt werden. Die Gewinnverteilung innerhalb des Baukonsortiums ist Sache der beteiligten Personen und kann bei der vorliegenden Grundstückgewinnsteuerverfügung keine Berücksichtigung finden.

14. Nach dem Gesagten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'500 zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 VPO), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 e contrario VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...