

Grundstückgewinnsteuer

Kosten für Bauherrenberatung, Kundenbetreuung und Promotionen

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. März 2021

Bei nahestehenden Gesellschaften kann sich die Beweisspflicht von getätigten Aufwendungen erhöhen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Aufwendungen punkto Höhe oder die fakturierten Rechnungen an sich ungewöhnlich sind, weil bereits von Dritten geleistete Arbeiten nochmals von der nahestehenden Gesellschaft ausgeführt und fakturiert wurden. Bei pauschalisierten Beträgen müsste zudem ein plausibler Vergleich mit tatsächlichem Aufwand vorgenommen werden, beispielsweise mittels detaillierten Stundenrapporten.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtige erwarb am 1. Februar 2010 die Parzellen Nr. 5 und 4 Grundbuch G. Das bestehende Wohnhaus wurde abgerissen und die beauftragte Totalunternehmerin T. errichtete vier Einfamilienhäuser und vier Mehrfamilienhäuser mit 22 Eigentumswohnungen, die zwischen 2014 bis 2016 von der Pflichtigen verkauft wurden. Mit dem Meldeformular für die Grundstück- und Handänderungssteuer deklarierte sie am 24. Mai 2017 einen Grundstücksgewinn in Höhe von Fr. 1'273'992.47.

Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 1/2000 vom 24. Juli 2019 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 2'349'052.– bzw. die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 652'585.– festgesetzt. Dabei wurden gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2019-001 vom 10. Juli 2019 die Gestehungskosten auf Fr. 21'477'447.10 festgelegt. Insbesondere wurden folgende Beträge aufgerechnet:

Kreditor F:	Fr.	650'000.–
Kreditor S:	Fr.	80'000.–
Kreditor K:	Fr.	56'160.–
Kreditor W:	Fr.	150'000.–

Weiter wurde eine Verwaltungskostenpauschale von Fr. 163'000.– anstelle der von der Pflichtigen geltend gemachten pauschalen Fr. 1'192'575.–, entsprechend 5 Prozent des Verkaufspreises, gewährt.

B. Mit Eingabe vom 26. August 2019 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und begehrte sinngemäss, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben und die aufgerechneten Auslagen betreffend die Bauherrenberatung, die TU-Submission, die Kundenbetreuung und die Promotionskosten seien unter Beibehaltung der gewährten Abzüge vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Eventualiter seien dieselben Auslagen unter Beibehaltung der gewährten Abzüge in einem angemessenen Verhältnis nach Ermessen der Steuerverwaltung zum Abzug zuzulassen.

Zur Begründung führte sie an, dass entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung im Revisionsbericht keine Doppelspurigkeit bezüglich der Aufgabenzuteilung zwischen der Totalunternehmerin T. und der Bauherrenberaterin F. bestand. Die Bauherrenberatungstätigkeiten würden u. a. den Betrieb eines Data Management Systems und die Kontrolle diverser Unterlagen wie Reglemente und Begründungspläne der Stockwerkeigentumseinheiten sowie Baubewilligungen umfassen. Zudem habe die F. sämtliche Tätigkeiten zwischen der Totalunternehmerin und den ihr nicht unterstellten Beteiligten wie die W. und die S. und K. koordiniert. Die Stundenrapporte, Leistungsbeschriebe und der Personalaufwand der F. würden aufzeigen, dass sowohl die im Vertrag genannten Leistungen erbracht worden seien, als auch die F. über das dafür nötige Personal verfüge. In der Vergangenheit seien von der Steuerverwaltung Gestehungskosten aus vergleichbaren Bauherrenberatungsverträgen zwischen der Pflichtigen und der F. zum Abzug zugelassen worden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb dies vorliegend nicht mehr möglich sei. Die identischen Leistungen würde übrigens die F. auch Dritten erbringen. Weiter sei es in der Baubranche nicht unüblich, dass mündliche Vereinbarungen erst später schriftlich festgehalten werden. So seien auch die Leistungen der F. in der zweiten Jahreshälfte 2009 erst im Juni 2012

schriftlich fixiert worden. Es sei der Steuerverwaltung untersagt, den wirtschaftlichen Nutzen und Erfolg einer Aufwendung in Frage zu stellen. Dass die geltend gemachten Aufwendungen notwendig gewesen seien, werde nicht vorausgesetzt. Des Weiteren sei eine wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Veräusserer eines Grundstücks und dem Erbringer einer Dienstleistung nicht per se missbräuchlich. Es handle sich auch um rechtlich selbstständige Einheiten, die grundsätzlich als unabhängige Drittpersonen anzuerkennen seien. Ein Scheingeschäft oder eine Steuerumgehung seien vorliegend nicht gegeben und selbst einem Drittvergleich würden die marktkonformen Konditionen standhalten. Die Steuerverwaltung behaupte lediglich, dass die Pflichtige den Bauherrenberatungsvertrag nicht mit einer Drittperson eingegangen wäre. Schliesslich sei es widersprüchlich, wenn die Steuerverwaltung bei der Grundstückgewinnsteuer der Pflichtigen auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abstelle und bei der Gewinnsteuer der F. auf die zivilrechtlichen Verhältnisse.

Zur TU-Submission der S. werde entgegnet, dass seitens der Steuerverwaltung wiederum der unternehmerische Nutzen der von der S. erbrachten Leistungen in Frage gestellt wird. Bei der geleisteten Tätigkeit handle es sich um Vertragsverhandlungen mit der T., die der S. mittels mündlichem Auftrag übertragen worden sei. Dies sei notwendig gewesen, da die Ausschreibung der zuvor beauftragten B. stark fehlerhaft gewesen sei und grosse Mehrkosten verursacht hätte und deshalb die S. mit der Fortsetzung der Vertragsverhandlungen betraut worden sei. In der Rechnung der B. sei nur die erste Version der TU-Submission enthalten. Der Behauptung der Steuerverwaltung, es läge eine Gewinnverschiebung vor, sei entgegenzuhalten, dass sich das Aktionariat der Pflichtigen und der S. nicht decke.

Auf die Begründung der Steuerverwaltung, beim Kundenbetreuungsaufwand durch die S. handle es sich ebenfalls um Leistungen, die bereits von der T. erbracht worden seien, werde erwidert, dass, selbst wenn die unternehmerischen Tätigkeiten der Pflichtigen der Beurteilung durch die Steuerverwaltung offenstehe, es nicht ersichtlich sei, weshalb nicht eine weitere Gesellschaft mit der Kundenbetreuung beauftragt werden könne. Diverse Kunden seien mit der Betreuung durch die T. unzufrieden gewesen, weshalb der Beizug der S. notwendig gewesen sei. Dass die S. im Jahr 2014 keinen Personalaufwand gehabt habe, spiele für die Aufrechnung keine Rolle, da die Leistungen nur bis ins Jahr 2013 erbracht worden seien.

Zu den Promotionskosten der W. sei festzustellen, dass ausschliesslich die Höhe der Entschädigung strittig sei. Bei diesen wertvermehrenden Auslagen handle es sich um Marketingkosten, welche zusätzlich und unabhängig von einem allfälligen Mäklerlohn abzuziehen seien. Die Steuerverwaltung zeige nicht auf, inwiefern die Voraussetzungen für die Annahme eines Scheingeschäfts bzw. einer Steuerumgehung vorliegen, wenn sie geltend macht, die Promotionskosten würden einem Drittvergleich nicht standhalten. In Relation seien die Promotionskosten in Höhe von Fr. 257'326.– keineswegs übersetzt, da sie einem Gesamtverkaufspreis von knapp Fr. 24 Mio. gegenüberstehen. Die W. sei während der Abwicklung des gesamten Immobilienprojekts über 5 Jahre für die Gestaltung, Aufschaltung bzw. Betrieb der Inserate, Broschüren und der Homepage verantwortlich gewesen.

Zur Kürzung der Verwaltungspauschale sei einzuwenden, dass keine besonderen Gründe vorlägen, die eine Reduktion der pauschalen 5 Prozent des Verkaufspreises rechtfertigen würden. Ein Indiz, dass die tatsächlichen Verwaltungskosten unter 5 Prozent lägen, sei, wenn die Anwendung der Pauschale einen unverhältnismässig grossen Abzug ergebe und gar zu einem Verlust führen würde. Vorliegend sei aber ein Gewinn von rund Fr. 2,5 Mio. ausgewiesen. Folglich bestehe keine Grundlage für die Kürzung der praxisgemäss gewährten Pauschale von 5 Prozent.

Mit Einspracheentscheid vom 24. September 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und verwies grundsätzlich auf die Ausführungen im Revisionsbericht. Als Begründung ergänzte sie betreffend die Bauherrenberatung der F., dass ein Data Management System für 22 Wohneinheiten nicht erforderlich sei. Das Erstellen der Reglemente und Begründungspläne seien klassische Notariatstätigkeiten, die nicht nochmals über ein Treuhandbüro in Rechnung gestellt werden könnten. Das Gleiche gelte für die Einholung von Baubewilligungen, was der Auftrag des Architekten sei. Die Koordination zwischen den einzelnen Akteuren werde nicht als wertvermehrende Tätigkeit oder gar Erwerbsunkosten anerkannt. Die äusserst ungewöhnlichen Kosten in Höhe von Fr. 650'000.– seien deshalb nicht als Gestehungskosten zu akzeptieren.

Bei der S. sei im fraglichen Zeitraum nicht genügend Personalaufwand angefallen, um die TU-Submission in Höhe von Fr. 80'000.– oder die Kundenbetreuung in Höhe von Fr. 56'160.– berücksichtigen zu können. Es könne sich deshalb nur um eine Gewinnverschiebung handeln.

Nach der Praxis der Steuerverwaltung würden lediglich 3 Prozent des Liegenschaftswerts als Mäklerprovision akzeptiert, sodass vorliegend die 3 Prozent mit den Fr. 771'978.60 bereits vollumfänglich zum Abzug gebracht worden seien. Darin seien sämtliche Inserate und Promotionskosten enthalten, weshalb weitere Promotionskosten von Fr. 150'000.– nicht berücksichtigt werden könnten.

Hinsichtlich der Verwaltungskostenpauschale sei die Berechnung der effektiven Kosten im Revisionsbericht korrekt. Somit bleibe es bei den effektiven Verwaltungskosten von Fr. 163'000.–.

C. Mit Eingabe vom 26. Oktober 2020 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und stellt folgende Begehren: (1) Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 24. September 2020 sei aufzuheben und bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns seien die nachfolgenden Auslagen vollumfänglich als Gestehungskosten zum Abzug zuzulassen: (a) Bauherrenberatung durch die F. im Umfang von Fr. 650'000.–; (b) TU-Submission der S. im Umfang von Fr. 80'000.–; (c) Kundenbetreuung durch die S. im Umfang von Fr. 56'160.–; (d) Promotion durch die W. im Umfang von Fr. 257'596.20, zumindest aber Festhalten am Abzug im Umfang des im Rahmen der Veranlagung zum Abzug zugelassenen Teils von Fr. 107'326.20; (e) Verwaltungskostenpauschale von Fr. 1'192'575.–, zumindest aber Festhalten am Abzug im Umfang des im Rahmen der Veranlagung zum Abzug zugelassenen Teils von Fr. 163'000.–. (2) Eventualiter sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 24. September 2020 aufzuheben und bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns seien die nachfolgenden Auslagen in einem angemessenen Verhältnis nach Ermessen der Steuerverwaltung zum Abzug zuzulassen: (a) Bauherrenberatung durch die F. im Umfang von Fr. 650'000.–; (b) TU-Submission der S. im Umfang von Fr. 80'000.–; (c) Kundenbetreuung durch die S. im Umfang von Fr. 56'160.–; (d) Promotion durch die W. im Umfang von Fr. 257'596.20, zumindest aber Festhalten am Abzug im Umfang des im Rahmen der Veranlagung zum Abzug zugelassenen Teils von Fr. 107'326.20; (e) Verwaltungskostenpauschale von Fr. 1'192'575.–, zumindest aber Festhalten am Abzug im Umfang des im Rahmen der Veranlagung zum Abzug zugelassenen Teils von Fr. 163'000.–.

Zur Begründung verweist sie grundsätzlich auf die Argumentation in der Einsprache. Zusätzlich werde eine schwere Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht, indem die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen sei und sich nicht mit der Einsprachebegründung der Rekurrentin auseinandergesetzt habe. Die Rekursgegnerin führe im knapp gehaltenen Einspracheentscheid vom vorliegenden Fall losgelöste allgemeine Grundsätze an wie die Erwägungen zu Renovation und Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen, obwohl es hier um die Erstellung von Reihen-Einfamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen gehe. Die Steuerverwaltung könne sich ferner nicht mit dem pauschalen Hinweis auf den Revisionsbericht begnügen, wenn sich die Einsprachebegründung der Rekurrentin gerade eingehend mit diesem Revisionsbericht auseinandersetze und die darin geltend gemachten Aufrechnungen bestreite.

Zur Begründung im Einspracheentscheid, dass ein Data Management System für 22 Wohneinheiten nicht erforderlich sei, stelle die Steuerverwaltung den wirtschaftlichen Nutzen und Erfolg in Frage und greife in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit der Rekurrentin ein, die der Beurteilung durch die Steuerverwaltung entzogen sei. Auf die Nahestehendeneigenschaft der Rekurrentin gehe die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid gar nicht mehr ein, sondern begnüge sich mit einem banalen Hinweis, dass es sich bei den Fr. 650'000.– für die Bauherrenberatung um ausserordentlich ungewöhnliche Kosten handle. Diese Argumentation könne keine Grundlage für eine Aufrechnung sein.

Zur TU-Submission werde zusätzlich vorgebracht, dass die von der Rekursgegnerin geäusserten Vermutungen keine Grundlage für die Aufrechnung bilden könnten.

Zu den Promotionskosten sei erneut hervorzuheben, dass die Insertionskosten nicht Teil der Mäklerprovision seien.

Mit der Vernehmlassung vom 14. Januar 2021 beantragt die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses. Betreffend die Verletzung des rechtlichen Gehörs werde entgegnet, dass dieses im Revisionsverfahren ausgiebig gewährt worden sei. Zur Bauherrenberatung durch die F. sei anzuführen, dass die Beratung überwiegend im Totalunternehmervertrag enthalten sei. Die Rekurrentin sei ausserdem selbst Spezialistin im Bereich der Immobilien. FG. sei sowohl Hauptaktionär und massgebender Darlehensgeber der Rekurrentin als auch Inhaber bzw. Gesellschafter u. a. der F. und der S.. Bei den Leistungen der S. sei ebenfalls nicht ersichtlich, inwieweit diese bereits im Totalunternehmervertrag mit der T. enthaltenen Leistungen kausal für die Überbauung gewesen sein sollten. Planungs- und Projektkosten, die keinen inneren Zusammenhang mit dem Projektierungsablauf aufweisen und schliesslich nicht zur Realisation führen würden, seien nicht abziehbar. Bei den Promotionskosten der W. seien Insertionskosten in Höhe von Fr. 107'326.– zugestanden worden. Weitergehende Kosten seien nicht als marktüblich zu qualifizieren. Der Zweck der Verwaltungskostenpauschale sei, im interkantonalen Verhältnis die getätigten Eigenleistungen im Sitzkanton abzugelten. Vorliegend sei es jedoch fraglich, was die Rekurrentin noch selbst geleistet haben solle, wenn sämtliche Leistungen mit Ausnahme des Totalunternehmervertrags mit der T. an nahestehende Gesellschaften delegiert worden seien. Die Eigenleistungen würden sich in der Bezahlung der Rechnungen erschöpfen. Ohne die Streichung bzw. Kürzung der vorstehend aufgeführten Positionen würde sich eine reformatio in peius aufdrängen.

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. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Zunächst gilt es zu prüfen, ob sich die Vorinstanz im Einspracheentscheid in ungenügender Weise mit den Vorbringen der Rekurrentin auseinandergesetzt und dadurch deren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hat.

2.1. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) werden in der Lehre und Rechtsprechung verschiedene Teilgehalte abgeleitet. So beinhaltet dies u.a. auch den Anspruch der Parteien auf eine Entscheidungsbegründung (vgl. Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl., Zürich/ Basel/Genf 2020, Rz. 838). Daraus erwächst den Behörden die Pflicht, die Parteivorbringen 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 (Urteile des Bundesgerichts [BGE] 138 I 232, E. 5.1; 136 I 229, E. 5.2; 133 III 439, E. 3.3). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller/ Thurnherr, a.a.O., Rz. 839).

2.2. Am 20. November 2018 wurde der Rekurrentin der provisorische Revisionsbericht Nr. 2018-001 vom 16. November 2018 zugestellt, woraufhin der Rekurrentin die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben wurde, die sie am 31. Mai 2019 wahrnahm. Nachdem die Veranlagung basierend auf dem nun definitiven Revisionsbericht Nr. 2019-001 vom 10. Juli 2019 erging, erhob die Rekurrentin Einsprache. Im darauffolgenden Einspracheentscheid vom 24. September 2020 verweist die Rekursgegnerin zwar auf den Revisionsbericht, führt aber auch zusätzliche Erwägungen an. Die Vorinstanz darf sich auf die entscheidungswesentlichen Punkte beschränken, sofern diese bereits zur Nichtgewährung des Abzugs führen, und muss nicht alle vorgebrachten Argumente der Rekurrentin würdigen. Auf die einzelnen aufgerechneten Positionen wird eingegangen und begründet, weshalb ein Abzug nicht zuzugestehen sei (BGE 138 I 232, E. 5.1; 136 I 229, E. 5.2; 133 III 439, E. 3.3).

Aus dem Einspracheentscheid ist demnach deutlich erkennbar, wie die Rekursgegnerin zu ihrem Schluss kommt. Folglich liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, zumal es der Vertreterin der Rekurrentin möglich war, einen ausführlichen Rekurs zu verfassen und auf die einzelnen Erwägungen der Rekursgegnerin Bezug zu nehmen.

3. Im vorliegenden Fall gilt es sodann materiell zu prüfen, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Auslagen betreffend die Bauherrenberatung, die TU-Submission und die Kundenbetreuung als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden können.

3.1. Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 StG). Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde 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 bewirken. 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, vom steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug gebracht werden.

In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person obliegt; sie hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; 121 II 273, E. 3c/aa).

3.2. Zunächst sind die wirtschaftlichen und personellen Beziehungen zwischen den beteiligten Gesellschaften festzustellen. So ist FG. Vorsitzender der Geschäftsführung der F. Er unterzeichnete auch im Namen der Rekurrentin den Totalunternehmervertrag mit der T. und ist gemäss Ziff. 2.1 des Totalunternehmer-Werkvertrags vom 8. August 2012 Hauptaktionär der Rekurrentin. Herr D. war im relevanten Zeitpunkt einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter der S. und der W. sowie Mitarbeiter der F. Herr V. wird ebenfalls auf der Mitarbeiterliste der F. aufgeführt, wobei er auch seines Zeichens Verwaltungsrat der Rekurrentin ist. Schliesslich ist der ehemalige Präsident des Verwaltungsrats der Rekurrentin, Herr Y., aktuell Geschäftsführer der W. Aufgrund dieser stark vernetzten Beziehungen in personeller wie auch wirtschaftlicher Hinsicht ist von nahestehenden Gesellschaften auszugehen. Transaktionen unter Nahestehenden sind grundsätzlich zulässig und hindern die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht. Als Ausfluss der freien Beweiswürdigung steigen die Anforderungen an die Substantiierungspflicht jedoch zusammen mit der Ungewöhnlichkeit der Vereinbarungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 132 N 87 m.w.H.). Die Anforderungen an den zu leistenden Beweis sind demnach höher, wenn eine Leistung, nachdem sie bereits von einem unabhängigen Dritten erbracht wurde, ein zweites Mal von einer nahestehenden Gesellschaft geleistet wird.

3.3. Es gilt nun zu beurteilen, ob die von der Rekurrentin ins Recht gelegten Dokumente hinsichtlich der Aufwendungen aus dem Bauherrenberatervertrag mit der F. die Anforderungen an die Beweispflicht erfüllen und somit bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen sind. Die eingereichten Unterlagen umfassen eine grobe, halbjährliche Stundenübersicht dreier Mitarbeiter, u. a. der Herren D. und V., sowie eine Tabelle aller Mitarbeiter zusammen mit ihren Lohnbezügen. Es wird aber nicht substantiiert dargelegt, wie sich die insgesamt sehr hohe Zahl von 4'628 Arbeitsstunden zusammensetzt. Unter dem Gesichtspunkt der Plausibilisierung wäre dies begründungsbedürftig. Es wurde bloss ein halbjährliches Stundentotal der drei am Projekt beteiligten Mitarbeitenden erstellt. Es ist nicht nachvollziehbar, welche im Bauherrenberatervertrag vom 22. Juni 2012 pauschal umschriebenen Kontrollaufgaben wie viel Arbeitsaufwand verursacht haben und welcher Mitarbeiter dabei wie viele Arbeitsstunden geleistet hat. Auch in Anbetracht der Höhe des Honorars von Fr. 650'000.– wäre ein detaillierterer Stundenrapport üblich (Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt [StRKE] vom 6. März 2018, Nr. 2017.31, E. 5b, publ. in: Basler Steuerpraxis [BStP], 2018, Nr. 14). Hinzukommt, dass gemäss der summarischen Stundenübersicht bereits seit dem Jahr 2009 Arbeiten geleistet worden seien. Der Bau-

herrenberatervertrag datiert aber vom 22. Juni 2012. Die Rekurrentin kann diese steuermindernde Tatsache im Ergebnis nicht genügend substantiieren, weshalb die geltend gemachten Bauherrenberaterkosten in Höhe von Fr. 665'000.– nicht zum Abzug zuzulassen sind.

3.4. Weiter ist zu prüfen, ob die der Rekurrentin entstandenen Auslagen in Bezug auf die Submission des Totalunternehmervertrags, welche die S. vorgenommen hat, als Gestehungskosten anrechenbar sind. Aus den Akten geht hervor, dass am 17. August 2011 die TU-Submission an die B. delegiert und nach der Submission das Honorar in Höhe von Fr. 172'800.– am 27. November 2012 in Rechnung gestellt wurde. Die Rekurrentin macht geltend, dass diese Leistung der B. mangelhaft gewesen sei und deshalb für erneute Verhandlungen mit der Totalunternehmerin T. die S. habe beauftragt werden müssen. Aus der Beweislastverteilung im Steuerrecht ergibt sich, dass die Rekurrentin darlegen muss, welche Leistungen die S. erbracht hat bzw. weswegen die erste TU-Submission der B. ungenügend gewesen sein sollte. Es gelten diesbezüglich höhere Anforderungen an den Nachweis, inwiefern eine doppelte Vergabe eines Auftrags zu einer abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendung des Grundstücks führen soll. Die von der Rekurrentin eingereichten internen Notizen bezüglich «Änderungen nach Submission», «Offene Punkte» und «Optionen und Unternehmervarianten», welche ihrer Ansicht nach auf eine mangelhafte TU-Submission der B. schliessen lassen sollten, betreffen lediglich kleinere Korrekturen. Hinzu kommt, dass das Projekt nach der Submission teilweise abgeändert wurde, was eine Anpassung des Totalunternehmervertrags erforderlich machte. Es ist somit nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass die erste TU-Submission stark fehlerhaft gewesen sei und grosse Mehrkosten verursacht hätte, zumal auch überhaupt keine Rüge der Rekurrentin an die B. ersichtlich ist und ebenfalls keine Minderung des Honorars geltend gemacht wurde. Schliesslich ist anzumerken, dass noch nicht einmal ein schriftlicher Vertrag zwischen der Rekurrentin und der nahestehenden S. besteht, sondern lediglich eine einzeilige Rechnung als Nachweis dienen soll. Beides ist in der Baubranche für Aufträge in Höhe von Fr. 80'000.– unüblich. Die Rekurrentin kann folglich nicht darlegen, welche Leistungen die S. mit der erneuten TU-Submission erbracht haben soll, weshalb der Rekurs in diesem Punkt ebenfalls unbegründet und somit abzuweisen ist.

3.5. Schliesslich begehrt die Rekurrentin, dass die Auslagen betreffend die Kundenbetreuung durch die S. in Höhe von Fr. 56'160.– zum Abzug zuzulassen seien. Gemäss Ziff. 7.2.4 des Totalunternehmer-Werkvertrags vom 8. August 2012 und dem Konzept Käuferbetreuung vom 12. Januar 2012 zwischen der Rekurrentin und der T. wurde eine Gesamtstundenzahl von 650 Stunden für die Kundenbetreuung der T. festgelegt und ausführlich geregelt, wie die Kundenbetreuung zu erfolgen hat. Die Rekurrentin bringt vor, dass die Leistungen der T. unzulänglich gewesen seien und deshalb die S. zusätzlich habe beauftragt werden müssen. Es fehlt diesbezüglich aber an einer Dokumentation, inwieweit die Kundenbetreuung der T. nicht erwartungsgemäss ausgeführt worden sei, insbesondere da auch hier eine Mängelrüge fehlt. Weshalb eine Doppelbeauftragung erforderlich gewesen sein sollte, ist demnach nicht ersichtlich. Die Pauschalrechnung vom 5. Dezember 2013 vermag keinen kausalen Zusammenhang zum Bauprojekt aufzuzeigen. Wie auch bei den vorhergehenden Positionen handelt es sich bei der Leistungserbringerin um eine nahestehende Gesellschaft. Es ist ebenso nicht auszuschliessen, dass Leistungen zugunsten der W. erbracht worden sind. Zusammenfassend ergibt sich, dass auch die Aufwendungen der Kundenbetreuung durch die S. korrekterweise nicht zum Abzug zugelassen worden sind.

4. In casu ist ausserdem strittig, ob die Promotionskosten der W. im vollen Umfang von Fr. 257'326.20 zum Abzug zuzulassen sind, oder ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Aufrechnung von Fr. 150'000.– vorgenommen hat.

4.1. Zu den bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Gestehungskosten gehören gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG auch diejenigen Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Anrechnung einer Maklerprovision in der Praxis nur dann möglich, wenn folgende fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervetrags i.S.v. Art. 412 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Obligationenrecht, OR; SR 220), (2) Abschluss des Vertrags mit einer Drittperson, (3) eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers (Kausalität), (4) die Zahlung des geschuldeten Maklerlohns sowie (5)

eine Beschränkung der Anrechnung der Mäklerprovision auf den üblichen Umfang. Für deren Vorliegen trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast (Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 2.3; 2C_479/2007 vom 28. März 2008, E. 2.2; Richner/Frei/Kaufman/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 79).

Gemäss der Praxis im Kanton Basel-Landschaft sind Kosten, die durch einen Mäkler generiert werden und im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks stehen, in Höhe von 3 Prozent des Verkaufserlöses noch im üblichen Umfang. Komplexe Fälle aufgrund der Lage des Grundstücks oder dessen Beschaffenheit, die eine Vermittlung erschweren, können eine höhere anrechenbare Vermittlungsgebühr rechtfertigen (BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 3.2.3; Wenk, in: Nefzger/Simonnek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 16).

4.2. Vorliegend ist einzig die Beschränkung der Anrechnung der Mäklerprovision auf den üblichen Umfang strittig. Unbestritten ist, dass mit dem Vermittlungs- und Verkaufsauftrag vom 16. Januar 2012 ein Mäklervertrag abgeschlossen wurde, der die Mäkelei und die Promotion beinhaltet. Der Vertrag wurde trotz der wirtschaftlichen Verbindung zwischen der Rekurrentin und der W. auch mit einer Drittperson abgeschlossen, zumal ein Scheingeschäft nicht erkennbar ist. Weiter sind auch die Promotion selbst und die Bezahlung der Promotionskosten nachgewiesen, weshalb sich die nachfolgenden Ausführungen nur auf den Punkt der Üblichkeit der Provisionshöhe beschränken.

Die Rekurrentin macht geltend, dass die Promotionskosten neben den Mäklerkosten angefallen seien und entsprechend zusätzlich zum Abzug gebracht werden müssten. Dazu ist zu anmerken, dass allfällige Promotions- oder Insertionsleistungen, die vom Mäkler erbracht werden, separat vereinbart und in Rechnung gestellt werden können. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, weshalb diese bei der Beurteilung der Marktüblichkeit des Umfangs des gesamten Vermittlungsaufwands nicht miteingerechnet werden sollten, zumal die Promotion auch im selben Vertrag vom 16. Januar 2012 vereinbart wurde (vgl. StRKE vom 6. März 2018, Nr. 2017.31, E. 4e, publ. in: BStP, 2018, Nr. 14). Weiter verkaufte die Rekurrentin vier Einfamilienhäuser und 22 Eigentumswohnungen in der Gemeinde G. Es ist ebenso nicht ersichtlich, inwiefern hier komplexe Umstände vorhanden gewesen sein sollten, die eine Vermittlung dieser Verkaufsobjekte erschwert und so mehr Mäkleraufwand bedürft hätten. Die Rekurrentin bringt vor, dass die hohe Anzahl an Verkaufsobjekten die Mäkler- sowie die Promotionskosten erhöhen würden. Grundsätzlich ist dem nicht zu widersprechen. Bei einer grösseren Anzahl an Verkaufsobjekten und somit einem insgesamt höheren Verkaufspreis erhöht sich aber auch die Vermittlungsprovision, da diese in den meisten Fällen prozentual an den Verkaufspreis geknüpft ist und keinen absoluten Betrag darstellt. Die Steuerverwaltung hat immerhin Fr. 107'326.20 an Promotionskosten zum Abzug zugelassen, was schliesslich zusammen mit der Mäklerprovision rund 3,4 Prozent des Verkaufspreises und somit bereits etwas über dem ansonsten üblichen Umfang entspricht. Die Ermessensausübung der Steuerverwaltung wird hier nicht beanstandet. Ein Mäklerhonorar von insgesamt 4 Prozent, zusammengesetzt aus 3 Prozent Vermittlungsprovision und 1 Prozent Promotionskosten, würde vorliegend jedoch zu einem deutlich überhöhten Mäkleraufwand führen (vgl. auch StRKE vom 6. März 2018, Nr. 2017.31, E. 4e, publ. in: BStP, 2018, Nr. 14). Der Rekurs ist deshalb in diesem Punkt abzuweisen.

5. Abschliessend ist zu erörtern, ob eine Verwaltungskostenpauschale in Höhe von Fr. 1'192'575.–, entsprechend 5 Prozent des Verkaufspreises, zum Abzug zuzulassen ist, oder ob die Steuerverwaltung die Verwaltungskosten der Rekurrentin zu Recht mit Fr. 163'000.– bemessen hat.

5.1. In interkantonalen Verhältnissen hat der Grundstückskanton zu seinen Lasten und zu Gunsten des Hauptsteuerdomizils einen Anteil an den Gemeinkosten zu übernehmen, die dem Grundstückshändler anlässlich der Veräusserung eines Grundstücks erwachsen. Im Sinne einer Faustregel wird den allgemeinen Unkosten mit einer Pauschale von 5 Prozent des Veräusserungserlöses Rechnung getragen, soweit die Veräusserung in der Form einer zivilrechtlichen Handänderung erfolgt (BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015, E. 2.5.1; 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014, E. 4.1).

Von dem als Faustregel aufzufassenden Satz von 5 Prozent ist nur aus besonderen Gründen abzuweichen, namentlich dann, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, er sei zu tief oder zu hoch angesetzt. Ein niedriger Satz ist insbesondere angezeigt, wenn Vermittlungsprovisionen und

Dienstleistungshonorare an Dritte verbucht werden (BGer 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014, E. 4.1; 2C_689/2010 vom 4. April 2011, E. 2.1; P.1683/1984 vom 5. Dezember 1985, E. 4b). Die Mithilfe eines Mäklers oder einer Drittperson, die damit zusammenhängende Leistungen erbringt, bewirkt erfahrungsgemäss eine Verringerung der allgemeinen Personal- und Sachaufwendungen des Grundstückhändlers (BGer 2P.91/1995 vom 27. Januar 1998, E. 2b). Ohnehin werden die entrichteten Mäklerprovisionen und Dienstleistungshonorare für An- und Verkauf der Handelsobjekte gesondert fakturiert; betriebswirtschaftlich handelt es sich bei ihnen gemeinhin nicht um Gemein-, sondern um Einzelkosten. Dies erlaubt die direkte Zurechnung zum erzielten Grundstücksgewinn (oder -verlust). Aus diesem Grund sind Mäklerprovisionen und Dienstleistungshonorare von vornherein im Grundstückskanton (objektmässig) zum Abzug zu bringen (BGer 2P.90/1995 vom 27. Januar 1998, E. 2b; 2P.91/1995 vom 27. Januar 1998, E. 2b).

5.2. Vorliegend machte die Rekurrentin eine Verwaltungskostenpauschale in Höhe von 5 Prozent des Verkaufspreises zum Abzug geltend. Die Steuerverwaltung gewährte gemäss den Berechnungen in Ziff. 2.2.8 des Revisionsberichts Nr. 2019-001 vom 10. Juli 2019 Fr. 163'000.–. Erwiesenermassen hat die Rekurrentin eine Vielzahl der anfallenden Arbeiten teilweise doppelt an Dritte vergeben. So wurde zusätzlich zum Grossteil der anfallenden Arbeiten, die von der Totalunternehmerin zu erbringen sind, die Mäkelei, die TU-Submission und weitere Dienstleistungen ausgelagert. Es ist somit nicht ersichtlich, inwiefern die Rekurrentin noch Eigenleistungen erbracht haben soll, die keine direkte Zurechnung zum erzielten Grundstücksgewinn erlauben und eine Verwaltungskostenpauschale in der Höhe von 5% rechtfertigen würden (vgl. StRKE vom 6. März 2018, Nr. 2017.31, E. 6d, publ. in: BStP, 2018, Nr. 14). Ausserdem ist die Verwaltungskostenpauschale ihrer Konzeption nach ausschliesslich auf den Interessensausgleich zwischen Sitzkanton und Belegenheitskanton zugeschnitten, wogegen sie auf keinerlei Bevorteilung der steuerpflichtigen Person abzielt (BGer 2C_817/2014 vom 25. August 2015, E. 4.4.3). Der Kanton Basel-Landschaft als Belegenheitskanton hat nichtsdestotrotz objektmässig einen Teil der Gemeinkosten der Rekurrentin zu übernehmen. Wie in Ziff. 2.2.8 des Revisionsberichts Nr. 2019-001 vom 10. Juli 2019 ersichtlich ist, basiert der von der Steuerverwaltung zum Abzug gewährte Betrag von Fr. 163'000.– auf den effektiv verbuchten Verwaltungskosten gemäss der Erfolgsrechnung der Rekurrentin, und entspricht prozentual dem Anteil der aktivierten Baukosten des Projekts «P» im Verhältnis zur Bilanzsumme. Diese Berechnung ist nicht zu beanstanden. Damit wird den Verwaltungskosten der Rekurrentin Rechnung getragen und ein Teil dieser Gemeinkosten durch den Belegenheitskanton Basel-Landschaft übernommen. Der Rekurs der Rekurrentin erweist sich damit auch in diesem Punkt als unbegründet.

6. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 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]). Vorliegend wurde der Rekurs abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 4'500.– der Rekurrentin aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet (§ 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 der Höhe von Fr. 4'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.