



Urteil vom 24. Januar 2025 (510 24 50)

Verkehrswert als Veräusserungspreis / werterhöhende Aufwendungen

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),
Dr. L. Schneider, M. Angehrn, H. Steiner, Gerichtsschreiber D. Kambas

Parteien **A._____GmbH**, vertreten durch Ludwig + Partner AG, Advokat Daniel
Dillier, St. Alban-Vorstadt 110, 4010 Basel

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 05. Oktober 2018 die Liegenschaft Nr. xx Grundbuch [GB] B._____ zum Preis von CHF 1,8 Mio.

Die anteilige Grundstückgewinnsteuer wurde mit der Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 23. November 2023 mit CHF 125'806.– festgesetzt, wobei beim Kaufpreis von CHF 1'800'000.– eine Aufrechnung von CHF 370'000.– erfolgte.

B.

Mit Schreiben vom 23. April 2024 erhoben die Vertreter der Pflichtigen Einsprache gegen die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung vom 23. November 2023 und begehrten, dass betreffend die ME-Parzelle yy (Parzellen-Nummer xx) in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung der Verkaufspreis gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag mit Grundbucheintrag vom 27. März 2019 von CHF 1'800'000.– festzusetzen und damit auf die «Aufrechnung auf Verkehrswert» von CHF 370'000.– zu verzichten sei. Ausserdem seien die Gestehungskosten unter dem Titel «3. werterhöhende Aufwendungen (Form. 301)» der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung auf Aufrechnungen von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– zu verzichten und damit die werterhöhenden Aufwendungen auf CHF 10'394'133.– (statt CHF 10'222'615.–) festzusetzen. Zudem sei die angefochtene, fälschlicherweise an die C._____ AG adressierte Veranlagungsverfügung den Vertretern erst mit Schreiben vom 8. April 2024 am 10. April 2024 zugestellt worden, wobei die Frist mit der Eingabe vom 23. April 2024 gewahrt worden sei. Die C._____ AG sei von der Rekurrentin nicht als Vertreterin im Einspracheverfahren ausgewiesen worden. Somit sei festzuhalten, dass der Einspracheentscheid vom 29. Februar 2024 der Rekurrentin mangelhaft eröffnet worden. Letztlich habe die Rekurrentin - zwar mit Verzögerung - dennoch vom Entscheid Kenntnis erhalten. Zur Begründung führen sie hauptsächlich aus, dass es nach wie vor nicht erstellt sei, dass der wirtschaftliche begründete Ermessensspielraum bei der Gewährung eines Preisabschlags für Haus E um CHF 320'000.– überschritten worden sei. Ebenfalls seien die Begleichung und Geltendmachung von Anschlussgebühren in Höhe von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– durch die Pflichtige und nicht durch den Generalunternehmer [GU] nach dem allgemeinen Lauf der Dinge als drittkonform zu beurteilen.

Mit Entscheid vom 5. Juni 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Dies begründete sie im Wesentlichen unter Bezugnahme auf Ziff. 3.1.1 des Revisionsberichts vom 24. Oktober 2023: Entsprechend dem Kaufvertrag habe die Käuferschaft das Objekt in schlüsselfertigem Zustand gemäss Baubeschrieb und separaten Bauplänen in der Verkaufsdokumentation erworben. Das streitbetroffene Haus E könne von der Ausstattung/Bauausführung mit den Häusern C (Nr. 5) sowie D (Nr. 7) und F (Nr. 1) verglichen werden. Bei der Käuferschaft handle es sich um nahestehende Personen des Geschäftsführers der Pflichtigen, D._____. Dieser sei alleiniger Gesellschafter der Pflichtigen, die Erwerberin E._____ sei die Tochter des Gesellschafters. Es sei eine Überprüfung des festgelegten Kaufpreises von CHF 1'800'000.– vorgenommen worden. Gemäss nachfolgender Berechnung sei man zum Ergebnis gekommen, dass der Kaufpreis einem Dritt-/Fremdvergleich nicht standhalte:

Haus	Name	Kaufpreis	Grösse qm
F (1)		2'190'000	464
E(3)		1'800'000	409
D (5)		2'260'000	400
C (7)		2'290'000	406
Durchschnitt nach Fläche/KP		6'740'000	1'270
von F, D, C		2'246'667	423
Kaufpreis pro qm		5'307	
* Fläche E (3) 409 qm		2'170'598	
abgerundet		2'170'000	
bisheriger VP		1'800'000	
Differenz/Aufrechnung		370'000	

Für die Grundstückgewinnsteuer sei der Verkehrswert und nicht der beurkundete Veräusserungspreis massgebend. Es sei daher eine Aufrechnung in Höhe von CHF 370'000.– vorzunehmen. Dies werde als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Betrag werde damit dem Gesellschafter D.____ zugerechnet. Die späteren Käufer seien bereits in der Anfangsphase des Bauprojekts im Frühjahr 2017 in die Planung miteinbezogen worden. Weiter sei für das Badezimmer in Haus E im August 2018 - zwei Monate vor dem Notartermin - ein «Beauty Desk» von der Käuferin bestellt worden. Der Argumentation der Vertreter für eine «schwierige Verkäuflichkeit» des Hauses E könne daher nicht gefolgt werden. Somit sei 2018 ein Betrag von CHF 370'000.– aus dem Verkauf der Parzelle xx, GB B.____, als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen und gleichzeitig sei beim steuerbaren Kapital per 31. Dezember 2018 eine Minusreserve in Höhe von CHF 370'000.– einzustellen. Es habe eine Nachbesteuerung der Handänderungssteuer in Höhe von CHF 4'625.– zu erfolgen. Die Käufer seien aufgrund des Erwerbs von ausschliesslich und dauernd selbstgenutztem Wohneigentum steuerbefreit- Im Jahr der Gewinnrealisierung (2019) sei die Minusreserve in Höhe von CHF 370'000.– erfolgswirksam aufzulösen und die verdeckte Gewinnausschüttung sei dem Gesellschafter D.____ im Jahr 2018 zuzurechnen.

Eine schwierige Verkäuflichkeit sei nicht ersichtlich, da die Pflichtigen bereits seit dem Frühjahr 2017 in die Planung miteinbezogen worden seien und den Ausbau mitgestaltet hätten. Es sei dem Firmeninhaber und Vater der Käuferin einzig darum gegangen, keine Grundstückgewinnsteuer auf seinem Gewinn zahlen zu müssen. Zudem sei nicht ersichtlich, inwiefern das Haus F eine bessere Lage und damit eine bessere Verkäuflichkeit habe, da dieses an einer Strasse gelegen sei. Die Aufrechnung in Höhe von CHF 370'000.– sei sodann aus dem Durchschnitt aller anderen Häuser errechnet worden, weshalb der ermittelte Aufrechnungswert nicht zu beanstanden sei.

Die Pflichtige habe mit Datum 20. November 2016 mit der F.____ AG, G.____, einen GU-Vertrag über die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Bauprojekts von sechs Einfamilienhäusern [EFH] an der X.____strasse in B.____ abgeschlossen. Der Werkpreis sei mit brutto CHF 9'363'340.20 festgelegt worden und stelle einen garantierten Höchstpreis (Kostendach) dar. Der Vertrag sehe unter anderem vor, dass bei vorzeitiger Auflösung des GU-Vertrages die H.____ AG anstelle der F.____ AG in das Vertragsverhältnis eintreten könne. Von diesem Recht sei mit der Vereinbarung vom 13. November 2018 Gebrauch gemacht worden. Sowohl bei der F.____ AG wie auch der H.____ AG handle es sich um eine der Pflichtigen nahestehende Gesellschaft. In der Buchhaltung der Pflichtigen, Konto 1273, seien Aufwendungen als Gestehungskosten verbucht, welche durch den Werkvertrag abgedeckt und somit bereits mit dem Werkpreis abgegolten seien:

Buchungsdatum	Lieferung-/Leistungserbringer	Inhalt	Betrag CHF
31.03.2017		Versicherung im Bau	1'211.35
18.04.2017			1'964.25
29.05.2017		Begleitung Erdsondenbohrung	2'673.00
29.05.2017		Kosten Richtfest	882.35
25.05.2018		Baumanagement	1'000.00
04.02.2019		Anschlussgebühren TV	10'651.50
29.03.2019		Versicherung im Bau	203.25
10.04.2019		Anschluss Elektro	17'086.60
14.10.2019		Stromverbrauch	250.30
16.12.2019		Stromverbrauch	446.45
31.12.2019		Wasseranschlussgebühren	71'499.30
31.12.2019		Kanalisationsanschlussgebühr	72'280.45
Summe			180'148.80

Die Übernahme dieser Kosten durch die Pflichtige als Bauherrin hielten einem Fremdvergleich nicht stand und somit würden verbuchten Gestehungskosten in Höhe von CHF 180'149.– nicht zum Abzug zugelassen. Aufgrund des Beteiligungsverhältnisses von 50 % an der F.____ AG sowie H.____ AG zum Zeitpunkt des Zuflusses habe D.____ zwar keine prozentuale Mehrheit an den Gesellschaften, eine beherrschende Stellung werde von der Rechtsprechung für den Zufluss einer geldwerten Leistung jedoch nicht vorausgesetzt. Entscheidend sei, ob tatsächlich eine Leistung erbracht worden sei, die ausschliesslich aufgrund des Beteiligungsverhältnisses erfolgt ist. Somit sei der Betrag von CHF 180'149.– als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten und über die sog. Dreieckstheorie dem Gesellschafter bzw. Aktionär aufzurechnen.

C.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2024 erheben die Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragen, es sei (1.) die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung aufzuheben. (2.) Es sei betreffend die ME-Parzelle yy (Parzellen-Nummer xx) in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung der Verkaufspreis gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag mit Grundbucheintrag vom 27. März 2019 von CHF 1'800'000.– festzusetzen und damit auf die «Aufrechnung auf Verkehrswert» von CHF 370'000.– zu verzichten. (3.) Eventualiter sei betreffend die ME-Parzelle yy (Parzellen-Nummer xx) in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung ein Verkehrswert von CHF 1'857'000.– festzusetzen und damit eine «Aufrechnung auf Verkehrswert» von CHF 57'000.– (statt CHF 370'000.–) vorzunehmen. (4.) Subeventualiter sei betreffend die ME-Parzelle yy (Parzellen-Nummer xx) in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung ein Verkehrswert von höchstens CHF 2'029'000.– festzusetzen und damit eine «Aufrechnung auf Verkehrswert» von höchstens CHF 229'000.– (statt CHF 370'000.–) vorzunehmen. (5.) Es seien in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung betreffend die Gestehungskosten unter dem Titel «3. werterhöhende Aufwendungen (Form. 301)» der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung auf Aufrechnungen von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– zu verzichten und damit die werterhöhenden Aufwendungen auf CHF 10'394'133.– (statt CHF 10'222'615.–) festzusetzen. (6.) Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Steuerverwaltung. Zudem stellen sie die Verfahrensanträge, (1.) es sei das vorliegende Rekursverfahren zu sistieren bis über den der vorliegenden Grundstückgewinnsteueranlagung zugrundeliegenden Tatbestand von geldwerten Leistung bei den direkten Steuern bzw. bei den Ertrags-/Gewinnsteuern, namentlich bei den direkten Bundessteuern, rechtskräftig entschieden sei. (2.) Es sei im vorliegenden Rekursverfahren der Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu gewähren, weitere, derzeit noch nicht vorliegende, jedoch entscheidungsrelevante Beweismittel nachzureichen. (3.) Es sei seien sämtliche Akten der Steuerverwaltung von Amtes wegen beizuziehen. Bezüglich des Verfahrensantrags

die Sistierung des vorliegenden Verfahrens betreffend, legen die Vertreter dar, dass die vorliegende Angelegenheit im Wesentlichen die Aufrechnung geldwerter Leistungen betreffe, welche vor allem Auswirkungen bei der direkten Bundessteuer und somit auch auf die Verrechnungssteuer wie auch auf die Einkommenssteuer des Inhabers der Stammanteile der Rekurrentin hätte.

Zur Begründung führen die Vertreter im Wesentlichen aus, dass mit der F.____ AG am 20. November 2016 für die Erstellung der sechs neuen EHF ein GU-Vertrag vereinbart worden sei, der u.a. vorsehe, dass bei vorzeitiger Vertragsauflösung die H.____ AG in den Vertrag eintreten könne. Hintergrund dieser Klausel sei, dass in der F.____ AG damals I.____ Präsident des Verwaltungsrats gewesen sei und D.____ Mitglied. Die beiden Brüder hätten sich zerstritten. Inzwischen sei I.____ aus der angestammten «J.____ Gruppe» ausgestiegen. In der damaligen Zeit sei der Streit jedoch virulent gewesen, was denn auch dazu geführt habe, dass die F.____ AG die Pflichten gemäss dem abgeschlossenen GU-Vertrag nicht habe erfüllen können und mit Vereinbarung vom 13. November 2018 von diesen Klauseln Gebrauch gemacht worden sei und die H.____ AG ab dem 1. Februar 2019 anstelle der F.____ AG die noch ausstehenden Bauleistungen erbracht habe. Beim besagten Werkvertrag handle es sich aber nicht um einen Totalunternehmervertrag, sondern um einen GU-Vertrag. Im Rahmen von GU-Verträgen würden i.d.R. nur die Baukostenplangruppen 1 - 4 gemäss Baukostenplan [BKP] an den GU-Vertrag vergeben. Bei den BKP 1 - 4 handle es sich um die Baukostengruppen «Vorbereitung, Gebäude, Betriebseinrichtungen und Umgebung». Die BKP 0 und 5 würden bei GU-Vertrag hingegen i.d.R. von der Bauherrin bezahlt bzw. vom GU i.d.R. im Rahmen vom GU-Vertrag nicht übernommen. Insbesondere betreffe dies den Landkauf und im Weiteren ausdrücklich auch die Anschlussgebühren.

Die Häuser seien ab Plan verkauft worden, da die Rekurrentin für die Vorfinanzierung auf eine externe Finanzierung angewiesen gewesen sei. Es sei eine Auflage der Bank, dass für den Erhalt des Baukredits bei der finanzierenden Bank für das Bauprojekt die Liegenschaften bereits ab Plan hätten verkauft sein müssen. Auch wenn die Liegenschaften im gleichen Quartier benachbart seien, handle es sich um unterschiedliche Mikrolagen und um unterschiedliche Projekte, die nur bedingt vergleichbar seien. Das Gesamtprojekt umfasse sechs Häuser, nicht nur vier. Alle sechs Häuser lägen an einem Hang. Die beiden «untersten» Parzellen (E und F) hätten weniger Aussicht als die übrigen vier Liegenschaften. Die beiden «obersten» Liegenschaften (A und B) seien deutlich grösser als die unteren vier. Die Rekurrentin habe zudem für das erst später verkaufte Haus B einen klaren Preisnachlass im Vergleich zu Haus A hinnehmen müssen: Haus A habe mit einem Quadratmeterpreis von CHF 3'228.- verkauft werden können, während Haus B mit einem Quadratmeterpreis von CHF 2'608.- veräussert worden sei. Für die «mittleren» Häuser C und D seien Quadratmeterpreise von je rund CHF 5'650.- bezahlt worden. Für das «unterste» Haus F hätte im Vergleich zu den beiden Häusern C und D ebenfalls eine erhebliche Preisreduktion in Kauf genommen werden müssen: Der Quadratmeterpreis habe hier CHF 4'720.- betragen. Im Februar 2017 sei die Liegenschaft zu einem Preis von CHF 2'210'000.- inseriert worden, konnte jedoch nicht ab Plan zu diesem Preis verkauft werden. Die Vertreter der Rekurrentin hätten mit Eingabe vom 28. September 2023 Stellung zum Revisionsbericht vom 24.10.2023 genommen und mittels eines K.____ AG-Gutachtens vom November 2016 für eine vergleichbare Liegenschaft in B.____ mit einer Grundstücksfläche von 470 m² eine Preisuntergrenze von CHF 1'940'000.- bzw. einen statistischen Marktwert von CHF 2'135'000.- ins Recht gelegt hätten. Auf das streitbetroffene Haus E mit einer Grund-

stücksfläche von 409 m² angewandt, würde somit ein Quadratmeterpreis von CHF 4'130.– (Preisuntergrenze) bzw. von CHF 4'540.– (statistischer Marktwert) resultieren und damit auf die Grundstücksfläche von 409 m² ein absoluter Preis von rund CHF 1'857'000.–. Die Preisobergrenze für eine Grundstücksfläche von 470 m² werde mit CHF 2'330'000.– beziffert. Heruntergebrochen auf das streitbetroffene Haus E mit einer Grundstücksfläche von 409 m² resultiere somit ein Höchstquadratmeterpreis von rund CHF 4'960.– bzw. ein Höchstpreis von ca. CHF 2'029'000.–.

Die Steuerbehörde habe grundsätzlich den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüberstehe. Das Beweismass verlange «an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit», weshalb weder hohe noch einfache Wahrscheinlichkeit ausreichend seien. Hier agiere die Steuerverwaltung aufgrund blosser Annahmen und Mutmassungen. Zudem stelle sie dabei lediglich auf vermeintlich objektive Elemente ab, indem sie vermeintlich vergleichbare Transaktionen herbeiziehe und in abenteuerlicher Weise Preise herleite. Mit einem «Beweiserbringen» wie im Steuerrecht gefordert, habe dies nichts zu tun. Allein gestützt darauf sei die Normentheorie, d.h. die Beweispflicht der Steuerbehörde für steuerbegründende Tatsachen, in formeller Hinsicht verletzt und der Rekurs sei gutzuheissen. Materiell ignoriere die Steuerverwaltung, dass es keine «richtige» Bewertung einer Immobilie gebe. Letztendlich sei der Marktpreis immer der Preis, den ein Käufer bezahle und für den ein Verkäufer zu verkaufen bereit sei. Es käme praktisch nie vor, dass zwei oder mehrere unabhängige Bewertungen von Liegenschaften zum exakt gleichen Ergebnis gelangten. Die Steuerverwaltung missachte die geschäftliche Gestaltungsfreiheit der Rekurrentin: Diese habe das Gesamtprojekt erfolgreich abgeschlossen, alle sechs Liegenschaften seien finanziert, erstellt und verkauft worden, während die Rekurrentin einen angemessenen Gewinn mit dem Projekt erzielte. Nur darauf sei abzustellen und nicht isoliert auf die einzelnen «Teil»-Projekte.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liege dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das sei dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung keinen genügenden Gegenwert erhalte, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich sei, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lasse. Der Sachverhalt müsse eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar sei. Die Steuerverwaltung führe im Einspracheentscheid jedoch keine ausreichende Begründung an, dass eine geldwerte Leistung vorliege. Sie beschränke sich auf die Behauptung, dass D.____ und E.____ nahestehend seien, und dass der Kaufpreis zu tief gewesen sei. Es fehle die geforderte Begründung einer geldwerten Leistung. Die Steuerverwaltung verkenne, dass kein «geldwerter Vorteil» vorliege und dass die Rekurrentin mit dem bezahlten Preis eine ausreichende Gegenleistung erhalten habe und die Transaktion insgesamt einem Drittvergleich standhalte. Die Rekurrentin hätte die Liegenschaft jedem anderen Käufer zu diesem Preis verkaufen können, denn es gab in dem Zeitpunkt, wo die Liegenschaft habe verkauft werden müssen, keine anderen Interessenten. Auch sei nicht dargelegt, wie der Charakter dieser Leistung für die Organe der Rekurrentin hätten erkennbar sein sollen. Die Steuerverwaltung stelle sowohl in der Veranlagungsverfügung wie auch in der Einsprachebegründung im Wesentlichen auf den Buchprüfungsbericht vom 24. Oktober 2023 ab und argumentiere,

dass keine «schwierige Verkäuflichkeit» vorliege und daher der Verkehrswert um CHF 320'000.– höher angesetzt werde, als der beurkundete und bezahlte Kaufpreis. Die Begründung des Einspracheentscheides gehe jedoch nicht auf die Herleitung des Verkehrswertes ein. Damit verkenne die Steuerverwaltung die Problematik massgeblich

Zudem sei anhand der Unterzeichnung- bzw. Beurkundungsdaten der Kaufverträge für die verglichenen Häuser C, D, E und F offensichtlich, dass die Kaufverträge für die Häuser E und F deutlich nach den Häusern C und D beurkundet worden seien. Der Verkaufs- bzw. Beurkundungszeitpunkt sei erfahrungsgemäss ein eindeutiges Zeichen für die Attraktivität einer Immobilie. In der Preisfestlegung hat die Geschäftsführung einer GmbH sowohl aus Handels- wie auch steuerrechtlicher Perspektive einigen Ermessensspielraum. Es sei der Geschäftsführung unbenommen, zur wirtschaftlichen Ertragsmaximierung individuelle Preisdiskriminierungen vorzunehmen. Gleichzeitig sei es ihr nicht verboten, Rabatte zu gewähren. Dass es für das Haus E nur einen kleinen Preisaufschlag gegeben habe, sei unbestritten. Der Verkauf sei jedoch über den Gestehungskosten von knapp CHF 1'768'000.– erfolgt. Die Rekurrentin habe mit dem Verkauf von Haus E keinen Verlust erlitten, sodass nicht ungerechtfertigt Mittel oder gar Substanz entzogen worden wäre. Im Übrigen habe die Rekurrentin auch bei den beiden deutlich grösseren Liegenschaften A und B einen klaren Preisnachlass für das später verkaufte Haus B hinnehmen müssen. Zudem sei individuelle Preisdiskriminierung beim bekanntlich risikobehafteten Entwickeln und Verkäufen von schlüsselfertigen Liegenschaften systemimmanent. Mit anderen Worten «gehört es zum Geschäft» und sei nicht aussergewöhnlich. Vorliegend dürfe bezweifelt werden, dass der wirtschaftliche, geschäftsmässig begründete Ermessensspielraum bei der Gewährung eines Preisabschlags an die Ehegatten K._____ überschritten worden sei.

Mit Verfügung des Steuergerichts vom 26. Juli 2024 erhält die Rekursgegnerin Gelegenheit, eine Stellungnahme zum Sistierungsantrag der Rekurrentin einzureichen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit ihrer Stellungnahme vom 27. August 2024 die Abweisung des Sistierungsantrags und begründet diesen Antrag im Wesentlichen damit, dass es sich bei den direkten Steuern und der Frage der geldwerten Leistung an eine der Verkäuferin nahestehende Person um ein vom monistischen System bzw. von der Grundstückgewinnsteuer losgelöstes Thema handle. Die hier vorliegende Frage könne auch unabhängig von den direkten Steuern materiell behandelt und auch entschieden werden.

Die Rekurrentin entgegnet mit Eingabe vom 3. September 2024 unter anderem, dass mit der Sistierung des vorliegenden Verfahrens sichergestellt würde, dass die im Zentrum stehenden Fragestellungen nur einmal von Steuer- und Enteignungsgericht behandelt werden müssten und dies in jenem Verfahren geschehe, welches grundsätzlich massgebend sei.

In der Folge wies das Steuergericht den Sistierungsantrag mit Verfügung vom 28. Oktober 2024 einstweilen ab.

In der Vernehmlassung vom 11. November 2024 beantragt die Steuerverwaltung die materielle Abweisung des Rekurses und führt zur Begründung im Wesentlichen aus, dass aufgrund einer unterpreisliche Veräusserung von der Steuerverwaltung eine steuerliche Aufrechnung von CHF 370'000.– vorgenommen wurde, um einen homogenen Verkehrswert von rund

CHF 2'200'000.– aller vier baugleichen und ausstattungsmässig vergleichbaren EFH der Gesamtüberbauung «Projekt X.____strasse» herzuleiten. In der Regel entspreche der Kaufpreis in etwa demjenigen Wert, welcher im freien Markt unter nicht verbundenen Personen im Übertragungszeitpunkt bezahlt würde. Davon ausgenommen seien deshalb die sog. gemischten Schenkungen. Der marktübliche Kaufpreis sei im vorliegenden Fall aufgrund der vier baugleichen EFH und den im gleichen Zeitraum und am gleichen Ort verkauften Liegenschaften gemäss der sog. «Preisvergleichsmethode» leicht herzuleiten. So sei die Mikrolage des Hauses E nicht etwa schlechter als diejenigen der anderen drei Objekte des «Projekts X.____strasse». Ganz im Gegenteil: Das Haus E liege zwar etwas weiter unten am Hang, sei aber erschliessungsmässig besser erreichbar als die höher gelegenen Häuser, was gerade einer Familie mit zwei Kleinkindern oftmals entgegenkommen könne. Auch die Besonnung sei etwas besser als diejenige der höher gelegenen Häuser.

Nebst der nahen Verwandtschaft als Tochter bzw. der Schwägerschaft müsse auch die unternehmerische Tätigkeit der Erwerberin als nahestehend qualifiziert werden. So werde auf der Homepage der J.____ AG Folgendes festgehalten: «Nach einigen internen Veränderungen leitet der Geschäftsführer D.____ zusammen mit seinen Kindern L.____ und E.____ mit viel Engagement, Fachwissen und Leidenschaft die Firma. Nach kompletter Abspaltung der M.____ AG, bleibt die alteingesessene J.____ AG mit D.____ und bestehendem Team wie bisher am bewährten Domizil an der Y.____strasse in G.____.» Gemäss aktuellem HR-Auszug sei E.____ ferner einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats. Dass nach erfolglosen Verkaufsbemühungen schliesslich die Tochter zusammen mit ihrem Ehemann als einzige Interessenten das Haus E übernommen hätten, entspreche wohl nicht wirklich den Tatsachen: Die Erwerber hätten schon im Mai 2017 bei der Planung des fraglichen Hauses eingehend mitgewirkt und ihre diesbezüglichen Wünsche eingebracht. Von einem sinngemäss notwendigen Preisnachlass könne daher keine Rede sein. Ferner sei bereits am 18. August 2018 von der Erwerberin noch über die F.____ AG ein Beauty-Desk für das noch offiziell zu erwerbende Haus E nachbestellt worden.

Die Steuerverwaltung könne vom beurkundeten Übertragungswert dann abweichen, wenn die Vertragsparteien absichtlich vom Marktwert abweichen. Dies sei insbesondere in Fällen der gemischten Schenkung, Erbvorbezügen oder bei Vermögensübertragungen innerhalb einer Unternehmensgruppe möglich. Sofern solche Übertragungen die Handänderungssteuer auslösten, stelle die dafür zuständige Steuerverwaltung in der Regel ebenfalls auf den Ersatzwert, also den ermittelten Verkehrswert ab. Die K.____ AG-Finanzberatung habe mit Schätzung vom 29. November 2016 die fragliche Liegenschaft mit einem statistischen Marktwert von CHF 2'135'000.– bewertet (Bewertungssystem nach N.____ AG; noch ohne Berücksichtigung einer allfälligen Bauteuerung). Anschliessend sei diese Liegenschaft mit einem Preis von CHF 2'210'000.– inseriert worden. Gemäss der vom Revisorat vorgenommenen Preisvergleichsmethode erhalte man einen Wert von CHF 2'170'000.–. Der von der Steuerverwaltung herangezogene Wert sei also mehrfach plausibilisiert. Allein die Gestehungskosten (ohne Gewinnaufschlag) hätten gegen CHF 1'800'000.– betragen.

Bezüglich der übrigen strittigen Punkte werde auf die entsprechende Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid verwiesen. Eine Besonderheit im Bereich der Verrechnungspreise bei Immobilien sei der Verkauf von Immobilienprojekten durch einen Unternehmer, bei welchem das zu überbauende Grundstück durch eine Konzerngesellschaft an einen Erwerber verkauft werde und die werkvertragliche Erstellung des auf diesem Grundstück befindlichen Gebäudes

durch eine andere Konzerngesellschaft erfolge, also eine sog. «Doppelvertragsstruktur», allenfalls auch als «2-Vertrags-Modell» bezeichnet. Liege dieses Grundstück in einem monistischen Kanton, in welchem Wertzuwachsgewinne mit der separaten Grundstückgewinnsteuer erfasst würden, würde der Gewinnanteil des Unternehmers auf dem Grundstück anders besteuert als der Gewinnanteil auf der werkvertraglichen Bauleistung des anderen, verbundenen Unternehmens. Da die Steuersätze bei der Grundstückgewinnsteuer deutlich höher seien, bestehe in steuerlicher Hinsicht ein offensichtlicher Anreiz, den Gewinn auf der werkvertraglichen Leistung höher ausfallen zu lassen als auf dem Grundstück. Beim hier massgebenden GU-Vertrag zwischen der Rekurrentin und der nahestehenden F.____ AG sei festgehalten, dass im Werkpreis alle Leistungen, welche für die Erstellung des schlüsselfertigen und betriebsbereiten Bauobjekts nötig seien, auch alle im Zusammenhang mit der Erstellung des Bauobjekts nach Vertragsabschluss anfallenden Gebühren und Abgaben wie Anschlussgebühren, Zölle und Lizenzen sowie die Kosten für das Richtfest eingeschlossen seien. Es verbleibe deshalb auch kein Raum, diese Kosten separat nochmals in Rechnung zu stellen, weil diese im Pauschalwerkpreis eben bereits vertraglich enthalten seien. Die in diesem GU-Vertrag aufgenommene Klausel, die H.____ AG anstelle des GU in den Vertrag eintreten zu lassen, erscheine doch etwas seltsam: Der GU-Vertrag sei am 20. November 2016 abgeschlossen worden, die H.____ AG existiere jedoch formell erst ab dem 28. Dezember 2018, also ab einem Zeitpunkt, in welchem das Haus E wohl mehr oder weniger bereits fertiggestellt gewesen sei (Antritt bzw. Einzug per 1. März 2019).

Die Vertreter wiederholen in ihrer Eingabe vom 28. November 2024 unter anderem ihre Ausführungen zur Beweislastverteilung im Steuerverfahren, zum Fehlen einer geldwerten Leistung sowie zu den im Gesamtprojekt realisierten Margen. Ergänzend bringen sie vor, es sei unbestritten, dass O.____ unternehmerisch für die J.____ Gruppe tätig sei. Dass sie für die J.____ - Gruppe ihren Sachverstand in die Planung einbringe, sei nicht ungewöhnlich. In die gleiche Richtung gehe das so genannte «Beauty-Desk», das in Tat und Wahrheit nur ein gewöhnliches Bademöbel sei, welches im Haus verbaut worden sei. Es werde bestritten, dass die von der Steuerverwaltung (falsch) angewendete Preisvergleichsmethode «die beste und vor allem objektivste aller Bewertungsmethoden» wäre, zumal vorliegend ein neutrales Gutachten der K.____ AG existiere. Die Steuerbehörde müsse nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund von objektiven Gesichtspunkten mit «an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit» vom Vorliegen des rechtserheblichen Sachverhaltes überzeugt sein: Ein herabgesetztes Beweismass, also weder hohe noch einfache Wahrscheinlichkeit seien ausreichend, weshalb die Steuerverwaltung das Beweismass hier nicht eingehalten habe. Die Steuerverwaltung ignoriere, dass die Rekurrentin mit der F.____ AG als ursprüngliche GU in Streit geraten sei und dieser den GU-Vertrag entzogen habe. Entgegen den Aussagen der Steuerverwaltung könne aus dem Vertragsdatum des GU-Vertrags vom 20. November 2016 und dem Gründungsdatum der H.____ AG vom 28. Dezember 2016 nichts steuerlich Relevantes abgeleitet werden. Die H.____ AG sei mit Vereinbarung vom 13. November 2018 in das laufende Bauprojekt eingetreten. Das sei zulässig und nicht ungewöhnlich. Ebenfalls nicht ungewöhnlich sei, dass Verträge angepasst würden. Mit einer von der Steuerverwaltung behaupteten Steuerplanung habe dies nichts zu tun.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

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.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Strittig ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung zu Recht statt auf den öffentlich beurkundeten Kaufpreis in Höhe von CHF 1'800'000.– auf den schätzungsweise ermittelten Verkehrswert abstellte, womit die Bemessungsgrundlage eine Höerschätzung von CHF 370'000.– erfuhr. Ferner ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Berücksichtigung der von der Rekurrentin geltend gemachten werterhöhenden Aufwendungen in Höhe von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– verzichtete.

3.

Zunächst gilt es zu erörtern, ob die Steuerverwaltung zu Recht statt auf den beurkundeten Verkaufspreis auf einen schätzungsweise ermittelten CHF 370'000.– höheren Wert abstellte und damit von einem unterpreislichen Verkauf einer Liegenschaft an Nahestehende ausging.

3.1. Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde.¹

Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält.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.³ Dabei ist stets anhand einer Gesamtbetrachtung zu entscheiden, ob der Empfänger der Leistung als nahestehend

¹ Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 138 II 57 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1; BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 915; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 17. November 2023, 510 23 30, E. 3.4.

² BGE 138 II 545, E. 3.4; BGer vom 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.3.2.

³ Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 Basel, Art. 58 N 102.

hende 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.⁴

Die Rekurrentin steht als Verkäuferin in einem besonders engen Verhältnis zur Käuferin: Gemäss dem aktuellem Handelsregisterausügen handelt es sich beim Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter der Rekurrentin D.____ um den Vater der Käuferin. Überdies ist mit der Steuerverwaltung einig zu gehen, dass nebst der nahen Verwandtschaft als Tochter bzw. der Schwägerschaft der Käuferschaft auch noch auf die unternehmerische Tätigkeit der Erwerberin abzustellen ist, um das besonders engen Verhältnis der Parteien zu unterstreichen: So bildet bei der J.____ AG D.____ als Präsident zusammen mit seinen Kindern L.____ und E.____ den Verwaltungsrat. Sowohl D.____ wie auch L.____ und E.____ sind einzelzeichnungsberechtigte Mitglieder des Verwaltungsrats. Im Ergebnis sind die Vertragsparteien als nahestehend zu qualifizieren

3.2. 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.

Ausgangspunkt für die Berechnung des Grundstückgewinns ist somit der Verkaufserlös, wie er vertraglich festgesetzt und beurkundet wurde. Ein Abweichen von diesem Übertragungswert ist jedoch (insbesondere) dann möglich, wenn die Steuerverwaltung nachweisen kann, dass nahestehende Vertragsparteien bei der Festsetzung des vertraglichen Kaufpreises absichtlich vom effektiven Verkehrswert abweichen. Vereinfacht gesagt, ist der Verkehrswert derjenige Wert, welcher im freien Markt unter nicht verbundenen Personen im Übertragungszeitpunkt bezahlt würde. In Bezug auf Grundstücke ergibt sich der Verkehrswert aus dem Markt am Ort der gelegenen Sache.⁵

Im Revisionsbericht vom 24. Oktober 2023 machte die Steuerverwaltung geltend, dass der beurkundete Kaufpreis von CHF 1.8 Mio. der streitbetroffenen Liegenschaft X.____strasse Nr. 3, Haus E, erheblich unter dem Marktwert liege. Begründet wurde dies damit, dass die baugleichen, direkt angrenzenden Liegenschaften (Nr. 1 + 5) zu je rund CHF 2.2 Mio. veräussert wurden. Zudem seien die Käufer bereits während der Bauphase in die Planung involviert gewesen. Aufgrund der erzielten Verkaufspreise der baugleichen Liegenschaften sowie unter Berücksichtigung eines gewissen Ermessensspielraumes des Verkäufers habe die Steuerverwaltung den erzielbaren Verkaufspreis mit CHF 2.17 Mio. festgelegt. Der so ermittelte Verkehrswert sei der tiefste Wert der baugleichen Liegenschaften.

Die Rekurrentin wiederum ist der Auffassung, dass diese doch erhebliche Preisdifferenz auf die Mikrolage der Liegenschaft zurückzuführen sei. Sie untermauert ihre Ansicht mittels der eingereichten Marktpreisschätzung vom 29. November 2016 der K.____ AG für eine in der Nähe lie-

⁴ BGer vom 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1.

⁵ DOLDER/FREY, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 6 N 26 ff.

gende, ihrer Ansicht nach vergleichbare, Liegenschaft. Zudem stellt die Rekurrentin verschiedene Berechnungen an, welche ihre Eventualanträge untermauern soll.

Der Argumentation der Rekurrentin, dass es sich wegen der Mikrolage um eine schwer verkäufliche Liegenschaft handle, kann nicht gefolgt werden: Den Akten lässt sich kein Hinweis dafür entnehmen, wieso die Mikrolage der streitbetroffenen Liegenschaft Nr. 3 eine derart beträchtliche Wertbeeinträchtigung in Höhe CHF 370'000.– zur Folge haben soll. Insbesondere sind keine offensichtlichen Wertminderungsgründe (schlechte Besonnung, mehr Lärm, verminderte Erreichbarkeit, lärmiger Verkehr oder schlechte Aussicht) erkennbar, welche eine derart grosse Einbusse gegenüber dem Marktwert erklären könnten. Die Mikrolage des streitbetroffenen Hauses E ist damit nicht schlechter als diejenige der anderen drei Objekte der Überbauung X.____strasse zu werten. Vielmehr kann dem sogar entgegengesetzt werden, dass das «Haus E» zwar etwas weiter unten am Hang liegt, aber erschliessungsmässig besser erreichbar ist als die höher gelegenen Häuser, was für eine Familie mit Kleinkindern oftmals günstig ist. Ebenso wenig ist als Grund für die Preisminderung eine schwere Verkäuflichkeit erkennbar: Eine Liegenschaft kann nur dann als schwer verkäuflich gelten, wenn längere Verkaufsbemühungen nicht zum Erfolg führen. Darunter ist ein Zeitraum von mehreren Monaten oder Jahren zu verstehen. Im vorliegenden Fall wurden jedoch sämtliche Liegenschaften im Laufe des Jahres 2018 veräussert, wobei drei identischen Häuser zu je CHF 2,2 Mio. verkauft werden konnten. Einzig das letzte habe - so die Rekurrentin - nicht zum selben Preis verkauft werden können. Längerfristige erfolglose Verkaufsbemühungen sind vorliegend jedoch nicht aktenkundig, weshalb das Argument der schweren Verkäuflichkeit in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar ist. Weiter liegt hier eine seltene Konstellation vor, indem praktisch identische Häuser einer Überbauung nahe beieinanderliegen. Wiederum ist die «Referenz-Liegenschaft», auf welcher die Marktpreisschätzung vom 29. November 2016 der K.____AG-Finanzberatung beruht, weiter entfernt und nicht baugleich. Es ist somit kein Grund ersichtlich, warum die Steuerverwaltung für die Schätzung nicht auf die anderen gleichartigen Häuser am Ort der gelegenen Sache, sondern auf ein ganz anderes Objekt an einem anderen Ort abstellen soll. Schliesslich legt auch das ursprüngliche Verkaufsinserat mit einem Preis von CHF 2.21 Mio. den Schluss nahe, dass auch die Rekurrentin den Marktwert - vor dem Entschluss die Liegenschaft den nahestehenden Käufern zuzuhalten - eher bei CHF 2.2 Mio. als bei CHF 1.8 Mio. gesehen haben muss.

Damit ist festzustellen, dass die Liegenschaft zu einem Vorzugspreis an nahestehende Personen veräussert wurde, wobei die Höhe des Kaufpreises erheblich tiefer als der Marktwert und es für die Parteien überdies erkennbar war, dass dadurch die Grenzen eines zulässigen Ermessensspielraumes überschritten wurden. Die Steuerverwaltung hat bei der Festlegung des Marktwertes resp. des (fiktiven) Veräusserungspreises ihren Ermessensspielraum nicht überschritten. Damit erweist sich der Rekurs in diesem Punkt als unbegründet.

4.

Es bleibt noch zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die geltend gemachten Anschlussgebühren in Höhe von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– nicht berücksichtigte.

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. Als werterhöhend bzw. wertvermehrend gelten Aufwendungen, die nach der Erfahrung objektiv geeignet sind, den Grundstückswert in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht dauernd zu verbessern.⁶

Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist es gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Aufwendungen handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat.⁷ Damit steht im Einklang, dass eine wertvermehrende Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist.⁸ Es gilt das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung. Vor diesem Hintergrund sind die geltend gemachten Gestehungskosten bzw. Anlagekosten zu betrachten.

Die Rekurrentin argumentiert, dass unter Ziffer 3.a des GU-Vertrages einschränkend geregelt werde, dass die Leistungen des Bauherrn und seiner Beauftragten nicht im Werkpreis und Kostendach eingeschlossen seien, weshalb die durch die Bauherrin direkt bezahlten Anschlussgebühren bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien, da Anschlussgebühren wertvermehrenden Charakter hätten. Die Steuerverwaltung wiederum vertritt die Auffassung, dass im GU-Vertrag klar geregelt worden sei, dass die sechs Liegenschaften zu einem bestimmten Werkpreis erstellt werden müssten. Gemäss Ziffer 5.2.j des GU-Vertrages seien im vereinbarten Werkpreis zudem die Anschlussgebühren enthalten.

Der massgebliche GU-Vertrag vom 20. November 2016 über die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Bauprojekts von sechs EFH wurde zwischen der Rekurrentin und der F.____ AG, G.____, geschlossen. Dabei handelt es sich ebenfalls um ein Geschäft unter nahestehenden Personen. Er wurde sowohl seitens des Bauherrn als auch seitens des GU von der gleichen Person (D.____) einzeln unterzeichnet. D.____ war resp. ist in allen beteiligten Gesellschaften - auch bei der später eintretenden H.____ AG - einziger Verwaltungsrat, VR-Präsident resp. geschäftsführender Gesellschafter. Sind diverse Stellen dieses Vertrages unklar, unpräzise, unverständlich oder widersprüchlich, muss sich die Verfasserin resp. Rekurrentin diese Unklarheiten im Streitfall entgegenhalten lassen. So ist etwa nicht nachvollziehbar, dass in diesem am 20. November 2016 unterzeichneten Vertrag bereits die später anstelle des GU in diesen Vertrag eintretende H.____ AG bezeichnet wird, obwohl diese H.____ AG erst am 28. Dezember 2018 gegründet wurde. Die im Vordergrund stehende Frage ist vorliegend somit nicht, ob Anschlussgebühren als Gestehungskosten qualifizieren, sondern ob diese Anschlussgebühren bei der Berücksichtigung in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung als durch die Rekurrentin bezahlte Gestehungskosten doppelt geltend gemacht würden. Hierzu ist festzuhalten, dass die Rekurrentin einerseits die Anschlussgebühren direkt an die Gemeinde resp. an die P.____ bezahlt hat und sie andererseits den vereinbarten Werkpreis vollumfänglich an die nahestehende GU-Unternehmerin bezahlte. Dies obgleich vertraglich vereinbart wurde, dass im

⁶ ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 149.

⁷ BGE 143 II 382, E. 4.2.2; BGer vom 6. Mai 2013, 2C_77/2013, E. 4.2.

⁸ BGer vom 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.3; vgl. BGer vom 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.2.3.

Werkpreis alle Leistungen, welche für die Erstellung des schlüsselfertigen und betriebsbereiten Bauobjekts nötig seien, auch alle im Zusammenhang mit der Erstellung des Bauobjekts nach Vertragsabschluss anfallenden Gebühren und Abgaben wie Anschlussgebühren, Zölle und Lizenzen sowie die Kosten für das Richtfest eingeschlossen wurden und somit auch Teil des Kostendaches sind. Damit verbleibt kein Raum, diese Kosten vorliegend erneut geltend zu machen. Würde es sich bei den Vertragspartnern um unbeteiligte Dritte handeln, hätte die Bauherrschaft die Anschlussgebühren nicht doppelt beglichen. Beahlt die Bauherrschaft aus welchen Gründen auch immer derartige Kosten direkt, könnte sie eine Anrechnung an den Kaufpreis resp. eine Reduktion des Kostendaches geltend machen. Hier wurde jedoch auf die Reduktion des Werkpreises resp. Kostendaches verzichtet. Die Verlustrisiken des nahestehenden GU wurden damit minimiert, wenn nicht sogar ganz eliminiert. Es ist einleuchtend, dass die Anschlussgebühren nur einmal als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können, weshalb der Rekurs auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

5.

Zusammengefasst ist aufgrund all dieser Erwägungen festzustellen, dass die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer korrekt erhoben hat. Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 3'500.– aufzuerlegen.⁹ Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet.¹⁰

⁹ § 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).

¹⁰ § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

4.

Mitteilung an die Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).

Gegen dieses Urteil wurde am 14. August 2025 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.