



Entscheid vom 17. November 2017 (510 16 100)

Anrechnung von Architekturhonoraren als Gestehungskosten

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Stefan E. Schmid,
Robert Richner, Markus Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I.
Wissler

Parteien **A._____ GmbH**, vertreten durch Ludwig + Partner AG, St. Alban-
Vorstadt 110, Herren Dr. H. Ludwig und P. Straub, 4010 Basel

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung Nr. 12/1094 vom 11. Juni 2015 wurde die Pflichtige zur Zahlung einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 280'521.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 30. Juni 2015 erhob die damalige Vertreterin gegen diese Veranlagung Einsprache und begehrte u.a., von den in der Bauabrechnung unter BKP 291 ausgewiesenen eigenen Architekturhonoraren in Höhe von Fr. 950'000.-- würden lediglich Fr. 350'000.-- akzeptiert, was eine Änderung der Praxis darstelle und nicht nachvollziehbar sei. Bisher seien die Architekturhonorare immer in voller Höhe akzeptiert worden.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 25. November 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, damit Eigenleistungen wie Architektenhonorare bei der Grundstücksgewinnsteuer als Aufwendungen geltend gemacht werden könnten, müssten diese dokumentiert oder in nachvollziehbarer Weise vorgebracht werden und einem Drittvergleich standhalten. Dies treffe im vorliegenden Fall nicht zu. Die geltend gemachten Architektenleistungen würden über 30 % der gesamten Baukosten betragen, was einem Drittvergleich in keiner Weise standhalte. In der Regel würden Architektenleistungen im Umfang von 15 % der gesamten Baukosten, steuerlich berücksichtigt, was vorliegend zu einer Kürzung von Fr. 950'000.-- auf Fr. 350'000.-- (ca. 15 % der Baukosten) führe.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die neue Vertreterin mit Schreiben vom 23. Dezember 2016 Rekurs und begehrte, 1. Es seien die von der Rekurrentin geltend gemachten Eigenleistungen der Architekturhonorare über Fr. 950'000.-- als wertvermehrnde Aufwendungen im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuer zu akzeptieren und entsprechend die nichtgewährte Differenz über Fr. 600'000.-- vom Grundstücksgewinn in Abzug zu bringen. 2. Eventualiter sei der in Anwendung von § 79 Abs. 3 StG durch Abzug des Grundstücksgewinns entstehende Geschäftsverlust von Fr. 482'799.-- beim steuerbaren Grundstücksgewinn (Fr. 704'914.--) abzuziehen. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin. 4. Es seien sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Rekursgegnerin der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen.

In der Steuererklärung 2013 sei der in der betreffenden Steuerperiode eingetretene Rohgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften B.____weg nicht abgezogen worden. Falls man die Nichtgewährung des gesamten Honorarabzugs erwartet hätte, hätte man auch den Abzug bei den direkten Steuern in Höhe von Fr. 600'000.-- vorgenommen. Der aus diesem Abzug resultierende Geschäftsverlust wäre folglich innerhalb der Grundstückgewinnsteuer als Reduktion berücksichtigt worden. Da dies nicht der Fall gewesen sei, sei es einerseits bei der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2013 zu einer Doppelbesteuerung des betreffenden Grundstückgewinns und andererseits durch die fehlende Verrechnung des Geschäftsverlusts mit dem Grundstückgewinn zu einer Falschberechnung gekommen. Die Rekursgegnerin habe in keiner Weise nachgewiesen, weshalb die Architektenleistungen einem Drittvergleich nicht standhalten würden. Die Projekte „B.____weg, C.____“ seien auf individueller Basis ausgestaltet worden, weshalb die Vorabklärungen und Projektstudien relativ zeitintensiv ausgefallen seien. Für den Drittvergleich könne auf die Berechnung gemäss dem in der Baubranche standardisierten SIA 102-Verfahren verwiesen werden. Auf ein ähnliches Ergebnis komme man auch bei Betrachtung des effektiv, angefallenen Zeitaufwands der Rekurrentin. Weiter sei auch der öffentlich zugängliche Berechnungsvorschlag eines Drittanbieters zu erwähnen. Auch aus Gründen des Vertrauensschutzes sei die vorliegende Beschränkung nicht unproblematisch. Die nun erstmalig vorgebrachte Beschränkung stelle eine für die Rekurrentin nicht erwartete und wirtschaftlich nicht einkalkulierte Mehrbelastung dar, mit welcher sie in keiner Weise gerechnet habe.

Eventualiter sei das durch die Grundstückgewinnbelastung verursachte negative Geschäftsergebnis bei der Grundstückgewinnsteuer nach § 79 Abs. 3 StG zum Abzug zuzulassen. Die Grundstückgewinnsteuer sei erst am 11. Juni 2015 verfügt worden und die Rekurrentin habe im Verkaufszeitpunkt aufgrund der letztmaligen Abrechnungen davon ausgehen dürfen, dass im Hinblick auf die Aufwandsabzüge keine Grundstückgewinnsteuer anfallen würde, weshalb in der Steuererklärung 2013 unter Ziff. 3730 der betreffende Grundstücksgewinn nicht abgezogen worden sei. Der Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen sei mit dem gemäss Veranlagung Nr. 12/1094 berechneten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 704'940.-- gleichzusetzen. Werde dieser Betrag vom Reingewinn 2013 abgezogen, resultiere ein Geschäftsverlust von Fr. 482'799.--, welcher gemäss § 79 Abs. 3 StG im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer beim Grundstücksgewinn von Fr. 704'914.-- wiederum abzurechnen sei. Somit ergebe sich ein reduzierter steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 222'141.--.

5. Mit Vernehmlassung vom 10. März 2017 beantragte die Steuerverwaltung 1. Die angefochtene Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsverfügung Nr. 12/1094 vom 11. Juni 2015 sei zuungunsten der Rekurrentin abzuändern, indem die im Veranlagungs- und Einspracheverfahren als wertvermehrnde Aufwendungen gewährten Eigenleistungen von Fr. 350'000.-- auf Fr. 0.-- zu reduzieren und der steuerbare Grundstückgewinn demgemäss neu mit Fr. 1'054'914.-- (bisher: Fr. 704'914.--) festzusetzen sei. 2. Eventualiter beantragte sie die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, gemäss der von der Rekurrentin eingereichten Baukostenabrechnung würden Eigenleistungen in Form von Architekturhonoraren in Höhe von insgesamt Fr. 950'000.-- geltend gemacht, wovon Fr. 500'000.-- auf das Jahr 2012 und 450'000.-- auf das Jahr 2013 entfallen würden. In der Erfolgsrechnung seien unter der Kontonummer 3000 (Architekturhonorare) in den Jahren 2012 und 2013 lediglich Beträge von Fr. 4'704.50 verbucht worden. Eigenleistungen in Form von Architekturhonoraren seien nicht Teil des Rohgewinns. Vielmehr würden solche Architekturleistungen auf Stufe der Gesellschaft mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst, was vorliegend jedoch aufgrund fehlender Verbuchung der Architekturhonorare ausgeblieben sei. Dies könne deshalb nur zur Folge haben, dass in Abänderung der ursprünglichen Grundstückgewinnsteueranlagung die gesamten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 950'000.-- aus dem Recht zu weisen seien, so dass eine Schlechterstellung der Rekurrentin resultiere (*reformatio in peius*). Hinsichtlich des Eventualantrags führte die Steuerverwaltung aus, es entspreche dem langjährigen Erfahrungswert der Steuerverwaltung, wonach sich Architekturhonorare auf ca. 15% der Baukosten belaufen würden. Würden höhere Architekturhonorare geltend gemacht, so seien diese detailliert nachzuweisen. Diesen Nachweis bleibe die Rekurrentin schuldig, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen habe.

Die Rekurrentin beantrage eventualiter, dass das durch die Grundstückgewinnbelastung verursachte negative Geschäftsergebnis bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen sei. Die Gewinnsteueranlagung für das Geschäftsjahr 2013 sei bereits rechtskräftig. Der vorgerechnete Rohgewinn sei von der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren nicht gesondert ausgewiesen worden, weshalb auch kein Geschäftsverlust resultiere. Ein hypothetischer Verlust könne hingegen nicht geltend gemacht werden.

6. Anlässlich der Verhandlung vom 7. April 2017 hat das Steuergericht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Möglichkeit einer *reformatio in peius*, d.h. einer Änderung des Einsprache-Entscheidens zu Ungunsten der Rekurrentin bestehe. Zur Begründung hielt das Gericht fest, dass die geltend gemachten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 950'000.-- nicht als sol-

che in der Buchhaltung der Steuerjahre 2012 und 2013 verbucht worden seien und diese deshalb bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer mangels Abbildung in der Buchführung der Pflichtigen allenfalls nicht als gewinnmindernd berücksichtigt werden könnten, zumal diese zudem aufgrund der Unterlagen in quantitativer Hinsicht nicht ermittelbar seien, was insgesamt zu einer Aufrechnung zum steuerbaren Grundstückgewinn in einem Umfang von Fr. 350'000.-- führen könne.

Mit Verfügung vom 12. April 2017 setzte das Steuergericht der Pflichtigen eine Frist bis zum 5. Mai 2017 zu einer Stellungnahme zur beabsichtigten Schlechterstellung der Rekurrentin, welche mit Verfügung vom 4. Mai 2017 bis zum 22. Mai 2017 verlängert wurde.

7. Mit Stellungnahme vom 22. Mai 2017 beantragte der Vertreter der Rekurrentin 1. An den im Rekurschreiben der Rekurrentin vom 23. Dezember 2016 erklärten Rechtsbegehren werde festgehalten. 2. In Ergänzung von Rechtsbegehren 2 des Rekurschreibens vom 23. Dezember 2016 sei der durch das Steuergericht festgestellte Grundstückgewinn zur Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen mit dem Hinweis, dass der in Anwendung von § 79 Abs. 3 StG entstandene Geschäftsverlust beim steuerbaren Grundstückgewinn abzuziehen sei. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin.

Zur Begründung führte der Vertreter u.a. aus, grundsätzlich werde an den Anträgen und der Begründung im Rekurschreiben vom 23. Dezember 2016 sowie der Zusatzeingabe vom 3. April 2017 festgehalten. Zur beabsichtigten Schlechterstellung führte der Vertreter u.a. aus, aus rechnungslegungsrechtlichen Gesichtspunkten könne keine Pflicht zur Erfassung von Eigenleistungen abgeleitet werden, was bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht zum Nachteil führen dürfe. Auch die Höhe der Eigenleistungen sei nachvollziehbar dargelegt worden. Das teilweise Verwehren der Anrechnung von Eigenleistungen oder gar eine allfällige reformatio in peius erweise sich als rechtlich nicht haltbar. Dies dürfte aber gemäss § 79 Abs. 3 StG keine Rolle spielen. Unabhängig davon, in welcher Höhe der steuerbare Grundstückgewinn festgelegt werde (d.h. mithin auch im Falle einer reformatio in peius), resultiere unter Herausrechnung des Grundstückgewinns - ein negatives operatives Geschäftsergebnis für die Gewinnsteuerperiode 2013/2014 welches bei der Grundstückgewinnsteuer wieder abzurechnen sei. Der Fall sei nochmals zu prüfen und den Anträgen stattzugeben.

2. Mit Vernehmlassung vom 20. Juli 2017 beantragte die Steuerverwaltung 1. Die angefochtene Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsverfügung Nr. 12/1094 vom 11. Juni 2015 sei

zu Ungunsten der Rekurrentin abzuändern, indem die im Veranlagungs- und Einspracheverfahren als wertvermehrnde Aufwendungen gewährten Eigenleistungen von Fr. 350'000.-- auf Fr. 0.-- zu reduzieren und der steuerbare Grundstücksgewinn demgemäss neu mit Fr. 1'054'914.-- (bisher: Fr. 704'914) festzusetzen sei. 2. Eventualiter sei der vorliegende Rekurs abzuweisen. 3. Unter Kostenfolge.

Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, am Antrag im Sinne einer Schlechterstellung zu Ungunsten der Rekurrentin werde vollumfänglich festgehalten. Danach seien die als Eigenleistung geltend gemachten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 350'000.-- im Sinne einer Schlechterstellung auf Fr. 0.-- zu reduzieren. Die Stellungnahme der Rekurrentin zur Schlechterstellung habe sich darauf zu beschränken, ob von der auf § 18 Abs. 2 VPO vorgesehenen Rückzugsmöglichkeit Gebrauch gemacht werde oder nicht. Es erstaune daher, dass die Rekurrentin eine neue materielle Eingabe mit einem neuen Rechtsbegehren vorlege. Dies sei unzulässig. Die Rekurrentin mache von der ihr gewährten Rückzugsmöglichkeit keinen Gebrauch, was zur Folge habe, dass das Gericht ohne weitere Parteianhörungen zur abschliessenden Urteilsberatung und Abstimmung zu schreiten habe.

Zu den Vorbringen der Rekurrentin sei kurz auszuführen, dass mangels Abbildung bzw. Aktivierung in der Buchhaltung eine Berücksichtigung der Architekturhonorare im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen sei. Der Antrag auf Rückweisung durch das Steuergericht mit der Anweisung den Geschäftsverlust beim steuerbaren Grundstücksgewinn abzuziehen sei nicht nur unzulässig sondern nicht umsetzbar, da die Veranlagungsverfügungen der Gewinnsteuer rechtskräftig seien.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- 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 ist festzustellen, dass die Rekurrentin sowohl in ihrer Stellungnahme vom 22. Mai 2017, als auch an der heutigen Verhandlung an ihrem Rekurs festgehalten hat. Sie hat von ihrem Recht, den Rekurs gemäss § 18 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO), nach der Androhung einer beabsichtigten Verschlechterung zu ihren Ungunsten (*reformatio in peius*) durch das Steuergericht, zurückzuziehen, keinen Gebrauch gemacht.

3. Der Beurteilung unterliegt vorliegend demnach, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 950'000.-- vom steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug zugelassen werden können, oder ob diese Bestandteil des steuerbaren Grundstücksgewinns darstellen (Umsetzung der *reformatio in peius*).

a) Nach § 71 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen.

b) Gemäss § 75 Abs. 1 StG ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt.

Gemäss § 78 Abs. 1 StG gelten als Aufwendungen (a) Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben; (b) Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke; (c) Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision. Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, können nicht mehr geltend gemacht werden (Abs. 2). Bei Teilveräusserung sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (Abs. 3). Aufwendungen Dritter, für die der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, sind von den Gestehungskosten abzuziehen. Nicht als Dritte gelten der Erblasser im Verhältnis zum Erben und der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten (Abs. 4). Anrechenbar sind die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen (Abs. 5).

c) 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. Bezüglich der Honorare eines Gene-

ralunternehmers orientiert sich die basellandschaftliche Praxis an derjenigen des Bundesgerichts. Tritt der steuerpflichtige Veräusserer Selbst als Generalunternehmer auf, so wird der Abzug der unter diesem Titel erbrachten Leistungen entsprechend dem Bundesgericht von vier Voraussetzungen abhängig gemacht, die kumulativ erfüllt sein müssen: (1) Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, ob er solche Generalunternehmer-Leistungen überhaupt erbracht hat (2) Die Generalunternehmer-Leistungen müssen entweder wertvermehrend oder notwendig sein (3) Diese Leistungen dürfen nicht schon unter einem anderen Titel in der Bauabrechnung enthalten sein, z.B. im Architektenhonorar (4) Es darf sich nicht um Arbeiten handeln, die jeder andere Bauherr auch hätte erbringen müssen und normalerweise selbst erbringt wie z.B. Mitwirkung an der Vergabe von Bauarbeiten, Bauoberaufsicht, etc. Grundstücke können nicht nur durch Leistungen Dritter, sondern auch durch Eigenleistungen des Veräusserers eine Wertvermehrung erfahren haben. Solche Eigenleistungen können grundsätzlich zu dem Betrag als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt werden, den ein Dritter in Rechnung gestellt hätte. Sie sind - als Korrelat zur Abzugsmöglichkeit - grundsätzlich im selben Betrag als Einkommen zu deklarieren (vgl. Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 178; BStPra Bd. IX S. 369, E. 1).

Wertvermehrende Eigenleistungen sind in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter. 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. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 221 N 66ff.). Der gewinnstrebige Steuerpflichtige also, der durch Eigenleistungen den Wert einer Liegenschaft erhöht hat, wird für diesen Mehrwert mit der kantonalen Einkommenssteuer erfasst. Diese selbständigen Erwerbseinkünfte können wiederum gemäss § 78 Abs. 1 lit. a als Gesteuerungskosten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 24 N 65-66).

Im Grundsatz sind damit die strittigen Architekturhonorare bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als werterhöhende Anlagekosten zu berücksichtigen. Zu beachten sind allerdings dabei die Regeln der ordnungsgemässen Buchführung.

4. a) Die Buchführung bildet nach Art. 957a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind.

Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten: 1. die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte; 2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge; 3. die Klarheit; 4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens; 5. die Nachprüfbarkeit (Abs. 2).

b) Für die Rechnungslegung sind nach Art. 958c Abs. 1 OR insbesondere die folgenden Grundsätze massgebend: 1. Sie muss klar und verständlich sein. 2. Sie muss vollständig sein. 3. Sie muss verlässlich sein. 4. Sie muss das Wesentliche enthalten. 5. Sie muss vorsichtig sein. 6. Es sind bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu verwenden. 7. Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

c) Aufwände und Erträge müssen nach Art. 958b Abs. 1 OR voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.

Mit der zeitlichen Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass ungeachtet der Geldflüsse die Aufwendungen und Erträge periodengerecht zugeordnet werden. Aufwände und Erträge, die zeitraumbezogen anfallen (z.B. Erträge und Aufwendungen aus Mieten, Zinsen, Lizenzen, Serviceverträgen, Provisionen usw.), sind in der Leistungsperiode zu erfassen (HWP, Buchführung und Rechnungslegung, 43; Boemle/Lutz, 129; Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz 181). Als Beispiel dient eine monatliche, nachschüssig zu bezahlende Miete für eine Geschäftsliegenschaft. Der Mieter erfasst den Mietaufwand im Dezember des vergangenen Kalenderjahres und bezahlt den geschuldeten Betrag im Januar des Folgejahres.

Die sachliche Abgrenzung verlangt, dass der für die Erzielung des Ertrages anfallende Aufwand in derselben Periode erfasst wird. Dieses Prinzip wird auch als „Matching of

Cost and Revenue“ bezeichnet (HWP, Buchführung und Rechnungslegung, 43; Boemle/Lutz, 130; Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz 182). Als Beispiel dient der Verkauf von Gütern aus dem Vorratsvermögen. Der Verkäufer erfasst den Nettoerlös aus Lieferung und Leistung auf der Basis der gelieferten und vom Käufer erhaltenen Güter. Gleichzeitig erfasst der Verkäufer den Warenaufwand, der durch den Abgang der gelagerten Güter aus dem Warenlager entsteht. Die zeitliche und sachliche Abgrenzung wird ggf. durch das in engem Zusammenhang mit dem Vorsichtsprinzip stehende Imparitätsprinzip (vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5) durchbrochen. Danach erfolgt eine Ungleichbehandlung von erwarteten Gewinnen und Verlusten. Erträge und insb. Gewinne dürfen erst dann erfasst werden, wenn sie als realisiert betrachtet werden können. Hingegen sind erwartete Verluste bzw. Aufwände sofort zu erfassen, wenn sie erkennbar werden (BSK OR II - Neuhaus/Suter, Art. 958b N 4).

5. a) Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung juristischer Personen wird gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG explizit und gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG implizit auf die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung abgestellt, woraus der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zunächst für den Bereich der Besteuerung der juristischen Personen abgeleitet werden kann. Das Steuerrecht kennt keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften, weshalb es auf die handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere auf die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen des Obligationenrechts abstellt. Um den unterschiedlichen Zielen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gegenüber der handelsrechtlichen Gewinnermittlung Rechnung zu tragen, wird sodann der handelsrechtlich korrekt ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung durch steuerliche Korrekturen (Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG) punktuell verändert. (vgl. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 70).

b) Die Gewinnermittlung erfolgt nach Massgabe steuerrechtlicher Bewertungsprinzipien. Der handelsrechtliche Erfolg wird allenfalls berichtigt um steuerlich nicht zulässige Aufwendungen z.B. um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen oder um übermässige Wertberichtigungen. Aus steuerlicher Sicht überhöhte Wertberichtigungen sind recht häufig; sie entstehen aus den unterschiedlich angesetzten Bewertungsgrenzen von Handelsrecht und Steuerrecht (Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 10.2.3).

Die Anknüpfung der schweizerischen Steuerpraxis an die handelsrechtliche Bilanz, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz), sofern bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstos-

sen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind, wirkt sich für den Steuerpflichtigen auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Der Steuerpflichtige muss sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen (vgl. BGE Nr. 2C_515/2010 vom 13. September 2010, E. 2.2).

c) Im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag stützt sich das Bundesgericht jeweils auf das Periodizitätsprinzip im Sinne einer steuerrechtlichen Korrekturvorschrift. Nach dem Periodizitätsprinzip sind Aufwand und Ertrag „periodengerecht“ zuzuweisen, insbesondere sind Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht den entsprechenden Erträgen zuzuordnen. Ausgaben, die Erträge späterer Perioden generieren, müssen aktiviert und Ausgaben späterer Perioden, die Erträgen der Berichtsperiode zuzurechnen sind, passiviert werden. Um diesen Forderungen Nachachtung zu verschaffen, bedarf es allerdings keiner Korrekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 15 N84; vgl. auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] 510 2014 33 vom 3. Oktober 2014, E. 3c, www.steuergericht/bl.ch).

So führt das Bundesgericht in seinem Urteil vom 9. August 2011 denn aus, es dürfen also nicht nach freiem Belieben die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zulasten einer andern vermindert oder erhöht werden. Dasselbe ergibt sich aus den handelsrechtlichen Buchhaltungsvorschriften, in deren Rahmen das Prinzip unter der Bezeichnung "umfassender Periodisierungsgrundsatz" und im Einklang mit dem Realisierungsgrundsatz in dem Sinne gilt, dass sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in eine bestimmte Buchhaltungsperiode fallen, dieser Periode auch tatsächlich zuzuschreiben sind.

Weiter hält es fest, der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darf also nicht in dem Sinne verstanden werden, dass es dem Pflichtigen freigestellt wäre, den steuerbaren Ertrag nach seinem individuellen und subjektiven Gutdünken zu bestimmen. Genauso wenig kann das sog. Totalgewinnprinzip systematisch über den Periodizitätsgrundsatz gestellt werden; der Gesetzgeber hat dieses Prinzip nur insoweit berücksichtigt, als er die Verrechnung von Verlustvorträgen unter den Voraussetzungen von Art. 67 DBG zugelassen hat (vgl. BGE Nr. 2C_429/2010 vom 9. August 2011, E. 2.1).

d) In Bezug auf die Beweislast ist schliesslich festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steu-

ermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; vgl. auch Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 8ff.).

6. a) Aus der Erfolgsrechnung der A.____ GmbH betreffend das Jahr 2013 ist ersichtlich, dass der Betriebsertrag aus dem GU-Projekt B.____weg Fr. 3'108'655.-- betragen hat. Der Aufwand für dieses Projekt wurde mit einem Betrag von Fr. 2'313'180.-- ausgewiesen. Nach Ansicht der Rekurrentin reduziert sich nun der Betriebsertrag um die Anlagekosten von Fr. 2'313'180.--, die Eigenhonorare (nicht verbuchtes Architekturhonorar) von Fr. 950'000.-- sowie die Eigencourtage von Fr. 124'500.--, was zu einem negativen Grundstückgewinn von Fr. - 279'025.-- führt.

b) Der Vertreter der Rekurrentin führte an der Verhandlung des Steuergerichts aus, die Architekturhonorare seien buchhalterisch erfasst, nur nicht separat ausgewiesen worden. Alle Erträge und Aufwendungen seien aber verbucht worden. Das fragliche Honorar sei somit Bestandteil des Objektgewinns und die Abbildung in der Erfolgsrechnung sei ordnungsgemäss. Die Höhe des Gewinns zeige sich ohnehin immer erst nach dem Verkauf des Objektes.

Die Steuerverwaltung hingegen stellte sich auf den Standpunkt, dass die Rekurrentin diese Architekturleistungen als Erfolg periodengerecht und erfolgswirksam hätte verbuchen müssen und auf dem Objekt hätte aktivieren sollen, was sie jedoch nicht getan hat. Werde eine Aktivierung solcher Eigenleistungen unterlassen, seien die Buchwerte zu tief, was wiederum zu einem höheren steuerbaren Gewinn führe. Erst als die Objekte verkauft worden seien, sei erklärt worden, wie hoch die Architekturleistungen abzurechnen seien. Auf diese Weise habe der steuerbare Grundstückgewinn auf das gewünschte Mass reduziert werden können.

c) Tatsächlich sind vorliegend die Architekturhonorare in der Erfolgsrechnung im von der Rekurrentin geltend gemachten Umfang nicht als solche ausgewiesen worden, was darauf hindeutet, dass diese im Betriebsertrag betreffend das Projekt B.____weg enthalten sind. Unter der Position Architekturhonorare wurde lediglich ein Betrag von Fr. 4'704.50 verbucht. Eine betragsmässige Abgrenzung ist aus der Betriebsrechnung jedoch nicht ersichtlich. Das von der Rekurrentin geltend gemachte Honorar von Fr. 950'000.-- reduzierte die Steuerverwaltung in der Grundstückgewinnsteuerberechnung um Fr. 600'000.-- auf Fr. 350'000.--. Fakt ist, dass die Rekurrentin in ihrer Erfolgsrechnung Architekturhonorare in Höhe von Fr.

4'704.50 verbucht hat, jedoch einen Betrag von Fr. 950'000.-- geltend macht. Die Vorgehensweise der Rekurrentin führt ungeachtet der Tatsache, dass das geltend gemachte Architekturhonorar ungewöhnlich hoch ist dazu, dass gar kein steuerbarer Grundstückgewinn entsteht.

Im monistischen System werden alle Grundstückgewinne (des Privat- oder Geschäftsvermögens) separat mit der Grundstückgewinnsteuer belastet. Aufwendungen, die den Grundstückgewinn mindern, sind demnach genau zu beziffern und im Falle einer juristischen Person in der Buchhaltung abzubilden, was bedeutet, dass das Honorar zunächst als Ertrag zu versteuern ist und danach aktiviert werden muss. Eine gleichzeitige Erfassung des Grundstückgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer wird als systemwidrig erachtet (vgl. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 71 N 5; StGE vom 20. November 2015, 510 15 54, E. 3b).

Im Falle des dualistischen Systems würde sich die vorliegende Frage nach der buchhalterischen Ausscheidung von Architekturhonoraren und damit gewinnreduzierenden Anrechnung gar nicht erst stellen, da die Honorare im Objektgewinn ohnehin mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst würden. Diesfalls wäre eine genaue Ausscheidung der einzelnen Aufwendungen buchhalterisch zwar wünschenswert, aber nicht entscheidend. Diese Betrachtungsweise gilt jedoch nicht für das monistische System, woran die Vorgehensweise der Rekurrentin denn auch scheitert. Durch das Vorgehen der Rekurrentin, die Architekturhonorare bei der Berechnung des Grundstückgewinns in der Höhe beliebig wählen zu können, konnten die jeweiligen Grundstückgewinne regelmässig dergestalt beeinflusst werden, dass diese möglichst tief oder aber doch marginal ausgefallen sind. Diese Art von Steuerplanung ist jedoch im Zusammenhang mit dem monistischen System unzulässig. Es ist der Rekurrentin damit nicht gelungen, die Höhe der Aufwendungen für Architekturleistungen nachzuweisen, zumal in der Erfolgsrechnung die Architekturhonorare lediglich mit Fr. 4'704.50 erfasst sind. Darauf ist die Rekurrentin zu behaften. Eine derartige Verschiebung von Gewinnen, mittels Anrechnung von gewinnreduzierenden Aufwendungen, von einer Steuerart in eine andere, ist nur bei einer genauen Aufschlüsselung der Aufwendungen möglich. Das heisst, die Rekurrentin hätte die erbrachten Architekturleistungen in der Summe bereits in der Erfolgsrechnung als Ertrag ausweisen und bei der Gewinnsteuer abrechnen müssen, um diesen gleich hohen Betrag dann beim Grundstückgewinn als gewinnmindernden Aufwand geltend machen zu können.

d) Die Rekurrentin beruft sich nun auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Sie habe nicht mit einer derartigen Praxisänderung rechnen müssen und habe auch diesbezüglich keine Vorkehrungen (Steuerrückstellungen) getroffen.

Der Schutz von Treu und Glauben ist in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) als selbständiges verfassungsmässiges Individualrecht verankert. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördlichen Zusagen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründetes Verhalten der Behörden. Der Einzelne muss sich also auf Informationen oder auf das Verhalten einer Behörde verlassen können. Damit der Vertrauensschutz greift, müssen allerdings verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Neben der Existenz einer Vertrauensgrundlage muss das Vertrauen in das Verhalten der staatlichen Behörden berechtigt sein, der Bürger muss gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt haben, und schliesslich muss eine Interessenabwägung zwischen den verschiedenen betroffenen Interessen stattfinden. Sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben, so soll dem Einzelnen kein Nachteil aus seiner Vertrauensbetätigung entstehen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage Zürich Basel Genf 2012, N 818 ff.; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Auflage Bern 2008, S. 25 ff.; StGE vom 22. Januar 2010, 510 09 68, E. 5, StGE 510 15 64 vom 15.01.2016, E. 3c, www.steuergericht/bl.ch).

e) Was die Veranlagungen vergangener Jahre angeht, ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen entfalten. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 4.2; vgl. auch BStPra, Bd. XVI, S. 468; Entscheidung des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2009, 510 09 36, E 6; [StGE] vom 15. Januar 2016, 510 15 64 E. 4b, www.steuergericht/bl.ch).

Die Steuerverwaltung kann demnach eine Deklaration jedes Jahr aufs Neue überprüfen und die Veranlagung entsprechend anpassen. Dass die Steuerverwaltung die bisherige Vorgehensweise der Rekurrentin nicht in Frage gestellt hat, gibt ihr für die Zukunft kein Anrecht auf Weiterführung der bisherigen Taxationen. Wenn sich die Rekurrentin nun auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes beruft, kann sie sich daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

f) Auch ist der Einwand einer allfälligen Doppelbesteuerung nicht zu hören. Eine unzulässige Doppelbesteuerung setzt begriffsnotwendig eine Kollision von kantonalen Steuerhoheiten voraus (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3 N 19, m.w.H.), welche vorliegend nicht gegeben ist. Aber selbst wenn dem so wäre, 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 Aufwendungen 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.).

g) Es liegt hingegen insofern eine Doppelbelastung vor, als die Pflichtige auf den Architekturhonoraren Gewinnsteuern zu bezahlen hat und bei der Grundstückgewinnsteuer das Honorar, wie hiavor festgestellt wurde, aber unter dem Titel der Anlagekosten nicht abziehen kann. Solche Konstellationen sind keine Einzelfälle. So kann beispielsweise auch im Fall, in welchem ein Steuerpflichtiger bei der Staatssteuer unter dem Titel Liegenschaftsunterhalt die Hälfte der Umbaukosten als werterhaltend deklariert, später, beim Verkauf der Liegenschaft, wenn die andere Hälfte als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemacht und von der Steuerverwaltung nur teilweise oder gar nicht akzeptiert wird, auch nicht beantragt werden, die daraus resultierende Doppelbelastung müsse korrigiert werden. Weder kann die Gewinnsteuer, infolge Rechtskraft, berichtigt, noch können bei der Grundstückgewinnsteuer werterhaltende Aufwendungen akzeptiert werden. In einem ähnlich gelagerten Fall hat das Steuergericht entschieden, dass Hypothekar- bzw. Baukreditzinsen nicht zwischen der Grundstückgewinn- und Staatssteuer verschoben werden dürften, da das nachträgliche Verschieben von Steuersubstrat von einer Steuerart auf die andere unzulässig sei (vgl. StGE vom 15. August 2014, 510 12 51, E. 2e). Damit ist auch die Frage beantwortet, ob eventualiter die Gewinnsteuerveranlagung gegebenenfalls angepasst werden kann. Im Falle einer bereits eingetretenen Rechtskraft ist dies jedoch zu verneinen.

7. Insgesamt ist aufgrund all dieser Erwägungen festzuhalten, dass die Rekurrentin an ihrem Rekurs festgehalten hat. Sie hat von der Möglichkeit des Rückzugs des Rekurses gemäss § 18 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO), nach der Androhung der beabsichtigten reformatio in peius durch das Steuergericht die Veranlagung zu ihren Ungunsten abzuändern, keinen Gebrauch gemacht. Demzufolge werden die geltend gemachten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 950'000.-- bei der Ermittlung des steuerbaren

Grundstückgewinns aufgrund der obigen Erwägungen nicht zu den Anlagekosten hinzugerechnet. Die mit Verfügung des Steuergerichts vom 12. April 2017 beabsichtigte Verschlechterung zu Ungunsten der Rekurrentin wird damit androhungsgemäss umgesetzt und der steuerbare Grundstückgewinn von Fr. 704'914.-- wird auf Fr. 1'054'914.-- erhöht. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

8. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen den steuerbaren Grundstückgewinn um Fr. 350'000.-- von Fr. 704'914.-- auf Fr. 1'054'914.-- zu erhöhen.
 3. Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 4. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
 5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen diesen Entscheid wurde am 26. Februar 2018 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Verfahrensnummer 810 18 58) erhoben.