



**Entscheidung des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 26. September 2018 (810 18 58)

Steuern und Kausalabgaben

Grundstückgewinnsteuer

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Daniel Ivanov,
Markus Clausen, Hans Furer, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber
Sandro Jaisli

Beteiligte **A._____ GmbH**, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Hubertus
Ludwig und Pascal Straub, Advokaten

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin

Betreff Grundstückgewinnsteuer
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 17. November 2017)

A. _____ Den aus dem Verkauf der Liegenschaften B. _____ in der Gemeinde C. _____ durch die
A. _____ GmbH resultierenden steuerbaren Grundstückgewinn setzte die Steuerverwaltung
Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) auf Fr. 704'914.-- fest und veranlagte die A. _____ GmbH
mit Veranlagungsverfügung vom 11. Juni 2015 zu einer Grundstückgewinnsteuer von
Fr. 280'521.--. Von den durch die A. _____ GmbH geltend gemachten Eigenleistungen im

Umfang von Fr. 950'000.-- liess die Steuerverwaltung nur Fr. 350'000.-- zum Abzug von der steuerbaren Grundstückgewinnsteuer zu.

B. Die von der A.____ GmbH dagegen erhobene Einsprache vom 30. Juni 2015 wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 25. November 2016 ab.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die A.____ GmbH am 23. Dezember 2016 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht).

D. Am 7. April 2017 hatte das Steuergericht festgestellt, dass die Möglichkeit einer reformatio in peius bestehe, da die geltend gemachten Architekturhonorare in Höhe von Fr. 950'000.-- nicht als solche in der Buchhaltung der Steuerjahre 2012 und 2013 verbucht worden seien und deshalb allenfalls nicht als gewinnbringend berücksichtigt werden könnten. Dies könne im Ergebnis zu einer Aufrechnung des steuerbaren Grundstückgewinns in einem Umfang von Fr. 350'000.-- führen.

E. Mit Stellungnahme vom 22. Mai 2017 hielt die A.____ GmbH an ihren Rekursbegehren fest.

F. Mit Vernehmlassung vom 20. Juli 2017 beantragte die Steuerverwaltung, die angefochtene Veranlagungsverfügung 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 Grundstückgewinn demgemäss neu mit Fr. 1'054'914.-- (bisher: Fr. 704'914.--) festzusetzen sei.

G. Mit Entscheid vom 17. November 2017 wies das Steuergericht den Rekurs der A.____ GmbH ab und wies die Steuerverwaltung unter Vornahme einer reformatio in peius an, den steuerbaren Grundstückgewinn um Fr. 350'000.-- von Fr. 704'914.-- auf Fr. 1'054'914.-- zu erhöhen.

H. Dagegen erhob die A.____ GmbH, vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig und Pascal Straub, Advokaten in Basel, mit Eingabe vom 26. Februar 2018 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) mit den Begehren, es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017 aufzuheben und die geltend gemachten Eigenleistungen der Architekturhonorare über Fr. 950'000.-- als wertvermehrnde Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteueranlagung zu akzeptieren. Eventualiter sei der Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017 aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn auf maximal Fr. 481'580.-- festzulegen.

I. Mit Eingabe vom 27. März 2018 liess sich das Steuergericht vernehmen und beantragte unter Verweis auf seine Begründung im angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde.

J. Die Steuerverwaltung liess sich mit Eingabe vom 28. März 2018 vernehmen und beantragte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Da alle formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde einzutreten.

2. Im vorliegenden Verfahren ist strittig, ob das Steuergericht zu Recht die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Eigenleistungen im Umfang von Fr 950'000.-- nicht zum Abzug vom steuerbaren Grundstückgewinn zugelassen hat.

3.1 Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer solchen Steuer (vgl. BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage 2017, N 2 zu Art. 12). Das Gesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.1). Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise. Entsprechend den ihnen belassenen Freiräumen haben die Kantone die Besteuerung der Grundstückgewinne nicht einheitlich geregelt (vgl. BGE 134 II 124 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 2.3, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 S. 248). Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt in seinem Grundsatz dem sog. dualistischen System: Von Bundesrechts wegen (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Dagegen werden realisierte Wertzuwachsgerinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer (als Subjektsteuer) erfasst (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.1).

3.2 Von Harmonisierungsrechts wegen ist es den Kantonen erlaubt, die Grundstückgewinnbesteuerung nach dem monistischen System vorzunehmen (vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., N 3 zu Art. 12). Diese Freiheit der Kantone ist in Art. 12 Abs. 4 StHG ausdrücklich vorgesehen. Im monistischen System werden alle Grundstückgewinne mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer (als Objektsteuer) erfasst. Es wird nicht unterschieden,

ob das veräusserte Grundstück dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen des Veräusserers zugehört. Falls die Kantone das monistische System einführen, müssen sie aber von Bundesrechts wegen (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG) zwingend vorsehen, dass die Gewinne auf Grundstücken nur der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterworfen werden dürfen. Die Kantone können also die Grundstückgewinnsteuer auch auf realisierten Wertzuwachsgegewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.2; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., N 6 zu Art. 12).

3.3 Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer folgt dem monistischen System, das auch Zürcher System genannt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 E. 2.1.2). Sie erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstückgewinne (vgl. THOMAS P. WENK, in Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 71 N 5). Soweit Grundstückgewinne mit der Spezialsteuer erfasst werden, sind sie nach Art. 12 Abs. 4 StHG von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer auszunehmen. Die gleichzeitige Erfassung des Grundstückgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer stellt eine unzulässige systemwidrige Doppelbelastung dar (vgl. WENK, a.a.O., § 71 N 6).

3.4 Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ist der bei der Veräusserung realisierte Mehrwert – der Grundstückgewinn –, der nach § 75 Abs. 1 StG als derjenige Betrag definiert wird, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Der Veräusserungserlös bestimmt sich nach § 76 StG. Die Gestehungskosten bestimmen sich nach den §§ 77 und 78 StG. Dieser Teil wird auch als Wertzuwachsquote bezeichnet, weil er die in der Vergangenheit entstandenen Wertzuwächse umfasst. Zum Steuerobjekt der basellandschaftlichen Grundstückgewinnsteuer zählen entsprechend dem monistischen System Grundstückgewinne sowohl auf Privat- als auch auf Geschäftsvermögen (vgl. WENK, a.a.O., § 75 N 1 f.). Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist die natürliche oder juristische Person, die das Eigentum an einem Grundstück oder wesentliche Teile der Verfügungsgewalt darüber auf einen anderen Rechtsträger überträgt oder deren Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird. Bei der zivilrechtlichen Handänderung, d.h. bei der Eigentumsübertragung an einem Grundstück, ist der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig (vgl. WENK, a.a.O., § 74 N 2).

4.1 Bei den (anrechenbaren) Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG und § 78 Abs. 1 StG geht es um die sogenannten wertvermehrnden Aufwendungen. Darunter sind all jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwertes der Liegenschaft verwendet worden sind. Gemäss Botschaft zur Steuerharmonisierung ist es den Kantonen überlassen, die bei der Gewinnermittlung anzurechnenden Aufwendungen näher zu umschreiben (vgl. PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 175). Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte sind als wertvermehrnde Aufwendungen zu qualifizieren. Als wertvermehrnde Aufwen-

dungen gelten in der Praxis auch die Architektenhonorare, unabhängig davon, ob die Architekturarbeiten einem Dritten übertragen oder vom steuerpflichtigen Veräusserer selbst geleistet wurden (vgl. WENK, a.a.O., § 78 N 8). Sofern die steuerpflichtige Person selbst als Generalunternehmer auftritt, wird ein Abzug nur unter kumulativem Vorliegen der nachfolgenden vier Voraussetzungen gewährt (vgl. WENK, a.a.O., § 78 N 9; BGE 104 Ia 22 ff.):

- a) Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er solche Leistungen überhaupt erbracht hat;
- b) Die generalunternehmerischen Leistungen müssen entweder wertvermehrend oder notwendig sein;
- c) Die generalunternehmerischen Leistungen dürfen nicht schon unter einem anderen Titel in der Bauabrechnung – wie bspw. im Architektenhonorar – enthalten sein;
- d) Es muss sich um Leistungen handeln, die nicht von jedem anderen Bauherrn auch hätten erbracht werden müssen wie bspw. die Auswahl der Handwerker.

4.2 Auch Eigenleistungen des Veräusserers können wertvermehrenden Charakter haben. Eigenleistungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind Leistungen, mit denen der Selbständigerwerbende unter Verwendung eigener Ressourcen aus dem Betrieb einen dauerhaften Vermögenswert schafft, den er nicht an Dritte abgibt, sondern selber nutzt. Der durch die Eigenarbeit geschaffene Mehrwert an Vermögenswerten, die zum Eigengebrauch oder als Kapitalanlage bestimmt sind, stellt Einkommen in demjenigen Jahr dar, in welchem der Mehrwert geschaffen wurde. Ist der Vermögenswert jedoch zum Verkauf bestimmt, wird das steuerbare Einkommen erst im Zeitpunkt der effektiven Veräusserung erzielt (vgl. Baselbieter Steuerbuch Bd. 1, Einkommen 23 Nr. 1, Ziff. 3.3). Da der selbständigerwerbende Unternehmer grundsätzlich nicht gezwungen werden kann, den Wert seiner Eigenarbeit sofort zu aktivieren, fallen die Eigenleistungen spätestens bei der Veräusserung als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit an (vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 029 Nr. 7, Ziff. 2.1). Die Eigenleistungen sind grundsätzlich zu dem Wert zu berücksichtigen, die ein Dritter in Rechnung gestellt hätte. Sie sind – als Korrelat zur Abzugsmöglichkeit – grundsätzlich im selben Betrag als Einkommen zu deklarieren. Sofern der Wert der Eigenleistung beim Einkommen nachweisbar deklariert worden ist, können diese mit der Einkommenssteuer erfassten Eigenleistungen somit bei einer späteren Veräusserung als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemacht werden (vgl. WENK, a.a.O., § 78 N 10; CHRISTEN, a.a.O., S. 178). Die Eigenleistungen sind mit anderen Worten nur dann bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen, wenn sie buchhalterisch ausgewiesen und bereits als Einkommen versteuert worden sind oder – im Anrechnungszeitpunkt – noch mit der Einkommenssteuer erfasst werden können. Die wertvermehrnde Eigenleistung gilt im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks als realisiert; der realisierte Mehrwert unterliegt der ordentlichen Einkommensbemessung bei der nächsten Veranlagung der Einkommenssteuer (vgl. Baselbieter Steuerbuch Bd. 1, Einkommen 23 Nr. 1, Ziff. 3.4, St. Galler Steuerbuch, StB 029 Nr. 7, Ziff. 2.1 und 2.2 und StB 137 Nr. 1, Ziff. 2.3).

4.3 Der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen obliegt grundsätzlich der steuerpflichtigen Person. Diese hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch

[Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage 2017, N 25 zu Art. 46; BGE 140 II 248 E. 3.5). Die objektive Beweislast für die vorliegend geltend gemachten Wertvermehrungen aus Eigenleistungen trifft somit die Beschwerdeführerin. Die deklarierten Architekturhonorare sind als Aufwendungen dann anrechenbar, wenn aufgrund von Abklärungen der Veranlagungsbehörde einwandfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige Eigenarbeiten erbracht hat. Bei pauschaler Deklaration von Eigenleistungen wird vom Pflichtigen eine Aufteilung von tatsächlich erbrachten eigenen Leistungen und dazu verwendetem Material verlangt (St. Galler Steuerbuch, StB 137 Nr. 1, Ziff. 2.3).

5.1 Das Steuergericht hielt fest, dass es bezüglich der Anrechnung von Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer zwei Systeme gäbe. Sofern die Eigenleistungen im Zeitpunkt der Erbringung bei der Ertragssteuer als Ertrag und bei der Kapitalsteuer als wertvermehrende Investitionen aktiviert würden, seien diese anschliessend bei der Grundstückgewinnsteuer als Gestehungskosten abzugsfähig. Im zweiten System, in welchem die Eigenleistungen nicht aktiviert, sondern als stille Reserven behandelt würden, würden diese im Zeitpunkt der Erbringung – im Unterschied zum ersten System – weder als Ertrag noch als Kapital besteuert. Diesfalls könnten Eigenleistungen nicht von der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden, sondern es unterliege der gesamte Gewinn inklusive Eigenleistungen der Grundstückgewinnsteuer. Die Beschwerdegegner stellten sich auf den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Erfolgsrechnung Architekturhonorare nur in Höhe von Fr. 4'704.50 verbucht habe. Es sei ihr damit nicht gelungen, die geltend gemachten Aufwendungen für Architekturleistungen in der Höhe von Fr. 950'000.-- nachzuweisen. Vielmehr hätte sie 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 gewinnbringenden Aufwand geltend machen zu können. Zwar habe die Steuerverwaltung die bisherige Vorgehensweise der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt; dies gebe ihr für die Zukunft kein Anrecht auf Weiterführung der bisherigen Taxationen, weshalb die Beschwerdeführerin mit der Berufung auf den Vertrauensschutz nichts zu ihren Gunsten ableiten könne. Im Übrigen sei der Einwand einer allfälligen Doppelbesteuerung nicht zu hören. Es liege dagegen insofern eine zulässige Doppelbelastung vor, als die Pflichtige auf den Architekturhonoraren Gewinnsteuern zu bezahlen habe und dieses Honorar bei der Grundstückgewinnsteuer unter dem Titel der Anlagekosten nicht abziehen könne.

5.2 Im gleichen Sinne ist auch die Steuerverwaltung der Ansicht, dass die Beschwerdeführerin ihre Eigenleistungen als Erfolg periodengerecht und erfolgswirksam hätte verbuchen müssen und entsprechend auf dem Objekt hätte aktivieren sollen, was sie aber nicht getan habe. Es fehle deshalb bereits am Nachweis der geltend gemachten Architekturhonorare. Da aber Eigenleistungen wie Architektenhonorare bei der Grundstückgewinnsteuer nur dann als Aufwendungen geltend gemacht werden könnten, wenn diese dokumentiert oder in nachvollziehbarer Weise vorgebracht worden seien, habe die Beschwerdeführerin nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

5.3.1 Die Beschwerdeführerin hielt im Wesentlichen an ihrer Rekursbegründung fest. Die Architekturhonorare in Form von Eigenleistungen seien im Betriebsertragskonto D._____ im Umfang von Fr. 3'108'655.-- klarerweise enthalten und seien daher der Gewinnbesteuerung unterstanden. Zudem seien sie nach den geltenden Buchführungsvorschriften auch korrekt verbucht worden und seien deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Durch die Nichtanrechnung der Eigenleistungen liege eine unzulässige und systemwidrige Überbesteuerung vor.

5.3.2 Im Rahmen ihres Eventualantrages machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe im Vertrauen auf die langjährige Praxis der Steuerverwaltung die Verbuchung der Eigenleistungen erst im Verkaufszeitpunkt vorgenommen, was in der Vergangenheit stets sowohl im Bestand als auch im Umfang von der Steuerverwaltung akzeptiert worden sei. Aus diesem Grund habe sie auch bei der Gewinnsteuerveranlagung 2013 den Abzug für den Rohgewinn unterlassen. Da die Eigenleistungen nicht angerechnet würden, sei dieser Rohgewinn aber zwingend vom Betriebsergebnis herauszurechnen. Der formelle Revisionsgrund dafür ergebe sich sowohl aus der Systemwidrigkeit der doppelten Besteuerung durch Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer als auch aus dem Vertrauensprinzip. Folgerichtig sei der Rohgewinn der Liegenschaftsverkäufe B._____ zwingend aus dem Betriebsergebnis für das Jahr 2013 herauszurechnen, womit sich für das Geschäftsjahr 2013 ein Geschäftsverlust von Fr. 573'334.-- ergebe. Dieser – unter Herausnahme des Rohgewinns entstehende (steuerrechtliche) Geschäftsverlust – sei in einem zweiten Schritt in Anwendung von § 79 Abs. 3 StG mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen, wodurch ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 481'580.-- resultiere. Somit sei der Grundstückgewinn neu und maximal auf Fr. 481'580.-- festzusetzen und neu zu veranlagern. Sollten die geltend gemachten Eigenleistungen dagegen (wie im Hauptbegehren beantragt) vollständig oder teilweise akzeptiert werden, sei natürlich ein entsprechend reduzierter steuerbarer Grundstückgewinn massgebend.

6.1 Im Rahmen der Ermittlung des massgeblichen Grundstückgewinns sind die geltend gemachten Eigenleistungen grundsätzlich nur dann anzurechnen, wenn sie bereits als Einkommen versteuert worden sind. Aus den Akten ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin den aus dem Verkauf der fraglichen Liegenschaften erzielten Gewinn in ihrer Steuererklärung 2013 deklariert und keinen entsprechenden Abzug für den im Steuerjahr 2013 eingetretenen Rohgewinn vorgenommen hat. Dieser Rohgewinn ist nach Angaben der Beschwerdeführerin deshalb nicht aus dem Betriebsergebnis herausgerechnet worden, weil sie der Ansicht gewesen sei, dass infolge der anschliessend geltend gemachten Eigenleistungen kein steuerbarer Grundstückgewinn entstanden sei. Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass Eigenleistungen des selbständig erwerbenden Architekten bei einem zum Verkauf bestimmten Vermögenswert erst im Zeitpunkt der effektiven Veräusserung als steuerbares Einkommen erfasst werden können.

6.2 Bei einem Bauprojekt wie dem vorliegenden sind erfahrungsgemäss mehr oder weniger umfangreiche Architekturleistungen zu vermuten. Es erscheint deshalb nachvollziehbar, dass die strittigen Architekturhonorare im deklarierten Betriebsertrag der Beschwerdeführerin für das Jahr 2013 enthalten und daher von der Gewinnbesteuerung 2013 erfasst worden sind. Damit

erweist sich das Kriterium der erfolgten Besteuerung als Einkommen der geltend gemachten Eigenleistungen als erfüllt. Dagegen wurden die vorliegend geltend gemachten Architekturhonorare in der Buchhaltung nicht separat aktiviert. Daraus resultiert, dass die geltend gemachten Architekturhonorare in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2013 nicht transparent ausgewiesen worden sind. Wird folglich das Architektenhonorar als Ertrag versteuert, jedoch nicht transparent in der Buchhaltung ausgewiesen, trifft die Beschwerdeführerin bezüglich dieses steuermindernden Faktors die Beweislast. Kann sie den Nachweis für die von ihr geltend gemachten Eigenleistungen nicht ausreichend erbringen, muss sie sich gefallen lassen, dass der Umfang der geltend gemachten Eigenleistungen nötigenfalls von der Steuerbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen taxiert wird.

6.3 Der Ansicht der Beschwerdeführerin, sie habe die geltend gemachten Eigenleistungen im Umfang von Fr. 950'000.-- ausreichend nachgewiesen, kann nicht gefolgt werden. In ihrem Rekurs vom 23. Dezember 2016 (vgl. S. 7 f.) legte die Beschwerdeführerin mittels Annahmen und Modellrechnungen eingehend dar, wie sich die Architekturhonorare in der Höhe von insgesamt über Fr. 900'000.-- zusammensetzen sollen. Aufgrund der vorliegenden Aktenlage erscheinen die geltend gemachten Eigenleistungen im Umfang von weit über 30 % der gesamten Baukosten als zu hoch und vermögen auch einem Drittvergleich nicht standzuhalten. Bei den beschwerdeführerischen Ausführungen handelt es sich um pauschale Annahmen und Argumente. Diese vermögen in ihrer generellen Art und Weise und ohne weiteren konkreten Bezug zu den in Frage stehenden Bauprojekten (bspw. Projekt E.____) die geltend gemachten Eigenleistungen im Umfang von Fr. 950'000.-- in keiner Art und Weise zu belegen. Auch in der eingereichten Baukostenabrechnung vom 24. November 2014 wird nicht substantiiert dargelegt, wie sich die geltend gemachten Eigenleistungen konkret zusammensetzen. Der Beschwerdeführerin misslingt damit der Nachweis, dass sich ihre Eigenleistungen auf Fr. 950'000.-- und damit auf weit über 15 % der Baukosten als Erfahrungswert der Abteilung Spezialsteuern der Steuerverwaltung belaufen sollen.

6.4 Insgesamt ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Aufstellungen und Beweismittel lediglich summarischer Natur sind und insbesondere der – den allgemeinen Beweislastregeln folgenden – Substantiierungspflicht nicht zu genügen vermögen. Entsprechende Beweismittel (beispielsweise Werkverträge, die vermeintlichen Projektvarianten oder Details der internen Bauabrechnungen mit den darin enthaltenen Architekturhonoraren), welche die geltend gemachten Eigenleistungen substantiiert und nachvollziehbar aufzuzeigen vermögen, reichte die Beschwerdeführerin nicht ein. Damit wirkt sich diese Beweislosigkeit zu Ungunsten der Beschwerdeführerin aus.

6.5 Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die geltend gemachten Eigenleistungen im Umfang von Fr. 950'000.-- nicht ausreichend nachgewiesen sind. Die Steuerverwaltung hat unter diesen Umständen die geltend gemachten Architekturhonorare zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, indem sie sich auf einen langjährigen Erfahrungswert, gemäss welchem sich Architekturhonorare in etwa auf 15 % der Baukosten belaufen, abgestützt hatte. Entsprechend hat die Steuerverwaltung Eigenleistungen im Umfang von Fr. 350'000.-- zum

Abzug vom Grundstücksgewinn zugelassen, was nach dem Gesagten nicht zu beanstanden, sondern vielmehr zu bestätigen ist.

6.6 In Bezug auf die geltend gemachte Höhe der Eigenleistungen rügt die Beschwerdeführerin weiter, dass einerseits eine Begrenzung der abzugsfähigen Eigenleistungen auf 15 % der Baukosten nicht als bekannte Praxis der Steuerverwaltung anzusehen sei und dass sie andererseits einen Drittvergleich zur Verfügung gestellt habe, der in nachvollziehbarer Weise die Höhe der Eigenleistungen darlege. Schliesslich hätten umfangmässig ähnlich hohe Eigenleistungen bei zahlreichen Vorgängerprojekten über Jahre hinweg keinen Anlass zur Beanstandung gegeben. Dies alles werde von den Beschwerdegegnern ausser Acht gelassen. Betreffend die Bindungswirkung früherer Veranlagungsverfügungen ist festzuhalten, dass zu früheren Steuerperioden ergangene Veranlagungsverfügungen 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, sofern erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst 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] 1997 B 93.4, Nr. 4; StE 2003 B 72.14.2, Nr. 31). Allfällige gegenüber der Beschwerdeführerin gemachte Zusicherungen für eine künftige Behandlung, welche gegebenenfalls die Veranlagungsbehörde binden würden, sind vorliegend keine ersichtlich und werden von der Beschwerdeführerin zu Recht auch nicht geltend gemacht. Folglich kann die Beschwerdeführerin mit den diesbezüglichen Verweisen auf vergangene Steuerperioden nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass es sich beim Wert von 15 % der gesamten Baukosten um einen erfahrungsgemässen Richtwert handelt, wobei der Nachweis von höheren Eigenleistungen im Einzelfall bei entsprechender Substantiierung grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist, sofern er zusätzlich einem Drittvergleich standhält.

6.7 Eventualiter beantragte die Beschwerdeführerin, es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017 aufzuheben und der steuerbare Grundstücksgewinn auf maximal Fr. 481'580.-- festzulegen. Um eine systemwidrige Überbesteuerung zu verhindern, müsse der Rohgewinn korrekterweise und systemgerecht aus dem handelsrechtlichen Gewinn herausgerechnet werden, womit für das Geschäftsjahr 2013 ein Verlust resultiere, der anschliessend nach § 79 Abs. 3 StG vom Grundstücksgewinn abgezogen werden könne. Diesem Eventualantrag steht die Rechtskraft der Gewinnsteuer-Veranlagungsverfügung für das Geschäftsjahr 2013 entgegen, in welcher ein Ertrag von Fr. 223'193.-- ausgewiesen wurde. Das Kantonsgericht kann diese rechtskräftige Verfügung im vorliegenden Rechtsmittelverfahren weder abändern, noch einen rechtskräftig ausgewiesenen Ertrag – ob richtig oder falsch – in einen Verlust umwandeln. Da gemäss erwähnter rechtskräftiger Veranlagung kein Verlust vorliegt, kann auch keine Verlustverrechnung gestützt auf § 79 Abs. 3 StG vorgenommen werden. Schliesslich kann die Frage, ob die rechtskräftige Gewinnsteuer-Veranlagungsverfügung für das Geschäftsjahr 2013 im Rahmen eines formellen Revisionsverfahrens allenfalls nachträglich korrigiert werden kann, nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens sein, weshalb diesbezüglich nicht auf die Beschwerde einzutreten ist.

7. Es bleibt über die Kosten zu befinden.

7.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Den Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend erscheint es gerechtfertigt, der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin einen Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Der Verfahrenskostenanteil der Beschwerdeführerin ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'000.-- zu verrechnen, und der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'300.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die übrigen Verfahrenskosten des kantonsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens gehen zu Lasten der Gerichtskasse.

7.2 Gemäss § 21 Abs. 1 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts bzw. einer Anwältin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Die Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin reichten am 14. Juni 2018 für ihre Aufwendungen eine Honorarnote in der Höhe von Fr. 4'464.95 (17.5 Stunden à Fr. 230.-- inkl. Auslagen und 7.7 % MwSt.) ein, was nicht zu beanstanden ist. Praxisgemäss ist dem Richter bei der Bemessung der Parteientschädigung ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 5P.365/2002 vom 13. Dezember 2002 E. 2.2). Das Kantonsgericht erachtet aufgrund des teilweisen Obsiegens der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu Lasten der Steuerverwaltung von Fr. 2'232.50.-- als gerechtfertigt. Im Übrigen werden die ausserordentlichen Kosten wettgeschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird Ziffer 2 des Entscheids des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 17. November 2017 aufgehoben und der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 704'914.-- festgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
 2. Der Beschwerdeführerin wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der zuviel geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'300.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'232.50 (inkl. Auslagen und 7.7% MWSt) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid wurde am 10. Januar 2019 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_30/2019) erhoben.