

BL_GERICHTE 810 22 82 vom 2. November 2022

BL Gerichte, 2022-11-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_22_82

FR: BL_GERICHTE 810 22 82 du 2 novembre 2022

IT: BL_GERICHTE 810 22 82 del 2 novembre 2022

Regeste

Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Das Kantonsgericht prüft von Amtes wegen seine Zuständigkeit und untersucht, ob und inwiefern auf eine Beschwerde eingetreten werden kann, d.h. es prüft, ob die formellen Voraussetzungen (die sogenannten "Sachurteilsvoraussetzungen") erfüllt sind (§ 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO] vom 16. Dezember 1993). Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, kann auf die form- und fristgerecht erhobene Beschwerde eingetreten werden.

E. 2

Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO). Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

E. 3

die Leistungen nicht schon unter einem anderen Titel (bspw. in der Bauabrechnung unter dem Architektenhonorar) abgegolten sind;

E. 4

und die Leistungen nicht von jedem anderen Bauherrn hätten erbracht werden können, wie z.B. Auswahl der Handwerker, Sicherstellung der Finanzierung, Zahlungsverkehr, Bauoberaufsicht usw. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (BGE 104 Ia 22 ff.; KGE VV vom 26. September 2018 [810 18 58] E. 4.1 ; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld , a.a.O., S. 397; Wenk , a.a.O., N 9 zu § 78; Christen , a.a.O., S. 178 f.). 4.5.2 In jedem Fall setzt die Anrechnung von Eigenleistungen genaue Angaben über die konkret geleisteten Arbeiten und den damit verbundenen Aufwand voraus. Nur diese erhöhte Substantiierungspflicht erlaubt es zu prüfen, ob nicht bereits berücksichtigte Leistungen des Architekten oder nicht abzugsberechtigte Eigenleistungen der Bauherrschaft im eigentlichen Generalunternehmer-Honorar enthalten sind (BGE 104 Ia 22 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 4.3.1 und

2A.118/2007 vom 24. August 2007 E. 3.1; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., S. 396; Luzerner Steuerbuch, Band 3 Weisungen Grundstücksgewinnsteuer, § 13 Abs. 1 Ziff. 3 N 16d). 5.1 Die Vorinstanz stellt fest, dass zwischen der A.____ AG, der F.____ AG, dem ■Baukonsortium C.____■ und der B.____ GmbH sowohl in wirtschaftlicher als auch in personeller Hinsicht ein besonders enges Verhältnis bestehe. Gemäss den Handelsregisterauszügen würden G.____ und H.____ sowohl bei der A.____ AG als auch bei der F.____ AG den Verwaltungsrat bilden und damit beide Gesellschaften beherrschen. Bei der A.____ AG würden die beiden Herren eine Pauschalentschädigung von Fr. 2'300.-- erhalten, während sie bei der F.____ AG angestellt seien und je ein Jahressalär von Fr. 156'250.-- beziehen würden. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der B.____ GmbH sei I.____. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 5. Februar 2016 habe das ■Baukonsortium C.____■ eine Baulandfläche von 140 m² an der Parzelle D.____ des Grundbuchs E.____ für Fr. 14'000.-- an I.____ (welcher Eigentümer der angrenzenden Parzellen sei) verkauft, was einem Quadratmeterpreis von Fr. 100.-- entspreche. Zudem hätten G.____ und H.____ durch ihre beherrschenden Stellungen bei der A.____ AG und der F.____ AG zumindest indirekt wesentlichen Einfluss auf das ■Baukonsortium C.____■ nehmen können. Schliesslich bestünden auch enge wirtschaftliche und persönliche Verflechtungen zwischen G.____, H.____ und I.____ selbst.

5.2.1 Inhaltlich verneint das Steuergericht den Anspruch auf Abzug einer Maklerprovision in der Höhe von Fr. 225'000.-- zufolge Vorliegen einer Steuerumgehung. Es liege eine nicht abzugsfähige Eigenprovision vor, da die gleichen natürlichen Personen sowohl als Eigentümer, Bauherren und Makler in Erscheinung getreten seien. Weiter lehnt das Steuergericht die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Bauherrenbetreuung durch die F.____ AG im Umfang von Fr. 100'000.-- ab. Diese Betreuung sei als ausgelagerte Eigenbetreuung beziehungsweise als Generalunternehmer-Eigenleistung zu qualifizieren. Weil die vom Bundesgericht für solche Konstellationen entwickelten Voraussetzungen nicht erfüllt seien, liege eine nicht zum Abzug zugelassene ausgelagerte Eigenbetreuung vor.

5.2.2 Auch die geltend gemachten Abzüge für die Gesamtplanung der sanitären Anlagen und der Heizungsinstallationen im Umfang von Fr. 50'000.-- lehnt das Steuergericht ab. Zur Begründung führt es aus, dass weder entsprechende Offerten beziehungsweise Werkverträge noch Arbeitsrapporte in den Bauunterlagen vorhanden seien. Lediglich ein Zahlungseingang bei der F.____ AG beweise die effektive Arbeitserbringung dagegen nicht. Zudem lägen zwei ähnliche Rechnungen der F.____ AG vor, die jeweils ein anderes Datum tragen würden. Aufgrund des falschen Mehrwertsteuersatzes auf der Rechnung vom 19. Oktober 2016 (korrekterweise 8% anstatt 7.7%) sei davon auszugehen, dass die Rechnung aus dem Jahr 2018 stamme und lediglich zurückdatiert worden sei. Die A.____ AG sei ihrer Nachweispflicht betreffend die steuermindernden Tatsachen auf jeden Fall nicht nachgekommen. Es sei vielmehr der Ansicht der Steuerverwaltung zu folgen, wonach die Sanitäranlagen durch die J.____ AG und die Heizungs- und Lüftungsinstallationen durch die K.____ AG vorgenommen und gemäss Werkvertrag entschädigt worden seien.

5.2.3 Schliesslich gewährt die Vorinstanz unter dem Titel Käuferbetreuung einen Abzug in der Höhe von Fr. 15'000.--. Die beantragte Erhöhung des Abzuges um weitere Fr. 85'000.-- auf Fr. 100'000.-- lehnt das Steuergericht dagegen ab. Zur Begründung hält es im Wesentlichen fest, dass die geltend gemachten Aufwände in gewissen Fällen vorkommen könnten, vorliegend aber keine Nachweise für konkret erbrachte Leistungen in diesem Umfang vorlägen. Es werde nicht dargetan, inwiefern die vorliegenden Objekte eine intensivere Betreuung der Käufer im Vergleich zu anderen solchen Projekten erfordern

würden. Schliesslich gebe es auch keinen Nachweis von diesbezüglich verrechneten Zeiten. Bei dieser Ausgangslage sei die Steuerverwaltung äusserst kulant gewesen, als sie immerhin Fr. 15'000.-- zum Abzug zugelassen habe. Ein darüberhinausgehender Abzug für die Käuferbetreuung könne in Ermangelung jeglichen Nachweises nicht gewährt werden.

6.1 Die Beschwerdeführerin führt einleitend aus, dass sie aufgrund der bekannten sehr strengen Rechtsprechung im Zusammenhang mit Nahestehenden vor Kantonsgericht auf die Geltendmachung der Vermittlungsprovision in der Höhe von Fr. 225'000.-- als wertvermehrende Aufwendung verzichte. An den übrigen geltend gemachten Abzügen werde aber entschieden festgehalten. Die Beschwerdeführerin sei eine reine Haltergesellschaft gewesen und die Herren G.____ und H.____ hätten für sie nur administrative Verwaltungstätigkeiten ausgeübt. Demgegenüber bezwecke die F.____ AG eigentliche Arbeiten zur Realisierung von Bauten. Für solche Tätigkeiten seien G.____ und H.____ denn auch bei der F.____ AG angestellt gewesen und hätten über diese Löhne bezogen. Über die F.____ AG hätten G.____ und H.____ denn auch etliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Umbau und dem Verkauf der Liegenschaft auf dem veräusserten Grundstück D.____ des Grundbuchs E.____ erbracht. Die enge personelle Bindung von G.____ und H.____ zum ■Baukonsortium C.____■ sei unbestritten, aber stehe einer Geltendmachung wertvermehrender Aufwendungen (selbst wenn man diese als Eigenleistungen betrachten würde) grundsätzlich nicht entgegen. Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass Herr H.____ über 20 Jahre Erfahrung in der Planung und Ausführung von Sanitär, Heizungs-, Lüftungs-, Küchenbau-, Gipser- und Plattenlegerarbeiten habe. Als Mitinhaber bei L.____ habe er in der Vergangenheit ganze Küchen und Bäder geplant, gebaut und renoviert. G.____ sei hingegen jahrzehntelang im Bereich Fabrikation und Montage von Zäunen etc. tätig gewesen, weshalb er sich im Bereich Metallbau bestens auskenne. Damit habe die Beschwerdeführerin aufgezeigt, dass G.____ und H.____ über einen grossen Erfahrungsschatz im praktischen Bauwesen verfügten, und es sei deshalb auch nachvollziehbar, dass sie solche praktischen Arbeiten, welche sie als Angestellte der F.____ AG anbieten würden, auch bei der Erstellung des vorliegend zu beurteilenden Bauprojektes übernommen hätten.

6.2 In Bezug auf die Sanitär- und Heizungsplanung der F.____ AG führt die Beschwerdeführerin aus, dass es die vorliegenden Umstände (Vertrauensbeziehung zwischen der F.____ AG und dem ■Baukonsortium C.____■) verständlich machen würden, dass kein schriftlicher Werkvertrag benötigt worden sei. Zudem habe die Vorinstanz die eingereichten Bestätigungen der M.____ AG und der J.____ AG vollkommen ausgeblendet. Die Zahlung der Entschädigung für die Planungs- und Projektleitung sei an die F.____ AG erfolgt und auch bei dieser verbucht worden. Ursprünglich hätten die Sanitär- und Heizungsarbeiten durch die K.____ AG (heute firmierend als M.____ AG) vorgenommen werden sollen. Im damaligen Zeitpunkt habe die K.____ AG den G.____ und H.____ gehört. Die Pauschalentschädigung von Fr. 50'000.-- hätte dabei das Entgelt für die Planung und Projektleitung der Sanitär- und Heizungsinstallationen darstellen sollen. Es sei dann aber anders gekommen, indem G.____ und H.____ die Aktien der K.____ AG vor der eigentlichen Ausführung der Arbeiten per 31. Dezember 2015 veräussert hätten. Zudem sei G.____ per 3. Februar 2016 aus dem Verwaltungsrat der K.____ AG ausgeschieden. Als logische Konsequenz davon hätten die Vergabe für die Planung und Projektleitung und auch deren Entschädigung gesondert von den tatsächlichen Installationsarbeiten erfolgen müssen. Deshalb sei die F.____ AG mit der Planung und Projektleitung beauftragt worden. Dazu sei kein schriftlicher Werk- oder Auftragsvertrag abgeschlossen worden, was aber auch nicht notwendig sei, denn mündliche

Verträge seien genauso rechtsgültig. Die Tatsache, dass G.____ und H.____ über die A.____ AG sowohl im ■Baukonsortium C.____■ als auch in der F.____ AG tätig seien, mache es zudem nachvollziehbar, dass nicht extra ein schriftlicher Vertrag ausgefertigt worden sei. Die geltend gemachte Sanitärplanung sowie die Projektleitung der Heizungs- und der Sanitärinstallationen würden durch die eingereichten Bestätigungen der ausführenden Installateure sowie die eingereichten Pläne zur Umsetzung der Heizungs- und Sanitärinstallationen von H.____ bewiesen. Letztere würden zudem ein konkret nachweisbares Arbeitsergebnis darstellen. Die Planung für eine immense Fläche habe einen grossen Aufwand verursacht. Die entsprechende Zahlung habe das ■Baukonsortium C.____■ der F.____ AG einmalig am 24. Oktober 2016 in Form einer Sammelzahlung geleistet.

6.3 Um die effektiv getätigte Käuferbetreuung zu beweisen, reicht die Beschwerdeführerin Bestätigungen von einzelnen Käuferparteien ein. Diese würden allesamt bezeugen, dass Herr H.____ die Käufer beim Kauf der Wohnungen und bei der Auswahl der Materialien begleitet und beraten habe. Zudem reicht die Beschwerdeführerin weitere Bestätigungen von am Bau beteiligten Lieferanten ein, welche bestätigen würden, dass G.____ und H.____ diverse Besichtigungstermine wahrgenommen und Verhandlungen als Vertreter der jeweiligen Käufer geführt hätten. Der von der Beschwerdeführerin geforderte Abzug in der Höhe von Fr. 100'000.-- entspreche für ein Bauprojekt in der Grössenordnung des Vorliegenden den marktüblichen Kosten für die Käuferbetreuungen. Ein exakter Nachweis der verrechneten Zeit werde dagegen in der Praxis nicht erbracht und sei auch nicht praktikabel. Zudem halte der vom Baukonsortium bezahlte Pauschalpreis von Fr. 100'000.-- einem Drittvergleich durchaus Stand.

6.4 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin Abzüge für die Bauherrenbetreuung in der Höhe von Fr. 100'000.-- geltend. Diese begründet sie damit, dass die F.____ AG diverse Bauleitungs-, Koordinations- und Planungsaufgaben ausgeübt und diese unter dem Titel Bauherrenbetreuung in Rechnung gestellt habe. Gegen den Einwand der Vorinstanz des mangelnden Nachweises müsse eingewendet werden, dass aufgrund der ohne Zweifel gegebenen engen Beziehung zwischen der F.____ AG und dem ■Baukonsortium C.____■ eben keine schriftliche Vereinbarung notwendig gewesen sei, denn man habe sich vertraut. Obwohl es richtig sei, dass keine genaue Erfassung der effektiven Arbeitsstunden durch Arbeitsrapporte vorhanden sei, lasse sich dagegen abschätzen, dass der Arbeitsaufwand für die Ausübung der Bauleitungstätigkeit bei einer solchen Grossbaute immens sei. Unter der Bauherrenbetreuung sei nicht nur die Vertretung gegenüber dem Generalunternehmer gemeint, sondern es falle auch die generelle Überwachung eines Neubaus darunter. Zudem hätten diverse administrative Tätigkeiten wahrgenommen werden müssen. Der Bau habe über 1.5 Jahre gedauert und der damit verbundene Zeitaufwand zur Ausübung der Bauleitungstätigkeit sei immens gewesen. Schliesslich bezeichnet die Beschwerdeführerin die einzelnen Bauleitungsaufgaben, welche sie wahrgenommen habe, und gibt auch den Baukostenaufwand an, welcher der jeweiligen Position zugrunde gelegen habe. Zudem reicht sie von diversen beteiligten Unternehmen eine Bestätigung als Beilage ein. Insgesamt lägen Baukosten im Umfang von Fr. 829'555.-- vor. Es sei in der Praxis üblich, für die Bauleitung 10% der diesbezüglich angefallenen Baukosten zu verlangen, weshalb der geforderte Abzug unter zusätzlicher Berücksichtigung der Mehrwertsteuer und der Spesen noch als angemessen betrachtet werden könne.

7.1 Der Vorgang der Sachverhaltsfeststellung durch die Steuerbehörde ist ein komplexer, arbeitsteiliger Prozess. Im Veranlagungsverfahren muss die steuerpflichtige Person deshalb alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, und muss auf Verlangen der

Veranlagungsbehörde die von ihr verlangten Belege und Beweise zur Überprüfung der selbstdeklarierten Angaben vorlegen (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. Aufl., Basel 2017, N 3 und 38 zu Art. 42; § 101 ff. StG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 42 StHG). Die Steuerpflichtigen tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. Kristian A. Meier , in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 10 zu § 101 StG). Unabhängig davon ist die Steuerbehörde immer - auch ohne Zweifel an der richtigen oder vollständigen Sachverhaltsdarstellung durch die steuerpflichtige Person - berechtigt, Kontrollen (z.B. Stichproben) vorzunehmen, um die gesetzmässige Besteuerung sicherzustellen (BGE 133 II 114 E. 4.3).

7.2 Um eine rechtmässige Veranlagung zu ermöglichen, ist die Steuerbehörde auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person an der behördlichen Sachverhaltsermittlung angewiesen (Urteile des Bundesgerichts 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person an der Sachverhaltsermittlung (sog. Kooperationsgrundsatz) bildet denn auch einen tragenden Pfeiler des ordentlichen gemischten Veranlagungssystems. Denn die Mitwirkungspflicht ist Ausdruck des Selbstveranlagungselements dieses Systems und besteht in einer umfassenden Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemässen Offenlegung aller für die Steuerveranlagung massgeblichen tatsächlichen Verhältnisse, die in ihrer Gesamtheit nur dem Steuerpflichtigen selbst bekannt sind (Zweifel/Hunziker , a.a.O., N 2 zu Art. 42; Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.1 und 4.3.1.1 m.w.H.). Im Ergebnis wird die Untersuchungspflicht durch die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person einerseits unterstützt und andererseits begrenzt. Untersuchungs- und Mitwirkungspflicht stehen somit in einer wechselseitigen Beziehung (KGE VV vom 16. März 2022 [810 21 81] E. 8.2.1).

7.3 Vom Untersuchungs- und vom Mitwirkungsgrundsatz losgelöst ist die Frage zu beantworten, wem die objektive Beweislast zukommt. Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist (Peter Locher , in: Locher [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, N 35 zu Einführung zu Art. 122 ff.). Die Beweislastregeln folgen dem sog. ■Alles-oder-Nichts-Prinzip■. Entsprechend wird bei Beweislosigkeit zulasten der beweisbelasteten Person angenommen, der fragliche Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht. Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (vgl. statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5; KGE VV vom 16. März 2022 [810 21 81] E. 8.3.1 ; Locher , a.a.O., N 36 zu Einführung zu Art. 122 ff. m.w.H.). Im Rahmen von Art. 8 ZGB kommt weiter derjenigen Partei, welche nicht mit dem Beweis belastet ist, das Recht zum Gegenbeweis zu. So wird sie versuchen, die Umstände zu beweisen, welche geeignet sind, beim Richter ernsthaft Zweifel am Wahrheitsgehalt der Behauptungen hervorzurufen, welche Gegenstand des Hauptbeweises sind.

8.1 Es ist erstellt und von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass zwischen ihr, der F. ____ AG, dem ■Baukonsortium C. ____■ und der

B.____ GmbH wirtschaftlich und personell enge Beziehungen bestehen. Dies ergibt sich bereits daraus, dass G.____ und H.____ sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der F.____ AG, welche ihren Sitz in N.____ (Kanton O.____) hat, den Verwaltungsrat bilden und damit über das ■Baukonsortium C.____■ zumindest indirekt auch auf die B.____ GmbH Einfluss nehmen konnten. Schliesslich ist unbestritten, dass auch zwischen G.____, H.____ und I.____ selbst enge wirtschaftliche und persönliche Verflechtungen bestehen. Daran ändert das Argument, dass G.____ und H.____ für die Beschwerdeführerin nur in kleinem Ausmass administrative Tätigkeiten ausgeführt hätten, während sie überwiegend für die F.____ AG als deren Angestellte tätig gewesen seien, nichts. Es ist offensichtlich, dass dieses Konstrukt - bestehend aus der Beschwerdeführerin, der F.____ AG, dem ■Baukonsortium C.____■ und der B.____ GmbH - den Beteiligten G.____, H.____ und I.____ steuerrechtliche Anreize bietet. Auch in den Grenzen des Zulässigen setzen solche (Steeroptimierungs-) Konstrukte dagegen immer voraus, dass die geltend gemachten Leistungen, welche zu Abzügen führen sollen, genau beziffert und auch objektiv nachgewiesen werden können. Dies gilt umso mehr für den Fall, dass es sich bei diesen Leistungen um (ausgelagerte) Eigenleistungen beziehungsweise um Leistungen einer von der Steuerpflichtigen beherrschten juristischen Person handelt (vgl. E. 4.5.1 f. hiervor). Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die zum Abzug geltend gemachten Leistungen in Form der Bauherrenbetreuung, der Sanitärplanung und der Käuferberatung allesamt von der F.____ AG erbracht worden seien. Nach dem Gesagten führt der Umstand, dass G.____ und H.____ Aktionäre und Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin und gleichzeitig die einzigen Verwaltungsräte der F.____ AG sind, dazu, dass die geltend gemachten Leistungen, welche die F.____ AG erbracht haben soll, als ausgelagerte Eigenleistungen zu qualifizieren sind. 8.2 Es ist weiter festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die geltend gemachte Bauherrenbetreuung, Sanitärplanung und Käuferberatung durch die F.____ AG beweispflichtig ist. Dies bedeutet, dass sie diese Leistungen nicht nur zu behaupten, sondern auch objektiv nachzuweisen hat und dass sie dazu aufgrund der Natur dieser Leistungen als ausgelagerte Eigenleistungen einer erhöhten Substantiierungspflicht unterliegt (vgl. E. 4.5.1 f. hiervor). In diesem Lichte sind die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen nachfolgend einzeln zu prüfen. 8.3.1 Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Bauherrenbetreuung im Umfang von Fr. 100'000.-- (E. 6.4 hiervor) wurde von der Steuerverwaltung als unzulässige Eigenleistung nicht berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin erklärt, dass es aufgrund der engen Verbindung zwischen dem ■Baukonsortium C.____■ und der F.____ AG keine schriftlichen Vereinbarungen gebe und deshalb auch keine Arbeitsrapporte oder sonstige Nachweise vorliegen würden. Dies sei auch nicht notwendig, denn man habe sich vertraut. Als Nachweise der behaupteten Bauherrenbetreuung und der damit zusammenhängenden Aufgaben durch die F.____ AG reicht die Beschwerdeführerin eine Bestätigung der M.____ AG vom 26. November 2020 sowie weitere Bestätigungen - welche alle vom 8. April 2022 datieren - der J.____ AG, der P.____ AG, der Q.____ AG, der R.____ und der S.____ GmbH ein. Zudem verweist sie auf den eingereichten Auszug des ■Umsatzkontos 3000■. Alle diese Bestätigungen sind sehr allgemein abgefasst und sagen inhaltlich nichts über die genau angefallenen und vorgenommenen Arbeiten und die dafür aufgewendete Zeit aus, weshalb ihnen nicht die erforderliche Beweiskraft zukommen kann. Gleiches gilt für die eingereichten Detailpläne für die Sanitärinstallationen, weil weder der erforderliche Stundenaufwand noch die dafür vorgenommenen Arbeiten (bspw. in Form von Arbeitsrapporten) nachvollziehbar sind. Auch die durch gleichlautende und pauschale

Bestätigungen der involvierten Bauunternehmen vorgenommenen Behauptungen über die angeblich ausgeführten Bauleitungsarbeiten ändern nichts daran, dass aus objektiver Sicht nach wie vor keine Belege über die konkret erbrachten Leistungen und deren Umfang vorliegen. 8.3.2 Damit ist kein Nachweis erbracht, dass die geltend gemachte Bauherrenbetreuung und die damit verbundenen Bauleitungsarbeiten überhaupt von der F.____ AG erbracht worden sind. Weiter nicht nachgewiesen ist, dass diese Leistungen nicht schon unter einem anderen Titel (bspw. in der Bauabrechnung unter dem Architektenhonorar) abgegolten wurden (E. 4.5.1 hiervor). Es liegt nur eine Rechnung der F.____ AG vom 3. Mai 2018 über Fr. 100'000.-- an das ■Baukonsortium C.____■ mit dem Vermerk ■Interessenvertretung gegenüber dem Architekten und Unternehmer, Mithilfe Planung und Vergaben, Sitzungen und Koordinationen■ vor, wobei auch damit unklar bleibt, wann welche konkreten Leistungen in welchem Umfang erbracht worden sein sollen. Es ist weiter darauf hinzuweisen, dass auf Seiten der Rechnungsstellerin und Rechnungsempfängerin dieselben Personen auftreten, was im Ergebnis bedeutet, dass sich die Bauherren selber betreuen. Abgesehen davon, dass dadurch fiktive Kosten generiert werden, ist dieses Vorgehen ohne weitere konkrete Nachweise weder nachvollziehbar noch sinnvoll. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls darauf hinzuweisen, dass gemäss dem Revisionsbericht vom 28. Januar 2021 (S. 10-11) die von der B.____ GmbH erbrachten Architektur-, Bauleitungs- und Generalunternehmer-Leistungen (gemäss Planer-/Bauleitungsvertrag zwischen dem ■Baukonsortium C.____■ und der B.____ GmbH) allesamt akzeptiert wurden. Mit den zuvor erwähnten Nachweisen gelingt es der Beschwerdeführerin auf jeden Fall nicht hinlänglich aufzuzeigen, dass die F.____ AG darüber hinaus die geltend gemachten Bauleitungsarbeiten tatsächlich erbracht hat. 8.4 Die Beschwerdeführerin kritisiert weiter, dass die geltend gemachte Sanitärplanung im Umfang von Fr. 50'000.-- (vgl. E. 6.2 hiervor) nicht als wertvermehrende Aufwendung berücksichtigt wurde. Auch für diese Leistungen der F.____ AG fehlen beispielsweise eine Offerte, ein Werkvertrag oder konkrete Arbeitsnachweise durch Arbeitsrapporte. Die Vorinstanz verwies zudem auf Ungereimtheiten im Zusammenhang mit der diesbezüglichen Rechnungsstellung, weil falsche Mehrwertsteuersätze verwendet worden seien. Sofern die Beschwerdeführerin ihre Behauptungen durch die eingereichten Bestätigungen der ausführenden Installateure nachzuweisen versucht, kann auf das hiervor unter der Erwägung 8.3.1 f. Gesagte verwiesen werden. Auch aus den eingereichten Plänen kann die Beschwerdeführerin die behaupteten Leistungen durch die F.____ AG nicht nachweisen, denn diese sind weder datiert noch ist darauf erkennbar, von wem sie stammen. Ganz allgemein ist auch nirgends erkennbar, wer wieviel Arbeit für die Erstellung dieser Pläne investiert hatte. Allein aufgrund der erfolgten Zahlung in der Höhe von Fr. 50'000.-- kann auf jeden Fall nicht auf konkret erbrachte Leistungen geschlossen werden. Dagegen ist aus den Unterlagen ersichtlich, dass die Sanitärinstallationen beziehungsweise die Heizungs- und Lüftungsinstallationen von anderen Unternehmen durchgeführt wurden und dass diese für ihre Arbeiten auch bezahlt wurden (Revisionsbericht vom 28. Januar 2021). Zudem hält der geltend gemachte Aufwand der F.____ AG auch einem Drittvergleich nicht stand, denn die geltend gemachten Kosten der Sanitärplanung machen ungefähr 16% der Gesamtaufwendungen für Sanitär-, Heizungs- und Lüftungsinstallationen von Fr. 320'000.-- aus, was unangemessen hoch ist. Schliesslich entspricht der geltend gemachte Betrag von Fr. 50'000.-- bei einem Stundenansatz von Fr. 100.-- insgesamt 500 Arbeitsstunden, was ebenfalls unangemessen hoch ist. Es ist deshalb festzuhalten, dass die Beschwerdegegnerin die geltend gemachten Leistungen der F.____ AG für die Sanitärplanung in der Höhe von

Fr. 50'000.-- zu Recht aufgerechnet hat. 8.5 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin unter dem Titel Käuferbetreuung einen wertvermehrenden Aufwand von insgesamt Fr. 100'000.-- geltend, wobei die Vorinstanzen hier einen Betrag von Fr. 15'000.-- akzeptiert hatten (E. 5.2.3 hiervor). In den Akten gibt es dazu nur eine Rechnung vom 3. April 2018 über Fr. 100'000.-- für Betreuung der Käuferschaft bei der Auswahl der Küchen, Bäder, Wände und Bodenbeläge sowie Begleitung zu den Unternehmern und Beratung. Darüber hinaus existieren keine Belege, welche diese Bemühungen und deren konkreten Umfang nachweisen würden. Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass es für die Käufer bezüglich der Lieferanten immer nur eine Option gab, was grundsätzlich gegen den behaupteten beträchtlichen Aufwand spricht. Sofern die Beschwerdeführerin die Leistungen der F.____ AG im Rahmen der Käuferbetreuung durch die eingereichten vorgedruckten Käufer- und Lieferantenbestätigungen beziehungsweise der Bestätigungen der ausführenden Installateure nachzuweisen versucht, kann ebenfalls auf das bereits Gesagte verwiesen werden (E. 8.3.1 f. hiervor). Konkret angefallene Betreuungsleistungen und deren genauer Umfang werden damit wie auch mit dem Verweis auf die bei T.____ AG üblichen Abrechnungen auf jeden Fall in keiner Art und Weise nachgewiesen, weshalb die Beschwerdeführerin auch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten kann.

E. 9

Nach dem Gesagten ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihrer besonderen Substantiierungspflicht nicht nachkommt, weshalb ihr der Beweis misslingt, dass die F.____ AG die von ihr geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen tatsächlich erbracht hatte respektive dass diese Leistungen nicht schon unter einem anderen Titel abgegolten worden sind. Die Steuerverwaltung hat deshalb bei der Beschwerdeführerin zu Recht Aufrechnungen im Umfang von Fr. 100'000.-- für die Bauherrenbetreuung durch die F.____ AG, Fr. 50'000.-- für die Sanitärplanung durch die F.____ AG und Fr. 85'000.-- für die Käuferbetreuung durch die F.____ AG vorgenommen. Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass praxisgemäss sämtliche Verfahrensakten dem Gesamtgericht zum Aktenstudium zur Verfügung gestellt wurden, weshalb auch der Verfahrensantrag - und damit die Beschwerde vollumfänglich - abzuweisen ist.

E. 10

Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu verrechnen. Die Beschwerdeführerin hat somit zusätzliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 VPO). Demgemäss wird erkannt: //: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- verrechnet. Die Beschwerdeführerin hat somit zusätzliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen. 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen. Gegen diesen Entscheid wurde am 16. Februar 2023 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 9C_166/2023) erhoben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.