

LU_GERICHTE 7W 21 77 vom 29. Juni 2023

LU Gerichte, 2023-06-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_21_77

FR: LU_GERICHTE 7W 21 77 du 29 juin 2023

IT: LU_GERICHTE 7W 21 77 del 29 giugno 2023

Regeste

Das Kriterium der Üblichkeit der vom Veräusserungspreis abzugsfähigen üblichen Maklerprovisionen ist dahingehend auszulegen, dass Parteien, welche kein spezielles Näheverhältnis zueinander aufweisen und sich nach dem Prinzip des "dealing at arm's length" verhalten, Leistung und Gegenleistung im Rahmen des (Branchen-)Üblichen vereinbaren. Einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovision auf einen bestimmten Prozentwert (bspw. 1 - 2 % für überbaute, nicht schwerverkäufliche Grundstücke) mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage. | Art. 5 Abs. 1 BV, Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 5 Abs. 2 ZGB; Art. 12 Abs. 1 StHG; § 1 Abs. 1 GGStG, § 3 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG, § 7 Abs. 1 GGStG, § 9 Abs. 1 GGStG, § 13 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GGStG, § 13 Abs. 2 GGStG, § 17 Abs. 1 GGStG, § 19 Abs. 1 GGStG. | Grundstückgewinnsteuer

Volltext

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 29.06.2023 7W 21 77 (2024 IV Nr. 1)

Das Kriterium der Üblichkeit der vom Veräusserungspreis abzugsfähigen üblichen Maklerprovisionen ist dahingehend auszulegen, dass Parteien, welche kein spezielles Näheverhältnis zueinander aufweisen und sich nach dem Prinzip des "dealing at arm's length" verhalten, Leistung und Gegenleistung im Rahmen des (Branchen-)Üblichen vereinbaren.

Einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovision auf einen bestimmten Prozentwert (bspw. 1 - 2 % für überbaute, nicht schwerverkäufliche Grundstücke) mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage. | Art. 5 Abs. 1 BV, Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 5 Abs. 2 ZGB; Art. 12 Abs. 1 StHG; § 1 Abs. 1 GGStG, § 3 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG, § 7 Abs. 1 GGStG, § 9 Abs. 1 GGStG, § 13 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GGStG, § 13 Abs. 2 GGStG, § 17 Abs. 1 GGStG, § 19 Abs. 1 GGStG. | Grundstückgewinnsteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Grundstückgewinnsteuer Entscheiddatum: 29.06.2023 Fallnummer: 7W 21 77 LGVE: 2024 IV Nr. 1 Gesetzesartikel: Art. 5 Abs. 1 BV, Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 5 Abs. 2 ZGB; Art. 12 Abs. 1 StHG; § 1 Abs. 1 GGStG, § 3 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG, § 7 Abs. 1 GGStG, § 9 Abs. 1 GGStG, § 13 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GGStG, § 13 Abs. 2 GGStG, § 17 Abs. 1 GGStG, § 19 Abs. 1 GGStG. Leitsatz: Das Kriterium der Üblichkeit der vom Veräusserungspreis abzugsfähigen üblichen Maklerprovisionen ist dahingehend auszulegen, dass Parteien, welche kein spezielles Näheverhältnis zueinander aufweisen und sich nach dem Prinzip des "dealing at arm's length" verhalten, Leistung und Gegenleistung im Rahmen des (Branchen-)Üblichen vereinbaren. Einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovision auf einen bestimmten Prozentwert (bspw. 1 - 2 % für überbaute, nicht schwerverkäufliche Grundstücke) mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage. Rechtskraft:

Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: Sachverhalt (zusammengefasst) A. _____ veräusserte zwei Grundstücke für gesamthaft Fr. 1'570'000.--. In seiner Steuererklärung betreffend die Grundstückgewinnsteuer deklarierte A. _____ einen Veräusserungswert von Fr. 1'496'220.55. Dieser Betrag ergab sich mitunter dadurch, dass A. _____ vom Veräusserungspreis eine Mäklerprovision von 3 % des Verkaufspreises in der Höhe von Fr. 55'207.-- in Abzug brachte. Mit Entscheid vom 12. Februar 2021 setzte das Steueramt der Stadt Luzern die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 84'680.10 fest. Bei der Berechnung des Veräusserungswertes berücksichtigte das Steueramt unter dem Titel "Mäklerprovision" Aufwendungen von Fr. 33'818.-- (anstatt: Fr. 55'207.--), was einer Mäklerprovision von 2 % des Veräusserungspreises (exkl. Marketingkosten) entsprach. Nachdem das Steueramt die Einsprache abgewiesen hatte, erhob A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragte, dass die Mäklerprovision von 3 % vollständig als Verkaufskosten vom Verkaufspreis in Abzug zu bringen sei. Aus den Erwägungen:

2. 2.1. Nach dem in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verankerten Legalitätsprinzip, ist das Recht Grundlage wie Schranke des staatlichen Handelns. Bei der Erhebung öffentlich-rechtlicher Abgaben wird das Legalitätsprinzip besonders streng gehandhabt (BGE 139 II 460 E. 2.1 mit Hinweisen; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 2693). Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Aus dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht folgt, dass Abgaben in rechtssatzmässiger Form festgelegt sein müssen, so dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten voraussehbar und rechtsgleich sind. Das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage im Abgaberecht ist ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann. Nach diesem im Abgaberecht fundamentalen Legalitätsprinzip müssen die Steuern in einem Gesetz im formellen Sinn festgeschrieben werden, welches die wesentlichen Bestimmungen bezüglich des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, der sachlichen und allenfalls zeitlichen Bemessung inklusive des Steuersatzes enthält. Es ist eine Konkretisierung des in Art. 5 BV festgehaltenen Gesetzmässigkeitsprinzips im Sinn der über Jahrzehnte entwickelten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche nicht nur den Bund, sondern auch die Kantone (allenfalls über Art. 5 BV) verpflichtet (sog. Legalitätsprinzip [im Abgaberecht]; vgl. Behnisch, Basler Komm., Basel 2015, Art. 127 BV N 3). Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Gesetzgeber die Kompetenz zur Festlegung einer Abgabe an eine nachgeordnete Behörde delegiert (statt vieler: BGE 136 I 142 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen, vgl. Behnisch, a.a.O., Art. 127 BV N 3).

2.2. Rahmengesetzliche Rechtsgrundlage der vorliegend infrage stehenden Grundstückgewinnsteuer stellt Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) dar. Nach dessen Abs. 1 unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt, der Grundstückgewinnsteuer. Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente des Tatbestandes – "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" – als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet. Was den Begriff der "Aufwendungen" anbelangt, gilt grundsätzlich dasselbe (BGer-Urteil 2C_817/2014 vom 25.8.2015 E. 2.2.1, in: ASA 84 S. 331). Insoweit verfügen

die Kantone bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns über einen – wenn auch eingeschränkten – legislatorischen Spielraum (zum Ganzen: BGE 141 II 207 E. 2.2.1). Die kantonale Regelungszuständigkeit findet ihre Grenzen hauptsächlich am Normsinn (Besteuerung realisierter Grundstückgewinne) und am Normgefüge (Verhältnis von Einkommens-/Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer). Verfolgt beispielsweise ein Kanton das monistische bzw. das Zürcher System – d.h. sämtliche Veräusserungen von Grundstücken haben, Fälle des Steueraufschubs vorbehalten, eine Grundstückgewinnsteuer zur Folge, wobei allerdings die wieder eingebrachten Abschreibungen den Einkommens- bzw. Gewinnsteuern zuzuführen sind – sind die Einkommens- oder Gewinnsteuern eng mit der Grundstückgewinnsteuer verbunden (BGE 131 II 722). Im dualistischen System, bei welchem bloss die Veräusserungen von Grundstücken im Privatvermögen zur Grundstückgewinnsteuer führen, während Veräusserungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens, sofern es sich nicht um land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke handelt, bloss einkommens- bzw. gewinnsteuerrechtlich relevant sind, besteht indessen ebenfalls ein erheblicher Koordinationsbedarf.

2.3. Das Luzerner Grundstückgewinnsteuergesetz folgt dem dualistischen Modell. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG, SRL Nr. 647). Als steuerbegründende Veräusserung gilt unter anderem die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1). Als Grundstücksgewinn gilt der Mehrbetrag des Veräusserungswerts gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks (§ 7 Abs. 1 GGStG). Der Anlagewert seinerseits ergibt sich aus dem Erwerbspreis und den gesetzlichen Anrechnungen (§ 8 Abs. 1 GGStG), wobei als Erwerbspreis der Wert der Leistungen gilt, die für den Erwerb des Grundstücks erbracht worden sind (vgl. § 9 Abs. 1 GGStG). Zum Erwerbspreis im Sinn von gesetzlichen Anrechnungen werden die Kosten des Erwerbs wie Beurkundungskosten, grundbuchamtliche Kosten, Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten, Handänderungssteuern, sowie etwa die Auslagen für die Durchführung des Erwerbsgeschäfts, insbesondere übliche Mäklerprovisionen hinzugerechnet (vgl. § 13 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GGStG). Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, und der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen versteuert worden ist, können demgegenüber nicht geltend gemacht werden (vgl. § 13 Abs. 2 GGStG). Die eigene Arbeit des Eigentümers wird, sofern sie zum Erwerbspreis hinzuzurechnen ist, zu dem Betrag eingesetzt, der für die Ausführung durch einen Dritten hätte ausgelegt werden müssen (vgl. § 13 Abs. 2 GGStG). Der dem Anlagewert gegenüberzustellende Veräusserungswert entspricht dem Veräusserungspreis, vermindert um die gesetzlichen Abzüge (vgl. § 17 Abs. 1 GGStG). Abziehen sind etwa die Kosten der Handänderung wie Beurkundungskosten, grundbuchamtliche Kosten, Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten, Handänderungsgebühren sowie die Auslagen für die Durchführung des Veräusserungsgeschäfts sowie insbesondere übliche Mäklerprovisionen (vgl. § 19 Abs. 1 GGStG).

2.4. 2.4.1. Unter Mäklerprovisionen sind die Auslagen zu verstehen, die die Steuerpflichtigen einer Drittperson für Vermittlung oder Nachweis einer Kauf- bzw. Verkaufsgelegenheit geleistet haben. Die Provision ist geschuldet, wenn mit dem vermittelten Liegenschafts Kauf oder -verkauf der beabsichtigte Geschäftserfolg eingetreten ist (LGVE 2006 II Nr. 26 E. 2c/aa). Abzugsfähig sind vom Veräusserungswert gemäss § 19 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG nur die üblichen Mäklerprovisionen. Als üblich gelten

gemäss dem Luzerner Steuerbuch Mäklerprovisionen von 1 - 2 % für überbaute und von 2 - 4 % für unüberbaute Grundstücke. Ausnahmsweise (z. B. bei Schwerverkäuflichkeit) gelten Provisionen von 3 % für überbaute und von 3 - 5 % für unüberbaute Grundstücke noch als üblich (Band 3 ■ Weisungen Grundstückgewinnsteuer ■ § 13 Abs. 1 Ziff. 2 Mäklerprovisionen).

2.4.2. Beim Luzerner Steuerbuch handelt es sich um Verwaltungsanweisungen bzw. Verwaltungsverordnungen, deren Hauptfunktion darin besteht, im Sinn einer behördlichen Meinungsäusserung über die Auslegung der anwendbaren Bestimmungen des Steuergesetzes eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Steuerpraxis sicherzustellen. Dem Steuerbuch kommt jedoch keine Gesetzeskraft zu. So sind die Ausführungen im Steuerbuch für das Kantonsgericht auch nicht verbindlich. Wohl berücksichtigt das Gericht das Steuerbuch bei seiner Entscheidung, sofern dieses eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Sind die Weisungen indessen nicht mit diesen vereinbar bzw. verstossen gar dagegen, lässt das Kantonsgericht die Ausführungen im Steuerbuch ausser Acht (vgl. BGE 141 II 338 E. 6.1; Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 17 55 vom 6.5.2019 E. 2.5). Mit Urteil vom 30. August 2006 hat das Luzerner Verwaltungsgericht (heute: Kantonsgericht) zur Frage, ob die geltend gemachte Provision von 7,3 % zu Recht auf 3 % gekürzt worden sei, festgehalten, dass die im Steuerbuch enthaltenen Sätze nicht als unangemessen oder gar als missbräuchlich erschienen, weshalb kein Anlass bestehe, davon abzuweichen. Zudem entsprächen diese Ansätze einer langjährigen Praxis und hielten auch einem Vergleich mit Ansätzen anderer Kantone stand: Beispielsweise würden im Kanton Aargau bei überbauten Grundstücken Provisionen zwischen 2 % und 3 % als üblich betrachtet. Im Kanton Zürich gälten 2 % des Veräusserungspreises als übliche Provisionen. Im Kanton St. Gallen seien nachgewiesene Provisionen im ortsüblichen Ausmass abziehbar, wobei die Ansätze der Honorarordnung des Schweizer Verbands der Immobilientreuhänder, Sektion Ostschweiz, anwendbar seien (LGVE 2006 II Nr. 26 E. 2a ff. sowie Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 2011 126 vom 21.11.2012 E. 4d).

2.4.3. Mit Blick auf die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen erscheint eine Festlegung eines bestimmten Prozentwerts wie im Luzerner Steuerbuch auf 1 % bzw. 2 % als nachvollziehbar. Dies mag indessen nichts daran ändern, dass der Begrenzung auf maximal 2 % eine gesetzliche Grundlage fehlt und auch der Gesetzgeber seine Regelungskompetenz insoweit nicht delegiert hat. Es bedarf daher der Auslegung des Üblichkeitsbegriffs im Sinn der Bestimmung von § 13 Abs.1 Ziff. 2 sowie § 19 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG unter Berücksichtigung der verfassungsmässigen Vorgaben.

2.4.4. Ausgangspunkt der Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element; BGE 142 V 402 E. 4.1). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, d. h. eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 142 I 135 E. 1.1.1, 142 III 695 E. 4.1.2, 141 II 57 E. 3.2). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus; BGE 142 I 135 E. 1.1.1, 142 III 695 E. 4.1.2). Auch eine solche Auslegung findet ihre Grenzen aber am klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung, indem der

eindeutige Wortsinn nicht zugunsten einer solchen Interpretation beiseitegeschoben werden darf (BGE 141 V 221 E. 5.2.1). 2.4.5. Im Gesetzestext ist allgemein von Auslagen für die Durchführung des Veräußerungsgeschäfts die Rede (§ 13 Abs. 1 Ziff. 2 sowie § 19 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG). Im Sinn einer nicht abschliessenden Spezifizierung werden sodann insbesondere die üblichen Mäklerprovisionen erwähnt. Damit rechnet der Kanton Luzern sämtliche mit dem Erwerb oder der Veräußerung des Grundstücks untrennbar verbundenen Auslagen als Aufwendungen an, wogegen andere Kantone diesbezüglich restriktiver sind. Anders als zum Beispiel im Kanton Zürich werden deshalb Notariatskosten und Verschreibungskosten als Aufwendungen zugelassen. Der Kanton Luzern ermittelt somit den Reingewinn und lässt alle Gewinnungskosten ausser die unüblich hohen Mäklerprovisionen zu (vgl. dazu. BGer-Urteil 2C_119/2009 vom 29.5.2009 E. 2.1 sowie E. 3.2.1). Nach allgemeinem Sprachverständnis ist unter "üblich" das, was den Gewohnheiten, Bräuchen entspricht, mithin gängig oder gewöhnlich ist, zu verstehen (vgl. Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 5. Auflage 2018, zum Adjektiv "üblich"). Angesichts der sich im Zeitlauf wandelnden Gewohnheiten und Bräuche drängt es sich auf, dem Üblichkeitsbegriff ebenfalls ein dynamisches Verständnis zugrunde zu legen. Gemäss Art. 5 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210), welcher nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch im öffentlichen Recht zu berücksichtigen ist (BGE 113 V 230 E. 4a und b), gilt, wo das Gesetz auf die Übung oder den Ortsgebrauch verweist, das bisherige kantonale Recht als deren Ausdruck, solange nicht eine abweichende Übung nachgewiesen ist. Eine einschlägige kantonale Gesetzesquelle, welche sich zur Üblichkeit von Mäklerprovisionen äusserte, besteht nicht. Die Gesetzessystematik bietet für die vorliegende Frage keinen Erkenntnisgewinn. Gleich verhält es sich mit dem historischen Element. Weder die Botschaft zum Gesetzesentwurf über die Grundstückgewinnsteuer vom 19. März 1959, noch die Botschaft zur Änderung des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 9. April 1974 äussert sich zur "Üblichkeit" der Mäklerprovision. 2.4.6. Der Kanton Zürich lässt – insofern gleich wie der Kanton Luzern – bei der Grundstückgewinnsteuer als anrechenbare Aufwendungen bloss die üblichen Mäklerprovisionen zu (vgl. § 221 Abs. 1 lit. c StG-ZH). Das Bundesgericht hatte mit Bezug auf diese Bestimmung zu beurteilen, ob es zulässig sei, anstatt der effektiv bezahlten Provision lediglich eine solche von 2 % zu berücksichtigen. Es kam zum Schluss, dass die Begrenzung der Absetzbarkeit von Mäklerprovisionen nicht das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze, da dieses Prinzip bei der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer nur eingeschränkt gelte. Soweit der Kanton bei der Aufzählung der absetzbaren "Aufwendungen" über einen gewissen Spielraum verfüge, dürfe er seine Grundstückgewinnsteuer mehr oder weniger "verobjektivieren", und er könnte im Extremfall sogar gar keine Mäklerprovision zum Abzug zulassen (BGer-Urteil 2C_119/2009 vom 29.5.2009 E. 2 ff; bestätigt in: BGer-Urteil 2C_891/2017 vom 21.8.2019 E. 2.2 ff.) 2.5. Sinn und Zweck der Grundstückgewinnsteuer ist eine Ausgleichsfunktion. Sie soll einen Teil der durch die Leistungen des Gemeinwesens bewirkten Werterhöhungen von Grundstücken wieder der Allgemeinheit zuführen (BGer-Urteil 2C_176/2016 vom 8.12.2016 E. 5.1). Ein Ausgleichsbedürfnis ist allein dort auszumachen, wo ein effektiver Grundstückgewinn im Sinn eines konjunkturellen Mehrwerts tatsächlich realisiert wurde. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Auslegung naheliegend, die zu einer Besteuerung des "Reingewinns" führt. Es ist daher ein gewisses Spannungsverhältnis dort auszumachen, wo die Berechnung des Grundstückgewinns sich von den effektiven Begebenheiten entfernt und sich auf pauschale Wertgrössen beschränkt. Angesichts des im Abgaberecht

herrschenden strengen Legalitätsprinzips ist allerdings einer Auslegung, die sich vorwiegend am Normsinn orientiert, enge Grenzen gesetzt. Gerade im Steuerrecht sind – angesichts des Vollzugsdrucks – gewisse Schematisierungen und Pauschalierungen hinzunehmen und üblich (vgl. etwa Art. 5 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116] oder Art. 3 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [SR 642.118.1]). Die Berechnungsweise des Steuerobjekts mittels Pauschalen bzw. schematischen Werten erfordert indessen eine gesetzliche Grundlage (vgl. E. 2.1), welche vorliegend fehlt. Ein fixierter Prozentsatz vermag zwar einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen zu dienen, er steht aber im Widerspruch zu der gesetzlichen Vorgabe, die eine flexible Berücksichtigung der Mäklerprovision nach Massgabe der Üblichkeit fordert. Die Üblichkeit liesse sich bei Vorliegen empirischer Daten wohl ohne Weiteres im Rahmen einer Berechnung des Durchschnitts oder Medians bestimmen. Angesichts des fehlenden Datenmaterials und unter der Annahme eines effizienten, unverfälschten Marktes ist davon auszugehen, dass Parteien, welche kein spezielles Näheverhältnis zueinander aufweisen, Leistung und Gegenleistung im Rahmen des (Branchen-)Üblichen vereinbaren, andernfalls es sich nicht erklären lässt, weshalb es überhaupt zum Vertragsabschluss gekommen ist. Als üblich im Sinn des Gesetzes ist demnach nicht ein maximaler Prozentwert zu verstehen, sondern vielmehr das im jeweiligen Einzelfall Vereinbarte, sofern es als das Resultat eines freien Markts erscheint und einem Drittvergleich standhält. Massgebend ist, unter Beachtung des sogenannten "Dealing at arm's length"-Prinzips, ob der Prozentwert in guten Treuen unter unbeteiligten Dritten vereinbart worden wäre (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 DBG N 98). Namentlich nicht vollumfänglich zu berücksichtigen sind Mäklerprovisionen, die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse (wie besondere Näheverhältnisse oder Abhängigkeiten) erzielt wurden.

3. (...) Nachdem die Grundstücke nicht zu einem Preis von Fr. 4'950.-- (Nettomietzins) hatten vermietet werden können, kamen der Beschwerdeführer und die B. _____ AG am 26. November 2018 überein, dass letztere den Abschluss eines Verkaufs der beiden Grundstücke nachzuweisen oder den Abschluss eines entsprechenden Vertrags zu vermitteln habe. Bei einem erfolgreichen Verkauf der Grundstücke schulde der Beschwerdeführer der B. _____ AG eine Erfolgsprovision von 3 % (exkl. Mehrwertsteuer) auf dem beurkundeten Verkaufspreis. (Es folgen Ausführungen zu den aktenkundigen Verkaufsbemühungen durch die B. _____ AG.)

4. Bei der B. _____ AG handelt es sich um eine Gesellschaft, deren Verwaltungsrat sich aus C. _____ (Präsident), D. _____, E. _____ und F. _____ zusammensetzt. Eine persönliche Verbindung zwischen dem Beschwerdeführer und den Personen des Verwaltungsrats ist nicht ersichtlich. Genauso wenig besteht Anlass zur Annahme, dass der Beschwerdeführer in einem speziellen Näheverhältnis zu einer Person, welcher allenfalls materiell Organstellung zukommen könnte, steht. Der Briefverkehr zwischen der Mäklerin und dem Beschwerdeführer erfolgte auf der für den Geschäftsverkehr typischen Ebene, in deren Rahmen sich der Beschwerdeführer und die für die B. _____ AG handelnden Personen stets mit einer förmlichen Anrede und ebenso förmlichen Grusszeile begegneten. Mangels entsprechenden Hinweises ist, was die Vorinstanz auch nicht infrage stellt, von marktüblichen Drittverhältnissen auszugehen. Dies muss umso mehr gelten, als dass, wie vom Beschwerdeführer glaubhaft dargelegt, vor dem Abschluss des Vertrags mit der B. _____ AG von Konkurrenten Offerten eingeholt worden waren und sich schliesslich

die B._____AG als die günstigste Anbieterin von Mäklerdienstleistungen erwies. Ebenfalls ist nicht erkennbar, dass die vorliegend zu beurteilende Mäklerprovision als statistische Ausnahme im Sinn eines Werts im Bereich oberhalb des oberen Quartils anzusehen wäre. Daraus folgt, dass die vereinbarten Leistungen nicht als branchenunüblich qualifiziert werden können und daher als "üblich" im Sinn von § 19 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG anzusehen sind. Wie bereits in Erwägung 2.5 dargelegt, gilt als "üblich" nicht ein maximaler Prozentsatz, sondern die im Einzelfall vereinbarte und effektiv geleistete Mäklerprovision, sofern sie als Ergebnis dem Drittvergleich standhält und insbesondere keine Anzeichen für eine Steuerumgehung bestehen. Dies gilt umso mehr, wenn der Umfang der geleisteten Mäklerprovision, wie vorliegend in der Höhe von 3 %, von der Veranlagungsbehörde in der Praxis bereits bei Schwerverkäuflichkeit gewährt wird. Auch der gerichtlichen Überprüfung hielt eine Mäklerprovision in der Höhe von 3 % bereits stand (Erw. 2.4.2). Der Beschwerdeführer konnte darlegen (Erw. 3), dass der vorliegende Verkauf mit einem erheblichen Aufwand der Mäklerfirma verbunden war. Die damit verbundene effektiv geleistete Provision kann somit nicht als "unüblich" hoch qualifiziert werden und ist deshalb zum Abzug zuzulassen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich in Bezug auf die Mäklerprovision als begründet.

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