

## Grundstückgewinnsteuer

### Abzugsfähigkeit von Maklerprovisionen

#### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 4. September 2024

*Auch wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung einer Maklerprovision erfüllt werden, so ist diese gemäss der steuergesetzlichen Bestimmung in ihrer Höhe auf die Üblichkeit beschränkt. Die Üblichkeit beträgt gemäss langjähriger Praxis im ganzen Kantonsgebiet 3 Prozent des Verkaufspreises. Sonderfälle wie schwer verkäufliche Objekte sind davon ausgenommen, welche aber nachzuweisen wären. Die steuerpflichtige Person ist dabei beweisbelastet.*

#### Sachverhalt:

A. A. und B. C. verkauften am 16. Juli 2019 die Parzelle Nr. 1 inkl. 1/6 Miteigentumsanteil an der Parzelle Nr. 2, Grundbuch (GB) G, für CHF 1'250'000.–. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 1/1000 vom 24. August 2022 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 207'430.– und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf CHF 51'857.– festgesetzt. Die zugestandenenen Gestehungskosten setzten sich unter anderem aus werterhöhenden Aufwendungen von CHF 14'744.– sowie einer Courtage (nachfolgend Maklerprovision genannt) in der Höhe von CHF 40'387.50 zusammen.

B. Die mit Schreiben vom 23. September 2022 dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 8. März 2023 teilweise gut, indem weitere werterhöhende Aufwendungen als Gestehungskosten bewilligt wurden. Die Maklerprovision gemäss Veranlagungsverfügung in der Höhe von CHF 40'387.50 wurde hingegen mit der Begründung bestätigt, dass nach Praxis der Steuerverwaltung lediglich 3 % des Liegenschaftswertes als abziehbare Maklerprovision akzeptiert werde.

C. Den gegen diesen Einsprache-Entscheid erhobenen Rekurs vom 6. April 2024 wies das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil Nr. 510 23 18 vom 29. September 2023 ab.

D. Dagegen erhoben A. und B. C. (nachfolgend Beschwerdeführer genannt), vertreten durch V., mit Eingabe vom 3. April 2024 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragten, es sei das Urteil des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 29. September 2023 aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn in der Veranlagungsverfügung Nr. 1/1000 vom 24. August 2022 unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der gesamten Verkaufs-Maklerprovision in Höhe von CHF 45'772.50 festzulegen, unter o/e-Kostenfolge.

E. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht schlossen mit Eingaben vom 23. April 2024 sowie 6. Mai 2024 auf Abweisung der Beschwerde.

F. Für die Parteistandpunkte und die Erwägungen der Vorinstanz wird grundsätzlich auf die Akten verwiesen. Soweit erforderlich, ist nachstehend darauf einzugehen.

#### Erwägungen:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 und § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, kann auf die form- und fristgerecht erhobene Beschwerde eingetreten werden.

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.

3.1.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen nach § 71 StG der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder Anlagekosten, d. h. den Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen, übersteigt. Gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG gelten als Aufwendungen unter anderem Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision. Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist demnach ein üblicher Maklerlohn im Sinne von Art. 413 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR]) vom 30. März 1911, den ein Dritter von einer steuerpflichtigen Person dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrags vermittelt hat. Die Zulässigkeit des Abzugs eines solchen Maklerlohns setzt nach § 78 Abs. 1 lit. c StG somit kumulativ voraus, dass ein zivilrechtlich gültiger Maklervertrag mit einer Drittperson geschlossen worden ist, der Makler in Erfüllung dieses Vertrags eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, die tatsächlich zum Veräusserungsgeschäft geführt hat sowie der geschuldete Maklerlohn üblich und bezahlt worden ist.

3.1.2 Auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 schreibt in Art. 12 Abs. 1 die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vor. Darüber hinaus bleibt das StHG aber vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.2; Silvia Hunziker/Moritz Seiler in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 StHG N 82). Art. 12 StHG legt nicht fest, welche Kosten beim Grundstücksgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind, so dass dem kantonalen Gesetzgeber diesbezüglich ein gewisser Spielraum verbleibt. So können die Kantone selber bestimmen, ob und in welchem Umfang sie Mäklerprovisionen als Aufwendungen anrechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_891/2017 vom 21. August 2019 E. 2.1 mit Hinweisen; Hunziker/Seiler, a.a.O., Art. 12 StHG N 72 und N 85).

3.2. Unbestritten ist, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung einer Maklerprovision nach § 78 Abs. 1 lit. c StG erfüllt sind, indem ein gültiger Maklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson geschlossen wurde, der vereinbarte Maklerlohn kausal zum Verkaufsgeschäft war und auch bezahlt wurde. Somit unterliegt vorliegend lediglich der Beurteilung, ob die geltend gemachte Maklerprovision in der Höhe von CHF 45'772.50 zu Recht auf 3 % des Veräusserungspreises, d. h. auf CHF 40'387.50 reduziert wurde.

4.1.1 Das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft sieht keine Bezifferung der maximalen Maklerprovision vor. Bei dem Kriterium «übliche Maklerprovision» gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG handelt es sich demnach um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Ein unbestimmter Rechtsbegriff liegt vor, wenn der Rechtssatz die Voraussetzungen der Rechtsfolge in besonders offener Weise umschreibt, so dass der Schluss, der Tatbestand sei erfüllt, nach einer wertenden Konkretisierung verlangt. Der Tatbestand ist im Anwendungsfall mit dem zutreffenden Rechtssinn zu füllen (vgl. Pierre Tschannen/Markus Müller/Markus Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Bern 2022, § 26 N 604 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich 2020, N 413). Die Auslegung und Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffs gilt als Rechtsfrage, die im Rahmen der Rechtskontrolle vom Kantonsgericht grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist (Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 7. August 2024 [810 23 312] E. 4.5.1 mit weiteren Hinweisen).

4.1.2 Nach konstanter Rechtsprechung und Lehre ist bei der Überprüfung der Auslegung und Anwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen jedoch Zurückhaltung auszuüben und der Behörde ist dann ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzugestehen, wenn diese mit den fachlichen, technischen oder persönlichen Verhältnissen besser vertraut ist und über Fachwissen verfügt. Dasselbe gilt für vorzunehmende politische oder wirtschaftliche Wertungen (Tschannen/Müller/Kern, a.a.O., § 26 N 607).

Steht der verfügenden Behörde ein (eigenständiger) Beurteilungsspielraum zu, so hat eine Beschwerdeinstanz – und zwar grundsätzlich unabhängig von ihrer Kognition – nicht ohne Not von der Auffassung der verfügenden Behörde abzuweichen, ausser sie verfügt selber über vergleichbare Kenntnisse. Das Kantonsgericht hat in diesen Fällen so lange nicht einzugreifen, als die Auslegung der Verwaltungsbehörde als vertretbar erscheint (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 419 f.; KGE VV vom 7. August 2024 [810 23 312] E. 4.5.2 mit weiteren Hinweisen).

4.2.1 Die Vorinstanz hält insbesondere fest, zwar sehe das Gesetz keine Bezifferung der maximalen Maklerprovision vor, eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit erfolge jedoch durch die Formulierung von § 78 Abs. 1 lit. c StG, wonach die übliche Maklerprovision als Aufwendung gelte. Bei der Formulierung der «üblichen Maklerprovision» handle es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher zu konkretisieren sei. Hierfür könne auf das Verrechnungspreisrecht zurückgegriffen werden, da mit dessen Hilfe eine drittvergleichskonforme Entschädigung eines Immobilienmaklers bestimmt werden könne. Demgemäss liege die obere Grenze für eine solche drittvergleichskonforme Entschädigung für schwerverkäufliche Objekte bei 3 %, was auch der ständigen Praxis der Steuerverwaltung entspreche. Für eine Maklertätigkeit bei gängigen Objekten mit durchschnittlichem Aufwand liege eine drittvergleichskonforme Entschädigung bei ca. 2 %. Dieser Rahmen zwischen 2–3 % entspreche auch dem Maklerhonorar, das die populären Plattformen wie Comparis, Immooverkauf24 oder Homegate als üblich bezeichnen würden. Folglich bewege sich eine «übliche Maklerprovision», je nach Schweregrad der Veräusserung und abhängig vom Aufwand des Maklers, grundsätzlich zwischen 2–3 %. Ausnahmsweise wäre es auch vorstellbar, dass in qualifizierten Spezialfällen, wenn sich eine erschwerte Veräusserbarkeit aus dem Objekt selbst ergebe, die Maklerprovision über 3 % hinausgehe und trotzdem noch als üblich bezeichnet werden könne. Eine solche erschwerte Veräusserbarkeit könne z. B. bei Industrieobjekten vorliegen, die nicht mehr kostendeckend genutzt werden könnten, oder etwa auch bei Bergwerken. Eine reguläre Wohnliegenschaft, wie im vorliegenden Fall, würde wohl aber grundsätzlich nicht darunterfallen. Ebenso wie sich in Ausnahmefällen eine Maklerprovision über 3 % rechtfertigen könne, könne eine übliche Maklerprovision auch unter 2–3 % des Veräusserungspreises liegen. Dies könne etwa der Fall sein, wenn ein Objekt sehr leicht verkäuflich und/oder der Verkaufserlös hoch sei: Der wirtschaftliche Nutzen der Maklertätigkeit für den Auftraggeber stehe zwar in Beziehung zum Verkaufspreis, doch steige dieser Wert bei zunehmendem Verkaufspreis für den Auftraggeber ebenso wenig linear an, wie der mit den Verkaufsbemühungen zusammenhängende Aufwand für den Auftragsnehmer. Aus diesem Grund rechtfertige es sich, die übliche Maklerprovision nach Höhe des Kaufpreises degressiv abzustufen. Dies rechtfertige sich insbesondere aufgrund der notorischen Entwicklungen während den beiden letzten Jahrzehnten auf dem Immobilienmarkt, welche in der Regel zu einem Nachfrageüberhang und allgemein zu steigenden Preisen geführt hätten. Das Resultat dieser Entwicklung sei, dass der erforderliche Aufwand für die Maklertätigkeit tendenziell gesunken sei, wogegen der Maklerlohn (bei gleichem Prozentsatz) betragsmässig zugenommen habe. Nach dem Gesagten sei die Abzugsfähigkeit der Maklergebühr grundsätzlich auf 3 % beschränkt. Die Rekurrenten würden nichts vorzubringen vermögen, was in casu einen höheren Abzug rechtfertigen würde.

4.2.2 Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, der Gesetzgeber habe mit der neuen Formulierung in § 78 Abs. 1 lit. c StG Extremfälle von überhöhten Maklerprovisionen, von Maklerprovisionen unter nahestehenden Personen oder von simulierten Geschäften gemeint, und nicht Standardgeschäfte wie im vorliegenden Fall unter Dritten mit einer Erfolgskomponente und einer Maklergebühr von 3,4 %. Zudem sei es in einer freien Marktwirtschaft erlaubt, und entsprechend zur Steigerung der Verkaufsbemühungen nicht unüblich, dass in der Immobilienbranche eine zusätzliche Erfolgskomponente vereinbart und bezahlt werde. Das Steuergericht verkenne, dass ein Makler nicht jede Liegenschaft verkaufen könne und es somit eine Mischrechnung aus verschiedenen Objekten sei. Ein Verkauf dürfe damit nicht völlig losgelöst betrachtet werden. Die Makler müssten zudem ein professionelles Erscheinungsbild wahren und entsprechende Fixkosten bezahlen (Personal, Büro und Werbung). Kleinere Unternehmen, wie die U. AG, könnten sonst nicht gegenüber den alteingesessenen Grossunternehmen auf dem Markt bestehen. Auch sei die Herleitung nach der Verrechnungspreis-Methodik unzutreffend. Diese gelte nämlich nur im Konzern und/oder bei nahestehenden Personen, meistens bei internationalen Sachverhalten. Unter echten Drittparteien (keine Verwandte oder nahestehende Personen) – wie im vorliegenden Fall – würden immer die vereinbarten Konditionen als Marktpreis gelten. Ausserdem müsse bei der Anwendung von Verrechnungspreisen im Steuerrecht immer eine Preisspanne/Bandbreite (von ... bis) vorhanden sein. Es gebe keine absoluten Zahlen oder Prozentsätze.

Zudem habe die Schweiz keine umfassenden Verrechnungspreis-Grundlagen in Form eines Gesetzes oder einer gängigen Gerichtspraxis und auch keine Regelwerke dafür. Vielmehr stütze sie sich in der Praxis auf die einschlägigen und gängigen Werke und Bestimmungen der ausländischen Steuerbehörden. Dies zeige eindeutig, dass eine Schweizer Maklerprovision unter echten Drittpersonen nichts mit Verrechnungspreisen zu tun habe und diese Argumentation des Steuergerichts somit ins Leere laufe. Dass die zusätzlich eingereichten Maklerverträge mit Erfolgsanteilen von deutlich über 5 % gemäss Steuergericht nicht genügen würden, sei nicht nachvollziehbar. Auch seien sie nicht gewürdigt worden, weshalb neu die Veranlagungsverfügung des Kantons Bern vom 27. Oktober 2003 beigelegt werde, aus welcher die höhere Maklerprovision von 3,71 % ersichtlich sei. Zudem habe die Rechtsabteilung der Steuerverwaltung nach Begründung der Einsprache den Sachverhalt nochmals analysiert und sei zum gegenteiligen Entschluss gekommen, dass die vorliegende Maklerprovision von 3,4 % unter Drittparteien in Ordnung und auch handelsüblich im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. c StG sei, respektive den Rahmen der Ortsüblichkeit nicht sprengt.

4.3 Die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen im angefochtenen Entscheid sind nicht zu beanstanden. Gemäss langjähriger Praxis der kantonalen Steuerverwaltung beträgt die Grenze der Üblichkeit einer Maklerprovision grundsätzlich 3 % des Veräusserungspreises. In komplexen Fällen akzeptiert die Steuerverwaltung jedoch auch höhere Gebühren von 5–8 %. Ein komplexer Fall liegt dann vor, wenn unter anderem aufgrund der Lage des Grundstückes (beispielsweise am Rande einer Mülldeponie) und dessen Beschaffenheit (Geologie) ein erhöhter Aufwand betrieben werden muss, um einen Käufer für die Liegenschaft zu finden (vgl. Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 16; vgl. auch Urteil des Steuergerichts Nr. 510 22 85 vom 12. Mai 2023 E. 10.3 mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführer als beweisbelastete Partei bringen keine Gründe vor, welche das veräusserte Objekt als «schwerverkäuflich» nachweisen können, um die Üblichkeit bzw. die Grenze von 3 % im Einzelfall überschreiten zu können. Auch aus den beigelegten Maklerverträgen aus den Kantonen Jura und Basel-Stadt sowie der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsverfügung des Kantons Bern können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal es im Ermessen der jeweiligen Kantone liegt, inwieweit sie die Maklerprovision zum Abzug zulassen möchten (vgl. E. 3.1.2). Eine bindende Wirkung für den Kanton Basel-Landschaft ergibt sich daraus nicht. Der Steuerverwaltung stand demnach ein Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum betreffend den unbestimmten Rechtsbegriff der «üblichen Maklerprovision» zu. Die Beschränkung auf eine fixe Maximalgrösse dient zudem einerseits der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit und andererseits hat diese Beschränkung auch allgemeingültigen Charakter und ist vollzugstauglich. Dies ist insbesondere bei einer Massenverwaltung – wie derjenigen von Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungen – sinnvoll und notwendig. Es darf in der Praxis deshalb auch nicht sein, dass eine variable bzw. regionale Grösse herangezogen wird, beispielsweise bei Verkäufen von Liegenschaften im Ober- oder Unterbaselbiet oder im Laufental, was die (Orts-) Üblichkeit anbelangt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_891/2017 vom 21. August 2019 E. 2.7 mit Hinweisen). Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung der «üblichen Maklerprovision» ist somit durchaus angezeigt.

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer ist der Vergleich mit den Verrechnungspreisen durchaus hilfreich. Der unbestimmte Rechtsbegriff der «Üblichkeit» kann mit einem solchen Vergleich näher konkretisiert werden, indem vom sogenannten «dealing at arm's length»-Prinzip abgeleitet werden kann, was noch als marktüblich gilt. Auch hier ist eine fixe Grösse von maximal 3 % für die Abgrenzung zu geldwerten Leistungen an nahestehende Personen wesentlich hilfreicher als variable Grössen. Ebenso aus dem Umstand, dass der Rechtsdienst vor der Vorinstanz zum Schluss gelangte, die geltend gemachte Maklerprovision in der Höhe von 3,4 % erscheine noch als handelsüblich, vermögen die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Der Vollständigkeit halber ist zu ergänzen, dass auch der Kanton Zürich bei der Grundstückgewinnsteuer als anrechenbare Aufwendungen nur die «üblichen Maklerprovisionen» zulässt (vgl. § 221 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997) und das Bundesgericht diesbezüglich die Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovisionen auf 2 % durch die Veranlagungsbehörde als zulässig und bundesrechtskonform erachtete (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2 ff.; bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C\_891/2017 vom 21. August 2019 E. 2.2 ff.). Nach dem Gesagten hat die Steuerverwaltung die Kürzung der abzugsfähigen Maklerprovision zu Recht auf 3 % des Veräusserungspreises, d. h. auf CHF 40'387.50, vorgenommen.

5. Die Beschwerde ist demnach unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtskosten und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'200.– den unterlegenen Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss ist den Beschwerdeführern keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 21 VPO). Die Parteikosten sind wettzuschlagen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...