

**BStP | 2018 | Nr. 1**

Betreff:	Grundstückgewinnsteuer, Maklerprovision
Inстанz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	29. Oktober 2017
Verfahrensnummer:	VD.2017.163

*Mit einem Maklervertrag erhält der Makler den Auftrag, gegen eine Vergütung die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Im Falle wirtschaftlicher Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler ist zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt. Bei einem Maklervertrag zwischen dem Grundstückveräusserer und einer mit diesem wirtschaftlich verbundenen Person nimmt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Steuerumgehung an und verneint deshalb die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision, wenn aus den Umständen geschlossen werden muss, dass der steuerpflichtige Verkäufer den gleichen Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätte. In casu erscheint die 3,68 % des Kaufpreises entsprechende Provision nicht unangemessen.*

**Sachverhalt:**

A. verkaufte im Jahr 2013 die Liegenschaft [...] zum Preis von CHF 540'000.--. Die Steuerverwaltung setzte mit Veranlagungsverfügung vom 17. September 2014 den daraus erzielten Grundstücksgewinn auf CHF 42'700.-- fest. Dabei qualifizierte sie die deklarierte Maklerprovision von CHF 19'900.-- als Eigencourtage und liess sie nicht zum Abzug zu. Weiter kürzte sie die wertvermehrenden Aufwendungen. Die hiergegen von A. erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 26. August 2015 in dem Sinne teilweise gut, als sie weitere wertvermehrende Aufwendungen anerkannt hat; nach wie vor nicht berücksichtigt hat sie indessen die Maklerprovision. Anders die Steuerrekurskommission, welche mit Rekursentscheid vom 8. Dezember 2016 den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung in Gutheissung des von A. dagegen erhobenen Rekurses insofern aufgehoben hat, als sie die Maklerprovision zum Abzug zugelassen hat; Kosten hat sie weder erhoben noch zugesprochen. Hiergegen richtet sich der Rekurs der Steuerverwaltung an das Verwaltungsgericht vom 30. Juni 2017, womit sie die kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids unter Bestätigung ihres Einspracheentscheids und die Aufrechnung der Maklerprovision anbegehrt. Mit Stellungnahme vom 18. Juli 2017 (Postaufgabe: 26. Juli 2017) beantragt der Beigeladene A. die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge zulasten der Steuerverwaltung. Auch die Steuerrekurskommission verlangt mit Vernehmlassung vom 27. Juli 2017 die Abweisung des Rekurses.

Das vorliegende Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen. Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für das vorliegende Urteil von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

**Erwägungen:**

2.1. Die Vorinstanz begründet den angefochtenen Entscheid zusammengefasst damit, dass gemäss § 104 Abs. 1 StG Grundstückgewinnsteuer von den Gewinnen erhoben werde, die sich aus der Veräusserung von Grundstücken ergäben. Gemäss § 106 Abs. 1 StG entspreche der

Grundstückgewinn der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Einstandswert, wobei gemäss § 106 Abs. 2 StG die mit der Veräusserung verbundenen Kosten vom Veräusserungserlös abgezogen würden. Darunter gehörten nebst anderen Kosten auch anfallende Maklerprovisionen. Dies seien die Auslagen, die ein Makler dafür erhalte, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrags vermittelt habe. Der Makler dürfe nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Verkäufer stehen und müsse als unabhängige Drittperson qualifiziert werden können. Der Steuerpflichtige habe die Vermittlungstätigkeit und die Zahlung oder Anerkennung des Maklerlohns zu beweisen. Eigene Verkaufsbemühungen („Eigenprovisionen“) seien nicht absetzbar. Beständen zwischen dem Verkäufer und dem Makler wirtschaftliche Verbindungen, sei zu prüfen, ob ein Scheingeschäft vorliege. Dies sei der Fall, wenn aus den Umständen zu schliessen sei, dass der Verkäufer den gleichen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen hätte. Vorliegend sei der Beigeladene auch Verwaltungspräsident und Minderheitsaktionär der Maklerin B., und beide hätten dieselben Adressen. Allerdings sei der Beigeladene nicht das einzige handelnde Organ der B. Die Maklerin verfüge über eigene Angestellte und habe dem Beigeladenen eine vom Gesellschaftszweck umfasste Dienstleistung erbracht. Es sei nachvollziehbar, dass der Beigeladene das Mandat einer Maklerin übergeben habe, an welcher er beteiligt sei und der er vertraue. Das vereinbarte Entgelt von 3,685 % entspreche den marktüblichen Konditionen. Von einem Scheingeschäft könne keine Rede sein.

2.2 Dem hält die Steuerverwaltung mit ihrem Rekurs zusammengefasst entgegen, die Vorinstanz habe in einem früheren Entscheid eine Provision von 2,5 % als eher hoch bezeichnet. Gemäss der Zürcher Praxis seien 2 % angemessen, bei schwer verkäuflichen Objekten 3 %. Das vorliegende Objekt sei nicht schwer verkäuflich. Daher sei die vorliegende Provision von 3,68 % nicht marktüblich, weshalb derselbe Mäklervertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Es seien keine Offerten von unabhängigen Dritten eingeholt worden, und es stelle sich die Frage, weshalb der Beigeladene bereit gewesen sei, eine CHF 9'100.-- teurere Provision zu zahlen. Schliesslich seien die Leistungen aus dem Verkaufsauftrag nicht vollständig nachgewiesen.

2.3 Hierauf repliziert die Vorinstanz, gemäss Praxis des Bundesgerichts seien Provisionen für Makler von 3 % (BGer 4A\_278/2012 vom 26. September 2012) und 3,57 % (BGer 4C\_183/1998 vom 16. Juni 1999) zulässig. Bei Stockwerkeigentum, wie vorliegend, seien die Maklergebühren in der Regel höher als bei Einfamilienhäusern. Schliesslich sei die Vermittlungstätigkeit der Maklerin genügend belegt.

2.4 Auf diesen Standpunkt stellt sich auch der Beigeladene mit seiner Vernehmlassung. Er rügt zunächst, dass die Steuerverwaltung auf die von ihm schon vor Vorinstanz vorgetragenen und belegten Tatsachen nicht eingehe, sondern dessen unbesehen eine Lehrbuchposition durchziehe. Anschliessend wiederholt der Beigeladene unter Verweis auf seine Rekurschriften vor den Vorinstanzen die dort vorgebrachten Argumente. Er habe die Maklerbemühungen beschrieben und auch die Umstände, die zum Vertragsabschluss geführt hätten. Vorliegend habe er die Maklerin auch ein umfassendes Miet-Kauf Modell erarbeiten lassen, was eine breitere Käuferschicht anspreche und einen höheren Verkaufspreis ermögliche, womit die vorliegende Provision gerechtfertigt sei. Schliesslich habe er entgegen der Darstellung der Steuerverwaltung im bisherigen Verfahren schon mehrfach auf den Kausalzusammenhang zwischen Maklertätigkeit und Vertragsabschluss hingewiesen und diesen auch belegt.

3.1 Zu den mit der Veräusserung verbundenen Kosten im Sinne von § 106 Abs. 2 StG gehört nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts auch die einem Dritten bezahlte Mäklerprovision (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2, VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 5.1, VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.1, VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.1, 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2, 742/2006 vom 2. Mai 2007 E. 2.1, 754/2004 vom 24. August 2005 E. 2.1). Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist danach ein Mäklerlohn im Sinne von Art. 413 OR, den ein Dritter von einem Steuerpflichtigen dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss

eines Vertrags nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrags vermittelt hat. Dabei setzt die Zulässigkeit des Abzugs nach der Praxis des Verwaltungsgerichts voraus, dass (i) ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag nach Art. 412 OR mit einer Drittperson geschlossen worden ist, (ii) der Mäkler in Erfüllung dieses Vertrags eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, die zum Veräusserungsgeschäft geführt hat, und (iii) dass der geschuldete Mäklerlohn bezahlt oder anerkannt worden ist (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2, VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 5.1, 738/2006 vom 2. Mai 2007 E. 4.1, 649/2003 vom 20. April 2004 E. 2c, VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4). Nach der Auslegung des Verwaltungsgerichts knüpft § 106 Abs. 2 StG damit – wie etwa auch die entsprechenden Bestimmungen von § 224 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich oder Art. 142 Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Bern – an das privatrechtliche Erscheinungsbild der mit der Veräusserung verbundenen Kosten an (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2; siehe zur Bestimmung im Kanton Zürich VGer ZH SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.1.1, SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.1, SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.1; dazu auch BGer 2C\_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 2.2.1, 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.3 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 N 78 ff. und von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II], Teil 2, in: zsis) 2012, Aufsätze Nr. 2, Ziff. 6.7 d; siehe zur Bestimmung im Kanton Bern Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, Bern 2011, Art. 142 N 32 ff.). Bei einer an das Privatrecht anknüpfenden Steuernorm darf nur unter den Voraussetzungen der Simulation oder der Steuerumgehung von der zivilrechtlichen Form des Sachverhalts abstrahiert und stattdessen auf dessen wirtschaftlichen Gehalt abgestellt werden (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 35 ff.; vgl. Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: Behnisch/Marantelli [Hrsg.], Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. em. Dr. iur. Peter Locher, Bern 2014, S. 191, 198). Abgesehen von den Fällen der Steuersimulation und der Steuerumgehung stellt es einen unzulässigen Methodenpluralismus dar, bei der Anwendung einer Steuerrechtsnorm einmal auf das privatrechtliche Erscheinungsbild des Sachverhalts und ein anderes Mal auf dessen wirtschaftlichen Gehalt abzustellen bzw. eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden (VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2; vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 5 N 38; BGE 103 Ia 20 E. 4a S. 23 und E. 4d S. 25 f.; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 119 – 131 N 90). Wenn die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts für die Anrechnung einer Mäklerprovision ausdrücklich einen Mäklervertrag im zivilrechtlichen Sinne verlangt, geht es nicht an, für die Beurteilung, ob es sich beim Mäkler um einen Dritten handelt, einfach auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen (VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2; vgl. VGer ZH SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.3). Wirtschaftliche Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Mäkler allein können damit zum Ausschluss der Abzugsfähigkeit des Mäklerlohns nicht genügen (VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2). In diesem Sinne hat das Verwaltungsgericht erwogen, die Regel, dass sogenannte Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen vom erzielten Grundstückgewinn nicht in Abzug gebracht werden können, bedeute „nicht, dass Mäklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften zum vornherein ausser Betracht fallen“ (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b). Insbesondere in Bezug auf juristische Personen ist eine rechtlich selbständige Einheit daher grundsätzlich als eine unabhängige Drittperson anzuerkennen (VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2). Auch gemäss der aktuellen Praxis des Verwaltungsgerichts Zürich ist etwa ein Auftrag der Aktionäre an eine Aktiengesellschaft, den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln, steuerlich als Mäklervertrag anzuerkennen, ausser wenn mit einem unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre oder es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelt (VGer ZH SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.1.2; SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.2; vgl. BGer 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 und 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221

N 90 f.; von Ah, a.a.O., Ziff. 6.7 d; Steiner, Die neuere Praxis zur Wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: ASA 52 [1983/1984], S. 305, 328). Auch im Kanton Bern gelangt, zumindest für sich nahestehende juristische Personen, eine Praxis zur Anwendung, wonach sich die Ausrichtung einer Mäklerprovision selbst bei erkennbaren wirtschaftlichen Verbindungen per se noch nicht als missbräuchlich erweist (Langenegger, a.a.O., Art. 142 N 46).

Im Falle wirtschaftlicher Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Mäkler ist demnach zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2). Nach der ständigen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (i) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 138 II 239 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2, VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4; vgl. VGE VD.2012.219 und 240 vom 12. August 2013 E. 2.1.2). Bei einem Mäklervertrag zwischen dem Grundstückveräusserer und einer mit diesem wirtschaftlich verbundenen Person nimmt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Steuerumgehung an und verneint deshalb die Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision, wenn aus den Umständen geschlossen werden muss, dass der steuerpflichtige Verkäufer den gleichen Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätte (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2, VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4, VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.4, 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b). Anhaltspunkte dafür können sich insbesondere aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.3.2, VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4, VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.4, 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b).

3.2 Dass der Beigeladene in der Form des Verkaufsauftrags zwischen ihm und der B. (Vorakten 1/2 S. 15 ff.) mit einer Drittperson einen zivilrechtlich gültigen Mäklervertrag nach Art. 412 OR geschlossen und den Mäklerlohn bezahlt hat, ist durch den Vertrag (Vorakten 1/2 S. 15 ff.), die Rechnung (Vorakten 2/2) und einen Kontoauszug (Vorakten 2/2) erstellt.

3.3 Im Zeitpunkt des Verkaufs war der Beigeladene Minderheitsaktionär und einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der B. und der C. Zudem befand sich die Domiziladresse dieser beiden Gesellschaften an der Adresse des Beigeladenen. Damit bestanden wirtschaftliche Verbindungen zwischen dem Beigeladenen und der Mäklerin sowie der von dieser beigezogenen Gesellschaft. Wirtschaftliche Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Mäkler stehen dem Abzug der Mäklerprovision nach der Praxis des Verwaltungsgerichts aber nur entgegen, wenn aus den Umständen geschlossen werden muss, dass der Verkäufer den gleichen Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätte. Im vorliegenden Fall fehlt es an hinreichenden Indizien für einen solchen Schluss. Gegen die Annahme, der Beigeladene hätte einen Mäklervertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht zu den gleichen Konditionen abgeschlossen, sprechen insbesondere die folgenden Umstände: Der Beigeladene hielt nur 4'000 von 10'200 und damit 39 % der Aktien der B. sowie 57'225 von 150'000 und damit 38 % der Aktien der C. (vgl. Vorakten 1/2 S. 8 f.; Handelsregisterauszüge). Neben dem Beigeladenen als Präsident gehörten dem Verwaltungsrat der B. noch ein Vizepräsident und zwei Mitglieder an. Sie alle waren einzelzeichnungsberechtigt. Zudem hatte die Gesellschaft noch zwei weitere einzelzeichnungsberechtigte Organe mit Wohnsitz in Basel (Handelsregisterauszug). Dem Verwaltungsrat der C. gehörten im Zeitpunkt des Verkaufs neben dem Beigeladenen als einzelzeichnungsberechtigter Präsident zwei kollektiv zu zwei zeichnungsberechtigten Mitglieder an. Zudem hatte die Gesellschaft eine Revisionsstelle und ein weiteres einzelzeichnungsberechtigtes Organ (Handelsregisterauszug). Die Mäklertätigkeit im Immobilienbereich entspricht den Zwecken der beiden Gesellschaften (Handelsregisterauszüge). Die Domiziladresse der B. und der C. befand

sich zwar an der Adresse des Rekurrenten [...]. Gemäss den Angaben des Beigeladenen wurden in [...] für die B. aber nur die Lenkungs- und Kontrollfunktionen wahrgenommen. Die operative Tätigkeit dieser Gesellschaft habe [...] in Basel stattgefunden (Vorakten 1/2 S. 8). Diese Angaben werden dadurch bestätigt, dass sich gemäss der Steuerauscheidung der Steuerverwaltung des Kantons [...] für die Zeit vom 6. Mai bis 31. Dezember 2013 sämtliche Maschinen, Mobilien und Autos der B. in Basel befunden haben (Vorakten 1/2 S. 45).

3.4 Die Steuerverwaltung macht geltend, die 3,68 % des Kaufpreises entsprechende Provision sei höher als üblich. Dies sei ein Indiz dafür, dass derselbe Maklervertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Diese Rüge ist unbegründet. Unter Verweis auf Publikationen aus dem Jahr 2006 hat das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2009 zwar festgestellt, nach der Zürcher Praxis gelte eine Provision von 2 % und bei schwer verkäuflichen Objekten eine solche von 3 % als üblich (BGer 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2). Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass auch im Kanton Basel-Stadt und im Jahr 2013 ausser bei schwer verkäuflichen Objekten bloss eine Provision von 2 % üblich gewesen wäre. Ist für den Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss oder für die Vermittlung eines Grundstückkaufs ein unverhältnismässig hoher Mäklerlohn vereinbart worden, so kann ihn das Gericht gemäss Art. 417 OR auf Antrag des Schuldners auf einen angemessenen Betrag herabsetzen. Ob der Mäklerlohn unverhältnismässig hoch ist oder nicht, bestimmt sich nach den gesamten Umständen des Einzelfalls. Dabei kann der vereinbarte Lohn den in der betreffenden Region üblichen leicht übersteigen, ohne unverhältnismässig hoch zu sein. Der übliche Lohn entspricht in der Regel einem Prozentsatz des Kaufpreises. Dabei kann der übliche Ansatz je nach Höhe des Preises unterschiedlich sein. In diesem Fall ist der Prozentsatz umso tiefer, je höher der Kaufpreis ist. Bereits im Jahr 1999 befand das Bundesgericht eine Provision von 3,57 % bei einem Kaufpreis von CHF 1,75 Mio. als nicht unverhältnismässig hoch. Gleich entschied es im Jahr 1996 betreffend eine Provision von 3,57 % bei einem Kaufpreis von CHF 2,8 Mio. Eine Provision von 3 % qualifizierte das Bundesgericht selbst bei einem Kaufpreis von CHF 16,4 Mio. als nicht unverhältnismässig (BGE 138 III 669 E. 3.1 S. 669 f.). Zumindest unter Mitberücksichtigung der Tatsache, dass der Kaufpreis im vorliegenden Fall mit CHF 0,54 Mio. nur einem Bruchteil der Kaufpreise in den vom Bundesgericht beurteilten Fällen entspricht, erscheint die 3,68 % des Kaufpreises entsprechende Provision von CHF 19'900.-- im vorliegenden Fall nicht unangemessen, und die Vorinstanz hat sie zu Recht nicht als nicht marktüblich qualifiziert.

3.5 Die Steuerverwaltung macht sodann geltend, eine echte Gegenleistung eines unabhängigen Dritten sei nicht erwiesen, weil die Leistungen aus dem Verkaufsauftrag nicht vollständig nachgewiesen worden seien. Auch diese Rüge ist unbegründet. In Ziff. 2 des Verkaufsauftrags (Vorakten 1/2 S. 15 ff.) werden die vom Verkaufsauftrag umfassten Leistungen der B. aufgezählt. Tatsächlich hat der Beigeladene nicht nachgewiesen, dass alle diese Leistungen erbracht worden wären. Dies ist aber auch nicht erforderlich. Gemäss Ziff. 3 des Verkaufsauftrags hat sich der Beigeladene verpflichtet, der B. eine Provision von CHF 20'000.-- zu bezahlen, wenn diese durch Nachweis des Käufers, Vermittlung oder sonstige Mitwirkung den Abschluss eines öffentlich beurkundeten Kauf- oder Tauschvertrags herbeigeführt hat, und zwar unabhängig davon, ob die Leistungen gemäss Ziff. 2 des Verkaufsauftrags dazu erforderlich gewesen sind. Durch die vom Beigeladenen eingereichten Urkunden ist insbesondere nachgewiesen, dass die von der B. beigezogene C. (vgl. dazu Vorakten 1/2 S. 14) eine umfangreiche Verkaufsdokumentation mit Fotos (Vorakten 1/2 S. 24 ff.) sowie einen Finanzierungsvorschlag für einen Mietkauf (Vorakten 1/2 S. 38 f.) erstellt hat, dass sie das Grundstück auf einem Internet-Immobilienportal präsentiert hat (Vorakten 1/2 S. 40 f.), und dass sich der nachmalige Käufer des Grundstücks aufgrund dieser Präsentation im Internet gemeldet hat (Vorakten 1/2 S. 42). Die B. hat also zumindest einen Teil der vereinbarten Tätigkeit entfaltet und damit in Erfüllung des Maklervertrags eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen, und diese Tätigkeit war erwiesenermassen kausal für das Zustandekommen des Kaufvertrags. Folglich hat die B. eine echte Gegenleistung erbracht, und hat damit Anspruch auf die vereinbarte Provision.

3.6 Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht die Maklerprovision zum Abzug zugelassen und insofern den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben. Mithin ist der vorliegende verwaltungsgerichtliche Rekurs der Steuerverwaltung abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.