

Grundstückgewinnsteuer

Höhe der Abzugsfähigkeit von Maklerprovisionen

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 29. September 2023

Auslagen für besondere Verkaufsbemühungen werden als Maklerprovisionen zum Abzug zugelassen. Dabei sind nebst der vertraglichen Vereinbarung mit einer Drittperson auch die Üblichkeit des Entgelts zu beachten. Die Höhe derselben beträgt in der Regel 2-3 Prozent des Verkaufspreises. Bei zunehmend gestiegenen Immobilienpreisen ist diese Bandbreite eher degressiv zu verstehen, weil der Aufwand für die Maklertätigkeit meistens nicht entsprechend grösser wird. Davon sind jedoch ganz spezielle, schwerverkäufliche Objekte ausgenommen. Die Praxis erlaubt daher nur den Abzug von Maklerprovisionen im Umfang von maximal 3 Prozent. (Der Entscheid wurde ans Kantonsgericht weitergezogen.)

Sachverhalt:

A. Am 16. Juli 2019 verkauften die Pflichtigen ihr Grundstück Nr. 1 inkl. 1/6 Miteigentumsanteil an der Parzelle Nr. 2, Grundbuch (GB) A., für gesamthaft CHF 1'250'000.–. Im Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vom 13. Februar 2022 machten die Pflichtigen neben dem Erwerbspreis und den Erwerbsunkosten auch werterhöhende Aufwendungen von CHF 42'276.78 und Verkaufsunkosten von CHF 58'431.11 geltend.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 1/1000 Grundstückgewinnsteuer vom 24. August 2022 setzte die Steuerverwaltung die Gestehungskosten auf CHF 1'042'569.58 fest, was einen steuerbaren Gewinn von CHF 207'430.– ergab, woraus eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 51'857.– resultierte. Die Gestehungskosten setzten sich dabei u. a. aus werterhöhenden Aufwendungen von CHF 14'744.– und einer bezahlten Courtage von CHF 45'772.50, die im Umfang von CHF 40'387.50 zum Abzug zugelassen wurde, zusammen.

B. Die Pflichtigen erhoben mit Schreiben vom 23. September 2022 bei der Steuerverwaltung Einsprache und baten um eine Frist zur Begründung der Einsprache bis zum 30. November 2022, da sie noch diverse Belege suchen müssten.

Mit Einsprachebestätigung vom 3. Oktober 2022 gewährte die Steuerverwaltung eine Frist bis Ende Dezember 2022 zur Nachreichung der ins Recht gelegten Forderungen.

Der Vertreter der Pflichtigen reichte mit Schreiben vom 28. Februar 2023 die Begründung zur Einsprache nach und führte im Wesentlichen aus, dass die gesamte Maklergebühr von CHF 45'772.50 zum Abzug zuzulassen sei, da die Maklerprovision von 3,4 % marktkonform, SVIT-konform und unter Dritten abgeschlossen worden sei. Ausserdem sei im Kanton Basel-Landschaft weder eine prozentmässig maximale Maklerprovision bekannt, noch sei ein gesetzlicher Maximalbetrag vorgesehen. Im Übrigen wurden zahlreiche wertvermehrnde Aufwendungen, die nicht zum Abzug zugelassen wurden, beanstandet.

Mit Einspracheentscheid vom 8. März 2023 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache der Pflichtigen teilweise gut, bestätigte hingegen bezüglich der Maklerprovision die Veranlagungsverfügung. Sie begründete dies u. a. damit, dass nach Praxis der Steuerverwaltung lediglich 3 % des Liegenschaftswertes als abziehbare Maklerprovision akzeptiert werde, weshalb die in der Grundstückgewinnsteuer-Verfügung berücksichtigte Courtage von CHF 40'387.50 nicht zu beanstanden sei.

C. Der Vertreter der Pflichtigen erhebt mit Schreiben vom 6. April 2023 Rekurs mit folgendem Rechtsbegehren: Es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und der steuerbare Grundstücksgewinn in der Veranlagung Nr. 1/1000 unter Berücksichtigung der vollumfänglichen Maklerprovision in Höhe von CHF 45'772.50 festzulegen. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass es gemäss § 78 StG keine absolute Obergrenze der abzugsfähigen Maklerprovision gebe. Es würde im Gesetz nur von einer üblichen Maklerprovision gesprochen. Der Vertrag sei mit einer Drittperson geschlossen und bezahlt worden. Da es sich nicht um eine nahestehende Person handle, stelle sich die Frage nach der Höhe der bezahlten Maklereigebühr gar nicht. Es handle sich um einen Standardvertrag, in dem die Preise genau geregelt und klassifiziert seien, was wiederum zeige, dass es sich um einen branchenbasierten, regulierten und marktbasierten Vertrag handle. Die Prozentsätze der Maklerprovision würden dementsprechend je nach erzielbarem Verkaufspreis, basierend auf einer Erfolgsprämie, zwischen 1,8 % – 3,4 % variieren. Andere auswärtige Steuerverwaltungen wie z. B. Basel-Stadt, Zürich und Bern würden auch ohne zusätzliche Erfolgsprämien höhere Makleransätze von bis zu 5 % je nach Objektart akzeptieren. Das Verhalten der Steuerverwaltung, die gesamte Provision bei der Maklerin als Einnahmen zu besteuern und gleichzeitig das gleiche Rechtsgeschäft bei den Rekurrenten nicht vollständig als Gewinnungskosten zu akzeptieren, sei willkürlich und würde gegen das Legalitätsprinzip, den Grundsatz von Treu und Glauben, das Gebot der Gleichbehandlung und gegen die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verstossen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 2. Juni 2023 die Gutheissung des Rekurses und begründet dies damit, dass der Maklervertrag mit einer Drittperson geschlossen und der vereinbarte Maklerlohn bezahlt worden sei. Die grundsätzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung der Maklerprovision nach § 78 Abs. 1 lit. c StG seien damit erfüllt. Die sich auf 3,4 % des Liegenschaftsveräusserungspreises belaufende Maklerprovision erscheine im Lichte der vertraglich vereinbarten Erfolgskomponente noch als handelsüblich im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. c StG respektive sprengte den Rahmen der Ortsüblichkeit nicht.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 3'000.– nicht übersteigt, von der präsидierenden Person des Steuergerichts beurteilt. Somit ist das Steuergericht zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses örtlich, sachlich und funktionell zuständig. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall gilt es, den Umfang der zum Abzug zuzulassenden Maklergebühren zu prüfen. Da die grundsätzliche Anrechnung einer Maklerprovision im vorliegenden Fall nicht strittig ist, werden die nachfolgenden Erwägungen auf die vorgenommene Beschränkung der anrechenbaren Maklerprovision auf 3 % des Veräusserungspreises reduziert.

2.1. Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, der Grundstückgewinnsteuer soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Nach § 71 StG unterliegen Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 74 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen gelten u. a. nach § 78 Abs. 1 lit. c StG Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision.

Durch Art. 2 Abs. 1 lit. d i.V.m. Art. 12 StHG werden die Kantone vom Bund verpflichtet, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Diese bezweckt die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses,

d. h. des Gewinns auf einem Grundstück, der in der Zeit zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Veräusserers entstanden ist und von diesem realisiert wird.¹ Die Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten. Damit, wie von der Grundstückgewinnsteuer bezweckt, nur der unverdiente Mehrwert besteuert wird, werden Verbesserungen am Grundstück als «Aufwendungen» zum Abzug zugelassen.² Hierzu zählen die wertvermehrenden Aufwendungen.³ Als werterhöhend bzw. wertvermehrend gelten Aufwendungen, die nach der Erfahrung objektiv geeignet sind, den Grundstückswert in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht dauernd zu verbessern.⁴ Prinzipiell regelt das StHG die Grundstückgewinnsteuer nur rudimentär, weshalb Lehre und Rechtsprechung davon ausgehen, dass den Kantonen bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer ein Gestaltungsspielraum verbleibt.⁵ Folglich liegt es im Ermessen der Kantone, inwieweit sie weitere, nicht wertvermehrnde Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig sind, zum Abzug zulassen.⁶ Unter diese Aufwendungen, d. h. Kosten, die mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstückes in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ohne dass sie den Grundstückswert positiv beeinflussen, fallen u. a. auch Maklerprovisionen.⁷ Grundsätzlich steht es dem Kanton Basel-Landschaft also frei, Maklergebühren zum Abzug zuzulassen oder aber, dies nicht (vollumfänglich) zu tun.⁸ Im Sinne eines Mittelweges lässt er den Abzug gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG nur (aber immerhin) in Höhe der üblichen Maklerprovision zu.

In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt.⁹

2.2. Der Vertreter der Rekurrenten bringt in erster Linie vor, dass die gesamte Maklergebühr zum Abzug zuzulassen sei, da sie unter Dritten vereinbart und mit 3,4 % marktkonform sei. Ausserdem sei im Kanton Basel-Landschaft weder prozentmässig eine maximale Maklerprovision bekannt, noch sei ein gesetzlicher Maximalbetrag vorgesehen. So werde im Gesetz nur von einer üblichen Maklerprovision gesprochen.

Diesen Ausführungen ist (nur) insofern zuzustimmen, als dass das Gesetz tatsächlich keine Befreiung der maximalen Maklerprovision vorsieht. Eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovision erfolgt aber sehr wohl durch die Formulierung von § 78 Abs. 1 lit. c StG, nachdem die übliche Maklerprovision als Aufwendung gilt. Bei der Formulierung der «üblichen Maklerprovision» handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser gibt den rechtsanwendenden Behörden die Möglichkeit, Einzelfällen Rechnung zu tragen und auf aktuelle Gegebenheiten reagieren zu können.¹⁰ Es gilt folglich, diesen unbestimmten Rechtsbegriff zu konkretisieren.

Hierfür kann auf das Verrechnungspreisrecht zurückgegriffen werden, denn mit dessen Hilfe kann eine drittvergleichskonforme Entschädigung eines Immobilienmaklers bestimmt werden. Demgemäss liegt die obere Grenze für eine solche drittvergleichskonforme Entschädigung für schwerverkäufliche Objekte bei 3 %, ¹¹ was auch der ständigen Praxis der Steuerverwaltung entspricht¹². Für eine Maklertätigkeit bei gängigen Objekten mit durchschnittlichem Aufwand liegt eine drittvergleichskonforme Entschädigung bei ca. 2 %. ¹³ Dieser Rahmen zwischen 2–3 % entspricht auch dem Maklerhonorar, das

¹ ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 4 N 1.

² HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl. Basel 2022, Art. 12 N 82.

³ Vgl. HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 N 82 f.

⁴ ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 10 N 149 ff.

⁵ HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 N 72.

⁶ HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 N 85.

⁷ HUNZIKER/SEILER, a.a.O., Art. 12 N 85.

⁸ Vgl. BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 3.2.1.

⁹ BGE 140 II 248, E. 3.5.

¹⁰ Vgl. BGer 2C_127/2018 vom 30. April 2019, E. 3.1.2.

¹¹ HARBEKE/HUG/SCHERRER, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Grundlagen und Praxis, Zürich/St. Gallen 2022, § 24 N 1115.

¹² WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 16.

¹³ Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., § 24 N 1115.

die populären Plattformen wie Comparis, Immoverkauf24 oder Homegate als üblich bezeichnen. Folglich bewegt 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 ergibt, die Maklerprovision über 3 % hinausgeht und trotzdem noch als üblich bezeichnet werden kann. Eine solche erschwerte Veräusserbarkeit könnte z. B. bei Industrieobjekten vorliegen, die nicht mehr kostendeckend genutzt werden könnten, oder etwa auch bei Bergwerken. Eine reguläre Wohnliegenschaft wie im vorliegenden Fall wird wohl aber grundsätzlich nicht hierunter fallen. Ebenso, wie sich in Ausnahmefällen eine Maklerprovision über 3 % rechtfertigen könnte, kann eine übliche Maklerprovision auch unter 2–3 % des Veräusserungspreises liegen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn ein Objekt sehr leicht verkäuflich und/oder der Verkaufserlös hoch ist.¹⁴ Der wirtschaftliche Nutzen der Maklertätigkeit für den Auftraggeber steht zwar in Beziehung zum Verkaufspreis, doch steigt 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 rechtfertigt es sich, die übliche Maklerprovision nach Höhe des Kaufpreises degressiv abzustufen.¹⁵ Dies rechtfertigt 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 haben: Das Resultat dieser Entwicklung ist nämlich, dass der erforderliche Aufwand für die Maklertätigkeit tendenziell sank, wogegen der Maklerlohn (bei gleichem Prozentsatz) betragsmässig zunahm.

2.3. Nach dem Gesagten ist die Abzugsfähigkeit der Maklergebühr grundsätzlich auf 3 % beschränkt. Die Rekurrenten vermögen nichts vorzubringen, was in casu einen höheren Abzug rechtfertigen würde. Der Vertreter legte dem Rekurs als Beweise einzig zwei Maklerverträge seiner eigenen Firma bei. Einen aus dem Kanton Jura mit einer Provision von 5 % und einen aus dem Kanton Basel-Stadt, auf dessen vertraglich vereinbarte Provision von 11,75 % teilweise zugunsten einer Pauschale im Umfang von 6,6 % verzichtet wurde. Aus zwei Maklerverträgen derselben Firma, der Firma des Vertreters, in denen die Höhe der Maklerprovisionen unterschiedlich geregelt und im einen Fall sogar gänzlich von der vertraglichen Regelung abgewichen wurde, kann keine «Üblichkeit» nach § 78 Abs. 1 lit. c StG abgeleitet werden. Dies umso weniger in Anbetracht der Tatsache, dass es an einem Nachweis für die Akzeptanz dieser Provisionen durch die entsprechenden Kantone fehlt. Unbelegt blieb auch die pauschale Behauptung der Rekurrenten, dass die Steuerverwaltungen anderer Kantone, namentlich Basel-Stadt, Zürich und Bern, auch ohne zusätzliche Erfolgsprämien höhere Makleransätze von bis zu 5 % je nach Objektart als abzugsfähige Kosten akzeptieren würden. Wie es sich damit verhält, ist jedoch ohnehin nicht entscheidend, zumal es nach dem Obenstehenden (vgl. E. 2.1.) im Ermessen der jeweiligen Kantone liegt, inwieweit sie die Maklerprovisionen zum Abzug zulassen möchten. Folglich hätten entsprechenden Belege betreffend andere Kantone so oder anders keine bindende Wirkung für den Kanton Basel-Landschaft.

Die Argumentation des Vertreters der Pflichtigen, wonach es sich beim abgeschlossenen Maklervertrag um einen Standardvertrag handle, in dem die Preise genau geregelt und klassifiziert seien, was wiederum zeige, dass es sich um einen branchenbasierten, regulierten und marktbasierten Vertrag handle, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Denn rein aus der Tatsache, dass Preise genau geregelt und klassifiziert sind, ergibt sich keine Marktüblichkeit. Sodann greift auch der Einwand zu kurz, dass sich die Frage nach der Höhe der Abzugsfähigkeit der Maklereigebühr gar nicht stelle, weil es sich beim Makler ja um eine Drittperson handle. Dies beschlägt lediglich die Frage, ob die vereinbarte Provision mutmasslich dem tatsächlichen Willen der beiden konkreten Vertragsparteien entspricht; über die «Üblichkeit» der Provisionshöhe lassen sich aus diesem Umstand dagegen keine Schlüsse ziehen.

Der Vertreter bringt im Weiteren vor, dass die Kommentarstelle zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, wonach gemäss der Praxis der Steuerverwaltung die abzugsfähige Vermittlungsgebühr (Courtage) grundsätzlich 3 % des Veräusserungspreises betrage, nicht restriktiv und inkohärent als Rechtsquelle verstanden werden dürfe; stattdessen müsse eine positive Interpretation und Auslegung

¹⁴ Vgl. BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 2.2.

¹⁵ StE 1999 B 44.15.5 Nr. 7, E. III.3.bb, m. w. H.; in concreto wurde eine Maklerprovision von 1,5 % beim einem Verkaufserlös von Fr. 14,5 Mio. als üblich bezeichnet.

der besagten Textstelle die Gegebenheiten und die Intentionen der Autoren kontextuell betrachten. Mit dieser Aussage wird indes die Bedeutung der Kommentarstelle verkannt. Der Kommentar selbst dient bekanntlich nicht als Rechtsquelle der Steuerverwaltung, sondern gibt vielmehr deren Praxis in schriftlicher Form wieder. Der Steuerverwaltung steht es als rechtsanwendende Behörde zu, unbestimmte Rechtsbegriffe auszulegen. Dies hat sie mit der Praxis zur grundsätzlichen Plafonierung der Abzugsfähigkeit der Maklerprovision bei 3 % des Veräusserungspreises getan. Auch im Rahmen dieser Praxis bleibt es natürlich möglich, dem Einzelfall Rechnung zu tragen; dies sowohl innerhalb des 2–3 % Rahmens als auch ausserhalb desselben, soweit es sich um besonders schwerverkäufliche Objekte handelt.¹⁶

Schliesslich rügt der Vertreter in seiner Rekurschrift, dass das Vorgehen der Steuerverwaltung ein Verstoß gegen Treu und Glauben, das Gebot der Rechtsgleichheit, die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, das Legalitätsprinzip und das Willkürverbot darstelle. Weshalb eine Missachtung dieser Prinzipien vorliege, wird aber, abgesehen von der Willkürüge, überhaupt nicht und bei Letzterer jedenfalls nicht substantiiert, dargelegt. Das Steuergericht kann keine Verletzung der genannten Prinzipien erblicken. Insbesondere kann in Bezug auf den Vorwurf eines widersprüchlichen Verhaltens seitens der Steuerverwaltung angemerkt werden, dass die Besteuerung einer Dienstleistung beim Erbringer nicht die gleichzeitige Abzugsfähigkeit beim Empfänger zur Folge haben muss.¹⁷

2.4. Aufgrund der obenstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Steuerverwaltung die Kürzung der abzugsfähigen Maklerprovision auf 3 % des Verkaufserlöses zu Recht vorgenommen hat, da eine Maklerprovision von 3 % der von § 78 Abs. lit. c StG geforderten «Üblichkeit» bei gängigen Liegenschaftstransaktionen gerade noch entspricht und hier keine objektbezogenen Veräusserungsschwierigkeiten dargelegt wurden oder erkennbar sind. Es kann offenbleiben, ob und inwieweit sogar eine weitergehende Kürzung des Abzugs vertretbar und rechtens gewesen wäre.

3. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 1. Januar 1995 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall eine Gutheissung beantragt hatte und den Rekurrenten somit die akkurate Einschätzung des Prozessrisikos erschwert wurde, werden den Rekurrenten ausnahmsweise keine Gerichtskosten auferlegt und der schon geleistete Kostenvorschuss von CHF 500.– wird ihnen zurückerstattet. Aufgrund des Ausgangs der Verhandlung kann ihnen indes keine Parteientschädigung i.S.v. § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO zugesprochen werden.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...

¹⁶ WENK, a.a.O., § 78 N 16.

¹⁷ Vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 9. Juni 2017, 510 16 88, E. 3d.