



Entscheid

31. Mai 2017

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA Dr.iur. C und RA MLaw D,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde E,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) verkauften am ... 2015 die von ihnen am ... 2006 erworbene Liegenschaft Kat Nr. ..., GB Bl. ..., ... und ..., 4,5-Zimmer-Maisonettewohnung mit Kellerraum und Autoabstellplatz, 578 m² an der ...strasse 6 in E zum Preis von Fr. 1'420'000.- an F und G.

Mit Veranlagungsentscheid vom 24. November 2015 legte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E aus Anlass dieser Handänderung einen Grundstücksgewinn von Fr. 291'722.- fest. Die Besteuerung desselben wurde zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Im Rahmen der Gewinnberechnung anerkannte die Grundsteuerbehörde bei den Anlagekosten statt der von den Pflichtigen beantragten Mäklerprovision von 2.75% eine solche im Umfang von lediglich 2% im Betrag von Fr. 30'672.-.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache mit dem Antrag auf Berücksichtigung der tatsächlich bezahlten Mäklerprovision von 2.75% zufolge Schwerverkäuflichkeit bzw. Marktüblichkeit der geltend gemachten Provision wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E mit Entscheid vom 29. August 2016 ab.

C. Mit Rekurs vom 3. Oktober 2016 hielten die Pflichtigen an ihrem Antrag fest, unter Zusprechung einer Parteientschädigung. In ihrer Rekursantwort vom 2. Dezember 2016 schloss die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 219 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die massgebenden Rechtsbegriffe (Erlös, Anlagekosten, Ersatzwert) führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern verbleibt den Kantonen harmonisierungsrechtlich ein gewisser Gestaltungsspielraum, was sie als erlösmindernde Aufwendungen anerkennen wollen. Der Kanton Zürich hat die anrechenbaren Aufwendungen in Art. 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (VGr, 4. November 2015, SB.2015.00090, E. 3.1.1 f., mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3).

b) Als Aufwendungen anrechenbar sind nach § 221 Abs. 1 lit. c StG übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten bei Erwerb und Verkauf der Liegenschaft. Unter Mäklerprovision ist der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus. Im Fall der Nachweismäkelei erschöpft sich die zur Vertragserfüllung notwendige Leistung des Mäklers in der Mitteilung einer oder mehrerer konkret bestimmter Abschlussgelegenheiten, während die Vermittlungsmäkelei die aktive Förderung des Vertragsabschlusses durch den Mäkler voraussetzt; dies kann etwa durch Teilnahme und Vermittlung an den Vertragsverhandlungen oder die Redaktion des Vertrags geschehen. Das Zustandekommen des angestrebten Vertrags muss auf eine Tätigkeit des Mäklers zurückgeführt werden können; mit anderen Worten muss zwischen der Mäklertätigkeit und dem Vertragsabschluss ein Kausalzusammenhang bestehen (VGr, 22. August 2012, SB.2012.00018, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen).

Weitere über diesen Rahmen hinausgehende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verkauf oder Erwerb einer Liegenschaft sind – abgesehen von Insertionskosten und den mit der Handänderung verbundenen Abgaben (§ 221 Abs. 1 lit. c

und d StG) – nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 76 sowie RB 1988 Nr. 43). Darunter fallen beispielsweise die Organisation der notariellen Beurkundung, die Begleitung der Parteien, das Erstellen von Finanzierungsplänen etc. (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 98). Ebenfalls nicht anrechenbar sind Gewinnbeteiligungen, die dem Mäkler im Rahmen eines Mäklervertrags über das übliche Mass hinaus gewährt werden. Letztere erweisen sich als grundsteuerrechtlich unbeachtliche Erlösverwendungen (BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009 = StE 2009 B 44.13.5 Nr. 9 = StR 2009, 655).

Als übliche Mäklerprovision wird bei überbauten Grundstücken und Eigentumswohnungen gemäss ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ein Betrag in der Höhe von 2% des Kaufpreises betrachtet (VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048, E. 2.3, bestätigt durch BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009; RB 1998 Nr. 166 = StE 1999 B 44.13.5 Nr. 7 = ZStP 1999, 135; RB 1996 Nr. 58, 1988 Nr. 43, 1978 Nr. 73; auch zum Folgenden). Einzig bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Mäklerprovision von (bis zu) 3% in Betracht. Der beweisbelastete Verkäufer hat dabei Angaben über die Anzahl der Interessenten und die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Mäklers zu machen, während ein allgemeiner Hinweis z.B. auf die schlechte Lage des Objekts nicht genügt. Für eine Anrechnung von 3% wird immer vorausgesetzt, dass die Schwerverkäuflichkeit (oder sonstige besondere Umstände) bereits beim Abschluss des Mäklervertrags erkannt und bei der Provisionsbemessung berücksichtigt wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 99).

c) Es ist weder harmonisierungs- noch verfassungswidrig, wenn der Kanton Zürich nur die "übliche" Mäklerprovision zum Abzug zulässt. Der Kanton verfügt diesbezüglich über einen gewissen Spielraum, d.h. er darf die Grundstückgewinnsteuer mehr oder weniger verobjektivieren und er könnte im Extremfall sogar überhaupt keine Mäklerprovision berücksichtigen (BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 3.2.1).

d) Anlehnend an die zivilrechtliche Bestimmung von Art. 414 OR ("gilt (...) der übliche Lohn als vereinbart") ist die Üblichkeit ortsgebunden zu verstehen (Peter R. Burkhalter, SVIT-Kommentar zum Maklerrecht, Zürich, 2005, S. 105, Rz. 7; Caterina Ammann in: Basler Kommentar, 2015, Art. 414 N 4 OR). In Anbetracht dessen, dass die Begrenzungskompetenz dem Kanton zusteht, ist der Begriff "übliche Mäklerprovisionen" demnach als "kantonsübliche Mäklerprovisionen" zu verstehen.

e) Als steuermindernde Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen (VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048, E. 2.4; RB 1980 Nr. 69). Er hat somit neben dem Beweis über den Abschluss des Mäklervertrags und die Art der Mäklerlei auch den Zahlungsnachweis oder die Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns sowie bei Geltendmachung von Schwerverkäuflichkeit den diesbezüglichen Beweis zu erbringen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung ist nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen. Entsprechend gehört zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72).

2. a) Die Pflichtigen beantragen die Anrechnung der von ihnen vereinbarten und bezahlten Mäklerprovision beim Verkauf von 2.75%. Mit der Einsprache, dannzumal noch vertreten durch die H AG, machten sie dazu geltend, dass der Verkauf der Liegenschaft äusserst schwierig gewesen sei. Es hätten 257 Offerten verschickt werden und 37 Besichtigungen durchgeführt werden müssen, was mehr als dem doppelten gewöhnlichen Aufwand entspreche. Der erzielte Preis sei sodann sehr bescheiden ausgefallen, weshalb von Schwerverkäuflichkeit auszugehen sei. Weiter habe ein professionell arbeitender Makler mit Spezialisierung im Bereich Luxussegment viel höhere "Overheadkosten" als ein einfaches Maklerbüro oder ein Treuhandbüro, welches nebenher noch Immobilienleistungen anbiete. Die H AG hätten in der fraglichen Zeitperiode über eine professionelle Texterin, eine professionelle Grafikerin, eine Relationship-Managerin sowie sehr kompetente und gut ausgebildete Makler mit Fach- und

Hochschulabschlüssen und damit verbundenen hohen Löhnen verfügt. Auch pflegten sie internationale Netzwerke mit teuren Events. Die effektiven Maklerleistungen seien mithin sehr unterschiedlich. Anhand einer Auswahl von 33 Transaktionen innerhalb der letzten beiden Jahre in der Region Zürichsee sei sodann ersichtlich, dass die durchschnittliche Provision für Objekte bis ca. Fr. 2'000'000.- bei 2.71% und nicht bei 2% liege. Dies sei die aktuelle Usanz.

Mit Rekurs, nunmehr anwaltlich vertreten, bringen die Pflichtigen in ihrem Hauptstandpunkt wiederum vor, dass die aktuelle übliche Mäklerprovision in der Region Zürichsee bei mehr als 2% liege. Unbestrittenermassen seien die Voraussetzungen des gültigen Mäklervertrags mit einer Drittperson (H AG), die Vertragserfüllung durch die Mäklerin und die darauf basierende Bezahlung des Honorars nachgewiesen. Die Beschränkung der Höhe der Provision auf eine allgemeine Grenze von 2% sei aufzugeben, da bereits die Zulässigkeit der Begrenzung überhaupt fraglich sei. Wäre es die Intention des Gesetzgebers, einen fixen Prozentsatz vom Kaufpreis als abzugsfähig zuzulassen, so hätte er dies im Steuergesetz festhalten müssen. Eine fixe Grösse entspreche jedoch gerade nicht der Absicht des Gesetzgebers, was aus der Formulierung "übliche" Mäklerprovision hervorgehe. Insofern handle es sich um einen dynamischen Verweis, womit dem Einzelfall sowie dem zeitlichen und marktwirtschaftlichen Wandel Rechnung getragen werden könne. Eine Praxisänderung im Kanton Zürich sei angezeigt. Generell seien bei Verkäufen von überbauten Grundstücken am linken und rechten Zürichseeufer seit mehreren Jahren Mäklerprovisionen von über 2%, konkret von zwischen 2.5% bis 3.5% marktüblich. Die Grenze von 2% sei deshalb überholt.

Eventualiter stellen sich die Pflichtigen auf den Standpunkt, dass ihnen die effektiv bezahlte Mäklerprovision von 2.75% zufolge Schwerverkäuflichkeit des Grundstücks gewährt werden müsse. Nur ein Monat, nachdem das Grundstück der Pflichtigen auf den Markt gekommen sei, sei auf dem Nachbargrundstück ein grösseres Bauprojekt sichtbar ausgesteckt worden, was eine unerwartete Verkauferschwernis dargestellt und sich letztlich in Verkaufspreisanpassungen niedergeschlagen habe. Es sei ohne weiteres von Schwerverkäuflichkeit auszugehen, wenn ein Objekt deutlich unterhalb desjenigen Preises verkauft werde, der aufgrund der effektiven Marktentwicklung zu erwarten wäre. Der Markt habe in der fraglichen Periode eine Wertsteigerung in der Höhe von 63% erfahren, während das Objekt im vorliegenden Fall nur 30% realisiert habe. Der "I" auf dem Nachbargrundstück habe dazu geführt, dass das Grundstück unter dem eigentlich erzielbaren Preis habe verkauft werden müssen. Das

Nachbargrundstück sei über Hunderte von Jahren nicht überbaut worden. Es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass gerade im Zeitpunkt der Verkaufsabsicht der eigenen Liegenschaft ein Bauprojekt ausgesteckt werde. Schlussendlich habe es rund 1.5 Jahre gedauert, bis das Grundstück habe verkauft werden können.

b) Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E hielt im Einspracheentscheid dafür, dass gemäss ständiger Rechtsprechung maximal 2% des Verkaufspreises abziehbar seien. Eine Erhöhung dieses Ansatzes sei bei schwerverkäuflichen Objekten möglich. Nicht von Schwerverkäuflichkeit sei zu sprechen, wenn sich der Verkäufer bemühe, einen möglichst hohen oder einen den Marktverhältnissen unangemessenen Preis zu erzielen und sich die Suche nach einem Käufer aus diesem Grund in die Länge ziehe. Darum müsse die Schwerverkäuflichkeit oder sonstige besonderen Umstände bereits im Vorfeld des Verkaufs bekannt sein. Mit dem durch den Schweizerischen Verband der Immobilien-Treuhänder (SVIT) empfohlenen Mindestansatz von 3% würden sodann Leistungen abgegolten, die nicht Gegenstand des Maklerauftrags seien, weshalb die entsprechenden Aufwendungen nicht als eigentlicher Maklerlohn bezeichnet werden könnten. Mit dem ausgesteckten Bauprojekt sei überdies kein überraschendes Ereignis eingetreten, sondern eine längst geplante Tatsache umgesetzt worden. Trotz angeblicher Schwerverkäuflichkeit sei der Preis der Liegenschaft innert sieben Jahren um rund 30% gestiegen. Die massgeblichen Gründe für die zahlreichen Absagen sowie für die Preisreduktion seien nicht nachgewiesen worden. Die eingereichte Liste mit den 33 Transaktionen und Provisionen zeige zwar, dass Maklerprovisionen von 2.5 bis 2.75% üblich seien. Wie erwähnt seien aber in diesen Provisionsansätzen auch Leistungen enthalten, die nicht Gegenstand des Maklerauftrags seien. Darum könne daraus nicht eine Marktüblichkeit von 2.75% abgeleitet werden.

3. a) Wie ausgeführt, ist die abzugsfähige übliche Maklerprovision im Sinne von § 221 Abs. 1 lit c StG im Kanton Zürich gemäss ständiger Rechtsprechung, vom Bundesgericht letztmals 2009 bestätigt, auf einen Betrag von 2% des Kaufpreises begrenzt (vgl. E. 1b) und ist unter "üblich" grundsätzlich "kantonsüblich" zu verstehen (vgl. E. 1d).

b) aa) Die Rekurrenten bringen vor, dass in der Region am und um den Zürichsee Maklerprovisionen zwischen 2.5% und 3.5% des Verkaufspreises marktüblich

seien. Zur Untermauerung dieses Standpunktes nennen sie 60 konkrete Immobilienverkäufe, im Rahmen derer Mäklerprovisionen von 2.5% - 3.5% des Grundstückpreises vereinbart und auch bezahlt worden seien. Alle aufgeführten Grundstückverkäufe seien gegenständlich (klassische Vermittlungsmäkelei), örtlich (Region Zürich und Zürichsee), preislich (Preissegment zwischen Fr. 900'000.- und Fr. 2'000'000.-) und zeitlich (Verkaufszeitraum 2014 - 2015) mit der hier zu beurteilenden Handänderung vergleichbar.

Den eingereichten Unterlagen ist zwar zu entnehmen, dass im Preissegment von Kaufpreisen zwischen ca. Fr. 1'000'000.- und Fr. 2'000'000.- mit der auch im vorliegenden Fall eingesetzten H AG und der J AG in einer Vielzahl von Fällen Mäklerprovisionen in der von den Pflichtigen geltend gemachten Höhe vereinbart und offenbar auch bezahlt wurden. Damit ist eine gewisse Marktüblichkeit der von den beiden Immobilienfirmen erzielten Provisionen in der Region Zürich und Zürichsee in der Zeitspanne 2014/2015 zu erkennen.

Wie gesehen beschränkt jedoch der Kanton Zürich die abzugsfähige Mäklerprovision (für den ganzen Kanton Zürich) auf 2%. Die Üblichkeit wird insoweit kantonal und nicht regional beurteilt. Selbst wenn jedoch regionalen Unterschieden Rechnung getragen werden sollte, so sind nur Mäklermandate der H AG und J AG vorgelegt worden. Bei beiden Mäklern handelt es sich um grössere Anbieter im oberen bis obersten Preissegment, weshalb die Pflichtigen mit den eingereichten Unterlagen auch betreffend die konkrete Region Zürich und Zürichsee von vornherein kein vollständiges Bild zu zeichnen vermöchten.

Es liegt damit für den Kanton Zürich, aber auch für die Region Zürich und Zürichsee kein Nachweis einer generell üblichen Mäklerprovision von über 2% vor, weshalb sie mit ihrem Hauptstandpunkt bereits aus diesem Grund nicht durchdringen. Hinzu kommt noch Folgendes:

bb) In den verschiedenen Verträgen mit der H AG wird jeweils vereinbart, dass die Provision verdient ist, wenn der Kaufvertrag mit einem von ihr nachgewiesenen Käufer abgeschlossen wird. Für Fremdkosten (Marketingkosten wie Insertions- und Internetkosten, Beschaffung von Unterlagen, Neuzeichnung von Plänen, Übersetzungen, Visualisierungen etc.) wird jeweils ein Kostendach (in den meisten Fällen zwischen Fr. 3'000.- und Fr. 4'000.-) vereinbart, bis zu welchem die Kosten durch das Ho-

norar als abgegolten gelten. Darüberhinausgehende Auslagen werden separat vergütet. Entsprechend Art. 413 Abs. 3 OR hat der Makler Anspruch auf Spesenersatz, wenn dies vereinbart wird. Der Auslagenersatz ist diesfalls jedoch neben dem Maklerlohn geschuldet, weshalb die Kosten in dem Umfang, in welchem sie ins Honorar eingerechnet werden, als grundsteuerlich nicht abzugsfähig von der Maklerprovision auszunehmen wären. Die ebenfalls unter den Fremdkosten aufgeführten Insertionskosten sind zwar nach § 221 Abs. 1 lit. c StG ebenfalls abziehbar. Sie wurden indessen – soweit ersichtlich vollumfänglich – separat in Rechnung gestellt.

In der schriftlichen Orientierung vom 28. Oktober 2013 an die Pflichtigen bzw. im Verkaufsauftrag vom ... 2013 wurde das Vermittlungshonorar auf 2.75% festgesetzt, wobei das Honorar alle mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen einschliessen sollte; auch die Beratung bei der Grundstückgewinnerklärung. Wiederum wurden Marketingkosten bis zu Fr. 3'000.- im Honorar eingerechnet. Gemäss den Pflichtigen stellt die Grundstückgewinner-Beratungsdienstleistung in ihrem Fall eine Ausnahme dar und beläuft sich betragsmässig auf höchstens Fr. 2'000.-. In der Tat wird ein Einschluss dieser Dienstleistung in den weiteren eingereichten Maklerverträgen nicht erwähnt. Im Gegenteil weist die Maklerin jeweils auf die zusätzliche Möglichkeit der späteren Beratung bei der Grundstückgewinnerklärung hin. Es ist deshalb davon auszugehen, dass in der Regel diese Grundstückgewinner-Beratungsdienstleistung in den Honoraren der H AG nicht inbegriffen war. Indessen ist auch die Formulierung "alle mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten" weit gefasst und lässt Spielraum für den Einschluss von sonstigen Maklernebenleistungen (wie Abwicklung der Verkaufsmodalitäten, Gang zum Notar, Beratung betreffend Hypothekarfragen etc.).

In Übereinstimmung mit der Rekurrentin umfassten die Verträge mit der J AG ebenfalls noch über die eigentliche Mäklertätigkeit hinausgehende Leistungen. So werden beispielsweise "Koordination mit dem Notariat und weiteren Ämtern" und "Begleitung der Parteien zum Notariat" genannt. Hierzu führen die Pflichtigen aus, dass es sich bei diesen weiteren, gemäss Maklervertragsrecht nicht geschuldeten Leistungen bloss um standardmässig im Vertrag aufgeführte Leistungen handle, welche keinen Einfluss auf die Höhe der Maklerprovision hätten. Für diesen Umstand bieten die Pflichtigen den Zeugenbeweis der Geschäftsführer von J AG und von H AG an. In erster Linie muss jedoch auf den unmissverständlichen schriftlichen Vertragstext, der von beiden Parteien unterzeichnet wurde, abgestellt werden, welchen sich die Vertragspar-

teien grundsätzlich entgegenhalten lassen müssen. Da die Vertreter der Mäklergesellschaften sodann von vornherein nicht bezeugen könnten, dass die Auftraggeber ihrerseits diese zusätzlichen Leistungen entgegen des schriftlichen Vertrags ebenfalls nicht als Bestandteil dieses Dokuments verstanden haben wollten, kann auf die angebotene Beweisabnahme von vornherein verzichtet werden. Die Verträge mit der J AG wären daher hinsichtlich der Höhe der einzelnen Mäklerprovisionen von vornherein anzupassen.

cc) In Betracht zu ziehen ist sodann, dass es gerade im Hochpreissektor wohl einem Kundenbedürfnis entspricht, eine Ausweitung der Mäklertätigkeit hin zu einer Immobilien-Rundumbetreuung anzubieten. Mit dem Aufkommen des Internets wurde der Immobilienmarkt gleichzeitig transparenter, weshalb das Zusammenbringen von Verkäufer und Käufer tendenziell leichter geworden ist. Es ist daher sowohl im vorliegenden gehobenen Segment als auch ganz generell davon auszugehen, dass heute eher ein grösserer Anteil des Honorars als noch vor 30 Jahren für Maklernebenleistungen aufgewendet wird, weshalb eine Ausweitung der 2%-Regel auch aus diesem Grund nicht naheliegend wäre.

Wenn zugunsten der Pflichtigen argumentiert wird, dass hohe Kosten für den Prospekt einer Luxusvilla in Küsnacht anfallen (höhere als beispielsweise für eine einfache Beschreibung samt mittelmässiger Fotos für eine 20-jährige Eigentumswohnung in Schwamendingen), so ist dem entgegenzuhalten, dass hier auch das Entgelt deutlich höher ist. Sodann spielen allfällige qualitative Aspekte des Maklers bei der Frage der Begrenzung der abzugsfähigen Provision keine Rolle (BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 3.2.2).

c) Insgesamt ist festzuhalten, dass die Rekurrenten keinen Nachweis einer generell höheren Mäklerprovision im Kanton Zürich erbracht haben. Sodann gilt gerade die Region Zürichsee auf dem Immobilienmarkt als äusserst attraktiv, weshalb hier zusätzlich eine Senkung und nicht Erhöhung des Provisionssatzes aufgrund der Konkurrenzsituation zu erwarten wäre. Die Immobilienpreise speziell in der vorliegend relevanten Region haben über die letzten 30 Jahre sodann teilweise eine markante Steigerung erfahren, auch gerade im von H AG und J AG bearbeiteten gehobenen bis luxuriösen Marktsektor. Es kann damit keineswegs von statischen Provisionserträgen gesprochen werden, weshalb die Rechtsprechung nicht "überholt" ist (vgl. auch generell betreffend sich verändernde konjunkturelle Verhältnisse VGr, 2. Oktober 1996,

RB 1996 Nr. 58). Da sämtliche Immobilienobjekte über alle Regionen gesehen und in den jeweiligen Ausgestaltungen ihre eigenen Herausforderungen beinhalten, ist die steuerliche Anerkennung einer kantonal einheitlichen (maximalen) Provision sachgerecht.

Wenn auf dem Markt für gewisse Regionen oder Objekte dennoch höhere Provisionen vereinbart und bezahlt werden, ist dies in erster Linie mit den erwähnten Zusatzleistungen oder einem höheren Vertrauen in einzelne Mäkler und die Aussicht auf einen höheren Erlös zu begründen. Dem ist nichts entgegenzuhalten, nur ist dieser über 2% des Kaufpreises hinausgehende Betrag steuerlich nicht absetzbar.

4. a) Im Nebenstandpunkt machen die Pflichtigen die Schwerverkäuflichkeit ihrer Liegenschaft in E geltend. Nur ein Monat, nachdem das Grundstück auf den Markt gekommen sei, sei auf dem Nachbarsgrundstück ein grösseres Bauprojekt ausgesteckt worden. Der anfänglich offizielle Verkaufspreis von Fr. 1'850'000.- habe deshalb nicht realisiert werden können und auf Fr. 1'420'000.- reduziert werden müssen. Da die Liegenschaft deutlich unter dem eigentlich zu erwartenden Wert verkauft worden sei, sei ohne Weiteres von Schwerverkäuflichkeit auszugehen. Der "I" auf dem Nachbarsgrundstück sei die Ursache hierfür gewesen. Über Hunderte von Jahren sei das Nachbarsgrundstück nicht überbaut gewesen. Es sei zwar bekannt gewesen, dass es sich um Bauland handle, doch das konkrete Bauprojekt habe nicht vorausgesehen werden können. Schliesslich habe es rund 1.5 Jahre gedauert, bis die Liegenschaft habe verkauft werden können. Die Schwerverkäuflichkeit zeige sich naturgemäss erst im Nachhinein, weshalb sie nicht Kriterium für die bereits zu Beginn vereinbarte Provision bilden könne.

b) Im Einsprachebeschluss vom 29. August 2016 räumt die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E ein, dass dem ausgesteckten Bauprojekt verkaufshemmende Wirkung zukommen möge, indessen sei mit der realisierten Überbauung kein überraschendes neues Ereignis eingetreten, sondern eine längst geplante Tatsache umgesetzt worden. Dieser Umstand könne daher nicht ausschlaggebend gewesen sein für die Herabsetzung des ursprünglich vereinbarten Verkaufspreises. Trotz der behaupteten Schwerverkäuflichkeit sei die Liegenschaft jedenfalls innert sieben Jahren rund 30% teurer verkauft worden. Zudem seien die Gründe von Interessenten für die

Absagen und die Preisreduktion sowie die vom Mäkler aufgewendeten Stunden nicht nachgewiesen worden.

c) aa) Wie gesehen und den Pflichtigen bereits im Schreiben des Steueramts E vom 1. Oktober 2015 mitgeteilt, muss im Falle der Geltendmachung von Schwerverkäuflichkeit der beweisbelastete Verkäufer Angaben über die Anzahl der Interessenten und die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Mäklers machen, während ein allgemeiner Hinweis z.B. auf die schlechte Lage des Objekts nicht genügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 99). Eine Liegenschaft gilt dann als schwerverkäuflich, wenn eine geringe Nachfrage besteht und sie sich nur mit einem aussergewöhnlichen Aufwand veräussern lässt. Die Pflichtigen leiten die behauptete Schwerverkäuflichkeit aus der Unterschreitung der erwarteten Marktperformance, des hohen Aufwands für die aktive Vermarktung sowie der verhältnismässig langen Dauer bis zum Verkauf, ab. Die erforderlichen Angaben über die Interessenten und deren Absagegründe liefern die Pflichtigen nicht. Sie erwähnen zwar, dass diverse Kaufinteressenten das Grossbauprojekt auf dem Nachbargrundstück als Absagegrund genannt hätten, Belege hierzu reichen sie jedoch weder ein, noch bieten sie solche an, weshalb der Antrag bereits aus diesem Grund abgewiesen werden muss.

bb) Gemäss Akten wurden vom Mäkler 257 Verkaufsofferten verschickt und 37 Besichtigungen durchgeführt. Eine normale Vermarktung umfasse demgegenüber einen Versand von ca. 100 - 180 Exposés und rund 10 - 15 Besichtigungen. Gemäss Orientierung vom 28. Oktober 2013 lag die Erwartung des Kaufpreises je höher, desto länger der Zeithorizont für die Vermarktung angesetzt wurde. Bereits in jenem Brief wies die H AG darauf hin, dass eine Überbauung des angrenzenden Grundstücks Probleme bereiten könnte ("Dann könnte auch eine Überbauung des Grundstücks nebenan beim Verkauf Ihrer Wohnung Probleme bereiten, sollte dies überbaut werden. Nach unseren Informationen könnte dies in absehbarer Zeit geschehen."). Der Mäklervertrag kam schliesslich am 8. November 2013 zustande.

In Kenntnis der möglichen Überbauung des Nachbargrundstücks wurde als untere Preisschwelle bei einer Vermarktungsdauer von 1-3 Monaten ein Preis von Fr. 1'650'000.- angenommen, als idealer Verkaufspreis bei einer Vermarktungsdauer von 3-6 Monaten ein Preis von Fr. 1'750'000.- und als Liebhaberwert bei einer Vermarktungsdauer von bis zu 12 Monaten ein Preis von Fr. 1'850'000.-. Die Pflichtige hatten die Liegenschaft 2006 für Fr. 1'011'000.- gekauft und konnten sie 2015 schliess-

lich zu einem Preis von Fr. 1'412'120.- (Fr. 1'420'000.- abzüglich Erneuerungsfonds) verkaufen.

Offensichtlich lag der effektiv erzielte Verkaufspreis unter den Erwartungen der Mäklerin. Die über 250 versandten Verkaufsofferten und 37 Besichtigungen zeigen aber, dass ein reges Interesse an der Wohnung bestand. Die Absagegründe sind wie erwähnt weder substantiiert noch belegt. Eine mögliche Erklärung ist dem Orientierungsschreiben der H AG selber zu entnehmen. Sie weist dort darauf hin, dass sich die Vermarktungsdauer von Wohnungen in den letzten Monaten verlängert habe, da vermehrt Alternativen auf den Markt kämen und Interessenten ausreichend Auswahl hätten. "Heute muss zwingend das Preis-/Leistungsverhältnis stimmen". "Die Angebotsquote (Verhältnis angebotener zu bestehenden Wohnungen) ist in den letzten zwei Jahren von einem sehr tiefen auf ein etwas überdurchschnittliches Niveau angestiegen. Dies ist auf die intensive Bautätigkeit der letzten Jahre zurückzuführen. Für Interessenten gibt es deshalb heute vermehrt Vergleichsobjekte und Alternativen. Nichts desto trotz ist der Markt immer noch sehr attraktiv und schöne Wohnungen wie die Ihre sind sehr gefragt, wenn das Preis-/Leistungsverhältnis stimmt".

d) Zusammenfassend präsentierte sich die Situation damit so, dass die Marktsituation für den Verkauf der Liegenschaft gut, wenn auch nicht berauschend war. Offenbar strebte die Verkäuferin (dennoch) einen maximalen Gewinn an, welchen die Maklerin mit einem entsprechend langen Zeithorizont zu erreichen glaubte. Der Markt sollte sie jedoch eines Besseren belehren und liess den effektiven Verkaufspreis für die Wohnung schliesslich auf einen mittleren Wert zu liegen kommen, was mutmasslich mit dem von der Mäklerin selber erkannten Kriterium des stimmigen Preis-/Leistungsverhältnisses zu tun hatte.

Überbauungsprojekte in der Nachbarschaft gehören zum Üblichen, was man als Liegenschaftsbesitzer zu gewärtigen hat. Vor (vorübergehenden) Umgebungsveränderungen zu seinen Ungunsten ist man als Eigentümer nicht gefeit. Dass sie Einfluss auf den zu erzielenden Kaufpreis haben können, ist eine Tatsache, indessen nicht Ausdruck von Schwerverkäuflichkeit im Sinne der Rechtsprechung. Letztere ist nicht als Abweichung eines hypothetisch zu erzielenden Maximalpreises (bspw. "wenn ein anderer Zeitpunkt gewählt worden wäre und die Marktlage gerade eine bessere gewesen wäre" oder "wenn die alleinstehende Nachbarin ihre Wohnung nicht gerade an eine Kleinkindfamilie verkauft hätte") zu verstehen. Die Schwerverkäuflichkeit hat den

Fokus viel mehr auf dem zu verkaufenden Objekt selber, welchem es ganz generell an Attraktivität mangelt. Im vorliegenden Fall spricht die Beschreibung der Liegenschaft sowie die hohe Anzahl Interessenten (jedenfalls ohne den gleichzeitigen Nachweis der Absagegründe) gegen Schwerverkäuflichkeit.

5. Nach alledem ist der Einspracheentscheid zu bestätigen und der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen und muss ihnen eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 151 Abs. 1 StG und § 152 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]