

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00099 vom 12. November 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-11-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00099](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00099)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00099 du 12 novembre 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00099 del 12 novembre 2025

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Strittig war insbesondere die anrechenbare Höhe der Maklerprovision bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer.] Die ständige Zürcher Praxis bzw. die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts geht dahin, dass eine Maklerprovision von 2 % des Kaufpreises für überbaute Grundstücke und Eigentumswohnungen, ebenso für unüberbaute Grundstücke, im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt (E. 3.2.1). Bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Maklerprovision von 3 % in Betracht (E. 3.2.2). Um eine Maklerprovision von mehr als 2 % (bis maximal 3 %) als Aufwendung beanspruchen zu können, sind besondere Umstände vorzubringen, die erklären würden, weshalb bezogen auf das Grundstück bzw. die Grundstücke eine höhere Provision angebracht sei. Die Umstände müssen grundstückspezifisch sein; persönliche Gründe sind nicht ausschlaggebend (E. 3.3.2). Möchte eine Stadt, wie in der vorliegenden Angelegenheit, die übliche Provision auf 1,5 % bei Veräusserungserlösen von mehr als Fr. 10 Mio. senken, so ist sie gehalten, die Abstufung zu begründen, namentlich gestützt auf konkrete Daten. Ein blosser Hinweis auf die eigene Praxis genügt nicht (E. 3.4 ff.). Teilweise Gutheissung; Sprungrückweisung zu neuer Einschätzung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist am Bundesgericht noch hängig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Grundstückgewinnsteuer [Strittig war insbesondere die anrechenbare Höhe der Maklerprovision bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer.] Die ständige Zürcher Praxis bzw. die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts geht dahin, dass eine Maklerprovision von 2 % des Kaufpreises für überbaute Grundstücke und Eigentumswohnungen, ebenso für unüberbaute Grundstücke, im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt (E. 3.2.1). Bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Maklerprovision von 3 % in Betracht (E. 3.2.2). Um eine Maklerprovision von mehr als 2 % (bis maximal 3 %) als Aufwendung beanspruchen zu können, sind besondere Umstände vorzubringen, die erklären würden, weshalb bezogen auf das Grundstück bzw. die Grundstücke eine höhere Provision angebracht sei. Die Umstände müssen grundstückspezifisch sein; persönliche Gründe sind nicht ausschlaggebend (E. 3.3.2). Möchte eine Stadt, wie in der vorliegenden Angelegenheit, die übliche Provision auf 1,5 % bei Veräusserungserlösen von mehr als Fr. 10 Mio. senken, so ist sie gehalten, die Abstufung zu begründen, namentlich gestützt auf konkrete Daten. Ein blosser Hinweis auf die eigene Praxis genügt nicht (E. 3.4 ff.).

Teilweise Gutheissung; Sprungrückweisung zu neuer Einschätzung. Stichworte: ANLAGEKOSTEN AUFSCHUB AUFWENDUNGEN BETRIEBSNOTWENDIGES ANLAGEVERMÖGEN GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER MÄKLERPROVISION PROVISION ÜBLICH Rechtsnormen: Art. 9 BV § 216 Abs. III lit. g StG § 221 StG § 221 Abs. I lit. c StG Art. 12 Abs. I StHG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 1 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

2. Abteilung SB.2024.00099 Urteil der 2. Kammer vom 12. November 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiber Luka Marki. In Sachen A AG, c/o B AG vertreten durch RA C, Beschwerdeführerin, gegen Stadt D, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Bewirtschaftung von Liegenschaften. Mit Kaufvertrag vom 27. November 2018 veräusserte sie die in der Stadt D gelegenen Liegenschaften GBB1 01, Kat.-Nr. 02, GBB1 03, Kat.-Nr. 04, und GBB1 05, Kat.-Nr. 06, E-Strasse 07–08, auf denen sich drei Mehrfamilienhäuser befanden, zum Preis von Fr. ... In der Steuererklärung vom 21. Mai 2019 (eingereicht mit Schreiben vom 11. Juli 2019) deklarierte die Pflichtige einen Grundstückgewinn von Fr. ..., basierend auf einem Erwerbspreis per 7. Juni 2000 von Fr. ... und weiteren Anlagekosten im Betrag von Fr. ... (Anlagekosten total Fr. ...). In diesen Anlagekosten enthalten waren unter anderem eine Mäklerprovision in Höhe von Fr. ... und Verkaufskosten in Höhe von Fr. ... Mit Schreiben vom 28. November 2019 beantragte die Pflichtige sodann einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung. Gestützt auf einen Veranlagungsvorschlag vom 4. Dezember 2019, zu dem die Pflichtige mit Schreiben vom 15. Januar 2020 Stellung genommen hatte, setzte die Kommission für Grundsteuern der Stadt D mit Veranlagungsbeschluss vom 28. April 2020 die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... fest, basierend auf einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. ... Von den deklarierten Anlagekosten in Höhe von Fr. ... anerkannte die Kommission für Grundsteuern lediglich einen Betrag von Fr. ... Namentlich verweigerte sie den Abzug der Mäklerprovision, soweit sie 1,5 % des Gesamterlöses überstieg, sowie den Abzug der unter den Verkaufskosten deklarierten Kosten für eine Machbarkeitsstudie (Fr. ...) und Rechtsvertretungskosten (Fr. ...). Die Einsprache der Pflichtigen vom 4. Juni 2020 wies die Kommission für Grundsteuern mit Einsprachebeschluss vom 14. November 2023 ab. II. Gegen den Einsprachebeschluss gelangte die Pflichtige mit Rekurs vom 20. Dezember 2023 an das Steuerrekursgericht. Dieses wies den Rekurs mit Entscheid vom 27. August 2024 ab. III. Mit Beschwerde vom 1. Oktober 2024 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. August 2024 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei basierend auf einem geänderten Anlagewert von Fr. ... und einem sich daraus ergebenden, steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. ... neu zu berechnen. Überdies sei im Umfang des reinvestierten Erlöses in ein Ersatzobjekt ein Steueraufschub auf der Grundstückgewinnsteuer zu gewähren. Des Weiteren beantragte die Pflichtige den Beizug der Akten der Vorinstanz sowie die Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin. Die Stadt D beantragte die Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Pflichtigen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle

Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Die Pflichtige beanstandet eingangs ihrer Beschwerde zwar die "ungenügende Sachverhaltsfeststellung". In der Folge beziehen sich ihre Ausführungen aber ausschliesslich auf die Rechtsanwendung. Ihre Rügen sind in diesem Zusammenhang zu behandeln.

### **E. 2.1**

Die Pflichtige rügt in erster Linie, dass die Vorinstanz die von ihr bezahlte Mäklerprovision zu Unrecht nicht vollständig als Anlagekosten anerkannt und zum Abzug zugelassen habe.

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz erwog diesbezüglich zusammengefasst, dass gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG nur "übliche Mäklerprovisionen" als Aufwendungen anrechenbar seien. Unter Hinweis auf diverse Urteile des Bundesgerichts, des Verwaltungsgerichts und von ihr selbst legte die Vorinstanz dar, dass im Kanton Zürich eine langjährige Praxis bestehe, wonach eine Mäklergebühr von 2 % bzw. bei Erlösen von mehr als Fr. 10'000'000.- eine Gebühr von 1,5 % als üblich gelte.

### **E. 3.1**

Nach Art. 12 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind die Kantone verpflichtet, bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) vom Erlös abzuziehen. Diese Rechtsbegriffe sind im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Insofern belässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Spielraum (BGr, 11. April 2025, 9C\_199/2024, E. 3.1 [zur Publikation vorgesehen]; BGE 143 II 382 E. 3.2; BGE 141 II 207 E. 2.2.1). Insbesondere schreibt das Bundesrecht den Kantonen nicht vor, inwieweit sie Mäklerprovisionen bei der Grundstückegewinnsteuer zum Abzug zuzulassen haben (vgl. BGr, 26. April 2019, 2C\_719/2017, E. 2.3; BGr, 29. Mai 2009, 2C\_119/2009, E. 2.1; vgl. auch Silvia Hunziker/Moritz Seiler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Basel 2022 [Kommentar StHG], Art. 12 N. 85).

#### **E. 3.2.1**

Der Kanton Zürich lässt gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG nur "übliche" Mäklerprovisionen zum Abzug zu. Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, geht die ständige Zürcher Praxis bzw. die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts dahin, dass eine Mäklerprovision von 2 % des Kaufpreises für überbaute Grundstücke und Eigentumswohnungen, ebenso für unüberbaute Grundstücke, im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt (VGr, 23. Oktober 2019, SB.2019.00041, E. 2.2; VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048, E. 2.3; RB 1996 Nr. 58; RB 1988 Nr. 43; RB 1978 Nr. 73; vgl. auch Martin Zweifel et al., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 10 N. 170). Die grundsätzliche Festsetzung der üblichen Mäklerprovision für das gesamte Kantonsgebiet auf 2 % kommt zweifellos einer gewissen Pauschalisierung gleich, die nicht sämtlichen örtlichen Gegebenheiten und Sonderfällen Rechnung trägt. Jedoch ist dies aus Gründen der Praktikabilität und zur Wahrung der Rechtssicherheit hinzunehmen (VGr, 6. September 2017, SB.2017.00075, E. 2.4 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht], bestätigt mit BGr, 21. August 2019, 2C\_891/2017, E. 2.6).

### **E. 3.2.2**

Einzig bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Mäklerprovision von 3 % in Betracht (VGr, 23. Oktober 2019, SB.2019.00041, E. 2.2; VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048, E. 2.3). Will sich die steuerpflichtige Person auf die Schwerverkäuflichkeit berufen, verlangt die Praxis, dass sie Angaben über die Anzahl der Interessenten und die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Mäklers macht. Ein allgemeiner Hinweis, zum Beispiel auf die schlechte Lage des Objekts, genügt nicht (vgl. VGr, 23. Oktober 2019, SB.2019.00041, E. 2.2).

### **E. 3.2.3**

Umgekehrt betrachtete das Verwaltungsgericht in einem Urteil aus dem Jahr 1998, das noch zu § 166 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 erging, eine Mäklerprovision von 2 % bei einem Veräusserungserlös von rund Fr. 14,5 Mio. nur im Umfang von 1,5 % als üblich. Es schützte damit eine Praxis der Finanzdirektion, wonach die übliche Mäklerprovision nach der Höhe des Kaufpreises abgestuft werden müsse (vgl. RB 1998 Nr. 166). Die Vorinstanz wies in ihrem Entscheid zudem auf zwei eigene Entscheide hin, in denen sie bei Veräusserungserlösen von zwischen Fr. 10 und 20 Mio. Mäklerprovisionen von 1,5 % als üblich bezeichnet und noch tiefere Ansätze der steuererhebenden Gemeinden verworfen hatte (vgl. StRGr, 25. September 2013, 2 GR.2013.3, E. 2j sowie E. 2e und den dortigen Hinweis auf StRK, 27. März 2008, 3 GR.2007.56).

### **E. 3.3.1**

Wie das Verwaltungsgericht erkannt und das Bundesgericht unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 der Bundesverfassung [BV]) bestätigt hat (vgl. oben E. 3.2.1), lässt das Kriterium der Üblichkeit im Interesse der Praktikabilität und der Rechtssicherheit die mit der Festsetzung der Provision auf 2 % verbundene Pauschalisierung zu. Die allgemeinen Ausführungen der Pflichtigen zur Auslegung des Begriffs der Üblichkeit ändern daran nichts. Ohnehin belegt die Pflichtige noch nicht einmal ansatzweise, dass kantonsweit oder auch nur in der Stadt D regelmässig höhere Provisionen bezahlt würden als 2 %. Stattdessen beschränkt sie sich auf die Behauptung, die von ihr bezahlte Provision habe den Marktverhältnissen entsprochen. Das genügt offensichtlich nicht, um die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts einer Überprüfung zu unterziehen (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 149 II 354 E. 2.3; BGE 146 I 105 E. 5.2.2).

### **E. 3.3.2**

Um eine Mäklerprovision von mehr als 2 % (bis maximal 3 %) als Aufwendung beanspruchen zu können, müsste die Pflichtige vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung besondere Umstände vorbringen, die erklären würden, weshalb bezogen auf ihr Grundstück bzw. ihre Grundstücke eine höhere Provision angebracht war. Dass diese Umstände grundstückspezifisch sein müssen und persönliche Umstände des Veräusserers nicht ausschlaggebend sein können, folgt bereits aus der Natur der Grundstückgewinnsteuer als einer Objektsteuer, die anhand der objektiven Verhältnisse erhoben wird und bei der es auf die Person des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht ankommt (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.3.2). Im Vordergrund steht nach der Praxis denn auch die Schwerverkäuflichkeit des Grundstücks. Die von der Pflichtigen vorgebrachten Umstände – Kurzfristigkeit des Verkaufs, hoher Mindestverkaufspreis, besonderes Bieterverfahren – mögen zwar erklären, weshalb sie bereit war, der Mäklerin eine Provision von (über alles gerechnet) 6,4 % des

Erlöses zu bezahlen. Diese Umstände sind aber nicht grundstücksspezifisch, sondern eher durch die persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse der Pflichtigen bedingt. Folglich rechtfertigt es sich im Lichte der ständigen Rechtsprechung vorliegend nicht, eine höhere Maklerprovision als 2 % zum Abzug zuzulassen. Daran ändert im Übrigen auch nichts, dass die Maklerprovision bei der Maklerin möglicherweise im vollen Umfang der Gewinnsteuer unterlegen hat, wie die Pflichtige behauptet. Ein Anspruch für die Pflichtige auf einen vollen Abzug bei der Grundstücksgewinnsteuer ergibt sich aus dieser Asymmetrie jedenfalls nicht. Inwiefern die Pflichtige den überschüssenden Betrag allenfalls bei der Gewinnsteuer geltend machen könnte, ist an dieser Stelle nicht zu prüfen.

#### **E. 3.4**

Fraglich bleibt, ob es sich rechtfertigt, zum Nachteil der Pflichtigen von den 2 % abzuweichen und lediglich eine Maklerprovision von 1,5 % zum Abzug zuzulassen.

##### **E. 3.4.1**

Auch wenn sich das Verwaltungsgericht in einem einzelnen Urteil in diese Richtung geäußert hat, lässt sich insoweit noch nicht von einer gefestigten Praxis sprechen, die einer erneuten Überprüfung entgegenstehen könnte. Was sodann die Entscheide der Vorinstanz zu dieser Frage betrifft, ist vorzuschicken, dass sie für das Verwaltungsgericht als übergeordnete Instanz keine Befolgungspflicht auslösen können (vgl. zur analogen Situation vor Bundesgericht BGE 146 I 105 E. 5.2.2). Immerhin fällt auf, dass sich die Vorinstanz im zuletzt beurteilten Fall noch auf konkrete Daten gestützt hatte, um die Maklerprovision auf 1,5 % festzusetzen (vgl. StRGr, 25. September 2013, 2 GR.2013.3, E. 2i). Davon wich sie im vorliegenden Fall ab und begnügte sich stattdessen wie zuvor bereits die Grundsteuerbehörde mit einem Hinweis auf die Praxis (StRGr, 27. August 2024, 1 GR.2023.39, E. 2d/aa).

##### **E. 3.4.2**

Wie das Verwaltungsgericht schon 1998 erwog, lässt sich nicht sagen, dass der wirtschaftliche Wert der Maklertätigkeit für den Auftraggeber linear zum Veräusserungserlös ansteigt, auch wenn dieser Wert zum Erlös in einer Beziehung steht (vgl. RB 1998 Nr. 166). Es ist also mit anderen Worten plausibel, dass Maklerprovisionen bei Immobilientransaktionen mit besonders hohen Veräusserungserlösen proportional tiefer ausfallen als bei Geschäften mit tieferen Erlösen. Das spricht an sich für eine Abstufung der üblichen Maklerprovision nach der Höhe des Erlöses. Allerdings ist auch nicht ausgeschlossen, dass in höheren Preissegmenten öfter überproportional erfolgsabhängige Provisionen vereinbart werden, woraus eine grössere Varianz respektive im Erfolgsfall höhere Provisionen resultieren, wie die Pflichtige sinngemäss behauptet.

##### **E. 3.4.3**

Vor dem Hintergrund dieser Ungewissheit fällt ins Gewicht, dass mit einer Abstufung, wie sie die Stadt D praktiziert, der Praktikabilitäts- und Rechtssicherheitsvorteil, der mit der Festsetzung der üblichen Provision auf 2 % einhergeht, zumindest teilweise preisgegeben wird. Im umgekehrten Fall, wenn also der Veräusserer wegen Schwerverkäuflichkeit oder sonstigen besonderen Umständen eine höhere Provision als 2 % geltend macht, knüpft die ständige Rechtsprechung diese Preisgabe denn auch an bestimmte Voraussetzungen: Sie verlangt vom Veräusserer konkrete Angaben zur Schwerverkäuflichkeit bzw. zu den sonstigen besonderen Umständen und lässt allgemeine Hinweise nicht genügen (vgl. oben E. 3.2). Für eine Senkung der üblichen Provision auf 1,5 % bei Veräusserungserlösen von

mehr als Fr. 10 Mio. kann nichts anderes gelten, droht die Gemeinde doch andernfalls in Methodendualismus zu verfallen. Sie ist also gehalten, die Abstufung mittels konkreter Angaben zu begründen. Das gilt erst recht, wenn die Gemeinde, wie hier die Stadt D, den Ansatz von 1,5 % bei einer Veräusserung mehrerer Liegenschaften gesamtheitlich zur Anwendung bringen will, obschon für sich genommen keine der Liegenschaften die Grenze von Fr. 10 Mio. erreicht hätte.

#### **E. 3.4.4**

Konkrete Angaben, die eine Mäklerprovision von bloss 1,5 % als üblich erscheinen lassen würden, blieb die Stadt D im vorliegenden Verfahren schuldig. Sie machte in ihrer Beschwerdeantwort zwar geltend, Mäklerprovisionen würden zunehmend in Form von Festpreisen vereinbart, was unter anderem auch auf die Verwendung von künstlicher Intelligenz und damit verbundene Kosteneinsparungen zurückzuführen sei. Dafür verwies sie auf entsprechende Angaben eines einzelnen Anbieters, der seit 2017 im Bereich der Immobilienvermittlung aktiv ist (Neho). Es ist jedoch zweifelhaft, ob dieser Mäkler für die Branche insgesamt und erst recht für das hier betroffene Hochpreissegment repräsentativ ist. Auch die andere Quelle, auf welche die Stadt D in ihrer Beschwerdeantwort verweist (Homegate-Website), ist sehr allgemein gehalten und taugt nicht als Beleg dafür, dass bei Veräusserungserlösen von mehr als Fr. 10 Mio. Provisionen von 1,5 % und nicht solche von 2 % üblich sind.

#### **E. 3.5**

Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich vorliegend nicht, von der üblichen Provisionshöhe von 2 % abzuweichen, und zwar weder zugunsten der Pflichtigen noch zugunsten der Stadt D. Der Bemessung des Grundstückgewinns ist deshalb eine Mäklerprovision von 2 % zugrunde zu legen.

#### **E. 4.1**

Die Pflichtige macht weiter geltend, dass die Kosten für die Rechtsvertretung (Fr. ...) und die Machbarkeitsstudie (Fr. ...) als Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien.

#### **E. 4.2**

Dieses Vorbringen ist offensichtlich unbegründet. Die Vorinstanz legte eingehend und überzeugend dar, dass und weshalb diese Kosten nicht bei der Pflichtigen, sondern bei ihrem Verwaltungsratspräsidenten angefallen waren respektive in einem Zusammenhang mit der Auseinandersetzung unter den Erben standen (StRGr, 27. August 2024, 1 GR.2023.39, E. 3b). Darauf kann hier verwiesen werden (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 115 StG und § 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Den Beweis dafür, dass die Machbarkeitsstudie (auch) für die spätere Veräusserung der Liegenschaften durch die Pflichtige erstellt wurde, bleibt die Pflichtige – auch vor Verwaltungsgericht – schuldig. Es fehlt mithin an einem Zusammenhang zwischen diesen Kosten und dem Veräusserungserlös, sodass sie von vornherein nicht als Aufwendungen im Sinne von § 221 StG in Betracht kommen.

#### **E. 5.1**

Die Pflichtige beruft sich schliesslich auf einen Aufschub der Besteuerung wegen Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (§ 216 Abs. 3 lit. g StG), soweit sie den Erlös reinvestiert habe.

## **E. 5.2**

Die Vorinstanz lehnte einen Steueraufschub ab, weil die veräusserten Grundstücke kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen dargestellt hätten, zumal die Pflichtige keinen "eigentlichen Betrieb" aufrechterhalten habe (StRGr, 27. August 2024, 1 GR.2023.39, E. 4f/cc).

## **E. 5.3**

Die Beurteilung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

### **E. 5.3.1**

Damit die Pflichtige einen Aufschub wegen Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen beanspruchen könnte, müsste sie erstens einen Betrieb führen und müssten die veräusserten Grundstücke zweitens für diesen Betrieb notwendig gewesen sein. Für das steuerliche Umstrukturierungsrecht definiert das Bundesgericht den Betrieb als organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet. Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (BGE 150 II 40 E. 6.4; BGE 138 II 557 E. 6.4). Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebs auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (BGE 150 II 40 E. 6.5; BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E. 3.3). Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 5a "Umstrukturierungen" der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 1. Februar 2022 (ESTV-KS Nr. 5a) und dem insoweit identischen Vorgängerkreisschreiben (ESTV, Kreisschreiben Nr. 5 "Umstrukturierungen" vom 1. Juni 2004 [ESTV-KS Nr. 5]), an dem sich auch das Bundesgericht in seinem jüngsten Leiturtteil zum Steueraufschub bei einer Umstrukturierung orientierte (vgl. BGE 150 II 40 E. 6.9), stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb dar, wenn kumulativ a) ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden; b) das Unternehmen mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) beschäftigt oder beauftragt und c) die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen (ESTV-KS Nr. 5a, Ziff. 3.2.2.3 und 4.3.2.8). In Anlehnung an diese Anforderungen erwog das Bundesgericht, dass auch dann ein Betrieb vorliegen kann, wenn das Unternehmen selbst kein Personal (im Arbeitsverhältnis) beschäftigt, sondern die Verwaltungstätigkeit an Dritte (im Auftragsverhältnis) auslagert (vgl. BGE 150 II 40 E. 6.8.4). Es hielt daran fest, dass der Verwaltungsaufwand mindestens einer Vollzeitstelle entsprechen muss (vgl. BGE 150 II 40 E. 6.9).

### **E. 5.3.2**

Betreffend die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen erkannte das Bundesgericht, dass die Kriterien des ESTV-KS Nr. 5a bzw. des ESTV-KS Nr. 5 für Umstrukturierungen geschaffen und für Ersatzbeschaffungen im Grundsteuerrecht nicht direkt anwendbar seien. An die Betriebsnotwendigkeit des Grundstücks für die Anerkennung einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung sei ein strenger Massstab anzulegen. Demgemäss verlangte das Bundesgericht für den Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung einen besonders engen Zusammenhang zwischen dem Ersatz- und dem zu ersetzenden Objekt bzw. zwischen den Anlageobjekten und dem Immobilienverwaltungsbetrieb (vgl. BGr, 2. April 2011, 2C\_107/2011, E. 5.1; vgl. auch BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_176/2016,

E. 3.3 – 3.6). Diese Verschärfung im Vergleich zum steuerlichen Umstrukturierungsrecht ist in der Literatur kritisiert worden (vgl. Markus Reich/Julia von Ah, Kommentar StHG, Art. 8 N. 71). Ob das Bundesgericht damit dem grundsteuerlichen Ersatzbeschaffungsrecht einen anderen Betriebsbegriff zugrunde legte oder seine Rechtsprechung nicht eher (nur) den erforderlichen Zusammenhang zwischen den Anlageobjekten und dem Betrieb betrifft, braucht hier nicht geklärt zu werden. Denn auf jeden Fall ist nicht anzunehmen, dass das Bundesgericht dem grundsteuerlichen Ersatzbeschaffungsrecht einen grosszügigeren Betriebsbegriff zugrunde legt als dem steuerlichen Umstrukturierungsrecht. Das gilt umso mehr für die (reine) Immobilienverwaltung, für die das Bundesgericht auch in Bezug auf die Ersatzbeschaffung festhielt, dass sie grundsätzlich keinen Betrieb darstelle (vgl. BGr, 2. April 2011, 2C\_107/2011, E. 3.3). Auch für das grundsteuerliche Ersatzbeschaffungsrecht kommt ein Immobilienverwaltungsbetrieb also nur bei professioneller Immobilienbewirtschaftung in Betracht, was Verwaltungsaufwand entsprechend mindestens einer Vollzeitstelle voraussetzt.

### **E. 5.3.3**

Laut den Feststellungen der Vorinstanz und den eigenen Angaben der Pflichtigen stellten die veräusserten Grundstücke das einzige Anlagevermögen der Pflichtigen dar. Der Personalaufwand der Pflichtigen betrug in der Geschäftsperiode der Veräusserung (2018) lediglich Fr. ... (StRGr, 27. August 2024, 1 GR.2023.39, E. 4f/cc). Die Pflichtige erklärt diese tiefen Kosten mit den langjährigen, stabilen Mietverhältnissen. Auf jeden Fall erhellt hieraus, dass die Kosten, welche die Pflichtige für die Verwaltung der Grundstücke aufwendete, bei weitem nicht einer Vollzeitstelle entsprachen. Es kann deshalb nicht gesagt werden, dass die Pflichtige einen Immobilienverwaltungsbetrieb führte. Fehlt es an einem Betrieb, scheidet ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG von vornherein aus. Der Entscheid der Vorinstanz ist deshalb in diesem Punkt zu bestätigen, ohne dass noch geprüft werden müsste, wie eng der Zusammenhang zwischen den Grundstücken und dem (hypothetischen) Betrieb hätte sein müssen und in welchem Umfang die Pflichtige den Erlös in ein Ersatzobjekt investierte.

### **E. 6**

Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet, als die Stadt D zu Unrecht zum Nachteil der Pflichtigen von der üblichen Mäklerprovision von 2 % abwich und nur 1,5 % zum Abzug zuliess. In diesem Umfang ist sie gutzuheissen. Im Übrigen ist sie abzuweisen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Sache ist zu neuer Einschätzung im Sinne der Erwägungen an die Kommission für Grundsteuern der Stadt D zurückzuweisen. Die Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren sind anteilmässig nach Massgabe des Unterliegens zu verlegen (§ 212 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 StG). Die Stadt D hat der Pflichtigen für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen, ohne selbst Anspruch auf eine Parteientschädigung zu haben (§ 212 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG; § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 152 StG sowie § 17 Abs. 2 VRG).

### **E. 7**

Ein Rückweisungsentscheid wird in der Regel als Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) qualifiziert, der das Verfahren noch

nicht abschliesst. Gegen Zwischenentscheide ist eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (Abs. 1 lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Abs. 1 lit. b). Falls die Rückweisung einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit verbleibt, gilt der Rückweisungsentscheid ausnahmsweise als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG (BGE 136 V 195 bzw. BGr, 25. Mai 2010, 8C\_517/2009, nicht publizierte E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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