

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00115 vom 20. August 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-08-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00115](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00115)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00115 du 20 août 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00115 del 20 agosto 2025

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Die Pflichtigen verkauften 2014 eine Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft, die damals namentlich zwei Mehrfamilien-Liegenschaften besass. Die Pflichtigen deklarierten in ihrer Steuererklärung einen steuerbaren Grundstücksgewinn aufgrund der wirtschaftlichen Handänderung. Sie machten jedoch Anlagekosten geltend, die wertvermehrender Natur gewesen seien. Die Steuerbehörde stellte sich auf den Standpunkt, nur die lückenlos nachgewiesenen und in den Jahresrechnungen der Immobiliengesellschaft aktivierten Aufwendungen könnten zur Vermeidung eines doppelten Abzugs steuermindernd berücksichtigt werden.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Rechtliche Grundlagen zur Grundstückgewinnsteuer (E. 2.1). Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung (E. 2.2). Da die anrechenbaren Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG die Grundstückgewinnsteuer mindern, erfordert ihre erfolgreiche Geltendmachung in formell-rechtlicher Hinsicht, dass die hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen kraft ihrer Mitwirkungspflicht die zugrundeliegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang nachweisen (E. 3.1, E. 3.2 und E. 3.3). Die Pflichtigen vermögen nicht zu belegen, dass die geltend gemachten Anlagekosten wertvermehrender Natur waren (E. 3.4). Da die Pflichtigen weder die geltend gemachte Vernachlässigung der Liegenschaft noch die bisherige Nichtberücksichtigung der Sanierungskosten bei der Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft belegt haben, geht auch ihre Berufung auf die Dumont-Praxis ins Leere (E. 4). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d. h. den Erwerbspreis (§ 220 StG) und die Aufwendungen (§ 221 StG), übersteigt. Abzugsfähig sind bei der Festlegung des steuerbaren Grundstücksgewinns u. a. Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (sog. wertvermehrende Aufwendungen; § 221 Abs. 1 lit. a StG). Wertvermehrend sind dabei Aufwendungen, welche eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswerts bewirken, d. h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Mehrwert führen. Die Erfordernisse der positiven qualitativen Veränderung und der Dauerhaftigkeit grenzen die wertvermehrenden Aufwendungen gegenüber den Unterhaltsaufwendungen ab, welche bloss werterhaltenden Charakter haben (Markus Reich/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

[DBG], Basel 2022, Art. 34 N. 22; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 30 N. 48). Unterhaltskosten hingegen sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist, und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Die Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand steht dabei im Fokus. Als Unterhaltskosten können unter Umständen aber auch solche Aufwendungen zählen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 32 N. 41 f.; Richner et al., § 30 StG N. 40 f.).

## **E. 2.2**

Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien. Wird eine Installation nicht bloss instandgehalten oder durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste Neuinstallation ersetzt, sondern durch eine qualitativ bessere Installation ersetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor (Richner et al., Art. 32 DBG N. 52 ff.; Richner et al., § 30 StG N. 52 ff.). Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden Aufwendungen (welche bei der Gewinnsteuer abzugsfähig sind) und den wertvermehrenden Aufwendungen (welche bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können) hat dabei lückenlos zu sein. Es sollen alle Aufwendungen für Grundstücke einmal abzugsfähig sein, aber auch nur einmal. Eine doppelte Berücksichtigung ist unzulässig (Richner et al., § 221 StG N. 33).

## **E. 3.1**

Da die anrechenbaren Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG die Grundstückgewinnsteuer mindern, erfordert ihre erfolgreiche Geltendmachung in formell-rechtlicher Hinsicht, dass die hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen kraft ihrer Mitwirkungspflicht die zugrunde liegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang nachweisen. Diesen Nachweis haben sie durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt (vgl. Richner et al., § 221 StG N. 16; vgl. VGr, 1. April 2020, SB.2019.00100, E. 4.1.2).

## **E. 3.2**

In Bezug auf die Untersuchungsbefugnisse der Behörden und die Mitwirkungspflichten der betroffenen Steuerpflichtigen im Allgemeinen ergibt sich Folgendes (vgl. BGr, 14. April 2021, 2C\_913/2020, E. 2.5.1): Die Bestimmungen über die Staatssteuern gelten sinngemäss auch für die Grundsteuern (vgl. § 206 StG). Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 42 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Er muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 42 Abs. 2 StHG). Gegenüber dem Steuerpflichtigen sind Personen, die mit ihm Geschäfte tätigen oder getätigt haben, zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen über die

beiderseitigen Ansprüche und Leistungen verpflichtet (§ 136 Abs. 1 lit. h StG; vgl. auch Art. 43 Abs. 1 StHG). Aufgrund der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung verlangt das Bundesgericht vom Steuerpflichtigen, dass er auf eine Unsicherheit hinweist, wenn er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren ist; er darf diese nicht einfach verschweigen (BGr, 5. Dezember 2024, 9C\_42/2024, E. 5.2.2 m. w. H.). Demgegenüber muss sich die Steuerbehörde zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen verlassen, darf dies aber grundsätzlich tun. Auch braucht sie den Sachverhalt nicht nach allen Richtungen auszuleuchten. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht so lange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (BGr, 5. Dezember 2024, 9C\_42/2024, E. 5.2.3 m. w. H.).

### **E. 3.3**

Bei Umbauten bestehender Gebäude können wertvermehrnde und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinandergehalten werden; ihre Anteile lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei obliegt es der steuerpflichtigen Person, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu sind genaue Angaben über die ausgeführten Arbeiten, Lieferungen und Leistungen und den Zustand sowie die Ausstattung des Objektes vor und nach dem Umbau nötig. Weil aus der Steuererklärung und den allenfalls beigelegten Rechnungsbelegen solche Angaben regelmässig nicht oder nicht mit genügender Klarheit hervorgehen, obliegt es grundsätzlich der mit der Untersuchung und Verfahrensleitung betrauten Steuerbehörde, von der steuerpflichtigen Person eine detaillierte Sachdarstellung über die im Einzelnen erbrachten Leistungen und erfolgten Lieferungen sowie über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor bzw. nach dem Umbau zu verlangen und – wenn Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung bestehen – weitergehende Beweismittel zur Überprüfung des behaupteten Sachverhalts (z. B. Pläne, Fotos, Rechnungen, Augenscheine, Expertisen, Zeugenbefragungen usw.) ins Auge zu fassen (Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 10 N. 157). Die Pflichtigen wurden denn auch von der Steuerbehörde mit Einschätzungsvorschlag vom 6. September 2018 aufgefordert, genaue Angaben über den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau einzureichen. Sie lassen in der Steuerklärung ausführen, sie seien mehrheitlich im Baubereich tätige Handwerker und Dienstleister gewesen, welche im Kanton Zürich standardmässig im Zustand vernachlässigte Liegenschaften erworben hätten, um sich so Aufträge zu verschaffen und ein Portfolio von Anlageliegenschaften aufzubauen. Sie mussten daher selber genaue persönliche Kenntnisse über den Zustand der streitbetroffenen Liegenschaft vor und nach den Renovationsarbeiten gehabt haben. Den sodann rechtskundig vertretenen Pflichtigen wäre es daher ohne Weiteres zumutbar gewesen, eine detaillierte Sachdarstellung über den Zustand und die Ausstattung der Liegenschaft vor bzw. nach den Umbauten vorzulegen und allfällige Beweismittel hierzu zumindest zu offerieren.

### **E. 3.4**

Es ist daher zu prüfen, ob die Pflichtigen rechtsgenügend nachgewiesen haben, dass die von ihnen geltend gemachten Anlagekosten von Fr. ... wertvermehrender Natur waren.

#### **E. 3.4.1**

Die Vorinstanz hält fest, die Pflichtigen hätten keine substantiierte Darlegung der wertvermehrenden Aufwendungen gemacht. So sei weder das Alter des Gebäudes genannt worden, noch dessen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs detailliert geschildert worden. Während sich das Alter des Gebäudes tatsächlich noch leicht den Akten entnehmen lässt – so wird dessen Baujahr mit dem Jahr 1958 angegeben –, ist der Zustand des Gebäudes vor der Sanierung in den Jahren 2004 und 2005 durch die Pflichtigen nicht dokumentiert worden. Sie legten zwar unter Einreichung der Rechnungsbelege dar, welche Art von Arbeiten in den Jahren 2004 bis Mitte 2005 vorgenommen worden waren, und sie qualifizierten diese Arbeiten selber auch nahezu vollumfänglich als wertvermehrend. Den Rechnungsbelegen lässt sich aber nicht entnehmen, ob die vorgenommenen Arbeiten zu der von den Pflichtigen zu belegenden dauernden Wertsteigerung des Gebäudes geführt haben. So ist insbesondere bei den geltend gemachten Rohbaukosten, den Kosten für Elektro- und Sanitärinstallationen, aber auch für Heizungs-, Maler-, Schreiner- und Gipserarbeiten unklar, ob und allenfalls in welcher Höhe ein wertvermehrender Anteil enthalten ist und welcher Anteil nachzuholender Unterhalt darstellt.

#### **E. 3.4.2**

Die Kosten des Ausbaus des Dachstocks im Jahre 2012 werden mit Fr. ... von den Pflichtigen vollumfänglich als wertvermehrend eingestuft. Hierzu wurden aber nur pauschale Abrechnungen der Generalunternehmung eingereicht. Daraus ist nicht ersichtlich, welche baulichen Massnahmen überhaupt vorgenommen wurden. Der Ausbau des Dachstocks beschränkte sich offenbar auch auf den Innenausbau, denn eine Aufstockung wurde nicht geltend gemacht. Dass mit dem Ausbau neue Wohnflächen geschaffen wurden, machen die Pflichtigen ebenfalls nicht geltend. Aus den Titeln der eingereichten Unterlagen ist einzig ersichtlich, dass offenbar auch energetische Massnahmen vorgenommen wurden. Es ist daher auch hier unklar, inwiefern und allenfalls in welchem Umfang durch den Ausbau des Dachstocks bleibende Mehrwerte geschaffen wurden.

#### **E. 4**

Die Pflichtigen berufen sich sodann auf die sogenannte Dumont-Praxis, welche beim Bund und in zahlreichen Kantonen während Jahrzehnten angewandt wurde. Danach waren Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft kurz nach Anschaffung – in der Regel während der ersten fünf Jahre – aufgewendet hatte, nicht bei der Einkommenssteuer abziehbar. Im Kanton Zürich galt die Dumont-Praxis ab Mitte 2005 bis Ende 2010 (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N. 154).

#### **E. 4.1**

Die Dumont-Praxis kam aber nur zur Anwendung, insoweit das erworbene Grundstück durch den Veräusserer im Unterhalt vernachlässigt worden war. Die Pflichtigen haben unter Berufung auf die Dumont-Praxis demnach die Vernachlässigung der Liegenschaft nachzuweisen (Richner et al., § 30 StG N. 82). Von einer vernachlässigten Liegenschaft ist auszugehen, wenn deren mangelhafte Pflege und Instandstellung zu Schäden an der Bausubstanz geführt hat, sodass ein dauerhafter Wertverlust droht oder ein Sicherheitsrisiko

besteht. Indizien hierfür sind das Alter der Liegenschaft, die Höhe des Renovationsaufwands im Verhältnis zum Kaufpreis, die Art und der Umfang der durchgeführten Arbeiten, eine deutliche Erhöhung des Mietzinses oder ein deutlich erhöhter allfälliger Veräusserungserlös kurz nach dem Erwerb und den Renovationsarbeiten (vgl. z. B. BGr, 11. Juli 2017, 2C\_871/2016, E. 2.1.2 m. w. H.).

#### **E. 4.2**

Die Pflichtigen bringen lediglich vor, die Liegenschaft sei vernachlässigt gewesen. Eine substantiierte Sachdarstellung unter Beilage von Belegen für die angebliche Vernachlässigung wird von ihnen jedoch nicht erbracht. Die Vorinstanz erachtet es dabei nicht als ausgeschlossen, dass aufgrund der erwerbsnahen Investitionen von rund Fr. ... im Vergleich zum Erwerbspreis der Liegenschaft von Fr. ... eine Vernachlässigung vorgelegen haben könnte. Das Verhältnis zwischen Erwerbspreis und erwerbsnahen Investitionen kann denn auch lediglich auf einen sehr hohen Unterhaltsbedarf hinweisen. Ob Schäden an der Bausubstanz vorlagen, welche derart waren, dass ein dauerhafter Wertverlust drohte, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Es wäre den Pflichtigen schliesslich unbenommen gewesen, weitere Indizien für die geltend gemachte Vernachlässigung beizubringen, wie beispielsweise die Mieteinnahmen nach den Renovationsarbeiten im Verhältnis zu denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft.

#### **E. 4.3**

Selbst wenn eine Vernachlässigung vorgelegen hätte, wären die Pflichtigen immer noch dafür beweisbelastet, dass die L AG die Kosten für die fraglichen Sanierungskosten nicht bei der Gewinnsteuer abziehen konnte bzw. nicht abgezogen hat (Richner et al., § 30 StG N. 82). Sie erbringen auch hierfür keinen Nachweis, obschon sie zwecks Deklaration der Grundstückgewinnsteuern aufgrund von Ziff. 8.3 des Aktienkaufvertrags vom 25. September 2014 jederzeitigen und vollumfänglichen Zugang zu allen erforderlichen Unterlagen und Informationen der L AG haben. Da die Pflichtigen somit weder die geltend gemachte Vernachlässigung der Liegenschaft noch die bisherige Nichtberücksichtigung der Sanierungskosten bei der Gewinnsteuer der L AG belegt haben, geht auch ihre Berufung auf die Dumont-Praxis ins Leere.

#### **E. 5**

Die L AG hat gemäss den Pflichtigen die Investitionen direkt der Erfolgsrechnung belastet, was eine verdeckte Abschreibung derselben zur Folge hatte. Die Pflichtigen machen dabei geltend, dass kein doppelter Abzug der Investitionen möglich sei, da im Falle des Verkaufs der streitbetreffenen Liegenschaft durch die L AG nachträglich eine Besteuerung bei deren Gewinnsteuern erfolgen würde.

#### **E. 5.1**

Diese Auffassung wird durch eine neuere Lehrmeinung gestützt: Wenn wertvermehrnde Aufwendungen bei der Gewinnsteuer ganz oder teilweise dem Aufwand belastet werden, so werden dadurch verdeckte Sofortabschreibungen vorgenommen, weil wertvermehrnde Aufwendungen richtigerweise aktiviert und dann abgeschrieben werden müssten. Werden derartige (Sofort-)Abschreibungen nicht entdeckt und in der Steuerbilanz aufgerechnet, werden sie bei der Veräusserung des Grundstücks im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen ohnehin nachträglich besteuert, weshalb sie bei der Grundstückgewinnsteuer gleichwohl angerechnet werden können (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N. 153a).

## **E. 5.2**

Die Pflichtigen konnten aber nach dem bereits Gesagten nicht nachweisen, dass ihre Investitionen in die streitbetroffene Liegenschaft wertvermehrender Natur waren. Da somit von reinem (aufgestauten) Unterhalt auszugehen ist, kann eine doppelte Nichtanrechnung der Investitionen von vornherein nicht stattfinden.

## **E. 6**

Die Pflichtigen machen schliesslich Baukreditzinsen in der Höhe von Fr. ... als wertvermehrende Investitionen geltend. Sie halten dafür, dass für den Umbau eine Erhöhung der auf der streitbetroffenen Liegenschaft lastenden Hypothek im Umfang von Fr. ... erforderlich gewesen sei, und berechnen darauf einen hypothetischen Zinssatz. Während die Erhöhung der Hypothek zumindest aus der Finanzbuchhaltung ersichtlich ist, fehlt für den Nachweis von tatsächlich bezahlten Baukreditzinsen und den Umfang der Fremdfinanzierung jeglicher Beleg. Wie bereits oben dargelegt (E. 3 hiavor), haben die Pflichtigen steuermindernde Aufwendungen nachzuweisen. Für einen Nachweis kann dabei die von den Pflichtigen vorgenommene hypothetische Berechnung aufgrund des Zinssatzes für variable Ersthypotheken nicht genügen. Aufgrund des umfangreichen Immobilienbesitzes der L AG ist zudem nicht auszuschliessen, dass deutlich günstigere Zinsbedingungen mit den Hypothekargläubigern ausgehandelt werden konnten. Die geltend gemachten Baukreditzinsen können daher mangels Nachweises nicht zum Abzug zugelassen werden.

## **E. 7**

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

## **E. 8**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (§ 213 und § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG) und eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (§ 213, § 153 Abs. 4 und § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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