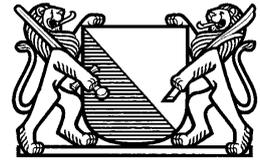


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2022.12

Entscheid

24. Juni 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Claude Treyer

In Sachen

A AG,
c/o B AG,

als Rechtsnachfolgerin der C AG,

diese vertreten durch D AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde E,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A. 1. Die C AG (diese bzw. deren Rechtsnachfolgerin A AG nachfolgend: die Pflichtige) mit Sitz in der Gemeinde E bezweckte seit Handelsregistereintrag aus dem Jahr 2001 den Ankauf, Verkauf und die Verwaltung von Grundstücken und die Erstellung von Bauten sowie die Beteiligung an gleichartigen Unternehmungen sowie Finanzierung von solchen. Sie wurde von der A AG gehalten, die im Frühjahr 2019 ihre Aktiven und Passiven infolge Fusion übernahm. Die C AG wurde darauf im Handelsregister gelöscht.

Am 28. September 2009 erwarb die Pflichtige das Grundstück GB Bl. , Kat.Nr. , 3'921 m², in der Gemeinde E zu einem Preis von Fr. 7'500'000.-. In der Folge entwickelte sie zusammen mit der F AG ein Projekt, für das schliesslich eine rechtskräftige Baubewilligung erlangt wurde. Im Juni 2018 verkaufte die Pflichtige das erwähnte Grundstück an die G AG, Zug, zu einem Preis von Fr. 11'500'000.-. Gleichzeitig wurde das Projekt einschliesslich der Baubewilligung bzw. der Rechte daran zum Preis von Fr. 7'908'000.- mitverkauft. Gemäss Projektkaufvertrag entfielen vom Kaufpreis für das Projekt Fr. 2'553'900.- auf die Pflichtige.

2. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer machte die Pflichtige Aufwendungen als Liegenschaftenhändlerin gemäss § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von Fr. 1'664'000.- geltend. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2018 teilte das Grundsteuerbehörde der Gemeinde E der Pflichtigen mit, dass sie die Kriterien zur Annahme einer gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlerin nicht erfülle, weshalb die Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden könnten. Am 26. Februar 2019 setzte die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 3'968'855.- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 1'356'151.- fest. Dabei liess sie die geltend gemachten Aufwendungen als Liegenschaftenhändlerin nicht zum Abzug zu.

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hiess einen gegen den abschlägigen Einspracheentscheid vom 22. August 2019 gerichteten Rekurs hinsichtlich der Liegenschaftenhändlerinneneigenschaft der Pflichtigen gut und wies das Verfahren zwecks weiterer Untersuchung und Entscheid betreffend die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten zusätzlichen Aufwendungen als Liegenschaftenhänderin an die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E zurück (StRG, 29. Juni 2020, 1 GR.2019.34). Hiergegen erhobene Beschwerden der Grundsteuerbehörde der Gemeinde E beim Verwaltungsgericht

des Kantons Zürich und beim Schweizerischen Bundesgericht blieben ohne Erfolg (VGr, 21. Oktober 2020, SB.2020.00065, www.vgrzh.ch, sowie BGr, 25. Februar 2021, 2C_1031/2020).

B. Im Rahmen der erforderlichen Neuveranlagung liess die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E mit Beschluss vom 16. November 2021 zusätzlich die Steuern auf die wiedereingebrachten Abschreibungen (Fr. 33'927.-), die auf dem Grundstückgewinn lastende anteilige direkte Bundessteuer (Fr. 234'600.-) sowie die Grundstückgewinnsteuer (Fr. 940'324.-) zum Abzug zu. Bei einem Anlagewert von insgesamt Fr. 8'739'996.- und einem Verkaufserlös von insgesamt Fr. 11'500'000.- führte dies zu einem steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. 2'760'004.- und – nach Berücksichtigung einer Ermässigung von 14% aufgrund einer 8-jährigen Besitzdauer – zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 940'324.-. Unberücksichtigt blieben hierbei weiterhin der von der Pflichtigen geltend gemachte, auf das Grundstück entfallende Kapitalzinsaufwand 2010-2017 (Fr. 544'727.-) sowie die auf das Grundstück entfallenden direkten Steuern 2010-2017 (Fr. 88'771.-). Begründet wurde die Verweigerung der Anrechenbarkeit dieser Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer damit, dass die Pflichtige es unterlassen hätte, im Rahmen der Gewinnsteuerveranlagungen 2010-2017 – z.B. mittels Aktivierung der entsprechenden Aufwandpositionen oder auf andere Weise – laufend und ausdrücklich auf eine Geltendmachung zu verzichten.

Die Einsprache der Pflichtigen vom 21. Dezember 2021, in welcher diese an der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen hatte festhalten lassen, wies die Kommission für Grundsteuern mit Einsprachebeschluss vom 1. März 2022 ab.

C. Mit Rekurs vom 6. April 2022 liess die Pflichtige ihre Begehren erneuern. Zudem beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E schloss in ihrer Rekursantwort vom 11. Mai 2022 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Pflichtige liess sich hierzu mit Eingabe vom 7. Juni 2022 nochmals vernehmen, während die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E mit Eingabe vom 16. Juni 2022 auf eine erneute Vernehmlassung verzichtete.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – sofern rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, bis zu welchem Zeitpunkt natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, in Anwendung von § 221 Abs. 2 StG bei der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer ausdrücklich auf die Berücksichtigung von mit einer veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden, über § 221 Abs. 1 StG hinausgehenden Aufwendungen verzichten müssen, damit eine Anrechnung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer betreffend die veräusserte Liegenschaft möglich bleibt. Die Pflichtige erachtet einen solchen – allenfalls auch rückwirkenden und damit einkommens- bzw. gewinnsteuerperiodenübergreifenden – Verzicht auch noch im Rahmen der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzung der Veräusserungsperiode der Liegenschaft als möglich, indem die in den Steuerperioden der Besitzesdauer bereits bei der ordentlichen Einkommens- und Gewinnsteuer abgezogenen Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG im Sinn einer "Wiedereinbringung" dem ordentlichen Einkommen bzw. Gewinn der Veräusserungsperiode hinzugerechnet werden. Die Grundsteuerbehörde der Gemeinde E erachtet einen solchen Verzicht erst anlässlich der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzung der Veräusserungsperiode der Liegenschaft als unzulässig. Ein solcher sei laufend, d.h. nach Vorliegen der entsprechenden Jahresrechnungen, im Rahmen jeder einzelnen Gewinn- bzw. Einkommenssteuerperiode während der Besitzesdauer der Liegenschaft zu erklären.

2. a) Gemäss § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, *soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben*. Für die Beantwortung der Rechtsfrage, bis zu welchem Zeitpunkt ein solcher Verzicht möglich ist, ist der letzte Teilsatz von § 221 Abs. 2 StG auszulegen.

b) Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Steuerrekursgericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat es nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrundeliegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Steuerrekursgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen entsprechend der Praxis des Bundesgerichts (BGr, 17. März 2023, 9C_678/2021, E. 5.2.1, mit weiteren Hinweisen) einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen.

c) Der Wortlaut des letzten Teilsatzes von § 221 Abs. 2 StG ("*soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben*") allein ist für die Beantwortung der vorliegenden Streitfrage nicht hinreichend klar. Für die Geltendmachung bzw. Berücksichtigung der weiteren Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer wird einzig ein vorgängiger Verzicht auf die Geltendmachung derselben Aufwendungen bei der Einkommens- und Gewinnsteuer vorausgesetzt, wobei durch die jüngere bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 6. Oktober 2020, 2C_164/2020, nur Aufwendung der Veräusserungsperiode betreffend) sichergestellt wird, dass bei der Ankündigung einer allfälligen Geltendmachung weiterer Aufwendungen je nach Ergebnis der Jahresrechnung des die Veräusserung enthaltenden Geschäftsjahrs bis zum Vorliegen derselben mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zugewartet wird und damit der verlangte vorgängige Verzicht möglich bleibt (bzw. bei einer vorzeitigen Grundstückgewinnsteueranlagung unter Einhaltung der einschlägigen Fristen nach dem Vorliegen der Jahresrechnung des Veräusserungsjahrs auch noch revisionsweise geltend gemacht werden kann). Eine eindeutige und klare Aussage darüber, ob der vorgängige Verzicht im Rahmen der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzung der Steuerperiode der Liegenschaftenveräusserung lediglich weitere Aufwendungen dieser Periode oder aber – durch eine Korrektur mittels einer Einkommens- bzw. Gewinnaufrechnung in der Jahresrechnung des Veräusserungsjahrs im Sinn der durch die Rekurrentin

vertretenen "Wiedereinbringung" – auch bereits rechtskräftig als einkommens- bzw. gewinnmindernd anerkannte Aufwendungen früherer Perioden umfassen kann, ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen.

d) aa) Bezüglich des im Rahmen der historischen Auslegung zu untersuchenden Willens des Gesetzgebers ist einleitend festzuhalten, dass der Kantonsrat § 221 Abs. 2 StG in der auszulegenden Fassung erst sehr spät, d.h. im Rahmen der zweiten Lesung vom 3. Februar 1997, aufgrund eines ausformulierten Rückkommensantrags des FDP-Kantonsrats Lukas Briner in das Steuergesetz aufgenommen hat (Protokoll des Zürcher Kantonsrates 1995-1999, S. 6715 - 6728). Obwohl die kantonsrätliche Debatte in erster Linie die Vereinbarkeit des Begriffs der weiteren bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbaren Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG mit dem steuerharmonisierungsrechtlichen Begriff der Anlagekosten gemäss § 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) zum Gegenstand hatte, ist auch der Zeitpunkt des Verzichts auf die weiteren Aufwendungen bei der Einkommens- und Gewinnsteuer ausdrücklich thematisiert worden. So führte Kantonsrat Briner als Verfasser des Rückkommensantrags aus (Protokoll des Zürcher Kantonsrates 1995-1999, S. 6725):

"Um die Sache administrativ nicht zu erschweren, habe ich beantragt, dass man dann, wenn man bei der Einkommens- und Ertragssteuer diese Aufwendungen nicht geltend machen will, das auch gleich erklären muss. Es geht nicht an, die Gemeinde im Nachhinein damit zu beauftragen, die Firmenbuchhaltung der letzten 10 oder 12 Jahre zu durchforsten, um beweisen zu können, dass es damals nicht geltend gemacht wurde. Das muss man sofort erklären. Damit wird auch der administrative Nachvollzug vereinfacht".

Ebenfalls zur Thematik Stellung genommen hat CVP-Kantonsrat Germain Mitaz (Protokoll des Zürcher Kantonsrates 1995-1999, S. 6727):

"Der Antrag Briner scheint mir klar. Doch möchte ich noch einige Präzisionen anbringen. Wenn die Vorlage vom Stimmbürger angenommen wird, werden wir die einjährige Veranlagung vornehmen. Mit anderen Worten heisst das, dass wir im Normalfall drei Monate nach dem Steuerjahr inskünftig die Steuererklärung für die Einkommensbeziehungsweise Gewinnsteuer abgeben werden. Von daher muss dann bereits klar sein, ob diese Aufwendungen, im Rahmen des Geschäftsabschlusses oder im Rahmen der normalen Einkommenssteuer, bereits abgezogen worden sind".

bb) Auch wenn der "sofortige" Verzicht auf den Abzug von weiteren Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG im Rahmen der dem Aufwendungszeitpunkt entsprechenden periodischen (und noch nicht rechtskräftigen, vgl. hierzu StRG, 10. Oktober 2023, E. 2c/cc) Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzung nicht Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden hat, bedeutet dies – nach Analyse der gesamten hierzu geführten Debatte des Kantonsrats (S. 6715 - 6728) und entgegen der Auffassung der Pflichtigen – indes nicht, dass der Kantonsrat sich durch die unveränderte Übernahme des Textes des Rückkommensantrags zu § 221 Abs. 2 StG gegen das Erfordernis eines solchen periodengerechten Verzichts entschieden hätte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Kantonsrat den zitierten Ausführungen insbesondere des Textverfassers zum Verzichtszeitpunkt unwidersprochen gefolgt ist und eine textliche Anpassung als nicht notwendig erachtet hat.

cc) Die Anwendung der historischen Auslegungsmethode führt zum Ergebnis, dass ein solcher periodengerechter Verzicht dem Willen des historischen Gesetzgebers entsprochen hat. Die bisherige zürcherische Lehre zum Grundstückgewinnsteuerrecht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 149; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004, S. 272) sowie die Rechtsprechung zu § 221 Abs. 2 StG (VGr, 20. Oktober 2004, SB.2003.00075, E. 3; StRG, 10. Oktober 2023, 1 GR.2022.30, E. 2b und 2c, StRG, 11. Mai 2020, GR.2019.26, E. 4a sinngemäss durch Verweis auf die den jährlichen Steuererklärungen beizugebenden Unterlagen betreffend Verzicht, StRK III, 20. Februar 2009, GR.2007.37, E. 2b) sind denn auch von einem solchen Verständnis von § 221 Abs. 2 StG ausgegangen, wobei die jüngste Rechtsprechung – entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin – einen solchen Verzicht auch noch nachträglich zulässt, sofern die Gewinn- bzw. Einkommenssteuer der entsprechenden Aufwandperiode noch nicht definitiv veranlagt worden ist.

e) Die Pflichtige beruft sich für die Begründung ihrer Auslegung, wonach § 221 Abs. 2 StG einen Verzicht auf die Geltendmachung weiterer Aufwendungen früherer Steuerperioden auch im Veräusserungsjahr der Liegenschaft zulasse, vor allem auf verschiedene steuersystematische und teleologische Argumente, welche nachfolgend zu prüfen sind:

aa) Die Pflichtige führt aus, Sinn und Zweck der Einführung der Abzugsmöglichkeit gemäss § 221 Abs. 2 StG sei gewesen, beschränkt auf Liegenschaftenhändler das grundsätzlich monistische Grundstückgewinnbesteuerungssystem des Kantons Zürich insofern einem dualistischen System anzunähern, als im Zusammenhang mit Grundstücken stehende Aufwendungen auch bei derjenigen Steuer zum Abzug gebracht werden können, welche den Gewinn besteuert; dies mit dem Ziel – mit der Beschränkung auf diese Veräussererkategorie – das Steuersubstrat der Gemeinden nicht übermässig zu gefährden. Die durch den ausdrücklichen Verzicht ebenfalls beabsichtigte Vermeidung eines doppelten Abzugs derselben Aufwendungen bei der Gewinn- bzw. Grundstückgewinnsteuer könne auch erst im Rahmen der Gewinnbesteuerungsveranlagung des Geschäftsjahrs der Liegenschaftsveräusserung im Zusammenspiel mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung sichergestellt werden. Dies deshalb, weil sich durch die Geltendmachung dieser zusätzlichen Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer der bei der Gewinnbesteuerung freizustellende Gewinn steuersystematisch entsprechend vermindere und es daher im Ergebnis zu einer gewinnerhöhenden Wiedereinbringung dieser Aufwendungen in der Gewinnbesteuerung analog zu den während der Besitzesdauer der Liegenschaft getätigten Abschreibungen komme. In Anbetracht dessen dürften die Anforderungen an die Verzichtserklärung nicht überspannt werden. Aus ökonomischer Sicht dränge sich bei Liegenschaftenhändlern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze in den allermeisten Fällen eine Geltendmachung dieser Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung auf. Ein eigentliches Wahlrecht, die Aufwendungen bei der einen oder anderen Steuerart in Abzug zu bringen, bestehe faktisch nicht bzw. müsse lediglich in dem Sinn bestehen, dass Aufwendungen, welche bei der Grundstückgewinnsteuer nicht in Abzug gebracht werden könnten, bei der Gewinnsteuer zuzulassen seien. Die Voraussetzung des sofortigen, periodengerechten Verzichts auf die Geltendmachung solcher Aufwendungen führe in Anbetracht der gesetzgeberischen Stossrichtung der Annäherung an das dualistische System überdies in verschiedenen Konstellationen (insbesondere nachträgliche Überführung einer ursprünglich für den Handel vorgesehenen Liegenschaft ins Anlagevermögen und Vermietung nach mehreren Jahren/Nichtgewährung Liegenschaftenhändlerstatus im Veräusserungsjahr nach langjähriger Haltedauer/Verkauf der Liegenschaft nach mehrjähriger Haltedauer mit Verlust) zu unhaltbaren Ergebnissen. Unhaltbar deshalb, weil die Aufwendungen, auf deren Geltendmachung bislang auf Stufe der Gewinnbesteuerung laufend ausdrücklich verzichtet worden sei, wohl im Geschäftsjahr der entsprechenden Ereignisse periodenfremd bei der Gewinnsteuer geltend zu machen seien und der Gesellschaft hierdurch ein nicht gerechtfertigter Liquiditätsnachteil entstehe. Zudem

bestehe die Gefahr, dass die angestauten Aufwendungen der Gesellschaft allenfalls im Ereignisjahr einen hohen Verlust einbringen würden, welcher nicht mit versteuerten operativen Gewinnen der Vorjahre der Haltedauer verrechnet werden könnte und allenfalls ganz ins Leere falle. Eine Revision bzw. nachträgliche Korrektur der bereits definitiv veranlagten Gewinnsteuerperioden könne zufolge der Problematik des Vorhandenseins neuer Tatsachen und in Anbetracht des hohen Aufwands der Durchführung solcher Verfahren für die Gesellschaft und die Veranlagungsbehörden keine regelmässige Praxis werden. Die sich hieraus ergebende teilweise langjährige Rechtsunsicherheit widerspreche dem Gesetzgebungsziel der Förderung des Wirtschaftsstandorts Zürich in Sachen Immobilienwirtschaft.

bb) aaa) In steuersystematischer Hinsicht ist der Pflichtigen beizupflichten, dass das Steuergesetz des Kantons Zürich mit § 64 Abs. 3 StG bzw. § 18 Abs. 5 StG eine Mechanik zur Verfügung stellt, welche bei Geltendmachung von zusätzlichen Aufwendungen eines Liegenschaftenhändlers gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer unter Verzicht auf die Geltendmachung solcher Aufwendungen bei der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer der Steuerperiode der Liegenschaftsveräusserung im Sinne einer Gegenkorrektur zu einer entsprechenden Erhöhung des steuerbaren Gewinns bzw. des steuerbaren Einkommens führt. Über den Wortlaut dieser beiden Normen hinaus ist anerkannt, dass hierbei nicht nur die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und den wertvermehrenden Aufwendungen (mit Baukreditzinsen) einerseits und dem Buchwert der veräusserten Liegenschaft andererseits (wiedereingebrachte Abschreibungen) zu berücksichtigen ist. Vielmehr wird auf die Differenz zwischen den Anlagekosten (in erweitertem Sinn inkl. geltend gemachter weiterer Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG) und dem Buchwert abgestellt (Richner/Frei/ Kaufmann/Rohner, § 18 N 143 ff.). Soweit daher Liegenschaftenhändler im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung in der Veräusserungsperiode angefallene weitere Aufwendungen (insb. die durch die Veräusserung ausgelösten Steuerfolgen bei juristischen Personen) geltend machen, führt dies zu einer entsprechenden Erhöhung des steuerbaren Gewinns bzw. des steuerbaren Einkommens im Rahmen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung.

Das blosses Vorhandensein dieser Mechanik für die Abstimmung der Grundstückgewinnsteuer mit der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer im Fall der Liegenschaftsveräusserung im Veräusserungsjahr gebietet indes aus steuersystematischer Sicht nicht zwingend, für alle während der gesamten Besitzesdauer auf Stufe Gewinn- bzw. Einkommenssteuer bereits rechtskräftig erfolgsmindernd geltend gemachten

liegenschaftsbezogenen Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG einen integralen nachträglichen Verzicht bei der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer der Veräusserungsjahrs (mit dortiger steuererhöhenden Wirkung) zugunsten der Geltendmachung dieser Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer zuzulassen. Ein Systemscheid, in welchem Zeitpunkt auf solche Aufwendungen im Rahmen der Gewinn- bzw. Einkommensbesteuerung verzichtet werden kann, lässt sich aus dieser Mechanik nicht ableiten.

bbb) Vielmehr steht ein solcher nachträglicher Verzicht auf alle während der gesamten Besitzesdauer auf Stufe Gewinn- bzw. Einkommenssteuer bereits rechtskräftig erfolgsmindernd geltend gemachten liegenschaftsbezogenen Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG nach der vorstehend erörterten Mechanik in steuersystematischer Hinsicht in einem Spannungsverhältnis zum handels- und steuerrechtlichen Realisationsprinzip. Das Realisationsprinzip (und davon abgeleitet das Periodizitätsprinzip) enthält u.a. auch den Grundsatz der "sachlichen Zuordnung", wonach alle Aufwendungen, die der Erzielung bestimmter Erträge dienen, jener Periode zuzuordnen sind, in welcher die Erträge erzielt werden, was buchhalterisch durch Aktivierung derjenigen Aufwendungen erfolgt, welche bis zum Bilanzstichtag für noch nicht realisierte Erträge angefallen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 34). Im Zusammenhang mit Liegenschaften bedeutet dies, dass die Anlagekosten, bestehend aus den Kosten des Grundstückserwerbs, den Herstellungskosten für die Baute sowie den Kosten späterer wertvermehrender Aufwendungen samt der auf letztere beiden Positionen entfallenden Finanzierungskosten (Baukreditzinsen, vgl. VGr, 31. August 1994, RB 1994 Nr. 56) zu aktivieren sind, da die mit diesen Aufwendungen zusammenhängende Realisation erst im Zeitpunkt der Liegenschaftenveräusserung eintreten wird. Diese Aktivierungen haben laufend in denjenigen Steuerperioden zu erfolgen, in welchen die entsprechenden Aufwendungen getätigt werden, um die in den jeweilige Steuerperioden bestehende finanzielle Lage der Gesellschaft (keine Belastung der Erfolgsrechnung mit solchen Aufwendungen, sondern blosser Aktiventausch liquide Mittel/aktivierte Anlage in der Bilanz) möglichst transparent darzustellen.

Sieht nun die steuerrechtliche Regelung von § 221 Abs. 2 StG vor, dass – handelsrechtlich wohl weder aktivierungspflichtige noch aktivierungsfähige – weitere Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten im erweiterten Sinn geltend gemacht werden dürfen, so kommt ein Liegenschaftenhändler im Geschäftsjahr der Aufwendungen aufgrund des Realisationsprinzips nicht darum herum, steuerrechtlich eine Qualifikation dieser Aufwendungen vorzunehmen. Will er diese bei einem

künftigen Verkauf der Liegenschaft nicht als Anlagekosten im erweiterten Sinn zum Abzug bringen, so bleibt es bei der handelsrechtlich vorgesehenen erfolgswirksamen Erfassung dieser Aufwendungen als laufende liegenschaftsbezogene Kosten. Im gegenteiligen Fall der Qualifikation als Anlagekosten im weiteren Sinn hat er jedoch, da das Instrument der handelsrechtlichen Aktivierung für diese Aufwendungen regelmässig nicht zur Verfügung steht, anderweitig, d.h. durch entsprechende Aufstellungen zu dokumentieren, dass solche Aufwendungen in der Steuerperiode zwar getätigt worden, indes im steuerrechtlichen Abschluss nicht erfolgsmindernd eingegangen sind (im Sinn einer untechnischen steuerrechtlichen "Aktivierung").

cc) aaa) In teleologischer Hinsicht – d.h. unter Berücksichtigung des Zwecks, des Sinns und der dem Text zugrundeliegenden Wertungen – kann mit der Pflichtigen festgestellt werden, dass Ziel der in § 221 Abs. 2 StG im Zusammenspiel mit den in § 64 Abs. 3 StG bzw. § 18 Abs. 5 StG enthaltenen Regelungen – nebst der Annäherung der Abzugsmöglichkeiten der innerkantonalen Liegenschaftenhändler an diejenigen der Liegenschaftenhändler mit ausserkantonalem Sitz bzw. Wohnsitz – eine Annäherung an das dualistische Grundstückgewinnbesteuerungssystem ist, indem dem Liegenschaftenhändler – im Gegensatz zu Veräusserern ohne diese Eigenschaft – die Wahl eingeräumt wird, über die üblichen Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 StG hinausgehende, mit der veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden Kosten bei derjenigen Steuer in Abzug zu bringen, welche im zürcherischen System den Gewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften in erster Linie besteuert. Zwar mag es sich bei rein steuerrechtlicher bzw. steuerplanerischer Betrachtungsweise aufgrund der unterschiedlichen Steuerlast ökonomisch meist aufdrängen, diese weiteren Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung geltend zu machen. Indes greift die Auffassung der Pflichtigen, wonach unter Wegfall des Wahlrechts ökonomisch immer dieser Weg zu beschreiten sei, zu kurz. Nebst längerfristigen steuerplanerischen Aspekten werden auch betriebswirtschaftliche Aspekte – so insbesondere auch das kurzfristige Liquiditätsmanagement mittels geringerer Steuerlast durch die erfolgswirksame Geltendmachung der in den jeweiligen Geschäftsperioden ohnehin getätigten weiteren liegenschaftsbezogenen Aufwendungen – die Ausübung des Wahlrechts beeinflussen. Im konkreten Fall erstaunt überdies, dass die Pflichtige trotz des von ihr vertretenen fehlenden faktischen Wahlrechts gerade nicht auf die Geltendmachung dieser weiteren Aufwendungen bei der Gewinnsteuer verzichtet hat.

bbb) Zu prüfen bleibt, ob die von der Pflichtigen als problematisch dargestellten Fallkonstellationen im Rahmen der teleologischen Auslegung gebieten, einen nachträglichen Verzicht auf bereits rechtskräftig bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer abgezogener weiterer Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG im Geschäftsjahr der Liegenschaftenveräußerung zuzulassen.

aaaa) In der ersten Konstellation der Überführung einer für den Verkauf erstellten Liegenschaft eines Liegenschaftenhändlers als Kapitalanlageliegenschaft ins Anlagevermögen mit Vermietung derselben nach einigen Jahren Haltedauer ist darauf hinzuweisen, dass die Thematik einer allfälligen Rückabwicklung des Verzichts auf die Geltendmachung solcher weiterer Aufwendungen während der Haltedauer vor der Überführung einzig durch eine entsprechende Disposition des Liegenschaftenhändlers aktuell wird. Ab dem Zeitpunkt der Überführung ins Anlagevermögen ist dem Liegenschaftenhändler die Geltendmachung solcher weiterer Aufwendungen auf jeden Fall verwehrt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 127a).

Ob ein solcher Sachverhalt allerdings überhaupt eine Rückabwicklung auszulösen vermag, erscheint als fraglich. Denn mit der durch den Verzicht in den Haltejahren vor der Überführung erfolgten Qualifikation dieser Aufwendungen als Anlagekosten im weiteren Sinn sind diese mit der künftigen Realisation mittels Verkaufs der Liegenschaft verknüpft. Ein solcher Verkauf bleibt bei einem entsprechenden Angebot auch bei Überführung ins Anlagevermögen jederzeit möglich, weshalb diese Aufwendungen in einem künftigen Verkaufszeitpunkt weiterhin bei der Grundstückgewinnsteuer – bei selbstgewählter längerer Haltedauer zwar mit vermindertem Steuerspareffekt – grundsätzlich abzugsfähig bleiben. Ob dies auch bei über 20-jähriger Haltedauer und der Möglichkeit der Geltendmachung des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren als Ersatzwert für die Anlagekosten möglich bleibt, kann vorliegend offen bleiben.

Selbst wenn mit der Pflichtigen von einer Rückabwicklungspflicht und von einer periodenfremden Geltendmachung dieser Aufwendungen im Rahmen der Einkommens- oder Gewinnbesteuerung der Steuerperiode der Überführung auszugehen wäre, ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar, inwiefern dies zu einem nicht gerechtfertigten Liquiditätsnachteil führen sollte. Dies deshalb, weil der Liegenschaftenhändler die in den Halteperioden bis zur Überführung getätigten Aufwendungen, auf deren Geltendmachung er gewinnsteuerrechtlich verzichtet hat, dennoch bereits damals bezahlt und damit faktisch seine Liquidität vermindert hat. Bei einer periodenfremden Geltendmachung

solcher Aufwendungen dürfte die Verbuchung daher nicht mehr zulasten der flüssigen Mittel erfolgen. Zudem würde eine solche Geltendmachung zumindest in der Konstellation eines anderweitigen Einkommens bzw. Gewinns des Liegenschaftenhändlers in dieser Periode aufgrund der sich daraus ergebenden geringeren Steuerlast zu einer Erhöhung der Liquidität führen. Selbst wenn im schlechtesten Fall die Nachbelastung des Aufwands im Jahr der Überführung zu einem nicht mit allfälligen Gewinnen der Vorjahre verrechenbaren hohen Verlust führen würde, wäre dies ausschliesslich die Folge einer Disposition des Liegenschaftenhändlers und deshalb hinzunehmen. Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass in Anwendung von § 224a Abs. 1 und 2 i.V.m. §§ 29 und 70 StG zumindest ab 2019 bei der Grundstückgewinnsteuer solche Gesamtbetriebsverluste bzw. noch nicht verrechnete Gesamtbetriebsverlustvorträge der der Veräusserungsperioden vorangegangenen sieben Geschäftsjahre von Grundstücksgewinnen abgezogen werden können und damit die Folgen der von der Pflichtigen vertretenen Rückabwicklung mildern würden.

bbbb) Veräussert ein Liegenschaftenhändler nach laufendem Verzicht auf die Geltendmachung weiterer Aufwendungen bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer die Liegenschaft grundstückgewinnsteuerrechtlich mit einem Verlust (sei es bereits ohne oder aber mit Berücksichtigung dieser Aufwendungen), so hat die zuständige Grundsteuerbehörde den Umfang der durch die weiteren Aufwendungen erhöhten Anlagekosten im weiteren Sinn sowie sich daraus ergebend den Umfang des Verlusts festzustellen. Die weiteren Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG fallen zwar bei der Grundstückgewinnsteuer insofern ins Leere, als damit keine Steuererminderung bewirkt werden kann. Der unter Berücksichtigung dieser Aufwendungen festgestellte Verlust ist indes bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Liegenschaftenhändlers – genauso, wie wenn der Umfang der Anlagekosten einzig auf Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 StG zurückzuführen wäre – vollumfänglich zu berücksichtigen. Auch wenn die Geltendmachung der weiteren Aufwendungen in dieser Konstellation teilweise oder vollständig keine steuermindernde Wirkung bei der Grundstückgewinnsteuer haben, tritt diese Wirkung durch die Übernahme des Verlustes aus der Grundstückgewinnsteuerveranlagung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ein.

Auch in dieser Konstellation ist die faktische Liquidität bereits durch den entsprechenden Abfluss flüssiger Mittel in den früheren Steuerperioden vermindert worden. Im Veräusserungsjahr wiederum wird die faktische Liquidität im Umfang der vom Käufer überwiesenen flüssigen Mittel erhöht. Ein Liquiditätsnachteil entsteht in dieser

Konstellation nur insofern, als – bei zurückblickender ex tunc Betrachtung – ein Verzicht auf die Geltendmachung all derjenigen weiteren Aufwendungen, welche bei der Grundstückgewinnsteuer aufgrund der Verlustsituation nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden können, nicht nötig gewesen wäre, sondern deren erfolgswirksame Geltendmachung bereits in den entsprechenden Aufwandsteuerperioden beim Vorliegen von anderweitigem Einkommen oder Gewinn zu einer Steuerentlastung und damit zu einem periodenbezogenen Liquiditätsvorteil geführt hätte. Eine solche Steuerentlastung aufgrund des Verlusts bleibt indes auch in der Periode des Liegenschaftenverkaufs möglich, sofern der Liegenschaftenhändler neben dem Verlust aus dem konkreten Liegenschaftenverkauf anderweitiges Einkommens oder Gewinn erwirtschaftet hat. Sollte der Verlust aus der Liegenschaftsveräusserung und dessen Berücksichtigung bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer schliesslich gar zu einem Gesamtbetriebsverlust führen, ist wiederum auf die mildernde Wirkung der Verrechenbarkeit ebensolcher mit künftigen Grundstückgewinnen gemäss § 224a Abs. 1 und 2 i.V.m. §§ 29 und 70 StG zu verweisen. Die Möglichkeit des Eintritts eines solchen Liquiditätsnachteils erweist sich daher nicht als hinreichend gewichtiger Grund, den Verzicht auf weitere Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG früherer rechtskräftiger Steuerperioden erst im Veräusserungsjahr erklären zu können.

cccc) Zur von der Pflichtigen angeführten Konstellation des langjährigen dokumentierten Verzichts auf die Geltendmachung dieser weiteren Aufwendungen und der erst nach dieser langen Periode erfolgten rechtskräftigen Aberkennung der Liegenschaftenhändlereigenschaft nach der Veräusserung der entsprechenden Liegenschaft im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung ist anzumerken, dass hier eine Korrektur des dadurch sich ergebenden temporären Liquiditätsnachteils (die weiteren Aufwendungen wären in den entsprechenden Steuerperioden zwingend erfolgswirksam zu verbuchen gewesen, was zu einer niedrigen Steuerlast geführt und damit zu einer höheren Liquidität geführt hätte) wohl nur durch die Revision der Steuerperioden, in welchen auf diese weiteren Aufwendungen verzichtet worden ist, erfolgen kann. Zwar handelt es sich bei der Aberkennung der Liegenschaftenhändlereigenschaft um eine rechtliche Qualifikation. Im vorliegenden besonderen Kontext der Legitimation, überhaupt weitere Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG geltend machen zu dürfen, wäre dies aufgrund der Besonderheit dieses kantonalrechtlichen Instituts dennoch als neue Tatsache im Sinne von § 155 Abs. 1 lit. a StG zu würdigen. Damit kann die in § 156 StG festgelegte absolute Revisionsfrist von zehn Jahren nach Mitteilung der entsprechenden

Einkommens- bzw. Gewinnsteuerentscheide einer solchen Korrektur für länger zurückliegende weitere Aufwendungen entgegenstehen.

Zwar ist bei natürlichen Personen in Anbetracht der reichhaltigen Rechtsprechung zu den Voraussetzungen für die Qualifikation als (Quasi-)Liegenschaftenhändler (vgl. z.B. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 18 N 27 ff. DBG) kaum davon auszugehen, dass bei der Einkommenssteuer auf die Geltendmachung weiterer Aufwendungen gemäss § 221 Abs. StG ausdrücklich verzichtet und damit der Status als Liegenschaftenhändler (mit entsprechenden Steuerfolgen bei der direkten Bundessteuer bei künftigen Liegenschaftsveräusserungen) gelten gemacht wird, ohne dass die aktuelle oder gemäss Businessplan absehbare Erfüllung dessen Voraussetzungen genauestens geprüft wird. Erfolgt dennoch ein solcher ausdrücklich dokumentierter Verzicht über viele Jahre hinweg, ohne dass sich der Liegenschaftenhändlerstatus durch die Umstände des Einzelfalls während dieser Periode gefestigt hat, und wird dieser dokumentierte Verzicht und damit der geltend gemachte Status im Rahmen dieser Einkommenssteuereinschätzungen durch die hierfür zuständige Steuerbehörde während all dieser Jahre trotz dieser Sachlage ohne weitere Abklärungen stetig akzeptiert, dürfte bei einer gesetzmässigen Ablehnung des Liegenschaftenhändlerstatus im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung eine Korrektur auch über die absolute Revisionsfrist hinaus möglich sein. Dies deshalb, weil diese dokumentierten ausdrücklichen Verzichte diesfalls als Revers gewürdigt werden könnten. Nichts anderes gilt bei juristischen Personen, auch wenn die Interessenlage aufgrund der generellen Erfassung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Liegenschaften im Rahmen der direkten Bundessteuer (Art. 58 lit. a DBG) eine andere sein mag und die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Liegenschaftshandelstätigkeit im Sinn des Vorliegens eines auf Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Liegenschaften als eigentlicher Geschäftszweck bzw. zumindest als bedeutender Nebenzweck (StRG, 1 GR.2022.30, 10. Oktober 2023, E. 2a/cc, mit Verweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 156 ff.) weniger klar definiert sind. Sofern die Steuerbehörde über viele Jahre im Rahmen der Gewinnsteuereinschätzungen trotz fehlender Hinweise in der Jahresrechnung auf eine einschlägige Zweckerreichung solche ausdrücklich dokumentierten Verzichte und damit den dadurch gelten gemachten Status akzeptiert hat, sollten solche Einschätzungen auch hier über die absolute Revisionsfrist hinaus einer Korrektur zugänglich sein. Unhaltbare Ergebnisse sind daher entgegen der Auffassung der Pflichten auch in dieser Konstellation nicht erkennbar.

dddd) Zusammenfassend ist festzustellen, dass im Rahmen der teleologischen Auslegung von § 221 Abs. 2 StG keine Erkenntnisse gewonnen werden können, welche es gebieten – in Umstossung der Ergebnisse der historischen und gesetzessystematischen Auslegung – einen nachträglichen Verzicht auf bereits rechtskräftig bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer abgezogener weiterer Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG im Geschäftsjahr der Liegenschaftenveräusserung zuzulassen. Die Realisierung des von der Pflichtigen vertretenen weitergehenden Wahlrechts des Liegenschaftenhändlers ist nur durch ein gesetzgeberisches Handeln zu erwirken.

dd) Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Pflichtige schliesslich mit dem Verweis auf das Urteil des zürcherischen Verwaltungsgerichts vom 20. Oktober 2004, wonach die Anforderungen an die Verzichtserklärung nicht überspannt werden dürften. Das Verwaltungsgericht hat in dieser Entscheidung – wohlgermerkt unter Bestätigung des Erfordernisses des laufenden Verzichts bei der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Form von den Steuererklärungen beizulegenden Aufstellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung derjenigen Aufwendungen, welche in deren Rahmen aktiviert oder auf andere Weise nicht geltend gemacht werden – die Anforderungen an die Verzichtserklärung lediglich dahingehend gelockert, als der Nachweis des Verzichts als geleistet betrachtet werden könne, wenn aufgrund der Akten ausgeschlossen werden könne, dass die Aufwendungen bei den Staats- und Gemeindesteuern der Aufwandperiode zum Abzug gebracht worden seien. Dies sei insbesondere der Fall, wenn in Ermangelung entsprechender steuerbarer Erträge Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG von vornherein nicht bei den Staats- und Gemeindesteuern hätten geltend gemacht werden können (VGr, 20. Oktober 2004, SB.2003.0075, E. 3). Die von der Pflichtigen vertretene darüber hinausgehende Lockerung im Sinne der Aufhebung des Erfordernisses des laufenden Verzichts ist aus diesem Urteil nicht ableitbar.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]

IP