

**Steuerrechtsgericht
des Kantons Zürich**

1. Abteilung



1 GR.2023.38

Entscheid

18. November 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstücksgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt gemäss Handelsregister [...]. Sie veräusserte am XX.XX.2021 (Datum Handänderung) das Grundstück an der ...strasse 23 in C (Kat Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'680'000.-. Die Liegenschaft hatte sie über sechs Jahre zuvor am XX.XX.2015 zum Preis von Fr. 1'550'000.- erworben.

Am 4. Februar 2022 reichte die Pflichtige ihre am 19. Januar 2022 unterzeichnete Grundstückgewinnsteuererklärung für die verkauft Liegenschaft in C ein. Sie deklarierte darin die folgenden Faktoren:

	Fr.
Erwerbspreis	1'550'000.-
Wertvermehrende Aufwendungen	122'205.-
<u>Handänderungskosten beim Ankauf</u>	<u>4'073.-</u>
Gesamte Anlagekosten	1'676'278.-
<u>Verkaufserlös</u>	<u>1'680'000.-</u>
<u>Grundstückgewinn</u>	<u>3'722.-</u>
Steuerberechnung gemäss § 225 StG	0.-
Ermässigung (8%, da Besitzdauer über 6 Jahre)	0.-
<u>Steuerbetrag</u>	<u>0.-</u>

Der Steuererklärung legte sie die Rechnungen der vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen und der Handänderungskosten beim Ankauf (nachfolgend Handänderungskosten) bei. Den Rechnungen kann entnommen werden, dass sie bei der Liegenschaft in den Jahren 2015 und 2019 namentlich einen Aussenpool, einen Whirlpool und eine Saunaanlage einbaute (inkl. Umgebungsarbeiten wie Poolumrandung aus Holz, Geländer etc.). Mit Auflage vom 9. Februar 2022 ersuchte die Steuerabteilung der Gemeinde C die Pflichtige um Ausführungen und belegmässigen Nachweis zur Frage, wie sie die wertvermehrenden Investitionen in den Jahresrechnungen der Jahre 2015 und 2019 verbucht habe. Die einverlangten Auszüge der Steuerperioden 2015 und 2019 wurden daraufhin von der Pflichtigen – zusammen mit zwei Kontoauszügen des noch nicht definitiv abgeschlossenen Geschäftsjahrs 2021 – am 28. Februar 2022 eingereicht. Daraus war ersichtlich, dass sie die nunmehr bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen in den beiden

Steuerperioden 2015 und 2019 bei der Gewinnsteuer bereits als Unterhaltskosten steuerlich aufwandseitig (Konto 42060 "Soll") zum Abzug gebracht hatte, diese aber in der Steuerperiode 2021 als "wieder eingebrachte Aufwendungen" (Konto 42060 "Haben") entsprechend gewinnerhöhend deklarierte.

Mit Veranlagungs-Entscheid vom 17. Januar 2023 setzte die Grundsteuerbehörde der Gemeinde C (der Gemeinderat; nachfolgend Grundsteuerbehörde) den Grundstückgewinn auf Fr. 130'000.- fest. Die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer bezifferte sie auf Fr. 38'088.-. Die deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen und Handänderungskosten liess die Grundsteuerbehörde dabei nicht zum Abzug zu. Dies mit der Begründung, die Pflichtige sei Liegenschaftshändlerin und sie habe das ihr zustehende diesbezügliche Wahlrecht bereits ausgeübt und dabei entschieden, die strittigen Kosten als Unterhaltskosten zum Abzug zu bringen.

B. Die Pflichtige er hob dagegen am 28. Februar 2023 Einsprache. Sie beantragte sinngemäss, die Steuerfaktoren seien gemäss eingereichter Steuererklärung festzusetzen. Eventualiter sei ihr als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin bei einem allfälligen steuerbaren Grundstückgewinn zumindest die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer anzurechnen. Die Grundsteuerbehörde wies die Einsprache mit Entscheid vom 7. November 2023 mit alternativer Begründung vollumfänglich ab. Neu klassifizierte sie die Pflichtige zwar noch als Liegenschaftshändlerin, aber die verkauft Liegenschaft nicht als Handelsware. Sie sei zudem auf die einmal getroffene Wahl zu behaften und könne die bereits als Unterhaltskosten deklarierten und gewinnsteuerlich zum Abzug gebrachten (wertvermehrenden) Aufwendungen nunmehr nicht gewinnsteuerlich wieder einbringen und anstatt dessen als grundstücksgewinnsteuerliche wertvermehrende Anlagekosten geltend machen.

C. Mit Rekurs vom 20. Dezember 2023 liess die Pflichtige Rekurs erheben und wiederum beantragen, der steuerbare Grundstückgewinn sei gemäss eingereichter Steuererklärung festzusetzen; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Gemeinde C. Eventualiter liess sie sinngemäss beantragen, sie sei mit einem Grundstückgewinn von Fr. 7'794.80.- resp. einem Steuerbetrag von Fr. 878.60 einzuschätzen. Mit Rekursantwort vom 8. Februar 2024 (Datum Poststempel) schloss die Grundsteuerbehörde auf Abweisung des Rekurses. Mit Replik vom 20. Februar 2024 hielt die

Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Grundsteuerbehörde verzichtete auf Einreichung einer Duplik.

Vom kantonalen Steueramt sind von Amtes wegen die gewinnsteuerlichen Veranlagungs- und Einschätzungsakten der Steuerperioden 2015 – 2021 beigezogen worden.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss § 221 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind für die Berechnung des Grundstücksgewinns als Anlagekosten u.a. Aufwendungen für Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar. Abzugsfähig sind demnach nur wertvermehrende Aufwendungen, mithin solche Auslagen, welche zusätzliche neue Werte schaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 30 N 48, auch zum Folgenden). Dazu gehören auch alle Massnahmen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen.

bb) Nur bei den direkten Steuern abzugsfähig sind hingegen die Unterhaltskosten. Als solche sind Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 36 ff., auch zum Folgenden). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des

Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, so dass das Grundstück weiterhin seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

cc) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt grundsätzlich nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzen Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt anteilmässig kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist.

dd) Es gilt der Grundsatz, dass es keine Schnittmenge zwischen werterhalten- den- und wertvermehrenden Aufwendungen gibt, was die doppelte Berücksichtigung ge- nauso wie die doppelte Nichtberücksichtigung grundsätzlich ausschliesst (anstatt vieler BGE 143 II 382 E. 4.1.2; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grund- stückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 N 153). Im Ergebnis müssen folglich die Aufwen- dungen im Zusammenhang mit Grundstücken – soweit es sich nicht um reine Lebens- haltungskosten handelt, die als solche von vornherein nicht abzugfähig sind – unter dem einen oder anderen Titel zum Abzug zugelassen werden (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.2.3; Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 9 N 56p StHG, mit Hinweisen). Lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächli- chen Gründen (z.B. unvollständige Deklaration) aber nicht getätig, steht dies später ei- ner umqualifizierenden "Heilung" entgegen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 37 und § 221 N 33 f.). Bei allen Umbauten und Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen aber naturgemäß nicht immer scharf auseinandergehalten werden; sie lassen sich aus diesem Grund nur anteilmä- sig schätzen (sogenannte Mischmethode). Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Dazu sind auch Angaben über den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach den betreffenden Aufwendungen erforderlich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 38). Einen Bruch erfährt die an sich klare rechtstechnische Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen sodann, soweit es um Kosten für Umweltschutz, Energiesparen,

Denkmalpflege und Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau geht, die den Unterhaltskosten gleichgestellt sind (§ 30 Abs. 2 und Abs. 4 StG).

ee) Besondere Regeln galten bis vor kurzer Zeit bei Um- und Anbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkamen. In diesen Fällen fand die objektiv-technische Abgrenzungsmethode keine Anwendung (auch als "Quasi-Neubau-Praxis" bezeichnet; vgl. Felix Richner, Rückbaukosten und Quasi-Neubau-Praxis, in: ZStP 2020, 198 ff.). Vielmehr wurden alle durch den Aus- und Umbau veranlassten Kosten als wertvermehrende Herstellungskosten eingestuft. Die entsprechenden Auslagen waren demnach generell nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig, unbekümmert darum, ob nach objektiv-technischen Kriterien eine entsprechende Werterhaltung vorlag (BGr, 29. November 2021, 2C_582/2021, E. 2.2 f.). Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht am 23. Februar 2023 aufgegeben. Das Gericht ist auch bei solchen Quasi-Neubauten zur Abgrenzung nach der objektiv-technischen Methode zurückgekehrt (BGE 149 II 27 E. 4.3 ff.).

b) Juristische Personen haben ihre Liegenschaftenunterhaltskosten im Steuerformular nicht eigens zu deklarieren. Die Deklaration erfolgt vielmehr mittelbar durch die entsprechende (geschäftsmässig begründete) Aufwandsbuchung in der Erfolgsrechnung (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG; juristische Personen, die nicht in einem Konzernverbund sind, sind gemäss Weisung zur Steuererklärung aber gebeten, mit dem Formular "Verzeichnis der Liegenschaften" Auskunft über ihren Liegenschaftenbesitz zu geben). Wertvermehrende Aufwendungen sind hingegen grundsätzlich zu aktivieren, da die damit zusammenhängende Realisation erst im Zeitpunkt der Liegenschaftenveräußerung eintreten wird. Diese Aktivierungen haben grundsätzlich laufend in denjenigen Steuerperioden zu erfolgen, in welchen die entsprechenden Aufwendungen getätigt werden, um die in den jeweiligen 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. Wertvermehrungen von Gegenständen des Anlagevermögens, die nicht aktiviert werden, werden dem Saldo der Erfolgsrechnung aufgerechnet (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG). Aktivierte Anlagen können handelsrechtlich auch wieder im Wert berichtigt werden, wenn durch die Nutzung mit der Zeit ein partieller Wertverlust eintritt. Solche Abschreibungen sind einerseits vorzunehmen, um eine periodengerechte Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer vorzunehmen und andererseits, um per Bilanzstichtag die tatsächlich vorhandene Substanz auszuweisen.

(Haag/Neuhaus, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. A., 2024, Art. 960a N 11 ff. OR). Zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft resultiert der juristischen Person handelsrechtlich sodann ein Buchgewinn, der sich zusammensetzt aus den wieder eingebrochenen Abschreibungen und dem Wertzuwachsgewinn. Dem handelsrechtlichen Jahresergebnis sieht man folglich nicht an, welcher Anteil auf Wertzuwachsgewinne zurückzuführen ist. Im Rahmen der gewinnsteuerlichen Einschätzung hat dann das kantonale Steueramt im monistisch veranlagenden Kanton Zürich deshalb diesen Anteil zu ermitteln und entsprechend von der Gewinnbesteuerung auszuklammern (§ 64 Abs. 3 StG; sog. Entsteuerung oder Freistellung des Wertzuwachsgewinns; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 274 ff. i.V.m. § 18 N 141 ff.).

c) aa) Die Umstände, welche eine Würdigung von Aufwendungen als abzugsfähige wertvermehrende Kosten erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und daher nach der sogenannten Normentheorie vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen. Dasselbe gilt im Rahmen der Mischmethode für Auslagen, welche als wertvermehrend zum Abzug beansprucht werden. Folglich ist es Sache des Steuerpflichtigen, den verfochtenen Sachverhalt zu behaupten und die hierfür massgeblichen (Schätzungs-)Grundlagen zu beschaffen. Hierzu sind genaue Angaben über Lieferungen und Leistungen und den Zustand sowie die Ausstattung des Objekts vor und nach dem Umbau nötig (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1).

bb) Der Steuerpflichtige ist gehalten, die Tatsachen, die er zu beweisen hat, spätestens in der Rekurschrift genügend detailliert zu schildern: Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im Einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen möglich ist (RB 1987 Nr. 35, 1992 Nr. 32). Der Steuerpflichtige hat zudem die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft das Steuerrechtsgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten. Diesfalls ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen der Nachweis der geltend gemachten Unterhaltskosten als misslungen zu betrachten. Nur soweit dem Steuerpflichtigen Substantiierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zuzumuten sind, kann dieser sich auf

Schätzungen berufen, sofern seine Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (RB 1975 Nr. 54 und 64).

d) Gemäss § 221 Abs. 1 lit. d StG gehören zu den bei den Anlagekosten anrechenbaren Aufwendungen auch die mit der Handänderung verbundenen Abgaben, die mit dem Erwerb oder der Veräußerung untrennbar verbunden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 104, auch zum Folgenden). Dazu zählen namentlich die Gebühren für die öffentliche Beurkundung des der Handänderung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts. Dies wiederum unter Vorbehalt des Grundsatzes, dass die doppelte steuerliche Berücksichtigung derselben Auslagen ausgeschlossen ist (E. 1a/dd).

2. a) aa) Strittig ist zur Hauptsache, ob und allenfalls in welchem Umfang die deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen der Liegenschaft an der ...strasse 23 in C von insgesamt Fr. 122'205.- und Handänderungskosten über Fr. 4'073.- (total Fr. 126'278.-) als Anlagekosten gemäss § 221 Abs. 1 lit. a und d StG bei der Festsetzung der Grundstücksgewinnsteuer gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Namentlich geht es dabei um die Kosten des Einbaus eines Aussenpools, eines Whirlpools und einer Saunaanlage samt dazugehörigen Umgebungsarbeiten (Holzverkleidung, Geländer etc.). Unbestritten ist, dass die Liegenschaft zuvor nicht über die entsprechenden Einrichtungen verfügte und dementsprechend die Aufwendungen nach der anwendbaren objektiv-technischen Betrachtungsweise klar als wertvermehrend qualifizieren, haben sie doch augenscheinlich zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks geführt (E. 1a/aa). Dies wurde auch von der Grundsteuerbehörde bislang in keiner ihrer Eingaben angezweifelt. Es handelt sich demnach vorliegend bei den strittigen Aufwendungen über Fr. 122'205.- nicht um Sanierungsarbeiten, bei denen die wertvermehrenden und -erhaltenden Aufwendungen nicht scharf auseinandergehalten werden können und diese deshalb nach der Mischmethode geschätzt werden müssen (E. 1a/dd). Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2015 vereinbarten die Vertragsparteien sodann unstrittig, dass die Gebühren und Auslagen des Notariats und Grundbuchamts von Käufer und Verkäufer je hälftig getragen würden, was bei der Pflichtigen zu Aufwendungen über Fr. 4'073.- führte. Dass diese Kosten objektiv betrachtet unter § 221 Abs. 1 lit. d StG fallen, ist ebenfalls unbestritten.

bb) Einigkeit besteht auch darüber, dass die Pflichtige die ihr im Zusammenhang mit dem Einbau entstandenen Aufwendungen in den Steuerperioden 2015 und

2019 in der Erfolgsrechnung als über das Konto "Handelsaufwand" (Konto 42060 "Soll") gebuchte Unterhaltskosten auswies. Auch die Notariats- und Grundbuchgebühren sind gemäss Kontoauszug im Jahr 2015 als Unterhaltskosten in der Jahresrechnung erfasst worden. Mit diesem Vorgehen nahm die Pflichtige im Endeffekt eine sog. verdeckte Sofortabschreibung vor. Bei einer Sofortabschreibung werden wertvermehrende Aufwendungen oder Investitionen aktiviert und sogleich wieder auf den Endwert abgeschrieben (vgl. allgemein Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 102 ff., mit Hinweisen). Verdeckt sind solche Sofortabschreibungen deshalb, weil sie im Anhang zur Jahresrechnung (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR) und im steueramtlichen Formular "Aufstellungen über Abschreibungen" nicht aufgeführt sind (vgl. Gerber/Haag/Neuhaus, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. A., 2024, Art. 959b N 28 OR). Die Jahresrechnungen der Perioden 2015 und 2019 dienten dem kantonalen Steueramt im Folgenden als Grundlage für die jeweils darauffolgende Einschätzung. Die genannten strittigen Kosten sind dabei gewinnmindernd akzeptiert worden, wobei die Pflichtige in beiden Perioden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Gewinn von jeweils Fr. 0.- rechtskräftig eingeschätzt wurde (zur Rechtskraft einer sog. "Nullveranlagung/-einschätzung" vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.4). Die deklarierten Unterhaltskosten waren damit Teil des jeweils vorgetragenen anrechenbaren Vorjahresverlusts.

In der Steuerperiode 2021 wiederum brachte die Pflichtige die zuvor vorgenommenen verdeckten Sofortabschreibungen mit der ertragswirksamen Buchung "Aufwertung Liegenschaft ...strasse 23, C Fr. 126'278.20" wieder ein, indem sie mittels Buchung eines an sich "negativen Handelsaufwands" (Konto 42060 "Haben") betragsmässig und periodenübergreifend die in den Perioden 2015 und 2019 verbuchten Unterhaltskosten saldierte. Die Aufwertung ist auch im Geschäftsergebnis 2021 enthalten, welches die Pflichtige gegenüber dem kantonalen Steueramt in der Steuererklärung 2021 deklarierte. Soweit ersichtlich ist das Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 2021 derzeit noch nicht abgeschlossen. Den Einschätzungsakten 2021 kann sodann entnommen werden, dass der zuständige Steuerkommissär am 13. Dezember 2023 zur Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens amtsintern eine Überweisung an den Spezialdienst tätigte. Der Steuerkommissär äusserte in seinem Schreiben die Vermutung, dass die Gesellschaft die Gewinne aus dem Verkauf der Liegenschaften jeweils nicht über die Erfolgsrechnung, sondern direkt über die Bilanz buche und diese auch in den Steuererklärungen nicht deklariere.

b) aa) Die Grundsteuerbehörde liess die von der Pflichtigen deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen und Handänderungskosten nicht zum Abzug zu. Im Einspracheentscheid anerkannte sie mit alternativer Begründung gegenüber der ursprünglichen Veranlagung (darauf wird mangels Signifikanz nicht weiter eingegangen) zunächst, dass die Pflichtige als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin qualifiziert. Allerdings gehöre die verkaufte Liegenschaft aufgrund der Haltedauer von ca. sechs Jahren nicht zu ihrem Handelswarenbestand. § 221 Abs. 2 StG, der bei Liegenschaftenhändlern unter Umständen den Abzug zusätzlicher Aufwendungen zulasse, könne folglich nicht angewandt werden. Daraufhin prüfte die Grundsteuerbehörde, ob die Kosten nach Massgabe von § 221 Abs. 1 lit. a und d StG bei den Anlagekosten zu berücksichtigen seien. In Anlehnung an die Richtlinien zum Liegenschaftenhändler gelangte sie dabei aber zum Ergebnis, dass für die grundstücksgewinnsteuerliche Geltendmachung zwingend vorausgesetzt sei, dass die betreffenden Aufwendungen nicht bereits bei der Gewinnsteuer als Aufwand über Abschreibungen abgezogen worden seien. Dabei sei ausgeschlossen, dass die vorgenommenen Abschreibungen über das Institut der wieder eingebrachten Abschreibungen wieder rückgängig gemacht werden. Entsprechend erachtete die Grundsteuerbehörde einen erneuten Abzug bei der Grundstücksgewinnsteuer trotz Wiedereinbringung bei der Gewinnsteuer mittels entsprechender Deklaration als nicht möglich und berücksichtigte die Fr. 126'278.- nicht bei den Anlagekosten.

bb) In der Rekursantwort vom 7. Februar 2024 hält die Grundsteuerbehörde sodann ergänzend fest, dass die Pflichtige mit der aufwandseitigen Verbuchung der Kosten in den Jahren 2015 und 2019 eine objektiv-technische Beurteilung vorgenommen und entschieden habe, diese Kosten als Aufwand in der Erfolgsrechnung zu verbuchen. Darauf sei sie zu behaften. Das von ihr gewählte Vorgehen sei auf diese Weise nicht vorgesehen und verstosse sodann gegen das Periodizitätsprinzip. Überdies könne auf diese Weise der Aufwand zwei Mal steuerlich geltend gemacht werden.

c) aa) Die Pflichtige stellt sich hingegen in ihrer Begründung zum Hauptantrag in der Rekurrsschrift und auch ihrer Replik auf den Standpunkt, dass die Beurteilung der wertvermehrenden Aufwendungen allein nach § 221 Abs. 1 lit. a StG nach objektiv-technischen Kriterien vorzunehmen sei. Dies gelte auch für die von ihr geltend gemachten Handänderungskosten. Das Gesetz sehe in § 221 Abs. 1 lit. d StG ausdrücklich vor, dass diese abzugsfähig seien. Eine notwendige Differenzierung, ob diese überhaupt aktiviert worden seien oder nicht, wie dies die Gegenseite verlange, sehe dieses nicht vor. Die Gemeinde dürfe folglich nicht auf die Buchhaltung abstehen resp. die

Berücksichtigung davon abhängig machen, ob die wertvermehrenden Kosten bereits als Unterhaltskosten geltend gemacht worden seien oder nicht. Dies zeige sich namentlich auch dann, wenn Unterhaltskosten aktiviert würden. Diesfalls prüfe die Grundsteuerbehörde rein anhand objektiv-technischer Kriterien erst zum Zeitpunkt der Veräußerung, ob diese Aktivierung werterhaltende oder wertvermehrende Aufwendungen beinhaltet und akzeptiere dann entsprechende Unterhaltskosten nicht. Als juristische Person sei ihr die Bildung stiller Reserven erlaubt und sie müsse folglich nicht bereits bei der Verbuchung eine Differenzierung zwischen bei der Grundstücksgewinnsteuer anrechenbaren Anlagekosten und bei der Gewinnsteuer geltend zu machenden Unterhaltskosten vornehmen. Die sog. "Zürcher Praxis" lasse sodann Sofortabschreibungen zu. Die Einschätzung der wertvermehrenden Aufwendungen aufgrund einer reinen Verbuchung zu beurteilen, sei deshalb nicht korrekt und könne bei der Grundstücksgewinnsteuer keine Anwendung finden.

bb) Zu beachten sei sodann, dass ein doppelter Abzug bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen ausgeschlossen sei. Inwieweit die wertvermehrenden Aufwendungen und Handänderungskosten bisher aktiviert oder erfolgswirksam verbucht worden seien, sei irrelevant. Dies deshalb, weil eine Berücksichtigung des bisher in der Erfolgsrechnung gebuchten Aufwands bei einer späteren zivilrechtlichen Veräußerung mittels Wiedereinbringung der Abschreibung (inkl. verdeckt vorgenommener Abschreibungen) erfolgswirksam ausgewiesen und gemäss § 64 Abs. 3 StG bei der Gewinnsteuer erfasst werde. Dieser steuerbilanzielle Korrekturmechanismus resp. diese Scharnierfunktion im Rahmen der Steuerdeklaration zur Gewinnsteuer bei der zivilrechtlichen Veräußerung gewährleiste eine perfekte und konsistente Verteilung des Steuersubstrates zwischen den zwei Steuerarten. Bei juristischen Personen könne aufgrund der Buchführung und des Geschäftsvermögens kein doppelter Abzug erfolgen, welcher im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuerdeklaration korrigiert werden müsste. Diese Auffassung werde auch in der Lehre vertreten.

cc) Die Pflichtige bemängelt am vorinstanzlichen Entscheid weiter, dass dieser zu Unrecht an das Wahlrecht eines Liegenschaftshändlers gemäss § 221 Abs. 2 StG anlehne. Ein solches Wahlrecht existiere im Bereich von § 221 Abs. 1 StG nicht. Die Aufwendungen von § 221 Abs. 1 StG unterlägen lediglich der Triage der objektiv-technischen zu beurteilenden wertvermehrenden Aufwendungen und der wertehaltenden Aufwendungen. Im Weiteren handle es sich bei § 221 Abs. 2 StG ausdrücklich um "weitere ... Aufwendungen". Unter diesem Absatz könne der Liegenschaftshändler weitere

Aufwendungen wie beispielsweise werterhaltende Aufwendungen oder Steueraufwände in Abzug bringen. Objektiv-technisch wertvermehrende Kosten hingegen könne ein Liegenschaftshändler jedenfalls unter § 221 Abs. 1 StG geltend machen. In der Einspracheschrift machte sie überdies noch geltend, dass andere Gemeinden im Kanton Zürich das von ihr gewählte Vorgehen mit der Wiedereinbringung akzeptieren würden.

3. a) Zunächst stellt sich die Frage, ob die Pflichtige mit ihrem Entscheid, die klar wertvermehrenden Kosten handelsrechtlich nicht zu aktivieren, tatsächlich bereits für sämtliche späteren steuerlichen Belange (insb. auch § 221 Abs. 1 lit. a und d StG) eine abschliessende verbindliche Klassifizierung der Liegenschaftskosten vornahm, auf welche sie nicht zurückkommen kann. Wäre dies zu bejahen, wäre der Hauptantrag des Rekurses ohne Weiterungen (insb. zur Zulässigkeit der Wiedereinbringung verdeckter Sofortabschreibungen) abzuweisen. Fraglich und strittig ist, ob allein die handelsrechtliche Verbuchung insoweit die objektiv-technische Betrachtungsweise bei der Grundstücksgewinnsteuer gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG verdrängt. Die Grundsteuerbehörden sind im Allgemeinen der Ansicht, dass einerseits die grundstücksgewinnsteuerlich geltend gemachten angeblich wertvermehrenden Aufwendungen höchstens im Umfang der Aktivierung zum Zeitpunkt der Sanierung zu prüfen bzw. zum Abzug zuzulassen sind. Nur insoweit erachten sie die Jahresrechnung(en) früherer Steuerperioden als auch grundstücksgewinnsteuerlich massgeblich und (beidseitig) verbindlich. Sie behalten sich aber andererseits in jedem Fall vor, die anlässlich einer Sanierung aktivierten (wertvermehrenden) Aufwendungen ungeachtet einer allenfalls vorangehenden gewinnsteuerlichen Prüfung durch das kantonale Steueramt zum Zeitpunkt der Veräußerung uneingeschränkt zu überprüfen und gegebenenfalls bloss partiell zu berücksichtigen. Sie erkennen damit der Jahresrechnung und einer allfälligen gewinnsteuerlichen Einschätzung insoweit keinerlei präjudizierende Bindungswirkung zu (allgemein zu dieser Thematik vgl. StRG, 28. April 2023, 1 GR.2022.13, E. 2c; StRG, 3. März 2023, 1 GR.2022.9, E. 3b [nicht publiziert]; StRG, 15. Juli 2021, 1 GR.2019.13, E. 1, bestätigt mit VGr, 26. April 2022, SB.2021.00127, E. 4.5, offen gelassen durch BGr, 13. November 2023, 9C_608/2022, E. 6.10; StRK III, 20. Juni 2005, GR.2004.5 = ZStP 2005, 397; StRK III, 11. Februar 2004, GR.2003.70, E. 2a [nicht publiziert]; zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216-226 N 27 und Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 152, je mit Hinweisen).

b) Der Grundstücksgewinn wird im Kanton Zürich nach dem monistischen System erhoben (§ 216 ff. StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216-226 N 5, auch zum Folgenden). Nach diesem System wird keine Unterscheidung zwischen Grundstücken des Privat- oder des Geschäftsvermögens getroffen; vielmehr werden alle Gewinne, die bei Handänderungen an Grundstücken anfallen, mit einer Spezialsteuer erfasst. Die Grundstücksgewinne im Bereich des Geschäftsvermögens werden in diesem System von der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung ausgeklammert und wie die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens einzig der Grundstücksgewinnsteuer unterworfen (§ 64 Abs. 3 StG). Dass der Grundstücksgewinn für Grundstücke im Privat- und Geschäftsvermögen gleich berechnet wird, spricht grundsätzlich dafür, dass allein die handelsrechtliche Verbuchung hinsichtlich der wertvermehrenden Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG keine Rolle spielen kann, denn für Grundstücke im Privatvermögen fehlt es an einer entsprechenden Jahresrechnung, auf die abgestellt werden könnte (so im Ergebnis bereits StRK III, 11. Februar 2004, GR.2003.70, mit Hinweisen). Dies spricht grundsätzlich dafür, den zu besteuernden Grundstücksgewinn insoweit eigenständig nach den Regeln von § 219 ff. StG und ohne Rückgriff auf die Bilanz zu ermitteln. Vielmehr ist einzig darauf abzustellen, ob der steuerpflichtigen Person die Kosten nach objektiv-technischen Kriterien im Zusammenhang mit einer dauernden Wertvermehrung angefallen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 31). Im Zürcher Steuergesetz fehlt im Gegensatz zu vielen anderen Kantonen auch eine explizite Bestimmung, welche die von der kantonalen Steuerverwaltung bei der Einkommens- und Gewinnsteuerveranlagung festgelegten Grundlagen auch für die Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer als verbindlich erklärt (zur Übersicht vgl. StRK III, 20. Juni 2005, GR 2005.4 = ZStP 2005, 397; z.B. § 187 Abs. 3 und § 196 Abs 2 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000, welchem das Bundesgericht allerdings ohnehin bloss den Charakter einer koordinierenden Verfahrensbestimmung zuerkannte; BGr, 5. April 2016, 2C_156/2015, E. 3.2.2). Dafür, dass der Handelsbilanz keine grundstücksgewinnsteuerliche Massgeblichkeit zukommt, spricht auch, dass zum Teil hinsichtlich anderer, bei den Anlagekosten zu berücksichtigenden Positionen ebenfalls nicht darauf abgestellt wird, obwohl diese Kosten allenfalls in der Handelsbilanz ausgewiesen wären. Dies namentlich bei (ausserkantonalen) Liegenschaftshändlern, die gemäss § 221 Abs. 2 StG unter gewissen Voraussetzungen zusätzlich gewisse Händlerpauschalen zum Abzug bringen können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 165 ff.).

c) aa) Gegen die Auffassung, grundsätzlich nur aktivierte (wertvermehrende) Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, spricht sodann auch die eingeschränkte Autonomie der Kantone bei der Besteuerung des Grundstücksgewinns. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang wiederholt festgehalten, dass dem kantonalen Gesetzgeber "einzig in Bezug auf allfällige kantonale Besonderheiten, die den der Grundstücksgewinnsteuer unterliegenden Teil betreffen", ein gewisser Spielraum zusteht (BGE 145 II 206 E. 3.2.4; BGE 131 II 722 E. 2.2; BGr, 24. August 2007, 2A.118/2007, E. 2.2). Den Kantonen kommt deshalb im Umkehrschluss für die Bestimmung des der Einkommens-/Gewinnbesteuerung unterliegenden Teils des Grundstücksgewinns kein gesetzgeberischer Spielraum zu. Dieser Anteil am Grundstücksgewinn ist gemäss Art. 7 und 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) vollumfänglich vertikal harmonisiert (BGE 143 II 382 E. 4.1; BGE 133 II 114 E. 3.2, Hunziker/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 12 N 24 StHG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 110 und § 14 N 3, je auch zum Folgenden). Erst wenn feststeht, dass die Aufwendung nicht als werterhaltend zu qualifizieren ist, verfügen die Kantone deshalb über einen gewissen Spielraum darin, welche Auslagen sie für die Zwecke der Grundstücksgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen zur Anrechnung zulassen, da die Begriffe wie "Erlös", "Anlagekosten" oder "Ersatzwert" in Art. 12 StHG nicht näher definiert sind (BGr, 26. September 2019, 2C_1058/2018, E. 3.2 und 3.3.3; BGr, 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.1.1 f.). Was bereits bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht werden kann, kann mit anderen Worten demgemäß nicht Aufwendung i.S.v. Art. 12 Abs. 1 StHG sein (Hunziker/Seiler, Art. 12 N 82 StHG).

bb) Wenn die Grundsteuerbehörde nun aber bei der Festsetzung der Grundstücksgewinnsteuer gemäss StG höchstens auf die in der Jahresrechnung aktivierten wertvermehrenden Aufwendungen abstellen würde bzw. dürfte, könnte dies dazu führen, dass sie sich bei der Festsetzung der Anlagekosten primär und einseitig an der gewinnsteuerlichen Einschätzung der Vorjahre orientiert und nicht daran, was nach objektiv-technischen Kriterien gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG resp. § 221 Abs. 1 lit. a StG als wertvermehrende Aufwendungen gilt. Folglich kann die Erfassung eines gewissen gewinnsteuerlichen Anteils des Grundstücksgewinns bei der grundstücksgewinnsteuerlichen Einschätzung nicht ausgeschlossen werden. Exakt dies tut die Grundsteuerbehörde aber in der Tendenz, wenn sie sich bei der Einschätzung unbesehen auf die Jahresrechnung abstützt, in welcher namentlich die wertvermehrenden Aufwendungen bloss teilweise

aktiviert wurden. Die Grundsteuerbehörde unterwirft bei diesem Vorgehen nur deshalb einen Teil des gesamten Buchgewinns der Grundstückgewinnsteuer, weil ansonsten aufgrund der zu tiefen gewinnsteuerlichen Einschätzung in den Vorperioden gesamthaft gesehen eine Besteuerungslücke entstünde. Ob es sich dabei effektiv ausschliesslich um Wertzuwachsgewinn handelt, ist bei diesem Vorgehen nicht allein entscheidend. Sie korrigiert dadurch harmonisierungswidrig mittels Festsetzung des Grundstückgewinns informell und periodenübergreifend als eine Art "Auffangbecken" eine vorangehende fehlerhafte zu tiefe gewinnsteuerliche Einschätzung des kantonalen Steueramts.

d) Dem Gesagten zufolge lässt sich die steuerliche Nichtberücksichtigung der von der Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht einzig mit der Begründung rechtfertigen, dass diese zum Zeitpunkt der Sanierung handelsrechtlich nicht aktiviert worden seien. § 221 Abs. 1 lit. a StG allein macht die steuerliche Erfassung nicht ausschliesslich und unmittelbar von der handelsrechtlichen Buchung abhängig. Wie von der Pflichtigen immer wieder zu Recht betont, vermag vielmehr allein die handelsrechtliche Erfassung als solche die betreffend wert-erhaltende Aufwendungen geltende objektiv-technische Betrachtungsweise nicht zu substituieren (E. 2c/bb). Klar und wohl auch unbestritten ist zwar, dass die handelsrechtliche Behandlung der Aufwendungen bei der nachgelagerten steuerlichen Einordnung meist eine tragende Rolle spielt. Im Einzelfall sind aber auch Szenarien denkbar, in welchen namentlich grundstücksgewinnsteuerlich davon abgewichen werden kann. Wäre z.B. aus irgendwelchen Gründen die wertvermehrenden Aufwendungen weder als Unterhalt geltend gemacht noch aktiviert worden, könnte einer steuerpflichtigen juristischen Person nicht mit Verweis auf die fehlende Aktivierung eine steuerliche Geltendmachung nach Massgabe von § 221 Abs. 1 lit. a StG verwehrt werden.

4. a) aa) Nachdem allein die handelsrechtliche Verbuchung als Unterhaltskosten in den Steuerperioden 2015 und 2019 einer grundstücksgewinnsteuerlichen Geltendmachung der wertvermehrenden Aufwendungen nicht generell entgegensteht, stellt sich als nächstes die Frage, ob die Grundsteuerbehörde der Pflichtigen allenfalls aufgrund allgemeiner steuerlicher Grundsätze ohne materielle Prüfung die grundstücksgewinnsteuerliche Berücksichtigung der deklarierten Aufwendungen gesamthaft verwehren kann. Letzteres wäre denkbar, wenn die Pflichtige die Geltendmachung der Unterhaltskosten, die sie nunmehr als wertvermehrende Kosten grundstücksgewinnsteuerlich geltend macht, bei der gewinnsteuerlichen Deklaration nicht rückgängig machen könnte. Ist dies

steuerlich nicht möglich, entfällt generell auch die Möglichkeit der grundstücksgewinnsteuerlichen Geltendmachung, denn es ist unbestritten, dass es keine Schnittmenge zwischen werterhaltenden- und wertvermehrenden Aufwendungen gibt, was die doppelte Berücksichtigung genauso wie die doppelte Nichtberücksichtigung grundsätzlich ausschliesst (BGE 143 II 382 E. 4.1.2; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153; vorne E. 1a/dd, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Vorfrageweise ist demgemäß zu prüfen, ob es bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen gewinnsteuerlich möglich ist, die objektiv falsche Deklaration der Unterhaltskosten in einer vorangehenden Steuerperiode später zu korrigieren. Den Grundstein für eine solche Korrektur legte die Pflichtige zunächst durch ihr handelsrechtliches Vorgehen selbst, indem sie in ihrer Erfolgsrechnung 2021 am 30. September 2021 die Fr. 126'278.- mit dem Buchungstext "Aufwertung Liegenschaft ...strasse 23, C" ertragsseitig offenlegte resp. die in den Steuerjahren 2015 und 2019 vorgenommenen verdeckten Sofortabschreibungen wieder einbrachte (E. 2a/bb). Die gewinnmindernd geltend gemachten Unterhaltskosten in den Jahren 2015 und 2019 könnten damit nachträglich im Jahr 2021 gewinnerhöhend bei der Gewinnsteuer erfasst werden, sofern gewinnsteuerlich das Massgeblichkeitsprinzip uneingeschränkt greift. Damit wiederum wäre es grundsätzlich möglich, dass diese wertvermehrenden Aufwendungen ohne doppelte Berücksichtigung bei der Grundstücksgewinnsteuer gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG vom steuerbaren Wertzuwachsgewinn abgezogen werden könnten.

bb) Die von der Pflichtigen vertretene Auffassung betreffend Zulässigkeit der Wiedereinbringung von verdeckten Sofortabschreibungen im Veräußerungszeitpunkt (E. 2c/bb) wird auch in der Lehre vertreten (insb. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153a; Martin Zweifel, Der Fluch der bösen Tat?, Blog der Kalaidos Fachhochschule; vgl. auch StRG, 28. August 2024, 2 GR.2023.26, E. 2c/bb [nicht publiziert]). Demnach ergebe sich eine Besonderheit im hier zur Anwendung gelangenden monistischen System in Bezug auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Denn hier könne es aus steuersystematischen Gründen zum vornherein nicht zu einer doppelten Anrechnung der Auslagen kommen. Wenn nämlich wertvermehrende Aufwendungen bei der Gewinnsteuer ganz oder teilweise dem Aufwand belastet würden, so würden dadurch (verdeckte) Sofortabschreibungen vorgenommen, weil wertvermehrende Aufwendungen richtigerweise aktiviert und dann abgeschrieben werden müssten. Würden derartige (Sofort-)Abschreibungen nicht entdeckt und in der Steuerbilanz aufgerechnet, würden sie bei der Veräußerung des Grundstücks im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen (Differenz Anlagekosten/Gewinnsteuerwert) nachträglich bei der direkten

Steuer erfasst, weshalb sie bei der Grundstücksgewinnsteuer gleichwohl angerechnet werden könnten. Würden wertvermehrende Aufwendungen, die bei der Gewinnsteuer der juristischen Personen dem Aufwand als verdeckte Sofortabschreibungen belastet werden, nicht bei der Grundstücksgewinnsteuer angerechnet, so käme es zu einer gesetzwidrigen doppelten Nichtanrechnung wertvermehrender Aufwendungen, weil diese bei der Gewinnsteuer verdeckt als Sofortabschreibung belasteten Aufwendungen bei der Veräußerung des Grundstücks als wiedereingebrachte Abschreibungen nachträglich besteuert würden, was im Ergebnis eine Nichtanrechnung bei der Gewinnsteuer zur Folge hätte. Demzufolge habe bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen juristischer Personen bei Anwendung des monistischen Grundstücksgewinnsteuersystems das reine Massgeblichkeitsprinzip aus steuersystematischen Gründen zurückzutreten. Die sofort abgeschriebenen Aufwendungen könnten dabei im Ausmass der bei der Grundstücksgewinnsteuer zugelassenen, früher dem Unterhalt belasteten Aufwendungen ermittelt werden. Im Ergebnis sei folglich die Art der Verbuchung für die Abgrenzung zwischen wert-erhaltenden Aufwendungen und wertvermehrenden Auslagen ohne Bedeutung.

b) Der Pflichtigen ist rein theoretisch beizupflichten, dass sich unter Umständen und in bestimmten Konstellationen die Problematik der doppelten Anrechnung bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen nicht stellt (insb. in Fällen, in denen der Verkehrswert vor 20 Jahren gemäss § 220 Abs. 2 StG keine Rolle spielt und sofern das Grundstück mit Gewinn verkauft wird). Werden nämlich objektiv-technisch wertvermehrende Investitionen bei der Grundstücksgewinnsteuer nachgewiesen und bei der Festsetzung des Grundstücksgewinns als wertvermehrende Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG berücksichtigt, so reduziert sich die dortige Bemessungsgrundlage, ungeachtet des Umstands, ob die besagten Aufwendungen bei der Gewinnsteuer in einer Vorperiode bereits zum Abzug gebracht wurden oder nicht. Sofern das kantonale Steueramt für die Bemessung des zu entsteuernden Betrags auf die grundstücksgewinnsteuerliche Einschätzung abstellt bzw. abstellen darf (dies ist in der Praxis häufig und meist unproblematisch; vgl. StRG, 28. April 2023, 1 GR.2022.13, E. 5c/bb, mit Verweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 276 i.V.m. § 18 N 144 f.), führt dies wiederum dazu, dass sich auch der gewinnsteuerlich zu entsteuernde Gewinn gemäss § 64 Abs. 3 StG im gleichen Umfang reduziert, wodurch sich systemkongruent die gewinnsteuerliche Bemessungsgrundlage im Veräußerungsjahr automatisch erhöht. Im Fall einer vorgelagerten Grundstücksgewinnbesteuerung werden dann die offenen und allfälligen verdeckten Abschreibungen (von wertvermehrenden Aufwendungen) bei der Gewinnsteuer wieder eingebracht. Dies ungeachtet dessen, ob die verdeckten Aufwendungen von der

Pflichtigen in der Handelsbilanz – wie im konkreten Fall – explizit wieder eingebbracht wurden oder nicht. Unproblematisch aus dieser Optik wären demnach sicherlich diejenigen Fälle, in denen die gewinnsteuerliche Einschätzung erst nach Abschluss der grundstücksgewinnsteuerlichen Einschätzung erfolgt, die Haltedauer des besagten Grundstücks weniger als 20 Jahre betrug und das Grundstück mit Gewinn weiterverkauft wurde. Im Umkehrschluss sind aber auch problematische Konstellationen denkbar. Den Rückschluss, dass es aus steuersystematischen Gründen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen zum Vornherein nicht zu einer doppelten Berücksichtigung der Auslagen kommen kann, kann folglich nicht in dieser Allgemeinheit beigepflichtet werden; insbesondere auch deshalb nicht, weil die diesbezüglichen Verfahren im Kanton Zürich von unterschiedlichen Steuerbehörden durchgeführt werden und nicht harmonisiert sind (dazu StRG, 28. April 2023, 1 GR.2022.13, E. 1b).

c) Allein der Umstand, dass theoretisch über die vorne beschriebene Scharnierfunktion von § 64 Abs. 3 StG eine Verteilung des gewinnsteuerlichen und grundstücksgewinnsteuerlichen Steuersubstrats ohne Schnittmenge vorgenommen werden kann, bedeutet aber nicht, dass sich das von der Pflichtigen geschilderte Verfahren in jeglicher Hinsicht als unproblematisch erweist. Damit hatte sich das Steuerrechtsgericht gerade jüngst im Ansatz zu befassen. Namentlich in einem Entscheid vom 28. August 2024, welchem grundsätzlich der gleiche Sachverhalt zugrunde lag, wie im vorliegenden Fall (StRG, 28. August 2024, 2 GR.2023.26, auch zum Folgenden, bestätigt mit VGr, 20. August 2025, SB.2024.00115). In diesem Fall wurden ebenfalls direkt belastete Unterhaltskosten später noch einmal als werterhaltende Aufwendungen bei der Grundstücksgewinnsteuer geltend gemacht. Dies ebenfalls mit Hinweis auf die in der Lehre verfochtene Möglichkeit der Wiedereinbringung zuvor verdeckt vorgenommener Sofortabschreibungen. Das Steuerrechtsgericht brachte im besagten Fall in seinen Erwägungen gewisse allgemeine Vorbehalte betreffend die in der Lehre vertretene Auffassung vor (insb. betreffend Periodizitätsprinzip, Bindungswirkung an die eigene gewinn-/einkommenssteuerliche Steuererklärung sowie generell die Unzulässigkeit von Sofortabschreibungen bei Immobilien nach Zürcher Praxis), brauchte die strittige Frage der Zulässigkeit des Vorgehens der steuerpflichtigen Person letztendlich aber nicht zu beantworten, da der Umfang der behaupteten wertvermehrenden Aufwendungen ohnehin unbelegt blieb. Auch das Verwaltungsgericht musste sich nicht mit der vorliegend strittigen Frage befassen, da es ebenfalls grundsätzlich die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen als nicht hinreichend belegt erachtete (VGr, 20. August 2025, SB.2024.00115, E. 5).

d) Dass sich das Steuerrechtsgericht in weiteren Fällen schon mit der Möglichkeit der nachträglichen steuerlichen Wiedereinbringung von verdeckten Sofortabschreibungen zum Veräußerungszeitpunkt auseinandersetzt hätte, ist sodann nicht ersichtlich.

5. a) Im Folgenden ist vorfrageweise die Grundsatzfrage zu prüfen, ob sich die Wiedereinbringung der zuvor verdeckt vorgenommenen Sofortabschreibungen tatsächlich derart gewinnsteuerlich unproblematisch und rechtlich zulässig darstellt, wie dies von der Pflichtigen behauptet wird. Ist hingegen gemäss den gesetzlichen Rahmenbedingungen eine solche Wiedereinbringung gewinnsteuerlich unzulässig, ist der Pflichtigen auch die grundstücksgewinnsteuerliche Geltendmachung von Vornherein zu versagen, da es ansonsten unstrittig zu einer verpönten doppelten Berücksichtigung der Aufwendungen käme (E. 4a/aa). Das Vorgehen der Pflichtigen in den Steuerperioden 2015 und 2019 ist zunächst auf handelsrechtlicher Ebene zu analysieren. Einleitend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass per 1. Januar 2013 das sog. "neue Rechnungslegungsrecht" nach Art. 957 ff. OR in Kraft trat, an welchem sich Unternehmen fortan zu orientieren hatten. Das Gesetz sah jedoch für Gesellschaften wie die Pflichtige eine zweijährige Übergangsfrist vor, weshalb sie spätestens ab 1. Januar 2015 nach neuem Rechnungslegungsrecht Buch zu führen hatte (Art. 2 der Übergangsbestimmungen der Änderungen vom 23. Dezember 2011). Der vorliegend strittige Sachverhalt beurteilt sich damit in handelsrechtlicher Hinsicht ausschliesslich nach neuem Rechnungslegungsrecht.

b) aa) Problematisch unter dem Gesichtspunkt des neuen Rechnungslegungsrechts ist zunächst, dass die Pflichtige im konkreten Fall in den Steuerperioden 2015 und 2019 klarerweise handelsrechtswidrig vorging, indem sie die nunmehr strittigen Kosten über Fr. 122'205.- als Unterhaltskosten aufwandseitig geltend machte. Die Aktivierungspflicht nach Art. 959 Abs. 2 OR und das sog. Herstellungskostenprinzip in Art. 960a Abs. 1 OR schreiben klar vor, dass wertvermehrende Aufwendungen zu aktivieren sind (Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. A., 2019, Rz. 974 [in der 1. A., 2014, "Neue OR-Rechnungslegung", wurde die Rechtswidrigkeit in Rz. 975 ff. noch detailliert festgehalten]; Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 2020, S. 249 ff., je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Pflichtigen war es nicht erlaubt, Aktiven bei der handelsrechtlichen Erstbewertung willkürlich unter ihrem objektiven Verkehrswert zu bewerten und so von

Anfang an stille Reserven zu schaffen (Böckli, Rz. 854; Tobias Hüttche, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 960a N 10 OR). Entgegen ihrer Auffassung wäre sie deshalb gehalten gewesen, von Anfang an eine Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vorzunehmen, und sie hätte nicht von Anfang an mittels verdeckter Sofortabschreibung stille Reserven auf der Liegenschaft bilden dürfen (E. 2c/aa). Ebenfalls zu den Herstellungs kosten gemäss Art. 960a Abs. 1 OR zählen handelsrechtlich sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung eines Aktivums (Haag/Neuhaus, Art. 960a N 6 OR). Demgemäß hätten auch die Notariats- und Grundbuchgebühren über Fr. 4'073.-, zu deren Übernahme sie sich anlässlich des Kaufs vertraglich bereiterklärte (E. 2a/aa), zwingend aktiviert werden müssen. Nicht weiter hilft der Pflichtigen in diesem Zusammenhang ihr sinngemässer Einwand, sie habe im Ergebnis die wertvermehrenden Auslagen zwar (verdeckt) aktiviert, aber sogleich und in zulässiger Weise sofort wieder (verdeckt) abgeschrieben (E. 2c/aa). Sofortabschreibungen sind zumindest im Bereich von Immobilien gemäss überwiegender Ansicht in der Lehre klar handelsrechtswidrig. Sie werden aufgrund der sog. umgekehrten Massgeblichkeit lediglich dann und auch nicht unumstritten als handelsrechtlich zulässig angesehen, wenn die kantonalen Steuerbehörden solche steuerlich akzeptieren. Die sog. "Zürcher Methode" lässt Sofortabschreibungen nur für laufend zu ersetzende, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter, wie z.B. für Mobilien, Maschinen, Apparate, Fahrzeuge etc. zu. Für nur in grossen Zeitabständen oder einmalig angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter wie z.B. maschinelle Grossanlagen, Gebäude usw. ist deren Anwendung hingegen nicht vorgesehen (StRG, 28. August 2024, 2 GR.2023.26, E. 2c/cc/bbb; StRG, 25. August 2020, 2 DB.2019.90/2 ST.2019.116, E. 4c/cc = ZStP 2021, 153; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 201; zustimmend auch Bertschinger, S. 248 ff.). Überdies kann sich die Pflichtige ohnehin nicht auf die "Zürcher Methode" berufen, weil sie gleichzeitig auf der Liegenschaft auch eine ordentliche Abschreibung von jährlich 1.5% (= Fr. 23'250.- im Jahr 2015) vornahm. Es ist in der Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass die beiden Abschreibungsmethoden nicht nach Belieben gewechselt oder kombiniert werden dürfen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 100).

bb) Handelsrechtlich müssen Aufwände und Erträge weiter in zeitlicher und sachlicher Hinsicht voneinander abgegrenzt werden (Art. 958b Abs. 1 OR; Böckli, Rz. 134 ff., auch zum Folgenden). Bei der zeitlichen Abgrenzung (sog. "accrual"-Prinzip), welche nach altem Rechnungslegungsrecht erst als stillschweigendes Prinzip galt

(Altorfer/Duss/Felber, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 735; a.M. BGr, 26. Februar 2018, 2C_172/2018, E. 2.2.1, welches den Grundsatz aus Art. 663a Abs. 4 aOR ableitete), geht es um die zeitliche Zuordnung von Aufwand und Ertrag zur Rechnungsperiode (Müller/Henry/Barmettler, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 958b N 10 OR). Aufwand und Ertrag sind nicht in der Periode zu erfassen, in der die Zahlung erfolgt oder die Mittel zufließen, sondern in der sie wirtschaftlich verursacht wurden. Das Periodizitätsprinzip ist ein prägendes Element der Betriebswirtschaftslehre, auf welcher unmittelbar das Handelsrecht und mittelbar das Gewinnsteuerrecht beruhen (BGr, 26. Februar 2018, 2C_172/2018, E. 2.2.1, mit Hinweisen). Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, wertvermehrende Aufwendungen bereits im Jahr der Entstehung steuerlich als Unterhalt geltend zu machen, da es sich nicht um Aufwand handelt, denn im Umfang der Wertvermehrung fehlt es an einem Nutzenabgang durch Abflüsse, Minderungen von Vermögenswerten oder Zunahme von Verbindlichkeiten, die zu einer Verminderung des Eigenkapitals führen (vgl. Dieter Pfaff, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 959b N 10 OR). Vielmehr findet bei diesem Vorgehen primär ein reiner Aktiventausch statt (vgl. E. 1b). Auch mit Hinblick auf die Periodizität erweist sich das Vorgehen der Pflichtigen in den Geschäftsjahren 2015 und 2019 damit klar als handelsrechtswidrig.

c) aa) Diese Handelsrechtswidrigkeiten, die von der Pflichtigen wohl erst im Jahr 2021 nach der Veräusserung der Liegenschaft entdeckt wurden, haben gemäss den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungsführung Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2021. Dabei ist wiederum die Ebene des Handelsrechts von der steuerrechtlichen Ebene zu unterscheiden.

bb) Handelsrechtlich ist ein solcher Bilanzierungsfehler in der Regel wohl kaum derart grundlegend, dass der genehmigte Jahresabschluss aufgehoben werden müsste, um ihn durch eine korrigierte Jahresrechnung zu ersetzen (Altorfer/Duss/Felber, StR 2015, 733, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 24 N 126 ff. StHG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Ausreichend ist vielmehr, den Fehler in der Geschäftspériode der Entdeckung zu korrigieren, sodass keine Neudarstellung der früheren Abschlüsse notwendig ist. Dafür besteht im neuen Rechnungsleungsrecht mit der Position "periodenfremder Aufwand und Ertrag" auch eine

hinreichende gesetzliche Grundlage (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 OR bzw. Art. 959b Abs. 3 Ziff. 6 OR). Zumindest betragsmäßig erweist sich die Jahresrechnung 2021 der Pflichtigen insoweit als korrekt. Ob die Wiedereinbringung als eine Art "negativer Handelsaufwand" über das Handelsaufwandskonto "42060 ...strasse 23, C" anstatt das Konto periodenfremder Ertrag ebenfalls korrekt war, ist aber fraglich (E. 2a/bb). Zu bemängeln ist weiter, dass im Anhang nicht auf die periodenfremden Positionen in der Erfolgsrechnung hingewiesen wurde (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR). Die handelsrechtliche Korrektur nach Entdeckung rechtfertigt sich unabhängig davon, ob betreffend die unterlassene Aktivierung tatsächlich von einem Versehen in den Jahren 2015 und 2019 auszugehen ist oder nicht. Weil selbst bei absichtlicher Falschbuchung in handelsrechtlicher Sicht die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung wie Klarheit, Vollständigkeit und Verlässlichkeit überwiegen (Art. 958c OR), besteht kein Grund, solche "verschleppten" Bilanzierungsfehler nicht nachträglich zu berichtigen (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 557).

cc) In steuerrechtlicher Hinsicht wiederum stellt sich daran anknüpfend die Frage, inwiefern aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips eine Bindung der Steuerbehörde an den Saldo dieser korrekt erstellten Jahresrechnung 2021 besteht. Unstrittig spricht dabei wenig dagegen, (auch) die Steuerbilanz ohne "verschleppten" Bilanzierungsfehler weiterzuführen (Berger, ASA 70, 557, auch zum Folgenden). Die eigentliche Frage ist aber vielmehr, ob dies ertragswirksam oder aber ertragsneutral zu geschehen hat. Für eine blos ertragsneutrale Korrektur spricht dabei speziell das Periodizitätsprinzip, welches eine steuerrechtliche Korrekturmöglichkeit darstellt, die es zulässt, von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz abzuweichen. Das Periodizitätsprinzip besagt, dass Aufwendungen in sachlicher Hinsicht jener Periode zuzurechnen sind, in welcher die damit zusammenhängenden Erträge erzielt worden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 34). Gemäß § 84 StG bemisst sich denn auch der für die Staats- und Gemeindesteuern massgebliche steuerbare Gewinn nach dem Ergebnis der Steuerperiode (Geschäftsjahr, § 83 Abs. 2 StG). Es dürfen also nicht nach freiem Belieben die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zulasten einer andern vermindert oder erhöht werden, beispielsweise durch Abschreibungen infolge Wertverluste (BGr, 9. August 2011, 2C_429/2010, E. 2.1 = ASA 80, 404). Eine verdeckte Sofortabschreibung und deren spätere Wiedereinbringung vernachlässigt im Endeffekt augenscheinlich exakt diese angestrebte periodengerechte Besteuerung. Eine gleichmäßige periodengerechte Besteuerung zwischen Unternehmen, die über dieselbe Leistungsfähigkeit verfügen, scheint fraglich, wenn es im

Belieben der Unternehmen liegt, ob sie eine planmässige Abschreibung über die Nutzungsdauer oder eine sofortige Abschreibung anwenden. Dies umso mehr, weil bei langfristigen Sachanlagen Sofortabschreibungen in der Tendenz zu grösseren periodischen Verzerrungen führen (vgl. mit anschaulichem Rechenbeispiel auch Bertschinger, S. 247 f.). Dieser Effekt wird durch die spätere Wiedereinbringung auch nicht automatisch zwingend wieder ausgeglichen.

d) aa) Fraglich ist nach dem Gesagten damit insbesondere, ob das Periodizitätsprinzip der ertragswirksamen Wiedereinbringung der verdeckten Sofortabschreibungen in der Steuerperiode 2021 entgegensteht. Präjudizien zu dieser Rechtsfrage sind, soweit ersichtlich, keine vorhanden (E. 4c f.). Zur allgemeinen Frage, wie "verschleppten" Bilanzierungsfehlern unter Berücksichtigung des Periodizitätsprinzips zu begegnen ist, ist hingegen in der Rechtsprechung und Lehre schon viel entschieden und geschrieben worden (ausführlich anstatt vieler Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 24 N 145 ff. StHG, auch zum Folgenden), wobei es allerdings meist nicht um die nachträgliche Ertragsverbuchung, sondern vielmehr um die nachträgliche Aufwandsgeltendmachung ging (meist das Nachholen von handelsrechtswidrig unterlassenen Abschreibungen oder Rückstellungen). Rechtsmissbrauch vorbehalten, spricht sich ein grosser Teil der Lehre dabei dafür aus, periodenfremden Aufwand auch gewinnsteuerlich zu berücksichtigen. Dies mit Verweis auf das sog. Totalgewinnprinzip, welches besagt, dass über alle Steuerperioden des Bestands eines Unternehmens hinweg gesehen nicht mehr als der gesamte von ihm während der Dauer seiner Existenz erzielte Gewinn der Besteuerung zugeführt werden soll (jüngst BGr, 3. Juni 2025, 9C_664/2024, E. 4.1 [zur Publikation vorgesehen], insb. mit Verweis auf BGr, 26. Februar 2018, 2C_172/2018, E. 2.2.1).

bb) Das Bundesgericht lehnte es hingegen mit Verweis auf das Periodizitätsprinzip in den bisher von ihm beurteilten Fällen durchgehend ab, Aufwendungen, welche unter Zugrundelegung der einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften hätten vorgenommen werden müssen, aber nicht vorgenommen worden waren, die dann aber in einem späteren Geschäftsjahr nach den Vorschriften des OR nachgeholt wurden, weil die Nachholung handelsrechtlich zwingend geboten war, in der Steuerperiode der erfolgten Nachholung gewinnsteuerlich als relevanten Aufwand anzuerkennen (BGr, 3. Juni 2025, 9C_664/2024, E. 4.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Anwendung des Totalgewinnprinzips beschränkt sich nach dessen Meinung im Wesentlichen auf die periodenübergreifende Anrechnung noch nicht verrechneter Verluste (§ 70 StG). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt damit periodenübergreifende steuerwirksame

Aufwandsverschiebungen nicht zu. Weiter sind auch keine Anzeichen ersichtlich, dass es eine äquivalente Ertragsverschiebung in eine spätere Periode durch Wiedereinbringung anders behandeln würde, denn die Grundproblematik des steuerrechtlich verankerten Periodizitätsprinzips ist in diesem Fall identisch.

6. a) Dieser klaren Präferenz des Bundesgerichts zugunsten des Periodizitätsprinzips gegenüber dem Totalgewinnprinzip hat auch das kantonale Steueramt im Rahmen der gewinnsteuerlichen Einschätzung Rechnung zu tragen. Es darf trotz Wiedereinbringung und Offenlegung die wieder eingebrachten (periodenfremden) verdeckten Sofortabschreibungen nicht einfach zum Zeitpunkt der Offenlegung gewinnerhöhend berücksichtigen, was aus Sicht der Praktikabilität sicherlich die einfachste Lösung wäre. Die von der Pflichtigen propagierte (periodenübergreifende) Praktikabilitätslösung durch Wiedereinbringung der zuvor verdeckt vorgenommenen Sofortabschreibungen zum Veräußerungszeitpunkt erweist sich demnach gewinnsteuerlich alles andere als unproblematisch. Sie führt zwar unter vollständiger Ausklammerung des Aspekts der Periodizität zur richtigen Verteilung des Steuersubstrats (E. 4b), ist aber mit der höchstrichterlichen (gewinnsteuerlichen) Rechtsprechung nicht kompatibel (E. 5d). Dahingehend kritisch äusserte sich auch das Steuerrechtsgericht in einem jüngeren Entscheid (StRG, 28. August 2024, 2 GR.2023.26, bestätigt, jedoch ohne materielle Auseinandersetzung mit VGr, 20. August 2025, SB.2024.00115).

b) aa) Das korrekte Vorgehen gemäss geltendem Periodizitätsprinzip wäre vielmehr, zunächst die zu Unrecht steuerlich geltend gemachten Unterhaltskosten in früheren Steuerperioden mittels einer sog. Bilanzberichtigung periodengerecht aufzurechnen. Damit würde gewinnsteuerlich in diesen Perioden dann nicht mehr auf die (handelsrechtswidrige) Handelsbilanz, sondern die (handelsrechtskonforme) Steuerbilanz abgestellt (Berger, ASA 70, 541). Zu beachten ist aber, dass sich eine Abänderung der gewinnsteuerlichen Bemessungsgrundlage früherer Steuerperioden unter Umständen als schwierig gestalten kann. Wenn diese früheren Einschätzungen bereits in Rechtskraft erwachsen sind, ist eine allfällige Abänderung nur noch in einem Nachsteuerverfahren gemäss § 160 ff. StG möglich (BGr, 26. August 2014, 2C_911/2013, E. 6.1.2). Das Gesetz sieht für eine solche nachträgliche Abänderung auch bei unumstrittener materieller Fehlerhaftigkeit der Einschätzung hohe prozessuale Hürden vor (vgl. § 160 Abs. 2 StG sowie die Verwirkung nach § 161 StG). Ob die fehlerhafte Deklaration der Unterhaltskosten auf diesem Weg noch rückgängig gemacht werden kann, erscheint damit

äusserst fraglich (vgl. § 160 Abs. 2 StG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153 a.E.).

bb) Das Gesagte hat wiederum auch Auswirkungen auf das grundstücksgewinnsteuerliche Verfahren. Aus Sicht der Grundsteuerbehörde erscheint es deshalb im Allgemeinen als nicht angezeigt, die wertvermehrenden Aufwendungen nach objektiv-technischer Betrachtungsweise zu prüfen und gegebenenfalls zum Abzug zuzulassen, wenn diese bereits zuvor in vorangehenden Steuerperioden rechtskräftig als Unterhaltskosten gewinnsteuerlich geltend gemacht und akzeptiert wurden. Im Regelfall braucht demgemäß die Grundsteuerbehörde die (doppelt) geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen ohne materielle Prüfung bei der Festsetzung der Anlagekosten nach § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht zu berücksichtigen. Denn ansonsten sind die Chancen sehr hoch, dass es im Ergebnis gesamthaft gesehen bei einer verpönten doppelten Berücksichtigung der Aufwendungen bliebe, wenn grundstücksgewinnsteuerlich die wertvermehrenden Aufwendungen nach materieller Prüfung ganz oder teilweise zum Abzug zugelassen würden (E. 1a/dd). Der auch in der Lehre vertretenen Auffassung, dass es von vornherein zu keiner doppelten Anrechnung kommen kann, kann bei korrekter Anwendung der gewinnsteuerlich massgebenden Prinzipien deshalb nicht beigeplichtet werden (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153a; vorne E. 2c/bb). Diese Argumentation blendet das auch steuerrechtlich massgebende Periodizitätsprinzip in unzulässiger Weise völlig aus.

c) Weiter stellt sich noch die Frage, ob sich am Gesagten etwas ändert, wenn die unkorrekt deklarierten Unterhaltskosten in einer Steuerperiode mit Gesamtverlust geltend gemacht wurden und auch die nachfolgenden Steuerperioden bis zum Veräußerungszeitpunkt jeweils mit Verlust abgeschlossen wurden. Ist genügend weiteres Verlustsubstrat vorhanden, erscheint es rein rechnerisch grundsätzlich als möglich, die unzutreffend als Unterhaltskosten deklarierten werterhaltenden Aufwendungen mittels Aufrechnung im Rahmen der nachgelagerten Prüfung der Vorjahresverluste und ohne separates Nachsteuerverfahren der korrekten Steuerperiode zuzuweisen (§ 70 StG), ohne dass sich am Ergebnis der vorangehenden gewinnsteuerlichen Einschätzungen etwas ändert; d.h. es bleibt insoweit bei der sog. "Nulleinschätzung". Bei näherer Betrachtung muss aber auch in solchen Fällen der Grundsatz gelten, dass das Periodizitätsprinzip gewinnsteuerlich die Wiedereinbringung verdeckter Sofortabschreibungen zur anschliessenden grundstücksgewinnsteuerlichen Geltendmachung verbietet. Obwohl eine Korrektur resp. Aufrechnung dann noch möglich wäre, was eine vom Gesetzgeber

gewollte teilweise Berücksichtigung des Konzepts des Totalgewinns darstellt (BGr, 26. Februar 2018, 2C_172/2018, E. 2.2.1., mit Hinweisen), ändert dies nichts daran, dass die besagte vorangehende Steuerperiode bereits in Rechtskraft erwachsen ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.4; vorne E. 2a/bb). Rein dogmatisch erscheint es auch aus Gründen der Gleichbehandlung als schwer nachvollziehbar, wenn Gesellschaften mit grossen Verlustvorträgen während maximal sieben Jahren die Möglichkeit hätten, verdeckte Sofortabschreibungen gewinnsteuerlich und steueroptimierend wieder einzubringen, profitable Gesellschaften hingegen nicht.

d) Dafür, dass zuvor de facto (bewusst oder unbewusst) vorgenommene verdeckte Sofortabschreibungen zum Veräusserungszeitpunkt nicht einfach wiedereingebracht werden können, spricht auch, dass dies problematische Anreize schaffen würde. Werden verdeckt vorgenommene Sofortabschreibungen vergangener Steuerperioden grundstücksgewinnsteuerlich im Zeitpunkt des Verkaufs als wertvermehrende Aufwendungen akzeptiert, wird für juristische Personen konkret ein Anreiz geschaffen, zunächst risikolos möglichst alle Sanierungskosten etc. in handelsrechtswidriger Weise als werterhaltende Unterhaltskosten zu deklarieren, da darauf ohne irgendwelche steuerlichen Nachteile zurückgekommen werden könnte. Der Kanton hingegen hätte das alleinige Steuerausfallrisiko zu tragen, denn wenn beispielsweise eine Liegenschaft trotz regelmässigen werterhaltenden Aufwendungen schlussendlich mit einem Verlust verkauft würde, bestünde praktisch keine Möglichkeit mehr, die zuvor zu Unrecht vorgenommenen Sofortabschreibungen im Veräusserungsjahr nachträglich zu besteuern. Die steuerpflichtige Person hätte dann keinerlei Anreiz mehr, die unzulässigerweise geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen gewinnsteuerlich nachträglich offen zu legen resp. wieder einzubringen.

7. a) Im konkreten Fall ist die Pflichtige unbestrittenemassen für die Perioden, in welchen sie ursprünglich die an sich wertvermehrenden Aufwendungen als Unterhaltskosten geltend machte (2015 und 2019), grundsätzlich bereits rechtskräftig eingeschätzt worden. Eine Möglichkeit der Wiedereinbringung der verdeckt vorgenommenen Sofortabschreibungen im ordentlichen Einschätzungsverfahren unter Einhaltung des Periodizitätsprinzips besteht damit nicht mehr. Die vorangehende Deklaration als Unterhaltskosten kann von der steuerpflichtigen Person unter diesen Umständen nicht mehr rückgängig gemacht werden (E. 4a/aa). Grundstücksgewinnsteuerlich führt diese Ausgangslage dazu, dass die zuständige Grundsteuerbehörde die deklarierten

wertvermehrenden Kosten bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns nach § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht berücksichtigen darf, ansonsten es mit grosser Wahrscheinlichkeit zu einer unzulässigen doppelten Berücksichtigung der Auslagen käme. Wie dargelegt (E. 6c), vermag im konkreten Fall am Gesagten der Umstand nichts zu ändern, dass die Pflichtige betreffend Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum 2013 bis und mit 2020 trotz gewisser Korrekturen anlässlich der durchgeföhrten Revisionen letztendlich immer mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- eingeschätzt wurde (E. 2a/bb). Die Schlussfolgerung, auch die periodengerechte Zuweisung der als Unterhaltskosten deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen würde an den gewinnsteuerlich festgesetzten Steuerfaktoren im Ergebnis nichts ändern resp. die periodengerechte Zuweisung der als Unterhaltskosten deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen könnte auch in der noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Steuereinschätzung 2021 erfolgen, indem mittels entsprechender Aufrechnungen einfach die Verlustvorträge der Jahre 2015 und 2019 entsprechend vermindert werden, ist im konkreten Fall nicht angezeigt. Dies umso weniger, weil Anzeichen dafür bestehen, dass die Pflichtige verschiedentlich Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften nicht in ihrer Erfolgsrechnung erfasste und auch in der Steuererklärung nicht deklarierte. Deshalb prüft das kantonale Steueramt derzeit die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens (E. 2a/bb). Unter diesen Umständen erscheint es umso weniger als gerechtfertigt, grundstücksgewinnsteuerlich proaktiv die wertvermehrenden Aufwendungen bereits zu berücksichtigen, ist doch noch alles andere als klar, ob noch gewinnsteuerliche Korrekturen erfolgen oder nicht. Ob die Gemeinde gegebenenfalls revisionsweise nach rechtskräftigem Abschluss sämtlicher gewinnsteuerlichen (Nachsteuer)Einschätzungen des massgebenden Zeitraums (2015 – 2020) darauf zurückkommen müsste, kann dabei offen bleiben (§ 155 ff. StG; vgl. zu dieser Konstellation ähnlich StRG, 28. April 2023, 1 GR.2022.13).

b) Ebenfalls unerheblich ist der noch im Einspracheverfahren vorgetragene Einwand der Pflichtigen, dass andere Gemeinden im Kanton Zürich dieses Vorgehen akzeptieren würden (z.B. die Nachbarsgemeinde D). Aufgrund der Autonomie der Gemeindesteuerbehörden können die vorgängigen Handlungen einer Behörde keinen Vertrauensschutz gegenüber einer anderen kommunalen Grundsteuerbehörde erwirken (allgemein zum Vertrauensschutz vgl. BGE 143 V 341 E. 5.2.1).

c) Zusammengefasst ist damit festzuhalten, dass allein die unterlassene Aktivierung für die Anrechnung der wertvermehrenden Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht unmittelbar entscheidend ist. Die Grundsteuerbehörde brauchte im

konkreten Fall aber dennoch die von der Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrnden Aufwendungen über Fr. 122'205.- gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht nach objektiv-technischen Kriterien einzeln zu prüfen, sondern konnte ihr den Abzug gesamthaft verweigern. Dies mit Verweis darauf, dass eine Wiedereinbringung verdeckter Sofortabschreibungen gewinnsteuerlich gemäss dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip unzulässig ist. Der grundstücksgewinnsteuerlichen Berücksichtigung steht damit allgemein der Grundsatz entgegen, dass dieselben Aufwendungen nicht doppelt (d.h. gewinnsteuerlich und grundstücksgewinnsteuerlich) geltend gemacht werden können. Wie natürliche Personen mit Liegenschaften im Privatvermögen ist die Pflichtige im vorliegenden Fall im Endeffekt nach Treu und Glauben auf ihre gewinnsteuerliche Deklaration der Jahre 2015 und 2019 zu behaften (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N 153, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Das Gesagte gilt analog auch betreffend die Notariats- und Grundbuchgebühren über Fr. 4'073.-. Da diese im Jahr 2015 (zu Unrecht) als Unterhaltskosten geltend gemacht wurden, können diese nicht noch einmal mit gleichzeitiger gewinnsteuerlicher Wiedereinbringung als mit der Handänderung verbundene Abgaben gemäss § 221 Abs. 1 lit. d StG bei den grundstücksgewinnsteuerlichen Anlagekosten berücksichtigt werden.

8. Eventualiter beantragt die Pflichtige, sie sei mit einem Grundstücksgewinn von Fr. 7'700.- resp. einem Steuerbetrag von Fr. 878.60 einzuschätzen. Zur Begründung macht sie geltend, dass sie gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin sei und das verkaufte Grundstück in C trotz Haltedauer von ca. sechs Jahren zu ihrem Handelsbestand gehört habe. Der Auffassung der Grundsteuerbehörde, dass nur Grundstücke mit einer maximalen Haltedauer von bis zu drei Jahren zum Handelsbestand zählen würden, könne nicht beigepflichtet werden. Die lange Besitzdauer spreche nicht zwingend gegen eine Gewerbsmässigkeit. Demgemäß sei sie berechtigt, nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG "weitere Aufwendungen" vom Grundstücksgewinn abzuziehen. Ihr stehe es demnach zu, die Aufwendungen für den Aussenpool etc. im Umfang von Fr. 122'205.- gemäss § 221 Abs. 2 StG vom Gewinn abzuziehen. Dem Gesagten stehe wiederum der Umstand nicht entgegen, dass sie die gleichen Kosten in früheren Perioden bereits als Unterhaltskosten geltend gemacht habe. Dem Gesetzestext von § 221 Abs. 2 StG könne gerade nicht entnommen werden, dass der ausdrückliche Verzicht jedes Jahr separat zu deklarieren wäre. Ein solcher sei steuersystematisch auch nicht notwendig, da der steuerbilanzielle Korrekturmechanismus (also die "Scharnierfunktion") im Rahmen der Steuerdeklaration zur Gewinnsteuer des Veräußerungsjahrs eine perfekte und

konsistente Verteilung des Steuersubstrats zwischen den zwei Steuerarten gewährleiste. Der ausdrückliche Verzicht auf die gewinnsteuerliche Geltendmachung könne deshalb auch noch im Veräußerungsjahr erklärt werden. Dies steigere auch die Effizienz der gewinnsteuerlichen Einschätzungsverfahren. Sollte dies vom Gericht anders gesehen werden, so würde die Pflichtige als Liegenschaftshändlerin weitere Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG wie beispielsweise die Grundstücksgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Buchgewinn geltend machen. In einem sinngemäßigen Subeventualantrag beantragt sie damit, dass zumindest etwaige Steuern der Steuerperiode 2021 grundstücksgewinnsteuermindernd zu berücksichtigen seien.

9. a) Übt der Liegenschaftshändler sowohl eine Händlertätigkeit als auch eine Haltertätigkeit aus (indem er einen Teil seiner Grundstücke handelsmäßig an- und verkauft, einen anderen Teil aber langfristig als Anlageobjekte hält), kann § 221 Abs. 2 StG nur auf jene Grundstücke angewendet werden, die der Handelstätigkeit dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 127a), sprich für Handelsliegenschaften. Handelsliegenschaften sind Liegenschaften, die (von Liegenschaftshändlern) zum Verkauf vorgesehen sind und die (in der Regel) zum Umlaufvermögen gehören und keine Betriebsstätten begründen (Mathias Oertli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 33 N 94; zur Bilanzierung im Umlauf- oder Anlagevermögen vgl. BGr, 25. Februar 2021, 2C_1031/2020, E. 2.3.4 ff., auch zum Folgenden). Von Handelsrechts wegen müssen einerseits die flüssigen Mittel, anderseits die Aktiven, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden, als Umlaufvermögen bilanziert werden (Art. 959 Abs. 3 Satz 1 OR). Im Umkehrschluss ergibt sich, dass Aktiven, die nicht innerhalb der nächsten zwölf Monate veräußert sind, im Anlagevermögen auszuweisen sind (Art. 959 Abs. 3 Satz 2, Art. 960d Abs. 1 und 2 OR).

b) Aus den beigezogenen gewinnsteuerlichen Unterlagen der Steuerperioden 2015 – 2021 ist ersichtlich, dass die Pflichtige die Liegenschaft an der ...strasse in C in ihrer Bilanz ursprünglich zusammen mit weiteren Liegenschaften unter den "Handelsliegenschaften" auswies (genauer: als Unterposition des Abschnitts "Handelsliegenschaften Wohnen"). In der Steuerperiode des Verkaufs wurde diese aber gemäss eingereichtem Kontenplan und in der Jahresrechnung 2021 auf einmal in der Kategorie "Bestandesliegenschaften" aufgeführt, zu welcher sie auch weitere Liegenschaften zählte. Die Pflichtige, die damit unstrittig Liegenschaften mit unterschiedlichen

Zweckbestimmungen hält, ist damit als sog. Immobiliengesellschaft im weiteren Sinn zu qualifizieren (zum Begriff vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 97 ff., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als solche werden Gesellschaften bezeichnet, die einerseits mit ihren Handelsliegenschaften als (klassische) gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin agieren, andererseits aber auch wie eine klassische Immobiliengesellschaft im engeren Sinn über Immobilien mit langfristiger Halteabsicht verfügen, die sie primär als sichere und nutzbringende Kapitalanlage einsetzen.

c) Dass die Pflichtige in subjektiver Hinsicht steuerlich zumindest teilweise als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert, ist nicht strittig (E. 2b/aa). Umstritten ist hingegen, ob die verkaufte Liegenschaft in C tatsächlich zu ihrem Handelswarenbestand zählt, was Voraussetzung für Abzüge gemäss § 221 Abs. 2 StG ist (E. 9a). Für eine Qualifikation als Handelsware spricht zunächst der Umstand, dass sie die Liegenschaft ursprünglich in ihrer Buchhaltung als Handelsware und damit augenscheinlich in ihrem Umlaufvermögen erfasste (in ihrer Bilanz unterscheidet die Pflichtige nicht explizit zwischen Umlauf- und Anlagevermögen). Allerdings sind bei näherer Betrachtung auch zahlreiche gegenteilige Indizien ersichtlich, die eher darauf schliessen lassen, dass sie die Liegenschaft trotzdem von Anfang an zu ihren Bestandesliegenschaften bzw. ihrem Anlagevermögen zählte, resp. nach objektiven Gesichtspunkten hätte zählen müssen. Wie von der Grundsteuerbehörde zutreffend festgehalten, ist eine Haltedauer von letztendlich immerhin sechs Jahren nach objektiver Betrachtungsweise eher lang für eine Liegenschaft, die zum Handelsbestand einer Liegenschaftenhändlerin zählt. Nach der Praxis ist nur bei einer Besitzdauer von bis zu fünf Jahren von einer kurzen Haltedauer zu sprechen (StRG, 27. Oktober 2020, 1 DB.2020.51, E. 4d/aa). Gemäss bundesgerichtlicher Praxis ist eine kurze Besitzdauer zwar oft ein deutliches Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel resp. für eine Zurechnung zum Handelsbestand. Umgekehrt schliesst aber eine lange Besitzdauer eine Zuweisung zum Handelsbestand nicht in jedem Fall aus. Letztendlich ist die Haltedauer aber im konkreten Fall nicht entscheidend. Weitaus einschlägiger ist, dass die Pflichtige die Liegenschaft ansonsten handelsrechtlich nicht wie eine Handelsliegenschaft behandelte. Zunächst spricht gemäss eingereichtem Kontenplan und Jahresrechnung 2021 die Überführung im Jahr 2021 zu den Bestandesliegenschaften gegen die von der Pflichtigen behauptete Sachverhaltsdarstellung (E. 9b). Namentlich nahm sie zudem auf der Liegenschaft ordentliche Abschreibungen vor, was bei Immobilien des Umlaufvermögens grundsätzlich ausgeschlossen ist (BGr, 30. Januar 2020, 2C_1001/2018, E. 4.2; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 5 N 49, je mit weiteren Hinweisen). Ausserdem bildete sie pauschale Rückstellungen gemäss

Weisung des kantonalen Steueramts zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungsfonds) und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens vom 20. Juni 2005 von 1% der am Ende des Geschäftsjahres gültigen Gebäudeversicherungssumme. Dies erscheint bei Liegenschaften des Handelsbestands ebenfalls offensichtlich widersinnig resp. unzulässig, ist doch gewöhnlich bei einer tatsächlich beabsichtigten kurzen Haltedauer von blos wenigen Jahren kaum mit solchen Grossreparaturen zu rechnen. Sind aber solche grösseren Reparaturen von einer Liegenschaftshändlerin tatsächlich geplant, so ist die Liegenschaft zumindest vorübergehend ins Anlagevermögen zu überführen.

d) Was die Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt sodann nicht. Namentlich kann sie aus der von ihr zitierten Rechtsprechung nichts zu ihren Gunsten ableiten. In den besagten Fällen ging es primär um die Frage, ob die betreffende Person als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin qualifiziert oder nicht. Diesbezüglich ist die durchschnittliche Haltedauer von Immobilien gewöhnlich ein Kriterium von vielen. Im konkreten Fall ist dieser Punkt allerdings unbestritten (E. 9c). Strittig ist nur, ob die Liegenschaft zu ihrem Handelsbestand zählte.

e) Auch wenn die Pflichtige die Liegenschaft in ihren Büchern zum Umlaufvermögen zählte, behandelte sie diese damit klar wie eine solche des Anlagevermögens. Damit ist es ihr verwehrt, die von ihr geltend gemachten Abzüge über Fr. 122'205.- eventualiter steuerlich nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG geltend zu machen. Das Steuerreksgericht entschied ohnehin gerade jüngst, dass Liegenschaftshändler ihr Wahlrecht nicht erst im Jahr der Veräusserung definitiv ausüben können (StRG, 24. Juni 2025, 1 GR.2022.12, auch zum Folgenden [nicht rechtskräftig und derzeit am Verwaltungsgericht unter der Verfahrensnummer SB.2025.00089 pendent]). Sie sind vielmehr auch insoweit auf ihre einmal vorgenommene Qualifikation zu behaften und können nicht durch nachträgliche Wiedereinbringung auf ihren Entscheid zurückkommen. Selbst wenn das Grundstück zu ihrem Handelswarenbestand gezählt hätte und die strittigen Kosten überhaupt als Kosten nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG abzugfähig gewesen wären, wäre ihr demnach kein entsprechender Abzug mehr möglich gewesen. Zumindest teilweise gutzuheissen wäre bei einem gegebenen Handelswarenbestand dann allerdings ihr sinngemässer Subeventualantrag gewesen, mit welchem sie beantragte, wenigstens die Steuern seien als weitere Auslagen gemäss § 221 Abs. 2 StG zu berücksichtigen (E. 8). Gemäss Rechtsprechung des Steuerreksgerichts ist der nachträgliche gewinnsteuerliche Verzicht nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG solange

möglich, wie die betroffenen (periodengerechten) Aufwendungen noch nicht rechtskräftig im Rahmen der ordentlichen Veranlagung und Einschätzung berücksichtigt wurden (StRG, 10. Oktober 2023, 1 GR.2022.30, E. 2b/cc, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 149). Die im Zusammenhang mit dem Verkauf resultierenden Grundstücksgewinnsteuern und evtl. auch die direkten Bundessteuern (ob solche aufgrund der vorgetragenen Verlustvorträge effektiv zu bezahlen sind, kann aktuell nicht abschliessend beurteilt werden) wären dabei als weitere Auslagen gemäss § 221 Abs. 2 StG wohl zu berücksichtigen gewesen, da die Pflichtige für die Steuerperiode 2021 noch nicht rechtskräftig eingeschätzt wurde.

10. Diese Erwägungen führen zur vollumfänglichen Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 206 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 206 i.V.m. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäß erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]