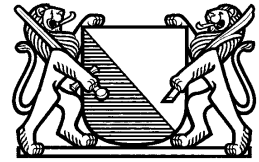


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2022.30

Entscheid

10. Oktober 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B und RA MLaw C,
D AG,

Rekurrentin,

gegen

Stadt E,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am ... 2012 erwarb die F AG mit Sitz in Baar eine Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse ... in E (GR ... Miteigentum an GR ..., Kat.-Nr. ..., nachfolgend Liegenschaft G) zum Preis von Fr. 500'000.- (inkl. Fahrhabe im Wert von Fr. 25'000.-) und baute diese in der Folge um. Am ... 2016 ging u.a. die Liegenschaft G infolge Fusion der F AG mit der A AG (nachfolgend die Pflichtige) auf Letztere über. Die Grundstückgewinnsteuer wurde dabei aufgeschoben. Die Pflichtige ist eine Gesellschaft mit Sitz in H. Sie bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister das Ausführen von Dienstleistungen im Immobilienbereich, insbesondere die Verwaltung und Vermittlung von Liegenschaften sowie den Handel mit Waren aller Art (insbesondere, aber nicht ausschliesslich Fahrzeuge).

Am ... 2020 veräusserte die Pflichtige die Liegenschaft G zum Preis von Fr. 780'000.- (inkl. Fahrhabe im Wert von Fr. 20'000.-). Mit Eingabe vom ... 2020 reichte die Pflichtige die Grundstückgewinnsteuererklärung (datiert mit ... 2020) inkl. Belegen ein. Dabei wurden ein Erlös im Betrag von Fr. 760'000.- und Anlagekosten in Höhe von insgesamt Fr. 495'798.25 deklariert. Gemäss eingereicherter Kostenübersicht wurden zudem unter dem Titel Liegenschaftenhändler Aufwendungen in Höhe von Fr. 378'649.71 ausgewiesen. In der Grundstückgewinnsteuererklärung wurde für diese Kosten allerdings unter Ziff. 7 kein Abzug geltend gemacht.

Mit Veranlagungsentscheid vom 2. Juni 2021 setzte die Rekursgegnerin deklarationsgemäss einen steuerbaren Grundstückgewinn von (gerundet) Fr. 264'200.- fest. Dabei resultierte unter Berücksichtigung einer Besitzdauer von 7 Jahren (entsprechend einem Abzug von 11%) eine reine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 84'621.20.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 28. Juni 2021 Einsprache erheben mit dem Antrag, den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 0.- festzusetzen. Dies mit der Begründung, dass die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin qualifiziere und deshalb die im Steuererklärungsverfahren geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt Fr. 378'649.- zum Abzug zuzulassen seien.

Mit Auflage vom 2. Juli 2021 verlangte die Rekursgegnerin im Zusammenhang mit den betreffenden Anlagekosten zusätzliche Angaben und Belege ein. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2021 wurde die Auflage gemahnt. Am 28. Februar 2022 liess die Pflichtige die Auflage schliesslich beantworten. Nach einer E-Mail Nachricht der Rekursgegnerin, mit welcher diese ein Festhalten an ihrer bisherigen Position in Aussicht gestellt hatte, liess die Pflichtige sich am 22. Juni 2022 abschliessend vernehmen.

Mit Entscheid vom 28. Juni 2022 wies die Rekursgegnerin die Einsprache ab mit der Begründung, dass die Veranlagung deklarationsgemäss vorgenommen worden sei. Im Zusammenhang mit den Kosten, für welche nachträglich der Abzug für Grundstückgewinnsteuerzwecke beantragt wurde, seien sodann die notwendigen Nachweise nicht erbracht, bzw. seien diese Kosten in der Erfolgsrechnung bereits erfasst worden. Der nachträgliche Antrag der Pflichtigen diene alleine der Steueroptimierung und sei einzig aufgrund der längeren Verfahrensdauer bei den direkten Steuern überhaupt möglich. Eine Abweisung dränge sich auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen auf.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 12. August 2022 Rekurs erheben mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 sei vollumfänglich aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei das Verfahren zu sistieren, bis für das Geschäftsjahr 2020 eine interkommunale Steuerauscheidung des kantonalen Steueramts Zürich vorliege, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin.

Die Rekursgegnerin schloss mit Rekursantwort vom 11. November 2022 sinngemäss auf Abweisung des Rekurses, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Pflichtige erstattete innert erstreckter Frist am 31. Januar 2023 Stellungnahme zur Rekursantwort. Die Rekursgegnerin liess sich dazu in der Folge nicht mehr vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommensverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 3 StG). Als Aufwendungen sind anrechenbar (§ 221 Abs. 1 StG):

- a. Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträgen von Bund, Kanton oder Gemeinde;
- b. Grundeigentümerbeiträge, wie Strassen-, Trottoir-, Dolen-, Werkleitungs- oder Perimeterbeiträge;
- c. übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung;
- d. mit der Handänderung verbundene Abgaben;
- e. Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen.

b) aa) Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen. Für eine solche Anrechnung wird ein ausdrücklicher Verzicht auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer vorausgesetzt. Die betreffende Bestimmung dient in erster Linie dazu, die sich aus dem monistischen System ergebenden Härten (bis 1. Januar 2019 fehlende Möglichkeit, zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen) zu mildern oder Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zu optimieren. Es ist allein vom Willen des Liegenschaftenhändlers abhängig, bei welcher Steuer er die entsprechenden Aufwendungen zum Abzug bringen will. Aus diesem Grund ist die für die Grundstückgewinnsteuerveranlagung zuständige Grundsteuerbehörde nicht verpflichtet, diesen auf die Möglichkeit von § 221 Abs. 2 StG aufmerksam zu machen bzw. solche weiteren Auf-

wendungen von Amtes wegen zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 148 StG; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004, S. 273).

bb) Zum Zeitpunkt der Ausübung dieses rein kantonalechtlich eingeräumten Wahlrechts zugunsten einer Berücksichtigung der einschlägigen weiteren Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein Liegenschaftenhändler erst dann wirksam hierüber entscheiden könne, wenn er über alle hierfür rechtserheblichen Tatsachen verfüge. Als entscheidewesentlich erachtet es den Umstand, dass einer Aktiengesellschaft spätestens nach Ablauf der handelsrechtlichen Frist von sechs Monaten seit Ablauf des Geschäftsjahrs bekannt sein müsse, ob und in welcher Höhe in diesem Geschäftsjahr ein handels- bzw. gewinnsteuerrechtlicher Gewinn oder Verlust angefallen sei. Sofern die Belegenheitsgemeinde bereits vor diesem Zeitpunkt die Grundstückgewinnsteuer veranlagt, führe dies nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit, wobei es dem Liegenschaftenhändler unbenommen sei, eine hiergegen gerichtete Einsprache bis zum Vorliegen der eines entsprechenden Jahresabschlusses einzig damit zu begründen, dass kein solcher vorliege, um das Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren bis dahin offen zu halten. Werde auf eine solche Einsprache verzichtet mit der Folge der Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuerveranlagung, sei spätestens mit dem Einreichen der ordentlichen Steuererklärung für das Geschäftsjahr, in welches die Liegenschaftsveräusserung fällt, um Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung im Sinn der Ausübung des Wahlrechts zu ersuchen (BGr, 6. Oktober 2020, 2C_164/2020, E. 3.4).

cc) Soweit ein interkantonaler Liegenschaftenhändler gar nicht oder aber verspätet vom Wahlrecht der Anrechnung weiterer Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer Gebrauch macht, bleiben diese bei der zürcherischen Gewinnsteuer zu berücksichtigen. Sofern bei der zürcherischen Gewinnsteuer kein Verrechnungssubstrat für diese weiteren Aufwendungen vorhanden ist, resultiert hierbei ein zürcherischer Betriebsverlust. Die Anrechnung eines solchen zürcherischen operativen Verlusts an die zürcherische Grundstückgewinnsteuer kennt das Steuerrecht des Kantons Zürich indes erst seit dem 1. Januar 2019 (§ 224a StG). Die bis zu diesem Zeitpunkt herrschende gegenteilige kantonale Rechtslage war – jedenfalls auf innerkantonomer Ebene – seitens des Bundesgerichts nicht zu beanstanden (BGr, 6. Oktober 2020, 2C_164/2020, E. 2.3.2).

c) Für die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers in § 221 Abs. 2 StG ist nach der Praxis des Verwaltungsgerichts auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot in Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) abzustellen, die ihrerseits auf die Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer zurückgreift (VGr, 2. April 2014, SB.2013.00148, E. 2.3, mit Hinweisen). Massgebend ist somit die Auslegung von Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), der die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit regelt.

Nach der Praxis des Bundesgerichts (vgl. BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.1.3; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.3; BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit Hinweisen) liegt gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Erforderlich ist eine Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Als Indizien kommen etwa in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung etc.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft und die erneute Investition des Erlöses in Liegenschaften.

Im Bereich des Immobilienhandels wird die Bewirtschaftung der Anlageobjekte vielfach auf längere Zeitdauer angelegt, sodass planmässiges und nachhaltiges Vorgehen auch bei einer geringeren Anzahl von Transaktionen vorliegen kann. Zur Annahme einer Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler kann daher unter Umständen bereits eine einzige Transaktion genügen (vgl. ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025, E. 2.3.5.4). Liegt nur ein einziges Geschäft vor, so muss dieses allerdings erkennbar durch planmässige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zustande gekommen sein (vgl. VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025, E. 2.3.5.5).

Bei einer juristischen Person ist für die Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin ausschlaggebend, ob die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Liegenschaften einen eigentlichen Geschäftszweck dieser juristischen Person darstellt, wobei ein Nebenzweck, dem einige Bedeutung zukommt, ausreicht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 158 StG mit Verweis auf BGE 111 1a 220 E. 2d).

d) Wie alle steuermindernden Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen von der hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 38 StG).

2. Vorliegend ist streitig, ob die Pflichtige in Anwendung von § 221 Abs. 2 StG Kosten im Gesamtbetrag von Fr. 236'041.32 aus den noch nicht definitiv veranlagten Geschäftsjahren 2016-2020 bei der zu beurteilenden Grundstückgewinnsteuerveranlagung aus der Veräusserung der Liegenschaft G zum Abzug bringen kann.

a) Vorab gilt es zu prüfen, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert und eine Anwendung von § 221 Abs. 2 StG vorliegend überhaupt infrage kommt.

aa) Die Pflichtige hat ausgeführt, dass ihr Hauptgeschäftsmodell auf den Erwerb und den anschliessenden Umbau von Liegenschaften bzw. die Begründung von Stockwerkeigentum und den gewinnträchtigen Verkauf nach relativ kurzer Haltedauer ausgelegt sei. Die Verkaufserlöse würden soweit möglich laufend in neue Immobilienprojekte reinvestiert. Diesbezüglich sei in den vergangenen Jahren nie eine Dividende beschlossen worden. In den Geschäftsjahren 2011-2022 seien insgesamt 36 Käufe und Verkäufe getätigt worden. Der Liegenschaftenshandel sei auch eine Notwendigkeit, da die Betriebskosten mit Mieteinnahmen nur teilweise gedeckt werden könnten. Die Pflichtige sei sodann bisher von sämtlichen Zürcher Grundsteuerämtern als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin qualifiziert worden, was das kantonale Steueramt im Rahmen einer Auflage im Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 explizit bestätigt habe. Auch die Steuerverwaltung des Kantons I habe die Pflichtige im Rahmen der Rulingantwort vom ... 2022 ausdrücklich als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert.

Der Handelstätigkeit der Pflichtigen habe auch die streitbetroffene Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse ... in E gedient. Diese sei im Jahr 2012 von der F AG erworben worden und am ... 2016 infolge Absorptionsfusion auf die Pflichtige übergegangen. Die Liegenschaft sei von der Pflichtigen am ... 2020, d.h. nach einer effektiven Besitzdauer von weniger als 4 Jahren, verkauft worden. Im Jahr 2020 habe die Pflichtige daneben auch eine Liegenschaft in J (nachfolgend Liegenschaft K) und eine Liegenschaft in L (nachfolgend Liegenschaft M) verkauft.

bb) Die Rekursgegnerin hat im Rahmen des Einspracheentscheids vom 28. Juni 2022 zunächst selber festgehalten, dass die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren sei, wobei sowohl Handel als auch Vermietung betrieben würden. Sie kommt dann allerdings zum Schluss, dass in Bezug auf die streitbetroffene Liegenschaft aufgrund der langen Haltedauer kein klassischer Handel vorliege. Im Liegenschaftenhandel würden Liegenschaften als Umlaufvermögen bilanziert und mit dem Ziel des kurzfristigen Haltens und raschen Verkaufs erworben. Vorliegend sei die Liegenschaft 2012 erworben worden und 2016 durch Fusion auf die Pflichtige übergegangen. 2020 sei die Liegenschaft verkauft worden. Eine Optierung würde dem Grundsatz widersprechen, dass Kosten möglichst sofort geltend zu machen sind um deren Abzugsfähigkeit vollumfänglich sicherzustellen.

cc) Dass die Pflichtige grundsätzlich als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert, ist unbestritten und nicht zuletzt auch aufgrund der Bestätigung des kantonalen Steueramts als erwiesen zu erachten. Glaubwürdig ist diesbezüglich mit Blick auf das Jahresergebnis 2020 auch die Aussage der Pflichtigen, wonach die Erzielung von Kapitalgewinnen zur Deckung der Betriebskosten notwendig sei, betrug das Ergebnis vor Abschreibungen und Wertberichtigungen, Finanzerfolg und Steuern (EBITDA) im Jahr 2020 bei Liegenschaftsverkäufen zu insgesamt knapp Fr. 3 Mio. gerade einmal Fr. 81'090.82.

Fraglich bleibt indessen, ob § 221 Abs. 2 StG im Zusammenhang mit der streitbetroffenen Liegenschaft in Anspruch genommen werden kann. Übt nämlich ein Liegenschaftenhändler sowohl eine Händlertätigkeit als auch eine Haltertätigkeit aus (indem einzelne Objekte auch als Anlageobjekte gehalten werden), kann § 221 Abs. 2 StG nur auf jene Grundstücke angewendet werden, welche der Handelstätigkeit dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 127a StG). Diesbezüglich unterscheidet das Bundesgericht zwischen Immobiliengesellschaften, bei welchen sich die

Grundstücke im Anlagevermögen befinden, und den gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern, bei welchen die Liegenschaften i.d.R. als Umlaufvermögen bilanziert sind. Ausschlaggebend ist aus Sicht des Bundesgerichts, ob die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung der Liegenschaften einen eigentlichen Geschäftszweck darstellt, wobei es sich bei dieser Kapitalgewinnerzielung nicht um den Hauptzweck handeln muss; ein Nebenzweck, der zumindest einige Bedeutung hat, reicht aus (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 156 ff. StG).

In seinem Entscheid vom 30. Januar 2020 hat das Bundesgericht sodann festgehalten, dass es für die Qualifikation als Umlaufvermögen nicht auf die Haltedauer als solche, sondern auf den Verwendungszweck ankomme (2C_1001/2018, E. 6.3.; vgl. auch BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011, E. 3.2 und BGr, 16. Februar 2007, 2A.667/2006, E. 2 und E. 3.4 [je mit Hinweisen]). Zum Umlaufvermögen können entsprechend auch Vorratsimmobilien zählen (BGr, 2. April 2012, 2C_458/2011, E. 3.3). Aber selbst eine Bilanzierung im Anlagevermögen schliesst gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG nicht automatisch aus. In seinem Entscheid vom 21. Oktober 2020 hielt es im Zusammenhang mit einer im Anlagevermögen bilanzierten Liegenschaft dafür, dass es sich nicht um eine "klassische Anlageliegenschaft" handelte, da deren Zweck nicht in der Generierung von Erträgen lag. Die Bilanzierung war ausserdem aufgrund der länger dauernden Weiterentwicklung der Liegenschaft nicht zu beanstanden. Damit war im Ergebnis eine buchhalterische Erfassung im Anlagevermögen für die Zwecke von § 221 Abs. 2 StG nicht schädlich (SB.2020.00065, E. 4.3.4).

Auch die Liegenschaft G wurde bei der Pflichtigen im Anlagevermögen bilanziert. Wie im zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts ist allerdings auch vorliegend nicht davon auszugehen, dass es sich um eine klassische Anlageliegenschaft handelte: Die Liegenschaft wurde durch die F AG erworben und gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen in der Folge umgebaut. Mutmasslich war dies auch der Grund, weshalb bereits dort eine Bilanzierung im Anlagevermögen erfolgte (vgl. Fusionsbilanz per ... 2015). Die Liegenschaft ging danach infolge Fusion auf die Pflichtige über, welche diese buchhalterisch unverändert übernahm. Es ist im Weiteren auch nichts aktenkundig, das den Schluss zuliesse bzw. aufdrängen würde, dass die Liegenschaft G mit der primären Absicht erworben worden wäre, Mieteinnahmen mit dieser zu erzielen. Vielmehr veräusserte die Pflichtige im Jahr 2020 zwei weitere Liegenschaften im Kanton Zürich, was deren Fokus auf die Handelstätigkeit (gegenüber einer Haltertätigkeit) un-

terstreicht und weshalb ohne gegenteilige Indizien davon ausgegangen werden darf, dass selbiges auch für die Liegenschaft G galt. Zu berücksichtigen ist diesbezüglich sodann, dass die Pflichtige ihre Liegenschaften grundsätzlich nicht im Umlaufvermögen bilanzierte, was die Erfassung der Liegenschaft G im Anlagevermögen zusätzlich relativiert.

Hinsichtlich Haltedauer ist sodann festzuhalten, dass die Liegenschaft G insgesamt während knapp 8 Jahren gehalten wurde. Es mag zutreffen, dass darauf mit Blick auf die Pflichtige lediglich knapp 4 Jahre effektiver Haltedauer entfallen (d.h. ab Fusionszeitpunkt). Da es sich beim Zusammenschluss zwischen der F AG und der Pflichtigen allerdings um eine (erleichterte) Schwesterfusion handelte, ist mindestens fraglich, ob für die Qualifikation der Liegenschaft G – als Anlageliegenschaft oder als Vorratsimmobilie – nicht auf die gesamte Haltedauer abzustellen wäre. Schliesslich waren die Entscheidträger der beiden Gesellschaften weitestgehend identisch. Diese Frage kann letztlich allerdings offenbleiben, denn selbst eine Haltedauer von 9 Jahren steht gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts einer Qualifikation als Vorratsimmobilie nicht entgegen (VGr, 21. Oktober 2020, SB.2020.00065, E. 4.3.2).

Nicht erforderlich war vor diesem Hintergrund, dass die Pflichtige konkrete Verkaufsbemühungen hätte nachweisen müssen. Aber auch, ob die Liegenschaft G möbliert war oder nicht, ändert letztlich nichts an der Beurteilung und selbst eine zwischenzeitliche Vermietung macht die Liegenschaft nicht zum Renditeobjekt, solange dies nicht dem langfristig mit dieser Liegenschaft verfolgten Zweck entspricht. Im Ergebnis ist die Liegenschaft G entsprechend als Vorratsimmobilie zu qualifizieren, nicht als (klassische) Anlageliegenschaft. Eine Anwendung von § 221 Abs. 2 StG ist damit prinzipiell möglich.

Zu beachten ist diesbezüglich, dass auf Umlaufvermögen grundsätzlich keine Abschreibungen möglich sind (BGr, 21. Februar 2020, 2C_726/2019, E. 2.3.2.). Der Erfolgsrechnung 2020 kann in diesem Zusammenhang u.a. entnommen werden, dass im Vorjahr Abschreibungen auf Positionen des immobilien Anlagevermögens vorgenommen wurden. Sollte das auch die Liegenschaft G betreffen, wäre entsprechenden Abschreibungen die steuerliche Abzugsfähigkeit somit zu versagen.

b) Fraglich ist im Weiteren, ob die Pflichtige die Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG möglicherweise verwirkt hat.

aa) Die Pflichtige hat diesbezüglich ausgeführt, den Abzug der Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG initial versehentlich nicht vorgenommen zu haben. Die Belege zu diesen Aufwendungen hätten der Rekursgegnerin indessen von Beginn weg vorgelegen. Im Rahmen der Einsprache habe die Pflichtige diese Aufwendungen entsprechend geltend gemacht. Zusätzliche Belege seien nicht eingereicht worden, da diese bereits zusammen mit der Grundstückgewinnsteuerdeklaration zur Verfügung gestellt worden seien. Auf Aufforderung der Rekursgegnerin habe die Pflichtige in der Folge eine detaillierte Aufstellung über sämtliche geltend gemachten Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG mit entsprechenden Belegverweisen vorbereitet. Gegenüber der Einsprache, wo Aufwendungen in Höhe von Fr. 378'649.- geltend gemacht wurden, seien im Rahmen der Auflagenantwort neu Kosten in Höhe von Fr. 236'041.32 zum Abzug beantragt worden. Dies, weil für gewisse Aufwendungen keine Belege mehr hätten beigebracht werden können. Diese Kosten hätten demnach dem Total der belegten Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG aus den noch nicht definitiv veranlagten Steuerperioden 2016-2020 entsprochen.

bb) Die Rekursgegnerin ist demgegenüber der Auffassung, dass der Geltendmachung von Kosten gemäss § 221 Abs. 2 StG zeitliche Grenzen gesetzt seien. Der Liegenschaftenhändler, welcher Betriebskosten bei den Grundstückgewinnsteuern anrechnen lassen wolle, müsse dies bei der Gewinnsteuer ausdrücklich bekannt geben. Die Deklaration für später verkaufte Objekte müsse vor dem Verkauf erfolgen. Vorliegend seien die Steuerjahre ab 2016 aufgrund nicht mit dem Verkauf zusammenhängender Umstände noch nicht veranlagt. Dieser Umstand könne nicht dazu führen, dass aufgrund länger dauernder Veranlagungsverfahren Steueroptimierung betrieben werden könne. Wären die Steuerjahre rechtskräftig, würde sich die Frage der Umqualifizierung nicht stellen. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen müsse die Einsprache abgewiesen werden.

Im Rahmen der Rekursantwort ergänzte die Rekursgegnerin, dass Art. 127 Abs. 2 BV u.a. die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit vorschreibe. Daraus lasse sich ableiten, dass Liegenschaftenhändler im Geschäftsjahr, allenfalls noch im Folgejahr, für Kosten eine Verzichtserklärung erstellen könnten, diese aber zeitnah und unaufgefordert, nach Ende der Steuerperiode, den Steuerbehörden vorlegen müssten. Ein solches Verständnis werde denn auch durch die Ausgestaltung des Zürcher Grundsteuertarifs gestützt. Die Stadt E stehe im Weiteren zum Totalgewinnprinzip. Insofern sei ein Ertrag nur einmal zu versteuern, ein Abzug dürfe im Gegenzug

aber auch nur einmal geltend gemacht werden. Das Totalgewinnprinzip sei vorliegend nur eingehalten, wenn keine rückwirkende Veränderung der Steuerdeklaration möglich sei. Der einmal zulässige Abzug sei vorliegend bereits gewährt worden.

cc) Die Pflichtige reichte mit der Grundstücksgewinnerklärung vom ... 2020 wie erwähnt eine Übersicht mit Ausweis der Liegenschaftenhändlerkosten inkl. Belegen ein, ohne allerdings diese Aufwendungen unter Ziff. 7 der Grundstücksgewinnerklärung geltend zu machen. Bereits im Rahmen der Einsprache wurde die Berücksichtigung der betreffenden Kosten dann von der Pflichtigen jedoch beantragt. In Beantwortung der daraufhin von der Rekursgegnerin erlassenen Auflage reichte die Pflichtige eine angepasste Übersicht ein, wobei bei den geltend gemachten Kosten eine Einschränkung auf solche aus den noch nicht definitiv veranlagten Steuerperioden 2016-2020 erfolgte.

Dieses Vorgehen ist insgesamt nicht zu beanstanden und es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Pflichtige eine Anwendung von § 221 Abs. 2 StG zeitlich verwirkt haben sollte. Weder gemäss Gesetz noch Rechtsprechung ist diesbezüglich eine Frist vorgesehen und entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin erscheint eine solche auch nicht nötig. Dies, weil die Möglichkeit der Geltendmachung von § 221 Abs. 2 StG im Gegensatz zu den von der Rekursgegnerin genannten Beispielen aus anderen Bereichen des Steuerrechts zeitlich ohnehin bereits insofern eingeschränkt ist, als nur Kosten aus noch nicht definitiv veranlagten Steuerperioden geltend gemacht werden können. Wo die Rechtsprechung in anderen Zusammenhängen entsprechende Fristen entwickelt hat, geschah dies entweder zur Vermeidung einer Steuerumgehung (z.B. Sperrfrist bei Kapitalbezug nach Vorsorgeeinkauf und bei Umstrukturierungstatbeständen) oder in Präzisierung unbestimmter Rechtsbegriffe ("angemessene" Frist bei Beschaffung einer Ersatzliegenschaft).

Eine inhaltliche Einschränkung für die Anwendung von § 221 Abs. 2 StG besteht sodann bereits insoweit, als dieser Abzug nur für Immobilien eines Liegenschaftenhändlers möglich ist, die als Handelsware bzw. Vorratsimmobilie qualifizieren. Eine darüberhinausgehende Einschränkung verbietet sich. Insbesondere ist es nicht Sache der Steuerbehörden oder der Gerichte, anstelle der steuerpflichtigen Person über den Verkaufszeitpunkt einer Immobilie zu befinden oder zu entscheiden, ob Betriebskosten nach § 221 Abs. 2 StG anstelle einer Belastung der Erfolgsrechnung bei der Grundstücksgewinnerklärung zu berücksichtigen sind. Aber auch die von der Rekursgegnerin

geforderte Einschränkung des Liegenschaftenhändlerabzugs auf "reine Liegenschaftenhändler" findet im Gesetz keine Stütze.

Aus einer Nicht-Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG kann sodann entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin auch nicht automatisch auf die Absicht einer längeren Haltedauer bzw. das Vorliegen einer Anlageliegenschaft geschlossen werden. Insbesondere bei sanierten Liegenschaften ist denkbar, dass bereits Anlagekosten in einem relevanten Ausmass bestehen und die steuerpflichtige Person deshalb von einer Inanspruchnahme des Liegenschaftenhändlerabzugs absieht. Oder es wird aus Liquiditätsgründen für eine sofortige Aufwandminderung optiert (und beim späteren Verkauf und Mittelzufluss eine höhere Grundstückgewinnsteuer in Kauf genommen).

Ins Leere zielt auch das Argument der Rekursgegnerin, wonach unter Berücksichtigung der Kosten gemäss § 221 Abs. 2 StG aus dem Verkauf der Liegenschaft G kein Gewinn resultiere und dies die Aussage der Pflichtigen widerlege, wonach Objekte grundsätzlich mit Gewinn verkauft werden sollten. Einerseits wurde dieses Objekt fusionsweise übernommen (womit offenbleiben muss, ob die Pflichtige dieses Objekt auch individuell erworben hätte). Andererseits wurde ja durchaus ein Gewinn erzielt und resultiert nur ein Verlust, wenn und soweit Kosten nach § 221 Abs. 2 StG berücksichtigt werden können.

Unbehelflich ist schliesslich auch der Verweis der Rekursgegnerin auf die steuerlichen Grundsätze gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 137 I 145, E. 2.1). Durch eine uneingeschränkte Anwendung von § 221 Abs. 2 StG auf Kosten aus offenen Steuerperioden werden diese Grundsätze nicht tangiert. Ein solches Verständnis führt auch nicht zu einer Ungleichbehandlung von Liegenschaftenhändlern mit oder ohne Einkommen aus Grundstückveräusserungen, zumal eine doppelte Berücksichtigung von Betriebskosten bei den Gewinnsteuern und der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen ist.

Vor dem Hintergrund, dass die Pflichtige für die Steuerperioden 2016 ff. noch nicht definitiv veranlagt ist, kann sie gemäss § 221 Abs. 2 StG Kosten aus diesen Steuerperioden bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug bringen. Aus welchem Grund die Veranlagung noch offen ist und wie lange das Verfahren bereits gedauert hat, ist unbeachtlich. Auch, dass die Geltendmachung nicht bereits mit der Grundstückgewinnsteuerdeklaration erfolgte, ist unschädlich. Der Pflichtigen war es unbenommen, die notwendigen Formalitäten im Einspracheverfahren zu erfüllen. Dies umso mehr, als die streitigen Kosten in der Beilage zur Grundstückgewinnsteuererklärung bereits ausgewiesen waren.

c) In einem nächsten Schritt stellt sich die Frage, ob die Pflichtige auch alle weiteren Voraussetzungen für eine Berücksichtigung zusätzlicher Kosten auf Basis von § 221 Abs. 2 StG erfüllt hat.

aa) Die Pflichtige macht geltend, sämtliche notwendigen Belege eingereicht zu haben. Mit Schreiben vom ...2022 habe sie sodann gegenüber dem kantonalen Steueramt auch formal die Erklärung abgegeben, bei den Zürcher Gewinnsteuern der Geschäftsjahre 2016-2020 auf den Abzug der Aufwendungen gemäss eingereichter Aufstellung zu verzichten. Die formellen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG seien mithin vollumfänglich eingehalten.

bb) Die Rekursgegnerin vertritt demgegenüber den Standpunkt, dass nicht alle notwendigen Nachweise zur Vornahme von Abzügen gemäss § 221 Abs. 2 StG erbracht seien. Die Pflichtige habe ausschliesslich Belege über Auslagen eingereicht. Wie diese verbucht wurden, wo und wann diese in einer Gewinnsteuererklärung enthalten waren, oder wann die Steuerbehörde über die Erweiterung einer Steuerdeklaration informiert worden sei, habe die Pflichtige bis heute offengelassen. Trotz Mahnung seien keine Nachweise zur Buchführung oder zur Steuerdeklaration eingereicht worden, weshalb im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung keine weiteren Kosten angerechnet worden seien. Für eine ausserkantonale Grundsteuerbehörde sei es sodann fast unmöglich, die der Erfolgsrechnung belasteten Betriebskostenabzüge einer ausserkantonalen Liegenschaftenhändlerin nachzuprüfen. Der Grundsatz, wonach für jedes Geschäftsjahr in der Gewinnsteuererklärung ausgewiesen werden müsse, welche Kosten beim Verkauf einer Liegenschaft angerechnet würden, mache somit durchaus Sinn. Dies helfe der Steuerbehörde des Sitzkantons, eine vollständige und

korrekte Veranlagung vorzunehmen und zwar auch dann, wenn unvorhergesehene Verzögerungen in der Bearbeitung eintreten.

cc) Der Nachweis, dass die Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht in Abzug gebracht worden sind, obliegt der steuerpflichtigen Person. Dieser Nachweis setzt in der Regel für jedes Grundstück detaillierte Aufstellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, welche bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Abschreibungen voraus (VGr, 16. September 2020, SB.2020.00039, E. 4.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 StG N 148 f. StG, auch zum Folgenden). Grundsätzlich sind diese Aufstellungen der Staatssteuererklärungen beizulegen. Der Verzicht kann allerdings auch erst nachträglich ausgesprochen werden, solange er noch vor Rechtskraft der entsprechenden Steuereinschätzung erfolgt.

Die Pflichtige hat spätestens im Rahmen der Auflage im Einspracheverfahren eine Übersicht mit Belegen zu sämtlichen Kosten eingereicht, welche bei der Grundstücksgewinnsteuer zum Abzug gelangen sollen und sich diesbezüglich auch zu ihrem Liegenschaftenhändlerstatus geäussert. Im Rahmen der Auflagenantwort in Aussicht gestellt und am ... 2022 nachgereicht wurde sodann die gleichentags versandte Erklärung der Pflichtigen an das kantonale Steueramt, gemäss welcher auf die Berücksichtigung von Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG bei den Gewinnsteuern der Jahre 2016-2020 im Betrag von insgesamt Fr. 236'041.32 verzichtet werde.

Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin ist die Pflichtige damit den formellen Anforderungen für eine Berücksichtigung von Kosten nach § 221 Abs. 2 StG nachgekommen. Indem der Abzug auf Kosten aus noch offenen Steuerperioden beschränkt wurde, ist auch die Vorgabe der jährlichen Deklaration eingehalten. Diesbezüglich wurde mit Eingabe vom ...2022 in Beantwortung der Auflage vom 17. November 2021 auch das kantonale Steueramt mit der entsprechenden Kostenaufstellung bedient.

Darüberhinausgehende Angaben zur Verbuchung der Kosten waren für die Beurteilung der Zulässigkeit des Abzugs nach § 221 Abs. 2 StG nicht notwendig. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der von der Rekursgegnerin verlangten Verbuchungsnachweise, untersteht die Pflichtige doch der eingeschränkten Revision und kann auch aus der an das kantonale Steueramt gerichteten Verzichtserklärung vom ... 2022 ge-

geschlossen werden, dass sämtliche streitbetroffenen Kosten in den entsprechenden Jahresrechnungen enthalten sein mussten.

Dass die geltend gemachten Kosten nicht abzugsfähig wären oder nicht im Zusammenhang mit der Liegenschaft G stehen würden, wurde sodann seitens Rekursgegnerin nicht behauptet. Stein des Anstosses war aus ihrer Sicht vielmehr, dass die Kosten zu spät geltend gemacht worden seien bzw. deren Geltendmachung gegen die Grundsätze des Steuer- und Rechnungslegungsrechts verstossen würde. Es darf vor diesem Hintergrund – auch mangels gegenteiliger aktenkundiger Indizien – davon ausgegangen werden, dass der Zusammenhang der streitigen Kosten mit der Liegenschaft G gegeben ist. Dies in Anbetracht der Tatsache, dass die gesamten Aufwendungen, die mit dem Erwerb, dem kurzfristigen Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhängen, geltend gemacht werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 132 StG). Damit sind nebst eigentlichen Betriebskosten insbesondere auch die in der Kostenübersicht enthaltenen Finanzierungskosten und Steuern abzugsfähig.

Soweit die Rekursgegnerin sich im Übrigen auch mit den Bemühungen der F AG bzw. mit Kosten, welche vor dem Jahr 2016 angefallen sind, auseinandergesetzt hat, sind entsprechende Überlegungen unbeachtlich. Zur Beurteilung stehen einzig in den Steuerperioden 2016-2020 bei der Pflichtigen im Zusammenhang mit der Liegenschaft G angefallene Kosten. Auch nicht von Bedeutung ist diesbezüglich, welche konkrete Entwicklung die Liegenschaft erfahren hat, da keine entsprechenden Anlagekosten streitig sind.

d) Damit gilt es abschliessend zu prüfen, ob der Umstand, dass die Pflichtige die streitigen Kosten in der Erfolgsrechnung ordnungsgemäss verbucht hat, einem Abzug unter § 221 Abs. 2 StG entgegensteht.

aa) Die Rekursgegnerin ist der Auffassung, dass der Status als Liegenschaftenhändler nicht dazu benutzt werden dürfe, Grundsätze der kaufmännischen Buchführung oder Grundsätze des Steuerrechts ausser Kraft zu setzen. Bereits in der Erfolgsrechnung gewinnmindernd geltend gemachte Kosten könnten nicht im Nachhinein mittels Verzichtserklärung steueroptimiert bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden. Eine Buchhaltung solle immer und für jeden Berechtigten eine zuverlässige Informationsquelle sein und nicht zu einem "möglichen Geschäftsgangreport" ver-

kommen. Die Deklaration für später verkaufte Objekte müsse vor dem Verkauf erfolgen und führe zu einer handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung. Die Buchführung für das Geschäftsjahr müsse vor einreichen der entsprechenden Gewinnsteuererklärung abgeschlossen werden und bilde die verbindliche Grundlage für die Steuerdeklaration. Würden Betriebskosten ohne Hinweis auf die spätere Geltendmachung bei den Grundstücksgewinnsteuern der Erfolgsrechnung belastet, sei die kaufmännische Buchhaltung verfälscht.

Vorliegend habe die Pflichtige alle Aufwendungen in der Erfolgsrechnung und entsprechend in den Gewinn- und Kapitalsteuererklärungen erfasst. Sie sei auf ihre Buchführung und Deklaration zu behaften.

bb) Die Pflichtige hat diesbezüglich ausgeführt, dass die Verzichtserklärung durch steuerliche Aktivierung in der Steuerbilanz bzw. durch steuerlichen Aufwandverzicht in der Steuererfolgsrechnung erfolge. Eine Verbuchung der Verzichtserklärung in der handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung sei dagegen gar nicht möglich bzw. unzulässig.

cc) Der Auffassung der Pflichtigen ist beizupflichten. Die Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG bzw. der diesbezügliche Verzicht bei den Gewinnsteuern hat keine Auswirkung auf den handelsrechtlichen Abschluss und ist nur steuerlich relevant. Die handelsrechtliche Verbuchung entsprechender Aufwendungen steht einer Anwendung von § 221 Abs. 2 StG nicht entgegen. Im Gegenteil könnten Aufwendungen, die handelsrechtlich nicht ordnungsgemäss verbucht wurden, aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips, gemäss welchem die Handelsbilanz Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet, auch steuerlich nicht berücksichtigt werden (BGr, 2. Oktober 2019, 2C_972/2018, E. 4.3.). Zudem knüpft auch die direkte Bundessteuer an die Handelsbilanz an und trifft keine Unterscheidung der Abzugsfähigkeit von Aufwandpositionen wie das kantonale Recht.

Damit ist auch die Ergänzung der Gewinnsteuerdeklaration durch einen Verzicht gemäss § 221 Abs. 2 StG unproblematisch, solange die betreffende Steuerperiode noch nicht definitiv veranlagt ist. Denn zur Diskussion steht keine Anpassung der handelsrechtlichen – und auch für Steuerzwecke massgeblichen – Buchhaltung, sondern ein steuerliches opting-out für Gewinnsteuerzwecke hinsichtlich gewisser, handelsrechtskonform verbuchter Kosten.

Die Rekursgegnerin verkennt hier insbesondere, dass eine doppelte Berücksichtigung von Kosten bei den Gewinnsteuern einerseits und der Grundstückgewinnsteuer andererseits dadurch ausgeschlossen ist, dass nur Kosten bezüglich noch nicht definitiv veranlagter Steuerperioden berücksichtigt werden können und auch dies nur unter der Bedingung, dass die steuerpflichtige Person auf eine Berücksichtigung bei den Gewinnsteuern ausdrücklich verzichtet hat. Damit wird insbesondere auch das Totalgewinnprinzip, gemäss welchem eine juristische Person über ihre ganze Lebensdauer hinweg betrachtet nur (aber mindestens) auf der Grundlage ihres Totalgewinns besteuert werden soll, nicht verletzt. Davon abgesehen beschränkt das Bundesgericht das Konzept des Totalgewinns ohnehin im Wesentlichen auf die periodenübergreifende Anrechnung noch nicht verrechneter Verluste, da es insbesondere durch das Periodizitätsprinzip eingeschränkt wird (BGr, 26. Februar 2018, 2C_172/2018, E. 2.2.1.).

Nicht gefolgt werden kann der Rekursgegnerin auch insofern, als sie geltend macht, dass Liegenschaftenhändler Kosten, welche gemäss § 221 Abs. 2 StG zum Abzug gelangen sollen, aktivieren müssten. Die Frage der bilanztechnischen Aktivierungsfähigkeit wird verbindlich durch Art. 959 Abs. 2 OR geregelt, wonach Vermögenswerte als Aktiven zu erfassen sind, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden. Gerade die von § 221 Abs. 2 StG erfassten Betriebskosten sind damit in aller Regel rechnungslegungstechnisch gar nicht aktivierungsfähig. Auch unter diesem Aspekt kann einer Anwendung von § 221 Abs. 2 StG nicht entgegenstehen, dass Aufwendungen nicht aktiviert, sondern erfolgswirksam verbucht wurden.

Soweit die Rekursgegnerin schliesslich wiederholt bemängelt hat, dass die Inanspruchnahme von § 221 Abs. 2 StG durch die Pflichtige als unzulässige Steueroptimierung zu beurteilen sei, ist ihr zu entgegnen, dass das Wahlrecht von Liegenschaftenhändlern, gewisse Kosten entweder bei der Gewinnsteuer oder der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen, gesetzlich vorgesehen ist. Vorbehältlich einer eigentlichen Steuerumgehung – welche aber auch von der Rekursgegnerin nicht behauptet wird – kann die Inanspruchnahme des Liegenschaftenhändlerabzugs nicht zur Annahme eines unzulässigen Vorgehens führen.

e) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der von der Pflichtigen beantragte Abzug nach § 221 Abs. 2 StG im Rahmen der vorliegend streitigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung zulässig ist.

3. Nicht beantwortet ist damit die Frage, in welchem Umfang ein Abzug zu berücksichtigen ist, denn wie die Pflichtige richtigerweise festgestellt hat, drängt sich ein Verzicht für Grundstückgewinnsteuerzwecke lediglich bis zur Höhe eines ansonsten steuerbaren Grundstückgewinns auf und würde ein Verzicht ins Leere fallen, soweit er sich bei der Grundstückgewinnsteuer nicht gewinnmindernd auswirken würde. In diesem Zusammenhang ist insbesondere von Bedeutung, dass die Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns in erster Linie auch durch die (noch ausstehende) interkantonale Steuerauscheidung bestimmt wird.

Ohne an dieser Stelle der direktsteuerlichen Beurteilung (die nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet) vorzugreifen, kann festgehalten werden, dass der voraussichtlich im Kanton Zürich steuerbare und bei der Gewinnsteuer deklarierte Reingewinn 2020 Fr. 226'975.- beträgt (darin enthalten ist eine verdeckte Gewinnausschüttung [Darlehensverzinsung] sowie eine Korrektur im Zusammenhang mit einem Fahrzeugverkauf [Erfassung bereits im Vorjahr]; vgl. Steuererklärung 2020). Selbst ohne Berücksichtigung der interkommunalen Steuerauscheidung – wie erwähnt hat die Pflichtige im Jahr 2020 auch Liegenschaften in den Gemeinden J und L verkauft – könnte damit aus dem Verkauf der Liegenschaft G ein Grundstückgewinn von höchstens Fr. 226'975.- besteuert werden. Vor dem Hintergrund, dass die gemäss § 221 Abs. 2 StG geltend gemachten Kosten von Fr. 236'041.32 diesen Betrag übersteigen, kann aus der streitbetroffenen Veräusserung kein Grundstückgewinn mehr resultieren. Dies gilt umso mehr, wenn unter Berücksichtigung der interkommunalen Steuerauscheidung basierend auf einem Vergleich der betreffenden Liegenschaftsgewinne auf die Gemeinde E nur noch ein Bruchteil des Zürcher Gewinns entfällt.

Ob direktsteuerlich letztlich der gesamte erklärte Verzicht berücksichtigt wird oder nur im Umfang des auf Basis der interkommunalen Steuerauscheidung resultierenden steuerbaren Grundstückgewinns, ist im direktsteuerlichen Verfahren zu entscheiden und kann vorliegend offenbleiben.

4. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist eine angemessene Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern vom 28. Juni 2022 wird gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 84'621.20 auf Fr. 0.- herabgesetzt.

[...]