

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.38 vom 10. Oktober 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-10-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.38

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.38 du 10 octobre 2023

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.38 del 10 ottobre 2023

Regeste

Zulässigkeit der Wiedereinbringung von zuvor verdeckt vorgenommenen Sofortabschreibungen zum Zeitpunkt der Grundstückveräusserung. Die in der Lehre vertretene Auffassung, dass unkorrekterweise als Unterhaltskosten geltend gemachte wertvermehrnde Aufwendungen (= verdeckte Sofortabschreibungen) bei der Veräusserung des Grundstücks im Veräusserungsjahr wieder eingebracht und anstatt dessen als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden können, verstösst gewinnsteuerlich gegen das Periodizitätsprinzip und erweist sich damit als unzulässig. Ist die steuerpflichtige Person insoweit gewinnsteuerlich rechtskräftig eingeschätzt worden, ist es nicht möglich, später darauf zurückzukommen. Folglich kann die Grundsteuerbehörde den Abzug der diesbezüglichen wertvermehrenden Aufwendungen ohne materielle Prüfung verweigern, da es ansonsten zu einer verpönten doppelten Anrechnung der Aufwendungen käme. Dies gilt selbst dann, wenn die Perioden zwischen Geltendmachung der Unterhaltskosten und Veräusserungszeitpunkt mit Verlust abgeschlossen wurden und eine Korrektur ohne Nachsteuerverfahren noch möglich wäre. Ein zusätzlicher Liegenschaftenhändler-abzug nach § 221 Abs. 2 StG ist einem Liegenschaftenhändler sodann für Liegenschaften im Handelswarenbestand vorbehalten. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

GR.2023.38

- 24 - 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.

E. 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 unproble-

matisch. 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 Steuerrekursgericht in einer jüngeren Entscheidung (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 1 GR.2023.38

- 25 - 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 grundstückgewinnsteuerliche 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 grundstückgewinnsteuerlich 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 beigezogen 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 grundstückgewinnsteuerlichen Geltendmachung verbietet. Obwohl eine Korrektur resp. Aufrechnung dann noch möglich wäre, was eine vom Gesetzgeber 1 GR.2023.38

- 26 - 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 grundstückgewinnsteuerlich im Zeitpunkt des Verkaufs als wertvermehrnde 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.

E. 7

a) Im konkreten Fall ist die Pflichtige unbestrittenermassen 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). Grundstückgewinnsteuerlich führt diese Ausgangslage dazu, dass die zuständige Grundsteuerbehörde die deklarierten 1 GR.2023.38

- 27 - 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 durchgeführten 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 könne 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 Nachsterverfahrens (E. 2a/bb). Unter diesen Umständen erscheint es umso weniger als gerechtfertigt, grundstückgewinnsteuerlich 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 1 GR.2023.38

- 28 - konkreten Fall aber dennoch die von der Pflichtigen geltend gemachten wertvermehrenden 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 grundstückgewinnsteuerlichen Berücksichtigung steht damit allgemein der Grundsatz entgegen, dass dieselben Aufwendungen nicht doppelt (d.h. gewinnsteuerlich und grundstückgewinnsteuerlich) 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 Hinweis, 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 grundstückgewinnsteuerlichen Anlagekosten berücksichtigt werden.

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 beigespflichtet 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 1 GR.2023.38

- 29 - konsistente Verteilung des Steuersubstrats zwischen den zwei Steuerarten gewährleistet. 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 Liegenschaftenhändlerin weitere Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG wie beispielsweise die Grundstückgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Buchgewinn geltend machen. In einem sinn gemässen Subeventualantrag beantragt sie damit, dass zumindest etwaige Steuern der Steuerperiode 2021 grundstückgewinnsteuermindernd zu berücksichtigen seien.

E. 9

a) Übt der Liegenschaftenhändler 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 (Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 127a), spricht für Handelsliegenschaften. Handelsliegenschaften sind Liegenschaften, die (von Liegenschaftenhändlern) zum Verkauf vorgesehen sind und die (in der Regel) zum Umlaufvermögen gehören und keine Betriebsstätten begründen (Mathias Oertli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantones 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, andererseits 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 verkäuflich 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 1 GR.2023.38

- 30 - 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 zählte, 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 1 GR.2023.38

- 31 - 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 ei-

tatsächlich beabsichtigen kurzen Haltedauer von bloss wenigen Jahren kaum mit solchen Grossreparaturen zu rechnen. Sind aber solche grösseren Reparaturen von einer Liegenschaftenhändlerin 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 Liegenschaftenhändlerin 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.- ebenfalls steuerlich nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG geltend zu machen. Das Steuerrekursgericht entschied ohnehin gerade jüngst, dass Liegenschaftenhändler 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 abzugsfähig 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 Steuerrekursgerichts ist der nachträgliche gewinnsteuerliche Verzicht nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG solange 1 GR.2023.38

- 32 - 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 Grundstückgewinnsteuern 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.

E. 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).