

BGE 147 II 209

Bundesgericht (BGE), 2020-12-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/bge_147 II 209](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/bge_147_II_209)

FR: ATF 147 II 209

IT: DTF 147 II 209

Regeste

Regeste Art. 957 ff., 960e Abs. 3 Ziff. 1-4 OR; Art. 28, 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. a DBG; Art. 10 StHG; geschäftsmässige Begründetheit pauschaler Rückstellungen für Reparaturen von Geschäftsliegenschaften. Übersicht über die handelsrechtlichen (E. 3.1) und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften (E. 3.2). Die Zulassung von Rückstellungen für Grossreparaturen rechtfertigt sich in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich nur, wenn der Unterhalt der von einem Unternehmen gehaltenen Liegenschaften in der Vergangenheit vernachlässigt wurde, diesem Umstand nicht durch die Vornahme ausreichend hoher Abschreibungen Rechnung getragen wurde und deshalb in Zukunft wegen erforderlicher umfassender Sanierungsarbeiten mit hohen, infolge der ungenügenden Abschreibungen nicht oder nur teilweise aktivierbaren Aufwendungen zu rechnen ist. Zudem kann sich in Fällen, bei denen der Unterhalt nicht vernachlässigt wurde, aber aktivierbare wertvermehrnde Ausgaben anstehen, kurzfristig die Notwendigkeit ergeben, entsprechende Investitionen bereits in der Vorbereitungsphase der Arbeiten durch Bildung einer Rückstellung buchhalterisch zu berücksichtigen (E. 4). Mitwirkungs- und Abklärungspflichten sowie objektive Beweislastverteilung bezüglich der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen; Anwendung im konkreten Einzelfall (E. 5). Wegen der tatsächlichen und rechtlichen Unterschiede zwischen Rückstellungsbildung und Äufnung des Reparatur- oder Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentumsgemeinschaft ist eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots zu verneinen (E. 6).

Erwägungen

E. 2.1

Der Streit dreht sich um die Zulässigkeit der vom Beschwerdeführer in der Jahresrechnung seines Einzelunternehmens für das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2014 erstmals gebildeten Rückstellungen für Reparaturen und Unterhalt bei einem erheblichen Teil seiner Geschäftsliegenschaften. Diese Rückstellungen bildete er für jede einzelne Liegenschaft pauschal im Umfang von 1 % des Gebäudeversicherungswerts der jeweiligen Liegenschaft. Als Summe der einzelnen pauschalen Rückstellungen bei jeder Liegenschaft ergab sich insgesamt ein Rückstellungsbetrag von Fr. 490'500.-.

E. 2.2

Während die Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, diese Bildung von pauschalen Rückstellungen auf einem Grossteil der Liegenschaften des Beschwerdeführers sei geschäftsmässig begründet, ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen sei nicht nachgewiesen.

E. 3.1.1

Abgaberechtlich ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Das Massgeblichkeitsprinzip (*principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination*; BGE 141 II 8 E. 7.1 S. 21 f.) findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG (SR 642.11) eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.2.2). Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR 2011) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (Urteil 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 141 II 83 E. 3.1 S. 85).

E. 3.1.2

Rückstellungen zählen neben den Schulden zu den Verbindlichkeiten (vgl. Marginale zu Art. 960e OR sowie Art. 959 Abs. 5 OR BGE 147 II 209 S. 213 und die Aufteilung des Fremdkapitals gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff.1 und 2 OR). Als solche unterliegen sie den allgemeinen Anforderungen für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR , d.h. sie müssen bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Die beiden Bestimmungen sind im Wortlaut nicht aufeinander abgestimmt. Während Art. 959 Abs. 5 OR als Generalnorm für alle Verbindlichkeiten einen in der Vergangenheit bewirkten wahrscheinlichen Mittelabfluss voraussetzt, der in der Höhe verlässlich geschätzt werden kann, wird dieses letzte Element in Art. 960e Abs. 2 und 3 OR nicht genannt. Es gilt dennoch für alle Verbindlichkeiten und daher auch für Rückstellungen; vgl. PETER BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, S. 261Rz. 1015). Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen über die Pflichtrückstellungen hinaus weitere Rückstellungen gebildet werden. Dabei werden in Ziff. 1-4 insbesondere vier zusätzlich mögliche Rückstellungsfälle genannt. Die vier ausdrücklich genannten Fälle betreffen regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Während es sich bei einem Teil dieser Tatbestände entgegen dem Gesetzeswortlaut um Pflichtrückstellungen handelt (so insbesondere die Garantierückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR), erlauben andere Tatbestände (so insbesondere Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR) die Bildung von stillen Willkürreserven; eine wirksame Schranke gegen die als Rückstellungen getarnte Reservenbildung besteht nicht (BÖCKLI, a.a.O., S. 276 f.Rz. 1065 f., der ausserdem darauf hinweist, dass anders als noch im alten Recht [aArt. 669 Abs. 3 OR; Fassung vom 4. Oktober 1991, in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2012] selbst der Minderheitenschutz bei der Bildung stiller Willkürreserven nicht mehr ausdrücklich im Gesetz festgehalten ist). Handelsrechtlich gilt: Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR ; Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.2.4). BGE 147 II 209 S. 214

E. 3.2.1

Gemäss Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. a DBG (vgl. ebenso Art. 63 Abs. 1 DBG) sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren verbunden sind (lit. b), unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) und für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken (lit. d). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 29 Abs. 2 DBG und ebenso Art. 63 Abs. 2 DBG).

E. 3.2.2

Bei den Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 lit. d DBG handelt es sich aus handelsrechtlicher Sicht nicht um Rückstellungen, sondern um Rücklagen, d.h. die erfolgs- und steuerwirksame Bildung von Reserven (Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.3.1 m.H.; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 47 zu Art. 29 DBG ; MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, 2019, S. 195, die von einem verunglückten Gesetzestext spricht). Ebenso beschlägt Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG nicht Rückstellungen im handelsrechtlichen Sinn, sondern Korrekturen für temporäre Wertebussen auf Umlaufvermögen (vgl. Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.3.1; LOCHER, a.a.O., N. 25 zu Art. 29 DBG ; ALTORFER UND ANDERE, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht [nachfolgend: veb.Kommentar], Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, S. 1054 N. 61).

E. 3.2.3

Art. 29 DBG kommt, soweit er handelsrechtliche Rückstellungen beschlägt (Art. 29 Abs. 1 lit. a und c DBG), eine doppelte Funktion zu. Zum einen versagt Art. 29 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG , wonach bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden, da die Auflistung in Art. 29 Abs. 1 DBG abschliessend ist (LOCHER, a.a.O., N. 1 zu Art. 29 DBG), allen handelsrechtlichen Rückstellungen, welche nicht unter Art. 29 Abs. 1 lit. a und c DBG subsumiert werden können, die steuerrechtliche Anerkennung; solche Rückstellungen sind nicht geschäftsmässig begründet. Zum andern identifiziert Art. 29 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 29 Abs. 2 DBG (ebenso Art. 63 Abs. 2 DBG) diejenigen handelsrechtlich BGE 147 II 209 S. 215 erfolgswirksamen Buchungen, die - im Unterschied zu den Abschreibungen nach Art. 28 DBG (vgl. dazu REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 4 zu Art. 29 DBG) - auch noch nach der Periode steuerlich korrigiert werden können bzw. müssen, in der sie vorgenommen wurden. Ob die Buchungen effektiv steuerlich zu korrigieren sind, bestimmen Art. 29 Abs. 1 lit. a und c i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG (Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.3.2 m.H.). Für die hier infrage stehenden pauschalen Rückstellungen bedeutet dies, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch darauf hat, dass die Steuerverwaltung in seinem Einzelfall die pauschalen Rückstellungen nicht näher auf ihre geschäftsmässige Begründetheit prüft. Nur wenn die pauschal gebildeten Rückstellungen unter Art. 29 Abs. 1 lit. a und/oder c DBG subsumiert werden können, sind sie gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG geschäftsmässig begründet und ist ihre Bildung als steuerwirksamer Aufwand zu anerkennen.

E. 4.1.1

Echte Rückstellungen oder Rückstellungen im engeren Sinn (zur Terminologie Urteil 2C_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 3.1 m.H.) sind die Rückstellungen für die im Geschäftsjahr bestehenden Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG. Darunter sind Verpflichtungen zu verstehen, die am Ende des Geschäftsjahres zwar bestehen, aber in ihrem Bestand und/oder ihrer Höhe nicht genau feststehen (z.B. Schadenersatzpflichten, Garantieverpflichtungen; vgl. auch die Liste bei LOCHER, a.a.O., N. 16 zu Art. 29 DBG). Dabei ist unerlässlich, dass die Verpflichtung im betreffenden Geschäftsjahr durch Vertrag oder Gesetz begründet worden ist (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 169). Echte Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG zeichnen sich damit dadurch aus, dass sie für eine (rechtliche oder auch nur tatsächliche) Verbindlichkeit gebildet werden, d.h. es muss eine Aussenverpflichtung vorhanden sein, nicht bloss eine (betrieblich bedingte) "Innenverpflichtung" dem eigenen Unternehmen gegenüber (DANIEL ZÖBELI, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss. Fribourg 2003, S. 61; ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 2000, S. 123); echte Rückstellungen zählen zum Fremdkapital und nicht wie BGE 147 II 209 S. 216 Rücklagen zum Eigenkapital (vgl. Urteil 2C_945/2011 / 2C_946/2011 vom 12. Oktober 2012 E. 2.1; BÖCKLI, a.a.O., S. 261 Rz. 1011; ebenso FLURIN RIEDERER, Rückstellungen: Eigen- oder Fremdkapital?, recht 35/2017 S. 33). Art. 960e Abs. 2 OR schreibt vor, dass für solche dem Grund und/oder dem Ausmass nach unsichere Aussenverpflichtungen Rückstellungen gebildet werden müssen (vgl. dazu im Einzelnen THOMAS STENZ, veb.Kommentar, a.a.O., N. 16 ff. zu Art. 960e OR sowie BÖCKLI, a.a.O., S. 262 ff. Rz. 1017 ff.). Handelsrechtlich zwingend vorgeschriebene Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR sind geschäftsmässig begründet und steuerlich zu anerkennen (ALTORFER UND ANDERE, veb.Kommentar, a.a.O., S. 1054 N. 64).

E. 4.1.2

Zu den echten Rückstellungen zählen auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung). Obwohl diese (in aArt. 669 Abs. 1 OR noch ausdrücklich genannten) Rückstellungen im neuen Rechnungslegungsrecht nicht mehr ausdrücklich geregelt sind, besteht handelsrechtlich unstrittig eine Pflicht zu deren Bildung; und zwar unabhängig davon, ob der bei Geschäftsabschluss nicht erwartete und nunmehr befürchtete Verlust sich als Mehrabfluss von Mitteln, d.h. als Verpflichtungsüberhang, oder als Minderzufluss auswirkt (BÖCKLI, a.a.O., S. 268 Rz. 1034; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Bd. "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, S. 218; LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, S. 375 Rz. 762; siehe auch schon ZÖBELI, a.a.O., S. 75 ff.). Eine Aussenverpflichtung liegt in diesen Fällen zwar nur bei einem Verpflichtungsüberhang (Mittelabfluss) vor. Indessen sind diese echten Rückstellungen, soweit sie nicht unter Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG subsumiert werden können, nämlich bei drohendem geringer als erwartet ausfallendem Mittelzufluss, unter Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG) zu subsumieren (ALTORFER UND ANDERE, veb.Kommentar, a.a.O., S. 1055 N. 67; aus der Expost-Perpektive erweist sich auch bei einem geringer als ursprünglich erwarteten Zufluss die Last der eigenen zu erbringenden Leistung als grösser als der Wert der Gegenleistung; insoweit liegt im Ergebnis auch in einem solchen Fall ein Verpflichtungsüberschuss vor; vgl. ZÖBELI, a.a.O., S. 75).

E. 4.2.1

Während die echten Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG sich begrifflich ohne grössere Probleme fassen lassen, bereitet dies bei den Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG), BGE 147 II 209 S. 217 Schwierigkeiten. Einerseits ist klar, dass der Gesetzgeber damit über die echten Rückstellungen hinaus die Möglichkeit eröffnen wollte, steuerwirksam zulasten der Erfolgsrechnung Passivpositionen in der (Steuer)Bilanz zu bilden. Andererseits ist aber auch unstrittig, dass mit dieser noch unter der Herrschaft des alten Rechnungslegungsrechts erlassenen Norm nicht etwa sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen, d.h. auch solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden, steuerlich sanktioniert werden sollten. Auch das neue Rechnungslegungsrecht (das auf die bestehenden steuerrechtlichen Regeln nicht abgestimmt wurde) sieht verschiedene Möglichkeiten für die Bildung stiller Willkürreserven durch Rückstellungen vor. So erlaubt Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR (wie schon aArt. 669 Abs. 3 OR) Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Auch hinsichtlich der in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR genannten Rückstellungen für Sanierungen für Sachanlagen besteht im Schrifttum zum Rechnungslegungsrecht Einigkeit, dass das Gesetz damit Aufwandrückstellungen und somit die Bildung stiller Willkürreserven erlaubt (STENZ, veb.Kommentar, a.a.O., N. 46 zu Art. 960e OR ; BÖCKLI, a.a.O., S. 275 Rz. 1064i; vgl. auch Rz. 1067, wo darauf hingewiesen wird, dass in der Verbuchung einer unechten Rückstellung gegebenenfalls gar der Versuch einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung liegen kann).

E. 4.2.2.1

Gemäss Botschaft (BBl 1983 III 169) zielt Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG auf "solche Verlustrisiken, welche weder auf begründeten Verpflichtungen beruhen noch das Umlaufvermögen betreffen (z.B. Aufwand, für welchen noch keine Verpflichtung besteht)". Dabei soll die Berücksichtigung an zwei Bedingungen geknüpft sein. "Erstens muss das Verlustrisiko im Geschäftsjahr selbst bereits begründet worden sein; für zukünftige Risiken sind keine Rückstellungen zulässig. Sodann muss das Risiko auch unmittelbar, d.h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr, drohen; für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, können keine Rückstellungen gebildet werden." Der Botschaft wie auch schon der älteren Praxis des Bundesgerichts lässt sich damit entnehmen, dass steuerrechtlich nicht allein an den formalen, allein der statischen Bilanztheorie verhafteten Rückstellungsbegriff (Aussenverpflichtung) angeknüpft wird, sondern BGE 147 II 209 S. 218 darüber hinaus auch gewisse Innenverpflichtungen, d.h. Rückstellungen für unmittelbar drohenden, in der Vergangenheit verursachten Aufwand (Aufwandrückstellungen) steuerlich anerkannt werden sollen (wobei verschiedene Auffassungen dazu bestehen, ob das unmittelbare Drohen in einem rein zeitlichen Sinn, d.h. zeitlich unmittelbar bevorstehend, oder auch in einem weiteren sachlichen Sinn, d.h. nicht nur ein loser Konnex zur Berichtsperiode, zu verstehen ist; vgl. zum Meinungsstand LOCHER, a.a.O., N. 44 zu Art. 29 DBG mit Nachweisen). Schon aus der älteren Praxis des Bundesgerichts ergibt sich indessen, dass der Anerkennung von Aufwandrückstellungen sachlich und zeitlich enge Grenzen gesetzt sind. So hat das Bundesgericht in BGE 75 I 255 E. 1 S. 257 ff. (in: Pra 1949 Nr. 153 S. 447, RDAF 1950 S. 214 und ASA 18 S. 338 ff.) hervorgehoben, dass es um Rückstellungen geht, "die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die

Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt. Sie bringen die Risiken zum Ausdruck, die z.T. auf den an sich sachgemässen Bewertungen der Bilanz lasten (E. 2 S. 260)". Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG soll somit (nur) dazu dienen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen, hingegen soll nicht die Bildung stiller Willkürreserven steuerlich sanktioniert werden. Diese Auslegung, welche der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG relativ enge Grenzen zieht und zeitlich zumindest einen klaren Konnex mit dem infrage stehenden Geschäftsjahr verlangt, kann sich im Übrigen auch auf den französischen und italienischen Gesetzestext stützen, wonach Rückstellungen (nur) zulässig sind für "les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice" bzw. "gli altri rischi di perdita nel corso dell'esercizio".

E. 4.2.2.2

Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich die Zulassung von Rückstellungen für Grossreparaturen in steuerlicher Hinsicht - für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten, die dementsprechend auch in laufender Rechnung zu berücksichtigen sind, fällt die Zulassung von Rückstellungen ohnehin ausser Betracht (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 36 zu Art. 29 DBG m.H.) - grundsätzlich nur dann, wenn der Unterhalt der von einem Unternehmen gehaltenen Liegenschaften (oder von einzelnen Liegenschaften) in der Vergangenheit vernachlässigt, diesem Umstand nicht durch die Vornahme ausreichend hoher Abschreibungen Rechnung getragen wurde und deshalb in Zukunft wegen erforderlicher umfassender Sanierungsarbeiten mit hohen, infolge der ungenügenden Abschreibungen nicht oder nur teilweise aktivierbaren Aufwendungen zu rechnen ist (vgl. zu diesem Fall BÖCKLI, a.a.O., S. 275 Rz. 1064g). Nur unter diesen Voraussetzungen ist nämlich davon auszugehen, dass die Vermögens- (und Ertrags-)lage des betreffenden Unternehmens ohne Zulassung einer Rückstellung für Grossreparaturen zu günstig dargestellt würde. Wurde dagegen der Wertverlust infolge Veralterung der Gebäude durch ausreichende Abschreibungen berücksichtigt, ist Grossreparaturen durch korrespondierende Aktivierungen Rechnung zu tragen (vgl. BÖCKLI, S. 275 Rz. 1064g); ein mittel- oder gar längerfristiger Rückstellungsbedarf (und die Notwendigkeit zu dessen steuerlicher Anerkennung) besteht dann nicht. Auch in Fällen, bei denen der Unterhalt nicht vernachlässigt wurde, aber aktivierbare wertvermehrnde Ausgaben anstehen, kann sich jedoch kurzfristig - wenn z.B. eine Grossreparatur für das folgende Geschäftsjahr bereits bevorsteht und deren Kosten abschätzbar sind - die Notwendigkeit ergeben, solche (nach Vornahme ihres werterhöhenden Charakters wegen zu aktivierende) Investitionen bereits in der Vorbereitungsphase solcher Arbeiten (wenn am Ende des Geschäftsjahres schon ein konkreter Sanierungsplan vorhanden ist, Devis zu den durchzuführenden Arbeiten bereits eingeholt wurden und die Arbeitsvergabe unmittelbar bevorsteht) durch Bildung einer Rückstellung buchhalterisch zu berücksichtigen, d.h. auf diese Weise einen möglichst periodengerechten Gewinnausweis zu bewirken. Ein solcher Bedarf zur (kurzfristigen) Rückstellungsbildung ist insbesondere bei Unternehmen mit einem grossen Immobilienbestand denkbar, bei denen in einem regelmässigen Rhythmus Grossreparaturen (z.B. Sanierungen von vielen Wohneinheiten) ausgeführt werden.

E. 4.2.2.3

Die Beschwerdeführer haben darauf hingewiesen, dass in verschiedenen Kantonen Rückstellungen für Grossreparaturen als Pauschalrückstellungen steuerlich akzeptiert

würden. So gewähre die Mehrheit der Kantone (in einer Tabelle listen die Beschwerdeführer 15 Kantone auf) pauschale Rückstellungen im Umfang von 0.5 % bis 2.5 % des Gebäudeversicherungswerts oder des Gebäudebuchwerts. Über die Rechtmässigkeit dieser kantonalen Praxen zu Rückstellungen für Grossreparaturen braucht hier nicht entschieden zu werden. BGE 147 II 209 S. 220 Immerhin rechtfertigt sich der Hinweis, dass, wie bereits erwähnt, bei grösseren Immobilienunternehmen, die in regelmässigem Rhythmus umfangreiche Sanierungen ihres Liegenschaftenbestands vornehmen und dafür im Rahmen ihrer Budgetierung jeweils hohe Beträge reservieren, aus unternehmerischer Sicht eine gewisse Pauschalierung Sinn ergeben kann. Es scheint daher auch nicht ausgeschlossen, dass kantonale Praxen, welche pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen zulassen, in bestimmten Konstellationen, jedenfalls soweit die Rückstellungen einzelnen Liegenschaften zugeordnet werden (und nicht ganze Portefeuilles betreffen), mit Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG in Einklang stehen. Zu verlangen dürfte indessen immerhin sein, dass die Zulassung von Pauschalen nicht zum steuerlich sanktionierten Aufbau erheblicher stiller Reserven führen darf (wenn z.B. der Aufbau einer im Verhältnis zum Gebäudeversicherungswert erheblichen Rückstellung mit längerfristigem Bestand zugelassen würde, welche den Betrag der tatsächlich jährlich vorgenommenen Grossreparaturen erheblich übertrifft). Wie es sich damit verhält, braucht hier indessen, wie bereits erwähnt, nicht beantwortet zu werden. Hier ist allein zu entscheiden, ob die Praxis im Kanton Basel-Stadt, der keine pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen zulässt, gesetzeskonform ist. Dies ist nach dem Gesagten, zumal keine bundesrechtlichen Rechtsgrundlagen (z.B. auf Verordnungsstufe) und auch keine Verwaltungsverordnungen für eine Pauschalierung von Rückstellungen für Grossreparaturen bestehen (anders als etwa bei den Abschreibungen, deren steuerlich akzeptierte Höhe die Eidg. Steuerverwaltung in entsprechenden Merkblättern festgehalten hat; vgl. dazu Urteil 2C_814/2016 / 2C_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3), zu bejahen.

E. 5

Damit fragt sich in einem weiteren Schritt, ob, wie die Beschwerdeführer geltend machen, die Bildung der fraglichen Rückstellungen dennoch als geschäftsmässig begründet zu anerkennen ist, d.h. ob der Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit trotz des pauschalen Charakters der Rückstellungen als erbracht anzusehen ist.

E. 5.1.1

Im System des gemischten Veranlagungsverfahrens (Art. 123 ff. DBG) ist die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung bei der Veranlagung verpflichtet. Trotz Vermutung der materiellen Richtigkeit BGE 147 II 209 S. 221 einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung ist die steuerpflichtige Person verpflichtet, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Die Maxime der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist in das gemischte Veranlagungsverfahren eingebettet: Im Rahmen der ihr obliegenden Untersuchungspflicht kann die Veranlagungsbehörde Auskunft über die tatsächlichen Hintergründe jeder Buchung verlangen. Bei fehlendem Nachweis von deren tatsächlichen Grundlagen (z.B. fehlender Beleg; fehlender Nachweis des tatsächlichen Bestehens eines Risikos, dem mit der Bildung einer Rückstellung Rechnung getragen werden soll) trägt der Steuerpflichtige das Risiko der Beweislosigkeit und kann bzw. muss die Veranlagungsbehörde der

entsprechenden (Aufwand-)Buchung die steuerliche Anerkennung versagen (vgl. Urteil 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2 m.H.). Gelingt jedoch der Nachweis der tatsächlichen Grundlagen einer handelsrechtlich korrekten Buchung, ist diese gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip grundsätzlich auch steuerlich zu anerkennen. Bestehen steuerliche Korrekturvorschriften, genügt hingegen der Nachweis der tatsächlichen Grundlagen einer handelsrechtlich zulässigen Buchung nicht. Damit die entsprechende Buchung als geschäftsmässig begründet auch steuerlich anerkannt werden kann, braucht es vielmehr - über den Nachweis der für eine handelsrechtlich zulässige Buchung erforderlichen Tatsachen - den (zusätzlichen) Nachweis jener Tatsachen, welche gemäss den entsprechenden steuerlichen (Korrektur-)Vorschriften vorliegen müssen, damit die infrage stehende handelsrechtlich zutreffende Buchung auch steuerlich anerkannt werden kann, d.h. der Tatbestand der in Betracht fallenden Korrekturvorschrift erfüllt ist und der entsprechende Aufwand damit als geschäftsmässig begründet erscheint (vgl. Urteile 2C_1101/2014 / 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3; 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2 m.H.).

E. 5.1.2

Wie dargelegt (E. 4) bestehen mit Bezug auf die Bildung von Rückstellungen gegenüber den insoweit sehr weit gehenden handelsrechtlichen Möglichkeiten in Art. 29 Abs. 1 lit. a und c DBG (ebenso Art. 63 Abs. 1 lit. a und c DBG) steuerliche BGE 147 II 209 S. 222 Korrekturvorschriften. Für die Anerkennung der steuerlichen Zulässigkeit einer Rückstellung ist daher erforderlich, dass über die Tatsachen hinaus, welche ihre Bildung handelsrechtlich als gerechtfertigt erscheinen lassen (und wie dargelegt können insbesondere gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR weithin beliebig Rückstellungen gebildet werden), diejenigen Tatsachen nachgewiesen werden, aufgrund derer der Tatbestand von Art. 29 Abs. 1 lit. a und/oder c DBG als erfüllt erscheint. Mit Bezug auf eine Rückstellung für die Sanierung von Sachanlagen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR - darum geht es bei den hier zu beurteilenden vom Beschwerdeführer erstmals gebildeten Rückstellungen für Reparaturen und Unterhalt seiner Liegenschaften - ist daher der Nachweis von Umständen erforderlich, welche entweder darauf hinweisen, dass überhaupt und wenn ja, bei welchen Liegenschaften des Beschwerdeführers in der Vergangenheit der Unterhalt vernachlässigt und dies auch nicht durch die Vornahme ausreichender Abschreibungen berücksichtigt wurde oder, sofern dies nicht der Fall gewesen sein sollte, per Stichtag Grossreparaturen unmittelbar bevorstanden (siehe oben E. 4.2.2.2).

E. 5.1.3

Nach der Untersuchungsmaxime muss die Veranlagungsbehörde den gesamten Sachverhalt feststellen (Art. 123 Abs. 1, Art. 130 Abs. 1 DBG ; Urteil 2C_544/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.2 m.H.). Sie muss daher im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer gebildeten pauschalen Rückstellungen auch von sich aus danach forschen, ob die für deren steuerliche Anerkennung erforderlichen tatsächlichen Voraussetzungen vorliegen, denn die Veranlagungsbehörde ist auch hinsichtlich solcher Tatsachen untersuchungspflichtig, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Der Steuerpflichtige hat die Steuerbehörde in der Sachverhaltsfeststellung aufgrund der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht nach Kräften zu unterstützen, d.h. seine Behauptungen zu substantzieren und die in seinem Herrschaftsbereich befindlichen Beweismittel beizubringen, soweit ihm das zumutbar ist (Art. 123 Abs. 1, 126 Abs. 1 DBG). Erst wenn es den Steuerbehörden trotz allen zumutbaren Aufwands nicht gelingt, die relevanten Tatsachen zu erlangen, stellt sich die

Frage nach der objektiven Beweislast. Tatsachen, welche die hier infrage stehenden Rückstellungen auch steuerlich als gerechtfertigt erscheinen lassen (z.B. Vernachlässigung der Liegenschaften, der nicht durch ausreichende Abschreibungen Rechnung getragen wurde; am Stichtag kurz bevorstehende Reparaturen, welche durch das BGE 147 II 209 S. 223 Vorhandensein eines Sanierungsplans, von bereits eingeholten Devis und bereits in Aussicht genommenen Werkverträgen o.ä. belegt werden können), schmälern die Steuerschuld, wie sie ohne diese bestehen würde. Eine allfällige Beweislosigkeit hinsichtlich solcher Tatsachen, welche einen Mittelabfluss am Stichtag als wahrscheinlich erscheinen lassen (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR), wirkt sich daher zulasten des Steuerpflichtigen aus, indem die von ihm vorgenommenen Rückstellungen mangels Nachweises der tatsächlichen Voraussetzungen für eine Subsumtion unter Art. 29 Abs. 1 lit. a und/oder c DBG nicht gegeben sind und die Rückstellungsbildung damit nicht als geschäftsmässig begründet erscheint.

E. 5.2

Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz in diesem Zusammenhang vor, sie habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig sowie teilweise in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt. So hätten die Beschwerdeführer durch Buchhaltungskonti der beiden folgenden Geschäftsjahre 2015 und 2016 nachgewiesen, dass tatsächlich den gebildeten Rückstellungen entsprechender und diese sogar übersteigender nicht etwa laufender, sondern ausserordentlicher Unterhaltsaufwand entstanden sei (Fr. 739'000.00 bzw. Fr. 590'000.00); in diesem Zusammenhang verweisen die Beschwerdeführer auf umfangreiche Arbeiten an vier Liegenschaften. Anhand der Tatsache, dass bei Liegenschaften kontinuierlich Unterhaltsbedarf entstehe, und den Buchhaltungskontiauszügen, die zeigten, dass in den Folgejahren und damit zeitnah wesentliche Unterhaltskosten angefallen seien, sei damit entgegen der Auffassung der Vorinstanz der Rückstellungsbedarf dargelegt.

E. 5.3

Der Beschwerdeführer hat in der Jahresrechnung 2014 auf rund zwei Drittel der seinem Geschäftsvermögen zuzurechnenden Liegenschaften erstmals pauschale Abschreibungen von je 1 % des Gebäudeversicherungswerts der jeweils infrage stehenden Liegenschaft gebildet, woraus insgesamt ein Rückstellungsbetrag von Fr. 490'500.- resultierte.

E. 5.3.1

Weder im Veranlagungsverfahren noch in den vorangegangenen Rechtsmittelverfahren wurde geltend gemacht, der Unterhalt der Liegenschaften des Beschwerdeführers sei in der Vergangenheit vernachlässigt worden, diesem Umstand sei nicht durch die Vornahme ausreichend hoher Abschreibungen Rechnung getragen worden und die erstmals pauschal gebildeten Rückstellungen seien gebildet worden, um auf diese Weise in Zukunft zu erwartenden, infolge der ungenügenden Abschreibungen nicht oder nur teilweise BGE 147 II 209 S. 224 aktivierbaren Aufwendungen Rechnung zu tragen. Mangels entsprechender Anhaltspunkte in den mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen war es auch nicht Aufgabe der Veranlagungsbehörde, im Rahmen der Untersuchungsmaxime von sich aus diesbezügliche Abklärungen vorzunehmen. Die Bildung der infrage stehenden Rückstellungen lässt sich damit nicht auf diese Weise rechtfertigen.

E. 5.3.2

Damit konnte sich nur noch fragen, ob mit den erstmals pauschal gebildeten Rückstellungen dem Umstand Rechnung getragen werden sollte, dass bei den Liegenschaften des Beschwerdeführers unmittelbar Unterhaltsarbeiten bevorstanden bzw. regelmässig solche Arbeiten ausgeführt werden, so dass per Ende Jahr jeweils ein entsprechender kurzfristiger Rückstellungsbedarf besteht.

E. 5.3.2.1

Weder aus der Jahresrechnung noch aus sonstigen mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen ergibt sich, welchen geplanten Grossreparaturen mit den neu gebildeten Rückstellungen Rechnung getragen werden sollte. Damit war für die Veranlagungsbehörde nicht erkennbar, dass entsprechende Aufwendungen per Stichtag unmittelbar bevorstanden hätten. Im Veranlagungsverfahren wurden denn auch keine Nachweise für entsprechende Aufwendungen eingereicht. Erst mit der Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 10. Januar 2017, d.h. Jahre nach Abschluss des Geschäftsjahrs und der Erstellung der Jahresrechnung 2014, haben die Beschwerdeführer eine offensichtlich erst im Zusammenhang mit dem Rekurs- und Beschwerdeverfahren angefertigte Zusammenstellung des kurz- und mittelfristigen Renovationsbedarfs per 31. Dezember 2014 eingereicht. Ausserdem haben sie die von ihnen erwähnten Kontoauszüge betreffend die Bezahlung umfangreicher Arbeiten an vier der vom Beschwerdeführer gehaltenen Liegenschaften in den beiden Folgejahren 2015 und 2016 aufgelegt. In späteren Jahren effektiv vorgenommene Sanierungen können zwar Indizien dafür sein, dass die betreffenden Auslagen bereits am 31. Dezember 2014 absehbar waren. Es erweist sich aber jedenfalls als vertretbar, wenn die Vorinstanz eine Jahre nach dem infrage stehenden Bilanzstichtag angefertigte Kostenzusammenstellung als für den Nachweis eines früher bestehenden Rückstellungsbedarfs nicht ausreichend angesehen hat. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil die Kosten für die Arbeiten an vier Liegenschaften in den Jahren 2015 und 2016 gemäss eigenen Angaben der BGE 147 II 209 S. 225 Beschwerdeführer in keinem Verhältnis zu den für diese vier Liegenschaften gesamthaft gebildeten pauschalen Rückstellungen von Fr. 86'400.- stehen (Kosten in den Jahren 2015 und 2016 gemäss Angabe der Beschwerdeführer von insgesamt Fr. 1'329'000.-). Der überwiegende Teil der neu gebildeten Rückstellungen betraf gerade nicht diese, sondern andere Liegenschaften des Beschwerdeführers, für die weder geltend gemacht wurde noch sonst erkennbar war, dass an ihnen Grossreparaturen am Stichtag bevorstanden und/oder regelmässig ausgeführt werden und diesen regelmässigen Arbeiten durch die Rückstellungsbildung hätte Rechnung getragen werden sollen. Es erweist sich deshalb entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht als unhaltbar, wenn die Vorinstanz in Anwendung der allgemeinen Beweislastregel zum Ergebnis gelangt ist, die tatsächlichen Voraussetzungen für die Bildung der Rückstellungen für Unterhalt und Reparaturen auf den vom Beschwerdeführer gehaltenen Liegenschaften seien nicht erfüllt. Mangels Nachweises der Erforderlichkeit der pauschalen Rückstellungen fällt im Übrigen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer eine Verletzung des Periodizitätsprinzips (vgl. dazu BGE 137 II 353 E. 6.4.3 ff. S. 362 ff.; Urteil 2C_57/2018 vom 23. Januar 2020 E. 7) durch die Aufrechnung der Rückstellungen von vornherein ausser Betracht.

E. 5.3.2.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer hätte auch die Durchführung eines Augenscheins durch die Vorinstanz an diesem Ergebnis nichts ändern können. Abgesehen davon, dass dabei der Zustand der Liegenschaften des Beschwerdeführers nicht etwa am für

die Bildung der Rückstellungen massgebenden Bilanzstichtag, sondern Jahre später sichtbar geworden wäre, wäre ein Augenschein nämlich höchstens dazu geeignet, einen allfälligen Sanierungsbedarf bei Liegenschaften aufzuzeigen, indessen nicht, den konkreten Willen eines Steuerpflichtigen, die erforderlichen Arbeiten auch demnächst ausführen zu lassen. Ohne eine solche erkennbare Absicht (etwa durch Vorlage von Sanierungsplänen, Devis betreffend die dabei auszuführenden Arbeiten etc.) können indessen die tatsächlichen Grundlagen für die Bildung einer Sanierungsrückstellung nicht als nachgewiesen gelten.

E. 6.1

Schliesslich machen die Beschwerdeführer geltend, die Verweigerung der pauschalen Rückstellungen durch die Vorinstanz verletze BGE 147 II 209 S. 226 das Rechtsgleichheitsgebot. Während es für einen Unternehmer, welcher Liegenschaften in Stockwerkeigentumseinheiten aufteile, möglich sei, den Stockwerkeigentümerfonds steuerwirksam zu äufnen, werde dieser Vorteil dem gewöhnlichen Alleineigentümer von Wohnungen durch die Verneinung der Möglichkeit der steuerwirksamen Bildung pauschaler Rückstellungen für Grossreparaturen verweigert.

E. 6.2

Es ist notorisch, dass Stockwerkeigentum zum weit überwiegenden Teil von privaten Eigentümern gehalten und im Regelfall schon bei der Erstellung und/oder Instandsetzung von Gebäuden gerade im Hinblick auf den Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten geschaffen wird. Dass ein Eigentümer von in seinem Geschäftsvermögen gehaltenen Liegenschaften diese allein wegen eines allenfalls damit verbundenen steuerlichen Vorteils in dauerhaft von ihm selbst gehaltene Stockwerkeigentumseinheiten aufteilen würde, erscheint daher zunächst als eher hypothetische Möglichkeit. Hinzu kommt, dass Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften - wie schon der Name sagt - tatsächlich erfolgen müssen, d.h. die entsprechenden Mittel müssen ausgeschieden und dem Fonds zugeführt werden (vgl. Art. 712I Abs. 1 ZGB ; u.a. deshalb hat das Bundesgericht im Urteil 2C_652/2015 /2C_653/2015 vom 25. August 2016 E. 4.2 die Abzugsfähigkeit bereits im Zeitpunkt der Einlage in den Fonds und nicht erst bei Entnahme zur Begleichung von Rechnungen als gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG abziehbaren Liegenschaftsunterhalt anerkannt). Auch wenn alle oder mehrere Wohnungen einer Liegenschaft von einem Eigentümer im Stockwerkeigentum gehalten und vermietet werden, muss er dementsprechend ein Sondervermögen ausscheiden und äufnen und kann sich nicht mit der - nicht liquiditätswirksamen - Bildung einer Rückstellung begnügen. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots ist damit wegen der tatsächlichen und rechtlichen Unterschiede zwischen Rückstellungsbildung und Äufnung des Reparatur- oder Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentumsgemeinschaft zu verneinen.

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