

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.209 vom 29. September 2019**

BS Appellationsgericht, 2019-09-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2018.209](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2018.209)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.209 du 29 septembre 2019

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.209 del 29 settembre 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2014 (Verfahren VD.2018.209) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2014 (Verfahren VD.2018.210). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C\_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Entscheide berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten der

angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz diesbezüglich keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und BGer 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

## **E. 2**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit von pauschalisiert gebildeten Rückstellungen für im Geschäftsvermögen eines Einzelunternehmens gehaltene Liegenschaften.

### **E. 2.1**

2.1.1 Gemäss § 19 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

#### **E. 2.1.2**

2.1.2.1 Gemäss § 28 Abs. 1 StG und Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Gemäss § 28 Abs. 2 StG gehören zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten insbesondere die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. b) sowie die Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 5 Mio. (lit. c).

Gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG gehören zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten insbesondere die Abschreibungen und Rückstellungen nach Art. 28 f. DBG. Gemäss Art. 29 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), andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) und künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu

CHF 1 Mio. (lit. d). Die Aufzählung von Art. 29 Abs. 1 DBG hat abschliessenden Charakter (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 168; vgl. Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 29 N 6). Das Gleiche muss für § 28 Abs. 2 lit. b und c StG gelten.

2.1.2.2 Gemäss § 19 Abs. 3 StG und Art. 18 Abs. 3 DBG gelten betreffend die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, § 69 StG und Art. 58 DBG sinngemäss. Danach bildet Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sog. Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, das die Steuerbehörden grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen (Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil 2004, Art. 58 N 2 und 71; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 325 f.; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21, 23 ff.; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 58 N 8 ff.; BGE 141 II 83 E. 3.1; VGE VD.2010.124 vom 31. März 2011 E. 2.2). Dem steuerbaren Reingewinn zuzurechnen sind alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (§ 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b alin. 2 DBG) und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich § 73 StG und Art. 64 DBG (§ 69 Abs. 1 lit. c StG und Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG). Gemäss § 70 Abs. 1 StG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. f) sowie die Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 5 Mio. (lit. g). Gemäss 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 Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b), andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) sowie künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Gewinns, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio. (lit. d). Die Aufzählung von Art. 63 Abs. 1 DBG hat abschliessenden Charakter (vgl. Kuhn/Dubach, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016,

Art. 63 N 2 und 4 sowie Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 6).

2.1.2.3 Aus § 28 StG und Art. 27 ff. DBG darf nicht abgeleitet werden, dass die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwangsläufig durch eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu erfolgen habe. Die Umschreibung des Unternehmensgewinns als Überschuss der Einkünfte über die abziehbaren Gewinnungskosten ist auf nicht bzw. vereinfacht buchführende selbständig Erwerbende ausgerichtet. Für selbständig Erwerbende, die eine ordnungsgemässe (kaufmännische) Buchhaltung führen, finden § 69 StG und Art. 58 DBG sinngemäss Anwendung. Danach wird für die Ermittlung des Geschäftsertrags nach dem Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz an den Saldo der Erfolgsrechnung als Nettogrösse angeknüpft. Die steuerrechtlichen Normen zur Abziehbarkeit der Gewinnungskosten, insb. § 28 Abs. 2 StG und Art. 28 f. DBG haben in diesem Fall die Funktion von steuerrechtlichen Korrekturvorschriften (vgl. zum Ganzen Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 2).

2.1.3 Sowohl gemäss § 70 Abs. 1 lit. f i.V.m. § 19 Abs. 3 StG sowie Art. 63 Abs. 1 lit. a und c i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG als auch gemäss § 28 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b StG sowie Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und Art. 29 Abs. 1 lit. a und c DBG stellen abgesehen von im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommenden Fällen nur Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, und Rückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, abziehbaren geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Da die einschlägigen Bestimmungen des StG inhaltlich mit denjenigen des DBG übereinstimmen, sind jene im Hinblick auf die vom Bundesgesetzgeber angestrebte horizontale und vertikale Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone gleich auszulegen wie diese (vgl. Reich/Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 1 N 43).

## **E. 2.2**

2.2.1 Im handelsrechtlichen Sinne wird mit einer Rückstellung der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einem späteren Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (BGE 141 II 83 E. 5.1 S. 87; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 10 N 18; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 1; vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 64 N 116). Mit der Rückstellung wird ein Aufwand erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist. Handelsrechtlich erforderlich sind Rückstellungen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 des Obligationenrechts [OR, SR 220]). Daneben lässt das Handelsrecht weitere Rückstellungen für regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, Sanierungen von Sachanlagen, Restrukturierungen und die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zu (Art. 960e Abs. 3 OR).

2.2.2 Rückstellungen haben nur vorübergehenden Charakter. Auch wenn Rückstellungen in der Folgeperiode erfolgswirksam aufgelöst (und dann allenfalls neu gebildet) werden, verbietet das Periodizitätsprinzip eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen demnach nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden. Liegt eine Verletzung des Periodizitätsprinzips vor, so ist eine steuerliche Korrektur vorzunehmen (vgl. zum Ganzen BGer 2C\_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1, 2A.99/2004 vom 27. Oktober 2004 E. 2, 2A.464/2006 vom 15. Januar 2007 E. 5.1). Nach dem Grundsatz der Periodizität ist der mit einer Rückstellung erfolgswirksam berücksichtigte Aufwand derjenigen Periode zuzuweisen, in der er entstanden ist. Die Ereignisse, die Ursache des Aufwands sind, müssen im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein (BGer 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.1 und 2.3).

2.2.3 Die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen ist im Grundsatz nach den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu beurteilen, soweit nicht im Steuerrecht ausdrücklich eine andere Regelung gilt (vgl. Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Diss., Zürich 1992, S. 234). Als geschäftsmässig begründet gelten danach insbesondere all jene Rückstellungen, für deren Vornahme nach Handelsrecht eine Verpflichtung besteht (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR). Rückstellungen müssen danach zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in zukünftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Dies trifft namentlich auf Rückstellungen für Verpflichtungen im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. f i.V.m. § 19 Abs. 3 StG sowie Art. 63 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG und § 28 Abs. 2 lit. b StG sowie Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG und auf solche für Verlustrisiken im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. f i.V.m. § 19 Abs. 3 StG sowie Art. 63 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG und § 28 Abs. 2 lit. b StG sowie Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG zu (Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 9). Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt für die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist grundsätzlich der Bilanzstichtag (VGer ZH SB.2003.00011 vom 21. Mai 2003 E. 2a; vgl. BGer 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Richner et al., a.a.O., § 64 N 122).

2.2.3.1 Rückstellungen für Verpflichtungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn die Verpflichtung auf Gesetz oder Vertrag beruht (BGer 2C\_490 und 491/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; vgl. Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15; a.M. Richner et al., Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 29 N 8 und Richner et al., a.a.O., § 64 N 123 sowie Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil 2001, Art. 29 N 14 mit Hinweis auf Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, in: ASA 61 [1992/1993], S. 355, 367, und Stoll, a.a.O., S. 77) und im betreffenden Geschäftsjahr begründet worden ist (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169; vgl. BGer 2C\_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15). Rückstellungen für bedingte Verpflichtungen werden dabei steuerrechtlich nur anerkannt, wenn der Eintritt der Bedingung sehr wahrscheinlich ist (BGer 2C\_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15).

2.2.3.2 Rückstellungen für Verlustrisiken sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn das betreffende Risiko bzw. dessen Ursache im betreffenden Geschäftsjahr eingetreten ist (Richner et al., a.a.O., § 64 N 119; vgl. BGer 2C\_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C\_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 34 f.). Gemäss der Botschaft über die Steuerharmonisierung setzt die steuerrechtliche Anerkennung der Rückstellung zudem voraus, dass auch die vermögensschmälernde Wirkung der Verwirklichung des Risikos unmittelbar bevorsteht, in der Regel im folgenden Geschäftsjahr (vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169). Nach einem Teil der Lehre kann hingegen nicht verlangt werden, dass die Ausgabe unmittelbar in der Folgeperiode bevorsteht. Erforderlich sei lediglich, dass die Ausgabe mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt. Das könne auch in ferner Zukunft sein (Richner et al., a.a.O., § 64 N 119; vgl. zur Kontroverse auch Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 34 f.).

2.3 Tatsachen, die sich auf die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen wie insbesondere Rückstellungen beziehen, sind steuermindernd, weshalb dafür grundsätzlich die steuerpflichtige Person nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■ 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252, BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266). Den Beweis für solche Tatsachen erbringt die steuerpflichtige Person, die Buch führt, grundsätzlich durch Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85). Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 4 N 92; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 29 und § 19 N 7; BGer 2C\_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; vgl. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht [am Beispiel der Wehrsteuer], in: ASA 49 [1980/1981], S. 97, 108; BGer 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). Infolgedessen gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen und kann somit nur durch die Erbringung des Gegenbeweises von deren materiellen Unrichtigkeit oder von anderen Tatsachen, welche die materielle Unrichtigkeit vermuten lassen, durch die Steuerbehörde umgestossen werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 115 N 17; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 30; BGer 2C\_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Dabei ist der Gegenbeweis gemäss ständiger Rechtsprechung erbracht, wenn beweismässige Anhaltspunkte erstellt sind, welche begründete Zweifel an der Richtigkeit der natürlichen Vermutung erbringen (statt vieler BGer 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Wird die Vermutung aufgrund des durch die Steuerverwaltung erbrachten Gegenbeweises umgestossen, gilt die entsprechende Tatsache als nicht bewiesen. Es liegt ein non liquet vor, mit der Folge, dass grundsätzlich über die Beweislastregeln zu entscheiden ist.

## E. 2.4

2.4.1 Gemäss einer von der Steuerverwaltung nicht bestrittenen Aufstellung der Rekurrierenden lassen zumindest die Steuerverwaltungen von zwölf Kantonen pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen in Höhe von 0.5% des Gebäudeversicherungswerts (AG), 1% des Gebäudeversicherungswerts (BL, TG, UR, ZH, ZG), 2 % des Gebäudeversicherungswerts (BE), 0.5% des Gebäudebuchwerts (AR, GR), 1% des Gebäudebuchwerts (LU, SZ) oder 2% des Steuerwertes (SH) pro Jahr zu (Einsprachebegründung vom 3. Mai 2016, S. 4 [Vorakten Steuerverwaltung]; Schreiben der Steuerverwaltung vom 24. August 2016, S. 1 [Vorakten Steuerverwaltung]). Jedenfalls in neun dieser Kantone (AR, BL, GR, LU, SZ, TG, UR, ZG, ZH) darf die gesamte Rückstellung einen bestimmten Prozentsatz nicht übersteigen. Gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. b des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) werden als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten namentlich die Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, oder für unmittelbar drohende Verlustrisiken abgezogen. Inwieweit die Kantone berechtigt sind, auch handelsrechtlich nicht zwingend gebotene Rückstellungen als geschäftsmässig begründeten Aufwand anzuerkennen, ist unklar (vgl. Reich/von Ah, a.a.O., Art. 10 N 22 f.). Der harmonisierungsrechtliche Gestaltungsspielraum der Steuergesetzgeber im Bereich der Gewinnungskosten ist aber gering. Fehlt der Periodenbezug einer Belastung, so ist sie nicht geschäftsmässig begründet und darf nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (Reich/von Ah, a.a.O., Art. 10 N 7). Damit ist davon auszugehen, dass die gesetzlichen Grundlagen in den erwähnten Kantonen im Wesentlichen mit denjenigen im Kanton Basel-Stadt vergleichbar sind. Zumindest in vier Kantonen gilt die Praxis, dass für Grossreparaturen pauschale Rückstellungen zulässig sind, zudem ausdrücklich nicht nur für die kantonalen Steuern, sondern auch für die direkte Bundessteuer (Praxisfestlegung Abschreibungen und Rückstellungen, Ziff. 1.1.j [GR]; Weisung betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen vom 24. Oktober 2006, Ziff. 1 [SZ]; Rückstellungspraxis, Ziff. 6 [TG]; Merkblatt über Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen vom 30. November 2006, S. 1 [UR]). Gemäss dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist die Zulassung pauschaler Rückstellungen für Grossreparaturen nicht zu beanstanden (VGer ZH SB.2003.00011 vom 21. Mai 2003 E. 2c). Die Kommentatoren des Zürcher Steuergesetzes bestätigen, dass bei Liegenschaften für Grossreparaturen ohne besonderen Nachweis jährlich im Ausmass von maximal 1% der Gebäudeversicherungssumme Rückstellungen gebildet werden dürfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 127). Die überwiegende Lehre zum DBG bejaht die Zulässigkeit pauschaler Rückstellungen für Grossreparaturen in Höhe von 0.5% des Buchwerts der Liegenschaft pro Jahr bis die Rückstellung den Umfang von 3% des Liegenschaftswerts erreicht hat (Agner, Die direkte Bundessteuer, I. Teil: Die direkte Bundessteuer, Band 3, Art. 49 Al. 1 lit. c, C II Nr. 103; Stoll, a.a.O., S. 252; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 36; a.M. Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 9. Auflage, Muri-Bern 2018, S. 106).

2.4.2 Die Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt lässt keine pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen zu (Einspracheentscheid, E. 1c und 2c [Vorakten STRK.2017.3, S. 25 f., und STRK.2017.4, S. 24 f.]). Gemäss der Rechtsprechung des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg sind pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen unzulässig und können Rückstellungen für Grossreparaturen steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn die betreffenden Reparaturen tatsächlich

notwendig sind und Gewissheit darüber besteht, dass der Steuerpflichtige sie in naher Zukunft auch wirklich vornehmen lässt (KGer FR vom 22. Juni 2016 E. 3c f., in: StE 2016 B 23.44.2 Nr. 7) Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt entschied in einem Fall, in dem allerdings das geltende StG und das StHG noch nicht anwendbar waren, dass pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen steuerrechtlich nicht zulässig sind. Die steuerrechtliche Anerkennung von Rückstellungen für Grossreparaturen setzte vielmehr voraus, dass der Steuerpflichtige konkret nachweist, welche Grossreparaturen im betreffenden Geschäftsjahr konkret ins Auge gefasst worden sind (VGE 652/2005 vom 23. November 2005 E. 1.2 und 4). Auch unter dem geltenden Recht besteht kein Anlass, von dieser Praxis abzuweichen. Weder die Praxis der Steuerverwaltungen anderer Kantone noch diejenige des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sind für die Steuerverwaltung sowie die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt verbindlich. Mit der steuerrechtlichen Zulassung pauschaler Rückstellungen für Grossreparaturen wird auf die Prüfung der Voraussetzungen der steuerrechtlichen Zulässigkeit von Rückstellungen (vgl. dazu oben E. 2.2.3.1 f.) verzichtet. Dafür fehlen sowohl eine gesetzliche Grundlage als auch ein hinreichender sachlicher Grund.

### **E. 3.1**

3.1.1 In Bezug auf den vorliegenden Fall ist zunächst unbestritten, dass der Rekurrent in der hier interessierenden Steuerperiode als Architekt eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von § 19 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs.1 DBG ausübte und in der Buchhaltung des Geschäftsjahres 2014 Rückstellungen für im Geschäftsvermögen gehaltene Liegenschaften in der Höhe von 1% des Gebäudeversicherungswertes verbuchte (Bilanz und Anhang A\_\_\_\_, 2014 [Vorakten Steuerverwaltung]).

3.1.2 Sodann ist festzustellen, dass sich aus der Buchhaltung des Rekurrenten keine Anhaltspunkte entnehmen lassen, wonach diese nicht formell ordnungsgemäss geführt wurde. Somit ist grundsätzlich zu vermuten, dass die darin abgebildeten Geschäftsvorfälle und der darin ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung wahrheitsgemäss wiedergegeben wurden. Die Steuerverwaltung hat allerdings die darauf basierende Vermutung der materiellen Richtigkeit der Jahresrechnung erfolgreich umgestossen, indem sie substantiiert dargelegt hat, dass die vom Rekurrenten verbuchten Rückstellungen für Grossreparaturen geschäftsmässig nicht begründet sind. So hat sie insbesondere im Einspracheentscheid ausgeführt, dass es vorliegend an einem Ereignis fehle, welches einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lasse. Das Massgeblichkeitsprinzip vermöge daran nichts zu ändern, weil das Steuerrecht im Vergleich zum Handelsrecht Rückstellungen nur unter bestimmten, eingeschränkten Bedingungen zum Abzug zulasse (zum Ganzen Einspracheentscheid, E. 2c). Den eingereichten Buchhaltungsunterlagen der Geschäftsjahre 2015 und 2016 sei zwar zu entnehmen, dass Reparaturen im Umfang von CHF 739'000.■ und CHF 590'000.■ erfolgt seien; der Ursprung dieser Kosten liege jedoch nicht in der Steuerperiode 2014 sondern in den nachfolgenden. Die Ereignisse, die eine Rückstellung steuerlich rechtfertigen würden, müssten im entsprechenden Steuerjahr eingetreten sein, was vorliegend nicht zutrefte (zum Ganzen Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24. März 2017, E. 3c und Duplik der Steuerverwaltung vom 17. Juli 2017, Ziff. 3).

### **E. 3.2**

3.2.1 Die Rekurrierenden rügen zunächst, die Vorinstanz habe das Periodizitätsprinzip falsch interpretiert (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 22). In ihrem Entscheid erwogte die Vorinstanz, aufgrund des Periodizitätsprinzips seien die Aufwendungen jener Periode zuzuweisen, in der sie getätigt worden sind (angefochtene Entscheide E. 6). Dies ist unrichtig, wie die Rekurrierenden zu Recht geltend machen. Wenn die Voraussetzungen einer steuerrechtlich anerkannten Rückstellung erfüllt sind, wird einer Geschäftsperiode Aufwand gewinnmindernd angerechnet, der sich erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht (vgl. BGE 141 II 83 E. 5.1 S. 87; Reich/von Ah, a.a.O., Art. 10 N 18; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 1; vgl. Richner et al., a.a.O., § 64 N 116). Mit der Rückstellung wird m.a.W. ein Aufwand erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist. Nach dem Grundsatz der Periodizität ist dieser Aufwand derjenigen Periode zuzuweisen, in der er entstanden ist (BGer 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.1). Wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt, ist die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Erwägung zum Periodizitätsprinzip im Ergebnis allerdings irrelevant.

3.2.2 Weiter bringen die Rekurrierenden vor, die Vorinstanz verkenne den Unterschied zwischen Abschreibungen und Rückstellungen (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 23 und 38). Die Vorinstanz vertrat die Auffassung, Wertverminderungen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen werde mittels Abschreibungen Rechnung getragen. Würde zusätzlich zu den Abschreibungen in dem Jahr, in welchem die tatsächliche Wertverminderung eintritt, über den Liegenschaftsaufwand eine Rückstellung getätigt, würde die Wertverminderung doppelt bemessen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 5f und 6). Auch dies ist unrichtig, wie die Rekurrierenden zu Recht geltend machen. Im Steuerrecht unterscheiden sich Abschreibungen und Rückstellungen durch den definitiven und den provisorischen Charakter der Belastung (BGE 137 II 353 E. 6.4.1 S. 361, in: Pra 100 [2011] Nr. 126; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 4). Mit einer Abschreibung wird eine definitive Wertverminderung festgestellt (BGE 137 II 353 E. 6.4.1 S. 361, in: Pra 100 [2011] Nr. 126). Somit ist es nicht möglich, bloss vorübergehenden Wertverminderungen, die durch Grossreparaturen wieder rückgängig gemacht werden, mittels Abschreibungen Rechnung zu tragen. Dass den Kosten von Grossreparaturen nicht bereits mittels Abschreibungen Rechnung getragen wird, ändert aber ebenfalls nichts daran, dass die steuerrechtliche Zulassung von pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen nicht geboten ist und die angefochtenen Entscheide im Ergebnis nicht zu beanstanden sind.

3.2.3 Die Rekurrierenden rügen ferner die unzutreffende Auslegung und Anwendung der Rückstellungsbestimmungen.

3.2.3.1 Dazu machen sie geltend, dass bei Liegenschaften kontinuierlich Unterhaltsbedarf entstehe, welcher in zukünftigen Geschäftsjahren unweigerlich zu einem Mittelabfluss führe. Die Alterung der Baumaterialien und die Nutzung durch die Mieter führten zu Unterhaltsaufwendungen. Damit seien die Voraussetzungen gegeben, nach denen gemäss Handelsrecht eine Verpflichtung zur Rückstellung besteht (Art. 960e Abs. 2 OR; Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 25 und 36 ff.). Den Rekurrierenden ist zunächst zuzustimmen, wenn diese ausführen, dass Rückstellungen gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip steuerlich zuzulassen sind, sofern eine handelsrechtliche Pflicht zu deren Bildung besteht (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 25). Laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten dienen vorwiegend der Substanzerhaltung und der Sanierung. Rückstellungen für derartige Arbeiten werden im handelsrechtlichen Sinne grundsätzlich von Art. 960e Abs. 3 OR erfasst und für deren Bildung besteht insofern keine

eigentliche Verpflichtung. Ihnen kommt üblicherweise der Charakter von stillen Reserven zu, da sie sich auf zukünftige Sachverhalte beziehen (zum Ganzen Neuhaus/Haag, in: Basler Kommentar, 5. Auflage 2016, Art. 960e N 22). In steuerrechtlicher Hinsicht sind daher für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten keine Rückstellungen möglich (Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 36). Dies gilt auch für gewöhnliche Reparaturen (vgl. VGE 652/2005 vom 23. November 2005 E. 4.1). In der Bilanz und im Anhang zur Jahresrechnung 2014 werden die Rückstellungen als «Rückstellungen für Reparaturen und Unterhalt» bezeichnet (Bilanz und Anhang A\_\_\_\_, 2014 [Vorakten Steuerverwaltung]). Auf den Kontoblättern werden sie hingegen «Rückstellung Grossunterhalt» genannt (Kontoblatt vom 01.01.2014 bis 31.12.2014, A\_\_\_\_ [Vorakten Steuerverwaltung]). Es erscheint deshalb fraglich, ob es sich im vollen Umfang um unter bestimmten Voraussetzungen zulässige Rückstellungen für Grossreparaturen oder teilweise um in jedem Fall unzulässige Rückstellungen für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten handelt. Die Frage kann offen bleiben, weil die Rückstellungen im vorliegenden Fall steuerrechtlich auch dann unzulässig sind, wenn sie im vollen Umfang für Grossreparaturen gebildet worden sind.

3.2.3.2 Gemäss Art. 256 Abs. 1 OR ist der Vermieter verpflichtet, die Sache in einem zum vorausgesetzten Gebrauch tauglichen Zustand zu erhalten. Diese Bestimmung mag zusammen mit dem Mietvertrag unter gewissen Bedingungen geeignet sein, eine Pflicht zur Vornahme von Grossreparaturen zu begründen (vgl. dazu Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 10. Januar 2017, Rz. 52 und 59 [Vorakten Vorinstanz, S. 16 und 19]). Die steuerrechtliche Anerkennung einer mit dieser bedingten Pflicht begründeten Rückstellung für das Jahr 2014 kommt aber nur dann in Betracht, wenn die Pflicht in diesem Jahr begründet worden ist und die Notwendigkeit, bestimmte konkrete Grossreparaturen vorzunehmen, am Ende dieses Jahres sehr wahrscheinlich gewesen ist. Beides wurde von den Rekurrierenden nicht substantiiert dargelegt und erst recht nicht bewiesen, wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt. Aus den folgenden Gründen sind die Rückstellungen im vorliegenden Fall steuerrechtlich aber auch unter dem Titel der im Geschäftsjahr bestehenden unmittelbar drohenden Verlustrisiken nicht zulässig.

3.2.3.3 Gemäss dem Anhang zur Jahresrechnung 2014 entsprechen die Rückstellungen 1% des Feuerversicherungswerts. In der Einsprache vom 3. Mai 2016 machten die Rekurrierenden geltend, an den betroffenen Liegenschaften seien Fassadenrenovierungen, energetische Sanierungen, der Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen sowie Dachreparaturen vorzunehmen (Einsprachebeurteilung vom 3. Mai 2016, S. 2 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.3, S. 73]). Welche Reparaturen an welcher Liegenschaft erforderlich sein sollen, kann auch der Einsprache nicht entnommen werden. Aus dieser ergibt sich vielmehr, dass die Rückstellungen pauschal auf 1% des Feuerversicherungswerts der betroffenen Liegenschaften festgesetzt worden sind.

3.2.3.4 Im Weiteren bringen die Rekurrierenden vor, dass im Jahr 2014 ein Rückstellungsbedarf eingetreten sei. So lasse sich der kurz- und mittelfristige Renovationsbedarf der Liegenschaften im Geschäftsvermögen per 31. Dezember 2014 aus der dem Rekurs beigelegten Zusammenstellung sowie aus den damals beigelegten Auszügen aus den provisorischen Buchhaltungen der Geschäftsjahre 2015 und 2016 entnehmen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 29).

Die Zusammenstellung des kurz- und mittelfristigen Renovationsbedarfs per 31. Dezember 2014 (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 10. Januar 2017, Beilage 3 [Vorakten Vorinstanz S. 29 ff.]) wurde erstmals mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde an

die Steuerrekurskommission vom 10. Januar 2017 eingereicht und ist nicht datiert. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass sie erst längere Zeit nach dem Bilanzstichtag des 31. Dezember 2014 erstellt worden ist. Dies wird durch den folgenden Umstand bestätigt: In der siebten Spalte der Zusammenstellung wird der tatsächliche bzw. geplante Ausführungszeitpunkt angegeben. Dieser liegt frühestens im Jahr 2015. Ende 2014 wäre es dem Rekurrenten noch gar nicht möglich gewesen, festzustellen, dass eine Renovation im Jahr 2015 tatsächlich ausgeführt worden ist. Zudem liegt eine Offerte vom 9. Dezember 2016 bei (Rekurs bzw. Beschwerdebegründung vom 10. Januar 2017, Beilage 6 [Vorakten Vorinstanz S. 34]). Bereits deshalb, weil sie erst längere Zeit nach dem Bilanzstichtag erstellt worden ist, ergibt sich aus den Zusammenstellung gerade nicht, dass schon im massgebenden Zeitpunkt Ende 2014 eine hohe Wahrscheinlichkeit bestanden hat, dass die darin konkret erwähnten Reparaturen vorgenommen werden. Erst recht lässt sich aus der Zusammenstellung in keiner Art und Weise herleiten, dass der darin genannte Aufwand im Jahr 2014 entstanden ist. Zudem mag der Rekurrent aufgrund seiner Tätigkeit als Architekt zwar fachlich dazu befähigt sein, die Erforderlichkeit und die Kosten der Reparaturen abzuschätzen. Dies ändert aber nichts daran, dass ihm als Steuerpflichtigen, der ein unmittelbares Interesse an möglichst hohen Rückstellungen hat, die erforderliche Unabhängigkeit fehlt. Die Zusammenstellung ist deshalb eine blosser Parteibehauptung, die zum Beweis der behaupteten Tatsachen nicht genügt. Schliesslich wurden in der Zusammenstellung des kurz- und mittelfristigen Renovationsbedarfs für den eventuellen Abbruch und Neubau der Liegenschaften [...] je CHF 500'000.■ eingesetzt (Vorakten Vorinstanz, S. 31). Dabei handelt es sich offensichtlich nicht um Grossreparaturen, für die eine Rückstellung grundsätzlich in Betracht kommt. Die Behauptung der Rekurrierenden, Abbruch- und Neubaukosten seien in der Zusammenstellung nicht mit einem Betrag eingesetzt (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 29; Triplik vom 3. August 2017, Rz. 7 [Vorakten Vorinstanz, S. 119]), ist aktenwidrig.

Aus den weiteren Buchhaltungsauszügen, auf welche die Rekurrierenden ihre Begründung abstützen, ergibt sich kein anderer Schluss. Die Rekurrierenden behaupten in diesem Zusammenhang, dass aus den Auszügen aus den provisorischen Buchhaltungen der Geschäftsjahre 2015 und 2016 ersichtlich sei, dass in diesen Jahren ■Unterhaltsarbeiten im Umfang von rund CHF 739'000 bzw. CHF 590'000■ vorgenommen worden sind (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 30 und 43; Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 10. Januar 2017, Rz. 49 [Vorakten Vorinstanz, S. 15]). Auf den Kontoblättern werden die betreffenden Arbeiten als ■Sanierung■ bezeichnet (Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 10. Januar 2017, Beilagen 4 f. sowie 7 ff. [Vorakten Vorinstanz, S. 32 f. und 35 ff.]). Es erscheint sehr fraglich, ob der gesamte Aufwand Grossreparaturen betrifft. Jedenfalls legten die Rekurrierenden dies nicht substantiiert dar. M.a.W. fehlt für die übrigen in den Buchhaltungsauszügen enthaltenen Positionen grundsätzlich jeglicher Belegnachweis. Die einzige Offerte, welche die Rekurrierenden eingereicht haben, betrifft die Sanierung der Heizung der Liegenschaft [...] für CHF 201'660.■ und stammt vom 9. Dezember 2016 (Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 10. Januar 2017, Beilage 6 [Vorakten Vorinstanz S. 34]). Aus dieser Offerte ergibt sich allerdings nicht, dass bereits rund zwei Jahre vorher am 31. Dezember 2014 entsprechender Renovationsbedarf und eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die betreffende Sanierung durchgeführt wird, bestanden haben. Erst recht beweist die Offerte in keiner Art und Weise, dass ein Aufwand von CHF 201'660.■ im Jahr 2014 entstanden ist. Im Übrigen könnte selbst aus dem Umstand, dass in den Jahren 2015 und

2016 jeweils Grossreparaturen in einem die Rückstellungen übersteigenden Umfang vorgenommen worden wären, nicht geschlossen werden, der betreffende Aufwand sei im Jahr 2014 entstanden und es habe bereits Ende 2014 eine hohe Wahrscheinlichkeit bestanden, dass die betreffenden Ausgaben eintreten. Die Rekurrierenden behaupten, der Unterhaltsbedarf entstehe durch die Alterung und Nutzung kontinuierlich (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 25 und 37). Damit könnte gemäss der eigenen Darstellung der Rekurrierenden höchstens ein kleiner Teil des Renovationsbedarfs, der angeblich mit den Arbeiten in den Jahren 2015 und 2016 beseitigt worden ist, im Jahr 2014 entstanden sein. Mit dem Rekurs an das Verwaltungsgericht reichen die Rekurrierenden Auszüge aus der definitiven Buchhaltung der Geschäftsjahre 2015 und 2016 ein (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilagen 4 ■ 11), die gemäss ihrer Darstellung im Zeitpunkt des Abschlusses des Schriftenwechsels im Verfahren vor der Steuerrekurskommission noch nicht vorgelegen haben. Sie behaupten, damit sei belegt, dass in den erwähnten Jahren ■ Unterhaltsarbeiten im Umfang von rund CHF 739■000 bzw. CHF 590■000■ vorgenommen worden seien (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 30 und 43). Aus den vorstehenden Gründen können die Rekurrierenden auch aus diesen Buchhaltungsauszügen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Folglich kann offen bleiben, ob diese Noven im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren zulässig sind.

3.3 Unter dem Titel der ■ Verletzung der Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der rechtsgestaltungsunabhängigen Besteuerung ■ bringen die Rekurrierenden vor, eine offensichtliche ungerechtfertigte Ungleichbehandlung sei darin zu sehen, dass Stockeigentümer die Einlagen in den Erneuerungsfonds steuerlich geltend machen können, während sie als Alleineigentümer ■ nach Meinung der Vorinstanzen nicht einmal die Kosten für tatsächlich aufgelaufenen Unterhaltsbedarf steuerlich in Abzug bringen ■ können. Ein Steuerpflichtiger könne Alleineigentümer eines Hauses mit mehreren Wohnungen sein oder an sämtlichen Wohnungen eines Hauses Stockwerkeigentum haben. In beiden Fällen sei der Steuerpflichtige Eigentümer des gesamten Hauses und könne alleine über die Mittel verfügen (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 44). Im Normalfall befindet sich die Liegenschaft beim Stockwerkeigentum im Miteigentum mehrerer Personen. Der Umstand, dass in Ausnahmefällen alle Stockwerkeigentumsanteile in der Hand einer einzigen Person vereinigt sein können, ändert deshalb nichts daran, dass zwischen Liegenschaften im Stockwerkeigentum und solchen im Alleineigentum eines Steuerpflichtigen grundsätzlich wesentliche Unterschiede bestehen und eine Ungleichbehandlung aus den von der Steuerrekurskommission genannten Gründen (angefochtene Entscheide, E. 7) sachlich gerechtfertigt ist.

#### **E. 3.4**

3.4.1 Schliesslich machen die Rekurrierenden geltend, die Vorinstanz habe das Rechtsgleichheitsgebot verletzt. Sie führen dazu aus, dass die Steuerverwaltung der Genossenschaft C\_\_\_\_\_ Rückstellungen für Grossreparaturen gewährt habe, die sich aus der ins Verfahren eingebrachten Jahresrechnung der Genossenschaft klar entnehmen liessen (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 45).

3.4.2 Es trifft zu, dass gemäss der Jahresrechnung 2016 der Genossenschaft C\_\_\_\_\_ im Jahr 2016 eine Werterhaltungsrückstellung von CHF 1■200■000.■ gebildet wurde. Im Anhang zur Jahresrechnung wird dazu das Folgende festgehalten: ■ Im Bereich Instandsetzung ist neben der Amortisation der Hypotheken neu die Bildung einer Werterhaltungsrückstellung über die nächsten 10 Jahre vorgesehen. Gemäss Vereinbarung mit der Steuerverwaltung

Basel-Stadt muss die Rückstellung dynamisch ■verwaltet■ werden und darf maximal CHF 8■570■000.■ betragen. Das heisst, dass die effektiv getätigten Investitionen gegen die vorhandene Rückstellung verrechnet werden müssen.■ (Jahresbericht der Genossenschaft C\_\_\_\_ [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.3, S. 103 ff.]). Daraus ergibt sich nicht, dass die Steuerverwaltung bei der Genossenschaft C\_\_\_\_ pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen steuerrechtlich anerkennt. Selbst wenn dies der Fall wäre, könnten die Rekurrierenden daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Erstens sind die Fälle nicht vergleichbar, wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht (vgl. Duplik der Steuerverwaltung vom 17. Juli 2017, S. 3 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.3, S. 111]). Zweitens kann das Rechtsgleichheitsgebot höchstens dann einen Anspruch auf eine vom Gesetz abweichende Behandlung vermitteln, wenn diese einer eigentlichen ständigen Praxis entspricht und es die Behörde ablehnt, diese aufzugeben (Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 599). Davon kann im vorliegenden Fall keine Rede sein.

#### **E. 4**

Mit ihrem Rekurs und ihrer Beschwerde bringen die Rekurrierenden an verschiedenen Stellen verfahrensrechtliche Rügen vor, die sie mit einer Verletzung des in § 150 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG geregelten Untersuchungsgrundsatzes und des nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör begründen.

4.1 Sie machen dazu geltend, dass den Vorinstanzen mehrmals angeboten worden sei, einen Augenschein durchzuführen und für Rückfragen zum Unterhaltsbedarf zur Verfügung zu stehen. Vor dem Hintergrund des Untersuchungsgrundsatzes und des Gehörsanspruchs hätten die Vorinstanzen nicht einfach die Beweise der Rekurrierenden für den Unterhaltsbedarf ablehnen und behaupten dürfen, der Unterhalt sei nicht bewiesen. Den Vorinstanzen sei auch mehrmals ein Augenschein angeboten worden, im Rahmen dessen sie sich vor Ort über Renovationsbedarf, zeitliche Dringlichkeit und zu erwartende Kosten ein Bild hätten machen können (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 16 ff., 32 und 34).

#### **E. 4.2**

Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die beurteilende Behörde, den für den Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Verwirklichung sie sich überzeugt hat (Kölz et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich 2013, Rz. 142; Kiener et al., Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2015, Rz. 92 ff.). Die Behörde hat von sich aus mit allen ihr gesetzlich zustehenden Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (vgl. Zweifel et al., a.a.O., § 5 N 7).

#### **E. 4.3**

4.3.1 Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ist als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht ausgestaltet, welches alle Befugnisse umfasst, die einer Partei eines Verwaltungs- oder Gerichtsverfahrens einzuräumen sind, um vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Akts ihren Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 309; Steinmann, in: St. Galler Kommentar,

3. Auflage 2014, Art. 29 BV N 42, mit Hinweisen auf BGE 136 I 184E. 2.2.1 S. 188 f., 135 II 286E. 5.1 S. 293, 126 V 130E. 2b S. 131 f.). Gehalt und Tragweite des Gehörsanspruchs lassen sich nicht abstrakt umschreiben, sondern sind gestützt auf die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten einzelfallweise zu konkretisieren (Rhinow et al., a.a.O., Rz. 315; Steinmann, a.a.O., Art. 29 BV N 42, mit Hinweisen auf BGE 135 I 279 E. 2.3 f. S. 281 ff., in: Pra 99 [2010] Nr. 46, 111 Ia 273 E. 2b S. 274). Der Anspruch ist formeller Natur und seine Verletzung führt im Regelfall ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195E. 2.2 S. 197, 135 I 187E. 2.2 S. 190). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehörsanspruchs kann aber ausnahmsweise geheilt werden, wenn das rechtliche Gehör vor einer Rechtsmittelinstanz nachgeholt wird, die sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht über dieselbe Überprüfungsbefugnis verfügt wie die Vorinstanz (BGE 137 I 195E. 2.3.2 S. 197, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.; vgl. Rhinow et al., a.a.O., Rz. 314). Selbst bei schwerwiegenden Verletzungen ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Heilung möglich, wenn die Rückweisung an die Vorinstanz zu unnötigen Verzögerungen des Verfahrens führen würde, die mit dem (der formalistischen Leerlauf und Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2 S. 126 f., 132 V 387 E. 5.1 S. 390, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.; siehe zum Ganzen auch VGE VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 3.1).

4.3.2 Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Behörde nur zum Beizug derjenigen Beweise, die zur Abklärung der rechtserheblichen Tatsachen notwendig sind (vgl. Krauskopf et al., in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 12 N 19 ff.). Ein Anspruch auf Augenschein besteht unter den Voraussetzungen des Beweisantrags- und Beweisabnahmerechts (vgl. Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 33 N 1 und 12). Das Beweisantrags- und Beweisabnahmerecht ergibt sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Es setzt voraus, dass der Betroffene frist- und formgerecht einen Beweisantrag stellt und dass das Beweismittel zulässig und verfügbar sowie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts tauglich ist (vgl. Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 3, 7 und 12 ff.). Die beurteilende Behörde kann insofern von der Abnahme eines beantragten Beweismittels absehen, wenn das beantragte Beweismittel eine für die Veranlagung unerhebliche Tatsache betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die infrage stehende rechtserhebliche Tatsache zu erbringen (Zweifel et al., a.a.O., § 15 N 29, m.w.H.).

#### **E. 4.4**

4.4.1 Die Durchführung eines Augenscheins wurde erstmals in der Einsprache vom 3. Mai 2016 beantragt. Zu diesem Zeitpunkt war ein Augenschein nicht mehr geeignet, den im massgebenden Zeitpunkt Ende 2014 bestehenden Renovationsbedarf festzustellen. Dies gilt erst Recht angesichts des Umstands, dass ein Teil der Renovationen in den Jahren 2015 und 2016 bereits vorgenommen worden sind (vgl. Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 10. Januar 2017, Beilage 3 [Vorakten Vorinstanz, S. 29 ff.]). Zum Beweis, dass ein bestimmter Aufwand im Jahr 2014 entstanden ist, ist ein frühestens im Jahr 2016 durchführbarer Augenschein offensichtlich ungeeignet. Auch die voraussichtlichen Kosten der Reparaturen lassen sich mittels eines Augenscheins nicht bestimmen. Aus diesen Gründen hätte ein Augenschein nichts daran ändern können, dass mehrere notwendige

Voraussetzungen der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellungen nicht erstellt sind.

4.4.2 Ein Augenschein ist kein geeignetes Mittel zur Feststellung, ob die sehr grosse Zahl von Buchungen Grossreparaturen betreffen oder nicht. Damit ist nicht erstellt, dass der gesamte in den provisorischen Buchhaltungen der Geschäftsjahre 2015 und 2016 verbuchte Aufwand Grossreparaturen betrifft. Der Aufwand könnte teilweise auch laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten bzw. gewöhnliche Reparaturen betreffen, für die Rückstellungen wie dargelegt in jedem Fall ausgeschlossen sind.

## **E. 5**

5.1 Zusammenfassend haben die Vorinstanzen die Rückstellungen zu Recht als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnet, weil pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen nach richtiger Auffassung gemäss dem StG, dem DBG und dem StHG nicht zulässig sind.

5.2 Der Rekurs und die Beschwerde sind somit abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen dessen Kosten von CHF 3'500.■ betreffend die kantonalen Steuern pro 2014 (Verfahren VD.2018.209) und von CHF 2'500.■ betreffend die direkte Bundessteuer pro 2014 (Verfahren VD.2018.210) zu Lasten der Rekurrierenden.

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