

TG_OBERGERICHT TVR 2015 Nr. 10 vom 11. Februar 2015

Tg Obergericht, 2015-02-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg_obergericht_TVR_2015_Nr._10

FR: TG_OBERGERICHT TVR 2015 Nr. 10 du 11 février 2015

IT: TG_OBERGERICHT TVR 2015 Nr. 10 del 11 febbraio 2015

Regeste

Wertvermehrnde und werterhaltende Kosten von Geschäftsliegenschaften (Hausdach- und Türsanierung); Abgrenzung Abschreibung/Rückstellung; Doppelbesteuerung durch Abschreibungsverluste

Erwägungen

E. 1

Ausgaben, die getätigt werden, um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen in ihrem Bestand zu vermehren (wertvermehrnde Aufwendungen) oder in ihrem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern (Instandstellungskosten), dürfen nicht dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden. Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist zudem nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte (E. 2).

E. 2

Die Praxis, auf dem gleichen Objekt nicht gleichzeitig Abschreibungen und Rückstellungen zuzulassen, ist zulässig. Gründe für eine Ausnahme von diesem Grundsatz (etwa zusätzliche Rückstellungen zufolge unterlassener Abschreibungen) sind vom Steuerpflichtigen zu belegen (E. 3.3).

E. 2.1

Gemäss § 76 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG stellen die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand dar und diese Kosten dürfen nicht direkt der Erfolgsrechnung belastet werden. Während die werterhaltenden Aufwendungen direkt der Erfolgsrechnung zu belasten sind, müssen die wertvermehrenden Aufwendungen aktiviert werden. Werterhaltende Aufwendungen werden in der Regel für die laufenden Reparaturen und Unterhaltsarbeiten vorgenommen, währenddessen die wertvermehrenden Aufwendungen von der Unternehmung für Umbauten bzw. für die Modernisierung von Betriebsanlagen gemacht werden. Die Unterscheidung ist oft im Ermessensbereich bzw. es verbleibt bei der Anwendung ein Spielraum, innerhalb dessen diese als wertvermehrend oder werterhaltend qualifiziert werden können. Entsprechende Abgrenzungshinweise können sich aufgrund der Praxis der Kantone - insbesondere bei Kantonen, welche das monistische Grundstückgewinnsteuersystem gesetzlich verankert haben - zu den Gewinn- bzw. Grundstückgewinnsteuern ergeben, zumal wertvermehrnde Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen sind (Brülisauer/Poltera in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 58 N. 75). Zur Konkretisierung der Unterscheidung zwischen

wertvermehrenden und werterhaltenden Kosten weist die Vorinstanz in Ziff. 4.4 auf Seite 7 ihres Entscheids unter Verweis auf Zigerlig/Oertli/Hofmann (Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl., Muri bei Bern 2014, II., N. 485 f.) zu Recht darauf hin, dass Ausgaben, die aufgewendet werden, um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen in ihrem Bestand zu vermehren (wertvermehrnde Aufwendungen) oder in ihrem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern (Instandstellungskosten) nicht dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden dürfen. Nur Unterhalts- und Reparaturkosten für die Instandhaltung (Erhaltung des gebrauchsfähigen Zustands) von Liegenschaften im Geschäftsvermögen können dem Aufwand der laufenden Geschäftsperiode belastet werden (vgl. auch StP 34 Nr. 5 Ziff. 7). Dies im Gegensatz zum Privatvermögen, wo Unterhaltsarbeiten inklusive der Instandstellungskosten abzugsfähig sind (§ 34 Abs. 1 Ziff. 1 StG i.V. mit Art. 9 Abs. 3 StHG). Der Abzug von Instandstellungskosten beschränkt sich somit auf die Liegenschaften im Privatvermögen. Bei Geschäftsliegenschaften können hingegen einzig die Instandhaltungskosten sowie die periodischen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen als Aufwand geltend gemacht werden (bei Gebäuden allein 2%, bei Gebäuden und Land zusammen 1.5% des Buchwerts; vgl. hierzu das Merkblatt A 1995 [Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe] der Eidgenössischen Steuerverwaltung, nachfolgend „Merkblatt A“ zitiert). Dieses Merkblatt A findet nach stetiger Praxis sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die Direkten Bundessteuern Anwendung. Dies hat zur Folge, dass vom jeweiligen Buchwert einer (Geschäfts-)Liegenschaft bestimmte Abschreibungssätze auch ohne besonderen Nachweis der tatsächlich eingetretenen Entwertung zugestanden werden. Nur im Einzelfall sind in Abweichung von dieser Richtlinie auch höhere, ausserordentliche Abschreibungen zulässig; nämlich dann, wenn sie handelsrechtlich notwendig sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., N 185 ff.). Gemäss Ziff. 3 des Merkblattes A ist im Übrigen die Nachholung unterlassener Abschreibungen nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt sowohl betreffend den Nachweis, ob es sich um Instandhaltungs- oder Instandstellungsmassnahmen handelt, als auch im Hinblick auf die Frage, ob zufolge schlechten Geschäftsgangs in früheren Jahren nur ungenügende Abschreibungen vorgenommen werden konnten, die im Steuerrecht generell geltende Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und die steuererhöhenden Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (Urteil des Bundesgerichts 2C_180/2011 vom 22. September 2011 E. 3.3). Diese Beweislastverteilung konkretisiert die Regelung in Ziffer 3 von Merkblatt A, laut welcher derjenige, der unterlassene Abschreibungen nachzuholen begehrt, verpflichtet ist, deren Begründetheit nachzuweisen.

E. 2.2

Auszugehen ist vorliegend von der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 2009 die Liegenschaft in Frauenfeld sowohl aussen als auch innen für Fr. 1.94 Mio. umfassend renoviert hatte. Hierfür wurden ihr in einem Steuerruling umfassend die Jahre 2006 bis 2009 entsprechende Rückstellungen und Abschreibungen und im Jahr 2009 entsprechender Aufwand gewährt. Daher musste sich für die Steuerverwaltung konsequenterweise die Frage stellen, weshalb die Beschwerdeführerin nur wenige Jahre später erneut relativ hohe Investitionen in der Höhe von Fr. 230'000.-- für eine Flachdachsanieierung und den Ersatz von Wohnungstüren investiert. Auch wenn diese Summe verglichen mit dem Verkehrswert der Liegenschaft von rund Fr. 9 Mio. relativ gering erscheinen mag, so ist dies weder

aussage- noch beweiskräftig. Es ist nicht zu übersehen, dass es sich für lediglich zwei Sanierungsposten um einen verhältnismässig grossen Betrag handelt. Bei einem solchen Investitionsvolumen ist anzunehmen, dass ein neues Flachdach installiert wurde, das ein altes, am Ende der Nutzungsdauer angelangtes Dach ersetzt hatte. Dasselbe gilt für die Türen. Damit handelt es sich um Instandstellungskosten und nicht um Instandhaltungskosten. Die aktivierten Kosten für die angebliche Reparatur des Flachdachs und für den Ersatz von Wohnungstüren dienen über den Bilanzstichtag hinaus der dauernden Verbesserung der Liegenschaften. Es wäre der Beschwerdeführerin offen gestanden, mit entsprechenden Unterlagen, z. B. Zustandsanalysen des Daches vor und nach der baulichen Sanierung, den Nachweis zu erbringen, dass es sich lediglich um eigentliche Reparaturen und nicht um eine wertvermehrende Gesamtsanierung gehandelt hatte. Daher ist der Einwand der Beschwerdeführerin, bereits aufgrund der Tatsache, dass der Aufwand für die Sanierung nur rund 2% des Gebäudeversicherungswertes der Liegenschaft ausmache, sei von geschäftsmässig begründetem Aufwand auszugehen, nicht stichhaltig. Auch der Einwand, damit würden früher nicht vorgenommene Abschreibungen bzw. gebildete Rückstellungen nachgeholt, vermag nicht zu überzeugen, da die Verfahrensbeeteiligte mit dem Ruling vom 25. April 2007 für die Jahre 2006 bis 2009 Rückstellungen für einen Sanierungsaufwand von insgesamt rund Fr. 1.94 Mio. zugelassen hatte, um damit den Abnutzungen in den Vorjahren, in denen keine Abschreibungen getätigt wurden, Rechnung zu tragen. Hier hätte die Beschwerdeführerin nicht nur den Beweis erbringen müssen, dass zusätzlich Abschreibungen nachzuholen waren und die dafür geltend gemachten Kosten im Steuerruling nicht bereits enthalten waren, sondern auch, dass sie in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin diesbezüglich ihrer Beweispflicht nicht nachgekommen ist. Nicht ersichtlich ist darüber hinaus, inwiefern die Höchstbewertungsvorschriften des Obligationenrechtes verletzt sein sollen. Die als Investitionen getätigten aktivierungspflichtigen Reparatur- und Ersatzkosten sind ausgewiesen bzw. können bei der Bestandsermittlung nachvollzogen werden. Sie werden nur zum Ansatz der Herstellungskosten bilanziert. Mithin kann von einer Aufwertung im Sinne von Art. 670 Abs. 1 OR nicht die Rede sein, zumal mit den getätigten Aufwendungen aktivierungspflichtige und abschreibungsfähige Reparaturen bzw. Ersatzinvestitionen und nicht nur (regelmässige) Unterhaltsarbeiten, die der Erfolgsrechnung belastet werden können, abgegolten wurden. Abgesehen davon liegt der Gewinnsteuerwert von Fr. 4'625'790.-- weit unter dem Steuerwert (Verkehrswert) von Fr. 9'329'000.--. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

E. 3

Zu prüfen sind weiter die von der Beschwerdeführerin zum Abzug gebrachten Rückstellungen in der Höhe von Fr. 700'000.-- für die Sanierung der Liegenschaft in Dietikon.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe sich im Hinblick auf die anstehende Gesamtsanierung der Liegenschaft in Dietikon für das Jahr 2011 die geplante Bildung einer (weiteren) Rückstellung im Betrag von Fr. 700'000.-- vom Kantonalen Steueramt Zürich verbindlich zusichern lassen. Daher sei auch der Kanton Thurgau verpflichtet, zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten diese Rückstellungen zu akzeptieren. Dem wird

von den Vorinstanzen entgegengehalten, es sei unhaltbar, dass auf einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens laufend Abschreibungen getätigt und gleichzeitig Rückstellungen für Instandstellungskosten gebildet würden, da für dasselbe Objekt im gleichen Zeitraum sonst zweimal erfolgswirksame Korrekturen für die altersmässige Entwertung vorgenommen werden könnten.

E. 3.2.1

Laut § 76 Abs. 1 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn, wobei sich dieser unter anderem zusammensetzt aus geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (Ziff. 2 lit. b). Ordentliche Abschreibungen und Rückstellungen, also geschäftsmässig begründete, gehören jedoch zum abzugsfähigen Aufwand. Durch Abschreibungen wird der Wertabnahme der bilanzierten Vermögenswerte Rechnung getragen (Reich/Züger in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 28 N. 1). Die Tatsachen, die eine Abschreibung oder Rückstellung als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und somit vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen.

E. 3.2.2

Laut § 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand die Rückstellungen. Das StG definiert allerdings nicht, was genau unter Rückstellungen zu verstehen ist und unter welchen Umständen sie zulässig sind. Hilfsweise kann hier jedoch im Sinne der vertikalen Steuerharmonisierung Art. 63 DBG herangezogen werden. Dieser Artikel definiert, dass Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig seien für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt sei, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und mit Debitoren verbunden seien, sowie für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestünden (lit. a - c). In der Praxis seit längerem anerkannt werden Rückstellungen für Grossreparaturen, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen usw. Für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten oder aktivierungspflichtige, wertvermehrnde Investitionen sind dagegen keine Rückstellungen möglich (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 N. 36).

E. 3.3.1

Zu beachten ist der Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten ist (BGE 131 I 249 E. 3.1). Aufgrund der mit BGE 131 I 249 ff. begründeten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt zudem, dass das Hauptsteuerdomizil auch bei einer Immobiliengesellschaft einen sogenannten Ausscheidungsverlust zu übernehmen hat. Die Steuerbehörden des Hauptsteuerdomizils sind jedoch befugt, Art und Herkunft der geltend gemachten ausserkantonalen Verluste zu prüfen, sie dürfen aber dabei keinen speziellen Massstab anwenden (Urteil des Bundesgerichts 2C_199/2011 vom 14. November 2011 E. 4.1). Selbstverständlich muss diese Regel auch im umgekehrten Verhältnis gelten, wenn der Standortkanton einer Liegenschaft die vom Hauptsteuerdomizil akzeptierten, geltend gemachten ausserkantonalen Verluste überprüfen will. Dies ist nur schon dadurch begründet und gerechtfertigt, dass in den verschiedenen Kantonen zum Teil unterschiedliche Abgrenzungspraxen hinsichtlich zulässiger Rückstellungen und Abschreibungen gelten.

E. 3.3.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, für die Liegenschaft in Dietikon regelmässig Abschreibungen vorgenommen zu haben. Sie weist nicht nach, dass aufgrund unterlassener Abschreibungen Rückstellungen im Umfang von Fr. 700'000.-- als nachgeholte Abschreibungen zuzulassen sind. Auch weist sie nicht nach, dass die unterlassenen Abschreibungen in früheren Jahren aufgrund eines schlechten Geschäftsganges erfolgt seien. Zudem weist die Beschwerdeführerin nicht nach, dass es sich bei der Rückstellung von Fr. 700'000.-- um reine Instandhaltungskosten und nicht um (zumindest teilweise) aktivierbare Instandstellungskosten handelt. Ihre Ausführungen zur Gesamtanierung in Etappen sowie zu den vorgenommenen bisherigen Rückstellungen geben keinen Aufschluss über die Art der Kosten und damit über deren steuerliche Behandlung. Die Praxis der Vorinstanzen, Rückstellungen und Abschreibungen nicht gleichzeitig auf den gleichen Wertgegenständen zuzulassen (StP 30 Nr. 10 Ziff. 6), macht durchaus Sinn. Mit Abschreibungen auf einem Objekt wird der Wertverminderung und damit dem Bedarf einer späteren Renovierung oder Sanierung durch die Bildung stiller Reserven Rechnung getragen. Abschreibungen und Rückstellungen können somit durchaus für denselben Zweck gebildet werden, nämlich die Wiederinstandstellung bzw. Behebung einer zwischenzeitlich eingetretenen Wertverminderung. Abschreibungen dienen dazu, den Wertverlust durch Zeitablauf auszugleichen. Instandhaltungskosten/Renovationskosten entstehen in der Regel durch mit der Zeit nicht mehr gebrauchsfähige Gebäudeteile oder entstandene notwendige Reparaturen, sofern dafür nicht bereits stille Reserven gebildet wurden. Dass für die gleiche Wertverminderung nur eine Art der Reservenbildung zugelassen wird, ist nicht zu beanstanden.

E. 3.3.3

Die Beschwerdeführerin hat - wie sie selbst darlegt - in den früheren Jahren auf der Liegenschaft in Dietikon mit Ausnahme der Jahre 1996 bis 2000 sowie der Jahre 2010 und 2011 regelmässig Abschreibungen in der Höhe von insgesamt Fr. 629'000.-- vorgenommen. Zudem wurde in den Jahren 2007 und 2008 für diese Liegenschaft eine pauschale Sanierungsrückstellung von insgesamt Fr. 65'000.-- gebildet. Die Beschwerdeführerin legt mit keinem Wort dar und weist dies auch nicht nach, inwiefern die Bildung weiterer Rückstellungen dennoch notwendig sein soll. Ihre Ausführungen zur Gesamtanierung in Etappen sowie zu den vorgenommenen bisherigen Rückstellungen geben jedenfalls keinen Aufschluss über die Art der Kosten und damit über deren steuerliche Behandlung. Auch wird von ihr nicht dargelegt, aufgrund welcher Umstände sie nicht rechtzeitig genügende Abschreibungen auf ihrem Objekt tätigen konnte, was gegebenenfalls die Bildung nachträglicher Rückstellungen rechtfertigen könnte. Der Hinweis, der Kanton Zürich habe den Aufwand zugelassen, genügt jedenfalls nicht. Indem die Steuerverwaltung aufgrund des üblichen Massstabes ihrer ständigen Praxis (StP 30 Nr. 10 Ziff. 6) die geltend gemachten Rückstellungen auf der Liegenschaft in Dietikon geprüft hat, hat sie entsprechend der vorstehend unter Erwägung 3.3.1 dargestellten Rechtsprechung gehandelt. Das ist nicht zu beanstanden. Daher durften die Vorinstanzen den Abzug von Fr. 700'000.-- für zusätzliche Rückstellungen nebst den bereits getätigten Abschreibungen verweigern.

E. 3.4.1

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Praxis des Kantons Thurgau führe zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung, indem das vom Bundesgericht aus diesem Grundsatz abgeleitete Schlechterstellungsverbot nicht beachtet werde. Durch die Praxis des Kantons

Thurgau erleide die Beschwerdeführerin Abschreibungsverluste, die aber zu vermeiden seien. Durch die Nichtzulassung der Rückstellungen für die Liegenschaft in Dietikon in der Höhe von Fr. 700'000.-- erleide die Beschwerdeführerin einen Abschreibungsverlust von Fr. 188'264.--. Dies sei umso stossender, als der Kanton Thurgau in den Steuerjahren 2004 - 2009 von Verlustexporten von insgesamt Fr. 1'263'390.-- habe profitieren können. Im Jahre 2010 habe die Steuerverwaltung zudem Verlustexporte in der Höhe von Fr. 289'483.-- ohne weiteres übernommen. Der Kanton Thurgau habe bisher keinen Anlass dazu gegeben, mögliche Verlustexporte im Vorfeld verbindlich vorabklären zu lassen.

E. 3.4.2

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre. Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge einer territorialen Beziehung auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei. Diese allgemeine Regel hat aber gegebenenfalls zurückzutreten vor dem besonderen Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten ist (BGE 131 I 249 E. 3.1). Das von der Beschwerdeführerin als stossend empfundene Vorgehen des Kantons Thurgau ist Folge der ausschliesslichen Steuerhoheit des Kantons Thurgau für in seinem Kanton gelegene Liegenschaften. Die beteiligten Steuerverwaltungen haben den steuerbaren Gewinn und das steuerbare Kapital der Beschwerdeführerin unterschiedlich beurteilt, was aus den gezeigten Gründen jedoch zulässig ist. Ein Verstoss gegen Art. 127 Abs. 3 BV ist dabei nicht auszumachen. Daran ändern auch die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente nichts. Die Steuerverwaltung verwies in ihrer Stellungnahme zum Rekurs vom 6. Juni 2013 zurecht darauf, dass die Aufrechnung der Rückstellung als besteuerte stille Reserve in Folge der Steuerbilanz wieder abgeschrieben werden kann, was künftig zu einem höheren Aufwand und somit zu einer Reduktion des steuerbaren Ergebnisses führt. Dass der Kanton Thurgau durch den Verlustexport in früheren Jahren tatsächlich profitiert haben soll, ist eine Behauptung, die die Beschwerdeführerin durch nichts belegt. Dies wäre aber durch konkrete Zahlen und die Beilage der entsprechenden Unterlagen nachzuweisen. Diesen Nachweis bleibt die Beschwerdeführerin schuldig. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung im Hinblick auf künftige Steuerveranlagungen an frühere Steuereinschätzungen nicht gebunden ist, weshalb die Beschwerdeführerin aus früherem Verhalten der Steuerverwaltung nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Darüber hinaus weist die Beschwerdeführerin wiederum nicht nach, wie sich der Verlust, den die Steuerverwaltung im Jahr 2010 akzeptiert hat, zusammensetzte bzw. wie er zustande gekommen ist und inwiefern Parallelen für das vorliegende Verfahren abgeleitet werden können. Die Beschwerde ist daher abzuweisen. Entscheid des Verwaltungsgerichts VG.2014.232/E vom 11. Februar 2015 × JavaScript errors detected Please note, these errors can depend on your browser setup. If this problem persists, please contact our support. Contact Support Close

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