

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.254 vom 27. Februar 2015

ZH Steuerrekursgericht, 2015-02-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.254

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.254 du 27 février 2015

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.254 del 27 febbraio 2015

Regeste

Rückstellungen. Beim Erneuerungsfonds einer Baugenossenschaft handelt es sich um eine zulässige Pauschalrückstellung für Grossreparaturen. Werden Kosten für Grossreparaturen in der Folge zweckwidrig nicht dem Erneuerungsfonds belastet, sondern aufwandwirksam verbucht, so sind sie beim Ertrag und (als versteuerte stille Reserve) beim Kapital aufzurechnen. Eine Flachdachsanieung mit Kosten von rund Fr. 160'000.- qualifiziert als solche Grossreparatur. Hat die Pflichtige die entsprechenden Kosten nicht über das Konto "Rückstellung Renovationen/Erneuerungsfonds", sondern über den laufenden Geschäftsaufwand verbucht, hat dies die vorgenannten steuerbehördlichen Aufrechnungskonsequenzen (Abweisung).

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Die Pflichtige weist in der Bilanz 2012 eine gegenüber dem Vorjahr un- veränderte Position "Rückstellung Renovation/Erneuerungsfonds" in der Höhe von Fr. 865'000.- aus. Es ist nicht streitig, dass mit diesem Betrag die maximal zulässige Rückstellungsquote noch lange nicht erreicht wird und infolgedessen per 2012 eine weitere Äufnung des Erneuerungsfonds durchaus möglich gewesen wäre. Indes ver- buchte die Pflichtige keine entsprechende Rückstellung, nachdem sie in den Vorjahren 2010 und 2011 noch Einzahlungen in den Erneuerungsfonds von Fr. 55'000.- bzw. Fr. 85'000.- getätigt hatte (vgl. Bilanz 2011). Hingegen belastete sie dem Geschäftsaufwand 2012 Kosten für eine Flachdachsanieung in der Höhe von Fr. 158'821.-. Das Steueramt hält dafür, dass diese Kosten erfolgsneutral über das Konto "Renovationen/Erneuerungsfonds" zu verbuchen gewesen wären; der entspre- chende Betrag sei damit ertrag- und kapitalseitig aufzurechnen. b) Das kantonale Steueramt folgt damit seiner vorwähnten Weisung, welche besagt, dass Grossreparaturen, welche zweckwidrig nicht der hierfür gebildeten Rück- stellung bzw. dem Erneuerungsfonds belastet werden, gewinn- und kapitalseitig zu besteuern sind. Letzteres ist korrekt, weil ansonsten eine Vermögenseinbusse zweimal 1 DB.2014.254 1 ST.2014.314

- 8 - der Erfolgsrechnung belastet würde, nämlich einmal bei Bildung der Rückstellung und ein zweites Mal bei Verbuchung über den Aufwand. Entscheidend ist damit im vorlie- genden Fall, ob die streitbetroffene Dachsanierung als Grossreparatur qualifiziert. c) Nach dem Gesagten handelt es sich beim Erneuerungsfonds um eine Pau- schalrückstellung für eine Bandbreite von Kostenrisiken im Zusammenhang mit Gross- reparaturen; mithin muss

anhand seines Zwecks im Einzelfall entschieden werden, welche Ausgaben über ihn abzurechnen sind. aa) Als über den Erneuerungsfonds abzurechnende Grossreparaturen bzw. Erneuerungen qualifizieren bauliche Massnahmen und Investitionen, die erfahrungsgemäss nur in relativ langem zeitlichen Abstand zu tätigen sind. Zudem verursachen sie regelmässig grössere Kosten, weshalb betraglich kleinere Positionen als Gegenstand solcher Vermögenseinbussen von vornherein ausscheiden. Neuanschaffungen fallen ebenfalls nicht darunter, weil Grossreparaturen und Erneuerungen naturgemäss nur die bestehende Substanz betreffen. Solche Kosten sind vielmehr zu aktivieren und danach abzuschreiben. bb) Geht es demgegenüber um Ausgaben des laufenden Liegenschaftunterhalts, mithin um Kosten für kleinere Reparaturen und Wartungsarbeiten, die regelmässig anfallen und von den Beträgen im üblichen Jahresbudgetrahmen liegen, so sind diese ausserhalb des Erneuerungsfonds aufwandwirksam zu verbuchen. cc) Entscheidend ist eine genaue Betrachtung des Einzelfalls, denn inhaltlich kann eine Reparaturausgabe in beide der vorgenannten Kategorien fallen. So ist etwa beim Ersatz eines einzelnen defekten Kochherds in einer grösseren Überbauung (= Kosten von rund Fr. 2'000.-) von laufendem Unterhalt auszugehen; wenn jedoch in einer Überbauung mit 210 Wohnungen sämtliche in die Jahre gekommenen Kochherde ersetzt werden (= Kosten von rund Fr. 400'000.-), geht es um Erneuerung (vgl. zu Letzterem: StRK I, 20. Dezember 2002, 1 ST.2002.336, bestätigt mit VGr, 21. Mai 2003, SB.2003.00011). Den Grossreparaturen zugeordnet wurden im Rahmen der vorgenannten Entscheide beispielsweise auch Fassadenrenovierungen mit Kosten von Fr. 150'000.-, der Ersatz von Frischwasserzuleitungen mit Kosten von gut Fr. 250'000.-, die Innenbeschichtung von Wasserleitungen mit Kosten von gegen Fr. 250'000.- oder Aufwendungen betreffend die "Liftsteuerung" von gegen Fr. 70'000.-. 1 DB.2014.254 1 ST.2014.314

- 9 - d) Bei dieser Lage der Dinge ist die hier in Frage stehende Flachdachsanie- rung mit Kosten von Fr. 158'821.- klarerweise den Grossreparaturen zuzuordnen. Flachdächer sind geradezu das klassische Beispiel von Bauteilen, welche in periodischen Abständen mit (oftmals gefürchteten) hohen Kosten zu sanieren sind. Die durchschnittliche Lebensdauer eines Flachdachs liegt dabei bei 20 bis 30 Jahren (vgl. etwa Bundesamt für Konjunkturfragen, Impulsprogramm IP Bau: Alterungsverhalten von Bauteilen und Unterhaltskosten, S. 39 [www.bbase.ch/fileadmin/PDF/Tipps/441_Alterungsverhalten.pdf]; Credit Suisse: Die durchschnittliche Lebensdauer von Bauteilen, S. 1 [www.credit-suisse.com/media/sites/hypotheken/doc/lebensdauerbauteile-de.pdf]). Damit lässt sich sagen, dass die Äufnung des Erneuerungsfonds bei in Flachdachbauweise erstellten Wohnüberbauungen immer auch mit Blick auf die früher oder später anfallenden hohen Ausgaben der Flachdachsanie- rung geschieht. e) Der Einwand der Pflichtigen, wonach die Flachdachsanie- rung in ihrem Fall unvorhergesehen gewesen sei bzw. im Zusammenhang mit einem Wasserschaden gestanden habe, hilft ihr nicht weiter. Bei Flachdächern besteht das Problem bekanntermassen regelmässig darin, dass sie mit den Jahren undicht werden. Zeigen sich in den Räumlichkeiten unterhalb des Flachdachs (Wohnungen, Nebenräume, Treppenhaus) Wasserschäden, deutet dies darauf hin, dass es womöglich soweit ist, das Flachdach also undicht geworden und deshalb fachmännisch zu kontrollieren und gegebenenfalls zu sanieren ist. Entsprechende fachmännische Abklärungen wurden auch hier vorgenommen und führten zur Erkenntnis, dass bei einem der drei Mehrfamilienhäuser der Pflichtigen (Haus 17/19) sämtliche Dachflächen undicht waren. Im Budget 2012 wurde deshalb vorsorglich ein (ausserordentlicher) Betrag von Fr. 140'000.- für die Flachdachsanie- rung 2012 eingestellt. Anlässlich der Verwaltungssitzung

vom 3. Juli 2012 wurden alsdann verschiedene Sanierungsvarianten diskutiert. Die Bandbreite reichte dabei von "das Flachdach lokal an den undichten Stellen flicken" bis zur umfassenden Sanierung aller Flachdächer der drei Mehrfamilienhäuser. Schliesslich entschied man sich dafür, beim Haus 17/19 das ganze Dach neu abzudichten, was der Empfehlung des beigezogenen Experten entsprach (vgl. Protokoll der 78. Verwaltungssitzung der Baugenossenschaft A). Der von der Pflichtigen angesprochene Wasserschaden ändert folglich nichts daran, dass es hier um eine Grossreparatur geht, welche nur in langen Zeitabständen erforderlich ist und mit hohen Kosten verbunden ist. Wenn eines von drei Flachdächern der 1998 erstellten Mehrfamilienhäuser bereits nach 14 Jahren undicht wurde, ist das 1 DB.2014.254 1 ST.2014.314

- 10 - zwar relativ früh; die Lebensdauer von Bauteilen lässt sich indes nie exakt abschätzen. So kann ein Flachdach je nach Bauweise und verwendeten Materialien schon nach 10 Jahren undicht werden oder aber auch einmal 40 Jahre lang keine Probleme bereiten; die irgendwann notwendig werdende umfassende Sanierung ist jedoch im einem wie im andern Fall eine Grossreparatur im Sinn der steueramtlichen Weisung und niemals laufender Liegenschaftunterhalt. Nur wenn ein Flachdach schon kurze Zeit nach der Erstellung aufgrund von Baumängeln undicht würde, ginge es dabei nicht um periodisch anfallende Erneuerung von altersbedingt entwerteten Bauteilen. In einem solchen Fall, der hier unbestrittenermassen nicht gegeben ist, müsste eine Baugenossenschaft die ihr entstehenden (ausserordentlichen) Kosten mangels bereits getätigter Renovationsrückstellungen selbstredend der Erfolgsrechnung belasten; letztlich blieben jedoch wohl gar keine Kosten an ihr hängen, weil die Handwerker entsprechende Arbeiten unentgeltlich erbringen müssten (Garantiarbeiten) oder allenfalls schadenersatzpflichtig würden. f) Im Rahmen eines Eventualantrags macht die Pflichtige beschwerde- und rekursweise noch geltend, dass alternativ auch "nur der Wasserschaden" bzw. "die Stelle mit dem Wassereintritt im Dach" hätte behoben bzw. repariert werden können. Der diesbezügliche Aufwand hätte schätzungsweise 40% der Gesamtkosten ausgemacht; zumindest in diesem Umfang sei deshalb von ordentlichem Aufwand auszugehen, welcher also der Jahresrechnung belastet werden dürfe. Kostenintensive Grossreparaturen bzw. Erneuerungen von Bauteilen mit beschränkter Lebensdauer lassen sich mitunter hinauszögern, indem etwa statt umfassend saniert, zunächst notdürftig geflickt wird. Wird also beispielsweise feuchtes Mauerwerk unterhalb eines undicht gewordenen Flachdachs getrocknet, neu verputzt und übermalt, entstehen dadurch vergleichsweise geringfügige Kosten, welche in die Kategorie des laufenden Unterhalts fallen und nicht über den Erneuerungsfonds verbucht werden müssen; die Erneuerung wird in diesem Fall ja nicht vollzogen, sondern lediglich aufgeschoben, weshalb die dafür bereit stehenden Mittel im Erneuerungsfonds nicht anzutasten sind. Von einer solchen "Pinselrenovation" könnte indes keine Rede sein, wenn im vorliegenden Fall anstelle des ganzen Dachs "nur" die undichte Stelle (dies aber umfassend und nicht bloss kosmetisch) saniert worden wäre und dies geschätzte Kosten in noch immer beträchtlicher Höhe von Fr. 64'000.- (40% von Fr. 158'821.-) verursacht hätte. Es läge damit noch immer eine Grossreparatur vor, welche über das Rückstellungskonto abzuwickeln wäre. 1 DB.2014.254 1 ST.2014.314

- 11 - Im Übrigen ist der Sachverhalt aber ohnehin so zu beurteilen, wie er sich zugetragen hat und nicht so, wie er sich im Fall eines alternativen Sanierungsszenarios auch zugetragen haben könnte. Hat sich die Pflichtige nach Einholung einer Expertenmeinung für die umfassende Sanierung des Flachdachs, d.h. die Durchführung einer Grossreparatur bzw.

Erneuerung entschieden, so musste ihr bei dieser Entscheidung auch klar sein, dass die insoweit anfallenden hohen Kosten im vollen Umfang dem solchen Zwecken dienenden Erneuerungsfonds zu belasten sind. g) Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass die Pflichtige die im Geschäftsjahr 2012 getätigten Ausgaben für die Flachdachsanierung in der Höhe von Fr. 158'821.- dem bestehenden Erneuerungsfonds hätte belasten müssen, was einer aufwandwirksamen Verbuchung entgegensteht (stattdessen Auflösung der in der Vergangenheit erfolgswirksam gebildeten Rückstellungen in diesem Umfang). Zu Recht hat damit die Steuerbehörde die verbuchten Sanierungskosten im vollen Umfang gewinn- und kapitalseitig aufgerechnet. Dass bei diesem Ergebnis die unzulässige Aufwandsbuchung nicht nachträglich in eine Einlage in den Erneuerungsfonds umgewandelt werden kann, ist unbestritten.

E. 3

Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

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