

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.254  
1 ST.2014.314

**Entscheid**

27. Februar 2015

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**Baugenossenschaft A,**

vertreten durch DMT D. Meyer Treuhand GmbH,  
Seestrasse 112, 8802 Gemeinde BZH,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2012 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2012**

hat sich ergeben:

A. Die Baugenossenschaft A (nachfolgend die Pflichtige) ist Eigentümerin von drei Mehrfamilienhäusern mit Mietwohnungen in der Gemeinde B. Diese gehören zu einer 1998 in Flachdachbauweise erstellten Wohnüberbauung, welche auch eine Unterniveaugarage und zwei Unterstände (ebenfalls Eigentum der Pflichtigen) sowie weitere Mehrfamilienhäuser mit Eigentumswohnungen (Stockwerkeigentum von Dritten) umfasst. Bis und mit Geschäftsjahr 2011 verbuchte die Pflichtige kontinuierlich Rückstellungen für Renovationen (zuletzt Fr. 55'000.- per 2010 bzw. Fr. 85'000.- per 2011) und bildete sie dergestalt einen Erneuerungsfonds, welcher per Ende 2011 mit Fr. 865'000.- bilanziert war. Im Geschäftsjahr 2012 verbuchte sie keine solche Rückstellung mehr. Die Erfolgsrechnung 2012 enthielt hingegen eine Aufwandposition "Sanierung Flachdach" im Betrag von Fr. 158'821.-.

Vor diesem Hintergrund stellte die Steuerkommissärin der Pflichtigen im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2012 mit Auflage vom 27. Februar 2014 die Frage, weshalb die Sanierung des Flachdachs nicht über das Konto "Rückstellung Renovation/Erneuerungsfonds" abgebucht worden sei bzw. verlangte sie eine entsprechende Begründung samt beweiskräftigen Unterlagen.

Die Pflichtige antwortete am 25. März 2014, die Sanierung des Flachdachs sei unvorhergesehen gewesen. Zunächst sei sie davon ausgegangen, es liege ein noch unter die Baugarantie fallender Schaden vor, was sich dann aber als falsch erwiesen habe. Weil bei ihren Liegenschaften altersbedingt in den kommenden Jahren grössere Erneuerungsarbeiten anfielen und deshalb weitere Rückstellungen zu bilden seien, habe sie die Flachdachsanierung "direkt abgeschrieben"; im Gegenzug sei auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet worden. Im Nachhinein betrachtet sei diese Verbuchung wohl nicht korrekt erfolgt. Inskünftig werde sie das Konto "Rückstellung Renovation/Erneuerungsfonds" aktiv bewirtschaften.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 28. März 2014 setzte die Steuerkommissärin darauf hin die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 1.1.- 31.12.2012 wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuer	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	194'500.-	194'500.-
Steuerbares Eigenkapital	1'187'000.-	
Eigenkapital per 31.12.2012		1'187'383.-

Gegenüber der Selbstdeklaration wurden damit die verbuchten Kosten der Flachdachsanieierung gewinn- und kapitalseitig aufgerechnet. Zur Begründung wurde angeführt, die Flachdachsanieierung qualifiziere als "Grossreparatur (Erneuerung)"; die diesbezüglichen Kosten hätten deshalb nicht der Erfolgsrechnung belastet werden dürfen, sondern wären zulasten des Erneuerungsfonds zu verbuchen gewesen. Ein allfälliges Nachholen von Rückstellungen zugunsten des Erneuerungsfonds sei per 2012 nicht möglich, denn eine steuerpflichtige Person habe sich bei einer im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften zu lassen.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 17. April 2014 Einsprache erheben und beantragen, die Steuerfaktoren unter Berücksichtigung der verbuchten Dachsanierungskosten deklarationsgemäss auf Fr. 35'700.- (steuerbarer Gewinn, beide Steuerarten) bzw. Fr. 1'028'000.- (steuerbares Eigenkapital Staats- und Gemeindesteuer) festzusetzen. Zur Begründung liess sie vorbringen, sie habe bis anhin Rückstellungen nach Massgabe der einschlägigen steueramtlichen Weisung gebildet. Eine gesetzliche Bestimmung, welche besage, dass eine unvorhergesehene Dachsanierung infolge Wasserschadens über die Rückstellungen abgebucht werden müsse, sei ihr nicht bekannt. Fakt sei, dass einerseits per 2012 Kosten für eine Dachreparatur angefallen seien, welche abzugsfähigen Aufwand darstellten, und andererseits per 2012 keine Rückstellungen gebildet worden seien, weil diesbezügliche Mittel gefehlt hätten; hierauf lasse sie sich ohne weiteres behaften. Um für die anstehenden Renovationen gewappnet zu sein, werde sie bei nächster Gelegenheit wieder Rückstellungen tätigen.

Mit Auflage vom 20. Juni 2014 führte die Steuerkommissärin eine ergänzende Untersuchung im Einspracheverfahren durch. Dabei stellte sie verschiedene Fragen rund um die Dachsanierung (insb. betreffend Baugarantie und Wasserschaden) und

verlangte sie auch die diesbezüglichen Buchhaltungsauszüge samt Buchungsbelegen, Handwerkerrechnungen und allfälligen Versicherungsabrechnungen.

Mit Antwort vom 23. Juli 2014 liess die Pflichtige die verlangten Unterlagen einreichen und die folgenden Erklärungen abgeben: Baufachmännische Abklärungen hätten ergeben, dass beim Flachdach die Dachpappenbahnen nicht korrekt verschweisst worden seien; ob diesbezüglich ein Unternehmerfehler vorliege, habe man offen lassen müssen, weil aufgrund der langen Zeitspanne seit Erstellung der Bauten eine Schadenskausalität nicht mehr nachzuweisen gewesen wäre. Die im Zusammenhang mit dem Wasserschaden stehenden Handwerkerrechnungen und Versicherungsleistungen hätten keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden; diesbezüglich sei alles direkt zwischen der Verwaltung, der Versicherung und den betroffenen Mietern abgehandelt worden.

Gestützt auf dieses Untersuchungsergebnis hielt die Einsprachebehörde mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 10. September 2014 daran fest, dass es sich bei der infolge Wasserschadens vorgenommenen Dachsanierung um eine Grossreparatur handle, welche über den Erneuerungsfonds hätte abgebucht werden müssen.

Die Pflichtige liess die auf unveränderten Steuerfaktoren basierenden Vorschläge mit Schreiben vom 8. Oktober 2014 ablehnen und dazu bemerken, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der Sanierungskosten nicht in Frage stehe; wie diese zu verbuchen seien, liege alsdann in ihrem freien Ermessen.

Mit Entscheiden vom 10. November 2014 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Erneut wurde erwogen, dass es sich bei der Dachsanierung um eine Grossreparatur gehandelt habe, welche über den Reparaturfonds hätte verbucht werden müssen. Daran ändere nichts, dass diese aufgrund eines Wasserschadens früher als geplant habe vorgenommen werden müssen.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 8. Dezember 2014 Beschwerde und Rekurs erheben und beantragen, die Steuerfaktoren unter steuermindernder Berücksichtigung der Dachsanierungskosten deklarationsgemäss festzusetzen; eventualiter sei zumindest ein 40%-Anteil dieser Kosten steuermindernd zu berücksichtigen. Zur Be-

gründung des Hauptantrags wurden die bereits vorgebrachten Argumente wiederholt. Der Eventualantrag wurde damit begründet, dass wenn nur der Wasserschaden behoben bzw. nur die Stelle mit dem Wassereintritt saniert worden wäre, der Aufwand für die Schadensbehebung schätzungsweise 40% der Gesamtkosten ausgemacht hätte; zumindest insoweit liege damit ordentlicher Aufwand vor.

Das kantonale Steueramt schloss am 5. Januar 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel; die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person (hier Genossenschaft) berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund des Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a bzw. Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie beispielsweise auch nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b bzw. Ziff. 2 lit. b).

b) Mit der Rückstellung wird nach ständiger Rechtsprechung dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklicht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 29 N 2 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 116 StG).

Die Rückstellung darf denjenigen Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine entsprechende Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 6 DBG und § 64 N 120 und 122 StG). Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt ist dabei grundsätzlich der Bilanzstichtag (Art. 958 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR, in der bis am

31. Dezember 2012 geltenden Fassung), wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden dürfen (Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1981, Art. 960 N 332).

Aufgrund des provisorischen Charakters von Rückstellungen bedarf es einer Abrechnung im Zeitpunkt, in dem sich die erwartete Vermögenseinbusse tatsächlich verwirklicht oder die Verlustgefahr ganz oder teilweise wegfällt. Bestehende Rückstellungen sind deshalb an jedem Bilanzstichtag einer Neubeurteilung zu unterziehen und gestützt darauf beizubehalten, zu erhöhen oder aber aufzulösen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 22 f. DBG und § 64 N 132 f. StG).

c) In der Praxis seit längerem anerkannt werden bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen auch Rückstellungen für Grossreparaturen, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Lüftungsanlagen etc.; für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten oder aktivierungspflichtige wertvermehrnde Investitionen sind dagegen keine Rückstellungen zulässig. Für die direkte Bundessteuer können für solche Grossreparaturen im Sinn einer Pauschale jährlich 0.5% des Buchwerts der Liegenschaften zurückgestellt werden, bis die Rückstellung den Umfang von 3% des Liegenschaftswerts erreicht hat (Reich/Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 29 N 36 DBG mit Hinweisen).

Auf Ebene der kantonalen Steuern werden zum Teil höhere pauschale Rückstellungen für solche Grossreparaturen akzeptiert. Im Kanton Zürich existiert dazu eine steueramtliche Weisung mit folgendem Inhalt (Weisung des kantonalen Steueramtes zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen [Erneuerungsfonds] und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens vom 20. Juni 2005):

Für Grossreparaturkosten von Liegenschaften, welche naturgemäss nur in längeren Zeitabschnitten anfallen, können Rückstellungen (Erneuerungsfonds) gebildet werden. Als Grossreparaturen gelten umfassende Erneuerungsarbeiten. Die Anfangs- und Schlussbestände sowie die Bildungen und Verwendungen der Rückstellungen sind im jeweiligen Geschäftsjahr in der Regel pro einzelne Liegenschaft oder pro Siedlung auszuweisen. Ausnahmsweise kann die Rückstellung global für sämtliche Liegenschaften gebildet werden. Ohne besonderen Nachweis darf jährlich eine Rückstellung von

maximal 1% der am Ende des Geschäftsjahres gültigen Gebäudeversicherungssumme der jeweiligen Liegenschaft gebildet werden. Der Rückstellungsbestand der jeweiligen Liegenschaft darf 15% der Gebäudeversicherungssumme nicht übersteigen. Werden diese Limiten überschritten, wird der überschliessende Teil als Gewinn und Kapital besteuert, es sei denn, der Steuerpflichtige weise in gehöriger Form nach, dass höhere Rückstellungen geschäftsmässig begründet sind. Kosten für Grossreparaturen einer Liegenschaft sind der entsprechenden Rückstellung zu belasten. Werden Grossreparaturen zweckwidrig nicht der hierfür gebildeten Rückstellung belastet oder wird die Rückstellung für geschäftsmässig unbegründete Kosten verwendet, ist der entsprechende Teil der Rückstellung als Gewinn und Kapital zu besteuern.

d) Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Gleiches gilt für den Fall, dass der Steuerpflichtige behauptet, gewisse Liegenschaftskosten seien dem Aufwand zu belasten und müssten nicht erfolgsneutral über das bestehende Rückstellungskonto bzw. den Erneuerungsfonds abgerechnet werden.

2. a) Die Pflichtige weist in der Bilanz 2012 eine gegenüber dem Vorjahr unveränderte 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 verbuchte 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 Flachdachsanieierung 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 entsprechende 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 Rückstellung bzw. dem Erneuerungsfonds belastet werden, gewinn- und kapitalseitig zu besteuern sind. Letzteres ist korrekt, weil ansonsten eine Vermögenseinbusse zweimal

der Erfolgsrechnung belastet würde, nämlich einmal bei Bildung der Rückstellung und ein zweites Mal bei Verbuchung über den Aufwand. Entscheidend ist damit im vorliegenden Fall, ob die streitbetroffene Dachsanierung als Grossreparatur qualifiziert.

c) Nach dem Gesagten handelt es sich beim Erneuerungsfonds um eine Pauschalrückstellung für eine Bandbreite von Kostenrisiken im Zusammenhang mit Grossreparaturen; 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 Fassadenrenovationen 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.-.

d) Bei dieser Lage der Dinge ist die hier in Frage stehende Flachdachsanierung 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](http://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](http://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 Flachdachsanierung geschieht.

e) Der Einwand der Pflichtigen, wonach die Flachdachsanierung 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 Flachdachsanierung 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

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 Liegenschaftenunterhalt. 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.

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 diesem Entscheid 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 Aufwandbuchung nicht nachträglich in eine Einlage in den Erneuerungsfonds umgewandelt werden kann, ist unbestritten.

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).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]