



## Entscheid

25. August 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Ersatzrichter  
Claude Treyer und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A Baugenossenschaft,**

vertreten durch B AG,

**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. - 31.12.2017 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2017**

hat sich ergeben:

A. Die A Baugenossenschaft (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in D verfolgt den Zweck, ... [wörtlich wiedergegebener Gesellschaftszweck]. Sie ist Eigentümerin mehrerer Liegenschaften mit insgesamt rund 600 Wohnungen. In der Steuererklärung 2017 deklarierte sie einen Verlust von Fr. ... [ca. Fr. 27'000.-]. Das Eigenkapital per 31. Dezember 2017 (direkte Bundessteuer) bzw. das steuerbare Eigenkapital (Staats- und Gemeindesteuern) bezifferte sie auf Fr. ... [ca. Fr. 5'000'000.-]. Gemäss genehmigter Betriebsrechnung wurde dabei über das Aufwand-Konto "Reparaturen und Unterhalt" insgesamt ein Aufwand von Fr. ... [ca. Fr. 3'000'000.-] ausgewiesen, der sich damit zum Vergleich mit dem Vorjahr mit Fr. ... [ca. Fr. 1'400'000.-] mehr als verdoppelt hat.

Mit Auflage vom 29. Januar 2019 teilte der zuständige Steuerkommissär des kantonalen Steueramts der Pflichtigen mit, dass für die Steuereinschätzung 2017 noch weitere Abklärungen erforderlich seien. Er ersuchte die Pflichtige, die Kontodetails mit aussagekräftigen Buchungssätzen des Kontos "Reparaturen und Unterhalt" einzureichen sowie detailliert darzulegen, bei welchen Liegenschaften in der Steuerperiode 2017 welche Reparatur- und Unterhaltskosten angefallen seien. Im Weiteren bat er um den substantiierten Nachweis, dass es sich bei den vorgenommenen Reparaturen um keine Grossreparaturen gehandelt hat. Die Pflichtige reichte mit Schreiben vom 1. März 2019 gewisse der verlangten Unterlagen ein und äusserte sich ergänzend dazu.

Der Steuerkommissär erliess daraufhin am 8. März 2019 einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren Reingewinn für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern von Fr. ... [ca. Fr. 1'650'000.-] und einem Eigenkapital per 31. Dezember 2017 bzw. einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... [ca. Fr. 6'700'000.-]. Die Erhöhung gegenüber der Deklaration der Pflichtigen war darauf zurückzuführen, dass der Steuerkommissär ihr geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand von insgesamt Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-] aufrechnete für Malerarbeiten der Treppenhäuser (Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-]), den Neuanstrich der Fassade (Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-]) sowie neue Küchen und Bäder der Siedlung in E (Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-]). Dies mit der Begründung, für die genannten Reparaturen seien die diesbezüglich gebildeten Rückstellungen des Erneuerungsfonds (aufwandneutral)

zu belasten bzw. zu reduzieren. Mit Bezug auf das Kapital wurde der Pflichtigen derselbe Betrag von Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-] als Gewinn versteuerte stille Reserven aufgerechnet.

Nachdem die Pflichtige den Vorschlag mit Schreiben vom 1. April 2019 abgelehnt hatte, erliess das kantonale Steueramt am 5. April 2019 eine Veranlagungsverfügung und einen Einschätzungsentscheid gemäss den Steuerfaktoren des Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlags.

B. Mit Einsprache vom 2. Mai 2019 beantragte die Pflichtige sinngemäss, für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] und einem Eigenkapital per 31. Dezember 2017 bzw. einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... [ca. Fr. 5'500'000.-] veranlagt und eingeschätzt zu werden. Sie beantragte, von den drei strittigen Aufwandspositionen sei wenigstens die Reparatur der Küchen und Bäder der Siedlung "F" in E über Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] als Unterhalt und Reparaturen ertragsmindernd zum Abzug zuzulassen.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheid vom 23. Mai 2019 teilweise gut und veranlagte bzw. schätzte die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... [ca. Fr. 1'290'000.-] und einem Eigenkapital per 31. Dezember 2017 bzw. einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... [ca. Fr. 6'300'000.-] ein. Es hielt dabei zwar am Standpunkt fest, dass auch die Kosten der neuen Küchen und Bäder der Siedlung in E als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand zu qualifizieren seien, gewährte der Pflichtigen indes neu eine entsprechende Steuerrückstellung.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 21. Juni 2019 liess die Pflichtige beantragen mit den Steuerfaktoren gemäss eingereicherter Steuererklärung veranlagt bzw. eingeschätzt zu werden; dies unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Eventualiter liess sie beantragen, die Investitionen in die bessere Energieeffizienz der Küchen und Bäder der Siedlung in E über Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] als steuerlich abzugsfähig zu qualifizieren. Sinngemäss beantragte sie damit, unter Berücksichtigung der reduzierten Steuerrückstellung mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... [ca. Fr. 966'000.-]

und einem (steuerbaren) Eigenkapital von Fr. ... [ca. Fr. 6'000'000.-] veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt schloss am 15. Juli 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel; die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

#### 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 Saldos 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) Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis verlangen (BGE 141 II 83 E. 3.1, auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt damit dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 2020, S. 97 ff., mit Hinweisen). Die Handelsbilanz bleibt für die Steuerbehörden massgebend, solange sie nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handels- oder Steuerrechts verstösst (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 57 N 82 und Art. 58 N 11 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 3 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 4 StG). Eine handelsrechtlich korrekte Bilanz kann sodann nicht nachträglich uneingeschränkt abgeändert werden. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeit-

punkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (BGE 141 II 83 E. 3.4, mit Hinweisen auch zum Folgenden). Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Lauf des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden.

c) Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff deckt sich nur partiell mit demjenigen des Handelsrechts. Formelle Voraussetzung für die (steuerliche) Anerkennung der Rückstellung ist in jedem Fall deren Verbuchung in der Handelsbilanz (Kuhn/Dubach, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 63 N 5 DBG, auch zum Folgenden). Materiell schreibt das Gesetz zudem vor, dass Rückstellungen zur steuerrechtlichen Akzeptanz geschäftsmässig begründet sein müssen (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und 64 Abs. 2 lit. b StG; vorne E. 1a). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist immer dann gegeben, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht. Dies gilt namentlich gemäss Handelsrecht für Rückstellungen im engeren Sinn nach Art. 960e Abs. 2 OR, mit denen im laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet wird, der sich erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklichen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 63 N 1 i.V.m. Art. 29 N 2 DBG und § 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), wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwendet werden dürfen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 13 OR).

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).

d) aa) In der Praxis seit längerem anerkannt werden bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen auch Rückstellungen für Grossreparaturen (sogenannter Erneuerungsfonds), die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Lüftungsanlagen etc.; für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten oder aktivierungspflichtige wertvermehrende Investitionen sind dagegen keine Rückstellungen zulässig. Mit der Bildung des Erneuerungsfonds wird nicht eine zwingend vorzunehmende Rückstellung im klassischen (engen) Sinn nach Art. 960e Abs. 2 OR gebildet, sondern vielmehr eine weitere freiwillige sogenannte (pauschale) Aufwandrückstellung bzw. Rückstellung im weiteren Sinn gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR (Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 79; Peter Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 61, 367, je auch zum Folgenden; vgl. kritisch Bertschinger, S. 326 ff.). Dabei handelt es sich um Aufwand, der zwar noch nicht zu einer Ausgabe geführt hat und dem auch noch keine Verpflichtung gegenübersteht, der im Hinblick auf die periodengerechte Gewinnermittlung jedoch durch Bildung einer Rückstellung dem Jahr der Aufwandverursachung zuzurechnen ist.

bb) Für die direkte Bundessteuer können für solche Grossreparaturen im Sinn einer Pauschale von jährlich 0.5% des Buchwerts der Liegenschaften zurückgestellt werden, bis die Rückstellung den Umfang von 3% des Buchwerts der Liegenschaft erreicht hat (Bertschinger, S. 325; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 10 DBG, mit Hinweisen).

cc) 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 Steueramts zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen [Erneuerungsfonds] und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens vom

20. Juni 2005; nachfolgend Weisung):

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 Bildung und Verwendung 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.

e) 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) Bei der Pflichtigen handelt es sich um eine Genossenschaft, die Eigentümerin von insgesamt ... [zwischen 10 und 15] Liegenschaften unterschiedlichen Alters und Ausbaustandards ist. Der addierte Gebäudeversicherungswert der ihr gehörenden Liegenschaften betrug im Jahr 2017 ca. Fr. ... [zwischen Fr. 150 Mio. - Fr. 200 Mio.]. Der Erneuerungsfonds war gemäss Bilanz 2017 per 31. Dezember 2017 mit gesamthaft Fr. ... dotiert. Insgesamt wurde dem Erneuerungsfonds im Jahr 2017 der Betrag von Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-] zugewiesen (Stand per 31. Dezember 2016: Fr. ...). Entnahmen wurden im Jahr 2017 "wegen der guten finanziellen Situation" keine getä-

tigt. Der Geschäftsbericht 2017 hält diesbezüglich fest: "... [wörtlich wiedergegebene Ausführungen aus dem Geschäftsbericht dazu, dass wegen der guten Ertragslage bei anfallenden Erneuerungsarbeiten nicht auf gebildete Rückstellungen zurückgegriffen werden musste]. Der Aufwand für Reparaturen und Unterhalt erhöhte sich dementsprechend im Vorjahresvergleich um erhebliche Fr. ... [ca. Fr. 1'600'000.-] auf Fr. ... [ca. Fr. 3'000'000.-] (Vorjahr: Fr. ... [ca. Fr. 1'400'000.-]).

b) Die strittigen, nicht über den Erneuerungsfonds finanzierten Reparaturprojekte betreffen die Siedlungen "F" und "G". In der "F" in E realisierte die Pflichtige neue Küchen und Bäder. Die damit verbundenen Kosten belastete sie zu zwei Dritteln (Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-]) in der Erfolgsrechnung dem Aufwandkonto "Reparaturen und Unterhalt". Die übrigen Kosten über Fr. ... [ca. Fr. 610'000.-] wurden als wertvermehrende Aufwendungen aktiviert. Entsprechend konnte auch der Bestand des objektspezifischen Erneuerungsfonds weiter erhöht werden. Dessen Bestand per 31. Dezember 2017 erhöhte sich um Fr. ... [ca. Fr. 140'000.-] von Fr. ... auf Fr. .... In der Siedlung "G" liess die Pflichtige sodann Malerarbeiten vornehmen. Namentlich wurden dabei bei der "G" (die Mehrfamilienhäuser) im Frühjahr die Treppenhäuser und anschliessend die Fassaden neu gestrichen und die Balkonverkleidung erneuert. Dazu wurde ebenfalls das Aufwandkonto "Reparaturen und Unterhalt" mit Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-] für die Malerarbeiten der Treppenhäuser sowie Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] für den Neuanstrich der Fassade belastet. Gleichzeitig wurde der objektspezifische Erneuerungsfonds der "G" um Fr. ... [ca. Fr. 130'000.-] von Fr. ... auf Fr. ... erhöht.

c) Das Steueramt zeigte sich mit diesem Vorgehen nicht einverstanden. Es hält dafür, dass diese Aufwendungen (insgesamt Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-]) erfolgsneutral dem Bilanzkonto "Erneuerungsfonds" zu belasten gewesen wären; der entsprechende Betrag sei damit ertrag- und kapitalseitig aufzurechnen. Es folgt damit der vorwähnten Weisung, welche besagt, dass Grossreparaturen, welche zweckwidrig nicht der hierfür gebildeten Rückstellung bzw. dem Erneuerungsfonds belastet werden, gewinn- und kapitalseitig aufzurechnen und zu besteuern sind (vorne E. 1d/cc). Das kantonale Steueramt begründet dies damit, dass die drei genannten Reparaturen keine üblichen Unterhalts- und Reparaturarbeiten darstellen, sondern es sich um Arbeiten handle, die nur in grösseren Abständen anfallen würden. Das Steueramt bestreitet dabei die geschäftsmässige Begründetheit bzw. die betragsmässige Höhe der geltend gemachten Aufwendungen nicht, macht indes geltend, dass diese bereits in den Vorperioden als Aufwand mit der kontinuierlichen Bildung des Erneuerungsfonds berück-

sichtigt worden seien und nun nicht ein zweites Mal (ertragsmindernd) berücksichtigt werden dürften.

3. Unbestritten ist vorliegend, dass die Renovation der Küchen und Bäder der Siedlung "F" einerseits und die Malerarbeiten inkl. Erneuerung der Balkonverkleidung der Siedlung "G" andererseits individuell vorgenommen wurden und in keinem direkten funktionellen Zusammenhang zueinander stehen. Die Frage, ob es sich dabei im Einzelnen um dem Erneuerungsfonds zu belastende Grossreparaturen gehandelt hat, ist deshalb mit Bezug auf die strittigen Positionen separat zu prüfen. Ist der Hauptantrag der Pflichtigen abschlägig zu beurteilen, ist sodann ihr Eventualantrag samt Eventualbegründung (vgl. Prozessgeschichte lit. C) zu prüfen.

#### 4. Renovation der Küchen und Bäder der Siedlung "F"

a) Aus den Akten ist ersichtlich, dass im Frühling 2017 die Küchen und Bäder in den 37 Wohnungen der Siedlung "F" in E vollständig erneuert wurden. Dem auf der Homepage der Pflichtigen abrufbaren Jahresbericht 2015 kann dabei entnommen werden, dass die Küchen und Bäder bzw. die einzelnen Apparate und Armaturen zum Zeitpunkt der Renovation rund 25 Jahre alt gewesen sein dürften. Pro Wohnung wurden dabei in der Küche neben der Erneuerung der Armaturen namentlich zahlreiche Apparate wie Herdplatten, Geschirrspüler, Dunstabzug, Kühlschrank etc. ersetzt und im Bad die sanitären Einrichtungen erneuert. Unbestritten ist, dass die nunmehr ausgetauschten Geräte, Anschlüsse etc. reparaturbedürftig waren, führte doch die Pflichtige bereits in ihrer Einsprache aus, sie könne es sich aus wirtschaftlichen Gründen nicht leisten, alle paar Tage Reparatur-Equipen zu entsenden, was sie zur vorgenommenen Gesamtsanierung bewogen habe.

b) Bei dieser Ausgangslage ist die hier in Frage stehende Gesamtsanierung der Küchen und Bäder im werterhaltenden Umfang von 2/3 mit Kosten über Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] klarerweise als Grossreparatur zu qualifizieren. Küche und Bad sind ein klassisches Beispiel für Räume in einer Immobilie, die in periodischen Abständen mit hohen Kosten zu sanieren sind, da sie täglich intensiv beansprucht werden, indem sie namentlich mit Wasser, Kalk, Hitze, Schmutz, Lebensmitteln aller Art etc. in Berührung kommen, was entsprechende Abnützungerscheinungen an Apparaten,

Armaturen, Ablagefläche etc. zur Folge hat. Zudem sind dort viele elektrische Geräte zu finden, die regelmässig zu ersetzen sind. Die durchschnittliche Lebensdauer der im konkreten Fall ausgetauschten Geräte liegt dabei bei ca. 15 bis 25 Jahren (vgl. z.B. die Lebensdauertabelle der Raiffeisenbank unter: [www.raiffeisen.ch/casa/de/immobilien-sanieren/sanierungsplanung/lebensdauertabelle.html](http://www.raiffeisen.ch/casa/de/immobilien-sanieren/sanierungsplanung/lebensdauertabelle.html) oder die paritätische Lebensdauertabelle von Hauseigentümer- und MieterInnenverband: [www.hev-schweiz.ch/vermieten/verwalten/lebensdauertabelle](http://www.hev-schweiz.ch/vermieten/verwalten/lebensdauertabelle); besucht am 10. Juli 2020). Die umfassende Erneuerung der Küchen und Bäder war damit für die Siedlung "F" in E in absehbarer Zeit zu erwarten und dürfte sich auch bereits seit einigen Jahren abgezeichnet haben. Gerade für solche allgemein früher oder später zu erwartenden, jedoch noch nicht näher spezifizierten Grossreparaturen ist die pauschale Äufnung des Erneuerungsfonds per Definition vorgesehen und damit dann auch entsprechend zwingend zu verwenden, sofern zum Zeitpunkt der Reparatur Mittel vorhanden sind. Wenn die Bildung pauschaler Rückstellungen (ausnahmsweise) ohne näheren Nachweis der effektiven geschäftsmässigen Begründetheit gemäss Weisung in einem gewissen Umfang als zulässig erachtet wird (E. 1d), erscheint es als systemwidrig, wenn dann im Einzelfall bei Grossreparaturen "wegen der guten finanziellen Situation" (E. 2a) von der Inanspruchnahme abgesehen wird. Die diesbezügliche Weisung des kantonalen Steueramts sieht keine fakultative Inanspruchnahme nach Gutdünken vor. Den Geschäftsberichten auf der Homepage der Pflichtigen kann überdies auch entnommen werden, dass sie in der Vergangenheit immer wieder Gesamterneuerungen von Küchen und Bädern in anderen Liegenschaften unter entsprechender Belastung des Erneuerungsfonds vornahm (z.B. im Jahr 2015 ca. Fr. ... [zwischen Fr. 1 Mio. und Fr. 1.5 Mio.] für die Erneuerung der Küchen und Bäder einer Siedlung in D). Es ist dabei nicht ersichtlich, wieso dies im konkreten Fall nicht gleich gehandhabt werden sollte.

c) aa) Was die Pflichtige hiergegen vorbringt, überzeugt sodann im Einzelnen nicht. Untauglich ist ihr Argument, die Kosten hätten im Verhältnis zum Gebäudeversicherungswert ihres gesamten Immobilienportfolios (ca. Fr. ... [zwischen Fr. 150 Mio. - Fr. 200 Mio.]) lediglich einen zu vernachlässigenden Bruchteil betragen, weshalb bereits deshalb nicht von einer Grossreparatur die Rede sein könne. Der Gesamtwert des Immobilienportfolios kann keine für die Qualifikation taugliche Referenzgrösse darstellen. Im Weiteren ist der Sachverhalt so zu beurteilen, wie er sich tatsächlich zugetragen hat und nicht so, wie er sich im Fall eines alternativen Sanierungsszenarios auch präsentiert haben könnte. Aus ihrem bereits in der Einsprache vorgetragenen Argument, dass sie, wenn sie die Küchen und Bäder der Wohnungen einzeln saniert hätte,

dies als ertragsmindernden Unterhalt hätte verbuchen können, kann sie damit nichts zu ihren Gunsten ableiten.

bb) Die Pflichtige bringt sodann vor, dass der Betrag im Erneuerungsfonds unter Einbezug der Fondszuweisung der kommenden Jahre eigentlich für die umfassende Totalsanierung der Fassade inklusive Ersatz sämtlicher Fenster im Jahr 2023 vorgesehen wäre, wofür derzeit Kosten von ca. Fr. 1.7 Mio. veranschlagt würden. Würde nun von ihr verlangt, die Rückstellung für die Renovation der Küchen und Bäder zu verwenden, so drohe ein negativer Bestand des Erneuerungsfonds, der sich auch negativ auf den angestrebten "Grundsatz der Stetigkeit der Kostenmiete" auswirken würde. Diesen Vorbringen ist wiederum zu entgegnen, dass für eine selektive Auflösung des Erneuerungsfonds bei vorgenommenen Grossreparaturen kein Raum besteht (E. 4b). Die Belastung des pauschalen Erneuerungsfonds kann nicht mit Hinblick auf erst spätere, spezifische sich abzeichnende Grossreparaturen aufgeschoben werden, da es sich ihrem Wesen nach gerade um eine pauschale Rückstellung handelt, deren Bildung explizit nicht im Hinblick auf eine spezifische Erneuerung und ohne Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit akzeptiert wird. Folgte man der Argumentation der Pflichtigen, so würde dies die Bildung grösserer willkürlicher Rückstellungen begünstigen, was es zu vermeiden gilt bzw. steuerlich als nicht geschäftsmässig zu taxieren ist. Solange im Erneuerungsfonds Mittel vorhanden und Grossreparaturen vorgenommen worden sind, ist dieser deshalb zwingend zu belasten. Ein allfälliger Restbetrag kann ertragsmindernd verbucht werden, denn ein negativ dotierter Erneuerungsfonds ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen offensichtlich buchhalterisch nicht möglich. Sollte sich die (bis anhin lediglich behauptete) Totalsanierung der Fassade per 2023 konkret abzeichnen, besteht für die Pflichtige die Möglichkeit, mit entsprechendem besonderen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit eine spezifische (höhere) Rückstellung zu bilden, sofern die allgemeinen Anforderungen dazu mit Bezug auf Wahrscheinlichkeit, Höhe etc. erfüllt sind (StRG FR, 22. Juni 2016, StE 2016 B 23.44.2 Nr. 7; vgl. die allgemeinen Ausführungen gemäss E. 1c f.).

Die Einhaltung des "Grundsatzes der Stetigkeit der Kostenmiete" vermag sodann die Nichtbelastung des Erneuerungsfonds nicht zu rechtfertigen. Die Pflichtige hat keinen Anspruch darauf, lediglich in einer Weise besteuert zu werden, dass sie ihre Rückstellungsstrategie nicht anzupassen braucht bzw. die Mietzinse gegenüber ihren Genossenschafte r n nicht erhöhen muss. Die angestrebten statutarischen Gesellschaftsziele und Grundsätze sind für das kantonale Steueramt unbeachtlich. Vielmehr

hat es die Pflichtige mangels einer spezifisch begünstigenden steuerrechtlichen Spezialnorm gleich zu behandeln wie andere Gesellschaften (ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu DBG N 50 ff. und VB zu StG N 52). Eine steuerliche Sonderbehandlung ist damit nicht angezeigt, selbst wenn sich Kanton und Gemeinden in der Kantonsverfassung der Förderung des gemeinnützigen Wohnungsbaus verschrieben haben (vgl. Art. 119 der Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005; VGr ZH, 21. Mai 2003, StE 2004 B 72.14 2 Nr.32, E. 2d).

cc) Die Pflichtige macht sodann geltend, dass im Kanton Zürich allgemein die Sofortabschreibung als zulässig erachtet werde für laufende zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter wie Mobiliar und Apparate (sogenannte "Zürcher Methode"). Deshalb seien zunächst die gesamten Kosten der Küchen und Bäder zu aktivieren und anschliessend auf einen Drittel sofort abzuschreiben. Damit werde buchhalterisch das gleiche Ergebnis, die ertragsmindernde Erfassung der Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] ohne Belastung des Erneuerungsfonds, erzielt.

Der Pflichtigen ist beizupflichten, dass das kantonale Steueramt nach der genannten "Zürcher Methode" eine liberale Abschreibungspraxis verfolgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 28 N 31 ff. DBG und § 64 N 99 ff. StG; Bertschinger, S. 245 ff.). Diese gilt jedoch nur für laufend zu ersetzende, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter, wie z.B. für Mobiliar, Maschinen, Apparate, Fahrzeuge etc. Für nur in grossen Zeitabständen oder einmalig angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter wie z.B. maschinelle Grossanlagen, Gebäude usw. ist diese Methode hingegen ausgeschlossen (StRK I, 17. August 1989, StE 1990 B. 72.14.2 Nr. 10; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 201 und 225 a StG; zustimmend Bertschinger, S. 248 ff.). Da gemäss Ortsgebrauch selbst die ersetzten fest installierten Apparate wie Herdplatte, Geschirrspüler, Kühlschrank etc. zur Immobilie zählen und nicht mehr als (eigenständige) Mobilien zu betrachten sind (vgl. Art. 642 ZGB i.V.m. mit § 135 des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch von 2. April 1911), ist damit die Grossreparatur selbst partiell dieser liberalen Abschreibungspraxis nicht zuträglich. Für die zukünftige Abschreibung ist vielmehr nach dem "Merkblatt A 1995" der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe vorzugehen (vgl. Bst. B der Weisung), welches die Sofortabschreibung nicht vorsieht. Zu Recht weist das kantonale Steueramt in der Beschwerde- und Rekursantwort sodann darauf hin, dass die Pflichtige aufgrund des geltenden Massgeblichkeitsprinzips und der Unzulässigkeit nachträg-

licher Bilanzänderungen (vorne E. 1b) auf der von ihr eingereichten Jahresrechnung zu behaften ist (BGE 141 II 83 E. 3.4). Für eine nachträglich abweichende Qualifizierung in der Steuerbilanz besteht kein Raum.

5. Malerarbeiten in den Treppenhäusern und Neuanstrich der Fassade (samt neuer Balkonverkleidung) in der Siedlung "G".

a) Im Jahr 2017 wendete die Pflichtige für die 54 Wohnungen in den Mehrfamilienhäusern der Siedlung "G" an der ...-/...strasse in D im Frühjahr Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-] für Malerarbeiten der Treppenhäuser sowie danach Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] für den Neuanstrich der Fassade (inkl. neuer Balkonverkleidung) auf (in der Beschwerde- und Rekurschrift wurden die beiden Beträge versehentlich vertauscht). Die Fassade und die Treppenhäuser wurden dabei komplett neu gestrichen und es wurde bei den Balkonen eine neue Aussenverkleidung angebracht. Wann die Fassade und Treppenhäuser das letzte Mal zuvor zuletzt neu gestrichen wurden, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Die Erneuerungsarbeiten im Jahr 2017 wurden bereits im Jahresbericht 2015 angekündigt. Im Jahresbericht 2017 ist erwähnt, dass ... [wörtlich wiedergegebene Ausführungen zur äusseren Erscheinung der Fassade nach Abschluss der Arbeiten].

b) aa) Setzt man die vorgenommenen Malerarbeiten der Siedlung "G" ziffernmässig in Relation zur Grossreparatur der Küchen und Bäder in E, so fallen die diesbezüglichen Aufwendungen zwar bescheidener aus. Dieser Vergleich greift indessen entgegen der Auffassung der Pflichtigen, die dies als Argument gegen die Qualifikation als Grossreparatur vorbringt, zu kurz. In absoluten Zahlen sind die vorgenommenen Arbeiten nicht zu vernachlässigen bzw. kann es nicht bereits wegen der Höhe der Kosten über Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-] bzw. Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] eine Qualifikation als Grossreparatur ausgeschlossen werden. Letzteres ist lediglich bei "Bagatellbeträgen" von einigen tausend Franken der Fall (vgl. StRK I, 20. Dezember 2002, 1 ST.2002.336 E. 3d, in welchem eine Position über ca. Fr. 32'000.- bereits als Grossreparatur qualifiziert wurde; bestätigt mit VGr, 21. Mai 2003, StE 2004 B 72.14.2 Nr. 32).

bb) Die konkret vorgenommenen Malerarbeiten zeichnen sich sodann insbesondere dadurch aus, dass sie gemäss den Jahresberichten 2015 - 2017 von langer Hand geplant und konzeptionell durchdacht waren. Sie sind ebenfalls als umfassend

zu bezeichnen, denn die Fassaden und Treppenhäuser wurden von oben bis unten neu angestrichen bzw. gestaltet und es wurden nicht, wie etwa bei typischen kleineren Unterhaltsarbeiten üblich, bloss einzelne Stellen ausgebessert. Die Aufwendungen für die Malerarbeiten in den Treppenhäusern und den Neuanstrich der Fassade sind damit klarerweise als Grossreparatur zu qualifizieren, denn es handelt sich dabei um umfassende Erneuerungsarbeiten (vgl. lit. A der Weisung). Die im Rahmen des vorliegenden Verfahrens vorgetragene Behauptung der Pflichtigen hingegen, es habe sich lediglich um einfache Malerarbeiten gehandelt, die in regelmässigen, kleineren Abständen vorgenommen würden, steht im Widerspruch zur Aktenlage (E. 5a). Im Weiteren hat die Pflichtige ähnliche Malerarbeiten bei anderen Liegenschaften in der Vergangenheit jeweils dem Erneuerungsfonds belastet (z.B. Fr. ... [ca. Fr. 23'000.-] für Malerarbeiten im Treppenhaus einer Siedlung in D im Jahr 2016). Wiederum ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die zu beurteilenden Arbeiten qualitativ und quantitativ derart von denjenigen der Vorjahre unterscheiden sollen, dass dies im konkreten Fall buchhalterisch (erstmalig) eine andere Qualifikation rechtfertigen würde.

## 6. Eventualbegründung: Investitionen in die Energieeffizienz

a) Als Eventualbegründung bringt die Pflichtige mit Bezug auf die Renovation der Siedlung "F" in E sodann zusammengefasst vor, dass nur umfassende Erneuerungsarbeiten unter den Begriff einer "Grossreparatur" gemäss Weisung subsumiert werden können. In Form eines Umkehrschlusses bedeute dies aber auch, dass grundsätzlich wertvermehrende (Neu-)Investitionen nicht unter den Begriff der Grossreparatur subsumiert werden können. Damit seien namentlich Rückstellungen für Investitionen in die Energieeffizienz steuerlich nicht zulässig. Zu berücksichtigen sei nun, dass rund Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] der in E insgesamt aufgewendeten Fr. 1.8 Mio. wertvermehrende Investitionen in die Energieeffizienz bzw. energieeffizientere Geräte (Kühlschrank, Herdplatten, Geschirrspüler, Dunstabzug, WC-Kästen, Wasserhähne etc.) gewesen seien. Es habe sich dabei nicht um Reparaturkosten bzw. um einen gleichwertigen Ersatz von bestehenden Anlagegütern gehandelt. Da jedoch Rückstellungen für zukünftige Investitionen in die Energieeffizienz steuerlich nicht zulässig seien, dürften diese zu einem späteren Zeitpunkt auch nicht mit dem Erneuerungsfonds verrechnet werden. Unter Berücksichtigung des unbestrittenen Drittels an wertvermehrenden (aktivierten) Aufwendungen von Fr. ... [ca. Fr. 620'000.-] (recte: Fr. ... [ca. Fr. 610'000.-]; vorne E. 2b) und der wertvermehrenden Investitionen in die Ener-

gieeffizienz über Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] sei deshalb von den Gesamtkosten der Erneuerung (Fr. ... [ca. Fr. 1'860'000.-]) lediglich der Betrag von Fr. ... [ca. Fr. 822'000.-] (recte: Fr. ... [ca. Fr. 825'000.-]) dem Erneuerungsfonds zu belasten.

b) Der Pflichtigen ist grundsätzlich zuzustimmen, dass neben Aufwendungen in laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten auch keine Rückstellungen für aktivierungspflichtige wertvermehrende Investitionen z.B. in die Energieeffizienz möglich sind (vorne E. 1d/aa). Bereits das Massgeblichkeitsprinzip und die grundsätzliche Unzulässigkeit nachträglicher Bilanzänderungen (vorne E. 1b, auch zum Folgenden) stehen im vorliegenden Fall allerdings wiederum ihrer Argumentation entgegen. In der Bilanz 2017 wurde lediglich ein Drittel der Reparaturaufwendungen als wertvermehrend gemäss den Ansatzkriterien von Art. 959 Abs. 2 OR aktiviert und nicht auch zusätzlich Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] für die angeblich (wertvermehrenden) Investitionen in die Energieeffizienz. Darauf ist die Pflichtige zu behaften (Bertschinger, S. 97 ff. und 214). Damit besteht kein Raum für eine abweichende Unterteilung der werterhaltenden und wertvermehrenden Anteile. Die behaupteten wertvermehrenden Investitionen in die Energieeffizienz sind zudem mit den eingereichten Unterlagen in ihrer Höhe weder hinreichend substantiiert noch nachgewiesen. Erfahrungsgemäss dürften die ins Feld geführten Investitionen sodann bereits zu einem Grossteil von der aktivierten Komfortverbesserung mitumfasst sein, denn ein höherer (nunmehr aktivierter) Ausbaustandard der Küchen und Bäder wurde durch den Austausch der bestehenden Herdplatten, Kühlschränke, WC-Kästen, etc. erreicht und nicht durch den (zusätzlichen) Einbau von energieeffizienteren Apparaten. Diese Kosten können deshalb nicht ein zweites Mal vollständig aktiviert werden.

Die nochmalige Aufteilung der als werterhaltend qualifizierten zwei Drittel in (ertragsmindernde) energiesparende Massnahmen und eigentliche, dem Erneuerungsfonds zu belastende Reparaturarbeiten ist gesetzlich ebenfalls nicht vorgesehen. Damit sind diese Kosten gemäss Weisung ungeachtet ihres konkreten Ursprungs gesamthaft und zwingend dem Erneuerungsfonds zu belasten (E. 4b).

7. Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass die Pflichtige die im Geschäftsjahr 2017 getätigten Ausgaben für die Gesamterneuerung der Küchen und Bäder der Siedlung "F" in der Höhe von Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] sowie den Neuanstrich der Treppenhäuser und der Fassade der Siedlung "G" über Fr. ... [ca.

Fr. 90'000.-] bzw. Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] (insgesamt Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-]) 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 genannten Kosten im vollen Umfang gewinn- und kapitalseitig aufgerechnet.

Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen.

8. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]