



Entscheid vom 5. Dezember 2014 (510 14 69)

Rückstellungen

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Philippe Spitz,
Robert Richner, Markus Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I.
Wissler

Parteien **A. AG**, vertreten durch B.

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2014 wurden der Pflichtigen geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen in Höhe von Fr. 708'793.-- aufgerechnet.

2. Mit Schreiben vom 24. Juni 2014 erhob die Vertreterin Einsprache und begehrte, die von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vorgenommenen Aufrechnungen seien im Umfang von Fr. 438'793.-- zu annullieren und der steuerbare Gesamtertrag von Fr. 838'813.-- auf Fr. 400'020.-- zu reduzieren. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Aufrechnungen betr. U&R C.-Strasse im Betrage von Fr 132'000.--, gebildet aus jährlichen Zuweisungen von 0.5% des Gebäudeversicherungswertes, betr. Renovationsfonds D.-Strasse von Fr. 140'000.--, gebildet aus jährlichen Zuweisungen von Fr. 20'000.--, betr. Renovationsfonds E.-Strasse von Fr. 60'000.--, gebildet aus jährlichen Zuweisungen von 0.5% des Gebäudeversicherungswertes, sowie die Aufrechnung betr. Renovationsfonds F.-Strasse von Fr. 30'000.--, gebildet aus jährlichen Zuweisungen von 0.5% des Gebäudeversicherungswertes alles zulasten der Erfolgsrechnung würden vollumfänglich bestritten. Aus den fraglichen Liegenschaften seien der Steuerpflichtigen im Jahre 2012 Mietzinseinnahmen von insgesamt Fr. 1'419'110.29 zugeflossen. Dabei würden die Objekte D.-Strasse und E.-Strasse ausschliesslich gewerblich, und das Objekt F.-Strasse zu Wohn- und Gewerbebezwecken genutzt. Das Objekt C.-Strasse stehe der X. als Unterrichtsgebäude zur Verfügung. Der zukünftige Renovations- und Erneuerungsbedarf werde aus den aktuellen Mietzinseinnahmen finanziert. Bei der bestrittenen Aufrechnung von Fr. 76'793.-- (betr. Wärmeschutzfenster, Offerte vom 22. September 2011 von Fenster Y. AG, G.) handle es sich um das Wohn- und Geschäftshaus F.-Strasse, in H.. Es sei anzunehmen, dass die Sanierung bis spätestens am 31. Dezember 2015 erfolgt sein werde.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 15. August 2014 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Rückstellung Wärmeschutzfenster im Umfang von Fr. 76'793.-- sei konkret aufgezeigt worden und werde steuerlich akzeptiert. Als Rückstellungen würden im Steuerrecht im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen gelten, deren Höhe noch unbestimmt sei oder andere im Geschäftsjahr unmittelbar drohende Verlustrisiken. Im Falle von Gebäudeunterhalt müsse die Verpflichtung oder das Risiko gemäss konstanter Praxis mittels eines konkreten Projektes aufgezeigt werden. Die vier pauschal gebildeten Rückstellungen „Renovationsfonds“ im Total von Fr. 362'000.--

würden steuerlich nicht akzeptiert. Zusammen mit den in der Einsprache akzeptierten Aufrechnungen ergebe sich ein Total an aufzurechnenden Rückstellungen von Fr. 632'000.--.

4. Mit Schreiben vom 16. September 2014 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 15. August 2014, soweit - die Rückstellungen für den Renovationsfonds C.-Strasse, in H., im Betrage von Fr. 132'000.--; die Rückstellungen für den Renovationsfonds D.-Strasse, in G., im Betrage von Fr. 140'000.--; die Rückstellungen für den Renovationsfonds E.-Strasse, in I., im Betrage von Fr. 60'000.-- und die Rückstellungen für den Renovationsfonds F.-Strasse, in H., im Betrage von Fr. 30'000.-- - betroffen seien, aufzuheben, und auf die ertragssteuerwirksame Auflösung der genannten Renovationsfonds von Fr. 362'000.-- insgesamt zu verzichten. 2. Es sei ausdrücklich festzustellen, dass die planmässige Bildung von Rückstellungen aus den aktuellen Mietzinseinnahmen für die Renovationsfonds und damit für die zukünftigen grösseren Instandhaltungsarbeiten steuerlich zulässig seien. 3. Unter Kostenfolge.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Steuerpflichtige besitze sowohl im Kanton Basel-Landschaft als auch im Kanton G. u.a. vier Wohn- und Gewerbeliegenschaften und zwar an der C.-Strasse, in H.; D.-Strasse, in G.; E.-Strasse, in I. (alles Gewerbeliegenschaften) sowie F.-Strasse, in H. (Wohn- und Gewerbeliegenschaft). Im Hinblick auf die zukünftigen grösseren Instandstellungsarbeiten werde für jede Liegenschaft planmässig seit Jahren ein eigener Renovationsfonds geführt. Die jährlichen Zuweisungen würden auf der Basis von 0.5% des Gebäudeversicherungswertes erfolgen. Um für den künftigen Unterhalt gewappnet zu sein, müssten die laufenden Unterhaltskosten mit Rückstellungen für künftige Massnahmen kombiniert werden. Die Erzielung heutiger Einnahmen müsse zukünftige Ausgaben decken, und demzufolge sei dafür sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eine Rückstellung (Renovationsfonds) zu bilden. Würde man auf die von der Steuerverwaltung bestrittene Bildung von Rückstellungen für die grossen und zukünftigen Unterhaltsarbeiten verzichten, wiese man ein handelsrechtlich unkorrektes Ergebnis aus. Ein analoger Sachverhalt liege im Übrigen auch bei den bei der Einkommenssteuer abzugsberechtigten Zuwendungen an den Erneuerungsfonds des Stockwerkeigentümers vor. Abschliessend sei festzuhalten, dass die Steuerpflichtige im heutigen Zeitpunkt Mietzinse einnehme, und ein Teil davon „eine Entschädigung für zukünftige grössere Unterhaltsarbeiten“, beinhalte und damit planmässig und keinesfalls willkürlich Rückstellungen im Umfang von 0.5% des Gebäudeversicherungswertes bilde. Das Vorhandensein eines konkreten Projektes könne zu keinem Zeitpunkt die Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung oder eines Renovationsfonds sein.

5. Mit Vernehmlassung vom 21. Oktober 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, Rückstellungen könnten nur gebildet werden, wenn ein Verlustrisiko unmittelbar bevorstehe oder handelsrechtlich betrachtet die Ausgabe zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit eintrete. Die Ursache für die Bildung der Rückstellungen müsse aber im betreffenden Jahr bereits eingetreten sein. Künftige Risiken und Investitionen könnten nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden. Rückstellungen dürften nur für bestehende Verpflichtungen oder drohende Verlustrisiken gebildet werden, die am Bilanzstichtag bereits bestehen würden. Andernfalls wäre es möglich, bei zu erwartenden künftigen Verlusten bereits in der Gegenwart Ausgleichsreserven für künftige Verluste zu bilden. Eine derartige Möglichkeit zur Steueroptimierung sei aber aufgrund der Erfordernisse der Notwendigkeit von Rückstellungen sowie des strengen Periodizitätsprinzips nicht zulässig. Anders zu behandeln seien Rückstellungen für konkret nachgewiesene und beispielsweise mittels Offerten bezifferbare Reparatur- und Erneuerungskosten, welche in nächster Zeit anfallen würden. Dazu würden etwa die nachgewiesenen Kosten für die Wärmeschutzfenster, welche im Einsprache-Verfahren im Betrag von Fr. 76'793.-- akzeptiert worden seien, gehören. Der Vergleich mit dem steuerlichen Abzug von Einlagen in den Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentums-Gemeinschaften hinke, weil es sich dort generell um Privatvermögen handle.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die planmässige Bildung von Rückstellungen für zukünftige grössere Instandhaltungsarbeiten steuerlich zulässig ist.

a) Gemäss § 55 Abs. 1 StG sind für Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen und Ersatzbeschaffungen die §§ 30-32 sinngemäss anwendbar.

Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind gemäss § 31 Abs. 1 StG zulässig für im Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b) sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr begründet wurden (lit. c). Bisherige Rückstellungen, die nicht mehr oder nicht mehr im bisherigen Umfang begründet sind, werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet (Abs. 2 StG).

Die Regelungen in den §§ 30 ff. im kantonalen Steuergesetz finden ihren Rahmen in Art. 10 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und entsprechen nahezu wortwörtlich Art. 29 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Es kann deshalb bezüglich dieser Bestimmungen weitgehend auf die Kommentare zu den Rückstellungen nach DBG und StHG verwiesen werden.

b) Die Bilanzierung von Rückstellungen richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln. Steuerrechtlich werden Rückstellungen in erster Linie als Abzüge zur Berechnung des steuerbaren Gewinns und Kapitals betrachtet (vgl. Zöbeli Daniel, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss., Freiburg. i. Ue. 2003 S. 160). Zur Definition des Begriffes "Rückstellungen" und dessen Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen wie der Rücklage ist festzuhalten, dass dieser sich nicht per se definieren lässt und somit auch nicht per se von anderen Begrifflichkeiten wie der Rücklage abzugrenzen ist. Steuerrechtlich können die Begriffe etwas anderes beinhalten als nach handelsrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Betrachtung (vgl. Reich/Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 29 DBG N 4; Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 10 StHG N 19).

c) § 31 StG enthält keine allgemein umschriebenen Voraussetzungen für die Abziehbarkeit von Rückstellungen. Es werden vielmehr vier verschiedene Arten von abziehbar Rückstellungen umschrieben. Die Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Rückstellungen ergeben sich jedoch im Wesentlichen aus dem Rückstellungsbegriff selber, resp. aus der dazu ermittelten Lehre und Rechtsprechung. Es lässt sich nicht in jedem konkreten Fall eine Zuordnung der Rückstellung zu einer bestimmten Rückstellungsart vornehmen (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 6).

d) Trotz terminologischem Wirrwarr versteht die allgemeine Lehre und Rechtsprechung unter einer Rückstellung eine echte Fremdkapitalposition, mit der der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, geldmässig aber erst in einer späteren Periode verwirklicht wird (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Bern 2009, § 36 N 29; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N 116ff.; Reich, a.a.O., Art. 10 StHG N 23; Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 6.23; Der Steuerentscheid [StE] 2010, B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.1).

Gemäss dem im Jahre 2012 geltenden Art. 699 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 20. März 1911 (OR) müssen Rückstellungen gebildet werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Sobald handelsrechtlich eine Pflicht zur Bildung von Rückstellungen gegeben ist, sind solche gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip auch steuerlich zuzulassen. Steuerlich nicht anerkannt werden hingegen sog. Willkürreserven, die handelsrechtlich aufgrund des Vorsichtigerkeitsprinzips zwar zulässig, aber nicht notwendig sind. Diese Einschränkung ergibt sich aus dem Grundsatz der Periodizität, welcher die Besteuerung des in einem bestimmten Zeitraum effektiv erzielten Ertrages verlangt. Das Periodizitätsprinzip lässt es nicht zu, dass Gewinne durch Bildung von Rückstellungen in zeitlicher Hinsicht beliebig verschoben werden. Bezüglich der Höhe der Rückstellung sind die handelsrechtlichen Vorschriften anwendbar. Massgebend ist der Betrag, mit dessen Beanspruchung gerechnet werden muss (vgl. Felix in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 31 N 2 ff; Reich, a.a.O., Art. 10 StHG N 21).

e) § 31 Abs. 1 lit. c StG verlangt, dass Rückstellungen nur gebildet werden können, wenn ein Verlustrisiko unmittelbar bevorsteht. Die Lehre weist aber darauf hin, dass

Rückstellungen dann handelsrechtlich geboten sind, wenn die Ausgabe mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt. Das kann auch in ferner Zukunft der Fall sein, was z.B. bei Altlasten der Fall ist (Reich, a.a.O., Art. 10 StHG N 21; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 119). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum Bundessteuerrecht Rückstellungen stets zugelassen, wenn sie im Hinblick auf gegenwärtige, drohende Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt werden (StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.3).

Risiken und Ursachen, welche die Rückstellungen begründen, müssen aber im betreffenden Geschäftsjahr, in dem die Rückstellung gebildet wird, eingetreten sein. Künftige Risiken oder Investitionen in der Zukunft können nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zürich 2009, Art. 29 DBG N 4; Teitler-Feinberg Evelyn, Sensible Rückstellungsfragen und Antworten von SWISS GAAP FER 23, in: Der Schweizer Treuhänder, 5/2008, S. 325).

Rückstellungen reservieren weder flüssige Mittel, noch sonstige Aktiven zur Deckung irgendwelcher Risiken. Da das allgemeine Unternehmungsrisiko nicht quantifizierbar ist, können nur Verpflichtungen aus konkreten Einzelrisiken zurückgestellt werden (vgl. Zöbeli, a.a.O., S. 21; Teitler-Feinberg, a.a.O., S. 327).

f) Rückstellungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie einen Aufwandsposten darstellen, dem kein unmittelbarer Geldabfluss gegenüber steht. Diese Eigenschaft ist für ihre steuerliche Behandlung insbesondere auf die folgende Weise von Bedeutung: Weil der Geldabfluss möglicherweise nie erfolgt, sind Rückstellungen als Aufwandsposten stets vorläufig und müssen überprüfbar bleiben (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.124 vom 31. März 2011, E. 2.3.1). Rückstellungen sind vorläufige Korrekturen, weshalb steuerrechtlich deren geschäftsmässige Begründetheit in jeder Periode zu prüfen ist (auch wenn sie handelsrechtlich zulässig sein mögen). Es gibt folglich keinen Anspruch oder gar ein wohl erworbenes Recht auf Fortführung von Rückstellungen nach Belieben, auch wenn deren geschäftsmässige Begründetheit der Höhe nach oder im Bestand weggefallen ist (vgl. StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.4).

Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen sowie die Höhe der Rückstellungen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006, E. 3.3.3, www.bger.ch; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 121). Dazu müssen die per Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen oder drohenden Verlustrisiken anhand von Geschäftsunterlagen belegt werden. Ist ein detaillierter Nachweis

nicht möglich oder nicht zumutbar, sind Schätzungen zulässig, sofern hinreichend Schätzungsunterlagen bestehen (Felix a.a.O., 31 N 5).

3. a) Die Rückstellungen im Hinblick auf die Sanierung der Fenster bis Ende des Jahres 2015 sind bereits im Einsprache-Entscheid zu Recht anerkannt worden, da zum einen eine konkrete Offerte vorliegt, welche die Kosten beziffert und es sich somit um ein bevorstehendes Projekt handelt und zum anderen die Renovationen in einem definierten und absehbaren Zeitrahmen erfolgen werden.

b) Der Vergleich der Vertreterin mit der Situation von Stockwerkeigentümern, denen die Bildung eines Erneuerungs- resp. Renovationsfonds zwar nicht gesetzlich vorgeschrieben aber von der Praxis dennoch nahe gelegt wird, hält nicht stand. Im Falle von Stockwerkeigentum handelt es sich in den meisten Fällen um Privatvermögen, wobei die Anteile am Erneuerungsfonds dem beweglichen Vermögen zuzuordnen sind (vgl. [StE] 2000, A 24.35 Nr. 1, E. 3).

Der Zweck des Erneuerungsfonds besteht darin zu verhindern, dass kostspielige Reparaturen die Stockwerkeigentümer erst im Zeitpunkt ihrer Ausführung erheblich belasten und dass die Ersteigentümer fast keine, die Rechtsnachfolger wegen der regelmässig in späteren Jahren anfallenden Erneuerungsarbeiten recht hohe Beträge leisten müssen. Damit soll auch vermieden werden, dass gewisse Stockwerkeigentümer sich aufgrund fehlender Mittel wichtigen Arbeiten entgegenstellen [StE] 2000, A 24.35 Nr. 1, E. 3).

Zwar ist die Mitberechtigung am Erneuerungsfonds mit der Rechtsposition als Stockwerkeigentümer und dadurch mit dem rechtlichen Schicksal des Grundstücks untrennbar verbunden; der Stockwerkeigentümer kann nicht selbständig über seinen Anteil verfügen oder diesen zurückfordern; genauso wenig kann er die Auflösung des Fonds verlangen; ein Erwerber der Stockwerkeinheit tritt eo ipso in die Rechte und Pflichten des Veräusserers auch bezüglich des Erneuerungsfonds ein [StE] 2000, A 24.35 Nr. 1, E. 3).

Die Mittel aus einem Erneuerungsfonds sind also zweckgebunden (entsprechend dem jeweiligen Stockwerkeigentümerreglement) und dienen dabei in erster Linie der Erhaltung der gemeinschaftlichen Gebäudeteile. Aus diesen Gründen ist es sachlich gerechtfertigt, beim Stockwerkeigentümer die Einzahlungen in den Erneuerungsfonds zum Abzug zuzulassen, weil mit der Einlage beim Stockwerkeigentümer ein Abgang an Zahlungsmitteln stattfindet. Im vorliegenden Fall werden durch die Rekurrentin keine Zahlungsmittel ausgesondert und ein Entscheid, ob und wann Erneuerungsarbeiten auszuführen sind, verbleibt bei der Gesellschaft.

Insofern ist der vorliegende Sachverhalt mit dem von Stockwerkeigentümern nicht vergleichbar. Der Vertreter der Rekurrentin verkennt zudem, dass es sich im Fall der Erneuerungsfonds bei Stockwerkeigentümergeinschaften um ausgesondertes und nur durch die Stockwerkeigentümergeinschaft entsprechend dem Zweck zu verwendendes Vermögen handelt.

c) Gemäss des bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Art. 665 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR) darf das Anlagevermögen unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten bewertet werden. Nach neuem Rechnungslegungsrecht befindet sich diese Regelung in Art. 960a OR wonach Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden müssen. Art. 665 OR wurde mit Wirkung seit 1. Januar 2013 durch Ziff. I 1 BG vom 23. Dezember 2011 aufgehoben.

Im Unterschied zu Liegenschaften, welche Geschäftsvermögen darstellen, sind bei privaten Liegenschaften im Falle einer Wertverminderung keine Abschreibungen möglich. Einer allfälligen Wertverminderung einer privaten Liegenschaft kann im Falle von Stockwerkeigentum über Zahlungen in den Erneuerungsfonds entgegen gewirkt werden. Der Käufer einer Stockwerkeigentumsparzelle erwirbt zusammen mit derselben in der Regel einen entsprechenden Anteil am Erneuerungsfonds und damit einen Gegenwert für eine allfällig eingetretene Wertverminderung der Liegenschaft. Demgegenüber haben Wertvermindernungen von Liegenschaften im Geschäftsvermögen ihren Niederschlag in der Erfolgsrechnung, indem regelmässig Abschreibungen getätigt werden können, die sich gewinnmindernd auswirken. Die von der Steuerverwaltung publizierten Abschreibungssätze (vgl. Merkblatt Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, unter www.baselland.ch/Steuern) sind Richtgrössen und nicht als absolute Maximalwerte zu verstehen, welche im konkreten, begründeten Einzelfall auch höher angesetzt werden können resp. müssen. Einer hohen Wertverminderung kann somit effektiv Rechnung getragen werden.

Im Falle später anfallender Aufwendungen für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten ist eine vollständige oder teilweise Aktivierung der Kosten gerechtfertigt, sofern damit eine Wertvermehrung oder eine zusätzliche oder längere Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Eine werterhaltende Quote bezieht sich dabei auf gewöhnliche Unterhaltsarbeiten und ist bei Geschäftsliegenschaften als effektiver Liegenschaftsaufwand abzugsfähig.

Da handelsrechtlich (Art. 960a OR) zwingend vorgegeben ist, dass einerseits Abschreibungen im Umfang der tatsächlich eingetretenen Wertebussen vorzunehmen sind und andererseits werterhöhende Auslagen aktivierbar sind, gibt es keinerlei Grund, zusätzlich zu den Abschreibungen noch Rückstellungen für den gleichen Zweck zum Beispiel einer Totalsanierung vorzunehmen. Zudem stünde dies im Widerspruch zum Periodizitätsprinzip. Danach sind Aufwand und Ertrag „periodengerecht“ zuzuweisen, insbesondere sind Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht den entsprechenden Erträgen zuzuordnen. Ausgaben, die Erträge späterer Perioden generieren, müssen aktiviert und Ausgaben späterer Perioden, die Erträgen der Berichtsperiode zuzurechnen sind, passiviert werden. Um diesen Forderungen Nachachtung zu verschaffen, bedarf es allerdings keiner Korrekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 15 N84). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns durch übersetzte Rückstellungen. Es dürfen demnach nicht die Ereignisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht werden (StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.4).

Mit anderen Worten ist eine Abschreibung in dem Jahr vorzunehmen in welchem die tatsächliche Wertverminderung eintritt. Wenn nun aber zusätzlich und für den gleichen Zweck (eine Renovation dient zumindest der Werterhaltung) eine Rückstellung gebildet wird, ist diese Wertverminderung sozusagen doppelt bemessen - einmal unter Liegenschaftsaufwand und einmal unter Abschreibungen, wobei es sich bei beiden Positionen um Aufwand handelt, welcher sich gewinnmindernd auswirkt. Rückstellungen haben indessen nicht den Zweck den Platz für allfällige Wertberichtigungen für ein Aktivum einzunehmen, sondern sollen Risiken und bestehende Verpflichtungen abfangen, die ihren Ursprung im betreffenden Geschäftsjahr haben.

d) In Bezug auf die übrigen Rückstellungen in Höhe von Fr. 362'000.--, die die Vertreterin ebenfalls anerkannt wissen möchte, ist aufgrund dieser Ausführungen festzustellen, dass diese nicht aufgrund von konkreten Renovationsprojekten erfolgt, sondern prozentual vom Gebäudeversicherungswert „auf Vorrat“ gebildet worden sind ohne den geforderten Nachweis der Notwendigkeit im Sinne des Steuerrechts zu erbringen.

e) § 31 Abs. 2 StG sieht vor, dass die Steuerbehörden verlangen können, dass nicht mehr begründete Rückstellungen aufzulösen sind. Aufgrund dieser Bestimmung und den obigen Ausführungen war die Steuerverwaltung vorliegend berechtigt, derartige Rückstellungen aufzurechnen. Unabhängig von diesem Grundsatz, sind bestehende Rückstellungen

grundsätzlich an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 88). Für die Rückstellungen in Höhe von Fr. 362'000.-- ist der Nachweis, dass dieses Geld konkreten Projekten zugewiesen werden soll nicht erbracht, sodass die Auflösung durch die veranlagende Behörde zu Recht erfolgt ist (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 36 N 33; StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.4).

Aus all diesen Gründen erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§130 StG i.V.m. §20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO)) und es ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrentin werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin, die Gemeinde I. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler