

WBE.2023.305 / as / we

(3-RV.2021.113)

Art. 4

Urteil vom 19. Januar 2026

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Martin
Verwaltungsrichterin Schwarz
Gerichtsschreiber Müller

Beschwerde- **B.** _____
führer vertreten durch SwissInterTax AG, Herzogstrasse 14, Postfach,
8044 Zürich

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat T. _____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 20. Juli 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

B._____ ist Eigentümer verschiedener Liegenschaften in den Kantonen Aargau, Bern, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Graubünden, Solothurn und Zürich. Zu den Liegenschaften im Kanton Aargau zählen unter anderem die Liegenschaften "C._____" in T._____, welche über eine einfache Gesellschaft ("EG C._____") gehalten werden. An dieser ist B._____ zu 25 % beteiligt.

2.

Für die Steuerperiode 2012 wurde B._____ von der Steuerkommission T._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'337'700.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 4'971'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 12'206'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 46'393'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden bei der EG C._____ unter anderem Rückstellungen für "Grossrenovationen 2014/2015" im Umfang von Fr. 3 Mio. als nicht mehr geschäftsmässig begründet eingestuft. Beginnend ab der Steuerperiode 2012 wurde eine gestaffelte Aufrechnung dieser Rückstellungen über drei Jahre von je Fr. 1 Mio. verlangt.

Mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2017 bestätigte die Steuerkommission T._____ die gestaffelte Aufrechnung der Rückstellungen im Umfang von insgesamt Fr. 3 Mio. über drei Steuerperioden. Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, wies den dagegen erhobenen Rekurs in diesem Punkt mit Urteil RV.2017.141 vom 24. Januar 2019 ab. Die vom Kantonalen Steueramt (KStA) wiederum dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 26. Februar 2019, welche in der Folge zurückgezogen wurde, bezog sich nicht auf die Aufrechnung der Rückstellungen. Das Beschwerdeverfahren wurde mit Verfügung des Verwaltungsgerichts (WBE.2019.81) vom 11. März 2020 als durch Rückzug erledigt von der Geschäftskontrolle abgeschrieben.

3.

Für die Steuerperiode 2013 wurde B._____ mit Verfügung vom 16. März 2021 von der Steuerkommission T._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'371'100.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 4'360'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 12'552'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 51'456'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden unter anderem die bei der EG C._____ für deren Liegenschaften bestehenden Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. teilweise aufgerechnet sowie die in der

Steuerperiode 2013 neu gebildete Rückstellung von Fr. 3,5 Mio. vollumfänglich aufgerechnet.

B.

B._____ liess gegen die Veranlagungsverfügung am 19. April 2021 Einsprache erheben und darin folgenden Einspracheantrag stellen:

"Es sei auf die Aufrechnung der Rückstellungen im Zusammenhang mit C._____ zu verzichten."

Die Steuerkommission T._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 4. Juni 2021 ab.

C.

Gegen den Einspracheentscheid vom 4. Juni 2021 liess B._____ am 12. Juli 2021 Rekurs erheben und folgende Anträge stellen:

"Es sei auf die Aufrechnung der Rückstellungen im Zusammenhang mit der EG C._____ zu verzichten;

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin."

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entschied am 20. Juli 2023:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen

2.
Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebür von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'330.00. [sic!]

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 11. September 2023 gelangte B._____ an das Verwaltungsgericht und liess folgende Anträge stellen:

"Es sei auf die Aufrechnung der Rückstellungen im Zusammenhang mit der EG C._____ zu verzichten;

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

2.

In seiner Eingabe vom 12. September 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Das KStA beantragte in ihrer Beschwerdeantwort vom 25. Oktober 2023 die

Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat T._____ reichte keine Beschwerdeantwort ein.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 19. Januar 2026 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

2.1

Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Beschwerde vom 11. September 2023, dass auf die Aufrechnung der Rückstellungen im Zusammenhang mit der EG C._____ verzichtet werden soll (siehe vorne lit. D/1). Eine genauere Spezifikation der Rückstellungen erfolgt nicht.

2.2

Gemäss der Steuerveranlagung für die Steuerperiode 2013 vom 16. März 2021 wurden in der Erfolgsrechnung der EG C._____ in Bezug auf die Rückstellungen Aufrechnungen in Höhe von Fr. 4,5 Mio. vorgenommen. Diese Aufrechnungen setzen sich zusammen aus einer Aufrechnung von Rückstellungen im Umfang von Fr. 3,5 Mio., welche in der Steuerperiode 2013 neu gebildet worden sind sowie einer Aufrechnung von Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. (bzw. Fr. 600'000.00 und Fr. 400'000.00), welche die bestehenden Rückstellungen aus der Steuerperiode 2012 betrifft (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 2.2.1). Bei letzterer Aufrechnung handelt es sich um einen Teil der mit rechtskräftigem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2019 bestätigten gestaffelten Aufrechnung der Rückstellungen in Höhe von Fr. 3 Mio. aus der Steuerperiode 2012 (vgl. vorne lit. A/2).

2.3

Bezüglich der Aufrechnung der bestehenden Rückstellungen in Höhe von Fr. 1 Mio. (bzw. Fr. 600'000.00 und Fr. 400'000.00) aus der Steuerperiode 2012 hält die Vorinstanz Folgendes fest (angefochtener Entscheid, Erw. 3.3):

Da das Spezialverwaltungsgericht im Urteil betreffend die Vorperiode 2012 gerade von einer unzulässigen Bildung von Rückstellungen für Grossrenovierungen/-reparaturen ausgegangen ist, ist es zum einen unzulässig, den bis 2012 gebildeten und etappenweise aufgerechneten bzw. aufzulösenden Rückstellungen eine andere Begründung zu unterlegen. Zum anderen besteht kein Grund für eine Bilanzberichtigung. Daraus ergibt sich in der Folge, dass der vorliegende Rekurs zum Vornherein abzuweisen ist, als es um die (etappenweise) Aufrechnung von Rückstellungen im Jahr 2013 im Umfang von CHF 1.0 Mio. (CHF 600'000.00 + CHF 400'000.00) geht.

2.4

Gemäss § 43 Abs. 2 VRPG muss die Beschwerdeschrift einen Antrag sowie eine Begründung enthalten; auf Beschwerden, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, ist nicht einzutreten.

Mit der Begründung ist darzulegen, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der angefochtene Entscheid nach Auffassung der Beschwerdeführenden Mängel aufweist (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2009, S. 275, Erw. 3.1). Fehlt ein Antrag oder eine Begründung oder beides (trotz vollständiger Rechtsmittelbelehrung) vollständig und ergibt sich der Antrag bei Laienbeschwerden auch nicht aus der Begründung, ist ohne Nachfrist auf Nichteintreten zu erkennen (vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 14. Februar 2007 zum VRPG, 07.27 [Botschaft VRPG], S. 56). Bei Laienbeschwerden werden an die Begründung keine allzu hohen Anforderungen gestellt, wobei aber immerhin verlangt werden darf, dass die Beschwerdeführenden darlegen, weshalb sie mit dem vorinstanzlichen Entscheid nicht einverstanden sind und welche Erwägungen des angefochtenen Entscheids aus welchen Gründen nicht zutreffen sollen (AGVE 2009, S. 275, Erw. 3.1; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2023.29 vom 19. April 2023, Erw. I/2.1 m. w. H.; vgl. auch Botschaft VRPG, S. 56).

2.5

Ein Entscheid erwächst in formeller Rechtskraft, wenn er nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann. Im Steuerrecht fallen die formelle und materielle Rechtskraft grundsätzlich zusammen (RUTH/BERGER, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023 [AG-Kommentar], N. 37 zu Vorbemerkungen zu §§ 172–200). Die materielle Rechtskraft verbietet in negativer Hinsicht jedem späteren Gericht, auf eine Sache einzutreten, deren Streitgegenstand mit der rechtskräftig beurteilten Sache identisch ist ("res iudicata"; Urteil des Bundesgerichts 9C_607/2022 vom 1. April 2025,

Erw. 2.3 m. w. H.). Im Bereich der Steuern gilt in zeitlicher Hinsicht jedoch einschränkend, dass sich die Rechtskraft grundsätzlich nur auf eine bestimmte Veranlagungsperiode erstreckt (RUTH / BERGER, AG-Kommentar, N. 37 zu Vorbemerkungen zu §§ 172–200; siehe auch BGE 148 II 233, Erw. 5.5.2; 147 II 155, Erw. 10.5.1; 140 I 114, Erw. 2.4.3; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2019.10 vom 1. Mai 2019, Erw. II/2.2). An der Rechtskraft haben im Steuerrecht sodann (nur) die Steuerfaktoren teil. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können grundsätzlich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 140 I 114, Erw. 2.4.3 m. w. H.).

Eine Bindung an frühere Veranlagungen bzw. vergangene Steuerperioden kann sich jedoch aus dem Vertrauensprinzip ergeben. Dieses findet allerdings praxisgemäss im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltend Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_112/2014 vom 15. September 2014, Erw. 6.2.3). Eine Bindung gestützt auf das Vertrauensprinzip kann unter Umständen in Frage kommen, wenn eine Steuerbehörde bei gleichbleibenden Verhältnissen eine Zuteilung bzw. Qualifikation alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen über eine längere Zeit akzeptiert (Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2016 vom 25. April 2017, Erw. 4 ff.). Weiter kann das Vertrauensprinzip auch zum Tragen kommen, wenn die Steuerbehörde ausdrücklich eine bestimmte steuerliche Behandlung verspricht (vgl. BGE 147 II 155, Erw. 10.5.1 m. w. H.).

Eine weitere Ausnahme bzw. kein Anwendungsfall des Grundsatzes, dass eine Veranlagung nur Bindungswirkung für die entsprechende Steuerperiode zeitigt, liegt sodann vor, wenn die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht nur für eine bestimmte Steuerperiode zu klären sind. Dies ist dann der Fall, wenn "die gesetzliche Bestimmung, die es auszulegen und anzuwenden gilt und im Hinblick auf dieselbe der rechtserhebliche Sachverhalt zu klären ist, in sich selbst schon auf mehrere Steuerperioden angelegt ist" (Urteil des Bundesgerichts 9C_682/2023 vom 7. Dezember 2023, Erw. 3.3.2).

2.6

Das StG sieht in § 201 Abs. 1 verschiedene Revisionsgründe vor, welche zur Revidierung eines rechtskräftigen Entscheids führen können; so zum Beispiel, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (§ 201 Abs. 1 lit. a StG). Keine neuen Tatsachen und folglich keinen Revisionsgrund stellen neue Abschreibungen und Rückstellungen dar, deren Begründetheit erst nach der Rechtskraft eingetreten ist (CONRAD M. WALTHER, AG-Kommentar, N. 8 zu § 201).

2.7

2.7.1

Mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2017 betreffend die Veranlagung der Steuerperiode 2012 bestätigte die Steuerkommission T._____, dass die Aufrechnung der nicht geschäftsmässig begründeten Rückstellungen im Umfang von Fr. 3 Mio. nicht einmalig, sondern gestaffelt über einen Zeitraum von drei Jahren erfolgen muss. Das heisst je Fr. 1 Mio. in den Steuerperioden 2012, 2013 und 2014. Das Spezialverwaltungsgericht bestätigte mit Entscheid RV.2017.141 vom 24. Januar 2019 dieses Vorgehen. In Bezug auf die Aufrechnung der Rückstellungen blieb dieser Entscheid unangefochten und erwuchs folglich in Rechtskraft (siehe auch vorne lit. A/2).

Mit der Steuerveranlagung für die Steuerperiode 2013 vom 16. März 2021 rechnete die Steuerkommission T._____ unter anderem im Umfang von Fr. 1 Mio. bereits aus der Steuerperiode 2012 bestehende Rückstellungen auf (vgl. vorne Erw. I/2.2). Diese Aufrechnung erfolgte gestützt auf den rechtskräftigen Entscheid RV.2017.141 des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2019. Dieses beurteilte für die Steuerperiode 2012, dass bestehende Rückstellungen in Höhe von Fr. 3 Mio. gesamthaft nicht geschäftsmässig begründet seien und ordnete an, dass davon je Fr. 1 Mio. in den Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 aufzurechnen seien. Zu prüfen wäre nun, ob sich die Rechtskraft dieses Urteils im Sinne einer Ausnahme auch auf die folgenden Steuerperioden 2013 und 2014 erstreckt. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse wurden nämlich aufgrund der vorgesehenen gestaffelten Aufrechnung nicht nur für die Steuerperiode 2012 geklärt, sondern grundsätzlich auch für die Steuerperioden 2013 und 2014, in welchen die weiteren gestaffelten Aufrechnungen erfolgen sollen. Wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, kann diese Frage jedoch offenbleiben.

2.7.2

Wie gesehen unterscheidet der Beschwerdeführer in seinem Antrag nicht zwischen der teilweisen Aufrechnung der bereits in der Steuerperiode 2012 bestehenden Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. und der Aufrechnung der in der Steuerperiode 2013 neu gebildeten Rückstellung in Höhe von Fr. 3,5 Mio. Auch der Beschwerdebegründung können keine Ausführungen entnommen werden, die sich ausdrücklich auf die bestehenden Rückstellungen beziehen. Der Beschwerdeführer setzt sich auch nicht mit der Begründung der Vorinstanz, weshalb die Beschwerde bezüglich der teilweisen Aufrechnung der bestehenden Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. abgewiesen wurde (vorne Erw. I/2.3), auseinander. Insbesondere legt er weder dar, dass die gestaffelte Aufrechnung der bestehenden Rückstellungen – entgegen dem rechtskräftigen Urteil RV.2017.141 des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2019 – nun unzulässig sein soll oder diese Rückstellungen nun plötzlich geschäftsmässig begründet

sein sollen. Er legt auch nicht dar, dass die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung nun erfüllt seien oder dass den bisherigen Rückstellungen nun eine andere Begründung unterlegt werden könne (vgl. dazu auch hinten Erw. II/2.1 ff.).

Im Ergebnis setzt sich der Beschwerdeführer mit der teilweisen Aufrechnung der vorbestehenden Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. in keiner Weise auseinander und seine (unter anderem) dagegen erhobene Beschwerde enthält dazu keinerlei Begründung. Soweit sich der unspezifizierte Beschwerdeantrag (vgl. vorne Erw. I/2.1) auf die teilweise Aufrechnung dieser vorbestehenden Rückstellungen im Umfang von Fr. 1 Mio. bezieht, darf darauf mangels Begründung nicht eingetreten werden.

2.7.3

Sollte der Beschwerdeführer der Ansicht sein, dass seine Begründung zu den übrigen Rückstellungen auch für die vorbestehenden Rückstellungen Geltung habe, würde ein Eintreten am Ergebnis nichts ändern, da die nachfolgenden Ausführungen (siehe hinten Erw. II/3 und 4) dann auch für diese vorbestehenden Rückstellungen gelten würden.

2.8

Soweit sich der Antrag auf die Aufrechnung der Rückstellung in Höhe von Fr. 3,5 Mio. in der Erfolgsrechnung der EG C._____ bezieht, welche in der Steuerperiode 2013 neu gebildet wurden, enthält die Beschwerde eine Begründung.

3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist, unter Berücksichtigung der voranstehenden Einschränkung, einzutreten.

II.

1.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die steuerliche Aufrechnung der in der Steuerperiode 2013 gebildeten Rückstellung in Höhe von Fr. 3,5 Mio. zurecht erfolgte.

2.

2.1

Bezüglich der Begründung der gebildeten Rückstellung in der Steuerperiode 2013 hielt der Beschwerdeführer in seinem Rekurs vom 12. Juli 2021 (vgl. Rz. 3 und 9) folgendes fest:

[Rz. 3] Soweit die Rekursgegnerin im Abschnitt über die gesetzliche Grundlage dahingehend äussert, dass es vorliegend – wie im angeführten Entscheid des Bundesgerichts – um eine pauschalisierte Rückstellung für Grossreparaturen gehe, verkennt sie, dass es im vorliegenden Fall gerade

nicht um eine pauschale Rückstellung (für Grossreparaturen) geht, sondern um die Rückstellung für ein konkretes Projekt.

[Rz. 9] Soweit die Rekursgegner davon ausgehen sollte, dass es vorliegend um Rückstellungen für Grossreparaturen (die praktisch in allen Kantonen zugelassen werden) geht, ist einer solchen Ansicht entschieden entgegen zu treten. Bei solchen von den meisten Kantonen zugelassenen Rückstellungen geht es um Rückstellungen für im Zeitpunkt von deren Bildung noch völlig unsubstanzierten künftigen Kosten; die Rückstellungen für Grossreparaturen beruhen in aller Regel allein auf dem Erfahrungssatz aus der Immobilienwirtschaft, dass rund alle 20 bis 25 Jahre an Mietobjekten grössere Renovationen/Sanierungen vorzunehmen sind.

Vorliegend geht es aber darum, dass die EG C._____ entschieden hat, konkret die Sanierung anzugehen und sie umzusetzen. [...]

In der Beschwerde vom 11. September 2023 begründet der Beschwerdeführer die gebildete Rückstellung ebenfalls mit Bezug auf ein konkretes Projekt (vgl. Rz. 3–8, insbesondere Rz. 8: "Vorliegend geht es darum, dass die EG C._____ entschieden hat, konkret die Sanierung anzugehen und sie umzusetzen"). Der Beschwerdeführer macht dann aber erstmals – und im Widerspruch zu seinen eben zitierten Ausführungen im Rekurs – zumindest als Eventualbegründung eine pauschale Rückstellung für Grossreparaturen geltend (vgl. Rz. 9 der Beschwerde):

Aber auch wenn kein konkretes Projekt vorliegen würde, wäre das konkrete Vorgehen der Beschwerdegegnerin rechtsverletzend. Es stellt sich nämlich die Frage der Möglichkeit einer pauschalen Rückstellung für Grossreparaturen (also auch ohne Vorliegen eines konkreten Projekts), wie auch das Bundesgericht – wie erwähnt – für sinnvoll erachtet.

2.2

Dem Massgeblichkeitsprinzip folgend bildet der handelsrechtliche Geschäftsabschluss, vorbehältlich steuerrechtlicher Korrekturvorschriften, die Grundlage zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (HUBER / FUNK, AG-Kommentar, N. 13 zu § 36; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_1019/2020 vom 29. Dezember 2022, Erw. 3.2; dass das Massgeblichkeitsprinzip auch für die selbständige Erwerbstätigkeit gilt, ergibt sich aus § 27 Abs. 3 StG i. V. m. § 68 StG). Das Massgeblichkeitsprinzip kann sich zu Gunsten und zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Schutzwirkung zu Gunsten zeigt sich darin, dass der Steuerpflichtige – vorbehältlich steuerlicher Korrekturvorschriften – nicht einen höheren Gewinn versteuern muss, als in der Handelsbilanz ausgewiesen ist. Zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt sich das Massgeblichkeitsprinzip in dem Sinne aus, dass er den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn auch gegen sich gelten lassen muss (EISENRING / REGLI, AG-Kommentar, N. 4 f. zu § 68).

Aus dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz folgt sodann, dass Rückstellungen in der Handelsbilanz mit sachgerechter Kontierung

verbucht und offen ausgewiesen werden müssen (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022 [DBG-Kommentar], N. 7 zu Art. 29 DBG). Handelsrechtlich unzulässig wäre es, durch die Bildung bzw. Erhöhung einer anderen Rückstellung eine steuerlich nicht anerkannte Rückstellung aufzufangen (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 18 zu Art. 29 DBG; vgl. auch Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, [HWP], Band "Buchführung und Rechnungslegung", Zürich 2014, S. 215 mit dem Beispiel, dass eine Garantierückstellung nicht durch blosser Änderung der Bezeichnung in eine Prozessrisikorückstellung umgewandelt werden kann, sondern eine Auflösung und Neubildung zu erfolgen hat). In diesem Zusammenhang hält auch das Bundesgericht fest, dass die Anerkennung einer Rückstellung für andere Risiken als jene, für welche die infrage stehende Rückstellung tatsächlich gebildet wurde auf eine Korrektur der Jahresrechnung hinausläuft (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_282/2022 vom 17. November 2022, Erw. 5.2.2).

Eine unterbliebene bzw. nicht verbuchte Rückstellung kann bei der Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns sodann einzig berücksichtigt werden, wenn eine *Bilanzberichtigung* vorgenommen werden muss. Eine solche hat zu erfolgen, wenn eine Verbuchung von Rückstellungen nicht getätigt wurde, obwohl eine handelsrechtliche Verpflichtung bestand, diese zu bilden (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: DBG-Kommentar, N. 7 zu Art. 29 DBG; LOCHER, a. a. O., N. 19 zu Art. 29 DBG; vgl. zur Bilanzberichtigung statt vieler BGE 141 II 83, Erw. 3.3). Davon zu unterscheiden ist die *Bilanzänderung*, bei welcher "ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird" (BGE 141 II 83, Erw. 3.3). Eine Bilanzänderung ist grundsätzlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Ausnahme besteht dann, wenn die steuerpflichtige Partei gewisse Buchungen in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. Ausgeschlossen sind jedoch Bilanzänderungen, "mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden" (BGE 141 II 83, Erw. 3.4 m. w. H.).

2.3

Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips ist vorliegend fraglich, ob eine nachträgliche Änderung der Begründung der Rückstellung überhaupt zulässig ist, wie sie der Beschwerdeführer mit dem Hinweis auf die Möglichkeit einer pauschalen Rückstellung für Grossreparaturen geltend macht, für den Fall, dass das Gericht zum Schluss kommt, es liege kein konkretes Projekt vor. Immerhin sind sowohl die Rückstellungen mit Blick auf ein konkretes (Sanierungs-)Projekt als auch die pauschale Rückstellung für Grossreparaturen mit einem ähnlichen Risiko verbunden. Diese Frage, sowie

auch die Frage, ob die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung vorliegen würden, kann jedoch offenbleiben. Wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt, ist vorliegend eine Rückstellung weder aufgrund eines konkreten Projekts noch gestützt auf (pauschale) Rückstellungen für Grossreparaturen zulässig bzw. geschäftsmässig begründet.

3.

3.1

Das Handelsrecht sieht vor, dass Rückstellungen gebildet werden müssen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). Rückstellungen die vom Handelsrecht nach Art. 960e Abs. 2 OR zwingend gebildet werden müssen, sind geschäftsmässig begründet und steuerlich anzuerkennen (LOCHER, a. a. O., N. 6 zu Art. 29 DBG m. w. H.). Darüber hinaus können gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1–4 OR in vier weiteren Fällen Rückstellungen gebildet werden. Die vier ausdrücklich genannten Fälle sind regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Letzteres ermöglicht handelsrechtlich die Bildung von stillen Willkürreserven (siehe zum Ganzen BGE 147 II 209, Erw. 3.1.2). Gemäss Art. 960e Abs. 4 OR müssen nicht mehr begründete Rückstellungen handelsrechtliche nicht aufgelöst werden.

Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR) können sowohl erforderlich sein als auch zur Bildung von stillen Reserven führen. Eine Rückstellungspflicht besteht bei Wiederherstellungs-, Instandhaltungs- oder Rückbauverpflichtungen, welche eine Verbindlichkeit i. S. v. Art. 959 Abs. 5 OR begründen. Rückstellungen für die Substanzerhaltung, Ersatzbeschaffungen oder Sanierungen haben demgegenüber üblicherweise den Charakter von stillen Reserven, da sie sich auf zukünftige Sachverhalte (z.B. zukünftige Sanierungen, höhere Wiederbeschaffungskosten) beziehen (zum Ganzen: HAAG/NEUHAUS, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2024, N. 22 zu Art. 960e OR). Das Rechnungslegungsrecht kennt keine Pflicht zur Substanzerhaltung. Dem Wertzerfall von Aktiven wird durch Abschreibungen sowie Wertberechtigungen und nicht durch Rückstellungen Rechnung getragen. Eine Rückstellung für eine künftige Sanierung ist zwar aufgrund von Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR möglich, diese erfüllt aber die Voraussetzungen von Art. 960e Abs. 2 OR nicht und führt zur Bildung von stillen Reserven (THOMAS STENZ, in: Pfaff / Glanz / Stenz / Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht [vzb.Kommentar], 3. Aufl. 2024, N. 43 zu Art. 960e OR).

3.2

3.2.1

Steuerrechtlich sind sowohl Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, als auch unmittelbar drohende Verlustrisiken als geschäftsmässig begründete Rückstellungen zu qualifizieren (§ 36 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b Ziff. 1 und 2 StG). Im Unterschied zum Handelsrecht (Art. 960e Abs. 4 OR) werden nicht mehr oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründete Rückstellungen zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet (§ 21 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllt sind, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu beurteilen (LOCHER, a. a. O., N. 10 zu Art. 29 DBG).

Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt sind (§ 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG) zeichnen sich dadurch aus, dass eine Aussenverpflichtung am Ende des Geschäftsjahrs vorhanden sein muss, welche in ihrem Bestand oder ihrer Höhe noch nicht genau feststeht (sogenannte *echte Rückstellungen*). Eine bloss (betrieblich bedingte) "Innenverpflichtung" dem eigenen Unternehmen gegenüber genügt hingegen nicht (vgl. zum Ganzen BGE 147 II 209, Erw. 4.1.1 m. w. H.). Die Ursache bzw. das Ereignis, welches zum am Bilanzstichtag ungewissen Aufwand führt, muss bereits eingetreten sein. Eine Verpflichtung, die mittels Rückstellung zu berücksichtigen ist, kann unter anderem durch Gesetz, Vertrag sowie aus anderen rechtlichen Gründen (z. B. unerlaubte Handlung oder ungerechtfertigte Bereicherung) entstehen (DUSS / FELBER, in: veb.Kommentar, N. 60 f. zu Abweichende Vorschriften des Gewinnsteuerrechts). Anwendungsfälle sind unter anderem Rückstellungen für Gewährleistungs- und Schadenersatzverpflichtungen, Rückstellungen für schwebende Geschäfte, Rückstellungen für Eventualverpflichtungen, Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge und Rückstellungen für andere Verbindlichkeiten wie Rentenschulden, Verpflichtungen aus einem Wohnrecht oder Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, sofern deren Höhe am Bilanzstichtag noch nicht feststeht (vgl. die entsprechenden Titel in REICH / ZÜGER / BETSCHART, DBG-Kommentar, N. 16 ff. zu Art. 29 DBG).

Mit der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken (§ 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 StG) geht der Gesetzgeber über die bloss steuerrechtliche Anerkennung von echten Rückstellungen hinaus. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen – insbesondere solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden – auch steuerrechtlich anerkannt werden. Die Anerkennung von Aufwandrückstellungen setzt nämlich zweierlei voraus: Erstens, das Verlustrisiko muss im Geschäftsjahr selbst bereits begründet worden sein und zweitens, das Risiko muss unmittelbar (d. h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr) drohen. Folglich können Rückstellungen für Risiken, welche zwar im Geschäftsjahr

begründet worden sind, aber deren vermögensschmälernde Wirkung nicht unmittelbar bevorsteht, steuerlich nicht anerkannt werden. Zeitlich und sachlich können folglich steuerrechtlich nur Rückstellungen anerkannt werden, "die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt" (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_282/2022 vom 17. November 2022, Erw. 4.3.2 m. H. a. BGE 147 II 209, Erw. 4.2.2.1).

3.2.2

In Bezug auf die Bildung von Rückstellungen für Grossreparaturen gilt, dass es gesetzeskonform ist, wenn ein Kanton keine pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen zulässt (BGE 147 II 209, Erw. 4.2.2.3 in fine). Der Kanton Aargau kennt keine solche Praxis und es werden grundsätzlich keine pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen akzeptiert (Entscheidung des Spezialverwaltungsgerichts RV.2017.141 vom 24. Januar 2019, Erw. 4.3 in fine; HUBER/FUNK, AG-Kommentar, N. 37 zu § 36; selbst die vom Beschwerdeführer zitierte Quelle [LÜSCHER/WEBER, Steuerliche Optimierung, in: Sonderbund der Finanz und Wirtschaft vom 25. Juni 2022, S. 9] hält fest, dass der Kanton Aargau keine offizielle Verwaltungspraxis diesbezüglich publiziert).

Unabhängig der Frage, ob eine Pauschalierung möglich sein soll, gilt bezüglich der Bildung von Rückstellungen für Grossreparaturen, dass diese grundsätzlich nur in zwei Konstellationen steuerlich anerkannt werden können: Zum einen dann, wenn der Unterhalt der gehaltenen Liegenschaften vernachlässigt wurde und diesem Umstand nicht durch genügend hohe Abschreibungen Rechnung getragen wurde, weshalb in Zukunft mit Sanierungsarbeiten zu rechnen ist, welche nicht oder nur teilweise aktivierbar sind. Zum anderen dann, wenn der Unterhalt nicht vernachlässigt wurde, aber aktivierbare wertvermehrnde Ausgaben unmittelbar anstehen, d. h. diese Arbeiten sich in der Vorbereitungsphase befinden (so z. B., wenn am Ende des Geschäftsjahres schon ein konkreter Sanierungsplan vorhanden ist, Devis zu den durchzuführenden Arbeiten bereits eingeholt wurden und die Arbeitsvergabe unmittelbar bevorsteht). Für letzteres besteht insbesondere bei Unternehmen mit einem grossen Immobilienbestand, welche in einem regelmässigen Rhythmus Grossreparaturen ausführen, ein Bedarf zur (kurzfristigen) Bildung von Rückstellungen. Nur wenn eine dieser beiden Voraussetzungen vorliegt, kann überhaupt davon ausgegangen werden, dass die Vermögens- (und Ertrags-)lage ohne die Zulassung einer Rückstellung für Grossreparaturen zu günstig dargestellt wird (vgl. zum Ganzen BGE 147 II 209, Erw. 4.2.2.2; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_282/2022 vom 17. November 2022, Erw. 4.3.2).

3.3

3.3.1

Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, dass bezüglich des Umbaus der Liegenschaft C._____ das Planungsstadium längst überschritten sei. Bereits im Jahr 2009 hätten sich die Planungskosten auf Fr. 200'000.00 belaufen. Da ausser Frage stehe, dass der Umbau vorgenommen werde, seien dafür zwingend Rückstellungen zu bilden gewesen. Dies sowohl gestützt auf Art. 960e Abs. 2 OR als auch Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR.

Bezüglich des Planungsablaufs hält der Beschwerdeführer fest, dass die Planung der Sanierung der Liegenschaft C._____ auf das Jahr 2007 zurückgehe. Auslöser sei die Hauptmieterin D._____ gewesen, welche den Mietvertrag ohne Sanierung nur noch kurzfristig verlängert hätte. Da jedoch die D._____ ihren Vertrag erst im Jahr 2009 hätte künden können, sei das Sanierungsprojekt ein erstes Mal aufgeschoben und im Jahr 2009 neu mit der E._____ AG in Angriff genommen worden (Rekursbeilage 2).

Die Sanierung sei sodann weiter verzögert worden, da nach Planungseingabe die EG C._____ von der Gemeinde T._____ auf eine bessere Nutzung der Liegenschaft und damit verbunden auf den Bau eines Hochhauses auf der Liegenschaft aufmerksam gemacht worden sei, was aber eine Zonenplanänderung (Rekursbeilage 3) bedingt habe. An den Neubauten (über die Sanierung hinaus) sei insbesondere der Gemeinderat T._____ interessiert gewesen (Rekursbeilage 4). Dies habe die Sanierung weiter verzögert. Grosse Fortschritte habe dabei aber die Weiterentwicklung des Projekts (zusammen mit der Sanierung auch einen Neubau zu realisieren) gemacht. Aus diesem Grund sei im Jahr 2012 eine erste Teilrückstellung in Höhe von Fr. 2,5 Mio. gebildet worden.

Weitere Verzögerungen seien schliesslich auf die Aufbereitung der Unterlagen durch die Gemeinde T._____ (5 Jahre) und eine notwendige Volksabstimmung (rund 2 Jahre) zurückzuführen.

Insgesamt sei vorgesehen, die Rückstellungen weiter zu öffnen, wobei sich die geschätzten werterhaltenden Kosten auf Fr. 32 Mio. belaufen sollen.

Der Beschwerdeführer führt weiter aus, dass sich aus den Protokollen des Gemeinderats T._____ (Rekursbeilagen 5 und 6) ergibt, dass eine Umsetzung des Projekts stattfinden soll. Der Gemeinderatsbeschluss hätte im Sinne einer Absichtserklärung sodann durch die EG C._____ unterzeichnet werden müssen (Rekursbeilage 6). Der Gemeinderat habe darin insbesondere auch den Umbau bzw. die Sanierung verlangt. Da sich der Beschwerdeführer damit auf Veranlassung der Gemeinde zur Sanierung verpflichtet habe, könne ihm nicht verwehrt werden, die daraus entstehenden Kosten

zurückzustellen. Die eingegangene Verpflichtung schliesse es aus, dass der Beschwerdeführer im konkreten Fall mittels Rückstellungen ungerechtfertigte stille Reserven bilde.

Die erteilte Baubewilligung vom 18. Januar 2021 enthalte sodann bereits in der Einleitung den Hinweis auf den "Umbau C._____".

Da das verpflichtende Ereignis am Bilanzstichtag vorgelegen habe, sei die Rückstellung zu bilden. Es seien jedoch nicht die gesamten geschätzten Unterhaltskosten (im Jahr 2016 auf Fr. 32 Mio. geschätzt) im Zeitpunkt des verpflichtenden Ereignisses zurückzustellen, da die erfolgreiche Umsetzung des Projekts zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden habe. Die Wahrscheinlichkeit der Umsetzung werde anhand kontinuierlich erhöhter Rückstellungen abgebildet.

3.3.2

Die Vorinstanz erwog, dass bezüglich des ersten Sanierungsprojekts, welches vom Jahr 2007 auf das Jahr 2009 verschoben wurde, kein Rückstellungsbedarf auszumachen sei. Dieses, auf einen Teil der Liegenschaft beschränkte Projekt, sei nicht umgesetzt worden (vgl. angefochtener Entscheidung, Erw. 4.2.1 mit Bezug auf die Rekursbeilage 2).

Ebenfalls liessen sich aus dem Planungsbericht zur "Teilrevision der Nutzungsplanung, Teiländerung Bauzonenplan und Bau- und Nutzungsordnung § 12a Spezialzone 'C._____', Stand 26. November 2012" (Rekursbeilage 3), dem eingereichten Zeitungsartikel (Rekursbeilage 4) und den Protokollen des Gemeinderates T._____ vom 12. August 2013 (Rekursbeilage 6) bzw. vom 19. August 2013 (Rekursbeilage 5) in Bezug auf das Jahr 2013 keine projektbezogenen Verpflichtungen zur Bildung von Rückstellungen ableiten. Den Unterlagen könne kein Sanierungsprogramm, sondern lediglich bauliche Erweiterungen entnommen werden. Die für eine Erweiterung zwingend notwendige Änderung des Gestaltungsplanes sei vom Departement Bau, Verkehr und Umwelt erst im Jahr 2018 genehmigt worden (vgl. angefochtener Entscheidung, Erw. 4.2.2).

Nicht ersichtlich sei sodann, inwieweit der Auszug der Botschaft zur Staatsrechnung 2020 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Rekursbeilage 8) eine Grundlage für die Bildung der Rückstellungen begründen soll (vgl. angefochtener Entscheidung, Erw. 4.3).

Aus dem am 5. Juli 2019 eingereichten Baugesuch mit dem Bauvorhaben "Umbau (...)/Neubau C._____/Neubaueinstellhalle" bzw. dem dazugehörenden Protokollauszug des Gemeinderats vom 18. Januar 2021 (Rekursbeilage 7) liesse sich ebenfalls kein Rückstellungsbedarf für das Jahr 2013 ableiten (vgl. angefochtener Entscheidung, Erw. 4.4).

Zusammenfassend hält die Vorinstanz fest, dass im Geschäftsjahr 2013 in Bezug auf eine Sanierung der Liegenschaft C._____ keine Verpflichtung durch Vertrag oder Gesetz begründet worden sei und folglich kein Bedarf für eine echte Rückstellung bestand. Auch sei nicht von einer unmittelbar bevorstehenden vermögensschmälernden Wirkung in Bezug auf die Sanierung oder den Umbau der Liegenschaft C._____ auszugehen. Ein Bedarf für eine weitergehende Rückstellung, mit der die Vermögenslage zutreffend(er) dargestellt würde, habe ebenfalls nicht bestanden (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 4.5).

3.3.3

3.3.3.1

Bei der vorliegend infrage stehenden Rückstellung (Buchungstext: "Bildung RSt Renovation C._____") geht es um eine Rückstellung für die Sanierung von Sachanlagen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR. Aus dem vom Beschwerdeführer dargelegten Planungsablauf lassen sich keine Wiederherstellungs-, Instandhaltungs- oder Rückbauverpflichtungen ableiten, welche eine handelsrechtliche Rückstellungspflicht und somit eine steuerrechtliche anerkannte (echte) Rückstellung im Sinne von § 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG begründen würde. Eine solche Aussenverpflichtung, welche sich aus Vertrag oder Gesetz ergeben kann, bestand zum Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsjahres 2013 nicht. Insbesondere kann in der Absichtserklärung (Rekursbeilage 6) kein Vertrag erblickt werden, welcher eine mögliche Verpflichtung für die Renovationen bzw. die Sanierung begründen würde.

Der Beschwerdeführer spricht sodann selbst von einer künftigen Sanierung. Für eine solche kann zwar handelsrechtlich eine Rückstellung gebildet werden, eine handelsrechtliche Verpflichtung aufgrund von Art. 960e Abs. 2 OR besteht aber nicht, da die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Da keine handelsrechtliche Rückstellungsverpflichtung besteht, kann daraus auch keine steuerrechtliche Anerkennung abgeleitet werden.

3.3.3.2

Die steuerrechtliche Anerkennung von Rückstellungen im Zusammenhang mit einer Sanierung könnte weiter aus der Möglichkeit einer Rückstellung für Grossreparaturen abgeleitet werden.

Da eine pauschale Rückstellung für Grossreparaturen gemäss ständiger Praxis im Kanton Aargau nicht zulässig ist, bleibt einzig zu prüfen, ob bezüglich der geplanten Sanierung die Voraussetzungen für eine konkrete Rückstellung für Grossreparaturen vorliegend erfüllt sind; sprich ob in der Vergangenheit der Unterhalt vernachlässigt und dies nicht durch die Vornahme ausreichender Abschreibungen berücksichtigt wurde oder, sofern dies nicht der Fall gewesen sein sollte, per Stichtag Grossreparaturen unmittelbar bevorstanden (siehe vorne Erw. II/3.2.2).

Bereits die Steuerkommission T._____ hielt in ihrem Einspracheentscheid vom 4. Juni 2021 fest, dass der Abschreibungssatz mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2019 überprüft und auf 1,5 % festgelegt wurde. Ein höherer Abschreibungssatz wegen vermeintlich schlechtem Zustand der Liegenschaft sei dabei nicht eingeklagt worden. Die Vorinstanz hält in Bezug auf die Abschreibung weiter fest, dass bis zu Fr. 13 Mio. anteilige Abschreibungen auf der Liegenschaft C._____ vorgenommen wurden. Der Beschwerdeführer lässt diese Ausführungen unwidersprochen und macht auch nicht geltend, dass der Unterhalt vernachlässigt worden sei. Eine allfällige Beweislosigkeit in diesem Zusammenhang wirkt sich zu Lasten des Beschwerdeführers aus (vgl. BGE 147 II 209, Erw. 5.1.3). Aus den Unterlagen und insbesondere der Argumentation des Beschwerdeführers ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Rückstellung aufgrund von vernachlässigtem Unterhalt und damit zusammenhängender nicht ausreichender Abschreibungen gebildet wurde. Auch aus dem Umstand, dass in der Steuerperiode 2013 Abschreibungen aufgerechnet wurden bzw. nicht sämtliche getätigten Abschreibungen zugelassen wurden, lässt sich nicht schliessen, dass der Unterhalt vernachlässigt wurde. Der Beschwerdeführer lässt diese Aufrechnung unangefochten und macht auch in der Steuerperiode 2013 keinen höheren Abschreibungssatz aufgrund vernachlässigten Unterhalts geltend. Nach der Aufrechnung beträgt der Abschreibungssatz immer noch die maximal steuerlich zulässigen 1,5 %, welche mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2019 festgelegt wurden. Es bestehen somit keine Anhaltspunkte, dass die Rückstellung aufgrund vernachlässigten Unterhalts und daher zu tiefen Abschreibungen gebildet wurde.

Zu prüfen bleibt, ob Ende der Steuerperiode 2013 unmittelbar Unterhaltsarbeiten bevorstanden (oder regelmässig solche Arbeiten ausgeführt werden), so dass per Ende Jahr ein entsprechender Rückstellungsbedarf bestand. Aus dem vom Beschwerdeführer dargelegten Planungsablauf, welcher auf das Jahr 2009 zurück gehen soll, lassen sich keine unmittelbaren Unterhaltsarbeiten ableiten. Vielmehr ergibt sich aus dem Planungsablauf, dass die Rückstellung gerade nicht mit Blick auf unmittelbar bevorstehende Unterhaltsarbeiten gebildet wurde, sondern ein langwieriger Planungsprozess bevorstand, bevor überhaupt erste Unterhalts- bzw. Erneuerungsarbeiten vorgenommen werden konnten. Deutlich wird dies insbesondere auch dadurch, dass die Höhe der geplanten totalen Rückstellung (Fr. 32 Mio.) erst im Jahr 2016 geschätzt wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden keine Arbeiten ausgeführt, für welche die Rückstellung gebildet wurde. Das Baugesuch, welches Grundlage der erteilten Baubewilligung vom 18. Januar 2021 bildet (Rekursbeilage 7), datiert vom 5. Juli 2019. Ein Rückstellungsbedarf für unmittelbar bevorstehende Unterhaltsarbeiten bestand folglich am Ende der Steuerperiode 2013 nicht.

3.3.3.3

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass es sich, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (vgl. Beschwerde, Rz. 3), vorliegend auch nicht um eine echte Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung) handeln kann. Bei einer solchen geht es um Verlustrisiken (Mehrabfluss oder Minderzufluss von Mitteln) aus beidseits noch nicht oder erst teilweise erfüllten Geschäftsvorfällen (vgl. BGE 147 II 209, Erw. 4.1.2; Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, [HWP], Band "Buchführung und Rechnungslegung", Zürich 2014, S. 218). Inwiefern dies im vorliegenden Fall (Bildung einer Rückstellung für eine Renovation / Sanierung) von Relevanz sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

3.3.4

Zusammenfassend gilt, dass dem Wertzerfall von Liegenschaften grundsätzlich mit Abschreibungen Rechnung zu tragen ist. Rückstellungen für künftige Sanierungen bzw. Erneuerungsarbeiten können handelsrechtlich zwar gebildet werden, eine steuerrechtliche Anerkennung kann aber nur in Ausnahmefällen erfolgen. Ein solcher Ausnahmefall liegt hier nicht vor, da per Ende Geschäftsjahr 2013 weder Wiederherstellungs-, Instandhaltungs- oder Rückbauverpflichtungen ausgemacht werden können, noch die Voraussetzungen für konkrete Rückstellungen für Grossreparaturen erfüllt sind. Insbesondere wurde dem Wertzerfall der Liegenschaften C._____ bereits mit entsprechenden Abschreibungen Rechnung getragen und bestehen keine Anhaltspunkte, dass der Unterhalt über die vorgenommenen Abschreibungen hinaus vernachlässigt wurde. Die Aufrechnung der in der Steuerperiode 2013 gebildeten Rückstellung in Höhe von Fr. 3,5 Mio. (Buchungstext: "Bildung RSt Renovation C._____") erfolgte daher zu Recht und ist nicht zu beanstanden.

4.

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

III.

1.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten und die Parteikosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 und 2 StG; § 31 Abs. 2 und § 32 Abs. 2 VRPG).

2.

Zufolge vollständigen Unterliegens sind die Verfahrenskosten vollumfänglich dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 29 des Gebührendekrets vom

19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110] i. V. m. § 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 3 Abs. 1 VKD).

Die Staatsgebühr wird unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache (Streitwert von rund Fr. 275'800.00) auf Fr. 12'900.00 festgelegt. Für die Kanzleigebühr und die Auslagen wird auf §§ 25 ff. VKD verwiesen.

3.

Ein Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (Umkehrschluss aus § 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 12'900.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 328.00, gesamthaft Fr. 13'228.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

den Beschwerdeführer (Vertreterin)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat T. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**,

Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 19. Januar 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

i.V.

J. Huber

Müller