

## **BGer 2C\_330/2017 vom 16. Juli 2018**

Bundesgericht, 2018-07-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_330\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_330_2017)

FR: TF 2C\_330/2017 du 16 juillet 2018

IT: TF 2C\_330/2017 del 16 luglio 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Gegen das angefochtene Urteil ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG , Art. 90 BGG ). Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Gesellschaft zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG ). Auf die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Das Urteil der Vorinstanz wird in Bezug auf beide Steuerarten angefochten. Diese sind in einem einzigen Urteil zu behandeln, da sie auf demselben Sachverhalt beruhen und sich bei beiden dieselben Rechtsfragen stellen.

### **II. Direkte Bundessteuer**

#### **E. 2.1**

Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind ( Art. 62 Abs. 1 DBG in der hier noch anwendbaren, bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1208]). In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt ( Art. 62 Abs. 2 DBG ). Art. 62 Abs. 2 DBG verankert den Grundsatz der Realität, wonach Abschreibungen einer effektiven Entwertung eines Aktivums entsprechen müssen (KUHNDUBACH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N. 3 zu Art. 62 DBG ).

#### **E. 2.2**

Das Handelsrecht schreibt vor, dass der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden müssen (Art. 960a Abs. 3 erster Satz OR). Nach neuem (hier anwendbaren) Rechnungslegungsrecht ist somit zwischen Abschreibungen und Wertberichtigungen zu unterscheiden: Abschreibungen, verstanden als planmässige Abschreibung von Anlagegütern, verteilt auf die erwartete Nutzungsdauer, und Wertberichtigungen, verstanden als Herabsetzung des Buchwerts von Gütern des Anlage- oder Umlaufvermögens beim Eintritt eines wertvermindernden Ereignisses, das nicht planmässig und meist unerwartet ist (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.],

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N. 1 zu Art. 28 DBG [via Verweis bei KUHN/DUBACH, a.a.O., N. 6 zu Art. 62 DBG ]).

### **E. 2.3**

Die Bestimmungen des DBG wurden nicht an die teilweise neuen Begriffe des neuen Rechnungslegungsrechts angepasst. Demgemäss wird die planmässige Berücksichtigung der Wertverminderung des Anlagevermögens infolge Abnutzung oder Substanzverringerung (wie bisher) als ordentliche Abschreibung, die ausserplanmässige Herabsetzung des Buchwerts von Gütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens als ausserordentliche Abschreibung (und nicht als Wertberichtigung) bezeichnet (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 1 zu Art. 28 DBG ).

### **E. 2.4**

Anlass für eine Abschreibung geben hauptsächlich die Abnutzung des Vermögenswerts und die Verringerung der Substanz. Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird steuerlich mittels Abschreibungen Rechnungen getragen, wogegen vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen im Sinn von Art. 29 bzw. 63 DBG, d.h. durch Rückstellungen, berücksichtigt werden (Urteil 2C\_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 4.3.5; BGE 137 II 353 E. 6.4.1 S. 361). Abschreibungen dürfen erst vorgenommen werden, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig oder zumindest von Dauer erscheint (REICH/ ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 44 zu Art. 28 DBG ; KUHN / DUBACH, a.a.O., N. 8 zu Art. 62 DBG ), wogegen für Wertberichtigungen im Sinn von Rückstellungen das Risiko eines Verlusts genügt (vgl. REICH/ZÜGER/ BETSCHART, a.a.O., N. 10 zu Art. 29 DBG ).

### **E. 2.5**

Der laufende Wertverzehr eines Wirtschaftsguts begründet die Pflicht zur Vornahme ordentlicher Abschreibungen. Demgegenüber finden ausserordentliche Abschreibungen ihre Begründung in einem einmaligen, ausserordentlichen Ereignis (Urteile 2C\_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.4.2; 2C\_199/2011 vom 14. November 2011 E. 4.1; 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1). Liegt keine dauernde Wertverminderung dar, sondern nur ein Unsicherwerden der bisherigen Bilanzansätze oder eine Verlustgefahr und wurde deshalb handelsrechtlich eine Wertberichtigung verbucht, wird diese, da sie lediglich provisorischen Charakter hat, steuerrechtlich als Rückstellung behandelt (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 3 zu Art. 28 DBG ). Abschreibungen stellen - im Gegensatz zu Rückstellungen - definitive Bewertungshandlungen dar. Es wird angenommen, dass die Entwertung bis zum Bilanzstichtag tatsächlich und dauerhaft eingetreten ist (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 2 zu Art. 28 DBG ).

### **E. 2.6**

Betriebsliegenschaften stellen Anlagevermögen dar und unterliegen einem Wertverlust, dem mit ordentlichen Abschreibungen zu begegnen ist. Eine ausserordentliche Wertverminderung kann namentlich bei Grund und Boden eintreten, der normalerweise keiner Altersentwertung unterliegt und dessen Nutzungsdauer nicht befristet ist (Urteil 2C\_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.4.3) : Sinkt der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Buchwert - z.B. wegen einer Auszonung, eines Naturereignisses, eingeschränkter Nutzungsmöglichkeiten oder eines unerwarteten Konjunkturrückgangs -, darf und soll diesem Umstand durch eine ausserordentliche Abschreibung Rechnung getragen werden (Urteile 2C\_142/2012 vom 12. Dezember 2012 E. 2.5; 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 E.

2.2.1).

### **E. 2.7**

Die zulässigen Abschreibungssätze werden in der Regel von den Steuerbehörden festgelegt, wie dies für die direkte Bundessteuer durch das Merkblatt A 1995 - Geschäftliche Betriebe der ESTV (Merkblatt) erfolgt ist. Dieses setzt die Normalsätze für die Abschreibungen in Prozenten vom Buchwert (gemäss der geometrisch-degressiven Abschreibungsmethode) für die verschiedenen Arten von Immobilien (und übrigen Anlagegüter geschäftlicher Betriebe) fest. Dabei sind die Normalsätze verschieden, je nachdem, ob sie sich auf das Gebäude allein oder auf die Gesamtheit von Gebäude und Land beziehen ( BGE 132 I 175 E. 2.2. S. 178 f.). Für Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften, welche separat (ohne Land) bilanziert werden, sieht das Merkblatt einen Satz von 2 % des Buchwerts vor; bei Bilanzierung von Gebäuden und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition einen Satz von 1.5 %. Für die Abschreibung auf dem Anschaffungswert (lineare Abschreibung) sind die Normalsätze gemäss Merkblatt zu halbieren. Weiter wird im Merkblatt festgehalten, dass auf dem Wert des Landes grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt werden und dass, wenn Land und Gebäude als Einheit bilanziert werden, die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig ist.

### **E. 2.8**

Der Grundsatz der Planmässigkeit und Stetigkeit der Bewertung gebietet, dass die einmal gewählte Abschreibungsmethode (degressiv oder linear) grundsätzlich für die ganze Nutzungsdauer beibehalten wird (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 24 zu Art. 28 DBG ; KUHN/DUBACH, a.a.O., N. 9 zu Art. 62 DBG ). Bei Einhaltung der Normalsätze (vgl. E. 2.7) wird die geschäftsmässige Begründetheit vermutet; die Steuerbehörden können die (ordentlichen) Abschreibungen - in der Regel (vgl. Urteil 2C\_814/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3) - nicht mit dem Hinweis auf den fehlenden Abschreibungsbedarf verweigern. Der steuerpflichtigen Person steht der Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs im Einzelfall offen (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., N. 25 zu Art. 28 DBG ). Dies bedeutet, dass der ordentliche Abschreibungssatz erhöht werden kann, wenn sich herausstellt, dass er ungenügend ist, beispielsweise weil die Lebensdauer des Anlageobjekts nachweisbar kürzer ist, als bei der Einbuchung angenommen wurde.

### **E. 2.9**

Für Immobilien wie für alle anderen Aktiven gilt, dass eine Abschreibung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie aufgrund des Gebrauchs oder wegen des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden. Ein Vermögenswert, welcher keinerlei Wertminderung unterliegt, soll nicht abgeschrieben werden, unabhängig davon, welche Abschreibungsmethode zur Anwendung käme; in Ermangelung eines Minderwerts wäre die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung zu verneinen. Dies kann der Fall sein, wenn ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird ( BGE 132 I 175 E. 2.3 S. 179). Allein der Umstand, dass ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird, führt zwar nicht notwendig dazu, dass es keinem Wertverlust unterliegt. Umgekehrt ist inzwischen aber auch anerkannt, dass es gerade bei gut unterhaltenen Wohnliegenschaften an attraktiver Lage unter Umständen bei ordentlichem Unterhalt auch langfristig gegenüber einem an gleicher Stelle zu errichtenden Ersatzgebäude zu keinem Wertverlust kommen muss (Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.3).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin hat die Liegenschaft mit einer Fläche von 1'404 m<sup>2</sup> am 7. Dezember 1982 zu einem Preis von Fr. 1'450'000.-- erworben. Bereits damals war die Liegenschaft überbaut. In der Bilanz der Beschwerdeführerin wurde sie als ein einziges Aktivum (Land und Gebäude) geführt. Ab der Steuerperiode 1999 schrieb die Beschwerdeführerin jeweils 1.5 % vom Buchwert der gesamten Liegenschaft ab. Per 31. Dezember 2012 betrug der Buchwert gemäss Bilanz Fr. 1'396'500.--. Die in der Steuerperiode 2013 vorgenommene Abschreibung von Fr. 100'950.-- entspricht somit 7.2 % des Buchwerts. Die Beschwerdeführerin begründet diese - gemäss ihrer Bezeichnung - "höhere Abschreibung" damit, dass sie in jenem Zeitpunkt (also bei der Erstellung der Jahresrechnung 2013) den Abbruch des Gebäudes geplant hatte, um auf dem Grundstück einen Neubau (Mehrfamilienhaus mit Tiefgarage) zu errichten. Die Baubewilligung sei zwar erst am 3. Juni 2014 erteilt worden. Das Baugesuch sei aber Ende 2013 bereits eingereicht gewesen und sie - die Beschwerdeführerin - habe schon damals fest damit rechnen dürfen, dass der Neubau errichtet werden könne. Ebenfalls sei zu jenem Zeitpunkt bereits geplant gewesen, dass der Abbruch im Jahr 2015 stattfinden solle. Dementsprechend sei der damaligen Mieterschaft am 23. Juni 2014 per Ende September 2015 gekündigt worden. Der Abbruch habe alsdann im Oktober 2015 stattgefunden und nach Beendigung der Abbrucharbeiten habe man mit der Errichtung des Neubaus begonnen. Diese Tatsachen hat die Beschwerdeführerin schon im Verfahren vor der Vorinstanz vorgebracht.

### **E. 3.2**

Die Vorinstanz erwog, der für Oktober 2015 geplante Abriss der Liegenschaft rechtfertige keine Erhöhung des Abschreibungssatzes in den vorangehenden Steuerperioden (die Beschwerdeführerin hatte nicht nur in der Steuerperiode 2013, sondern auch in der Steuerperiode 2014 eine zusätzliche Abschreibung vorgenommen, wie sie in ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 27. Juli 2016 Rz. 10 vorbrachte). Eine Erhöhung des Normalsatzes - so die Vorinstanz - wäre etwa denkbar, wenn die Liegenschaft aus bestimmten Gründen eine Entwertung erfahren hätte und der geplante Abriss eine Folge davon darstellen würde. Sodann sei auch keine ausserordentliche Abschreibung zu gewähren, mache doch die steuerpflichtige Gesellschaft zu Recht nicht geltend, dass eine unvorhergesehene, erhebliche Wertbeeinträchtigung der Liegenschaft eingetreten wäre.

### **E. 3.3**

Die Vorinstanz liess offen, ob die im Steuerjahr 2013 geltend gemachte Abschreibung von 7.2 % als ausserordentliche Abschreibung oder als durch den geplanten Abbruch des Gebäudes zeitlich limitierter, (massiv) erhöhter "Normalabschreibungssatz" der Gesamtliegenschaft zu gelten hat. Die Beschwerdeführerin legt sich diesbezüglich auch nicht fest, erwähnt aber die "Änderung der Nutzungsdauer" und die "vollständige Entwertung des Gebäudes infolge Abbruchs." Daraus ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin den ordentlichen Abschreibungssatz von 1.5 % (im Sinn einer Anpassung) für den "Rest der Lebensdauer" des Gebäudes erhöhen will. Das Imparitätsprinzip gebiete - so die Beschwerdeführerin -, bereits bekannte, aber noch nicht eingetretene Verluste zu berücksichtigen; dies sei auch für das Steuerrecht verbindlich. Es sei willkürlich und verstosse gegen das Massgeblichkeitsprinzip, dass für die gemeinsame Bilanzierung von Land und Gebäude nicht das Gleiche gelten solle wie bei einer separaten Bilanzierung. Richtigerweise sei die Einzelbewertung für Land und Gebäude anzuwenden und für die Abschreibungen auf dem Gebäude der Anschaffungswert des Landes als

Untergrenze anzuerkennen, selbst bei einer gemeinsamen Bilanzierung von Land und Gebäude. Der Anschaffungswert des Landes von Fr. 636'714.-- werde nicht unterschritten. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach eine Abschreibung nur bis zum aktuellen Verkehrswert des Landes zuzulassen sei, führe dazu, dass Wertverminderungen auf dem Gebäude durch Wertvermehrungen auf dem Land ausgeglichen würden, obwohl die Wertvermehrung auf dem Land weder buchmässig noch auf andere Weise realisiert worden sei. Dadurch werde sie - die Beschwerdeführerin - um eine geschäftsmässig begründete und damit steuerlich zulässige Abschreibung gebracht.

### **E. 3.4**

Der Auffassung der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden.

#### **E. 3.4.1**

Richtig ist, dass im Rahmen der Normalabschreibung von Liegenschaften der Steuerwert bzw. Verkehrswert nicht zwingend die Untergrenze bildet. Dies gilt nicht nur im Fall der separaten Bilanzierung der Gebäude (vgl. BGE 132 I 175 E. 3 S. 180), sondern auch dann, wenn Gebäude und Land in einer einzigen Bilanzposition aktiviert sind (Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.4.4). Demgemäss ist nicht ausgeschlossen, dass bei überbauten Grundstücken und gemeinsamer Bilanzierung von Land und Gebäude der Buchwert unter den Steuerwert bzw. Verkehrswert des Landes nach Abbruch der Gebäude zu liegen kommt. Dies bedeutet allerdings noch nicht, dass - gemäss dem Standpunkt der Beschwerdeführerin - der Anschaffungswert der Liegenschaft die unterste Grenze für Abschreibungen darstellt. Der Grundsatz, dass Land keiner Altersentwertung unterliegt (vgl. E. 2.6), ist weiterhin zu berücksichtigen. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, lässt das System der Einzelbewertung - im Gegensatz zum System der gemeinsamen Bewertung - die Totalabschreibung des Gebäudes, hingegen keine Abschreibung auf dem Land zu. Im vorliegenden Fall lag der Buchwert der Gesamtliegenschaft (Land und Gebäude) per 31. Dezember 2013 nach der ordentlichen Abschreibung von 1.5 % mit Fr. 1'375'550.-- unter dem von der Vorinstanz veranschlagten Grundstückswert (Bauland) : Dieser betrug im Jahr 2013 zwischen Fr. 1'455'948 und Fr. 2'386'800.--. Die Einschätzung der Vorinstanzen, wonach die Beschwerdeführerin mit der ordentlichen Abschreibung "noch gut gefahren" sei, erweist sich demnach als zutreffend.

#### **E. 3.4.2**

Hier geht es indessen nicht in erster Linie um die Frage, ob der aktuelle Verkehrswert des Landes im Rahmen von ordentlichen Abschreibungen bei gemeinsamer Bilanzierung von Land und Gebäude unterschritten werden darf. Die geltend gemachte Abschreibung von Fr. 100'950.-- (anstatt Fr. 20'950.--) sprengt den Rahmen einer Korrektur des Normalsatzes und kommt einer ausserordentlichen Abschreibung gleich. Entscheidend ist somit, ob eine entsprechende Wertverminderung tatsächlich eingetreten ist (vgl. E. 2.4 und 2.5).

Das Mehrfamilienhaus war bis Ende September 2015 vermietet, woraus sich ergibt, dass die Liegenschaft im Jahr 2013 regulär genutzt wurde. Daraus, dass das Gebäude (offenbar vor Ablauf der "natürlichen" Lebenszeit) abgerissen und durch einen Neubau ersetzt werden sollte, kann - jedenfalls was die Steuerperiode 2013 betrifft - keine über das gewöhnliche Mass hinausgehende Wertverminderung der Liegenschaft abgeleitet werden. Auch hier ist zu beachten, dass Land und Gebäude gemeinsam bilanziert wurden mit der Folge, dass keine separate (Total-) Abschreibung des Gebäudes möglich ist. Von einem Wertverlust, der sicher und endgültig oder zumindest von Dauer erscheint (vgl. E. 2.4), kann nicht die

Rede sein. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin zu schliessen war im Jahr 2013 nicht einmal mit einer dauerhaften Entwertung der Liegenschaft zu rechnen, geschweige denn war eine solche eingetreten (vgl. auch E. 2.9). Inwiefern bei dieser Sachlage die Verweigerung eines derart hohen Abschreibungssatzes (7.2 % statt 1.5 % des Buchwerts) unrichtig sein soll, ist nicht ersichtlich.

### **E. 3.4.3**

Es liegt auch keine Verletzung des Massgeblichkeits- und des Imparitätsprinzips vor. Das Steuerrecht lässt Abschreibungen auf Anlagegütern zu, soweit sie buchmässig ausgewiesen und geschäftsmässig begründet sind (vgl. E. 2.1). Dass Letzteres erfüllt wäre, wird von der Beschwerdeführerin nicht ansatzweise dargetan.

### **E. 3.5**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt, wenn sie in Bestätigung des Entscheids des Steuerrekursgerichts die Voraussetzungen für eine ausserordentliche Abschreibung auf der Liegenschaft verneint hat.

### **E. 4**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 ist abzuweisen.

## III. Staats- und Gemeindesteuern

### **E. 5.1**

§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG/ZH entspricht Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG, wonach geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen zum steuerbaren Reingewinn gehören. Art. 24 Abs. 4 StHG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG entspricht Art. 62 Abs. 1 DBG. Der Begriff der geschäftsässigen Begründetheit von Abschreibungen ist bundesrechtlich vorgegeben, so dass diesbezüglich auf kantonaler Ebene kein Gestaltungsspielraum besteht (Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 4.2). Es kann somit auf die Erwägungen betreffend die direkte Bundessteuer verwiesen werden.

### **E. 5.2**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 ist abzuweisen.

## IV. Kosten und Entschädigung

### **E. 6**

Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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