

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00068 vom 14. Februar 2017**

ZH Verwaltungsgericht, 2017-02-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00068](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00068)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00068 du 14 février 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00068 del 14 febbraio 2017

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2013 | Die Pflichtige hat sich auf eine Abschreibungsmethode festgelegt, diese über Jahre beibehalten und hat sich grundsätzlich darauf zu behaften. Ein geplanter Abriss der Liegenschaft rechtfertigt noch keine Erhöhung des Abschreibungssatzes in den vorangehenden Steuerperioden. Der Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs ist damit nicht erbracht (E. 4.1). Es ist auch keine unvorhergesehene, erhebliche Wertbeeinträchtigung der Liegenschaft eingetreten, weshalb keine ausserordentliche Abschreibung zu gewähren ist (E. 4.2). Der gewerbetreibenden Steuerpflichtigen kann zugemutet werden, dass sie sich bei der Einbuchung eines Vermögensgegenstandes für ein Bewertungssystem (Einzel- oder Gesamtbewertung) entscheidet. Die Pflichtige darf nicht nach Belieben das Bewertungssystem wechseln, um den Konsequenzen der Gesamtbewertung, insbesondere der Kompensation von Mehr- und Minderwerten zu entgehen (E. 5.4). Es kann offengelassen werden, ob die Gestehungskosten des Landes die untere Abschreibungsgrenze bilden oder auf den Verkehrswert des Landes abzustellen ist, da die Abschreibungsgrenze nicht erreicht wird (E. 5.5). Abweisung der Beschwerden.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer alle Rechtsverletzungen geltend gemacht werden, nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids. Überdies gilt im Beschwerdeverfahren das Novenverbot, weshalb für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend ist wie für das Steuerrekursgericht (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055 und SB.2010.00056, jeweils E. 1.1 und 1.2).

### **E. 3.1**

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a und b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]).

### **E. 3.2**

Mit den Abschreibungen wird der alters- und nutzungsbedingte Wertverlust auf dem Geschäftsvermögen erfasst. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden (Art. 960a Abs. 3 Sätze 1 und 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat für die wichtigsten Arten des abnutzbaren Anlagevermögens Richtlinien für die anzuwendenden Abschreibungssätze erlassen (Merkblatt A/1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe [Merkblatt A/1995]). Auch wenn die Weisungen der kantonalen Steuerämter, für das Verwaltungsgericht nicht bindend sind, ist doch nicht ohne Not von einer weitverbreiteten Praxis abzuweichen (VGr, 19. Dezember 2016, SB.2016.00107 und SB.2016.00108, E. 3.7). Bei Einhaltung dieser Normsätze wird die geschäftsmässige Begründetheit vermutet. Für Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser sieht das Merkblatt einen Normsatz von 2 % vom Buchwert vor, wenn das Wohnhaus separat vom Land bilanziert wurde, und von 1,5 % vom Buchwert, wenn das Land und das Gebäude zusammen bilanziert wurden. Im Fall einer gemeinsamen Bilanzierung, ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig (Anmerkung 4). Betriebsliegenschaften stellen Anlagevermögen dar und unterliegen einem Wertverlust, dem mit ordentlichen Abschreibungen zu begegnen ist. Grund und Boden unterliegen in der Regel keiner Abnutzung und sind damit auch nicht abschreibungsbedürftig (vgl. BGr, 1. Februar 2016, 2C\_1155/2014, E. 3.4.3; BGr, 12. Dezember 2013, 2C\_142/2012, 2.4). Daher lässt das Merkblatt A/1995 beim Land bzw. unter dem Landwert an sich keine Abschreibung zu (Anmerkung 3 und 4). In Betracht fallen immerhin ausserordentliche Abschreibungen.

### **E. 3.3**

Daneben werden auch besondere kantonale Abschreibungsverfahren wie die "Zürcher Methode" zugelassen, welche keine kontinuierlichen Abschreibungssätze beachten. Nach der "Zürcher Methode" ist es möglich eine Sofortabschreibung oder Abschreibungen in unregelmässigen Abständen und Höhen vorzunehmen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N. 99). Die steuerpflichtige Person hat grundsätzlich die Wahl, welche der beiden Abschreibungsmethoden (Normalsätze der EStV oder "Zürcher Methode") sie in ihrer Buchhaltung berücksichtigen will. Um verpöntes widerspruchsvolles Verhalten zu vermeiden, hat sie jedoch die einmal gewählte Abschreibungsart jedenfalls dann beizubehalten, wenn sie sie über Jahre angewandt hat (RK ZH, 17. Dezember 1992, ZStP 1993, 110; Richner et al., § 64 N. 100). Eine Abweichung von diesem Grundsatz ist im Einzelfall denkbar, wenn der fortgeführte Anschaffungswert offensichtlich unrichtig ist und eine neue Bemessung der Abschreibung notwendig macht. Eine neue Bemessung der Abschreibung kann z. B. dann notwendig werden, wenn der fortgeführte Anschaffungswert einer Betriebsanlage offensichtlich unrichtig ist, was in der Regel der Fall ist, wenn die Nutzungsdauer der Anlage zu lang oder zu kurz bemessen worden ist (vgl. Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2. A., Basel 1992, Art. 49 N. 330). Die Pflichtigen haben den Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs zu belegen (vgl. Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Zürich 2016, Art. 28 N. 25).

### **E. 3.4**

Zulässig können aber auch einmalige Abschreibungen sein, dann nämlich, wenn auf Geschäftsvermögen eine unvorhergesehene, erhebliche Wertbeeinträchtigung z. B. wegen eines Naturereignisses eingetreten ist und der tatsächliche Wert der Liegenschaft unter den Buchwert gefallen ist. Diesfalls kann im gleichen Jahr eine ausserplanmässige Abschreibung im Sinne einer Wertkorrektur vorgenommen werden, sofern das Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ohne diese zu hoch bewertet wäre. Das kann auch bei Grund und Boden zutreffen, der normalerweise keiner Wertverminderung infolge Abnutzung unterliegt, wenn der Verkehrswert des Grundstücks unter den Buchwert – z. B. wegen einer Auszonung gesunken ist (sog. ausserordentliche Abschreibungen; Art. 960a Abs. 3 Satz 1 OR, vgl. BGr, 25. Januar 2000, 2A.571/1998, E. 2a; Richner et al., § 64 N. 113; vgl. Reich et al., Art. 28 N. 42).

### **E. 4.1**

Die Pflichtige hat die Liegenschaft mit einer Fläche von 1'404 m<sup>2</sup> am 7. Dezember 1982 zu einem Preis von Fr. ... erworben. Sie war bereits damals überbaut. Ab der Steuerperiode 1999 hat sie jeweils 1,5 % vom Buchwert der gesamten Liegenschaft (Gebäude und Land) abgeschrieben. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid zutreffend festgestellt, dass sie sich damit auf eine Abschreibungsmethode festgelegt hat, diese über Jahre beibehalten und sich grundsätzlich darauf zu behaften hat. Weiter hat sie zu Recht festgestellt, dass der für Oktober 2015 geplante Abriss der Liegenschaft noch keine Erhöhung des Abschreibungssatzes in den vorangehenden Steuerperioden rechtfertigt. Solches wäre etwa denkbar, wenn die Liegenschaft aus bestimmten Gründen eine Entwertung erfahren hätte und der geplante Abriss eine Folge davon darstellte. Die Pflichtige macht jedoch nichts dergleichen geltend, zumindest nicht substantiiert, und hat damit den Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs nicht erbracht.

### **E. 4.2**

Sodann ist vorliegend auch keine ausserordentliche Abschreibung zu gewähren, macht doch die Pflichtige (zu Recht) nicht geltend, dass eine unvorhergesehene, erhebliche Wertbeeinträchtigung der Liegenschaft eingetreten wäre.

### **E. 4.3**

Die Pflichtige setzt sich ohnehin mit dem vorinstanzlichen Entscheid nicht substantiiert auseinander, enthält die Beschwerdeschrift doch über eine rein appellatorische Kritik hinaus nichts, was eine andere Entscheidung rechtfertigen würde. Sie zeigt damit nicht auf, dass und inwiefern sich der vorinstanzliche Entscheid auf eine falsche Sachverhaltsgrundlage stützen oder Recht verletzen soll. Es besteht daher unter Verweis auf die vorinstanzlichen Erwägungen kein Anlass von den bestehenden Abschreibungssätzen abzuweichen. Die Beschwerde ist bereits deshalb abzuweisen.

### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat die Abweisung zudem damit begründet, dass eine Erhöhung der Abschreibung auch deshalb nicht in Frage komme, weil der Landwert als Abschreibungsuntergrenze nicht unterschritten werden dürfe. Der Buchwert der (gesamten) streitigen Liegenschaft habe per 31. Dezember 2013 Fr. ... (Fr. ... abzüglich 1,5 % Abschreibung von Fr. ...) betragen. Dies ergebe bei einer Grundfläche von 1'404 m<sup>2</sup> einen Durchschnittspreis von rund Fr. .../m<sup>2</sup>. Im Vergleich dazu liege der Modellpreis gemäss

statistischem Amt des Kantons Zürich für "Preise für Wohnbauland" pro m<sup>2</sup> von unbebautem Land in der Wohn- und Mischzone in E im Jahr 2013 bei Fr. .../m<sup>2</sup>. Gemäss Auskunft der Gemeinde E habe der Landpreis pro m<sup>2</sup> bei einem Landverkauf im Jahr 2013 in unmittelbarer Nähe der Liegenschaft D-Strasse 01, sogar Fr. ...-/m<sup>2</sup> betragen. Damit sei die Pflichtige mit der Gewährung des (ordentlichen) Abschreibungsabzugs noch gut gefahren.

### **E. 5.2**

Die Pflichtige bemängelt eine ungleiche Behandlung bei einer gemeinsamen Bilanzierung von Gebäude und Land gegenüber einer separaten Bilanzierung der beiden Werte. Bei einer gemeinsamen Bilanzierung könne das Gebäude gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur bis zum aktuellen Verkehrswert des Landes abgeschrieben werden, bei einer separaten Bilanzierung hingegen könne das Gebäude vollständig abgeschrieben werden. Bei einer gemeinsamen Bilanzierung würden Wertverminderungen auf dem Gebäude durch Wertvermehrungen auf dem Land ausgeglichen werden, obwohl die Gesellschaft die Wertvermehrung auf dem Land weder buchmässig noch auf andere Weise realisiert habe. Dadurch werde die Gesellschaft um eine geschäftsmässig begründete und damit steuerlich zulässige Abschreibung gebracht. Dies erscheine nicht nur willkürlich, sondern stelle auch eine (punktuelle) Abkehr vom Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz dar, da es handelsrechtlich nicht erlaubt sei, den Wert eines Aktivums über dessen Anschaffungswert hinaus zu bilanzieren. Zudem werde der die handels- und die steuerrechtliche Erfolgsermittlung beherrschende Grundsatz der Impartität missachtet, der besage, dass Mehrwerte an Aktiven und Minderwerte an Passiven buchmässig erst bei ihrer Realisierung ausgewiesen würden, Minderwerte an Aktiven und Mehrwerte an Passiven dagegen schon im Zeitpunkt ihrer Entstehung, selbst wenn sie noch nicht realisiert worden seien.

### **E. 5.3**

Es trifft zu, dass das Bundesgericht in einem älteren Entscheid festgelegt hat, dass eine Abschreibung auf überbauten Liegenschaften wegen Abbruchs aller Geschäftshäuser nicht zu berücksichtigen ist, wenn die dem Abbruch zugeschriebene Wertverminderung durch eine Vermehrung des Bodenwerts ausgeglichen wird, da das (Gesamt-)Grundstück nur insoweit unter den Wert von Grund und Boden fallen könne, als der Wert des Bodens dadurch beeinträchtigt wird, dass die alten Gebäude noch darauf stehen (vgl. BGE 86 I 235 E. 2b). In neueren Entscheiden hat sich das Bundesgericht nicht mehr konkret zu dieser Frage geäußert. Es hat aber festgehalten, dass eine ordentliche Abschreibung bei Immobilien nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie wegen deren Gebrauchs oder aufgrund des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet würden (BGE 132 I 175, E. 2.3; BGr, 16. Mai 2011, 2C\_50/2011, E. 2.1). Ordentliche Abschreibungen auf Grund und Boden fallen dabei ausser Betracht, da sie weder einer Altersentwertung unterliegen noch die Nutzungsdauer befristet ist, auch wenn das Merkblatt A/1995 für ältere Fälle, wo Gebäude und Land noch in einer einzigen Bilanzposition erscheinen, den speziellen Satz von 1,5 % vorsieht (vgl. BGr 1. Februar 2016, 2C\_1155/2014, E. 3.4.3; BGr, 16. Februar 2007, 2A.667/2006, E. 3.3 ).

### **E. 5.4**

Die an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geäußerte Kritik der Pflichtigen geht insoweit fehl, als dass dem Steuerpflichtigen zugemutet werden kann, dass er sich bei der Einbuchung eines Vermögensgegenstandes für ein Bewertungssystem entscheidet, mit allen

Vor- und Nachteilen. Entgegen der Meinung der Pflichtigen ist keine Verletzung des Gleichheitsgebots darin zu sehen, dass die getroffene Wahl unterschiedliche (Rechts-)Folgen nach sich zieht: Die von ihr aufgezeigten Verlaufsszenarien einer Gesamt- bzw. Einzelbewertung veranschaulichen, dass es sich um verschiedene Sachverhalte handelt, weshalb eine Gleichbehandlung an sich nicht möglich ist. Die Pflichtige darf auch nicht nach Belieben das Bewertungssystem wechseln, um den Konsequenzen der Gesamtbewertung, insbesondere der Kompensation von Mehr- und Minderwerten, zu entgehen. Ansonsten entstünde tatsächlich eine Ungleichbehandlung (Privilegierung) gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, welche sich für eine Einzelbewertung entscheiden und nur vom Gebäudewert abschreiben können (2 % auf dem Gebäudewert gegenüber 1,5 % auf dem Land- und Gebäudewert). Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern das Massgeblichkeitsprinzip verletzt worden sein soll. Bei einer Gesamtbewertung bildet das Grundstück, bestehend aus Land und Gebäude, ein Aktivum, weshalb der Ausgleich des Mehrwerts des Landes mit dem Minderwert des Gebäudes innerhalb dieses Aktivums stattfindet und somit auch keine unzulässige Verrechnung mit anderen Aktiven erfolgt (vgl. Art. 960a Abs. 2 OR Verbot der bilanzmässigen Aufwertung; vgl. auch BGr, 1. Februar 2016, 2C\_1155/2014, E. 3.3.2; BGr, 5. Oktober 2004, 2A.22/2014, E. 2.2.2, in: StE 2005 B 23.43.2. Nr. 11, StR 60/2005 S. 40). Gleiches gilt bezüglich des Grundsatzes der Impartitität. Es findet keine Ausweisung eines Mehrwerts eines Aktivums statt.

#### **E. 5.5**

Ob im vorliegenden Fall die Gestehungskosten des Landes die untere Abschreibungsgrenze bilden, wie dies von einem Teil der Lehre vertreten wird (vgl. Richner et al., § 64 N. 95) oder gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und einem Teil der Lehre auf den Verkehrswert des Landes abzustellen ist (vgl. BGE 86 I 235 E. 2b, Reich et al., Art. 28 N. 20), kann indes vorliegend offenbleiben. Selbst wenn von Gestehungskosten für das Land in der Höhe von Fr. ... (gemäss Angaben der Pflichtigen lag der durchschnittliche Bodenpreis im Jahr 1962 bei Fr. .../m<sup>2</sup>) ausgegangen wird und dieser Betrag die Abschreibungsgrenze bilden sollte, kann die Pflichtige daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, da sie mit der zulässigen Abschreibung von 1,5 % des Buchwerts in der Höhe von Fr. (vgl. E. 4) diese Abschreibungsgrenze ohnehin (noch) nicht erreicht. Wird demgegenüber vom Verkehrswert des Bodens ausgegangen, hätte die Pflichtige die Abschreibungsgrenze in beiden Fällen bereits überschritten (Grundstückwert bei einem Bodenpreis von Fr. .../m<sup>2</sup> Fr. ... bei einem Bodenpreis von Fr. .../m<sup>2</sup> Fr. ...). Die Vorinstanz hat daher zutreffend festgehalten, dass die Pflichtige mit dem ihr gewährten Abschreibungsabzug "gut gefahren" ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

#### **E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht dieser aufgrund ihres Unterliegens nicht zu, gleiches gilt für die Verfahren vor dem Steuerrekursgericht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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