



Entscheid

29. Oktober 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2015 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2015**

hat sich ergeben:

A. Die A mit Sitz in B (nachfolgend die Pflichtige) verfolgt den Zweck, ihren Mitgliedern gesunden und preisgünstigen Wohnraum zu verschaffen und zu erhalten. Sie besitzt in C mehrere Liegenschaften mit rund 600 Wohnungen. Unter anderem ist sie Eigentümerin des Grundstücks Kat.Nr. ... im Halte von 8'291 m² im D, E, welches sie im Jahr 1932 für Fr. 24'876.- (Fr. 3.- /m²) kaufte. Anschliessend liess sie darauf die Mehrfamilienhäuser ...strasse 26-36, ...weg 1 und 3 sowie ...strasse 31-45 errichten. Da sich eine Sanierung der rund 80-jährigen Gebäude nicht mehr lohnte, entschied sie sich für den Abbruch der Gebäude und eine Neuüberbauung des Areals in zwei Etappen. Die Gebäude an der ...strasse 26-32 sowie ...strasse 31-45 wurden in der ersten Etappe im Jahr 2013 abgebrochen. Die zweite Bauetappe begann im Jahr 2015 und führte zum Abbruch der restlichen Gebäude an der ...strasse 34 und 36 sowie ...weg 1 und 3. Streitgegenstand des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens bilden einzig die in der zweiten Etappe abgebrochenen Liegenschaften und die diesbezüglich geltend gemachten Abschreibungen.

In ihrer Bilanz hat sie den anteiligen Landerwerbspreis von Fr. 10'479.- (3'493 m² à Fr. 3.-) und die Gebäudeerstellungskosten der streitbetroffenen Liegenschaften gemeinsam in einem einzigen Aktivkonto aktiviert. Bis 2013 hat sie – soweit ersichtlich – jeweils 1.5% vom Buchwert der gesamten Liegenschaft (Land und Gebäude) abgeschrieben und die anteiligen Abschreibungen von Fr. 305'698.- (...strasse 34 und 36) und Fr. 238'473.- (...weg 1 und 3) dem Aufwandkonto "Einlagen Amortisationskonto" belastet. Per 1. Januar 2015 belief sich der Buchwert der streitbetroffenen Grundstücke auf Fr. 520'640.- (Fr. 291'900.- + Fr. 228'740.-). Im Jahr 2015 brach sie die streitbetroffenen Gebäude ab. Daraufhin nahm sie in ihrer Bilanz Sonderabschreibungen von Fr. 510'161.- (= Fr. 286'020.- + Fr. 224'141.-) vor. Diese führten per 31. Dezember 2015 zu Restbuchwerten von Fr. 5'880.- (...strasse 34 und 36, Landanteil 1'960 m²) und Fr. 4'599.- (...weg 1 und 3, Landanteil 1'533 m²), welche dem historischen Landerwerbsanteil von Fr. 10'479.- (3'493 m² à Fr. 3.-) entsprachen.

Mit Einschätzungsentscheid und Veranlagungsverfügung vom 26. April 2017 korrigierte das kantonale Steueramt die Sonderabschreibungen und liess stattdessen nur ordentliche Abschreibungen von Fr. 4'420.- und Fr. 3'441.-, entsprechend 1.5% der Buchwerte zu. Dementsprechend veranlagte es die Pflichtige für die direkte Bundes-

steuer und die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Reingewinn von je Fr. 925'900.-. Das bei den Staats- und Gemeindesteuern steuerbare Eigenkapital wurde auf Fr. 3'341'000.- festgesetzt.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 2. Juni 2017 teilweise gut, indem es einerseits die irrtümlich vorgenommenen ordentlichen Abschreibungen von Fr. 4'420.- und Fr. 3'441.- wieder aufrechnete und andererseits Rückstellungen für den infolge der Gewinnaufrechnung entstehenden zusätzlichen Steueraufwand in Abzug brachte. Im Hauptstreitpunkt hielt es an der Unzulässigkeit der Restabschreibungen fest. Dementsprechend setzte es für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern den steuerbaren Reingewinn auf je Fr. 822'700.- und das steuerbare Kapital auf Fr. 3'238'000.- herab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 14. Juni 2017 beantragte die Pflichtige dem Steuerrekursgericht, die in der Steuererklärung geltend gemachten Restabschreibungen von Fr. 286'020.- betreffend ...strasse 34 und 36 und Fr. 224'141.- betreffend ...weg 1 und 3 gewinnmindernd zu berücksichtigen und das steuerbare Kapital von Fr. 2'839'628.- gemäss Steuererklärung 2015 unverändert zu belassen.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 4. Juli 2017 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 22. August 2017 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt verzichtete auf weitere Ausführungen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres, sowie u.a. allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 58 Abs. 1 lit. a und b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Für das kantonale Recht enthält § 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juli 1997 (StG) eine gleichlautende Regelung, weshalb die nachfolgenden Erwägungen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern Gültigkeit haben.

b) Unter einer Abschreibung ist die gewinnmindernde Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums auf den massgeblichen Buchwert zu verstehen. Sie ist dazu bestimmt, die bei der Bewertung von aktiven Wirtschaftsgütern festgestellte Wertverminderung auszugleichen. Dabei wird angenommen, dass die Entwertung bis zum Bilanzstichtag definitiv eingetreten ist, weshalb sie einen endgültigen Charakter aufweist. Für die Beurteilung ist auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen. Es können aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen berücksichtigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 28 N 4 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 70 StG).

c) Sachanlagegüter wie Fabrikgebäude, Maschinen, Fahrzeuge oder Mobiliar werden in der Regel nach dem sogenannten Fortführungswert bzw. Nutzwert bilanziert. Wegleitend ist somit der Wert, der dem Aktivum für den Betrieb durch den weiteren Gebrauch während der voraussichtlichen Nutzungsdauer zukommt. Die Differenz zwischen dem Anlagewert – den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zuzüglich allfälliger wertvermehrender Aufwendungen – und dem Endwert zum Zeitpunkt, wenn dieses Gut aus dem Betrieb ausscheidet, wird demnach auf die Jahre der voraussichtlichen Gebrauchsdauer verteilt, wie es Art. 62 Abs. 2 DBG für die direkte Bundessteuer vorschreibt. Für die einzelnen Branchen sollen die Abschreibungen nach einheitlichen Sätzen (Normalsätzen) berechnet werden. Massgebend für die jährliche Abschreibungsquote ist somit ein pauschalierter Durchschnittssatz. Liegenschaften, welche mit

einem Geschäfts-, Fabrik- und Lagergebäude überbaut sind, dürfen nach den jährlichen pauschalen Abschreibungssätzen regelmässig bis auf den Landwert abgeschrieben werden. Der Endwert der Gebäude selbst beträgt demnach nach Ablauf der voraussichtlichen Nutzungsdauer Fr. 0.-.

d) In der Praxis wird für die Bestimmung der Normalsätze auf das Merkblatt A 1995 der ESTV über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe abgestellt (Richner/Frei/Kaufman/Meuter, Art. 28 N 23 f. DBG und § 64 N 92 f. StG, je auch zum Folgenden). Dieses sieht für Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften, welche separat ohne Land bilanziert werden (System der Einzelbewertung), einen Satz von 2% des Buchwerts, und bei Bilanzierung von Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition (System der gemeinsamen Bewertung) einen Satz von 1,5% des Buchwerts vor (Anmerkung 4 des Merkblatts). In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig. Die genannten Sätze sind zu halbieren, wenn vom Anschaffungswert (linear) abgeschrieben wird. Weiter hält das Merkblatt fest, 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.

Den Pauschalsätzen kommt keine rechtliche Bedeutung im Sinn von allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen zu, welche von Gesetzes wegen zu beachten wären. Vielmehr bilden sie nur in pauschaler Form die unter normalen Verhältnissen angenommene Abnützung oder Wertverminderung von Gegenständen des Geschäftsvermögens ab. Zusätzliche, diese pauschalierten Normalsätze übersteigende Abschreibungen müssen zugelassen werden, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Ergibt sich handelsrechtlich, dass die Normalsätze ungenügend sind – weil z.B. die Lebensdauer des Objekts nachweisbar kürzer ist –, so ist nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz der effektive, handelsrechtlich gebotene Abschreibungssatz zu beachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 28 N 28 DBG und § 64 N 97 StG).

e) Neben dieser strikten ordentlichen Abschreibung zu festgelegten Sätzen wird auch die sogenannte "Zürcher Methode" akzeptiert, gemäss welcher Abschreibungen bis zur Untergrenze ohne spezielle Rücksicht auf die periodengerechte Besteuerung zugelassen werden. Abschreibungen auf Gebäuden werden nach dieser Methode auch in grösseren zeitlichen Sprüngen und in verschiedenem Ausmass ak-

zeptiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 28 N 31 ff. DBG und § 64 N 99 ff. StG). Die steuerpflichtige Person hat die Wahl, welche der beiden Methoden sie anwenden will. Um widersprüchliches Verhalten zu vermeiden, hat sie jedoch die einmal gewählte Abschreibungsart beizubehalten, wenn sie diese über Jahre angewandt hat (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Art. 28 N 30 DBG und § 64 N 100 StG).

f) Anderweitige (als nutzungs-, altersbedingte oder durch Verringerung der Substanz bedingte) Wertverluste, die aufgrund eines nicht planmässigen, meist unerwarteten Ereignisses eintreten, sind nach der Terminologie der revidierten obligatorischen Rechnungslegungsvorschriften durch Wertberichtigungen (früher ausserordentliche Abschreibungen) zu erfassen, sofern der Wertverlust definitiv eingetreten ist und nicht bloss vorübergehend ist (Art. 960a Abs. 3 erster Satz OR; BGr, 16. Juli 2018, 2C_330/2017, E. 2.2). Für bloss vorübergehende Wertverluste können Rückstellungen gebildet werden.

Grund und Boden sind grundsätzlich nicht abnutzbar. Abschreibungen sind hier deshalb nicht möglich. Indessen können ausserordentliche Ereignisse wie zum Beispiel die Aus- oder Umzonung eines Grundstückes oder die Entdeckung von Altlasten eine Wertberichtigung erforderlich machen (Art. 960a Abs. 3 OR).

2. Streitig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob bei gemeinsamer Bilanzierung von Land und Gebäude der aktuelle Verkehrswert des Landes im Rahmen von Abschreibungen unterschritten werden darf.

a) Das kantonale Steueramt verneinte dies und berief sich dabei auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 86 I 235, S. 236 sowie BGE 132 I 175, S. 179, E. 2.3), gemäss welcher im System der gemeinsamen Bewertung nach Abbruch der Gebäude Abschreibungen nur bis zum aktuellen Landwert zulässig seien.

An dieser Rechtsprechung hielt das Bundesgericht in einem erst nach Anhängigmachung der vorliegenden Rechtsmittel veröffentlichten Entscheid vom 16. Juli 2018, 2C_330/2017, E. 3.4.1 fest, wobei es allerdings im betreffenden Fall in erster Linie um die Frage ging, ob infolge eines später geplanten Gebäudeabbruchs überhaupt eine der vorzeitigen Abschreibung des Gebäudes entsprechende Wertverminderung eingetreten ist. Trotzdem merkte das Bundesgericht ergänzend an, dass bei ge-

meinsamer Bilanzierung von Land und Gebäude keine separate Totalabschreibung des Gebäudes möglich sei.

Den Landwert in E schätzte das kantonale Steueramt per 31. Dezember 2015 auf Fr. 1'951.- pro m². Dies ergibt für die anteilige Grundstücksfläche von total 3'493 m² einen Landwert von rund 6,8 Mio. Franken, welcher den Buchwert der beiden Grundstücke von Fr. 520'640.- (Fr. 291'900.- + Fr. 228'740.-) per 1. Januar 2015 deutlich übersteigt und keine über den pauschalen Normalsätzen liegende Sonderabschreibung (hier knapp 98%) nach Abbruch der Bausubstanz mehr zulässt.

b) Die Pflichtige macht geltend, dass diese Praxis nicht mit dem Niedrigwertprinzip gemäss Art. 960a Ziff. 1 und 2 OR vereinbar sei, gemäss welchem Aktiven bei ihrer Ersterfassung und in der Folgebewertung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen. Die vom Steueramt angewandte Praxis habe im Ergebnis eine bilanzmässige Landaufwertung zur Folge, die nur bei Sanierungsmassnahmen zulässig sei. Die Bilanz der Pflichtigen sei jedoch gesund und bedürfe keiner Aufwertung von Aktiven.

Diese Kritik, der auch ein Teil der Lehre beitrifft (Ernst Känzig, Direkte Bundessteuer, 2. A., I. Teil, 1982, N 37 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt), wurde jedoch in oben erwähnten Bundesgerichtsentscheid vom 16. Juli 2018 wie bereits in früheren Urteilen nicht geschützt. Das Bundesgericht hielt ausdrücklich fest, dass im System der gemeinsamen Bilanzierung von Land und Gebäude nicht das Gleiche gelte wie im System der Einzelbewertung, welches die Pflichtige bei ihrer Abschreibungspraxis im vorliegenden Fall im Ergebnis zur Anwendung bringen will. Das System der Einzelbewertung lasse eine Totalabschreibung des Gebäudes, jedoch keine Abschreibung auf dem Land zu. Dagegen sei bei gemeinsamer Bilanzierung von Land und Gebäude keine separate Totalabschreibung des Gebäudes zulässig (E. 3.4.2 des zitierten Entscheids). Bei der letztgenannten Verbuchungsvariante sind nach den bisher ergangenen bundesgerichtlichen Entscheiden vom 23. September 1960 (BGE 86 I 235), 23. November 1962 (ASA 32, 21), 19. Juni 2006 (BGE 132 I 175) und 16. Juli 2018, 2C_330/2017, durch den Abbruch von Gebäuden eingetretene Wertverminderungen mit der Vermehrung des Bodenwerts auszugleichen. Die dagegen erhobene Kritik, dass diese Praxis im Ergebnis zu einer weder realisierten noch verbuchten Aufwertung des Landes führe und die Pflichtige dadurch um eine geschäftsmässig begründete und

damit steuerlich zulässige Abschreibung gebracht werde, wurde vom Bundesgericht in den bisher ergangenen Entscheiden stets verworfen.

c) Weiter wendet die Pflichtige ein, dass das als Präjudiz herangezogene Bundesgerichtsurteil vom 23. September 1960 (BGE 86 I 235 E. 2b) mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar sei. Denn im betreffenden Fall sei es um den Erwerb eines überbauten Grundstücks gegangen, welches aus der Sicht des Erwerbers als Abbruchobjekt erworben worden sei. Bei dieser Sachlage sei es gerechtfertigt gewesen, Abschreibungen in der vorgenommenen Höhe nicht zuzulassen.

Auch dieses Argument hilft der Pflichtigen im vorliegenden Fall nicht weiter, da es im später beurteilten Fall 2C_330/2017 ebenfalls um den Erwerb eines überbauten Grundstücks ging, das jedoch im Zeitpunkt des Erwerbs, der 33 Jahre vor dem Abbruch des Gebäudes stattfand, kein Abbruchobjekt darstellte. Der vorliegende Fall unterscheidet sich vom zuletzt beurteilten Fall einzig dadurch, dass die Pflichtige zunächst ein unüberbautes Grundstück erwarb und dieses in der Folge überbaute, während es bei den bisher vom Bundesgericht beurteilten Fällen ausschliesslich um Grundstücke ging, die bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs überbaut waren. Auf diese Unterscheidung kann es jedoch allein nicht ankommen. Entscheidend ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einzig, ob sich die Pflichtige auf eine Einzelbewertung oder auf eine gemeinsame Bewertung von Land und Gebäude festgelegt hat.

d) Weiter stützt sich die Pflichtige auf die Weisung des kantonalen Steueramts vom 20. Juni 2005 zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungsfonds) und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens samt dem darauf Bezug nehmenden Steuerkommentar des Schweizerischen Verbands für Wohnungswesen. Darin sind jedoch keine vom Merkblatt A 1995 der ESTV abweichenden Abschreibungsgrundsätze festgesetzt worden. Die Weisung unterscheidet auch nicht zwischen Einzel- und gemeinsamer Bewertung, so dass dem Passus, wonach die Gestehungskosten des Landes als unterste Abschreibungsgrenze gelten, im vorliegenden Fall infolge gemeinsamer Aktivierung von Land und Gebäude keine Bedeutung zukommt.

e) Schliesslich führt auch der Hinweis, dass die Pflichtige im subventionierten gemeinnützigen Wohnungsmarkt tätig sei, die Kostenmiete anwende und verschiedenen Reglementen der C unterstehe, zu keinem von der bundesgerichtlichen Recht-

sprechung abweichenden Ergebnis. Denn weder das Reglement der C vom ...1996 über die Festsetzung, Kontrolle und Anfechtung der Mietzinse bei den unterstützten Wohnungen (Mietzinsreglement) noch das Reglement über das Rechnungswesen der von der C unterstützten Wohnbauträger (Rechnungsreglement) vom ... 2003 enthalten Abschreibungsregeln, die den dargelegten Grundsätzen und der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei gemeinsamer Bewertung von Land und Gebäude widersprechen.

Somit sind die Rechtsmittel abzuweisen.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]