Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.22/2004 /bie

Urteil vom 5. Oktober 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Merkli,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
W. und E.X._____, Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000 und 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 28. November 2003.

Sachverhalt:
A.
W.X._____ (geb. 1947) ist Inhaber eines grösseren Landwirtschaftsbetriebes (mit einer Fläche von rund 18 ha) in H._____, den er zusammen mit seiner Ehefrau bewirtschaftet. Der Einkommenssteuerwert der zahlreichen Liegenschaften des Betriebes betrug per 31. Dezember 2000 insgesamt Fr. 1'639'286.–, per 31. Dezember 2001 Fr. 1'604'307.–. Am 12. Oktober 2000 wurde der Ertragswert der Liegenschaften (Boden, Gebäude, Wald) vom Amt für Landschaft und Natur des Kantons Zürich auf Fr. 465'400.– geschätzt.

In den Steuererklärungen 2000 bzw. 2001 für die direkte Bundessteuer deklarierten W. und E.X._____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 11'000.– bzw. Fr. 15'100.–. Dabei machten sie als steuermindernden Aufwand je Fr. 80'000.– "zusätzliche Abschreibungen Liegenschaften" geltend. Sie begründeten diese damit, dass der Betrieb im Jahr 2012 dem Sohn - entsprechend dem diesem gemäss bäuerlichem Bodenrecht zustehenden Vorkaufsrecht - zum Ertragswert übergeben werde. Der Einkommenssteuerwert sei deshalb ab der Steuerperiode 2000 bis ins Jahr 2012 jährlich um rund Fr. 80'000.– herabzusetzen, d.h. nach und nach dem Ertragswert anzugleichen.

Das Kantonale Steueramt Zürich rechnete bei der am 2. August 2002 eröffneten Veranlagung der direkten Bundessteuer die zusätzlichen Abschreibungen auf und bestimmte das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2000 auf Fr. 91'000.–. Dagegen erhoben W. und E. X._____ am 19. August 2002 Einsprache.

Nachdem das Kantonale Steueramt Zürich auch bei der Veranlagung für die Steuerperiode 2001 die zusätzlichen Abschreibungen aufgerechnet und das steuerbare Einkommen auf Fr. 95'100.– festgelegt hatte, erhoben die beiden Steuerpflichtigen am 12. Mai 2002 auch dagegen Einsprache.
Das Kantonale Steueramt Zürich wies die beiden Einsprachen am 28. Juli 2003 ab.

Die von den beiden Steuerpflichtigen gegen diesen Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde wies die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich am 28. November 2003 ab.
B.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 9. Januar 2004 beantragen W. und E.X._____ dem Bundesgericht, den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes sowie den Beschwerdeentscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 11'000.– (Steuerperiode 2000) bzw. Fr. 15'100.– (Steuerperiode 2001) festzusetzen.
Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt, auf die Beschwerde betreffend die Steuerperioden 2000 und 2001 einzutreten und sie abzuweisen.

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich beantragt unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, die Beschwerde abzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft die Veranlagung der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2000 und 2001. Gemäss § 153 Abs. 1 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 können im Bereich der direkten kantonalen Steuern seit der Steuerperiode 1999 die Entscheide der (kantonalen) Rekurskommission mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich angefochten werden. Dieser Rechtsmittelweg muss auf Grund von Art.145 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ab der Steuerperiode 2001 auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6.6 S. 80 sowie 128 II 311 E. 6.4; Urteil 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004 E. 1.1).

Was die Vorinstanz bzw. deren Präsident dazu vorbringt, gibt dem Bundesgericht nicht Anlass, seine publizierte Rechtsauffassung zu überdenken oder gar davon abzurücken. Entgegen den Vorhaltungen hat sich das Bundesgericht in BGE 130 II 65 eingehend mit dem Erfordernis der Parallelität der Rechtsmittelzüge auseinandergesetzt. Der Entscheid ist auch nicht etwa "in freier richterlicher Rechtsfindung" gefallen, wie die Vorinstanz meint, sondern gründet auf einer umfassenden Analyse und Auslegung der massgebenden Bestimmungen unter Einbezug aller Auslegungselemente. Das Bundesgericht hat dabei nicht unzulässig in die kantonale Verfahrensautonomie eingegriffen: Die Verfassung hat dem Bund ausdrücklich die Aufgabe übertragen, Grundsätze für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festzulegen (Art. 129 Abs. 1 BV). Die Harmonisierung erstreckt sich insbesondere auch auf das Verfahrensrecht (Art. 129 Abs. 2 Satz 1 BV). Auf die sich aus der Harmonisierung möglicherweise ergebenden Konsequenzen für den kantonalen Instanzenzug hat das Bundesgericht bereits frühzeitig in BGE 128 II 311 (E. 6.4 S. 323) hingewiesen. Die Ankündigung erfolgte im Interesse der Kantone, um diesen nicht kurzfristig eine Änderung ihrer
Behördenorganisation zuzumuten, sondern ihnen eine möglichst grosse Zeitspanne zur Überprüfung und allfälligen Anpassung ihrer Rechtsmittelwege einzuräumen. Unzutreffend ist auch der Einwand der Vorinstanz, das Bundesgericht habe widersprüchlich entschieden, weil es einerseits die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Zusammenhang mit der Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte gemäss Art. 69 StHG (in der Fassung vom 9. Oktober 1998) zugelassen und zugleich den Entscheid der Zürcher Bundessteuer-Rekurskommission in Anwendung der Parallelnorm von Art. 218 DBG (ebenfalls in der Fassung vom 9. Oktober 1998) als kantonal letztinstanzlich betrachtet habe, andererseits aber Ende 2003 (in BGE 130 III 65) erkannt habe, für beide Steuerarten gelte das Erfordernis paralleler Instanzenzüge: Art. 69 StHG ist am 1. Januar 1999 in Kraft getreten und hat in seinem Anwendungsbereich auch für kantonale Steuern die eidgenössische Verwaltungsgerichtsbeschwerde eröffnet (Urteile 2P.202/2002 und 2A.455/2002 E. 2). Das sich namentlich aus Art. 50 StHG (i.V. mit Art. 145 DBG) ergebende Harmonisierungsgebot für die Instanzenzüge ist jedoch für die Kantone erst auf den 1. Januar 2001 verbindlich geworden (Art. 272 StHG); es gilt deshalb nur für Steuerperioden
ab diesem Datum.
1.2 Der angefochtene Entscheid ist somit in Bezug auf die Steuerperiode 2001, für die das Harmonisierungsgebot gilt, kein kantonal letztinstanzliches Urteil (Art. 98 lit. g OG), weshalb insoweit auf die Beschwerde nicht

einzutreten ist. Sie ist aber zulässig, soweit sie sich gegen die Veranlagung für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2000 richtet.
2.
2.1 Die Beschwerdeführer bewirtschaften gemeinsam einen eigenen Landwirtschaftsbetrieb. Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, insbesondere auch jene aus einem Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, steuerbar. Nach Art. 27 Abs. 1 DBG können (bei selbständiger Erwerbstätigkeit) von den steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere die Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG).
2.2 Die Beschwerdeführer führen gemäss dem von ihnen vorgelegten Jahresabschluss 2000 eine ordnungsgemässe kaufmännische Buchhaltung. In dieser weisen sie auf der zum Anlagevermögen zählenden Betriebsliegenschaft (feste Einrichtungen und Gebäude [gemäss Steuererklärung: Wohnhaus, Stöckli, Scheune, Remise, Jauchegrube sowie mechanische Einrichtungen]) ordentliche Abschreibungen von Fr. 36'899.– aus. Sie entsprechen nach (unbestrittener) Darstellung der Beschwerdeführer den im Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ohne besonderen Nachweis zulässigen Abschreibungssätzen und wurden von der Veranlagungsbehörde denn auch steuerlich anerkannt. Ihre Zulässigkeit ist auch im vorliegenden Verfahren nicht in Frage gestellt.

Die Beschwerdeführer machen zur Begründung der von ihnen vorgenommenen zusätzlichen Abschreibungen geltend, sie würden ihre selbständige Erwerbstätigkeit spätestens bei Erreichen des 65. Altersjahres bzw. des ordentlichen AHV-Alters - da der Beschwerdeführer dannzumal keine Direktzahlungen mehr erhalten werde - aufgeben und ihren Landwirtschaftsbetrieb ihrem Sohn zur Selbstbewirtschaftung verkaufen. Dieser habe 1998 die landwirtschaftliche Ausbildung abgeschlossen und arbeite seit 1999 auf dem Betrieb mit einem durchschnittlichen Arbeitspensum von 50 %. Da dem Sohn nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) ein Vorkaufsrecht zustehe, könne er den Betrieb zum Ertragswert übernehmen. Die dadurch voraussehbare Entwertung des Betriebes sei so zu berücksichtigen, dass ab der Steuerperiode 2000 bis zum Jahre 2012 (Erreichen des 65. Altersjahres durch den Beschwerdeführer) der aktuelle Einkommenssteuerwert nach dem Grundsatz der Periodizität jährlich durch eine entsprechende zusätzliche Abschreibung (im Sinne von Art. 28 Abs. 1 DBG) von rund Fr. 80'000.– dem Ertragswert angeglichen werde. Im Übrigen sehe Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG für jegliche unmittelbar drohenden
Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, die Möglichkeit von Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung vor. Dabei sei das landwirtschaftliche Gewerbe als Ganzes und seien nicht die einzelnen Grundstücke, Bauten und Anlagen zu bewerten.
2.2.1 Für die Bestimmung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind auch Wertveränderungen des Geschäftsvermögens einzubeziehen. Während Wertsteigerungen nach dem Realisationsprinzip regelmässig erst bei Veräusserung berücksichtigt werden, muss Wertverminderungen nach dem Imparitätsprinzip sofort Rechnung getragen werden, da nach Art. 960 Abs. 2 OR Aktiven höchstens zu dem Wert bilanziert werden dürfen, der ihnen im Zeitpunkt, auf den die Bilanz erstellt wird, für das Geschäft zukommt (Markus Reich/Marina Züger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Bd. I/2a, Zürich 2000, Art. 28 DBG N 1). Mittels Abschreibung wird der definitiven Wertabnahme eines Vermögenswertes (des Anlage- oder Umlaufvermögens) Rechnung getragen. Vorübergehende Wertveränderungen werden dagegen als Wertberichtigung berücksichtigt. Massgebend sind dabei grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag (Peter Locher, Kommentar zum DGB, Therwil/Basel 2001, Art. 28 DBG N 5; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 28 N 4).

Mit den (ordentlichen) Abschreibungen wird der sich aus der Beschaffenheit oder Zweckbestimmung ergebenden fortschreitenden Abnützung bzw. Wertverminderung von Gegenständen des Geschäftsvermögens Rechnung getragen. Sie werden durch Festsetzung bestimmter Abschreibungsquoten regelmässig auf die Nutzungsdauer des Vermögensstücks verteilt (Art. 28 Abs. 2 DBG). Zulässig können aber auch einmalige Abschreibungen sein, dann nämlich, wenn auf Geschäftsvermögen eine ausserordentliche Wertverminderung eintritt. Das kann namentlich bei Grund und Boden zutreffen, der normalerweise keiner Wertverminderung infolge Abnutzung unterliegt. Sinkt der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Buchwert - z.B. wegen einer Auszonung, eines Naturereignisses oder eines unerwarteten Konjunkturrückgangs -, darf und soll diesem Umstand durch eine ausserordentliche Abschreibung Rechnung getragen werden (Urteil 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000 E.

2a).
2.2.2 Im schweizerischen Steuerrecht gilt das Prinzip der Einzelbewertung. Danach ist in der Bilanz jedes einheitliche Wirtschaftsgut für sich zu bewerten und darf die Wertsteigerung eines Vermögenswertes nicht mit der Entwertung eines anderen kompensiert werden. Zwar kann eine Gruppenbewertung bei mehr oder weniger gleichartigen Gütern - etwa bei der Bilanzierung des Vorratsvermögens - ausnahmsweise zulässig sein. Für hochwertige Wirtschaftsgüter ist die Einzelbewertung jedoch die Regel. Bei der Bewertung von Liegenschaften - wobei Boden, da grundsätzlich nicht abnutzbar, sowie Gebäude und Bauten als Abschreibungsobjekte getrennt zu bewerten sind (Peter Locher, a.a.O., N 20; Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., N 15 und 20) -, bildet normalerweise die einzelne Bodenparzelle die Bewertungseinheit. Wertabnahmen, die ausnahmsweise auf einzelnen Parzellen eintreten, dürfen daher nicht mit Wertzunahmen ausgeglichen werden, die auf anderen Parzellen eingetreten sind, kann doch der Steuerpflichtige nicht zur bilanzmässigen Aufwertung dieser Parzellen gezwungen werden. Dies gilt auch für landwirtschaftliche Grundstücke (Urteil 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000 E. 3b).

Diese Voraussetzung für die Anerkennung der in Frage stehenden zusätzlichen Abschreibungen haben die Beschwerdeführer nicht erfüllt. Sie haben zusätzlich zu den steuerlich anerkannten Abschreibungen pauschal einen Betrag von Fr. 80'000.– auf Liegenschaften abgeschrieben. Dabei haben sie es unterlassen, diesen Betrag entsprechend der jeweiligen Wertverminderung den einzelnen Liegenschaften zuzuordnen. Eine solche Gesamtbewertung ist bei Liegenschaften von vornherein ausgeschlossen, weshalb die Abschreibung von den Vorinstanzen zu Recht nicht anerkannt worden ist (vgl. die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid [E. 2e]und in der Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [Ziff. 3]).
2.2.3 Die ordentlichen Abschreibungen müssen im Übrigen auch geschäftsmässig begründet sein. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn sie einen Minderwert des Bilanzobjektes ausgleichen, wobei auf das einzelne Jahr in der Regel nur die in seinem Verlauf eingetretene Wertverminderung anzurechnen ist (Peter Locher, a.a.O., N 24). Eine Abschreibung ist daher nur dann geschäftsmässig begründet und steuerlich anzuerkennen, wenn bis zum Bilanzstichtag die entsprechende Entwertung auch tatsächlich eingetreten ist (Markus Reich/ Marina Züger, a.a.O., Art. 28 N 2 und 13; Felix Richner/Walter Frei/ Stefan Kaufmann, a.a.O., Art. 28 N 14; Peter Locher, a.a.O., Art. 28 N 19 und 24; Urteil 2A.577/1997 vom 7. Oktober 1999 E. 2c). Die nach den Normalansätzen in den Merkblättern der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommenen Abschreibungen entsprechen diesem Grundsatz und gelten ohne weiteres als geschäftsmässig begründet (Peter Locher, a.a.O., Art. 28 N 26; Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., Art. 28 N 25).
Die Vorinstanz hat dazu zutreffend ausgeführt, auch wenn der Sohn der Beschwerdeführer nach dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht den Betrieb dereinst möglicherweise (nach Angaben der Beschwerdeführer im Jahre 2012) zum Ertragswert übernehmen könne, sei im hier massgebenden Zeitpunkt noch keine tatsächliche Wertverminderung der Liegenschaften eingetreten, die über die bereits in den Normalabschreibungssätzen berücksichtigte Wertabnahme hinausgehe. Dem ist zuzustimmen. Denn der Wert des Geschäftsvermögens bleibt unverändert, auch wenn ein Nachkomme, der die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, in absehbarer Zeit ein Vorkaufsrecht zum Ertragswert geltend machen kann. Das Ertragswertprinzip - dem im bäuerlichen Bodenrecht fundamentale Bedeutung zukommt (BBl 1988 III 988) - kommt in diesem Fall nicht deshalb zum Tragen, weil das Gewerbe weniger Wert ist, sondern weil auf dem freien Markt ein weit höherer Preis zu erwarten wäre, den selbstbewirtschaftenden Verwandten jedoch ermöglicht werden soll, es zu wirtschaftlich tragbaren Bedingungen zu erwerben und innerhalb der Familie zu halten (BBl 1988 III 955). Der Gesetzgeber ist beim Erlass des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht davon ausgegangen, dass der Selbstbewirtschafter den Übernahmepreis aus dem Ertrag des Betriebes bestreiten muss und somit höchstens den Ertragswert zu bezahlen vermag. Er hat der Erfahrung Rechnung getragen, dass nicht selbstbewirtschaftende Kaufinteressenten regelmässig über weitergehende Finanzierungsmöglichkeiten verfügen und dass der Selbstbewirtschafter deshalb regelmässig das Nachsehen hat, wenn ihm kein Vorrecht zu Vorzugsbedingungen eingeräumt wird. Die Regelung des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht hat aber nur zur Folge, dass im Veräusserungsfall unter bestimmten Voraussetzungen gewisse Restriktionen - auch in preislicher Sicht - gelten; sie führt nicht zu einer Entwertung von Gegenständen des Geschäftsvermögens. Die Vorinstanz hat daher zu Recht erkannt, von einer sicheren bzw. endgültig fortschreitenden Wertverminderung der Liegenschaften auf Grund des künftigen und ungewissen Vorkaufsfalles könne nicht die Rede sein. Es kann vollumfänglich auf ihre Ausführungen (angefochtener Entscheid E. 2a-d) verwiesen werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung

weist ergänzend darauf hin, die allfällige Wertverminderung könne gesamthaft abgeschrieben werden, falls der Betrieb dannzumal zum Ertragswert übertragen werde, da dann ein Verlust
tatsächlich eintrete.
2.3 Die Beschwerdeführer können die von ihnen angenommene "Wertverminderung" auch nicht als Rückstellung im Sinne von Art. 29 DBG geltend machen (vgl. Beschwerde S. 7). Denn Rückstellungen sind nur dann geschäftsmässig begründet und somit steuerrechtlich zulässig, wenn sie zur Sicherung von unmittelbar drohenden Verlustgefahren vorgenommen werden, nicht jedoch, wenn sie - wie hier - bloss (ungewisse) zukünftige Risiken berücksichtigen sollen (Urteil 2P.310/1998 vom 24. August 1999 E. 1c).
3.
Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Sache wird, soweit die Veranlagung für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2001 betreffend, zur weiteren Behandlung dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich überwiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt, unter Solidarhaftung.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 5. Oktober 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: