Kantonsgericht
Basel-Landschaft

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 26. März 2014 (810 13 375)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2011

Besetzung	Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian Haidlauf, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichterin Helena Hess, Gerichtsschreiber Martin Michel
Parteien	A.A.____ und B.A.____, Beschwerdeführer gegen **Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin
Beigeladene	**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach, 3003 Bern
Betreff	Direkte Bundessteuer 2011 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 31. Mai 2013)

A. Am 17. Januar 1989 genehmigte der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft die Mutation der – von der Gemeindeversammlung C.____ am 12. Dezember 1985 und 27. Oktober 1986/4. November 1986 beschlossenen – Zonenvorschriften Siedlung [Baugebietsperimeter und -etappierung] der Gemeinde C.____. Darin bestätigte der Regierungsrat insbesondere die Einweisung der Parzelle Nr. 338, GB C.____, (Acker, D.____) in die "2. Baugebietsetappe“ (RRB Nr. 180 vom 17. Januar 1989, Ziff. 4.6, S. 20 f.) und wies zugleich eine Einsprache der Eigentümerin der Parzelle Nr. 338 (E.____) ab, welche erfolglos eine Zuweisung ihrer Parzelle in die Bauzone W2 beantragt hatte.

B. A.A.____ erwarb am 20. November 1989 von E.____ die Parzelle Nr. 338, GB C.____ (Wert gemäss Katasterschätzung: Fr. 1'500.00) für Fr. 1'094'340.00 (2'806 m^2 à Fr. 390.00) gemäss eigener Darstellung als Arbeitsreserve für das "Baukonsortium D.____“ (bestehend aus A.A.____, F.____, G.____, H.____ und der I.____ AG), welche sich am Kauf finanziell beteiligten.

C. Ein erstes Baugesuch für ein Doppeleinfamilienhaus auf der Parzelle Nr. 338 lehnte die Baurekurskommission Basel-Landschaft am 7. Dezember 1992 ab. Ein weiteres Baugesuch (Nr. 2623/2001) betreffend zwei Einfamilienhäuser mit Garagen auf der Parzelle Nr. 338 wurde letztinstanzlich vom Bundesgericht mit Urteil vom 29. Januar 2004 (1P.733/2003) abgelehnt, weil es sich beim „Baugebiet 2. Etappe“ um eine Reservezone im Sinne von Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Raumplanung (RPG) vom 22. Juni 1979 handelte und die Parzelle damit in einer Nichtbauzone lag (Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 2004 [1P.733/2003], E. 3.2).

D. In der Steuererklärung 2011 deklarierten A.A.____ und B.A.____ ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 11'089.35. In der Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben der selbstständigen Erwerbstätigkeit erfasste A.A.____ bei den Ausgaben eine „Abschreibung D.____ (1. Rate)“ von Fr. 130'000.00, welche er damit begründete, die Parzelle werde von der Gemeinde ausgezont.

E. Am 25. Oktober 2012 veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft A.A.____ und B.A.____ für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 261'400.00. Dabei anerkannte sie unter anderem die von A.A.____ vorgenommene "Abschreibung" in der Höhe von Fr. 130'000.00 nicht und nahm in Abweichung vom deklarierten Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit eine entsprechende Aufrechnung vor.

F. Die von A.A.____ dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung am 19. Februar 2013 teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen von Fr. 261'400.00 auf Fr. 255'400.00. An der Aufrechnung in der Höhe von Fr. 130'000.00 hielt die Steuerverwaltung vollumfänglich fest.

G. Das Steuer- und Enteignungsgericht, Abt. Steuergericht (Steuergericht), wies die von A.A.____ und B.A._____ dagegen erhobene Beschwerde am 31. Mai 2013 ab und auferlegte ihnen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.00 (inkl. Auslagen).

H. Mit als Einsprache bezeichneter Eingabe erhoben A.A.____ und B.A.____ am 3. Dezember 2013 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde gegen das ihnen am 14. November 2013 zugestellte Urteil des Steuergerichts mit dem sinngemässen Antrag, die Abschreibung zu gewähren und auf die Aufrechnung zu verzichten.

I. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht schlossen in ihren Vernehmlassungen vom 12. bzw. 16. Dezember 2013 auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

J. Das Kantonsgericht hat den Fall am 9. Januar 2014 der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g:**

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG und Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Bei den schweizerischen Einkommenssteuern – sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern – gilt generell die gemeinsame Besteuerung der Ehegatten mit Faktorenaddition (Art. 9 Abs. 1 DBG; Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Für das Verfahren sieht Art. 113 Abs. 1 DBG vor, dass Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam ausüben. Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt (Art. 113 Abs. 3 DBG). Sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet (Art. 113 Abs. 4 DBG). Unbestrittenermassen lebten die Beschwerdeführer in der Veranlagungsperiode in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, weshalb sie gemeinsam zu veranlagen waren. Aufgrund der unbestrittenermassen weiterhin bestehenden ungetrennten Ehe der Steuerpflichtigen kommt beiden Ehegatten im Verfahren vor Kantonsgericht Parteistel-

lung zu, auch wenn die Beschwerde ans Kantonsgericht – wie bereits diejenige ans Steuergericht – einzig von A.A.____ unterzeichnet wurde (Art. 113 Abs. 3 DBG, vgl. zur steuerrechtlichen Vertretungsvermutung: Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 17. März 2010, E. 3.3 in: Der Steuerentscheid [StE] 2010 B 96.14 Nr. 2).

3. Materiell umstritten ist einzig, ob die "Abschreibung“ in Bezug auf den Landwert des Grundstücks GB C.____ Nr. 338 (Acker, D.____) in der Steuerperiode 2011 gewinnmindernd berücksichtigt werden kann.

3.1. Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid zusammengefasst aus, es könne offengelassen werden, ob die Parzelle dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen sei. Werde davon ausgegangen, die Parzelle befinde sich im Privatvermögen des Beschwerdeführers, so sei keine Abschreibung möglich, weil das Gesetz diese Möglichkeit nur auf Geschäftsvermögen vorsehe. Befinde sich die Parzelle indes im Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers, könne keine Abschreibung zugelassen werden, da die Parzelle im Jahr 1989 beim Kauf in der Bilanz nicht aktiviert worden sei und selbst wenn sie aktiviert worden wäre, die Abschreibung im Zeitpunkt der Wertveränderung, also beim Kauf oder spätestens im Jahr 1991, hätte vorgenommen werden müssen. Die Beschwerde erweise sich damit als unbegründet.

3.2. Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, es sei eine Tatsache, dass die Parzelle für das Geschäft wertlos sei, weshalb ihr Anteil (Fr. 130'000.00 im Jahr 2011, Fr. 100'000.00 im Jahr 2012 und Fr. 100'000.00 im Jahr 2013) steuerlich zum Abzug zuzulassen sei. Die Steuerverwaltung habe nicht bemängelt, dass sie in der Steuererklärung nur den amtlichen – von der Steuerverwaltung mitgeteilten – Steuerwert von Fr. 1'500.00 aufgeführt hätten, obwohl beim Erwerbseinkommen jedes Jahr die Zinsen für die Hypothek abgezogen worden seien. Die Steuerverwaltung habe sie auch nicht darauf aufmerksam gemacht, dass beim Geschäftsvermögen der amtliche Kaufpreis abzüglich der Anteile der Konsorten F.____, G.____ und I.____AG anstelle des Steuerwerts von Fr. 1'500.00 hätte eingesetzt werden müssen. Für die Beurteilung der Abschreibung müsse ihrer Ansicht nach der amtlich beurkundete Kaufpreis berücksichtigt werden.

3.3.1. Abschreibungen und Wertberichtigungen sind steuerlich Rechnung zu tragen, indem die Abschreibung oder Wertberichtigung auf dem Aktivum im Umfang des Wertverlusts anerkannt wird. Gemäss Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBG werden bei selbstständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu insbesondere die Abschreibungen und Rückstellungen nach Art. 28 und 29 DBG gehören. Das Steuerrecht spricht nicht von den notwendigen, sondern von den geschäftsmässig begründeten Abschreibungen des Geschäftsvermögens (Art. 28 Abs. 1 DBG, ebenso Art. 10 Abs. 1 Ingress und lit. a StHG). Das bedeutet, dass nur insoweit, als ein Aktivum eine Entwertung erfahren hat, darauf abgeschrieben werden kann. Bei nicht abnutzbaren Gegenständen muss eine Wertbeeinträchtigung tatsächlich eingetreten sein, damit abgeschrieben werden kann, auch wenn sich handelsrechtlich unter Umständen erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten ergeben können (Urteil des Bundesgerichts [2C_142/2012] vom 12. Dezember 2013, E. 2.3 mit Hinweisen).

3.3.2. Im Steuerrecht wird – im Unterschied zum Handelsrecht – zur Unterscheidung von Abschreibungen und Wertberichtigungen massgeblich auf die Dauerhaftigkeit der Abschreibung abgestellt. Einem definitiven Wertverzehr wird mit Abschreibungen Rechnung getragen, und zwar sowohl auf Anlage- wie auch auf Umlaufvermögen. Vorübergehende oder drohende Wertveränderungen auf dem Anlage- oder Umlaufvermögen werden durch Wertberichtigungen berücksichtigt (BGE 137 II 353, E. 6.4.1 mit Hinweisen = Die Praxis [Pra] 100 [2011] Nr. 126). Grundsätzlich aber gelten für die beiden Kategorien von Wertkorrekturen die gleichen materiellen Voraussetzungen; es geht bei den Wertberichtigungen wie bei den Abschreibungen um Bewertungshandlungen zur Herabsetzung von Aktivbeständen (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Auflage 2012, § 15 N 92). Grund und Boden unterliegen in der Regel keiner Abnutzung und sind damit auch nicht abschreibungsbedürftig. Anders verhält es sich nur bei beschränkter Nutzungsdauer der Liegenschaft wie bei der Ausbeutung von Kiesgruben sowie bei Wertabnahmen etwa infolge raumplanerischer Massnahmen, Naturereignissen oder einem Konjunkturrückgang (Urteil des Bundesgerichts [2C_142/2012] vom 12. Dezember 2013, E. 2.5 mit Hinweisen).

3.3.3. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend dargelegt hat (vorinstanzlicher Entscheid E. 6.e) kann hier offengelassen werden, ob die Parzelle Nr. 338 dem Privat- oder Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zuzuordnen ist, weil, selbst wenn die Parzelle dem Geschäftsvermögen zuzuordnen wäre, die Vornahme einer Abschreibung bzw. Wertberichtigung, wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird (siehe hinten E. 4. und 5.), aus anderen Gründen von den Steuerbehörden zu Recht steuerrechtlich nicht anerkannt worden ist.

4.1. Mit der Einreichung der Steuererklärung sowie den Aufstellungen bzw. Aufzeichnungen über die selbstständige Erwerbtätigkeit haben die Beschwerdeführer eine Willenserklärung abgegeben, die sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die Beschwerdeführer verbindlich ist. Die Beschwerdeführer sind folglich auf den sich daraus ergebenden Zahlen zu behaften. Die Beschwerdeführer haben unbestrittenermassen im Jahr 1989 beim Kauf des Grundstücks den Kaufpreis nicht aktiviert, sondern jeweils nur den amtlichen Steuerwert des Grundstücks in der Höhe von Fr. 1'500.00 deklariert und versteuert. Vorausgesetzt, es handelt sich beim Grundstück um Geschäftsvermögen, ist somit auch in der Steuerperiode 2011 von einem massgeblichen Buchwert des Aktivums von lediglich Fr. 1'500.00 auszugehen, womit – wie das Steuergericht zutreffend ausgeführt hat (angefochtener Entscheid E. 5. und 7.) – keine Wertverminderung von Aktiven des Geschäftsvermögens ersichtlich ist. Eine Abschreibung oder Wertberichtigung in der Höhe von Fr. 130'000.00 fällt damit ausser Betracht.

4.2. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, die Steuerbehörden hätten die Beschwerdeführer nicht darauf aufmerksam gemacht, dass beim Geschäftsvermögen der amtliche Kaufpreis abzüglich der Anteile der Konsorten anstelle des Steuerwerts von Fr. 1‘500.00 hätte eingesetzt werden müssen. Den Beschwerdeführern mussten die entsprechenden Folgen der Deklaration klar sein, zumal sie das jeweilige Geschäftsfahrzeug in ihren Aufstellungen aktiviert hatten und in der Folge periodische Abschreibungen vorgenommen haben (siehe z.B. Beilage zur Steuererklärung 2011 (Wert 1.1.2011: Fr. 56'000.00; Abschreibung 2011: Fr. 16'000.00; Wert 1.1.2012: Fr. 40'000.00). Sie haben es sich somit selbst zuzuschreiben, dass sie, sofern sie das Grundstück als Geschäftsvermögen angesehen haben und im Jahr 1989 davon ausge-

gangen waren, der Kaufpreis entspreche dem effektiven Verkehrswert des Grundstücks, nicht ihren Anteil am Kaufpreis aktiviert und als Buchwert ausgewiesen haben, sondern nur den massiv tieferen Katasterwert.

5. Im Übrigen erweist sich die von den Beschwerdeführern verlangte ausserordentliche Abschreibung (bzw. Wertberichtigung) auch deshalb als unzulässig, weil sie, selbst wenn sie erforderlich wäre, in Verletzung des steuerrechtlichen Periodizitätsprinzips verspätet vorgenommen wurde. Die Einschränkung der fehlenden Überbaubarkeit der Parzelle gilt seit langer Zeit. Mit den Beschlüssen der Gemeindeversammlung C.____ vom 12. Dezember 1985 und 27. Oktober/4. November 1986 über die Zonenvorschriften Siedlung entschied die Gemeinde, dass die fragliche Parzelle Nr. 338 in C.____ nicht einer Bauzone zugeteilt werde. Der Regierungsrat genehmigte diese Zonenvorschriften am 17. Januar 1989, womit klar war, dass diese Parzelle kein Bauland darstellt. Das bestätigte auch das Bundesgericht in seinem Urteil vom 29. Januar 2004 [1P.733/2003], in welchem es das zweite Baugesuch der Beschwerdeführer auf der Parzelle Nr. 338 abgelehnt hat (siehe vorne lit. C.). Aus diesem Grund kann die angebliche Auszonung weder Anlass für eine ausserordentliche Abschreibung noch für eine Wertberichtigung im Jahr 2011 sein, ist doch Ziel der Vornahme einer ausserordentlichen Abschreibung (oder Wertberichtigung) die Berücksichtigung eines im Geschäftsjahr eingetretenen Wertverlusts. Eine allfällige Wertverminderung infolge der Einschränkungen durch den Erlass der Zonenvorschriften im Jahr 1989 – welche auch heute noch unverändert Geltung haben – hätte schon vor langer Zeit, d.h. im Zeitpunkt der Nichteinzonung, mittels Sofortabschreibung steuerrechtlich geltend gemacht werden müssen (vgl. dazu auch die zutreffenden Ausführungen im vorinstanzlichen Entscheid, E. 7.b). In der Veranlagung 2011 kann eine, wenn überhaupt, bereits vor Jahrzehnten eingetretene Wertminderung keine Berücksichtigung mehr finden.

6. Die Vorinstanzen haben demzufolge die geltend gemachte Abschreibung zu Recht nicht anerkannt. Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen.

7. Da die Beschwerdeführer vollumfänglich unterliegen, haben sie die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t :**

://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 900.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1‘800.-- verrechnet. Der zu viel geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 900.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.

3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident Gerichtsschreiber