

Wertberichtigung

Landreserve und aufgeschobene Einzonung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 31. Mai 2013

Im Gegensatz zu Gebäuden erfährt der Boden keinen Wertverzehr. Auch die beim damaligen Erwerb erwartete, aber inzwischen immer noch nicht vollzogene Einzonung in Baugebiet rechtfertigt grundsätzlich keine Wertberichtigung einer Landparzelle. Dies gilt selbst dann, wenn aufgrund einer Etappierung in den nächsten 20 Jahren nicht mit einer Einzonung gerechnet werden darf. Dabei kann auch offen gelassen werden, ob diese Landparzelle überhaupt dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden kann (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 25. Oktober 2012 hat die Steuerverwaltung das vom Pflichtigen deklarierte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 11'089.– auf Fr. 141'089.– erhöht. Zur Begründung führte sie aus, dass es sich bei der Differenz um eine Aufrechnung für die Abschreibung S. in Höhe von Fr. 130'000.– handle. Ein Grundstück werde für steuerliche Zwecke in Boden und Gebäude unterteilt. Ein Gebäude unterliege einer Wertverminderung und könne regelmässig abgeschrieben werden. Demgegenüber unterliege der Boden keinem Wertverzehr. Deshalb könne für den Boden keine Abschreibung gewährt werden.
2. Mit Eingabe vom 29. Oktober 2012 erhab der Rekurrent unter anderem mit dem sinngemässen Begehr, auf der Parzelle Nr. 1 GB A., S. (Parzelle) sei eine Wertberichtigung in Höhe von Fr. 130'000.– zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung führte er aus, dass bei einer normalen, vernünftigen Politik eine Landreserve keiner Wertverminderung unterliege. Das Gegenteil sei aber dann der Fall, wenn der Kanton Basel-Landschaft und die Gemeinde in vorauselendem Gehorsam gegenüber den Bundesbehörden Bauland auszonen würden. In diesem Fall liege sehr wohl eine Wertverminderung vor.
3. Mit E-Mail vom 30. November 2013 führte die Gemeinde A. (Gemeinde) auf Anfrage der Steuerverwaltung aus, die Parzelle liege im Baugebiet zweiter Etappe gemäss Zonenreglement bzw. in der Zone mit noch unbestimmter Nutzung. Dies sei anlässlich der Einwohnergemeinde-Versammlung vom 12. Dezember 1985 beschlossen worden. Seither habe es im Bereich der fraglichen Parzelle keine Veränderung mehr gegeben. Steuerlich werde die Parzelle wie Landwirtschaftsland behandelt.

4. Mit Schreiben vom 9. Februar 2013 reichte der Rekurrent diverse Unterlagen nach und führte ergänzend aus, die Kosten für die Parzelle seien auf drei Konsortialen verteilt worden. Aus dem Briefverkehr mit der Gemeinde und der Regierung des Kantons Basel-Landschaft gehe hervor, dass die Parzelle nicht ins Baugebiet aufgenommen werden dürfe. Der Kanton habe den Baulandbedarf berechnet. Das Konsortium, bestehend aus Architekt, Ingenieur und Holzbauer hätten die Parzelle an der Strasse in unmittelbarer Nähe der Bushaltestelle als Arbeitsvorrat gekauft. Vorgesehen sei eine Bebauung bis ins Jahr 2010 gewesen. Die Verdichtungswelle habe das Projekt verunmöglicht. Das Land habe nur noch den Wert von Landwirtschaftsland. Man müsse daher, wie jedes Unternehmen, die Fehlinvestition abschreiben.

5. Mit Einsprache-Entscheid vom 19. Februar 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache hinsichtlich der Wertberichtigung ab. Zur Begründung führte sie aus, bei der Parzelle handle es sich gemäss Schreiben der Basellandschaftlichen Kantonalbank (BLKB) vom 23. November 2006 um Bauerwartungsland, welches entgegen den Erwartungen bis zum Jahr 2000 nicht etappiert worden sei. Die Gemeinde habe am 15. März 2011 festgehalten, dass eine Umzonung in die Bauzone in den nächsten 20 Jahren nicht zu erwarten sei, da von übergeordneter Stelle eine weitere Umzonung von Baugebiet zweiter Etappe ohne Zonenzuordnung in die Bauzone klar abgelehnt worden sei. Aus diesen Ausführungen sei zu schliessen, dass die Parzelle seit Jahren, insbesondere bereits beim Erwerb, immer derselben Nutzungszone zugehörig gewesen sei. Im Konsortium hätten sich mehrere Fachleute für Liegenschaften respektive Liegenschaftshandel, die über den Stand der Preise auf dem Liegenschaftsmarkt auf dem Laufenden gewesen seien, befunden. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass der bezahlte Quadratmeterpreis dem damaligen Marktwert entsprochen habe. Für die Rückzonung in die Landwirtschaftszone in jenem Jahr, in welchem die Umzonung erfolgt sei, würde sich eine einmalige Wertberichtigung auf den Landwirtschaftswert rechtfertigen.

6. Mit Schreiben vom 22. Februar 2013 er hob der Pflichtige mit den sinngemässen Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid vom 19. Februar 2013 sei aufzuheben und stattdessen auf der Parzelle eine Wertberichtigung in Höhe von Fr. 130'000.– zuzulassen, 2. Alles unter o-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung führte er aus, das Konsortium habe die Parzelle im Jahr 1989 als Arbeitsreserve erworben. Man sei sich bewusst gewesen, dass bis ins Jahr 2000 keine Überbauung möglich sei. Der Kauf sei aber sinnvoll erschienen, da die Parzelle gemäss Zonenplan der Gemeinde innerhalb des Baugebietes gelegen sei und weil das Zonenreglement vorgesehen habe, dass die Parzelle im Baugebiet zweiter Etappe bis im Jahre 2000 nicht überbaut werden könne. Auf Grund dieser Plangestaltung und der Bestimmung im Zonenreglement 1985 habe man damit rechnen dürfen, spätestens im Jahre 2000, d.h. nach Ablauf des Planungshorizontes von 15 Jahren gemäss Raumplanungsgesetz eine Baubewilligung zu erhalten. Die Erschliessung durch die L. sei gewährleistet. Die Distanz zur Bushaltestelle betrage 100 Meter. Es liege ideales Bauland vor. Man habe sich vom Perimeter und vom Jahr 2000 verleiten lassen. Das Bundesgericht habe im Jahr 2004 festgestellt, dass kein Anspruch auf Umzonung bestehe. Mit diesem Entscheid sei die wirtschaftliche Umzonung erfolgt. Gemäss der Gemeinde könne die Parzelle bis ins Jahr 2029 nur landwirtschaftlich genutzt werden. Die Parzelle sei für das Ingenieurbüro nicht

nutzbar. Aus diesem Grund wolle man den finanziellen Anteil in drei Etappen auf den Wert von Landwirtschaftsland abschreiben. Die Gemeinde bearbeite schon seit Längerem die Revision Zonenplan Siedlung. Naiv, wie man gewesen sei, habe man sich am Mitwirkungsverfahren mit dem Vorschlag «X» beteiligt. Auch der Regierungsrat habe dies vorgeschlagen. Leider seien alle Eckdaten bereits festgelegt gewesen. Weder die Stimmbürger noch die Landeigentümer hätten etwas bewegen können. Ende des Jahres 2010 sei klar gewesen, dass die Parzelle nur noch Kulturland sei. Damit sei die wirtschaftliche Umzonung definitiv geworden und der Verkehrswert auf rund Fr. 5.– pro Quadratmeter gesunken. Vorher habe immerhin noch Hoffnung auf ein Einlenken der Planungsbehörden bestanden. Die Wertberichtigung dränge sich auch deshalb auf, weil die BLKB als Hypothekargläubigerin ebenfalls von einer drastischen Wertverminderung ausgehe. Andernfalls hätte sie die Hypothek nicht gekündigt und das Konsortium gezwungen, diese vollständig zurückzuzahlen. Das Grundstück biete heute offensichtlich nicht mehr die ursprünglich auch von der BLKB erwartete Sicherheit. Die Abschreibung sei ohne Weiteres gerechtfertigt. Gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung würden sogar Abschreibungen auf Wohnhäuser im Geschäftsvermögen von 1,5% pro Jahr zugelassen. Abschreibungen auf dem Land würden in der Regel nicht zugelassen. Hier liege aber offensichtlich eine Ausnahme vor. Die Parzelle könne nicht mehr zu dem Zweck verwendet werden, der den ursprünglichen Kaufpreis gerechtfertigt habe (Überbauung mit Wohnhäusern). Die Entwertung der Parzelle bedeute einen sehr schmerzlichen finanziellen Verlust.

7. Mit Vernehmlassung vom 8. April 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung machte sie geltend, Wertberichtigungen seien Korrekturposten zu Aktiven für bereits eingetretene Entwertungen oder zu erwartende Vermögenseinbussen zwecks Einhaltung der Bewertungsvorschriften. Es gelte daher vorliegend zu prüfen, ob das Ausbleiben einer Einzonung von Baugebiet zweiter Etappe in Baugebiet erster Etappe eine Wertberichtigung rechtfertige. Ende 1989 habe der Rekurrent das Grundstück erworben. Gemäss Zonenplan Siedlung der Gemeinde liege die Parzelle des Rekurrenten – wie schon damals – im Baugebiet zweiter Etappe. Das Baugebiet zweiter Etappe sei für die spätere bauliche Nutzung bestimmt. Es bleibe gemäss Zonenreglement Siedlung vom 27. Oktober 1989 bis zur allfälligen Umwandlung in Baugebiet erster Etappe der landwirtschaftlichen Bodennutzung vorbehalten. Da im vorliegenden Fall weder eine formelle noch eine materielle Enteignung stattgefunden habe, sondern lediglich eine vom Steuerpflichtigen erhoffte Einzonung in Baugebiet erster Etappe ausgeblieben sei, gäbe es keinen Grund, eine steuerliche Wertberichtigung vorzunehmen.

8. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden

Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten geltend gemachte Abschreibung auf der Parzelle in Höhe von Fr. 130'000.– zu Recht aufgerechnet hat.

3.a) Der Rekurrent macht geltend, die Parzelle sei vom Baukonsortium S. A. (Konsortium) als Arbeitsvorrat gekauft worden.

b) Mit Kaufvertrag vom 20. November 1989 hat der Pflichtige die Parzelle im Halte von 2'806 m² à Fr. 390.–/m² und somit zu einem Kaufpreis von Fr. 1'094'340.– (2'806 m² x Fr. 390.–/m²) zu Alleineigentum erworben. Die Finanzierung des Kaufes erfolgte über das Konsortium, an welchem der Rekurrent als einer der Konsortialen beteiligt war.

4.a) Gemäss Zonenplan Siedlung der Gemeinde (erstmalige Genehmigung am 1. Februar 1972; Stand der Nachführung Regierungsratsbeschluss [RRB] Nr. 1863 vom 12. Oktober 1999) lag das Grundstück des Rekurrenten im Zeitpunkt des Kaufes im Baugebiet zweiter Etappe (vgl. BGer 1P.733/2003, Rekurrent gegen Einwohnergemeinde A., Baurekurskommission des Kantons Basel-Landschaft, Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [BGer], E. 3.2).

b) Gemäss dem Zonenplan Siedlung der Gemeinde, Nachführungsplan 2010 (beinhaltend die Gesamtrevision RRB Nr. 000 vom 7. Mai 1991 und sämtliche Mutationen bis 15. November 2006) liegt das Grundstück des Pflichtigen gemäss § 19 Abs. 1 lit. f des Raumplanungs- und Baugesetzes (RBG) vom 8. Januar 1998 in der Zone, deren Nutzung noch nicht bestimmt ist oder in denen eine Nutzung erst später zugelassen wird. Art. 5 Ziff. 3.3 des Zonenreglements Siedlung vom 27. Oktober 1989 (genehmigt mit RRB Nr. 000 vom 7. Mai 1991) sieht das Baugebiet zweiter Etappe für die spätere bauliche Nutzung vor. Es bleibt bis zur allfälligen Umwandlung in Baugebiet erster Etappe der landwirtschaftlichen Bodennutzung vorbehalten. Hochbaumassnahmen sind ausgeschlossen. Damit ist die Bauzone zweiter Etappe nicht zur baulichen Nutzung freigegeben, mithin nicht Teil der Bauzone im Sinne von Art. 15 lit. b des Bundesgesetzes über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz, RPG) vom 22. Juni 1979. Erst wenn die Reserven des Baugebietes erster Etappe erschöpft sind, ist – im Rahmen eines ordentlichen Planungsverfahrens – über die zukünftige Nutzung der Gebiete in der zweiten Etappe zu befinden. Bei der Bauzone zweiter Etappe handelt es sich um eine Reservezone im Sinn von Art. 18 Abs. 2 RPG, über deren künftige Nutzung erst nach dem Planungshorizont im Rahmen einer nutzungsplanerischen Massnahme zu entscheiden ist (vgl. BGer, E. 3.2). Gestützt darauf kam das Bundesgericht zum Schluss, dass der Rekurrent keinen Anspruch auf eine Einzonung hat und ihm somit auch keine Baubewilligung erteilt werden kann.

c) Zusammenfassend folgt daraus für die Parzelle der Rekurrent Folgendes: Im Zeitpunkt des Kaufes, d.h. am 20. November 1989 befand sie sich im Baugebiet zweiter Etappe. Mit Inkrafttreten des Zonenreglements Siedlung vom 27. Oktober 1989, d.h. am 7. Mai 1991, erfolgte eine Nichteinzonung der Parzelle, woran sich bis heute, da das Zonenreglement nach wie vor in Kraft ist, nichts geändert hat. Die Parzelle befindet sich in der Zone für unbestimmte Nutzung, ist der landwirtschaftlichen Bodennutzung vorbehalten und liegt damit nicht in der Bauzone.

5. Versteuert wurde und wird die Parzelle nicht vom Konsortium, sondern, aufgrund dessen Eigenschaft als Alleineigentümer (vgl. oben E. 3b), vom Rekurrenten. Gemäss Katasterschätzung vom 17. Januar 1990, gültig ab dem 20. November 1989, d.h. dem Kaufdatum, hatte die Parzelle einen Wert von (gerundet) Fr. 1'500.- (2'806 m² x Fr. 0.55/m²). Gemäss Angaben für die Steuererklärung 2011, Liegenschaftswerte im Kantons Basel-Landschaft per 31. Dezember 2001 vom 28. September 2012 belief sich der Steuerwert (Katasterwert) der fraglichen Parzelle nach wie vor auf Fr. 1'500.-. Daraus folgt, dass sich der Steuerwert der Parzelle während der gesamten Haltedauer, d.h. ab dem Kauf im Jahr 1989 bis und mit dem Jahr 2011, nie verändert hat.

6. Der Rekurrent macht geltend, die Parzelle sei als Arbeitsvorrat gekauft worden. Er betreibt als Selbständigerwerbender ein Ingenieurbüro. Dabei führt er eine Erfolgsrechnung, jedoch keine Bilanz, in welcher die Parzelle aufgeführt wird. Nachstehend ist zu prüfen, ob die Parzelle dem Privat- oder Geschäftsvermögen des Rekurrenten zuzuordnen ist.

a) Nach § 24 lit. b StG [...] gelten alle Vermögenswerte als Geschäftsvermögen, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen [...]. Da diese Bestimmung mit Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sowie mit Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum DBG bzw. StHG beizuziehen.

b) Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts entscheidet sich, ob ein Vermögenswert dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Vermögenswerte können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen, das heisst sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2A.52/2003 vom 23. Januar 2003, E. 2.2.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, spricht man von gemischten Gütern. Die Zuweisung zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen erfolgt in diesen Fällen nach der sog. Präponderanzmethode (Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, publ. in Steuerrevue 2000, S. 480 ff.; zur Präponderanzmethode vgl. BGE 133 II 420, E. 3.3). Danach wird ein Vermögenswert, welcher sowohl privaten als auch

geschäftlichen Zwecken dient, nicht aufgeteilt, sondern es wird darauf abgestellt, welche Nutzungsart überwiegt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 50; vgl. auch Merkblatt zum Kreisschreiben Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992 betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG [Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung], publiziert in ASA 61 507 ff.). Entsprechend den Vorgaben des StHG und DBG gilt auch im kantonalen Recht die Präponderanzmethode, die einen gemischt genutzten Vermögenswert entweder ganz dem Geschäfts- oder Privatvermögen zu teilt (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 24 N 72). Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögenswertes; massgebend ist also in erster Linie, ob der Vermögenswert tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

c) Ein Vermögenswert dient gemäss der herrschenden Lehre dann vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 8 StHG N 50; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 DBG N 147). Die Verwendung des Vermögenswertes ist am effektiven Geschäftszweck des Unternehmens zu messen (Locher, a.a.O., Art. 18 DBG N 130).

d) Vermag auf der einen Seite die Aufnahme in die Buchhaltung für sich allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken, so kann auf der anderen Seite ein Gegenstand – aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion – auch dann Geschäftsvermögen darstellen, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) des Gegenstandes in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt (BGE 133 II 420, E. 3.2).

e) Vorliegend macht der Rekurrent geltend, die Parzelle stelle Arbeitsvorrat dar. Vorgesehen sei eine Bebauung bis ins Jahr 2010 gewesen. Wie oben dargetan (vgl. E. 4), konnte das Projekt, da keine Einzonung in Bauland erfolgte, nie umgesetzt werden. Aufgrund der Überbauungsabsicht ist die Parzelle grundsätzlich als Geschäftsvermögen einzustufen, obwohl beispielsweise eine einem Architekten gehörende Liegenschaft, selbst wenn er im Immobilienhandel tätig ist, nicht zwingend immer Geschäftsvermögen darstellt (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 125/2001 vom 25. April 2002, publ. in BStPra, Bd. XVI, S. 430 ff.) Aufgrund der Nichteinzung im Jahr 1991 und der über die Jahre immer weiter schwindenden Chancen, das Projekt doch noch realisieren zu können, stellt sich die Frage, ob die Parzelle, nicht dem Privatvermögen des Rekurrenten zuzurechnen ist. Die Steuerverwaltung hat die Parzelle aufgrund der Berufstätigkeit des Rekurrenten weiterhin als Geschäftsvermögen eingestuft. Ob das im Lichte der zitierten Praxis richtig ist, sei dahingestellt. Da das Steuergericht aber in beiden Fällen, d.h. ob die Parzelle nun dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen des Rekurrenten zuzuordnen

ist, zum selben Ergebnis gelangt (vgl. unten E. 7), kann die Frage offen gelassen werden.

7. Der Rekurrent macht geltend, die Parzelle habe nur noch den Wert von Landwirtschaftsland. Man müsse daher, wie jedes Unternehmen, die Fehlinvestition abschreiben. Seine Kosten für die Parzelle hätten sich auf rund Fr. 330'000.– belaufen, welche er in den Jahren 2011, 2012 und 2013, je nach Einkommenshöhe, abschreiben wolle. Für das Jahr 2011 machte er eine erste Tranche in Höhe von Fr. 130'000.– geltend.

a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. b StG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- und berufsmässig begründeten Aufwendungen unter Ausschluss der Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger, die Prämien des Unternehmers für Betriebsunfallversicherung, die geschäftsmaessig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen sowie die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen, Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 24 Buchstabe b entfallen, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Für Wertverminderungen von Aktiven des Geschäftsvermögens sind Abschreibungen zulässig, soweit sie buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen werden. Abschreibungen haben der Entwertung der einzelnen Vermögensstücke im Geschäftsjahr zu entsprechen oder sind nach der voraussichtlichen Gebrauchsduer eines Vermögensstückes angemessen zu verteilen (§ 30 Abs. 1 und 2 StG). Unter dem Begriff der Abschreibungen versteht man die erfolgswirksame Herabsetzung des Buchwertes aktiver Wirtschaftsgüter, wobei durch Abschreibungen der Wertabnahme der bilanzierten Vermögenswerte Rechnung getragen wird. Abschreibungen stellen steuerrechtlich im Gegensatz zu den Rückstellungen definitive Bewertungshandlungen dar, wobei angenommen wird, dass die Entwertung bis zum Bilanzstichtag tatsächlich eingetreten ist (Reich/Züger in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2008, Art. 28 DBG N 2). 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 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) Aktiven höchstens zu dem Wert bilanziert werden dürfen, der ihnen im Zeitpunkt, auf den die Bilanz erstellt wird, für das Geschäft zukommt. 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 (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 2005 B 23.43.2 Nr. 11; Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2004, E. 2.2.1.). Bezuglich einzelner Abschreibungssätze auf Grund und Boden ist das Merkblatt der

Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe A/2001 zu konsultieren. Abschreibungen können auf Geschäftsvermögen geltend gemacht werden, sofern der Vermögenswert in der Bilanz aktiviert wurde (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 7. Dezember 2012, 510 12 45), nicht jedoch auf Gegenständen des Privatvermögens (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 28 DBG N 2 und 4).

b) Geht man davon aus, dass sich die Parzelle im Privatvermögen des Rekurrenten befindet, ist keine Abschreibung möglich, da das Gesetz diese Möglichkeit nur auf Geschäftsvermögen vorsieht. Befindet sich die Parzelle indes im Geschäftvermögen des Rekurrenten, kann keine Abschreibung zugelassen werden, da die Parzelle im Jahr 1989 beim Kauf in der Bilanz nicht aktiviert worden ist (vgl. oben E. 6). Versteuert wurde immer nur der Steuerwert (Katasterwert) in Höhe von Fr. 1'500.– (vgl. oben E. 5). Da die Parzelle nach wie vor denselben Wert aufweist, sind keine Wertverminderungen von Aktiven des Geschäftsvermögens erfolgt, so dass keine Abschreibung zuzulassen ist. Aber selbst dann, wenn die Parzelle aktiviert worden wäre, hätte die Abschreibung im Zeitpunkt der Wertveränderung vorgenommen werden müssen. Die Parzelle hatte von Anfang an, spätestens aber nach deren Nichteinzungung im Jahr 1991, denselben Wert wie heute, nämlich jenen von Landwirtschaftsland, was bedeutet, dass gestützt auf Art. 960 Abs. 2 OR unmittelbar nach dem Kauf, spätestens aber im Jahr 1991, eine Sofort- bzw. Einmalabschreibung hätte erfolgen müssen. Abschliessend ist noch darauf hinzuweisen, dass die vom Rekurrenten gewählte Staffelung der Abschreibungen über mehrere Jahre, im Wissen darum, dass die Parzelle nur noch den Wert von Landwirtschaftsland hat, unzulässig ist, da die Abschreibung im Zeitpunkt der Wertveränderung – sofort – vorgenommen werden müsste.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten geltend gemachte Abschreibung auf der Parzelle in Höhe von Fr. 130'000.– zu Recht aufgerechnet hat.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...