

3. Der Pflichtige kann sich auch nicht auf seine Buchhaltung berufen, die Ausgangspunkt der Veranlagung bilden müsse. Dieser Grundsatz, als Massgeblichkeit des Handelsrechts bezeichnet, gilt nur dann, wenn die Buchführung ordnungsgemäss ist, namentlich die notwendigen Geschäftsbücher vorhanden sind und diese Bücher materiell vollständig und formell ordnungsgemäss geführt werden. Die Buchhaltung umfasst neben den Büchern auch die Belege. Die Eintragungen in den Büchern stützen sich auf die Belege und stellen die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse dar (*Guhl/Merz/Kummer*, Das schweizerische Obligationenrecht, 7. Auflage, Zürich 1980, S. 794 ff.). Vermag indessen die Buchführung, wie im vorliegenden Fall, den Eindruck der Vollständigkeit, Zuverlässigkeit und Ordnung nicht zu erwecken, entfaltet sie für die Veranlagungsbehörde keine Bindungswirkung. Weil der Pflichtige den Nachweis für die geltend gemachten Spesen- und Unkostenabzüge nicht erbracht hat, ist die Veranlagungsbehörde, nachdem sie ihm insgesamt dreimal zu den fraglichen Positionen Auflagen gemacht hatte, zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

StRK 16.8.1991 (Nr. 518)

## 2086

**Abschreibungen.** Von den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen abziehbar (Art. 23 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 StG). Abschreibungen unter die relevanten **Endwerte** sind durch den Pflichtigen besonders nachzuweisen, ansonsten deren Berücksichtigung entfällt. Anwendung derselben Abschreibungssätze für die kantonale und Gemeindesteuer wie für die direkte Bundessteuer.

1. Gemäss Art. 47 Ziffer 2 StG stellen alle vor Berechnung des Betriebsergebnisses ausgeschiedenen, für solche Verwendungen bestimmten Beträge, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben betrachtet werden können, steuerpflichtiges Einkommen

dar. Abschreibungen im besonderen gelten im Sinne von Art. 23 Abs. 1 StG als geschäftsmässig begründet, wenn sie einen angemessenen Ausgleich für die in den massgebenden Geschäftsjahren eingetretenen Wertverminderungen darstellen. Diese Bestimmung findet auch auf juristische Personen Anwendung (Art. 46 Abs. 1 StG).

Für die Bemessung des Abschreibungsbedarfes sind in der Regel nur die effektiv bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Wertverminderungen zu berücksichtigen (*Cagianut/Höhn*, Unternehmenssteuerrecht, Bern 1989, § 13, N. 26). Aus Praktikabilitätsgründen kann von den Veranlagungsbehörden nicht in jedem Einzelfalle abgeklärt werden, ob die geltend gemachten Abschreibungen nach objektiven Gesichtspunkten geschäftsmässig begründet sind. Deshalb sind sie gezwungen, pauschalierte Abschreibungssätze festzulegen, in deren Rahmen sie die verlangten Abschreibungen als geschäftsmässig begründet zulassen, ohne vom Steuerpflichtigen einen besonderen Nachweis zu verlangen (*H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, N. 40 zu Art. 49 BdBSt). Nachdem der Regierungsrat letztmals im Jahre 1958 Richtlinien über die Höhe der zulässigen Abschreibungen erliess, ist davon auszugehen, dass er in der Folge auf die Festsetzung eigener Richtlinien zugunsten einer Angleichung der kantonalen Praxis an die Regelung der direkten Bundessteuer verzichtete. In diesem Sinne gelangten heute für die direkte Steuer vom Einkommen im Kanton die gleichen Abschreibungssätze zur Anwendung, wie sie für die direkte Bundessteuer gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 18. Januar 1980 betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe und dazugehörigem Merkblatt gelten.

2. Die Rekurrentin macht geltend, dass nach dem vorstehend zitierten Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Wertverminderungen für die ordentlichen Abschreibungsquoten auch für Liegenschaften vom Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden müssen, da darunter die gewinnmindernde Herabsetzung des Ertragsteuerwertes (nach der theoretischen Nutzungsdauer) auf den jeweiligen Bilanzwert zu verstehen sei. Weil Abschreibungen auf dem Landwert in der Regel weder handelsrechtlich noch steuerlich geboten seien, sei im Zeitpunkt des näherrückenden Gebäudeabbruchs der Endwert des Gebäudes zu bestimmen. Spätestens dann könne bzw. müsse nach dem Massgeblich-

keitsprinzip der Einzelbewertung auf Begehren des Steuerpflichtigen oder der Steuerverwaltung im Einzelfall die Abschreibung auf dem Gebäude separat vorgenommen werden. Die Festsetzung von Endwerten, wie sie im Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung für die Abschreibungssätze zur Steuerperiode 1989/90 vorgenommen werden, stellt keine Beschränkung der zulässigen Abschreibungen dar. Es verhält sich vielmehr so, dass Abschreibungen unter den steuerlich zulässigen Endwert nicht mehr ohne weiteres als geschäftsmässig begründet erachtet werden, sondern die verbuchte Ertragsminderung einen Ausgleich für die nachgewiesene, tatsächlich eingetretene Wertminderung eines Vermögensgutes darzustellen hat. Gleich wie die ordentlichen Abschreibungssätze der durch Alterung, Abnutzung oder technische Überholung im Regelfall eingetretenen Wertverminderung des Anlagevermögens Rechnung tragen, wird mit dem steuerlichen Endwert derjenige Wert des Abschreibungsobjektes erfasst, der ihm im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Unternehmensvermögen zukommt (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, RZ 203 zu § 19 lit. b StG). Vorbehalten bleiben in jedem Fall - bei entsprechendem Nachweis durch den Steuerpflichtigen - die handelsrechtlich gebotenen Abschreibungen, die über den ordentlichen Abschreibungssätzen liegen oder unter den pauschalierten Endwert führen. Insoweit ist der Rekurrentin beizupflichtigen, dass Abschreibungen, die innerhalb der ordentlichen Abschreibungsquoten liegen, vom Pflichtigen nicht nachgewiesen werden müssen. Indessen kann die Frage offen bleiben, ob bei einem Näherrücken des Zeitpunkts des Gebäudeabbruchs der Endwert des Gebäudes zu bestimmen sei, da diese Ausführungen ohne Sachverhaltsbezug zur Liegenschaft der Rekurrentin stehen.

3. Gemäss Schätzung vom 16. Dezember 1982 beträgt der Verkehrswert der Liegenschaft Fr. 2'605'000.--. Von diesem Wert, der zugleich auch als Steuerwert gilt, beträgt der Endwert 70 % (vgl. Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung "Abschreibungssätze auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe"), somit Fr. 1'823'500.--. Dagegen lag der Buchwert der Liegenschaft per 30.6.1988 bei Fr. 1'683'639.--, mithin rund Fr. 140'000.-- unter dem Endwert. Richtig stellt die Rekurrentin hierzu fest, dass die Äufnung des Amortisationskontos von Fr. 221'400.-- per 1.7.1986 nur möglich gewesen sei, weil der Steuerwert

früher tiefer war. Ein Abschreibungsbedarf ist indessen damit nicht ausgewiesen. Auch nach Prüfung der von der Rekurrentin in das Recht gelegten Akten kann die Steuerrekurskommission den Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der in den Geschäftsjahren 1987/88 vorgenommenen Abschreibungen nicht erkennen. ...

Die gegenüber den ursprünglichen Anlagekosten zusammen mit den wertvermehrenden Aufwendungen erfolgte Steigerung des Verkehrswertes ist nur teilweise der eingetretenen Geldentwertung zuzuschreiben. Zum andern Teil wird dadurch eine reale Wertsteigerung ausgedrückt, wie sie durch eine Verknappung des Angebotes bzw. durch eine gesteigerte Nachfrage nach Grundstücken bewirkt werden kann. Unter diesen Voraussetzungen erweisen sich die von der Rekurrentin für die Jahre 1986/87 bzw. 1987/88 vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 35'700.-- bzw. Fr. 35'100.-- nicht ohne weiteres als geschäftsmässig begründet. Dass die Liegenschaft im fraglichen Zeitraum eine Werteinbusse erlitten hätte, die zur Vornahme von Abschreibungen gezwungen hätte, wäre demnach von der Pflichtigen nachzuweisen; dies in Anwendung der allgemeinen Regel, wonach den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, 243, mit Verweis auf GVP 1980 Nr. 6).

4. In ihrem Hauptantrag begehrt die Rekurrentin jährliche Abschreibungen in der Höhe von 2 %, davon ausgehend, dass die mutmassliche Nutzungsdauer der Liegenschaft 30 Jahre betrage. Wie das Bundesgericht bereits in einem Entscheid vom 9. April 1954 (ASA 23, 33) festgehalten hat, erleiden städtische Wohn- und Geschäftshäuser, die sachgemäss unterhalten sind, durch ihre Benützung im allgemeinen keine Werteinbusse. Erst wenn das Haus seiner ursprünglichen Bestimmung nicht mehr dient, kann eine sich daraus ergebende wirtschaftliche Entwertung durch ausserordentliche Abschreibungen berücksichtigt werden, wobei es sich um eine dauernde Minderung des Gebrauchswertes des Vermögensobjektes handeln muss (vgl. *Masshardt*, a.a.O., N. 45 zu Art. 49 BdBSt). Was die Frage der künftig getrennten Ausweisung von Land und Gebäudewert anbetrifft, so ist folgendes festzuhalten: Das Vertrauensprinzip beansprucht als elementares Prinzip der schweizerischen Rechtsordnung auch im Steuer-

recht Geltung. Gestützt auf das bereits zitierte Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 18. Januar 1980 bestimmen sich die ordentlichen Abschreibungssätze und der massgebliche Endwert je nachdem, ob auf den Gebäuden allein oder auf Gebäude und Land zusammen Abschreibungen vorgenommen werden. Letzteres ist immer dann der Fall, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. Es ist damit dem Pflichtigen anheimgestellt, bei der buchmässigen Erfassung Gebäude und Land getrennt aufzuführen oder beide in einer Bilanzposition zusammenzufassen. Bei der vom Pflichtigen einmal getroffenen Wahl ist dieser indessen zu behaften. Er darf sich namentlich bei späteren Veranlagungen dazu nicht in Widerspruch setzen, um damit Steuervorteile zu erlangen (*Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, a.a.O., 250; *E. Höhn*, Steuerrecht, Bern 1988, § 42, RZ 23). Es wird der Rekurrentin demach verwehrt sein bzw. nicht zur steuerlichen Anerkennung führen, wenn sie inskünftig Land und Gebäudewert buchhalterisch getrennt erfassen wird, soweit damit allein die Geltendmachung höherer Abschreibungssätze auf dem Gebäudewert bezweckt wird.

5. Die Endwerte, die im Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung enthalten sind, entsprechen der von der Veranlagungsbehörde geübten Praxis. Diesen Richtlinien kommt nicht der Charakter von Rechtsnormen zu. Es handelt sich im rechtlichen Sinn vielmehr um eine Verwaltungsverordnung, wie sie auch von anderen kantonalen Veranlagungsbehörden zur Unterrichtung der Steuerpflichtigen über die geübte Praxis veröffentlicht werden. Die Festlegung von Endwerten ist einerseits durch die Verwaltungsökonomie gefordert, trägt aber auch zur Stärkung der Rechtssicherheit bei. Jedenfalls erleidet der Pflichtige dadurch keinen rechtlichen oder tatsächlichen Nachteil, wird er doch vielmehr für Abschreibungen bis zum Endwert vom Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit befreit.

StRK 15.3.1991 (Nr. 511)

Anmerkung: Eine gleichlautende Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer hat die Steuerrekurskommission mit denselben Argumenten abgewiesen (StRK 15.3.1991, Nr. 510).