



Fall-Nr.: B 2011/261
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 03.07.2012
Entscheiddatum: 03.07.2012



Urteil Verwaltungsgericht, 03.07.2012

Steuerrecht, Art. 40 Abs. 2 lit. a und Art. 45 Abs. 1 lit. e StG (sGS 811.1) sowie Art. 14 StHG (SR 642.14). Die st. gallische Steuerpraxis lässt die Nachholung früher unterlassender Abschreibungen als Ausnahme vom Periodizitätsprinzip in beschränktem Ausmass zu, sofern die Abschreibungen handelsrechtlich notwendig waren, mangels steuerbarer Einkünfte aber nicht vorgenommen werden konnten und sofern darin keine Steuerumgehung liegt. Es müssen dabei aber zwingend die Schranken der Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile und der Verlustverrechnung beachtet werden, da andernfalls die zulässige Verlustverrechnungsperiode von sieben Jahren fast beliebig nach hinten ausgedehnt werden könnte. Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 2003 bis 2007 stets ein Reineinkommen, sodass Abschreibungen in einem grösseren Masse steuerrechtlich zulässig gewesen wären als er sie in diesen Steuerperioden vorgenommen hat. Der unter Berücksichtigung der jeweiligen Reineinkommen nicht ausgeschöpfte Abschreibungsbedarf wurde im Jahr 2007 durch die Gewährung von Nachholabschreibungen kompensiert, sodass in der Steuerperiode 2008 keine weiteren Nachholabschreibungen zulässig sind. Andernfalls würde der Beschwerdeführer ungerechtfertigte Steuervorteile erzielen. Für die Bewertung seiner Liegenschaften in Pfäffikon und Rüti in der Steuerperiode 2008 ist aufgrund des interkantonalen Steuerrechts die Weisung des Zürcher Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung der Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 massgebend, wonach die Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen abzüglich der Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung zu kapitalisieren ist. Diese Weisung verstösst nicht gegen Art. 14 StHG (Verwaltungsgericht, B 2011/261).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. M. Looser

In Sachen



St.Galler Gerichte

P. H.,Berggasthaus N.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch K. T. AG,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt,Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2008)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ P. H. wohnt in E., wo er das in seinem Eigentum stehende Berggasthaus N. sowie die daran angegliederte Landwirtschaft betrieben hat. Daneben verfügt er über weiteren Immobilienbesitz in den Kantonen St. Gallen, Zürich und Glarus. In der Steuererklärung 2008 deklarierte er das steuerbare Einkommen mit Fr. 45'234.-- und



St.Galler Gerichte

kein steuerbares Vermögen. Nach verschiedenen Korrekturen durch die Veranlagungsbehörde wurde P. H. mit Verfügung vom 11. Mai 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- (zum Satz von Fr. 96'200.--) und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 316'000.-- (zum Satz von 2'001'000.--) veranlagt.

B./ Eine gegen die Veranlagungsverfügung gerichtete Einsprache vom 26. Mai 2010 hiess das kantonale Steueramt am 12. Oktober 2010 teilweise gut. P. H. hatte unter anderem sinngemäss beantragt, es sei der Ausgleichszuschlag für Überabschreibungen von Fr. 26'975.-- aus der Berechnung des steuerbaren Einkommens für die Steuerperiode 2008 zu streichen, der Abzug der an seine geschiedene Ehefrau und die gemeinsamen Kinder geleisteten Alimente sei im Umfang der effektiven Zahlungen zuzulassen und die Steuerwerte seiner im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften seien zu korrigieren. Seinem Begehren hinsichtlich der nahehelichen und familienrechtlichen Unterhaltsbeiträge wurde stattgegeben, mit den beiden anderen Anträgen drang er jedoch nicht durch. Anstelle des Ausgleichszuschlages für Überabschreibungen wurde durch das kantonale Steueramt nach Gewährung des rechtlichen Gehörs der Einkommenssteuerwert durch Aufrechnung der nachgeholtten Abschreibungen im Betrag von rund Fr. 60'000.-- erhöht. Veranlagt wurde P. H. schliesslich mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 6'800.-- (zum Satz von Fr. 116'000.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 206'000.-- (zum Satz von Fr. 1'413'000.--).

C./ Gegen den teilweise abschlägigen Entscheid liess P. H. durch seinen Treuhänder mit Eingabe vom 13. Oktober 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission erheben. Er beantragte, dass das satzbestimmende steuerbare Einkommen mit Fr. 69'200.-- zu veranlagen sei, und die Steuerwerte seiner Liegenschaften in Pfäffikon/ZH und Rüti/ZH auf Fr. 2'154'000.-- resp. Fr. 1'249'000.-- festzulegen seien. Der Rekurs wurde mit Entscheid vom 8. Dezember 2011 abgewiesen.

D./ Mit Eingabe vom 15. Dezember 2011 liess der wiederum durch seinen Treuhänder vertretene P. H. Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. Er beantragte, vom satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. 116'000.-- seien ein Versicherungsabzug von Fr. 2'900.-- sowie Nachholabschreibungen im Betrag von



Fr. 59'945.-- in Abzug zu bringen und das satzbestimmende steuerbare Einkommen für das Jahr 2008 sei daher auf Fr. 53'155.-- festzusetzen. Ferner seien die Steuerwerte seiner beiden Liegenschaften für das Steuerjahr 2008 zu reduzieren, nämlich der Steuerwert der Liegenschaft Pfäffikon ZH von Fr. 2'438'000.-- auf Fr. 2'154'000.-- sowie derjenige der Liegenschaft Rüti ZH von Fr. 1'320'000.-- auf Fr. 1'249'000.--.

Am 6. Januar 2012 liess sich die Verwaltungsrekurskommission zum Fall vernehmen. Sie schliesst auf Abweisung der Beschwerde und verweist zur Begründung auf den angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt verzichtete am 17. Januar 2012 auf eine Vernehmlassung und verwies im Weiteren auf den vorinstanzlichen Entscheid. Beide Vernehmlassungen wurden P. H. mit Schreiben vom 30. Januar 2012 zur Kenntnisnahme zugestellt.

Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers sowie auf die Begründung des angefochtenen Entscheids wird - soweit notwendig - in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen eine Staats- und Gemeindesteuer als Einkommenssteuer (Art. 1 lit. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen des Steuerpflichtigen ermittelt, indem von seinen gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gemäss Art. 39 bis 46 StG subtrahiert werden (Art. 38 Abs. 1 StG). Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit bestehen die Abzüge in den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten gemäss Art. 40 bis 43 StG. Dazu gehören gemäss Art. 40 Abs. 2 lit. a StG insbesondere die verbuchten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, soweit sie geschäftsmässig begründet sind.

2.1. Vorliegend ist strittig, ob in der Steuerperiode 2008 Nachholabschreibungen auf dem Berggasthaus N. im Betrag von Fr. 59'945.-- zu berücksichtigen sind.



St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz lehnte Nachholabschreibungen in der Höhe von Fr. 59'945.-- mit der Begründung ab, dass nicht vorgenommene Abschreibungen nur nachgeholt werden könnten, wenn in früheren Jahren wegen mangelnden steuerbaren Einkommens die Abschreibungen nicht getätigt werden konnten. Im Jahr 2007 seien neben dem ordentlichen Abschreibungsbedarf zusätzliche Abschreibungen in der Höhe von Fr. 126'520.-- zugelassen worden. Damit seien die an sich zulässigen, aber im Jahr 2006 nicht vorgenommenen Abschreibungen bereits im Jahr 2007 kompensiert worden. Daher und wegen des Periodizitätsprinzips seien im Steuerjahr 2008 keine weiteren Abschreibungen in der Höhe von Fr. 59'945.-- zuzulassen. Der Beschwerdeführer erbringe den Nachweis nicht, dass in früheren Jahren Abschreibungen nicht verrechenbar gewesen wären, die nicht im Jahr 2007 kompensiert worden seien.

Dagegen lässt der Beschwerdeführer vorbringen, dass es die Ertragslage des Restaurants in den Jahren 2004 bis 2006 nicht zugelassen habe, folgende Abschreibungen zu verbuchen (Angaben jeweils in Fr.):

| Jahr | Abschreibungen gemäss Finanzbuchhaltung | Abschreibungen gemäss wirtschaftlichen Verhältnissen |
|------|---|--|
| 2004 | 32'172.-- | 96'672.-- |
| 2005 | 17'315.-- | 100'315.-- |
| 2006 | 17'315.-- | 97'549.-- |
| 2007 | 69'900.-- | 91'900.-- |
| 2008 | 64'000.-- | 87'090.-- |

Dies ergebe betriebswirtschaftlich nicht verbuchte Abschreibungen in den Jahren 2004 bis 2006 von Fr. 220'000.--. Einerseits sei diese absolut nötige Korrektur im Jahr 2007



St.Galler Gerichte

mit Fr. 160'000.-- und andererseits im Jahr 2008 mit rund Fr. 60'000.-- erfolgt. Das Steueramt habe auf die eingereichten Buchhaltungsabschlüsse abzustellen und aus wirtschaftlichen Gründen müssten Wertberichtigungen erfolgen. Aufgrund der nicht tolerierten Abschreibungen habe er sein Restaurant für Fr. 3'000.-- pro Monat vermietet. Bei einem Buchwert per 31. Dezember 2008 von Fr. 1'360'000.-- reiche der Jahresmietertrag aber bei weitem nicht aus, einen Verkehrswert über Fr. 700'000.-- zu erzielen (bei einem Kapitalisierungszinssatz von 5 Prozent). Der Abschreibungssatz von 6 Prozent trage daher der Wertverminderung der Liegenschaft nicht genügend Rechnung. Für die Steuerperiode 2008 seien deswegen Abschreibungen von gesamthaft Fr. 151'090.-- (inkl. Nachholabschreibungen von rund Fr. 60'000.--) zuzulassen.

2.2. Die Darstellung in der Beschwerdeschrift sowie teilweise auch in den Beilagen enthält zahlreiche Fehler. Aufgrund seiner Unterlagen zu den Steuererklärungen ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers von nachfolgenden Werten hinsichtlich Abschreibungen gemäss Handelsbilanz, nicht ausgeschöpften Abschreibungen sowie Reineinkommen und Buchwert auszugehen (Angaben jeweils in Fr.):

| Jahr | 1./ Buchwert des Berggasthauses (vor Abschreibungen) | Reineinkommen | Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit | Abschreibungen gemäss Finanzbuchhaltung | steuerrechtlich zulässige Abschreibungen | nicht ausgeschöpfter Abschreibungsdarf |
|------|--|---------------|--|---|--|--|
| 2003 | 1'602'119.90 | 177'771.-- | keine Akten | 96'119.90 | 96'127.20 | 7.30 |
| 2004 | 1'627'172.60 | 99'945.-- | -71'424.-- | 32'172.60 | 97'630.35 | 65'457.75 |
| 2005 | 1'745'815.30 | 12'757.-- | -30'833.70 | 17'315.30 | 104'748.90 | 87'433.60 |



St.Galler Gerichte

| | | | | | | |
|------|--------------|------------|------------|------------|------------|-----------|
| 2006 | 1'767'049.05 | 46'010.-- | -32'886.-- | 44'049.05 | 106'022.95 | 61'973.90 |
| 2007 | 1'731'900.-- | 68'197.-- | -37'521.-- | 69'900.--* | 103'914.-- | 34'014.-- |
| 2008 | 1'519'090.-- | 116'060.-- | 24'474.-- | 91'090.-- | 91'145.40 | 55.40 |

* Die steuerrechtlich akzeptierten Nachholabschreibungen von Fr. 160'000.-- sind darin nicht enthalten.

Die steuerlich zulässigen Abschreibungen beruhen in dieser Tabelle auf einem Abschreibungssatz von 6 Prozent auf den Gebäuden des Berggasthauses N. Beim Reineinkommen 2008 sowie bei den Abschreibungen gemäss Finanzbuchhaltung für die Steuerperiode 2008 wurden die umstrittenen Nachholabschreibungen im Betrag von Fr. 59'945.-- nicht berücksichtigt, was die Differenz zu den Vorbringen des Beschwerdeführers erklärt. Die weiteren Differenzen zu den Werten in seiner Beschwerdeschrift lassen sich wie folgt erklären:

Erstens enthält die Darstellung in der Beschwerdeschrift unter Erw. 2.1 betreffend "Abschreibungen gemäss Finanzbuchhaltung" zahlreiche Fehler. So weist das Beiblatt zur Beschwerdeschrift sowie die Erfolgsrechnung aus dem Jahr 2006 (Akten Beschwerdegegner, act. IV/9, S. 3) verbuchte Abschreibungen in der Höhe von Fr. 44'049.05 aus. Der Betrag in der Beschwerdeschrift von Fr. 17'315.-- für das Steuerjahr 2006 ist daher falsch. Zudem ergibt sich aus der der Beschwerdeschrift beiliegenden Aufstellung "Abschreibungen Berggasthaus N., P. H.", dass im Jahr 2008 neben den umstrittenen Nachholabschreibungen von rund Fr. 60'000.-- Abschreibungen in der Höhe von Fr. 91'090.-- und nicht - wie in der Beschwerdeschrift festgehalten - im Betrag von Fr. 64'000.-- vorgenommen wurden. Die Summe von Fr. 91'090.-- und Fr. 60'000.-- stimmt sodann mit den in der Beilage zur Beschwerdeschrift genannten gesamthaften Abschreibungen für die Steuerperiode 2008 von Fr. 151'090.-- überein.

Zweitens erweisen sich die jährlichen steuerrechtlich zulässigen Abschreibungsbedürfnisse des Berggasthauses N., die der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift als Abschreibungen gemäss wirtschaftlichen Verhältnissen bezeichnet, in der Beschwerdeschrift und im Beiblatt "Abschreibungen Berggasthaus



N., P. H." auf der Grundlage des Abschreibungssatzes von 6 Prozent bei Gebäuden des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie (Merkblatt A 1995 der eidgenössischen Steuerverwaltung [abgekürzt EStV]; StB 41 Nr. 2) als falsch. Der Buchwert des Bergrestaurants für das Jahr 2003 (vor Abschreibungen) ergibt sich aus dem Kontoblatt des Beschwerdeführers über das Jahr 2003 vom 21. Juli 2009 und beträgt Fr. 1'602'119.90 (Akten Beschwerdegegner, act. V/6) und daher waren steuerrechtlich Abschreibungen im Umfang von Fr. 96'127.20 zulässig. Auch der Buchwert 2004 (vor Abschreibungen) im Betrag von Fr. 1'627'172.60 kann aus dem Kontoblatt des Beschwerdeführers entnommen werden (Akten Beschwerdegegner, act. V/7) und der steuerrechtlich zulässige Abschreibungsbedarf betrug dementsprechend Fr. 97'630.35. In der Steuerperiode 2005 wird der Buchwert des Bergrestaurants im Kontoblatt des Beschwerdeführers mit Fr. 1'745'815.30 angegeben (Akten Beschwerdegegner, act. V/8) und damit waren steuerrechtlich Abschreibungen im Umfang von Fr. 104'748.90 zulässig. Im Jahr 2006 weist das Kontoblatt des Beschwerdeführers einen Buchwert vor Abschreibungen von Fr. 1'767'049.05 aus (Akten Beschwerdegegner, act. V/9) und somit betrug der steuerrechtlich zulässige Abschreibungsbedarf - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - Fr. 106'022.95. Massgebend für die Berechnung der Abschreibungen in der Steuerperiode 2006 ist nämlich der Buchwert am 31. Dezember 2006 und nicht derjenige am 31. Dezember 2005 (vgl. Merkblatt A 1995 der EStV; sowie StB 41 Nr. 2). Der Beschwerdeführer hat jeweils während einer Steuerperiode mehrere Aufwendungen am Bergrestaurant aktiviert, sodass sich der Buchwert jeweils aus dem Saldo vor Abschreibungen per 31. Dezember ergibt, da in der Veranlagungspraxis eine Kürzung pro rata temporis nicht üblich ist (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 33 zu Art. 28; Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2. Aufl., Basel 2008, N 30 zu Art. 28; StB 41 Nr. 1). Der Buchwert im Steuerjahr 2007 weist vor Abschreibungen einen Betrag Fr. 1'731'900.-- (Fr. 1'723'000.-- plus aktivierungsfähige Aufwendungen von Fr. 8'900.--) aus (vgl. Akten Beschwerdegegner, act. V/10) und dementsprechend waren Abschreibungen im Umfang von Fr. 103'914.-- steuerrechtlich zulässig. Für die Steuerperiode 2008 ergibt sich aus dem Kontoblatt des Beschwerdeführers vom 13. Oktober 2010 ein Buchwert des Berggasthauses von Fr. 1'519'090.-- (Akten Vorinstanz Staats- und Gemeindesteuern, act. 2/3; sowie Akten



Beschwerdegegner, act. II/57) und daher betrug der steuerrechtlich zulässige Abschreibungsbedarf Fr. 91'145.40.

2.3. Nach der Richtigstellung der Angaben ist zu prüfen, ob in der Steuerperiode 2008 gemäss den Vorbringen in der Beschwerdeschrift nicht ausgeschöpfte Abschreibungen früherer Jahre im Umfang von Fr. 59'945.-- nachgeholt werden dürfen.

Als Abschreibungen versteht man die erfolgswirksame, definitive Herabsetzung des Buchwertes aktiver Wirtschaftsgüter. Dabei dienen ordentliche Abschreibungen dazu, fortschreitenden Wertverminderungen von der Abnutzung oder Substanzverringerungen unterliegenden aktivierten Gegenständen des Geschäftsvermögens während einer Bemessungsperiode erfolgswirksam Rechnung zu tragen (BGer vom 25. Januar 2000, ASA 69, S. 879; M. Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N 13 zu Art. 10; Reich/Züger, a.a.O., N 2 und 15 zu Art. 28; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 13 N 22 f.; Locher, a.a.O., N 2 und 19 zu Art. 28).

2.3.1. Das Ausmass der ordentlichen Abschreibungen richtet sich nach dem Anschaffungs- oder Herstellungswert (sog. lineare Abschreibung) oder nach dem Buchwert (sog. geometrisch-degressive Abschreibung) und der voraussichtlichen Gebrauchsdauer (StB 41 Nr. 1; Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri b. Bern 2010, S. 105; Locher, a.a.O., N 29 zu Art. 28). Übermässige Abschreibungen, welche nach den steuerlichen Richtlinien nicht anerkannt werden, führen entweder zu einer Zurechnung zum ausgewiesenen Gewinn und zur Erhöhung des Einkommenssteuerwertes, von welchem künftig abgeschrieben werden kann, oder sie werden auf dem Weg der Einmalerledigung ausgeglichen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 60).

Als nicht beachtlich erweist sich der Standpunkt des Beschwerdeführers, dass der Abschreibungssatz von 6 Prozent den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werde. Einerseits hielt der Vertreter des Beschwerdeführers im Schreiben vom 26. Mai 2010



selbst fest, dass der Abschreibungssatz bei Gastrobetrieben gemäss Merkblatt der EStV 6 Prozent betrage (Akten Beschwerdegegner, act. II/25). Andererseits beruht der Satz von 6 Prozent bei Gebäuden des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie auf dem Merkblatt über Abschreibungen des Kantons St. Gallen (StB 41 Nr. 2) und dem Merkblatt A 1995 der EStV und ist in der Praxis allgemein anerkannt. Gemäss diesen Merkblättern werden ohne besonderen Nachweis der tatsächlich eingetretenen Entwertung bestimmte Abschreibungssätze vom jeweiligen Buchwert allgemein zugestanden (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 58). Die Merkblätter beruhen somit auf der allgemeinen Beweislastregel, wonach die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen nachzuweisen hat (vgl. anstatt vieler VerwGE B 2011/264 vom 1. Mai 2012 E. 2.1.2 mit Hinweis auf Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f., abrufbar unter www.gerichte.sg.ch). Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige die tatsächlichen Verhältnisse nachweisen muss, wenn seiner Meinung nach der im Merkblatt vorgesehene Abschreibungssatz den effektiven Verhältnissen nicht gerecht wird. Der pauschale Hinweis des Beschwerdeführers darauf, dass ein Abschreibungssatz von 6 Prozent überhaupt nicht ausreicht, um der Wertverminderung der Liegenschaft Rechnung zu tragen, genügt indessen den Anforderungen an begründete Vorbringen gemäss Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP nicht. Deshalb ist auf dieses Vorbringen nicht weiter einzugehen.

2.3.2. Das schweizerische Steuerrecht folgt grundsätzlich dem Periodizitätsprinzip, das auch für Abschreibungen beachtlich ist. Nach dem Periodizitätsprinzip hat ein selbstständig Erwerbstätiger im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern, den er in der entsprechenden Steuerperiode erzielt. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden dürfen folglich nicht untereinander ausgeglichen werden. Unzulässig ist es, die Ergebnisse einer bestimmten Periode zu Gunsten oder zu Lasten einer anderen zu vermindern oder zu erhöhen. Fehlt der Periodenbezug eines Aufwandes, so ist dieser nicht geschäftsmässig begründet und darf nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (VerwGE B 2011/200 vom 12. April 2012 E. 2.2.2, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch). Deshalb dürfen resp. müssen nur die in der Steuerperiode effektiv eingetretenen Wertverminderungen der Erfolgsrechnung belastet werden (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 N 24; Mäusli-Allenspach/Oertli, a.a.O., S. 105; Urteil des



Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 29. August 1986, StE 1987 B 23.43.2 Nr. 5 E. 2). Dieser steuerrechtliche Befund reflektiert die handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernisse an die Rechnungslegung. Wertverminderungen muss nämlich nach dem Imparitätsprinzip sofort Rechnung getragen werden, da nach Art. 960 Abs. 2 des Obligationenrechts (SR 220) Aktiven höchstens zum Wert bilanziert werden dürfen, der ihnen im Zeitpunkt, auf den die Bilanz erstellt wird, für das Geschäft zukommt (Reich, a.a.O., N 12 zu Art. 10; Reich/Züger, a.a.O., N 1 zu Art. 28 mit Hinweis). In Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Imparitäts- und Periodizitätsprinzips hält Art. 41 lit. a StG fest, dass lediglich Abschreibungen geschäftsmässig begründet sind, die einem angemessenen Ausgleich der in der Steuerperiode eingetretenen endgültigen Wertverminderung entsprechen.

In strenger Anwendung des Periodizitätsprinzips ist also die Nachholung von in vergangenen Steuerperioden unterlassenen Abschreibungen nicht zulässig (vgl. z.B. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 29. August 1986, StE 1987 B 23.43.2 Nr. 5 E. 2). In der Lehre und Rechtsprechungspraxis wird hingegen das Nachholen von Abschreibungen dann als zulässig erachtet, wenn andernfalls handelsrechtliche Höchstwertvorschriften verletzt würden (Reich/Züger, a.a.O., N 40 zu Art. 28; Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 N 25; StR 1994, S. 211). Dies ist insofern richtig, als die Handelsbilanz für die Steuerbehörden nur soweit massgebend sein kann, als nicht gegen Bestimmungen des Handels- oder Steuerrechts verstossen wird. Es darf daher nicht auf eine Handelsbilanz abgestellt werden, die infolge fehlerhafter Buchführung ihrerseits handels- und steuerrechtswidrig ist (VerwGE B 2011/200 vom 12. April 2012 E. 2.2.4, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch; BGer 2A.99/2004 vom 27. Oktober 2004, StR 2005, S. 119 mit Hinweisen). Zum Teil wird auch dafür plädiert, dass dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgend die Nachholung von Abschreibungen noch in einem weiteren Masse zuzulassen sei (Locher, a.a.O., N 49 zu Art. 28; Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 N 25; StR 1994, S. 211). Das Bundesgericht geht hingegen grundsätzlich vom Periodizitätsprinzip aus (vgl. BGer 2A.99/2004 vom 27. Oktober 2004, StR 2005, S. 117 ff.). Es lässt die Nachholung von ausserordentlichen Abschreibungen zu, da diese grundsätzlich jederzeit und damit auch nachträglich möglich sind, wenn sich ergibt, dass der tatsächliche Wert eines Gutes unter dem Buchwert liegt (BGer vom 25. Januar 2000, ASA 69, S. 880).



Eine Schranke der Nachholung von Abschreibungen besteht in der gesetzlichen Begrenzung der Verlustverrechnung. Nur innerhalb der Zeitspanne, in der eine Verlustverrechnung möglich ist, hat der Gesetzgeber dem selbständig Erwerbenden die Möglichkeit zu eröffnen, Gewinn- und Verlustschwankungen auszugleichen (Reich/Züger, a.a.O., N 41 zu Art. 28; vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 14. März 2003, StE 2004 B 72.14.1 Nr. 22 E. 3a; vgl. auch VerwGE B 2011/200 vom 12. April 2012 E. 2.2.4, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch). Der Steuerpflichtige soll also nicht durch Unterlassung von Abschreibungen in Verlustjahren und deren Nachholung zu Lasten späterer Gewinne die Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeit umgehen können (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 N 25). Sodann ist eine steuerlich wirksame Nachholung von Abschreibungen allgemein dann ausgeschlossen, wenn andernfalls daraus ungerechtfertigte Steuervorteile resultieren würden (Reich/Züger, a.a.O., N 40 zu Art. 28).

Die st. gallische Steuerpraxis lässt die Nachholung früher unterlassener Abschreibungen als Ausnahme vom Periodizitätsprinzip in beschränktem Ausmass zu, sofern die Abschreibungen handelsrechtlich notwendig waren, mangels steuerbarer Einkünfte aber nicht vorgenommen werden konnten und sofern darin keine Steuerumgehung liegt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 58). Auch gemäss Ziff. 3 des Merkblatts A 1995 der EStV ist die Nachholung unterlassener Abschreibungen nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachholen will, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen. Diese Praxis der Nachholung auch von ordentlichen Abschreibungen als Ausnahme vom Periodizitätsprinzip erweist sich in Anbetracht der erwähnten Literatur als rechtmässig, wenn auch angesichts der dadurch geschaffenen Möglichkeit der Steuerplanung nicht als unproblematisch. Es müssen aber zwingend die Schranken der Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile und der Verlustverrechnung beachtet werden, da andernfalls die zulässige Verlustverrechnungsperiode von sieben Jahren fast beliebig nach hinten ausgedehnt werden könnte.

2.3.3. Vorliegend macht der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend geltend, dass die Buchwerte des Berggasthauses in den Steuerperioden vor dem Steuerjahr 2008



handelsrechtliche Höchstwertvorschriften verletzt hätten. Aus den Akten lassen sich diesbezüglich auch keine Nachweise entnehmen. Es besteht daher grundsätzlich kein Bedarf an der Nachholung von früher unterbliebenen planmässigen Abschreibungen, wenn die Wertansätze in den vergangenen Steuerperioden nicht offensichtlich übersetzt waren (Locher, a.a.O., N 49 zu Art. 28). Hingegen stellt sich die Frage, ob nach der st. gallischen Praxis eine Nachholung von in den Steuerperioden 2003 bis 2007 unterlassenen Abschreibungen in Betracht fällt.

Der Beschwerdeführer begründet die Nachholung der Abschreibungen in Höhe von rund Fr. 60'000.-- in der Steuerperiode 2008 damit, dass die Ertragslage und die wirtschaftliche Situation des Berggasthauses N. in den vorherigen Steuerperioden nicht die vollständige Ausschöpfung des steuerrechtlich zulässigen Abschreibungsbedarfs zuließe. Seit dem Jahr 2003 seien nur Verluste ausgewiesen worden. Der Blick auf die Ertragslage des Berggasthauses in der Tabelle in Erw. 2.2 zeigt zwar, dass dieses in den Jahren 2004 bis 2007 einen Verlust auswies, der Beschwerdeführer aber stets ein positives Reineinkommen auswies. Für die Zulassung der Nachholung von ordentlichen Abschreibungen bei selbstständig Erwerbstätigen ist aufgrund der erwähnten st. gallischen Praxis erforderlich, dass die Abschreibungen mangels steuerbarer Einkünfte nicht vorgenommen werden konnten. Dabei ist aufgrund des Grundsatzes der Gesamtreineinkommensbesteuerung (Art. 29 StG) nicht das Ergebnis der selbstständigen Erwerbstätigkeit alleine massgebend, sondern das Reineinkommen. Dies ist insofern konsequent, als auch eine Verlustverrechnung mit Geschäftsverlusten in kommenden Steuerperioden gemäss Art. 42 Abs. 1 StG nur möglich ist, wenn in der Verlustperiode keine Verrechnung mit den übrigen Einkünften stattfand (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 103; Mäusli-Allenspach/Oertli, a.a.O., S. 109). Damit wird eine ungerechtfertigte Steuerplanung verhindert, da andernfalls bei einem Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nicht der gesamte steuerlich zulässige Abschreibungsbedarf ausgeschöpft wird, um die Abschreibungen in Steuerperioden mit einem grösseren Gewinn aus selbstständiger Erwerbstätigkeit oder anderen höheren Einkünften nachzuholen.

In der Tabelle in Erw. 2.2 ist – wie bereits erwähnt - ersichtlich, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2003 bis 2006 durchwegs ein Reineinkommen erzielte, auch wenn seine selbstständige Tätigkeit zumeist einen Verlust auswies.



St.Galler Gerichte

Deshalb hätte der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2004 bis 2007 aufgrund des jeweiligen Reineinkommens neben den vorgenommenen Abschreibungen gemäss Finanzbuchhaltung einen Teil des nicht ausgeschöpften Ausschreibungsbedarfs vornehmen können, auch wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit selbst ein Verlustgeschäft war. Die nachfolgende Tabelle zeigt beruhend auf der Tabelle in der Erw. 2.2 auf, welche zusätzlichen Abschreibungen der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2004 bis 2007 hätte vornehmen können:

| Jahr | Reineinkommen | nicht ausgeschöpfter Abschreibungsbedarf | zusätzlich mögliche Abschreibungen aufgrund des Reineinkommens | mögliche Nachholabschreibungen aufgrund des Reineinkommens |
|------|---------------|--|--|--|
| 2003 | 177'771.-- | 7.30 | 7.30 | keine |
| 2004 | 99'945.-- | 65'457.75 | 65'457.75 | keine |
| 2005 | 12'757.-- | 87'433.60 | 12'757.-- | 74'676.60 |
| 2006 | 46'010.-- | 61'973.90 | 46'010.-- | 15'963.90 |
| 2007 | 68'197.-- | 34'014.-- | 34'014.-- | keine |

In den Steuerperioden 2003 bis 2006 konnten aufgrund der jeweiligen Reineinkommen lediglich Abschreibungen im Umfange von insgesamt Fr. 90'640.50 (Fr. 74'676.60 plus Fr. 15'963.90) mangels weiterer steuerbarer Einkünfte nicht vorgenommen werden.

2.3.4. Die unterlassenen Abschreibungen in den Jahren 2005 und 2006 wurden in der Steuerperiode 2007 durch Nachholabschreibungen im Betrag von Fr. 160'000.-- steuerlich toleriert, was sich angesichts der vorhandenen Reineinkommen der Jahre 2004 bis 2007 als grosszügig erweist. Eine weitere Nachholung von Abschreibungen ist nicht möglich, da neben den grosszügigen Nachholabschreibungen im Jahr 2007 kein weiterer Abschreibungsbedarf besteht (Fr. 90'640.50 minus Fr. 160'000.--), der



mangels steuerbarer Einkünfte in den Jahren 2003 bis 2007 nicht hätte kompensiert werden können. Die für die Steuerperiode 2008 vorgenommene Nachholabschreibung im Umfang von rund Fr. 60'000.-- ist daher steuerrechtlich nicht zulässig, da der Beschwerdeführer diese Abschreibung aufgrund der Ertragslage in den Jahren 2003 bis 2007 hätte vornehmen können.

2.3.5. Für das Steuerjahr 2007 wurden durch den Beschwerdegegner Nachholabschreibungen im Umfang von Fr. 160'000.-- zugelassen. Dies begründet kein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen darauf, dass er auch im nächsten Steuerjahr wieder Nachholabschreibungen steuerrechtlich vornehmen darf, wie dies die Vorinstanz begründet darlegt. Hinzu kommt, dass die Nachholabschreibung in der Höhe von Fr. 160'000.-- - wie erwähnt - als grosszügig erscheint, was auch der Beschwerdegegner in seiner Vernehmlassung vor der Vorinstanz eingesteht (Akten Vorinstanz Staats- und Gemeindesteuern, act. 6). Daher würde sich grundsätzlich die Nachholung von Abschreibungen lediglich im Umfang der nicht durch das Reineinkommen gedeckten Abschreibungen rechtfertigen, also für insgesamt Fr. 90'640.50. Von einer an sich zulässigen *reformatio in peius* (Art. 196 Abs. 2 StG) wird vorliegend aber aufgrund des Streitgegenstands (Staats- und Gemeindesteuern 2008) abgesehen.

2.3.6. Als unbehelflich gegen die Nichtzulassung der Nachholung der Abschreibungen von rund Fr. 60'000.-- erweist sich auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass das Berggasthaus N. seit dem 1. Oktober 2011 vermietet sei und der Jahresmietertrag niemals den kapitalisierten Verkehrswert erreichen könne. Die Vermietung seines Restaurants war die alleinige Entscheidung des Beschwerdeführers, und den angeblich zu tiefen Mietertrag hat er selbst zu verantworten. Daraus kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten für die Zulassung weiterer Nachholabschreibungen ableiten.

2.4. Weiter stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, dass der Versicherungsabzug in der Höhe von Fr. 2'900.-- bei der Veranlagungsberechnung vom 12. Oktober 2010 nicht mehr gewährt worden sei. Ebenso sei der Abzug der Säule 3a über Fr. 3'916.-- zuzulassen (Akten Beschwerdegegner, act. II/75), wenn die Nachholabschreibungen nicht zugelassen würden.



St.Galler Gerichte

Der Versicherungsabzug von Fr. 2'900.-- wurde gemäss der Veranlagungsberechnung vom 12. Oktober 2010 bei den Abzügen (Ziff. 14 "Versicherungsprämien und Sparzinsen") berücksichtigt (Akten Beschwerdegegner, act. II/4). Der Beschwerdeführer lässt nicht ausführen, inwiefern trotz dieses ausdrücklichen Vermerks in der Veranlagungsberechnung vom 12. Oktober 2010 der Abzug nicht gewährt worden sein soll. Mangels Begründetheit ist daher auf dieses Vorbringen nicht weiter einzugehen.

Gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. e StG können Beiträge für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) in einem beschränkten Rahmen von den steuerbaren Einkommen abgerechnet werden. Art. 45 Abs. 1 lit. e StG verweist auf Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40), wonach Arbeitnehmer und selbstständig Erwerbstätige Beiträge für weitere, ausschliesslich und unwiderruflich der beruflichen Vorsorge dienende, anerkannte Vorsorgeformen abziehen können. Der Abzug setzt neben der AHV-Pflicht eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit im AHV-rechtlichen Sinne voraus (StB 45 Nr. 9; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Steuer [DBG], Art. 1-82, 2. Aufl., Basel 2008, N 27 zu Art. 33). Aufgrund seines Alters ist der Beschwerdeführer noch AHV-pflichtig. Für den "Säule 3a-Abzug" wird aber stets ein Erwerbseinkommen vorausgesetzt. Kein Abzug ist möglich, wenn aus dem Erwerbseinkommen ein Verlust resultiert (Kreisschreiben der EStV Nr. 18 "Steuerliche Behandlung von Vorsorgebeiträgen und -leistungen der Säule 3a" vom 17. Juli 2008, S. 4). In den Steuerjahren 2006 und 2007 wurde der Abzug für eine Säule 3a dem Beschwerdeführer jeweils nicht gewährt (Akten Beschwerdegegner, act. IV/3 sowie act. III/3). Dies hängt damit zusammen, dass beim Beschwerdeführer in den Jahren 2006 und 2007 aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit jeweils ein Verlust resultierte. Die anderen Einkünfte bildeten zumeist Liegenschaftserträge oder Erträge aus anderen Vermögensobjekten, die allesamt nicht zum Abzug der Säule 3a berechtigen. Aufgrund der Nichtzulassung der Nachholabschreibungen in der Steuerperiode 2008 weist die selbstständige Tätigkeit des Beschwerdeführers einen Gewinn von Fr. 24'474.-- aus. Damit hat er in der Steuerperiode 2008 ein Erwerbseinkommen erzielt und der Abzug für die Säule 3a im Umfang von Fr. 3'916.-- ist ihm zu gewähren. In diesem Punkt ist die Beschwerde gutzuheissen.



3. Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, der Steuerwert für die Liegenschaft in Rüti sei auf Fr. 1'249'000.-- festzusetzen und derjenige für die Liegenschaften in Pfäffikon auf Fr. 2'154'000.--.

3.1. Die Vorinstanz begründete die Ablehnung der Festsetzung der Steuerwerte der fraglichen Liegenschaften in der vom Beschwerdeführer beantragten Höhe hauptsächlich damit, dass gemäss der Weisung des Zürcher Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 (ZStB 15/501, abgekürzt Weisung 2003) zur Ermittlung des Ertragswertes von Mehrfamilienhäusern der Ertrag der Liegenschaft zu kapitalisieren sei. Der Ertrag sei die Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen; ausser Betracht würden dabei Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung fallen.

Dagegen lässt der Beschwerdeführer vorbringen, dass die Richtlinien des Kantons Zürich massgebend seien, wonach sich der Ertragswert wie folgt berechne: Mietzinsen minus Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhaus sowie minus Empfangsgebühren und Gebühren für Wasser etc.

3.2. Unbestritten ist vorliegend, dass die gesamthaften Mieterträge (inkl. Nebenkosten) in der Steuerperiode 2008 Fr. 197'905 (Liegenschaften Pfäffikon; Akten Beschwerdegegner, act. II/68) resp. Fr. 105'287.-- (Liegenschaft Rüti; Akten Beschwerdegegner, act. II/66) betragen. Nicht bestritten ist auch, dass gemäss interkantonalem Steuerrecht der Kanton Zürich für die Besteuerung der Einkünfte aus den Liegenschaften zuständig ist (vgl. Art. 15 Abs. 1 StG; sowie Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde, SR 642.14, abgekürzt StHG; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 30 N 40; BGE 119 Ia 46 E. 3; SGE 1998 Nr. 25 E. 3b). Gemäss dem interkantonalen Steuerrecht können die beteiligten Kantone das ihnen gemäss Steuerausscheidung zur Besteuerung zugewiesene Einkommen resp. Vermögen zum Satz des gesamten steuerbaren Einkommens resp. Vermögens besteuern (sog. Progressionsvorbehalt; SGE 1998 Nr. 25 E. 3b). Der Kanton St. Gallen hat daher bei der Ermittlung des steuersatzbestimmenden Vermögens die Repartitionswerte der Liegenschaften im Kanton Zürich zu berücksichtigen (SGE 1998 Nr. 25 E. 3c.aa), da



St.Galler Gerichte

diese auf spezifischen Bewertungen der jeweiligen Kantone beruhen. Gestützt auf diese Grundlagen sind die Steuerwerte der Liegenschaften des Beschwerdeführers im Kanton Zürich zu ermitteln.

3.3. Zunächst stellt sich aber die Frage, welche Weisung des Zürcher Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte massgebend ist.

3.3.1. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Ertragsberechnung, wonach von den Bruttomieteinnahmen die Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrrichtentsorgung sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und für die Abwasserreinigung abgezogen werden könnten, findet ihre Grundlage in Ziff. 39 der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (LS 631.32, abgekürzt Weisung 2009). Kapitel F "Inkrafttreten" der Weisung 2009 hält ausdrücklich fest, dass diese Weisung ab Steuerperiode 2009 gilt. Vorliegend geht es um die Steuerperiode 2008, sodass die Weisung 2009 keine Anwendung findet, sondern die Weisung 2003 war ab der Steuerperiode 2003 bis zum Inkrafttreten der Weisung 2009 massgebend und damit auch für die Steuerperiode 2008.

Dieses Ergebnis stimmt mit der Auskunft des kantonalen Steueramtes Zürich an den Beschwerdegegner überein, wonach die neue Regelung, nach der praktisch sämtliche Nebenkosten von den Bruttomieteinnahmen abgezogen werden könnten, erst ab der Steuerperiode 2009 gelte (Akten Vorinstanz Staats- und Gemeindesteuer, act. 2/1).

3.3.2. Als unbehelflich erweist sich das der Beschwerdeschrift beigelegte Formular "Steuer-Information Grundeigentum, Beilage zur Steuererklärung der Stadt Winterthur". Daraus ergibt sich zwar, dass vom Bruttojahresertrag aus z.B. Mietzinsen (ohne Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung) die Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrrichtentsorgung sowie die Gebühren für Wasser, Abwasser und für die Abwasserreinigung abzuziehen seien. Daraus bestimme sich der massgebliche Ertrag für die Kapitalisierung. Für welches Steuerjahr dieses Formular der Stadt Winterthur galt, wird darauf nicht festgehalten und macht der



Beschwerdeführer auch nicht geltend. Unabhängig davon ist nochmals festzuhalten, dass bis und mit Steuerjahr 2008 im gesamten Kanton Zürich die Weisung 2003 galt und das eingereichte Formular offensichtlich die für diesen Fall nicht massgebende Weisung 2009 umsetzt.

3.4. Vorliegend ist also die Weisung 2003 massgebend. Inwiefern die Weisung gegen übergeordnetes Recht verstossen soll, macht der Beschwerdeführer nicht explizit geltend. Das Harmonisierungsrecht schreibt in Art. 14 Abs. 1 StHG lediglich eine grundsätzlich am Verkehrswert orientierte Bewertung vor, soweit nicht Art. 14 Abs. 2 oder 3 StHG greifen. Den Kantonen bleibt aber freigestellt, ob sie bei der Bewertung des Vermögens zum Verkehrswert auch noch den Ertragswert mitberücksichtigen wollen. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes besitzen die Kantone zudem einen grossen Ermessensspielraum (Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N 2 zu Art. 14; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 1 zu § 39). Deshalb erweist es sich nicht als bundesrechtswidrig, wenn sich der Verkehrswert bei Mehrfamilienhäusern gemäss der Weisung 2003 nach dem Ertragswert bemisst (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 2 und 73 f. zu § 39).

Als unbehelflich erweist sich der Einwand des Beschwerdeführers, dass verrechenbare Nebenkosten nicht in den Ertrag eingerechnet werden dürften, da jede Liegenschaft andere Nebenkosten habe, je nachdem, was die Mieter selber erledigen. § 39 des zürcherischen Steuergesetzes (LS 631.1) sieht ausdrücklich die Befugnis des Regierungsrates vor, für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken zu sorgen. Dazu kann er gemäss dem Willen des Gesetzgebers auch eine schematische, formelmässige Bewertung wie gemäss Ziff. 39 der Weisung 2003 vorsehen. Dies erweist sich ebenfalls nicht als bundesrechtswidrig, da den Kantonen – wie vorhin erwähnt – ein grosser Ermessensspielraum zusteht. Zudem legt der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend dar, inwiefern die Ziff. 39 gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstösst, zumal eine gewisse schematische Bewertung aus Gründen der Verwaltungsökonomie unabdinglich ist. Es ist sogar so, dass bei der Anwendung der Weisung 2009 auf die Steuerperiode 2008 ein Verstoss gegen das



Rechtsgleichheitsgebot vorliegen würde, weil dann der Beschwerdeführer im Vergleich zu den anderen Eigentümern von Mehrfamilienhäusern im Kanton Zürich bevorzugt behandelt würde.

3.5. Aufgrund des Gesagten ist nach Ziff. 38 der Weisung 2003 zur Ermittlung des Ertragswertes von Mehrfamilienhäusern der Ertrag der Liegenschaft zu kapitalisieren, wobei der Kapitalisierungssatz gemäss Ziff. 42 der Weisung 2003 7.05 Prozent beträgt. Der Ertrag bestimmt sich gemäss Ziff. 39 der Weisung 2003 nach der Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen. Davon können lediglich die Zahlungen für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung in Abzug gebracht werden.

3.5.1. Von den unbestrittenen Bruttomieteinnahmen in der Steuerperiode 2008 von Fr. 197'905.-- für die Liegenschaften Pfäffikon resp. Fr. 105'287.-- für die Liegenschaft Rüti sind also die Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung abzuziehen. In diesem Sinne handelte auch die Vorinstanz, indem sie von den Bruttoeinnahmen der Liegenschaften die von den Mietern bezahlten Heiz- und Nebenkosten im Umfang von Fr. 45'984.95 resp. Fr. 17'201.05 abzog, woraus sich ein Nettoertrag für die Liegenschaften in Pfäffikon von Fr. 151'920.05 sowie für diejenige in Rüti von Fr. 88'085.95 ergab. Aus der vom Beschwerdeführer im Veranlagungsverfahren eingereichten Aufstellung über die Heiz- und Nebenkosten der Liegenschaften in Pfäffikon und Rüti (Akten Beschwerdegegner, act. II/18 bis II/22) entnimmt man, dass die Nebenkosten im Jahr 2008 Fr. 52'252.-- (Pfäffikon) resp. Fr. 19'367.90 (Rüti) betragen. Aus diesen Aufstellungen ist zudem ersichtlich, dass nicht alle Vergütungen der Mieter für Nebenkosten ausschliesslich Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung betreffen. Die Nebenkosten, die nicht Heizkosten darstellen, betragen Fr. 20'605.90 (Pfäffikon) resp. Fr. 5'231.90 (Rüti). In diesen Beträgen sind noch Kosten für Hauswartsarbeiten für die Treppenhausreinigung sowie allenfalls gewisse Teile der Kosten des Warmwassers enthalten. Der Beschwerdeführer weist nicht aus, wie hoch diese Beträge genau sind. Deshalb erweist sich die von der Vorinstanz geschützte Schätzung des Beschwerdegegners für die Nebenkosten, die weder Heiz- und Warmwasserkosten noch Kosten für die Treppenhausreinigung betreffen würden, von Fr. 20'000.-- für die Liegenschaften in Pfäffikon sowie Fr. 5'000.-- für die Liegenschaft in Rüti als gerechtfertigt und nachvollziehbar. Somit betragen - in Übereinstimmung mit der Vorinstanz - die zur



Bewertung der Liegenschaften mit 7.05 Prozent zu kapitalisierenden Mieterträge Fr. 171'920.-- für die Liegenschaften in Pfäffikon sowie Fr. 93'086.-- für die Liegenschaft in Rüti Die vom Beschwerdegegner ermittelten und von der Vorinstanz gestützten Steuerwerte für die Liegenschaften in Pfäffikon und Rüti sind daher nicht zu beanstanden.

3.5.2. Der Beschwerdeführer lässt noch vorbringen, dass die tatsächlichen Kosten für die Liegenschaften Pfäffikon Fr. 1'200.-- für den Hauswart sowie Fr. 49'116.-- für Strom, Kehricht, Wasser, Antenne, Heizöl und Service betragen würden, da die Nachzahlungen pro 2008 erst im Jahr 2009 bezahlt worden seien. Vom Ertrag der Liegenschaft Rüti seien die Heiz- und Nebenkosten von Fr. 17'201.-- abzuziehen, wobei die tatsächlichen Kosten Fr. 1'200.-- für Hauswart sowie Fr. 14'588.-- für Strom, Kehricht, Wasser, Antenne, Heizöl und Service betragen würden. Er stützt sich dabei auf die jeweiligen Seiten 2 der Erfolgsrechnungen der Liegenschaften vom 13. Oktober 2010. Diese Erfolgsrechnungen stimmen überein mit denjenigen aus den Veranlagungsakten für die Steuerperiode 2008 (Akten Beschwerdegegner, act. II/29 und II/30) und wurden daher bereits vom Beschwerdegegner berücksichtigt. Aber selbst, wenn man diese Zahlen der Abrechnung zugrunde legen würde, erweise sich die Schätzung des Beschwerdegegners als nachvollziehbar, da sich auch aus den angeblich tatsächlichen Kosten nicht einwandfrei ergibt, wie hoch der Anteil der Kosten für Warmwasser und Treppenhausreinigung war. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer trotz der Darlegung der tatsächlichen Kosten nicht verlangt, dass vom jeweiligen Betriebsertrag die tatsächlichen Kosten abgezogen werden, sondern lediglich die von den Mietern bezahlten Heiz- und Nebenkosten. In diesem Sinne beantragt er eine Kapitalisierung des Betriebsertrags der Liegenschaft Rüti, also Fr. 105'287.--, minus Fr. 17'201.05 und nicht minus die tatsächlichen Kosten (Fr. 1'200.-- plus Fr. 14'587.75). Für die Liegenschaften Pfäffikon verlangt er unter Berücksichtigung der Beschwerde- und Rekurschrift dasselbe. Dem Beschwerdeführer geht es somit darum, dass nur die Nettomieteinnahmen kapitalisiert werden, was indessen – wie bereits ausführlich dargelegt – der vorliegend massgebenden Weisung 2003 widerspricht.

4. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2003 bis 2007 stets ein Reineinkommen erzielte, sodass Abschreibungen in einem



St.Galler Gerichte

grösseren Masse steuerrechtlich zulässig gewesen wären als sie der Beschwerdeführer in diesen Steuerperioden vorgenommen hat. Der unter Berücksichtigung der jeweiligen Reineinkommen nicht ausgeschöpfte Abschreibungsbedarf wurde im Jahr 2007 durch die Gewährung von Nachholabschreibungen im Umfang von Fr. 160'000.-- grosszügig kompensiert, sodass in der Steuerperiode 2008 keine weiteren Nachholabschreibungen zulässig sind. Andernfalls würde der Beschwerdeführer ungerechtfertigte Steuervorteile erzielen. Für die Bewertung seiner Liegenschaften in Pfäffikon und Rüti in der Steuerperiode 2008 ist die Weisung 2003 massgebend, wonach die Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen abzüglich der Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung zu kapitalisieren ist. Die vom Beschwerdegegner errechneten und von der Vorinstanz geschützten Steuerwerte der Liegenschaften im Kanton Zürich sind daher nicht zu beanstanden. Folglich ist hinsichtlich diesen Punkten die Beschwerde abzuweisen.

Nicht zu beanstanden ist die vorinstanzliche Rückweisung der Sache zur neuen Festsetzung des im Kanton St. Gallen steuerbaren Vermögens, da der Beschwerdegegner beim Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2010 lediglich ein steuerbares Vermögen von Fr. 206'000.-- vermerkt hat, was nur dem Vermögen in E. entspricht. Die Ausscheidungsverfügung vom 12. Oktober 2010 hält indessen einen Vermögenswert im Kanton St. Gallen von Fr. 418'000.-- fest. Im Einspracheentscheid wurde demnach das steuerbare Vermögen in G., Gemeinde E., in der Höhe von Fr. 212'000.-- nicht berücksichtigt (vgl. Akten Beschwerdegegner, act. II/2 und II/5). Dies wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Zudem wird der Beschwerdegegner das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2008 neu festsetzen müssen, da er mangels Zulassung der Nachholabschreibungen in der Steuerperiode einen Gewinn aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielte, sodass ihm der Abzug für die Säule 3a im Umfang von Fr. 3'916.-- zu gewähren ist. Diesbezüglich wird die Beschwerde gutgeheissen.

5. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht



zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als der Abzug für die Säule 3a im Umfang von Fr. 3'916.-- bei der Staats- und Gemeindesteuer 2008 nicht berücksichtigt wurde. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf überhaupt eingetreten wird.

2./ Die Angelegenheit wird an den Beschwerdegegner zur neuen Festsetzung des steuerbaren Einkommens für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 sowie zur neuen Festsetzung des im Kanton St. Gallen steuerbaren Vermögens zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden dem Beschwerdeführer ebenfalls vollumfänglich auferlegt.

5./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch K. T. AG)
- die Vorinstanz



- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.