



Fall-Nr.: I/1-2009/59
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 20.05.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2010

**Art. 27 Abs. 2 lit. a, Art. 28 , Art. 29 DBG (SR 642.11). Liegenschaftenhändler:
Rückstellung für künftige Prozesskosten; keine Abschreibungen auf
Liegenschaften des Umlaufvermögens (Verwaltungsrekurskommission, 20.
Mai 2010, I/1-2009/59).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Vitus Demont

X und Y, Beschwerdeführer,

vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG, Rorschacher Strasse 1, 9000 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2005)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X und Y, Jahrgang 1939 bzw. 1943, wohnen in einem Eigenheim in A. Eigenen Angaben zufolge ist X seit mehreren Jahrzehnten im Immobilienbereich tätig. Er ist Eigentümer der Einzelfirma P. Zudem sind die Beschwerdeführer Eigentümer der Q AG (Zweck: Überbauung von Grundstücken als Generalunternehmerin für Wohn- und Industriebedarf). Die R AG (Zweck: Betrieb eines Architektur- und Planungsbüros sowie Erstellung von Bauwerken auf eigene oder fremde Rechnung) und die S AG (Zweck: Verwaltung von Liegenschaften) stehen im Eigentum von X und Y und ihren Kindern.

B.- In der Steuererklärung 2005, die am 7. Mai 2007 einging, deklarierten X und Y ein steuerbares Einkommen von Fr. 48'318.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'998'369.--. Dabei wurde in der Bilanz für das Jahr 2005 im Konto 2095 eine um Fr. 50'000.-- erhöhte Garantierückstellung ausgewiesen. Die Erhöhung der Garantierückstellung wurde wegen eines im Jahr 2006 ausgebrochenen Rechtsstreits im Zusammenhang mit einem in einer im Jahr 2001 verkauften Liegenschaft erfolgten Wassereintrichs vorgenommen. Zudem nahmen X und Y auf fünf ihrer Immobilien Abschreibungen in der Höhe von insgesamt Fr. 88'425.-- vor. Die Veranlagungsbehörde nahm beim steuerbaren Einkommen eine Aufrechnung der Rückstellung und der Abschreibungen vor und veranlagte die Steuerpflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 230'000.--. Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 10. März 2009 ab.

C.- Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben X und Y mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 9. April 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die steuerbaren Einkünfte seien für das Steuerjahr 2005 unter Kosten- und Entschädigungsfolge auf Fr. 91'500.-- festzulegen.

Mit Vernehmlassung vom 12. Juni 2009 beantragte die kantonale Verwaltung, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführer abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 10. März 2009 zu bestätigen. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 9. April 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 1 Abs. 2 und Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Zwischen den Verfahrensbeteiligten sind lediglich die Aufrechnungen der Rückstellung in der Höhe von Fr. 50'000.-- für den Rechtsstreit sowie der auf verschiedene Immobilien vorgenommenen Abschreibungen strittig. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die im Konto 2095 "Garantierückstellung" vorgenommene Rückstellung von Fr. 50'000.-- von der Vorinstanz zu Recht aufgerechnet wurde.

a) Bei der direkten Bundessteuer werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach Art. 26-33 DBG abgezogen (Art. 25 DBG). Nach Art. 27 Abs. 1 DBG können Selbstständigerwerbende geschäfts- und berufsmässig begründete Kosten in Abzug bringen. Diese Bestimmung entspricht im Wortlaut der Regelung des kantonalen Steuerrechts in Art. 40 Abs. 1 des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG). Zu den geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten gehören gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG insbesondere die Abschreibungen und Rückstellungen nach Art. 28 und 29 DBG.

Mit einer Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, betragsmässig aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der erst in einem späteren Geschäftsjahr verwirklicht wird, gewinnmindernd angerechnet (vgl. Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbstständigerwerbender, 2004, S. 79). Rückstellungen sind also Passiven, die im Rechnungsjahr entstandene Aufwendungen berücksichtigen, deren Höhe oder Rechtsbestand noch ungewiss ist (Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische



Steuerrecht, 4. Aufl. 2006, S. 81). Nach Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBG sind Rückstellungen nur zulässig, soweit sie geschäfts- oder berufsmässig begründet sind. Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist; Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren verbunden sind sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 29 Abs. 1 lit. a-c DBG). Als nicht geschäftsmässig begründet gelten Rückstellungen insbesondere, wenn sie im Hinblick auf künftige Anschaffungen vorgenommen werden; wenn der Eintritt der Bedingung oder des die Ausgabe auslösenden Ereignisses wenig wahrscheinlich ist sowie wenn kein zwangsläufiger Zusammenhang mit der Einkommenserzielung besteht. Die Rückstellungen müssen im Einzelnen sachlich begründet und nach Bestand und Höhe nachgewiesen werden, auch wenn es sich um Schätzungen handelt (vgl. Mäusli-Allenspach/Oertli, a.a.O., S. 81). Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBG werden bisherige Rückstellungen, die nicht mehr begründet sind, dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, also erfolgswirksam aufgelöst.

b) Der Beschwerdeführer führt in seiner Eingabe aus, er habe im Jahr 2001 ein Einfamilienhaus in der Gemeinde B verkauft. Nachdem die Käufer des Einfamilienhauses im Jahr 2006 infolge eines Wassereinbruchs Mängel geltend gemacht hätten, sei es zu rechtlichen Auseinandersetzungen gekommen, welche in den Jahren 2007 und 2008 Anwalts-, Gerichts- und Gutachterkosten in der Höhe von insgesamt Fr. 42'028.-- nach sich gezogen hätten. Die Bemühungen eines Anwalts, eines Rechtsgelehrten, von Ingenieuren und des Gerichts stünden in direktem, ursächlichen Zusammenhang mit dem Hausverkauf und seien auch nicht vermeidbar gewesen. Daher sei es offenkundig, dass diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet seien und, da sie ihren Grund in einem früheren Geschäftsjahr haben, bei deren Bekanntwerden durch Rückstellungen in der Buchhaltung zu berücksichtigen seien. Rückstellungen seien auch für Aufwendungen zulässig, welche ihren Grund in einem früheren Geschäftsjahr hätten, damals aber nicht erkennbar und daher nicht passivierbar gewesen seien. Bis vor dem Wassereinbruch hätten sie einen freundschaftlichen Kontakt zu den Käufern gepflegt. Das Risiko für den Vorfall haftbar gemacht zu werden und für die damit verbundenen Aufwendungen aufkommen zu müssen, hätten daher bei der Bilanzierung frühestens bei Bekanntwerden berücksichtigt werden können. Für den drohenden Schaden an sich, hätten sie keine



Rückstellung getätigt. Die mit den Forderungen verbundenen Aufwendungen für Begutachtungs- und Gerichtskosten würden aber anfallen und müssten daher bezahlt werden.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, im Jahr 2005 habe kein drohendes Verlustrisiko bestanden, da die Schwierigkeiten, wie von den Beschwerdeführern selber festgehalten, erst im Jahr 2006 begonnen hätten. Die Rückstellung sei somit für das Jahr 2005 nicht anzuerkennen, was jedoch nicht ausschliesse, dass die entsprechenden Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt zum Abzug zugelassen werden könnten.

c) Die Beschwerdeführer haben die von ihnen in der Jahresrechnung 2005 getätigte Rückstellung in der Höhe von Fr. 50'000.-- mit den Prozesskosten (Gerichts-, Anwalts- und Begutachtungskosten) begründet, welche im Streit um die im Jahr 2001 verkaufte und von einem Wassereinbruch betroffene Liegenschaft anfallen würden. Sie weisen darauf hin, dass in den Jahren 2007 und 2008 entsprechende Kosten in der Höhe von insgesamt Fr. 42'028.-- tatsächlich angefallen seien.

Prozessrückstellungen stellen klassische Verbindlichkeitsrückstellungen dar. Durch das Eingehen eines Prozesses erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass durch Gerichtsurteil Verbindlichkeiten entstehen oder bestätigt werden könnten. Die Verbindlichkeiten sind zum Zeitpunkt der Prozessanhebung in ihrer Höhe und/oder ihrem Bestand ungewiss. Sind Prozesse hängig, dann hat der Bilanzierende nach dem Vorsichtsprinzip auf den ungünstigsten derwahrscheinlichsten Prozessausgänge abzustellen. Er hat für die mutmasslichen Verbindlichkeiten und die allfälligen Prozesskosten eine Rückstellung zu bilden. Ausnahmsweise kann eine Prozessrückstellung bereits vor der Klageerhebung vorgenommen werden. Dies beispielsweise dann, wenn beide Parteien für einen bevorstehenden Prozess Vorkehren getroffen und sich eindeutig dahingehend geäußert haben (J. Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1992, S. 170).

Gemäss Angaben der Beschwerdeführer ergaben sich die Schwierigkeiten betreffend Wassereinbruch im 2001 verkauften Einfamilienhaus in B erst im Jahr 2006. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2005 sei das Prozessrisiko jedoch bereits bekannt



gewesen (act. 1, S. 3 f.). Wann der Jahresabschluss erstellt wurde, ist aber nicht bekannt. Die mit der Steuererklärung im Mai 2007 eingereichte Jahresrechnung ist zwar unterzeichnet aber nicht datiert. Ob die Klage der Käufer gegen die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses bereits erhoben worden war, geht aus den Akten nicht hervor. Ebenso wenig ist aus den Akten ersichtlich, wie wahrscheinlich eine solche Klageerhebung damals war. Dies wird von den Beschwerdeführern auch nicht näher ausgeführt. Fest steht, dass im Jahr 2005 das Risiko, das sich für die Beschwerdeführer aufgrund der Rechtsstreitigkeit im Zusammenhang mit dem Verkauf des Einfamilienhauses ergab, noch nicht bekannt war. Dies umso weniger, als dass die Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge bis zu diesem Zeitpunkt freundschaftliche Beziehungen zu den Klägern gepflegt hatten (vgl. act. 1, S. 4). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer sind Rückstellungen dann vorzunehmen, wenn drohende Aufwendungen zwar bekannt sind, deren Höhe oder Rechtsbestand jedoch unsicher sind (vgl. E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage 2001, Band 1, §18 N 85). Am 31. Dezember 2005, dem Bilanzstichtag, war der Rückstellungsgrund, der Wassereinbruch, noch nicht eingetreten. Es besteht unter diesen Umständen keine Wahlmöglichkeit, die Rückstellung im Jahr 2005 zu verbuchen, selbst wenn das Ereignis bei Bilanzerstellung bekannt war. Aus diesem Grund kann für das Jahr 2005 keine Rückstellung vorgenommen werden. Die Vorinstanz hat somit die Rückstellung in der Höhe von Fr. 50'000.-- zu Recht aufgerechnet. Ob eine entsprechende Rückstellung für das Jahr 2006 vorgenommen werden kann, kann an dieser Stelle offen gelassen werden.

3.- Sodann ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die auf mehreren Liegenschaften vorgenommenen Abschreibungen zu Recht zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet hat.

a) Nach Art. 28 Abs. 1 DBG sind Abschreibungen zulässig, wenn und soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Durch Abschreibungen wird der Entwertung von Vermögensobjekten Rechnung getragen. Sie können nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden (P. Mäusli-Allenspach/M. Oertli, Das Schweizerische Steuerrecht, 5. Auflage, S. 97).



b) In der Beschwerde wird geltend gemacht, seit Jahren seien im Rahmen der zulässigen Sätze die Liegenschaften abgeschrieben worden. Nun sei man überrascht, dass dies plötzlich nicht mehr möglich sein solle. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer Liegenschaftenhändler im Sinne des Steuerrechts sei. Weiter sei unbestritten, dass die Buchwerte gewisser Liegenschaften bei Zulassung der Abschreibungen unter den (amtlichen) Verkehrswerten zu liegen kämen. Schliesslich bestehe Einigkeit darüber, dass die bilanzierten Liegenschaften Geschäftsvermögen darstellten und einer Abnützung unterlägen. Unzutreffend sei jedoch, dass es sich bei den Liegenschaften um Umlaufvermögen handle. Im von der Vorinstanz zitierten Bundesgerichtsurteil sei es um einen Steuerpflichtigen gegangen, der vier Mehrfamilienhäuser besessen habe. Dieser habe unmittelbar vor dem zu beurteilenden Steuerjahr die Liegenschaften vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen überführt. Zu beurteilen sei lediglich ein Haus, das seit knapp fünf Jahren im Eigentum des Steuerpflichtigen befunden habe, gewesen. Das Bundesgericht habe dieses als Umlaufvermögen qualifiziert. Der Beschwerdeführer dagegen betreibe fast keinen Handel mit Immobilien; er investiere in Immobilien und vermiete diese dann über Jahre hinweg an Dritte. Folgerichtig bilanziere er die Liegenschaften seit mindestens zehn Jahren völlig unwidersprochen als Anlagevermögen. Mit Stichtag vom 31. Dezember 2005 sei der Beschwerdeführer Eigentümer von 52 Wohneinheiten im Sinne von Wohnungen, Einfamilienhäusern oder Reiheneinfamilienhäusern gewesen (vgl. act. 10). Gemäss eingereichter Übersicht habe der Beschwerdeführer sämtliche Liegenschaften zwischen 1970 und 1995 erworben oder erstellen lassen. Diese seien mithin mindestens zehn Jahre in seinem Besitz. Insbesondere seien die von den Abschreibungen betroffenen Liegenschaften seit zehn bis 32 Jahren in seinem Besitz. In den Jahren 2001 bis 2006 habe der Beschwerdeführer nur vier Verkäufe an Drittpersonen getätigt. Bei den übrigen elf Verkäufen habe es sich um Übertragungen auf eigene Immobiliengesellschaften oder auf seine Kinder und deren Immobiliengesellschaften gehandelt. Zwischen diesen beiden Käufergruppen sei im vorliegenden Fall jeweils klar zu unterscheiden (act. 11). Damit könnten die Liegenschaften, unbesehen des Berufs des Beschwerdeführers als Liegenschaftenhändler im Sinne des Steuerrechts, nicht als Umlaufvermögen qualifiziert werden. Sämtliche Liegenschaften stellten daher klassisches Anlagevermögen dar. Der Zweck des Erwerbs sei das dauernde Halten und Verwalten



der Liegenschaften gewesen. Daran änderten die mehr oder weniger zufälligen Verkäufe an Dritte nichts. Auf Anlagevermögen, welches der Abnutzung unterliege, sei im Rahmen der steuerlich massgebenden Richtlinien Abschreibungen bis zum Endwert zulässig und somit von der Vorinstanz zu akzeptieren.

Die Vorinstanz führt aus, einerseits bezeichne sich der Beschwerdeführer zwar als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler, der aber andererseits praktisch keinen Handel mit Liegenschaften betreibe. Dieser Sachdarstellung stünden bedeutende Erträge aus Liegenschaftsverkäufen entgegen. Der Beschwerdeführer könne daher sehr wohl als klassischer Liegenschaftenhändler betrachtet werden. Die Liegenschaften würden daher mit Ausnahme des selbstgenutzten Eigenheims Geschäftsvermögen darstellen. Die Zuteilung als Kapitalanlagegesellschaft falle deshalb ausser Betracht, da andernfalls eine generelle Zuordnung zum Privatvermögen zu prüfen wäre. Der Umstand, dass die Liegenschaften auch vermietet würden, ändere nichts daran, dass es sich dabei um Umlaufvermögen eines Liegenschaftenhändlers handle. Auch die Haltedauer sei nicht von entscheidender Bedeutung. Eine Unterscheidung zwischen Liegenschaften, welche sofort verkauft würden und solchen, die vorerst vermietet würden, könne nicht gemacht werden, da die Vermietung als solche keine selbstständige Tätigkeit darstellen würde. Die Liegenschaften seien als Umlaufvermögen zu qualifizieren. Eine Abschreibung der Liegenschaften unter dem Verkehrswert sei folglich nicht möglich.

c) Nach Art. 28 Abs. 1 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, sowie sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Abschreibungen sind geschäftsmässig begründet, soweit sie einem angemessenen Ausgleich der in den massgeblichen Bemessungsjahren eingetretenen Wertverminderungen entsprechen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 56). Abschreibungen können nur auf Geschäftsvermögen geltend gemacht werden, nicht dagegen auf Gegenständen des Privatvermögens. Sie können auf allen Vermögenswerten vorgenommen werden, die Geschäftsvermögen bilden und sind daher grundsätzlich auch auf Liegenschaften zuzulassen, die Gegenstand eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels bilden (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Art. 28 N 4f. mit Hinweisen; F. Zuppinger, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im



interkantonalen Verhältnis, 1971, S. 27). Sie müssen ordentlich verbucht sein oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen werden, damit sie steuerrechtlich anerkannt werden (vgl. Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 5. Auflage 2008, S. 98, BGE 2A.475/2006, E. 5.2).

Mit ordentlichen Abschreibungen wird der Wertverminderung von der Abnutzung oder Substanzverringerung unterliegendem Anlagevermögen Rechnung getragen (vgl. Boemle/Lutz, Der Jahresabschluss, 5. Auflage 2008, S. 228). Bei Liegenschaften unterliegt nur das Gebäude einer durch ordentliche Abschreibungen zu berücksichtigenden altersbedingten Wertverminderung; nicht abnutzbar ist hingegen der Grund und Boden (Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 28 N 15 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 28 N 13). Da die Wertverminderung sehr schwierig festzustellen ist, umschreibt die Praxis die zulässigen Abschreibungen in Prozenten des Einkommenssteuer- oder des Anschaffungswertes. Bei deren Einhaltung wird die geschäftsmässige Begründetheit vermutet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat diesbezüglich für das Bundesrecht in seinem Kreisschreiben Nr. 15 vom 27. September 1994 (ASA 63 S. 632 f.) entsprechende Richtlinien festgelegt, an welche sich auch die kantonale Steuerbehörde in ihrem Merkblatt über Abschreibungen, worin Normalabschreibungssätze, Ausgleichszuschläge und Endwerte definiert werden, anlehnt (Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 28 N 25 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 28 N 14; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 58 ff.; StB 41 Nr. 2). Die steuerrechtliche Berücksichtigung von ordentlichen Abschreibungen hängt davon ab, ob die einzelnen Vermögenswerte, auf denen sie erfolgen, dem Umlauf- oder Anlagevermögen zuzurechnen sind. Auf Umlaufvermögen sind keine ordentlichen Abschreibungen zulässig (BGE 2A.475/2006, E. 5.2). Die Zuteilung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt im Steuerrecht nicht nach der äusseren Beschaffenheit, sondern nach der Zweckbestimmung im Unternehmen sowie nach der Dauerhaftigkeit der getätigten Investition. Anlagegüter werden nicht zum Zweck der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Wirtschaftsgüter, die demgegenüber laufend angeschafft und wieder veräussert werden, stellen Umlaufvermögen dar. Beim Liegenschaftenhändler werden drei Arten von Immobilien unterschieden, nämlich solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften (unmittelbar dem



Betrieb dienendes Anlagevermögen) sowie Kapitalanlageliegenschaften, welche grundsätzlich weiterhin zum Privatvermögen der Steuerpflichtigen gehören. Bei Liegenschaftenhändlern stellen Immobilien normalerweise Umlaufvermögen dar (vgl. BGE 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007, E. 2 und 3 in: SteuerRevue Nr. 12/2007 S. 914 und StE 2008, B 23.43.2 Nr. 15). Auf Umlaufvermögen sind jedoch nur ausserordentliche Abschreibungen möglich. Diese haben ihre Ursache nicht in der Abnutzung der abzuschreibenden Aktiven, sondern beruhen auf aussergewöhnlichen, geschäftsplanwidrigen Ereignissen und sind dazu bestimmt, die dadurch eingetretenen Wertverminderungen auszugleichen. Als besondere Umstände kommen Wertverzehr durch Katastrophen, unvorhersehbare technisch-wirtschaftliche Fortschritte, Innovationen, Preissenkungen auf dem Absatz- oder Beschaffungsmarkt, Veränderungen der Konkurrenzsituation, das Absinken der Börsenkurse oder ein unerwarteter Konjunkturrückgang in Frage. Die Ursache der Wertverminderung kann aber auch in Beschädigungen, Defekten oder Elementarschäden (Wasser, Feuer oder Stürme) liegen. Ausserordentliche Abschreibungen erfolgen unplanmässig und sind oft einmalig (Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 28 N 42 mit Hinweisen; J.B. Altorfer, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, Zürich 1992, S. 84f.). Bei ausserordentlichen Abschreibungen auf Liegenschaften ist zwischen dem Wert des Gebäudes und dem Wert des Grund und Bodens zu unterscheiden. Während für den Wert des Gebäudes das vorstehend Erwähnte gilt, setzen Abschreibungen auf dem Grund und Boden den Nachweis eines tieferen Verkehrswertes voraus. Dieser kann z.B. von Naturereignissen, einem Absinken der Bodenpreise oder aber von besonderen raumplanerischen Massnahmen wie Auszonungen herrühren (Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 28 N 53 mit Hinweisen; BGE 2A.571/1998, E. 2a). Eine Liegenschaft des Umlaufvermögens eines Liegenschaftenhändlers kann somit Objekt einer ausserordentlichen Abschreibung sein. Denkbar ist dabei ein Wertverlust, der aus einem Naturphänomen oder einer Zonenänderung resultiert (BGE 2A.475/2006, E. 5.2 mit Hinweisen).

Abschreibungen sind steuermindernder Natur. Nach den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung im Steuerrecht sind steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.). Ordentliche Abschreibungen auf den Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens können ohne Nachweis vorgenommen werden, wenn sie nach



Normalsätzen vorgenommen werden. Die Steuerwirksamkeit von ausserordentlichen Abschreibungen bedarf dagegen einer substantiierten Sachdarstellung des Steuerpflichtigen (J.B. Altorfer, a.a.O., S. 93; Zweifel/Athanas. a.a.O., Art. 28 Rz 46).

d) Dass es sich bei den Beschwerdeführern um Liegenschaftenhändler handelt, ist unbestritten. Fest steht zudem, dass es sich bei den betroffenen Liegenschaften nicht um Betriebsliegenschaften handelt. Bestritten ist jedoch die Frage, ob es sich bei den Liegenschaften um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

Dass sich die betroffenen Liegenschaften im Jahr 2005 seit mindestens zehn Jahren im Eigentum der Beschwerdeführer befinden und fremdvermietet werden (vgl. act. 2/10), hat für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen keine entscheidende Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr der Verwendungszweck der Immobilien (vgl. BGE 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007, E. 3.4). Normalerweise handelt es sich bei Immobilien eines Liegenschaftenhändlers um Umlaufvermögen. In den Jahren 2001 bis 2006 haben die Beschwerdeführer insgesamt 14 Liegenschaftsverkäufe getätigt (vgl. act. 2/11). Bis auf vier Verkäufe handelt es sich dabei um Übertragungen auf andere Gesellschaften der Beschwerdeführer oder deren Kinder. Dass die Beschwerdeführer gemessen am Liegenschaften-Portefeuille relativ wenige Liegenschaften verkauft haben, steht einer Qualifizierung derselben als Umlaufvermögen nicht entgegen. Auch dass der Verkauf zum grösseren Teil an eigene Gesellschaften, Verwandten oder deren Gesellschaften verkauft wurden, vermag daran nichts zu ändern. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer müssen auch diese Rechtsgeschäfte unter nahe stehende Personen zum Handel gezählt werden. Schliesslich haben die Beschwerdeführer die Liegenschaften jeweils als Geschäftsvermögen deklariert. Qualifizierte man die Liegenschaften als Anlagevermögen, so würde es sich dabei um Privatvermögen handeln und man müsste die Liegenschaften auch als solches versteuern (vgl. dazu VRKE I/1-2007/60 vom 13. November 2007, S. 5 ff.). Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass es sich bei den Liegenschaften um Geschäftsvermögen handelt. Somit sind die in Frage stehenden Liegenschaften als Umlaufvermögen zu qualifizieren, weshalb darauf keine ordentlichen Abschreibungen gewährt werden können.

4.- Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die bisherige steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend ist. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine frühere



Veranlagung grundsätzlich keine Bindungswirkung auf spätere Veranlagungen ausübt. Vielmehr ist in jeder Neuveranlagung sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich zu überprüfen und kann abweichend von der Vorperiode gewürdigt werden. Die Veranlagung entfaltet als befristeter Verwaltungsakt nur für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Rückstellung für den Rechtsstreit in der Höhe von Fr. 50'000.-- für das Jahr 2005 nicht zuzulassen ist. Zudem können auf die Liegenschaften im Steuerjahr 2005 aus steuerrechtlicher Sicht keine Abschreibungen zugelassen werden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.