



Fall-Nr.: I/1-2010/204
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 13.09.2011
Entscheiddatum: 13.09.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 13.09.2011

Art. 33 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1). Der steuerpflichtige Geflügelzüchter vermietete einen in seinem Privatvermögen stehenden Stall samt Einrichtungen an eine von ihm beherrschte Gesellschaft und wollte die Hälfte der Mieteinnahmen von Fr. 60'000.-- als Sachabnützung der Einrichtungen zum Abzug bringen. Die Steuerbehörde liess nur Fr. 12'000.-- zum Abzug zu. Ihre Ermessensbetätigung erwies sich nicht als fehlerhaft, weshalb der Rekurs des Steuerpflichtigen abgewiesen wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 13. September 2011, I/1-2010/204).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X, Rekurrent,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2006)

Sachverhalt:

A.- X ist verheiratet und wohnt in G/AR. Er ist als Landwirt und Geflügelzüchter selbständig erwerbstätig sowie einzelzeichnungsberechtigter Präsident des Verwaltungsrates der von ihm beherrschten Z AG, G, welche den Betrieb einer



Trutenbrüterei sowie den Import von Trutenbruteiern und Truteneintagsküken bezweckt. Ferner ist er Eigentümer von Grundstücken in G/AR, D/AI und N/SG. Auf dem Grundstück in N, das X am 1. Juli 2004 schenkungshalber von seinem Vater erworben hatte, befinden sich namentlich Hühnerställe und eine Brüterei. Diese Liegenschaft steht im Privatvermögen von X und ist seit Juli 2004 samt Zugehör gegen ein jährliches Entgelt von Fr. 60'000.-- an die Z AG vermietet. Für die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2004 berücksichtigte das kantonale Steueramt von den Bruttoeinnahmen aus dieser Vermietung von Fr. 30'000.-- während der zweiten Jahreshälfte 2004 eine Abnutzungskomponente auf dem Mobiliar von 20%, d.h. Fr. 6'000.--. Diese Beurteilung wurde von der Verwaltungsrekurskommission am 20. August 2008 (VRKE I/1-2008/45), dem Verwaltungsgericht am 19. Februar 2009 (Urteil des Verwaltungsgerichts B 2008/171) und schliesslich auch vom Bundesgericht am 12. August 2009 (Urteil des Bundesgerichts 2C_211/2009) bestätigt.

B.- Für 2006 deklarierten X und seine Ehefrau im Kanton Appenzell-Ausserrhoden ein steuerbares Einkommen von Fr. 43'462.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'430'494.--. Mit Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell-Ausserrhoden vom 3. Juni 2010 wurden sie – nach Steuerauscheidung mit den Kantonen Appenzell-Innerrhoden und St. Gallen – mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 40'000.-- zum Satz von Fr. 107'400.-- und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'475'000.-- zum Satz von Fr. 5'979'000.-- rechtskräftig veranlagt.

C.- Die Veranlagungsbehörde des Kantons St. Gallen stützte sich im Wesentlichen auf die im Kanton Appenzell-Ausserrhoden ergangene Einspracheveranlagung, nahm die Steuerauscheidung mit den beiden Kantonen Appenzell vor und setzte für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 das steuerbare Einkommen auf Fr. 54'500.-- zum Satz von Fr. 107'800.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'553'000.-- zum Satz von Fr. 3'252'000.-- fest.

Dagegen erhob X Einsprache mit dem Antrag, die Aufrechnung von Fr. 18'000.-- als Mieteinnahmen aus den Maschinen und Einrichtungen in den Ställen in N sei zu unterlassen (Abzug Fr. 30'000.-- pro Jahr wie deklariert anstelle von nur Fr. 12'000.-- wie veranlagt). Der vom Steueramt festgelegte Verkehrswert und somit die jährlichen Wertverminderungen seien viel zu tief. Die Zusatzexpertise des Landwirtschaftlichen



Zentrums Flawil und der durch den Verkauf des Zubehörs im Jahr 2010 erzielte höhere Preis von Fr. 220'000.-- rechtfertigten eine Neubeurteilung. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 21. September 2010 ab mit der Begründung, der Verkauf der Anlagen per 29. Juli 2010 (Zahlungsdatum) an den Treuhänder, der X in dieser Sache bis vor Bundesgericht vertreten habe, könne nicht als Verkauf unter unabhängigen Dritten betrachtet werden. Es liege weder eine Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vor noch existierten gesicherte Preise vergleichbarer Objekte.

D.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 21. September 2010 erhob X mit Eingabe vom 15. Oktober 2010 (Poststempel: 19.10.10) Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Aufrechnung der Mieteinnahmen von Fr. 18'000.-- zu unterlassen, eventualiter die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 19. Januar 2011, der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen. Unter Einreichung weiterer Beweismittel liess sich der Rekurrent dazu mit Eingabe vom 10. Februar 2011 vernehmen. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 19. Oktober 2010 (Poststempel) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekurs ist einzig umstritten, in welchem Ausmass die im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in N samt Zugehör von Fr. 60'000.-- eine nicht als Einkommen zu berücksichtigende Abnützungskomponente enthalten. Die Frage war bereits im Zusammenhang mit der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2004 umstritten. Für das Steuerjahr 2004 wurde die



Abnützungskomponente nach eingehenden Abklärungen zum Sachverhalt von der Veranlagungsbehörde auf 20% der Einkünfte, d.h. jährlich Fr. 12'000.-- festgelegt. Die vom Rekurrenten gegen diese Beurteilung erhobenen Rechtsmittel wurden von den kantonalen Instanzen und vom Bundesgericht abgewiesen. Trotzdem wird im Rekurs für die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2006 erneut eine Abnützungskomponente von 50% der Einkünfte oder Fr. 30'000.-- geltend gemacht.

a) Der Rekurrent beruft sich auf die Ergänzung einer für das Steuerjahr 2004 eingereichten Expertise des landwirtschaftlichen Zentrums Flawil und macht den Verkauf des Zubehörs im Jahr 2010 für Fr. 220'000.-- geltend. Die Berechnungen des Steueramtes und der gerichtlichen Instanzen seien falsch gewesen. Der Wert der Maschinen und Einrichtungen sei wesentlich höher als von den Steuerbehörden angenommen. Bei der Käuferin handle es sich nicht um eine nahestehende Person im Sinn des Steuerrechts. Sie habe basierend auf der Expertise des Landwirtschaftlichen Zentrums, den aktuellen und übernommenen Mietverträgen mit der Z AG und der zu erwartenden Restlebensdauer eine Investitionsrechnung gemacht. Es sei auch kein Scheingeschäft. Der Preis sei mit Banküberweisung bezahlt worden. Die Einrichtungen würden ihren Dienst noch neun Jahre tun und in dieser Zeit für jährlich Fr. 30'000.-- von der Z AG gemietet werden, so dass mutmasslich Fr. 270'000.-- von der Z AG an die Käuferin, welche die Maschinen und Einrichtungen für Fr. 220'000.-- übernommen habe, bezahlt würden.

b) Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d StG sind als Erträge aus beweglichem Vermögen die Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte steuerbar. Die Bestimmung hält sich an die Vorgaben von Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG), wonach der Einkommenssteuer unter anderem die Einkünfte aus Vermögensertrag unterliegen. Sie deckt sich im Wortlaut mit Art. 20 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG).

Abschreibungen sind steuerlich nur auf dem Geschäftsvermögen, nicht aber auf dem Privatvermögen zulässig (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juni 2000 und vom 29. Mai 2000, publiziert in: die neue steuerpraxis S. 87 ff. und S. 93 ff.). Überlässt



jemand bewegliche Sachen des Privatvermögens einem Dritten zum Gebrauch, so ist ein Teil des vertraglich vereinbarten Entgelts in der Regel eine Entschädigung dafür, dass die hingegebenen Sachen infolge Gebrauchs Wertverminderungen erfahren. Diese Vermögensgegenstände sind deshalb bei Beendigung des Vertragsverhältnisses manchmal stark entwertet oder überhaupt wertlos. Die in den Entgelten für die Gebrauchsüberlassung mitenthaltenen Entschädigungen für Wertverminderungen stellen für den Empfänger keinen Reinvermögenszugang dar und sind daher einkommenssteuerlich unbeachtlich. Das Entgelt für die Minderung oder für den Verschleiss der Substanz kann als Veräusserungserlös verstanden werden, der dem Bereich des steuerfreien Kapitalgewinns zuzuordnen ist. Von den Mieteinnahmen kann daher ein Betrag abgezogen werden, der einer angemessenen Entschädigung für die Wertverminderung der Mietgegenstände entspricht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 192 zu Art. 20 DBG; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 111 zu Art. 20 DBG; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 115).

Für das Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben und mindern. Diese Beweislastverteilung hat zur Folge, dass die Steuerbehörde bezüglich steuerbegründender Tatsachen Abklärungen tätigen muss und, wenn diese nicht zu einem genügenden Ergebnis führen, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen hat. Umgekehrt kann sie steuermindernde Tatsachen, für die der Pflichtige den Nachweis nicht erbringt, ohne weitere Abklärungen unberücksichtigt lassen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379/380). Bei Gewinnungskosten ist es sachwidrig, den Abzug nicht zu berücksichtigen, wenn deren Entstehen feststeht; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (vgl. M. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 30 zu Art. 46 StHG).

c) aa) Wie bereits bei der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2004 stützt sich der Rekurrent in erster Linie auf die Schätzung des Wiederbeschaffungswertes der Anlagen durch einen Experten des Landwirtschaftlichen Zentrums St. Gallen, Flawil,



von Fr. 600'000.-- vom 8. Januar 2008. Bei einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren beläuft sich der Wertverzehr auf jährlich 5% oder Fr. 30'000.--. Die Verwaltungsrekurskommission ging – im Gegensatz zum Experten – nicht von einer linearen, sondern von einer die Realität besser abbildenden degressiven Abschreibung der Anlagen aus und beurteilte die vorinstanzliche Schätzung des Verschleisses angesichts des Alters der Anlagen auf jährlich Fr. 12'000.-- als grosszügig, aber noch angemessen. Das Verwaltungsgericht hielt fest, die Anlagen seien als Teil des Grundstücks einzustufen, so dass grundsätzlich kein Raum für die Ausscheidung eines auf bewegliches Vermögen entfallenden Ertragsanteils bleibe. Es sei kein gesonderter Mietzins für Gebäude und Einrichtungen vereinbart worden. Das Mietobjekt werde als Betrieb bezeichnet. Selbst eine gesonderte Festlegung von Mietzinsen wäre nicht ausschlaggebend, da es sich bei den Vertragsparteien nicht um unabhängige Drittpersonen handle, sondern der Vermieter die Mieterin wirtschaftlich beherrsche. Wegen Fehlens eines ziffernmässig nachgewiesenen Wertes liesse sich fragen, ob ein Abzug für eine Sachabnutzung überhaupt zulässig sei (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts B 2008/171 vom 19. Februar 2009 E. 2.4.3). Das Bundesgericht kam zum Schluss, dem Steuerpflichtigen gelinge der Nachweis der Abnutzungs Komponente nicht, zumal er nicht einmal die Anschaffungskosten und den Zeitpunkt der Anschaffung belegen könne. Dies gelte umso mehr, als die Werte des Experten wesentlich von unzutreffenden Berechnungsgrundlagen ausgingen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_211/2009 vom 12. August 2009 E. 2.2).

bb) Der Rekurrent erachtet diese Beurteilungen als falsch. Zur Begründung seiner Auffassung beruft er sich auf die Antworten des landwirtschaftlichen Experten vom 20. November 2009 auf Zusatzfragen (act. 7-I/d, Akte 2). Auch diese Antworten rechtfertigen indessen keine abweichende Beurteilung des Wertverzehrs für das Jahr 2006. Wie bereits das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 festgestellt haben, ist die Ausgangslage der Beurteilung durch den Experten ungewiss, da weder Anschaffungskosten noch –zeitpunkte belegt werden können. Zudem bestätigt der Experte, dass die errechneten Buchwerte mindestens 30% über einem branchenüblichen Buchwert liegen. Mit dem zunehmenden Alter der Anlagen führt eine im absoluten Betrag unveränderte Entschädigung für die Wertverminderung zu einer den tatsächlichen Verhältnissen, d.h.



St.Galler Gerichte

der abnehmenden Bedeutung der Abnutzung, nicht entsprechenden Überbewertung der Abnutzungskomponente.

Der Experte schätzte den Verkehrswert sämtlicher betriebsfertig montierter Maschinen und Einrichtungen per 1. Januar 2004 auf Fr. 265'000.--. Die Ermittlung und die Bedeutung dieses Wertes wird nicht weiter erklärt. Abgesehen davon bezieht er sich nicht auf die Verhältnisse im umstrittenen Steuerjahr 2006. Der Verkehrswert gibt in der Regel den Marktwert wieder. Er bestimmt sich nicht allein nach dem Realwert, der sich aus dem den Anschaffungskosten entsprechenden Neuwert und dem altersbedingten Minderwert, in welchem auch die Sachabnutzung enthalten ist, ergibt. Bei Produktionsanlagen ist vielmehr auch deren Ertragswert, d.h. der kapitalisierte Mietwert, von Bedeutung. Insbesondere wenn – wie der Experte zur Zusatzfrage 2 festhält – die Sachen über den üblichen Abschreibungszeitraum hinaus genutzt werden, "weil sie für den Betrieb noch einen bestimmten Wert hatten", wird deutlich, dass die Sachabnutzung nur noch von untergeordneter Bedeutung ist. Je länger die Nutzungsdauer ist, umso geringfügiger ist unter diesen Umständen die Sachabnutzung. Deshalb ist die Schätzung des Verkehrswertes der Anlagen per 1. Januar 2004 nicht geeignet, einen Schluss auf das Mass der Sachabnutzung im Jahr 2006 zuzulassen.

cc) Der Rekurrent beruft sich zur Begründung, eine Bewertung der Sachabnutzung mit Fr. 30'000.-- sei angemessen, auf den Umstand, dass die Anlagen und Einrichtungen für Fr. 220'000.-- verkauft worden seien. Ein schriftlicher Kaufvertrag liegt nicht vor. Zum Beleg wird eine vom Rekurrenten am 23. Juli 2010 an die V Treuhand GmbH gestellte Rechnung über diesen Betrag und die Anzeige über die Gutschrift des Kaufpreises am 29. Juli 2010 auf dem Bankkonto des Rekurrenten eingereicht (act. 7-I/d, Akte 3). Daraus wird insbesondere ersichtlich, dass sich die Miete, welche die Z AG der neuen Eigentümerin für die Einrichtungen zu bezahlen hat, auf jährlich Fr. 30'000.-- beläuft. Damit macht der Rekurrent im Ergebnis geltend, die Miete decke allein die Sachabnutzung. Diese Betrachtung widerspricht nicht zuletzt auch den Überlegungen, die zur Festsetzung des Kaufpreises geführt haben. Im Kaufpreis von Fr. 220'000.-- ist die von der Z AG geschuldete Miete von Fr. 30'000.-- für das Jahr 2009 enthalten, so dass der Kaufpreis sich tatsächlich auf Fr. 190'000.-- beläuft. Nimmt die Käuferin während weiterer neun Jahren jährlich eine Miete von Fr. 30'000.--, d.h. Fr. 270'000.--,



St.Galler Gerichte

ein und sind die Anlagen nach Ablauf dieser Zeit wertlos, würde sich die "Abnutzungskomponente" auf rund 70% (Fr. 190'000.-- von Fr. 270'000.--), jedenfalls aber nicht auf 100% belaufen. Vielmehr ergäbe sich eine Abnutzungskomponente von jährlich Fr. 21'000.-- anstelle der steuerlich anerkannten Fr. 12'000.--.

Auch der Kaufpreis von Fr. 220'000.-- lässt es nicht als falsch erscheinen, die Beurteilung, wie sie die Veranlagungsbehörde und sämtliche gerichtlichen Instanzen für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 vorgenommen haben, für das Steuerjahr 2006 zu übernehmen. Der Kaufpreis gibt – wie der Verkehrswert – nicht allein den Realwert wieder, sondern wird bei Produktionsmitteln wesentlich durch deren Ertragswert, d.h. den kapitalisierten Mietwert, bestimmt. Das zeigt der Umstand, dass die Parteien sich für die Festlegung des Kaufpreises an den jährlichen Mieteinnahmen und der voraussichtlichen Restnutzungsdauer orientierten.

Ob es sich bei der Erwerberin der Maschinen und Einrichtungen um eine nahestehende Person im Sinn des Rechts zur verdeckten Gewinnausschüttung handelt, kann offen bleiben. Ebenso kann offen bleiben, ob die Bedingungen des Kauf- und Mietvertrags einem unabhängigen Drittvergleich standhalten würde, auch wenn der Rekurrent mit der Erwerberin nicht bloss über diesen Vertrag, sondern unbestrittenermassen auch über weitere Geschäftsbeziehungen verbunden ist.

d) Der ermessensweise festgesetzte Abzug von Fr. 12'000.-- für Sachabnutzung erweist sich als sachgerecht und das Rechtsmittel damit als unbegründet. Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- unter



Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--.