



Fall-Nr.: B 2008/171
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 19.02.2009
Entscheiddatum: 19.02.2009

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 19. Februar 2009

Steuerrecht, Art. 57 StG (sGS 811.1). Abgrenzung und Bewertung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen einer Betriebseinrichtung für die Geflügelzucht (VerwGE B 2008/171).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

P. X.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch H.,

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 2004)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ P. X., geb. 1957, ist verheiratet und wohnt in W./AR. Er ist als Landwirt und Geflügelzüchter selbständig erwerbstätig. In Z. besitzt er u.a. das Grundstück Nr. xxxx. Darauf stehen fünf Hühnerställe, ein Schopf und eine Brüterei. Dieses Grundstück hatte P. X. am 1. Juli 2004 von seinem in Z. wohnhaft gewesenen Vater Johann X., geb. 1921, geschenkt erhalten. Es bestand neben den erwähnten Gebäuden aus 5'304 m² Gebäudegrundfläche, Hofraum, Garten, Wiese, Wald und Gewässer. Johann X. hatte es 1947 käuflich erworben. Im öffentlich beurkundeten Schenkungsvertrag wurde festgehalten, dass der Beschenkte gemäss Art. 626 ff. ZGB für das Schenkungsobjekt ausgleichspflichtig sei. Ein Anrechnungswert wurde nicht festgelegt. Gemäss Schenkungsvertrag war das Grundstück im Zeitpunkt der Schenkung an P. X. vermietet. Der Vertrag wurde am selben Tag zur Eintragung im Grundbuch angemeldet. In der Folge vermietete P. X. nach eigener Darstellung die Liegenschaft per 1. Juli 2004 an die A. AG. Diese Gesellschaft bezweckt den Betrieb einer Trutenbrüterei sowie den Import von Trutenbruteiern und -eintagsküken. Die Gesellschaft hat ihren Sitz in W. und wird von P. X. beherrscht.

P. X. deklarierte in der Steuererklärung 2004 für den Wohnsitzkanton Appenzell-Ausserrhoden einen Mietertrag aus der Liegenschaft Nr. xxxx von Fr. 30'000.-- abzüglich Fr. 15'000.-- Inventaranteil. Die Steuerverwaltung Appenzell-Ausserrhoden



setzte den Ertrag für die Satzbestimmung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 30'000.-- abzüglich einer Unterhaltspauschale von Fr. 3'000.-- fest. Eine von den Pflichtigen gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wurde von der Steuerverwaltung Appenzell-Ausserrhoden abgewiesen. Auch wies das Verwaltungsgericht Appenzell-Ausserrhoden eine Beschwerde der Steuerpflichtigen ab.

Das Kantonale Steueramt St. Gallen übernahm die Veranlagung des Wohnsitzkantons und veranlagte P. X. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 15'400.-- zum Satz von Fr. 75'900.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'106'000.-- zum Satz von Fr. 2'457'000.--. Die Einkünfte aus der Liegenschaft in Z. wurden auf Fr. 30'000.-- festgelegt, wobei für Liegenschaftsunterhalt ein Abzug von Fr. 6'000.-- gewährt wurde. Die Liegenschaften im Kanton St. Gallen bzw. in Z. wurden mit Fr. 1'595'040.-- bewertet (Repartitionssatz 80 %, für Ausscheidung massgebender Wert Fr. 1'993'800.--).

P. X. erhob gegen die Veranlagung des Kantons St. Gallen Einsprache. Diese wurde mit Entscheid vom 18. April 2007 teilweise gutgeheissen. Bezüglich der Aufrechnung des für Inventarmiete abgerechneten Ertragsanteils von Fr. 15'000.-- wurde die Einsprache abgewiesen. Das kantonale Steueramt stützte sich gemäss Einspracheentscheid auf die Veranlagung des Kantons Appenzell-Ausserrhoden. Das steuerbare Einkommen wurde auf Fr. 9'800.-- zum Satz von Fr. 71'400.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 644'000.-- zum Satz von Fr. 2'457'000.-- festgelegt. Die Reduktion des Einkommens gründete darauf, dass bei der Steuerausscheidung die Schuldzinsen ausschliesslich aufgrund der Lage der Aktiven verlegt wurden. Die Korrektur des steuerbaren Vermögens gründete darin, dass die Liegenschaften in Z. um Fr. 665'520.-- tiefer bewertet wurden. Anlass hiezu war offenbar der Umstand, dass Johann X. vor der Schenkung des Grundstücks Nr. xxxx an seinen Sohn eine erhebliche Fläche abgetrennt hatte, was bei der ersten Veranlagung zugrundeliegenden Schätzung noch nicht berücksichtigt war. Dadurch wurde der Verkehrswert von ehemals Fr. 1'460'000.-- auf Fr. 669'000.-- reduziert.

B./ Gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts erhob P. X. mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 1. Mai 2007 Rekurs und beantragte, ein



Mietanteil von Fr. 15'000.-- für Einrichtungen und Maschinen in der Liegenschaft Nr. xxxx sei nicht als Einkommen zu besteuern.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 13. November 2007 teilweise gut und wies die Streitsache zu weiteren Abklärungen an das kantonale Steueramt zurück. Zur Begründung führte sie an, das Grundstück Nr. xxxx habe sich Ende 2004 samt Maschinen und Einrichtungen im Privatvermögen von P. X. befunden. Unbestritten sei auch, dass es sich bei den Maschinen und Einrichtungen nicht um Bestandteile des Grundstücks, sondern um Fahrhabe und damit grundsätzlich um bewegliches Vermögen handle. Da die Maschinen und Einrichtungen jedoch Zugehör des Grundstücks darstellten, seien sie nicht am Wohnsitz des Pflichtigen zu versteuern. Die Einkünfte aus Vermietung seien steuerbar, soweit sie nicht Entgelt für die Sachabnützung oder einen Kaufpreisanteil darstellten. Von den Mieteinnahmen könne daher eine angemessene Entschädigung für die Wertverminderung der Mietgegenstände abgezogen werden. Bis anhin habe der Pflichtige weder die Höhe des für Maschinen und Einrichtungen erzielten Bruttomietetrages noch die behauptete Sachabnützung nachgewiesen. Das rudimentäre Inventar per Ende Dezember 2004, das von einem damaligen Verkehrswert von Fr. 470'000.-- ausgehe, stelle keinen rechtsgenügenden Nachweis dar. In der Steuererklärung 2004 sei der Wert mit lediglich einem Franken angegeben worden. Die Veranlagungsbehörde habe den Pflichtigen allerdings entgegen seiner ausdrücklichen Bereitschaft nicht aufgefordert, den Wert mittels zusätzlicher Beweismittel zu belegen. Schliesslich habe sie vom Gesamtertrag den Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhalt gewährt, obwohl dieser nur für Wohnliegenschaften gelte. Dem Pflichtigen sei deshalb Gelegenheit zu geben, die effektiven Unterhaltskosten geltend zu machen.

In der Folge forderte das kantonale Steueramt P. X. auf, die Deklaration für 2004 mit den schriftlichen Mietverträgen der A. AG inkl. Nachweis der Mieten für die Liegenschaften bzw. separat für das Inventar, dem Nachweis des Wertes der vermieteten Maschinen und Einrichtungen sowie den effektiven Unterhaltskosten zu ergänzen. Der Pflichtige anbot in der Folge die Einholung eines Gutachtens zur Bestimmung des Wertes der Maschinen und Einrichtungen per 1. Juli 2004. Das kantonale Steueramt erklärte sich damit einverstanden, hielt aber fest, es erachte sich an das Ergebnis der Expertise nicht gebunden. In der Folge liess P. X. beim



St.Galler Gerichte

Landwirtschaftlichen Zentrum St. Gallen in Flawil eine Bewertung erstellen. Diese ergab einen Wert der Maschinen und Einrichtungen per 1. Juli 2004 von Fr. 264'504.-- und einen solchen per 1. Januar 2008 von Fr. 165'595.--. Mit Entscheid vom 4. Februar 2008 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 8'600.-- zum Satz von Fr. 71'200.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 748'000.-- zum Satz von Fr. 2'628'000.-- festgesetzt. Das kantonale Steueramt erwog, nach den Feststellungen des Experten betrage der Wert der Maschinen und Anlagen per 1. Juli 2004 Fr. 264'504.--. Nach seiner Beurteilung liege dieser Wert 30 % über dem brachenüblichen Buchwert. Dieser betrage somit gerundet Fr. 185'000.--. Massgebend für die Vermögensbewertung sei der Verkehrswert. Dieser Wert fehle in der Expertise; es sei jedoch davon auszugehen, dass bestenfalls der branchenübliche Buchwert, keinesfalls aber der nur für diesen Betrieb geltende interne Wert gelöst werden könnte. Es werde als Steuerwert Fr. 185'000.-- per Schenkungsdatum anerkannt, auch wenn der Verkehrswert weiterhin nicht nachgewiesen sei und wahrscheinlich tiefer liege. Der massgebende Steuerwert per 31. Dezember 2004 werde um die altersbedingte Abnutzung von 0,5 Jahren reduziert (Fr. 185'000.-- abzüglich Fr. 14'000.--) und belaufe sich auf Fr. 171'000.--. Im weiteren anerkannte die Veranlagungsbehörde einen Anteil von 20 % an den Bruttomieteinnahmen von Fr. 30'000.-- als Abgeltung für die Abnutzung des Inventars. Den steuerbaren Nettomiettertrag setzte sie demnach auf Fr. 24'000.-- fest. Effektive Liegenschaftsunterhaltskosten wurden mit Fr. 135.10 beziffert.

C./ Mit Eingabe seines Vertreters vom 22. Februar 2008 erhob P. X. Rekurs mit dem Antrag, der Nettomiettertrag sei auf Fr. 15'000.-- festzusetzen und die Maschinen und Einrichtungen in der Liegenschaft in Z. seien mit Fr. 249'504.-- zu bewerten und die Steuerauscheidung entsprechend anzupassen.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 20. August 2008 ab. Sie kam zum Schluss, die Vorinstanz habe ihr Ermessen in erheblichem Mass zugunsten des Steuerpflichtigen ausgeübt, indem sie den Verschleiss des Inventars im Jahr 2004 auf Fr. 12'000.-- pro Jahr bzw. Fr. 6'000.-- für die Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 2004 geschätzt habe. Das Ergebnis entspreche einer Abschreibung von rund 15 % vom Wiederbeschaffungswert im ersten Jahr und vom jeweils verbleibenden



Buchwert in den Folgejahren. Soweit daher im Rekurs eine Korrektur des steuerbaren Einkommens beantragt werde, sei er abzuweisen. Weiter hielt die Verwaltungsrekurskommission fest, der vom Steueramt anerkannte Verkehrswert der Maschinen und Einrichtungen von Fr. 171'000.-- per Ende 2004 erscheine keinesfalls zu tief. Er liege auch deutlich über jenem Wert, den der Experte auf telefonische Anfrage hin gegenüber der Veranlagungsbehörde beziffert habe. Danach habe der Veräusserungswert am 1. Juli 2004 höchstens Fr. 100'000.-- betragen. Massstab für den Verkehrswert sei der Marktwert im Fall des Kaufs. Für die Schätzung des Verkehrswerts sei einerseits von den unbestrittenen Wiederbeschaffungswerten, wie sie der Experte ermittelt habe, und andererseits von der Tatsache auszugehen, dass die für die Bestimmung eines Marktwerts massgebende Entwertung nicht linear, sondern degressiv verlaufe. Beim angenommenen Abschreibungssatz von 20 % vom Wiederbeschaffungswert im ersten Jahr und vom jeweils verbleibenden Buchwert in den Folgejahren ergebe sich ausgehend von den Wiederbeschaffungswerten und den Anschaffungszeitpunkten gemäss Schätzung des Experten ein Wert von knapp Fr. 37'000.--. Bei einem Abschreibungssatz von 10 % ergäbe sich ein Wert von knapp Fr. 147'000.--. Der von der Vorinstanz anerkannte Verkehrswert von Fr. 171'000.-- per 31. Dezember 2004 erscheine angesichts dieser Überlegungen keinesfalls zu tief.

D./ Gegen den Rekursentscheid vom 20. August 2008 erhob P. X. mit Eingabe seines Vertreters vom 17. September 2008 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und stellte folgenden Antrag:

"1. Der Antrag bleibt unverändert zum Antrag an die Verwaltungsrekurskommission. Der steuerfreie Wertverzehr auf den Maschinen und Einrichtungen soll Fr. 15'000.-- betragen, nicht wie im Entscheid Fr. 6'000.--. Der steuerbare Wert der Maschinen und Einrichtungen per 31.12.2004 soll entsprechend der Expertise Fr. 249'504.-- betragen (Fr. 264'504.-- per 1.7.2004 abzüglich Wertverminderung Fr. 15'000.--) und nicht wie im Entscheid Fr. 171'000.--.

2. Eventualiter sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 2008 (versandt am 25. August 2008) aufzuheben und die Streitsache sei im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen, wobei möglichst die Besteuerung der Mieteinnahmen aus den Maschinen und Einrichtungen basierend auf dem Wert der



Schätzung des Landwirtschaftlichen Zentrums in Flawil vom 8.1.2008 per 1. Juli 2004 mit linearer Abschreibung innert der Restnutzungsdauer zu erfolgen hat. Der wertvermindernde Teil des Mietertrages sei nicht zu besteuern. Der Wert der Maschinen und Einrichtungen ergibt sich aus dem Restwert gemäss Schätzung vom 8.1.2008 abzüglich der Wertabnahme.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

Die vom Beschwerdeführer zur Begründung seiner Anträge gemachten Ausführungen werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Die Vorinstanz und der Beschwerdegegner schliessen in ihren Vernehmlassungen vom 14. Oktober und 21. Oktober 2008 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Legitimation des Beschwerdeführers zur Anfechtung des Rekursentscheids ist grundsätzlich gegeben, und die Beschwerdeeingabe vom 17. September 2008 erfüllt zeitlich, formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP).

Der Beschwerdeführer beantragt eine Erhöhung des steuerbaren Vermögens per 31. Dezember 2004. Es fragt sich, inwiefern er beschwert ist, wenn das steuerbare Vermögen in der Veranlagung tiefer angesetzt wird als in der Selbstdeklaration bzw. als es dem Antrag des Pflichtigen entspricht. Im vorliegenden Fall bezweckt der Beschwerdeführer, die Liegenschaft in Z. oder Teile davon bzw. die darin befindlichen Einrichtungen an die von ihm beherrschte A. AG zu veräussern. Dieser Tatbestand würde eine Grundstücksgewinnsteuerpflicht begründen (Art. 130 Abs. 1 StG). Mit einer möglichst hohen Bewertung der in der Liegenschaft befindlichen Maschinen und Einrichtungen bezweckt der Beschwerdeführer, den steuerbaren Grundstücksgewinn zu



vermindern, da ein Gewinn aus der Veräusserung des als Privatvermögen behandelten Inventars einen steuerfreien Kapitalgewinn darstellen würde. Aufgrund dieser Umstände kann die Legitimation des Beschwerdeführers zur Anfechtung der Vermögensveranlagung bejaht werden.

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer als Eigentümer des Grundstücks Nr. xxxx in Z. im Kanton St. Gallen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist (Art. 14 Abs. 1 lit. b StG).

2.1. Das Verwaltungsgericht übt im Beschwerdeverfahren eine Rechtskontrolle aus (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 61 Abs. 1 und 2 VRP). Die Ermessensbetätigung der Verwaltung wird hingegen im Beschwerdeverfahren nicht überprüft. Ähnliches gilt, soweit im Veranlagungsverfahren steuerrechtlich massgebende Sachverhalte nur annäherungsweise bzw. durch Schätzung festgestellt werden können. Schätzungen beruhen auf Tatsachenfeststellungen (vgl. F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279). Sie führen zu annäherungsweise ermittelten Zahlen. Das Verwaltungsgericht übt daher gegenüber Schätzungen dieselbe Zurückhaltung wie gegenüber verwaltungsbehördlichen Ermessensentscheiden, und es schreitet nur ein, wenn eine Schätzung im Ergebnis offensichtlich unrichtig erscheint bzw. wenn der Rekursbehörde offenkundige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind oder wenn sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt hat (vgl. statt vieler GVP 1978 Nr. 8 und 1995 Nr. 27 mit Hinweisen; VerwGE B 2006/8 vom 8. Juni 2006, in: www.gerichte.sg.ch).

Unbestritten ist weiter, dass entsprechend der Beweislastregel im Steuerrecht der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nachzuweisen hat, während die Steuerbehörde steuerbegründende Tatsachen nachzuweisen hat (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Muri-Bern 1999, 6. Aufl., S. 379 f.).

2.2. Fest steht, dass im Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der von ihm beherrschten A. AG ein Mietzins von Fr. 5'000.-- pro Monat und damit von Fr. 60'000.--



pro Jahr für die Liegenschaft in Z. festgelegt wurde. Der Mietvertrag datiert vom 1. September 2004, und als Mietbeginn wurde der 1. August 2004 angegeben. Demgegenüber wird in der Beschwerde ausgeführt, die Vermietung sei per 1. Juli 2004 erfolgt. Als Mietobjekt wurde der Betrieb in Z., beinhaltend eine Brüterei mit drei Vorbrütern und einem Schlupfbrüter, Kistenwaschraum, Kükenkistenlager, Kükenbatterieraum und benötigte Ställe angegeben. Eine Aufteilung des Mietzinses einerseits für die Gebäude und andererseits für Einrichtungen und Maschinen wurde nicht gemacht.

Grundsätzlich sind sämtliche Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichen und beweglichen Vermögensgegenständen steuerbares Einkommen. Nach Art. 34 Abs. 1 lit. a StG sind insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder sonstiger Nutzung von unbeweglichem Vermögen steuerbar. Nach Art. 33 lit. d StG sind sodann Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen steuerbares Einkommen. Nach der Praxis wird das Entgelt für die Minderung oder für den Verschleiss des beweglichen Vermögensgegenstandes als Veräusserungserlös qualifiziert und dem Bereich des steuerfreien Kapitalgewinns zugeordnet. Insoweit ein konkreter Miet- oder Pachtzins Entgelt für die Abnützung von beweglichen Vermögenswerten darstellt, gilt er daher nicht als Vermögensertrag (vgl. Markus Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Rz. 88 zu Art. 20 DBG mit Hinweisen; Weidmann/ Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 115).

2.3. Das Vermögen wird zum Verkehrswert besteuert (Art. 54 StG). Für unbewegliches Vermögen gilt die besondere Regel von Art. 57 StG. Als Verkehrswert gilt der Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also ein Käufer unter normalen Umständen für den betreffenden Vermögensgegenstand zahlen würde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 209).

2.4. Streitig ist im vorliegenden Fall die Bewertung der Maschinen und Einrichtungen in den Gebäuden auf dem Grundstück Nr. xxxx.

2.4.1. Die Vorinstanz hielt fest, es sei unbestritten, dass es sich bei den Maschinen und Einrichtungen nicht um Bestandteile des Grundstücks handle, sondern um Fahrhabe und damit grundsätzlich um bewegliches Vermögen. Sie erwog indes, entgegen der



Auffassung des Pflichtigen sei dieses bewegliche Vermögen nicht am Wohnsitz zu besteuern. Zwischen den Einrichtungen und Maschinen sowie dem Grundstück in Z. bestehe ein enger tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang. Ohne die Anlagen könnte auf dem Grundstück keine Hühnerbrüterei betrieben werden. Die Anlagen stellten daher Zugehör zur Liegenschaft dar. Der Ertrag aus der Vermietung der Maschinen und Einrichtungen sei folglich im Kanton St. Gallen steuerbar.

2.4.2. Sowohl Bestandteile als auch Zugehör werden steuerrechtlich dem Grundstück zugerechnet und sind somit ebenfalls im Belegenkanton steuerpflichtig. Das Bundesgericht hatte sich im Rahmen der doppelbesteuerungsrechtlichen Praxis wiederholt mit der Frage zu befassen, welche Einrichtungen auf einem Grundstück als Bestandteil oder als Zugehör zu betrachten sind. Dabei hat es die Erfüllung der zivilrechtlichen Voraussetzungen als nicht notwendig erachtet. Es genügt ein enger tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang einer Sache mit einem Grundstück (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 6 zu § 9). Das Bundesgericht hat bewegliche Teile einer Fischbruteinrichtung als Zugehör qualifiziert. Es hielt fest, diese Teile seien dauernd für den Gebrauch des unbeweglichen Teils der Einrichtung bestimmt und zum Teil mit ihm verbunden, so dass der bewegliche Teil zivilrechtlich Zugehör zum unbeweglichen Teil bilde. Zumindest diene der bewegliche Teil dauernd für den wirtschaftlichen Gebrauch des unbeweglichen Teils in sei wirtschaftlichen und steuerrechtlich wie Zugehör des unbeweglichen zu betrachten; deshalb stehe er unter der gleichen Steuerhoheit wie dieser (BGE vom 1. April 1943 i.S. R., in: Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7 I A 2 Nr. 6).

2.4.3. Sind die Anlagen doppelbesteuerungsrechtlich als Zugehör und damit als Teil des Grundstücks einzustufen, so bleibt grundsätzlich kein Raum für die Ausscheidung eines auf bewegliches Vermögen entfallenden Ertragsanteils, und es bleibt auch kein Raum für die Ausscheidung eines Anteils an beweglichem Vermögen. Der Mietvertrag spricht nicht gegen eine solche Beurteilung. Es wurde kein gesonderter Mietzins für Gebäulichkeiten und Einrichtungen vereinbart. Das Mietobjekt wird als Betrieb bezeichnet, und es werden die verschiedenen Räume aufgezählt, teilweise mit dem Zusatz "inkl. 3 Vorbrüter, 1 Schlupfbrüter" und "inkl. Anlage". Selbst eine gesonderte Festlegung von Mietzinsen wäre im vorliegenden Fall nicht ausschlaggebend, da es



sich bei den Vertragsparteien nicht um unabhängige Drittpersonen handelt, sondern der Vermieter die Mieterin wirtschaftlich beherrscht.

Der Beschwerdeführer hat eine Inventarliste eingereicht, wonach die Einrichtungen per Ende 2004 "Fr. 470'000.-- ZW" aufweisen. Die Abkürzung "ZW" ist nicht näher erläutert. Sie soll offenbar "Zeitwert" bedeuten, wobei offen ist, welche Bedeutung ein solcher Wert hat. Auch wird der Neuwert der einzelnen Anlagen und Einrichtungen aufgeführt. Gesamthaft belaufen sich die addierten Neuwerte auf Fr. 1'080'000.--. Diese Aufstellung vermag allerdings keine für die streitige Veranlagung massgebenden Tatsachen zu beweisen. Sie stützt sich nicht auf konkrete Unterlagen, etwa Belege über Kauf oder Anschaffung einzelner Maschinen und Einrichtungsteile. Fest steht jedenfalls, dass im Schenkungsvertrag kein Hinweis auf das Inventar gemacht wurde. Auch hat der Vater des Beschwerdeführers das Inventar nicht als bewegliches Vermögen versteuert. Diese Umstände sprechen dagegen, die Einrichtungen steuerlich als selbständige bewegliche Vermögensteile zu behandeln.

Weiter steht fest, dass im Rahmen der Erbteilung nach dem Tod von Johann X. kein Ausgleich für das Schenkungsobjekt stattfand, obwohl im Schenkungsvertrag ausdrücklich auf die Ausgleichspflicht nach Art. 626 ff. ZGB hingewiesen wurde. Offenbar besteht auch keine gesonderte Versicherung für diese Anlagen; der Beschwerdeführer hat jedenfalls weder eine entsprechende Behauptung gemacht noch Beweisunterlagen eingereicht. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer die Einrichtungen in der eigenen Steuererklärung lediglich pro memoria mit einem Erinnerungsfranken deklariert hat.

Die vom Beschwerdeführer eingeholte Expertise vermag im vorliegenden Fall an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Der landwirtschaftliche Experte versuchte, die Anfang 2008 vorgefundenen Einrichtungen und Anlagen zu bewerten. Dabei ging er aber davon aus, dass es sich bei den Anlagen um Geschäftsvermögen handelt. Vorliegend ist jedoch die Liegenschaft mit den Gebäuden und Einrichtungen Bestandteil des Privatvermögens des Beschwerdeführers. Der Verkehrswert der Einrichtungen kann daher nicht anhand der Neuwerte unter Berücksichtigung von Abschreibungen ermittelt werden. Auf Privatvermögen können keine Abschreibungen vorgenommen werden. Solche sind nur auf Geschäftsvermögen zulässig, wenn sie verbucht werden (Art. 40



Abs. 2 lit. a StG). Soweit der Experte und die Vorinstanz mit fiktiven Abschreibungsquoten ihre Schätzung begründen, handelt es sich um ein behelfsmässiges Vorgehen. Im weiteren geht aus der Expertise auch nicht genau hervor, was der Beschwerdeführer bzw. dessen Ehefrau mit dem Experten mündlich besprochen haben. Fest steht jedenfalls, dass für die Maschinen und Einrichtungen keine Kaufbelege eingereicht wurden und offenbar auch keine solchen vorhanden sind. Der Experte beziffert den Verkaufswert der Anlagen nach Demontage auf höchstens Fr. 100'000.--. Inwieweit diese Bewertung im Lichte der Restnutzungsdauer von weniger als zehn Jahren plausibel ist, erscheint fraglich. Zudem fehlen Angaben über die Marktsituation für Occasionsgeräte im Bereich der Geflügelzucht.

2.4.4. Der Beschwerdeführer hält in seiner Eingabe fest, sein Vater habe den Betrieb per 1. Oktober 1988 aufgelöst (S. 4 unten). Wie es sich damit verhält, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Der Vater des Beschwerdeführers hatte Jahrgang 1921. Eine Betriebsaufgabe per 1988 erscheint daher plausibel. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, nach der Betriebsaufgabe des Vaters hätten mehrere Nutzer die Maschinen und Einrichtungen in den besagten Räumlichkeiten in Z. genutzt. Doch macht er keine Angaben über die Anschaffung von Einrichtungen. Auch ist nicht ersichtlich, dass der Vater des Beschwerdeführers nach der Betriebsaufgabe im Hinblick auf eine Vermietung der Grundstücke neue Betriebseinrichtungen anschaffte. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb der landwirtschaftliche Experte das Alter gewisser Anlageteile per 1. Januar 2008 auf lediglich zehn bzw. fünfzehn Jahre festlegte. Die Restnutzungsdauer der Anlagen beträgt zwischen fünf und acht Jahren. Einzig einem Getreidesilo wird eine längere Restnutzungsdauer von zehn Jahren zuerkannt. Demontierte Fütterungs- und Tränkeanlagen wurden als abgeschrieben qualifiziert.

Das Grundstück und die Anlagen waren im Zeitpunkt der Schenkung im Jahr 2004 an den Beschwerdeführer vermietet. Dieser macht aber keine Angaben über die Zeitdauer des Mietverhältnisses mit dem Vater. Zum Zeitpunkt des Beginns des Mietverhältnisses mit dem Vater müsste der Beschwerdeführer nähere Angaben machen können. Träfen die auf den Auskünften des Beschwerdeführers beruhenden Annahmen des Gutachters zu, wonach die meisten Anlagen per Anfang 2008 ein Alter von 15 oder weniger Jahren haben, so hätten diese allesamt nach der Betriebsaufgabe des Vaters installiert bzw.



angeschafft werden müssen. Ob dies der Vater des Beschwerdeführers nach der Betriebsaufgabe noch getan hat, geht aus den Akten nicht hervor. Es erscheint allerdings wenig wahrscheinlich, dass der Vater nach der Betriebsaufgabe zahlreiche Anschaffungen tätigte, welche dem Privatvermögen hätten zugerechnet werden müssen und deshalb nicht hätten abgeschrieben werden können.

Nicht massgebend sind die Abgrenzungen, welche für die Gebäudeversicherung gelten. Die Abgrenzung von versicherten Gebäudeteilen und nicht versicherten Einrichtungsgegenständen erfolgt nach den Richtlinien der Gebäudeversicherungsanstalt bzw. gestützt auf das Gesetz über die Gebäudeversicherung. Diese Abgrenzung muss nicht identisch sein mit jener des Steuerrechts.

2.5. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid den von der Veranlagungsbehörde festgesetzten Wert von Fr. 171'000.-- bestätigt und festgehalten, dieser sei keinesfalls zu tief (Erw. 4 c). Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist ein noch höherer Wert für Maschinen und Einrichtungen jedenfalls nicht ausgewiesen. Streitgegenstand ist vorliegend die Einkommens- und Vermögenssteuer. Der im vorliegenden Fall festgelegte Verkehrswert der Maschinen und Einrichtungen ist im Hinblick auf eine allfällige Veräusserung des Grundstücks samt Maschinen und Einrichtungen nicht bindend. Im Rahmen einer allfälligen Grundstückgewinnbesteuerung wäre der Wert des Grundstücks zu ermitteln. Dieser Wert könnte jedenfalls nicht dadurch festgestellt werden, indem vom amtlichen Verkehrswert des Grundstücks oder von einem zwischen dem Beschwerdeführer und einer von ihm beherrschten Käuferin festgelegten Preis der vorliegend streitige, für die Vermögenssteuer massgebende Wert abgerechnet würde. Insoweit würde eine Erhöhung des Verkehrswertes im vorliegenden Fall eine reformatio in peius darstellen. Da die Bewertung der Vorinstanz und der Veranlagungsbehörde auf einer Schätzung beruht, rechtfertigt es sich indes, von einer Änderung der Vermögensveranlagung zuungunsten des Beschwerdeführers abzusehen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

2.6. Die Veranlagungsbehörde anerkannte von den Mieteinnahmen von Fr. 30'000.-- im zweiten Halbjahr 2004 einen Anteil von Fr. 6'000.-- als Sachabnutzung und brachte diesen von den steuerbaren Einkünften zum Abzug. Dies entspricht einem Anteil von 20



St.Galler Gerichte

Prozent der Mieteinnahmen. Sie stützte sich dabei auf die Regelung der Veranlagungspraxis bei möblierten Wohnungen. Mangels genauer Unterlagen über die Einrichtungen ist diese Schätzung vertretbar. Die Vorinstanz hat aufgrund der behelfsmässig vorgenommenen Abschreibungen eine Sachabnutzung von Fr. 4'588.-- ermittelt. Wegen Fehlens eines ziffernmässig nachgewiesenen Wertes liesse sich fragen, ob ein Abzug für eine Sachabnutzung überhaupt zulässig ist. Da die Veranlagung aber auch in diesem Punkt auf einer Schätzung bzw. einer Ermessensbetätigung beruht, sieht das Verwaltungsgericht von einer Verschlechterung der Rechtsstellung des Beschwerdeführers ab. Ein höherer Anteil an steuermindernder Sachabnutzung ist jedenfalls nicht ausgewiesen. Folglich ist die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet.

3. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Beschwerdeführer die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist anzurechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98bis VRP). Der Beschwerdeführer ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlt der Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.



3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch H.)
- 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.