

3.3.5.

Das KStA hat sich damit zu Recht auf den Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kanton Graubünden vom 10. Juni 2005 (StE 2006 B 92.3 Nr. 15) gestützt, wonach dann strenge Anforderungen an den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit eines Aufwandes zu stellen sind, wenn internationale Rechtsbeziehungen in Frage stehen. Wenn sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen, darf ein Nachweis darüber verlangt werden, dass die Zahlungen dem Empfänger tatsächlich zugeflossen sind. Vorliegend kann mit der Argumentation der Vorinstanz im Einspracheentscheid und der Vernehmlassung nicht ausgeschlossen werden, dass der für die M. Ltd. zeichnende S.G. auch an der Beschwerdeführerin beteiligt ist. In Anwendung der Grundsätze des oben zitierten Urteils des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden sind an den Nachweis die dort genannten strengen Anforderungen zu stellen. Dieser Nachweis ist nicht gelungen. Auch deshalb ist die Beschwerde abzuweisen.

73 Gewinnsteuer; Steuer-/Handelsbilanz (Art. 62 Abs. 4 DBG)

- **Abweichen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz bei der Auflösung von nicht mehr geschäftsmässig begründeten Rückstellungen auf Beteiligungen**

26. März 2009 in Sachen S. AG, 3-BB.2007.2.

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Die S. AG hält verschiedene Beteiligungen, so auch Beteiligungen an der K. AG und der O. GmbH. Mit der Steuererklärung für das Steuerjahr 2004 deklarierte die S. AG einen Reingewinn von CHF 2'217'362.00. In diesem Betrag wurde unter der Rubrik "Der Erfolgsrechnung belastete und nicht begründete Rückstellungen und

Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen" eine Veränderung von CHF 482'759.00 deklariert. Dabei handelt es sich um Aufwertungen der Beteiligungen an der K. AG von CHF 390'000.00 und der O. GmbH von CHF 92'759.00. In der Handelsbilanz des Geschäftsjahres 2004 wurden die Aufwertungen jedoch nicht verbucht.

2.2.

Die Vorinstanz hat diese Aufwertungen als nicht zulässig erachtet und die Beschwerdeführerin mit einem Reingewinn von CHF 1'734'603.00 veranlagt. Die Beschwerdeführerin beantragt die Veranlagung mit einem Reingewinn von CHF 2'217'362.00 und die Erhöhung der versteuerten stillen Reserven auf den Beteiligungen K. AG und O. GmbH gemäss Deklaration mit der Steuererklärung 2004.

3.

Die Beschwerdeführerin beantragt die Erhöhung des steuerlichen Reingewinnes, was zu einer Erhöhung der direkten Bundessteuer führen müsste. Trotz der Erhöhung des Reingewinnes resultiert daraus keine Erhöhung der direkten Bundessteuer, da der Beteiligungsabzug so oder anders über 100 % liegt. Dennoch ist die Beschwerdeführerin beschwert, da die Festlegung der versteuerten stillen Reserven Einfluss auf einen (zukünftigen) steuerbaren Reingewinn haben kann, falls der Beteiligungsabzug auf unter 100 % sinken sollte. Ein schutzwürdiges Interesse als Voraussetzung der Beschwerdelegitimation ist daher gegeben (vgl. VGE vom 4. März 2004 in Sachen E. AG [BE.2002.00294]). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

(...)

5.2.

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Aufwertung der Beteiligungen mit der damit verbundenen Erhöhung der versteuerten stillen Reserven in der Handelsbilanz für das vom 1. Januar bis 31. Dezember 2004 dauernde Geschäftsjahr nicht verbucht hat. Dazu bestand handelsrechtlich keine Grundlage (insbesondere keine Situation, die die Beschwerdeführerin gemäss Art. 655a, 667 oder 670 OR zu einer Aufwertung hätte veranlassen können). Sie ging

damit davon aus, dass die vorgenommenen Wertberichtigungen noch angemessen und nicht zu korrigieren waren. Die Revisionsstelle beanstandete die Beteiligungswerte aus handelsrechtlicher Sicht nicht. Die zur vorfrageweisen Prüfung verpflichtete Steuerbehörde hat in Bezug auf die Bewertung der Beteiligungen ebenfalls keine Handelsrechtswidrigkeit festgestellt. Damit ist die Beschwerdeführerin an die Handelsbilanz und die dort festgeschriebenen Buchwerte gebunden. Eine Realisation hätte im Rahmen des Realisationsprinzips und der Massgeblichkeit der Handelsbilanz nicht erzwungen werden können.

5.3.

5.3.1.

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob eine steuerrechtliche Vorschrift eine Korrektur der handelsrechtskonformen Beteiligungswerte erforderlich machte.

Die Beschwerdeführerin sieht eine solche steuerliche Korrekturvorschrift in Art. 62 Abs. 4 DBG, wonach nicht mehr begründete Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf den Gestehungskosten von qualifizierten Beteiligungen von mindestens 20 % dem steuerbaren Reingewinn zuzurechnen seien.

5.3.2.

Mit Art. 62 Abs. 4 DBG wird - beim Vorliegen der Voraussetzungen - eine (steuerliche) Zwangsaufwertung statuiert (M. Greter, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Zürich 2000, S. 233), auch wenn gegen den Willen der Steuerpflichtigen lediglich Tatbestände korrigiert werden sollten, welche einer Steuerumgehung nahekommen (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 62 DBG N 24). Grundsätzlich gelten aber stille Reserven, die sich auf einer abgeschriebenen oder wertberichtigten Beteiligung von mehr als 20 % als Folge eines Wertzuwachses bilden, bis zum Umfang der früheren Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen als realisiert.

Bei Art. 62 Abs. 4 DBG handelt es sich damit zweifellos um eine steuerliche Korrekturvorschrift. Art. 62 Abs. 4 DBG stellt gerade einen (systemwidrigen) Einbruch in das Realisationsprinzip und das Massgeblichkeitsprinzip dar. Handelsrechtlich ist im Zwangsauf-

wertungsfall weder ein Gewinn realisiert worden noch eine Buchung vorzunehmen (M. Greter, a.a.O., S. 238 und S. 240; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., Art. 62 DBG N 30).

5.3.3.

Nach dem Gesagten wurde die Einsprache unter alleinigem Verweis auf das Massgeblichkeitsprinzip und die fehlende Verbuchung in der Handelsbilanz zu Unrecht abgewiesen.

6.

Das KStA hätte in Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG und in Berücksichtigung der mit Kreisschreiben Nr. 9 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Juli 1998 (Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Ziff. 2.5.2.) aufgestellten Kriterien die Zulässigkeit und die Angemessenheit der mit der Steuererklärung im Jahr 2004 deklarierten Aufwertungen auf Beteiligungen sowie die Einhaltung des Periodizitätsprinzips prüfen müssen.

Zwar besteht keine Deklarationspflicht der Steuerpflichtigen für vorzunehmende Korrekturen nach Art. 62 Abs. 4 DBG. Wird wie im vorliegenden Fall die fehlende Begründetheit der Abschreibung bzw. einer Wertberichtigung angezeigt, muss die Steuerbehörde eine Überprüfung vornehmen.

Es ist nicht Sache des Steuerrekursgerichtes, erstinstanzlich über die Angemessenheit der Aufwertung und die periodengerechte Zurechnung zu entscheiden. Der angefochtene Einspracheentscheid ist daher aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Landwirtschaftliche Rekurskommission

I. Direktzahlungen

74 Voraussetzungen für die Ausrichtung von Direktzahlungen

- Trotz der Zuweisung zur Reservatszone gemäss HSD liegt eine "für den Pflanzenbau genutzte Fläche" im Sinne von Art. 14 LBV vor (Erw. II/3).
- Es fehlt ein Nachweis dafür, dass im massgebenden Zeitraum ein zu beachtendes Vertragsverhältnis zwischen der Gemeinde X. und dem Beschwerdeführer hinsichtlich der Nutzung der betroffenen Flächen bestanden hat. Insbesondere ist kein Unterschied in der Bewirtschaftung erkennbar im Vergleich zu anderen gemeindeeigenen Flächen, die im Auftrag des BVU gemäht wurden (Erw. II/4).
- Die Voraussetzungen, um ausnahmsweise trotz fehlendem zivilrechtlichem Nutzungsanspruch einen Anspruch auf Direktzahlungen zu bejahen, sind vorliegend nicht erfüllt (Erw. II/5).
- Da der Beschwerdeführer die Vorinstanz absichtlich dazu veranlasste, die unrechtmässigen Direktzahlungen auszurichten, können entgegen der sogenannten Kürzungs-Richtlinie die Zahlungen von mehr als drei Jahren zurückgefordert werden (Erw. II/7).
- Eine Verjährung gemäss SuG ist nicht eingetreten (Erw. II/8).

Aus dem Entscheid der Landwirtschaftlichen Rekurskommission vom 28. Oktober 2009 in Sachen S. gegen Departement Finanzen und Ressourcen, Abteilung Landwirtschaft (5-BE.2009.1).

Eine gegen diesen Entscheid eingereichte Beschwerde ist zur Zeit noch beim Bundesgericht hängig.