

URTEIL

vom 31. März 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer

1. ... führt als dipl. Wirtschaftsprüfer seit dem 1. Dezember 1994 in ... sein eigenes Treuhand- und Revisionsbüro in Form einer Einzelfirma. Mit Aktienkaufvertrag vom 14. März 2003 verkaufte ... als Inhaber der ... AG in ... per 30. April 2003 je fünfzig Aktien der Firma an die beiden Käufer ... und ... Der Kaufpreis für die 100 Namenaktien wurde, nach Abzug der noch latenten "Gewinnausschüttung per Januar 2004" von Fr. 100'000.--, auf Fr. 300'000.-- bzw. Fr. 3'000.-- pro Namenaktie festgesetzt. Ab 1. Mai 2003 wurde der Name der Gesellschaft auf "... & Partner AG" (... AG) abgeändert. Der damalige Steuerwert - vor der noch latenten Gewinnausschüttung - belief sich auf Fr. 1'900.-- pro Aktie. Nach Ausschüttung reduzierte er sich auf Fr. 1'600.-- . Die 50 Namenaktien der neuen Firma ... & Partner AG qualifizierte ... als Geschäftsvermögen und buchte diese am 25. April 2003 mit Bezahlen des vereinbarten Kaufpreises von Fr. 150'000.--, als Beteiligung in seine noch tätige Einzelfirma ein. Mit dem Erstellen der Jahresrechnung für das Jahr 2003 nahm ... am Bilanzierungstichtag per 30. September 2003 eine erfolgswirksame Abschreibung auf die Beteiligung an der ... und Partner AG in der Höhe von Fr. 55'000.-- vor und reduzierte damit den Verkehrswert pro Aktie von Fr. 3'000.-- auf den damaligen aktuellen Steuerwert von Fr. 1'900.- - pro Aktie. Die Veranlagungsbehörde erachtete diese Abschreibung als geschäftsmässig nicht begründet und rechnete sie deshalb bei der Veranlagung der Kantons- und der direkten Bundessteuer 2003 wieder auf. Die von ... dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 5. Januar 2006 ab.

2. Dagegen erhoben die Eheleute ... am 31. Januar 2006 Rekurs bzw. Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die angefochtenen Einspracheentscheide aufzuheben und die umstrittene Abschreibung zuzulassen. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer (im Folgenden: Rekurrenten) machen geltend, mit der Abschreibung solle erreicht werden, dass der Buchwert der Aktien wieder dem tatsächlichen Verkehrswert entspreche. Dies sei der Verkehrswert, welcher dem inneren Wert der Beteiligung entspreche. Dieser wiederum sei mit dem von der Steuerverwaltung selber festgesetzten Steuerwert gleichzusetzen.
3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen dieselben Argumente vor wie schon in den angefochtenen Entscheiden.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Rekurs- und Beschwerdethema bildet einzig die Frage, ob die Vorinstanz die in der Bilanz per 30. September 2003 getätigte Abschreibung auf dem vom Rekurrenten am 14. März 2003 erworbenen Aktienpaket zu Recht aufgerechnet hat.
2. Nach Art. 32 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG) bzw. des inhaltlich identischen Art. 27 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) können Selbständigerwerbende die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abziehen, insbesondere die Abschreibungen für Wertverminderungen des Geschäftsvermögens (Art. 32 Abs. 1 lit. a StG; Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG) sowie die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (Art. 32 Abs. 1 lit. d StG; Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG). Abschreibungen sind geschäftsmässig begründet, soweit

sie notwendig sind. Nach Lehre und Rechtsprechung soll durch Abschreibungen ein möglichst sicherer Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes und eine möglichst zuverlässige Beurteilung der tatsächlichen Vermögens- und Ertragslage ermöglicht werden. Die Abschreibung stellt eine Wertkorrektur auf dem Geschäftsvermögen dar und dient dazu, den Anschaffungspreis auf die Nutzungsdauer zu verteilen und dem Wirtschaftsgut den Wert beizumessen, der ihm am Bilanzstichtag zukommt. Die Abschreibung hat der Abnutzung und anderen Wertverlusten von Wirtschaftsgütern periodisch angemessen Rechnung zu tragen. Nur ausnahmsweise - bei aussergewöhnlichem und unvorhersehbarem Wertzerfall - können auch besonders hohe Abschreibungen zulässig sein. Wertverminderungen, welche mittels ausserordentlicher Abschreibungen buchmässig berücksichtigt werden müssen, entstehen durch einmalige, geschäftsplanwidrige Ereignisse. Gegenstand ausserordentlicher Abschreibungen können sämtliche Wirtschaftsgüter des Geschäftsvermögens bilden, welche Wertebussen erleiden, die nicht auf die normale, mit der periodischen Abschreibung berücksichtigte Abnutzung zurückzuführen sind. Mit der Bezeichnung "ausserordentlich" sind nur die besonderen Umstände gemeint, auf denen die Abschreibungen beruhen; sie beinhaltet keine Qualifikation dieser Abschreibungen als ausserordentlichen Aufwand. Ausserordentliche Abschreibungen sind vielmehr wie die ordentlichen Abschreibungen als ordentlicher Geschäftsaufwand zu würdigen. Die Rechtsprechung ist zurückhaltend und lässt ausserordentliche Abschreibungen nur insofern zu, als der Wertverlust sicher und endgültig ist oder zumindest auf Dauer erscheint. Ausserordentliche Abschreibungen, welche die effektiv eingetretene Wertverminderung übersteigen oder sich auf nicht dauerhaft erscheinende Wertverluste beziehen, sind folglich nicht geschäftsmässig begründet und werden steuerrechtlich nicht anerkannt (vgl. zum Ganzen: Reich/Züger in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art 27 und 28 DBG). Als steuermindernde Tatsache ist die Abschreibung nach den Grundsätzen der Beweislastverteilung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Dieser Nachweis setzt eine substantiierte Sachdarstellung voraus, die für jedes einzelne Abschreibungsobjekt über Motiv, Rechtsgrund und Betrag der Abschreibung Auskunft gibt und mit entsprechenden

beweiskräftigen Unterlagen belegt wird (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 28 DBG, N. 46). Abschreibungen auf dem Finanzanlagevermögen wie Beteiligungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn ein tieferer Verkehrswert nachgewiesen werden kann (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 28 DBG, N. 54).

3. a) Für nicht regelmässig gehandelte Wertpapiere ist nach Art. 59 Abs. 2 StG der Verkehrswert nach dem inneren Wert zu ermitteln. Von dieser Regel kann indessen abgewichen werden, wenn für Wertpapiere ohne Kurswert kurz vor oder nach dem Stichtag Handänderungen unter unabhängigen Dritten stattgefunden haben und entsprechende aktuelle Kaufpreise nachgewiesen sind. In solchen Fällen ist eben der Verkehrswert bekannt (vgl. Sramek in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2.A., § 50 N 10). Eine Schätzung nach dem inneren Wert erübrigt sich deshalb.
- b) Vorliegend qualifizierte der Rekurrent die 50 Namenaktien der neuen Firma CNP AG als Geschäftsvermögen und buchte diese am 25. April 2003 mit Bezahlen des vereinbarten Kaufpreises von Fr. 150'000.--, als Beteiligung in seine noch tätige Einzelfirma ein. Damit hat er richtigerweise als erstmaligen Buchwert den Kaufpreis und damit den Verkehrswert der Beteiligung eingesetzt. Bereits kurze Zeit später nahm er jedoch mit dem Erstellen der Jahresrechnung für das Jahr 2003 am Bilanzierungstichtag per 30. September 2003 eine erfolgswirksame Abschreibung auf diese Beteiligung in der Höhe von Fr. 55'000.-- vor. Einen sachlich nachvollziehbaren Grund dafür vermag er nicht zu nennen. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass aus Sicht seiner Einzelfirma ein solcher Abschreibungsbedarf bestand. Daran ändert sich auch dadurch nichts, dass die Steuerverwaltung später aufgrund der massgebenden Jahresrechnungen der Firma CNP AG die Aktien tiefer bewertete. Diese Bewertung erfolgte vom Standpunkt dieser Gesellschaft aus. Damit kann nicht begründet werden, dass der durch den Kaufpreis verkörperte Verkehrswert der Beteiligung des Rekurrenten schon wenige Monate nach dem Erwerb der Aktien mehr als ein Drittel seines Wertes verloren haben soll. Jedenfalls erbringt der Rekurrent dafür keinerlei Nachweis, weshalb entsprechend der erwähnten Beweislastregel die

Vorinstanz die Abschreibung zu Recht nicht zugelassen hat. Rekurs und Beschwerde sind deshalb abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrenten.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 1'500.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 126.--
zusammen	<u>Fr. 1'626.--</u>

gehen unter solidarischer Haftbarkeit zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.