

URTEIL

vom 29. August 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und Direkte Bundessteuer

1. Mit Aktienkaufvertrag vom 28. September 2000 bzw. mit ergänzender Vereinbarung vom 25. Oktober 2000 erwarb die ... GmbH von ... sämtliche 100 Namenaktien der ... AG, ..., zu einem Kaufpreis von gesamthaft Fr. 1'000'000.--. Der Kaufpreis ist gemäss vorgenanntem Vertrag durch eine Barzahlung von Fr. 600'000.-- an die Verkäuferin sowie die Gewährung eines Darlehens von der Verkäuferin von Fr. 400'000.-- beglichen worden. Diese Beteiligung figurierte in der Bilanz per 31. Dezember 2000 unter der Bezeichnung "Wertschriften" lediglich mit einem Betrag von Fr. 600'015.--. Erst im Folgejahr erfolgte die Verbuchung des gesamten Erwerbspreises von Fr. 1'000'015.-- gemäss Aktienkaufvertrag nunmehr unter dem Titel "Beteiligungen" gemäss Bilanz per 31. Dezember 2001. Per 31. Dezember 2001 wurde auf dieser Beteiligung von Fr 1'000'015.-- eine Wertberichtigung von Fr. 100'000.-- vorgenommen. Die Wertberichtigung wurde in der Erfolgsrechnung unter der Kontobezeichnung Nr. 4421 "Abschreibung Mobiliar, Einrichtungen" aufwandwirksam ausgewiesen. Die Veranlagungsbehörde anerkannte die Wertberichtigung nicht und rechnete sie anlässlich der Veranlagung 2001 dem steuerbaren Gewinn der ... GmbH hinzu. Als Folge davon wurde die im Jahre 2002 erfolgsneutral vorgenommene Aufwertung der Beteiligung um Fr. 100'000.-- anlässlich der Veranlagung 2002 steuerlich nicht korrigiert und ist in Rechtskraft erwachsen. Nachdem sich herausgestellt hatte, dass die Veranlagungsverfügungen 2001 zunächst nicht ordnungsgemäss eröffnet worden waren, stellte die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen 2001 mit Datum vom 15. August 2005 erneut zu. Dagegen erhob die Steuerpflichtige Einsprache mit dem Antrag, den steuerbaren Gewinn um die von der Veranlagungsbehörde

nicht anerkannte Wertberichtigung auf der Beteiligung an der ... AG zu reduzieren. Mit Entscheid vom 3. Januar 2006 wies die Steuerverwaltung die Einsprache sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuern ab.

2. Dagegen erhob die ... GmbH am 3. Februar 2006 Rekurs bzw. Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem sinngemässen Antrag, den steuerbaren Reingewinn um die nicht anerkannte Wertberichtigung bzw. Abschreibung zu reduzieren. Die Beschwerdeführerin und Rekurrentin (im Folgenden: Beschwerdeführerin) macht zusammenfassend geltend, dass die Abschreibung von Fr. 100'000.-- per 31.12.1999 sowohl handels- als auch steuerrechtlich zulässig, ja sogar geboten gewesen sei. Die Beteiligung an der ... AG habe in den Büchern nicht höher als der Verkehrswert bewertet sein dürfen. Der Verkehrswert habe per 31.12.1999 Fr. 1'000'000.--, basierend auf der Jahresrechnung 1999, betragen, was vorliegend unbestritten sei. Aufgrund des dramatischen Gewinneinbruchs, der Unregelmässigkeiten der Verkäuferin und des tiefen Substanzwertes sei eine Korrektur von bloss 10 % auf dem Kaufpreis für die Ermittlung des Verkehrswertes per 31.12.2001 handelsrechtlich einwandfrei und aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips für die Steuerbehörde bindend.
3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung berief sie sich im Wesentlichen auf die gleichen Argumente wie schon im angefochtenen Einspracheentscheid.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Rekurs- und Beschwerdegegenstand bildet einzig die Frage, ob die Steuerverwaltung die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Wertberichtigung bzw. Abschreibung zu Recht nicht anerkannt hat.

2. a) 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). Das Unsicherwerden von Bilanzansätzen sowie Verlustgefahren und blosser Wertschwankungen rechtfertigen eine endgültige Wertberichtigung in der Form von Abschreibungen dagegen nicht. Solchen Wertschwankungen tragen die Veranlagungsbehörden richtigerweise dadurch Rechnung, dass sie Wertberichtigungsposten, die die Steuerpflichtigen zu Lasten ihrer Erfolgsrechnung unter die Bilanzpassiven eingestellt haben, auf Zusehen anerkennen.

- b) Als steuermindernde Tatsache ist sowohl die geschäftsmässige Notwendigkeit einer Abschreibung als auch einer Wertberichtigung 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 (Reich/Züger, a.a.O., Art. 28 DBG, N. 46). Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen auf dem Finanzanlagevermögen wie Beteiligungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn ein tieferer Verkehrswert nachgewiesen werden kann (Reich/Züger, a.a.O., Art. 28 DBG, N. 54).
- c) 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.

3. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die Beteiligung im Jahre 2000 zum Preis von Fr. 1'000'000.-- von einer unabhängigen Dritten erworben. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei diesem Betrag um den Verkehrswert der Beteiligung handelt. Die Beschwerdeführerin hat jedenfalls keinen substantiellen Beweis dafür vorgebracht, dass sie beim Kauf in irgendeiner Weise übervorteilt worden ist. Vielmehr hat sie sich auf das Vorbringen reiner Behauptungen beschränkt. Insbesondere war ihr die mehrjährige Gewinnsituation der erworbenen Gesellschaft aufgrund der Bilanzen bekannt. Daraus ergab sich auch, dass der erhebliche Gewinn von 1999 die Ausnahme war. Trotzdem hat sie den erwähnten Kaufpreis entrichtet. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin nachgewiesen, dass im Jahre 2001 ein Wertberichtigungs- oder Abschreibungsbedarf von Fr. 100'000.-- bestand. Insbesondere liegt keinerlei Nachweis für die behaupteten Unregelmässigkeiten der Verkäuferin vor. Trotz Aufforderung durch den Instruktionsrichter hat sie dem Verwaltungsgericht das Urteil des Bezirksgerichtes ... in der von ihr gegen die Verkäuferin angehobenen Forderungsklage nicht zugestellt. Das Verwaltungsgericht hat dieses der Beschwerdeführerin bekannte Urteil daher von Amtes wegen beigezogen. Daraus geht hervor, dass die Klage gegen die Verkäuferin abgewiesen wurde. Das Urteil ist rechtskräftig. Damit fehlt es in jeder Hinsicht an einem Beweis für die geltend gemachte Wertberichtigung bzw. Abschreibung. Rekurs und Beschwerde sind daher abzuweisen.
4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Beschwerdeführerin.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 3'000.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 144.--

zusammen Fr. 3'144.--

gehen zulasten der ... GmbH und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.