

Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil)

Prof. Dr. iur. Markus Reich*/Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger**

Inhalt

- 1 **Auswirkungen der Praxisänderung bei der Optionsbesteuerung**
- 2 **Abzug von Verlusten eines Quasi-Wertschriftenhändlers**
- 3 **Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen**
- 4 **Parallelität der kantonalen Beschwerdewege im Bereich der harmonisierten direkten Steuern**
- 5 **Weiterbildungskosten: MBA-Ausbildung**
- 6 **Nachsteuer und Busse bei Nichtdeklaration eines Liquidationsüberschusses**

Literatur

1 Auswirkungen der Praxisänderung bei der Optionsbesteuerung¹

Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer erhielt in den Jahren 1993 und 1994 unentgeltlich Optionen auf den Erwerb von Aktien seiner Arbeitgeberin. Die Optionen waren unveräusserbar, hatten eine Laufzeit von zehn Jahren und unterlagen einer Sperrfrist von einem Jahr bis vier Jahren. Der Arbeitnehmer deklarierte sie nicht in der Steuererklärung 1995. In der rechtskräftig gewordenen Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 1995/1996 erfolgte keine Aufrechnung der Optionen durch die Steuerbehörden.

Im Jahr 1996 übte der Arbeitnehmer einen Teil der Optionen aus und erzielte dadurch einen Gewinn. Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 1997/1998 rechneten die Steuerbehörden diesen Gewinn als Einkommen aus Mitarbeiteroptionen auf. Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich entschied, dass die streitbetroffenen Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung hätten besteuert werden müssen. Demgegenüber entschied das Bundesgericht, dass die Optionen in der Steuerperiode 1997/1998, also im Zeitpunkt der Ausübung, zu besteuern seien.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst hielt das Bundesgericht fest, dass Mitarbeiteraktien, die zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis abgegeben werden, als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar seien (Art. 17 Abs. 1 DBG). Das gelte auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte zu den anderen geldwerten Vorteilen zählten. Das Gesetz äussere sich nicht zur Frage, wann das Einkommen aus der Überlassung von Mitarbeiteroptionen als realisiert anzusehen ist. Einkommen sei dann zugeflossen und damit realisiert, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahme oder einen festen

* Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 Entscheidung des Bundesgerichts vom 21. Mai 2003, in StE 2003 B 22.2 Nr. 17.

Rechtsanspruch darauf erwerben, über den er tatsächlich verfügen könne. Nur unbedingte Leistungsansprüche könnten als realisiertes Einkommen betrachtet werden. Bei Naturalleistungen sei der Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisierungszeitpunktes bestimmend. So sei bei der Übertragung von Mitarbeiteraktien der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs massgebend, und zwar unabhängig davon, ob die Aktien mit einer Verfügungssperre oder einem Rückkaufsrecht belastet sind.

Sodann stellte das Bundesgericht die Entwicklung der Praxis der ESTV zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen dar. Nach dem Kreisschreiben 1990 sei zwischen verkäuflichen und unverkäuflichen Mitarbeiteroptionen zu unterscheiden gewesen, wobei Erstere im Zuteilungszeitpunkt, Letztere im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern waren. Die ESTV habe nach heftiger Kritik an dieser Unterscheidung in Praxis² und Doktrin das Kreisschreiben 1997 erlassen, nach welchem nunmehr frei übertragbare Optionen sowie objektiv bewertbare, gesperrte Optionen (d.h. Optionen mit einer in einem näher bestimmten Umfang beschränkten Laufzeit und einer Sperrfrist) im Zuteilungszeitpunkt, die übrigen Optionen (als blosse Anwartschaften) erst im Zeitpunkt der Ausübung besteuert werden.

Die Nichtbesteuerung der streitbetroffenen Optionen in der Steuerperiode 1995/1996 entspreche der alten Praxis, da diese Optionen unbestrittenermassen unverkäuflich im Sinn des Kreisschreibens 1990 gewesen seien und damit nach alter Praxis erst im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern waren. Die 1997 vorgenommene Praxisänderung sei nicht zu beanstanden, da sie der in Literatur und Praxis geäusserten heftigen und gerechtfertigten Kritik entgegenkomme und sich damit auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen könne.

Mitarbeiteroptionen, welche nach dem alten Kreisschreiben als unverkäuflich gelten und vor Erlass des neuen Kreisschreibens zugeteilt wurden, seien entsprechend einer im neuen Kreisschreiben vorgesehenen Übergangsregelung bei der Ausübung zu versteuern. Damit solle verhindert werden, dass Optionen, die bei der Zuteilung nicht besteuert wurden und nach der neuen Praxis im Zeitpunkt der Zuteilung zu versteuern wären, in eine Lücke fallen. Dies entspreche der bundesgerichtlichen Praxis, wonach Mitarbeiteraktien, welche

im Zeitpunkt der Zuteilung steuerlich nicht erfasst wurden und bei welchen die entsprechenden Veranlagungen zwischenzeitlich rechtskräftig geworden sind, auf jeden Fall irgendeinmal besteuert werden müssten³. Die alte Praxis sei also bis zur Ausübung der streitbetroffenen Optionen fortzuführen, wenn aufgrund der damaligen Praxis, die eine Besteuerung bei Ausübung vorsah, die ergangene Veranlagung bereits rechtskräftig abgeschlossen sei.

Die von der Rekurskommission vorgeschlagene Lösung, dass für die Veranlagungsperiode 1995/1996 ein Nachsteuerverfahren durchzuführen sei, lehnte das Bundesgericht ab, weil die Deklaration nach der damaligen Praxis vollständig gewesen sei. Vorliegend sei demgegenüber die Übergangsbestimmung nach Ziff. 5.3 des Kreisschreibens 1997 anzuwenden, weshalb die Optionen im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern seien.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Beachtung verdient dieser Entscheid des Bundesgerichts nicht wegen der Erwägungen zur Frage des Zeitpunktes des Einkommenszuflusses bei der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen⁴. Zu diesem Punkt sei hier lediglich vermerkt, dass der angestellte Vergleich mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien in verschiedener Hinsicht fragwürdig ist, weil der Zufluss von Gestaltungsrechten und der Zufluss von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften namhafte Unterschiede hinsichtlich Disponibilität und Realität des Vermögenszugangs aufweisen.

Interessant sind die höchstrichterlichen Erwägungen jedoch wegen der Überlegungen zu den Auswirkungen der durch das Kreisschreiben 1997 geänderten Praxis der ESTV zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Das Bundesgericht setzt sich zwar eingehend mit den Voraussetzungen auseinander, die erfüllt sein müssen, damit eine Praxisänderung nicht mit dem Rechtssicherheitsprinzip und dem Grundsatz der Rechtsgleichheit im Widerspruch steht; es befasst sich jedoch nicht näher mit seiner Rechtsprechung zu den Auswirkungen von Praxisänderungen.

Nach den für Praxisänderungen geltenden Grundsätzen ist eine neue Praxis sofort und auf alle noch offenen

2 Das Bundesgericht verweist hier auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 4. Juli 1995 (in StE 1996 B 22.2 Nr. 11), welcher ausschlaggebend war für die damalige Praxisänderung der ESTV.

3 Mit Hinweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002, in StE 2002 B 22.2 Nr. 15 E 3.

4 S. dazu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zü-

rich vom 4. Juli 1995, in StE 1996 B 22.2 Nr. 11; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, in FStR 2003, 298 ff. Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen soll bekanntlich künftig auf Gesetzesstufe geregelt werden. In dem hierzu durchgeführten Vernehmlassungsverfahren hat sich die Mehrheit für die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung der Option ausgesprochen (Medienmitteilung der ESTV vom 28. Januar 2004).

Veranlagungen anzuwenden⁵. Für den vorliegenden Fall wäre daraus abzuleiten, dass die streitbetroffenen Optionen im Ausübungszeitpunkt nicht mehr besteuert werden können. Da die neue Praxis wegen der Rechtskraft der früheren Veranlagung im Zeitpunkt der Zuteilung nicht durchgesetzt werden kann, entstände wegen der Praxisänderung eine schwerlich zu rechtfertigende Besteuerungslücke.

Die ESTV statuierte deshalb in Abweichung von den allgemeinen für Praxisänderungen geltenden Grundsätzen die Übergangsbestimmung, nach welcher die nach alter Praxis als unverkäuflich qualifizierten Optionen, die vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 am 30. April 1997 ausgegeben wurden, bei deren Ausübung zu versteuern sind. Diese Übergangsbestimmung erklärt das Bundesgericht ausdrücklich als anwendbar, obwohl es selbst ausgeführt hat, die alte Praxis wirke (nur) insofern weiter und sei bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen fortzuführen, wenn die ergangenen Veranlagungen bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Die Überlegungen des Bundesgerichts stimmen somit nicht mit den der Übergangsbestimmung zugrunde liegenden Gedanken überein.

Die Redaktoren der Übergangsbestimmung gingen mit der neueren Lehre vom Rechtsquellencharakter der Verwaltungsverordnungen aus⁶ und statuierten eine intertemporale Regel, wie sie auch der Gesetzgeber vernünftigerweise getroffen hätte. Darnach werden alle bis zur Rechtsänderung verwirklichten Sachverhalte nach der Rechtslage, wie sie damals den Akteuren bekannt war, gleich behandelt. Auch die nach der Publikation der neuen Praxis eingeräumten Optionen werden rechtsgleich nach den neuen Grundsätzen erfasst. Diese Lösung entspricht nicht nur dem Gleichheitsgrundsatz, sondern auch den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes in optimaler Weise. Probleme ergeben sich allerdings mit Blick auf das Legalitätsprinzip.

Das Legalitätsprinzip gebietet dem Rechtsanwender, den als richtig erkannten Gesetzessinn gegenüber allen Steuerpflichtigen gleichmässig und unverzüglich zur Anwendung zu bringen. Dieses Prinzip ist für das Bundesgericht wegleitend, indem es von der neuen, als richtig erkannten Auslegung des Gesetzes nur in Fällen abweichen will, die andernfalls gar nicht besteuert werden könnten. Dies bedeutet, dass auch die vor der Praxisänderung zugeteilten Optionen nach der neuen «Lesart»

zu besteuern sind, wenn die entsprechenden Veranlagungen noch nicht rechtskräftig vorgenommen worden sind. Dort, wo die Rechtskraft der sofortigen Anwendung der neuen Praxis nicht im Weg steht, ist demnach gemäss den allgemeinen Grundsätzen der Praxisänderung zu verfahren.

Das vermag indes mit Blick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht zu befriedigen. Wenn ein Steuergesetz durch Kreisschreiben konkretisiert wird, soll der Steuerpflichtige davon ausgehen dürfen, dass der Sachverhalt so beurteilt wird, wie das im Kreisschreiben in Aussicht gestellt wird. Auf die im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung geltende feste Praxis muss der Steuerpflichtige vertrauen können. Andernfalls sehen sich die Steuerpflichtigen auch bei einer in einer Verwaltungsverordnung klar umschriebenen Praxis gezwungen, sich durch einen Vorbescheid abzusichern. Die von der ESTV statuierte Übergangsbestimmung ist deshalb nicht zu beanstanden, und es bleibt zu hoffen, dass das Bundesgericht solchen intertemporalen Regelungen von Kreisschreiben trotz zum Teil abweichenden Erwägungen auch künftig folgen wird.

2 Abzug von Verlusten eines Quasi-Wertschriftenhändlers⁷

Sachverhalt

Ein seit 1996 als Vermögensverwalter bei einer Bank angestellter Arbeitnehmer hatte dort seit dem Jahr 2000 die Funktion eines Vizedirektors inne. Vom Jahr 1998 an investierte er für sich selbst in Wertpapiere. Aus diesen Geschäften entstanden zwischen 1998 und 2000 Verluste. Zu Beginn des Jahres 2000 betrug der Bestand der Investitionen nach Angaben des Steuerpflichtigen Fr. 71 379. In diesem Jahr beliefen sich die Zahl und der Umfang der Geschäfte auf 29 Käufe und 22 Verkäufe bei einem Kaufvolumen von rund Fr. 1,5 Mio. und einem Verkaufsvolumen von ca. Fr. 1 Mio., wobei zur Finanzierung erhebliche Fremdmittel eingesetzt wurden. Die Arbeitgeberin hatte dem Pflichtigen eine Lombardkreditlimite von Fr. 300 000 ausgestellt, die er per 30. März 2000 mit Fr. 432 052 sogar überzogen hatte.

Neben seinen Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 397 249 deklarierte der Steuerpflichtige in der Steuererklärung 2000 einen Ver-

5 Vgl. BGE 111 V 170 mit Hinweisen; für das Steuerrecht BGE 102 Ib 45 E 1a.

6 Vgl. BIAGGINI, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, in ZBl 98 (1997), 17 ff.

7 Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2003, in StE 2004 B 23.9 Nr. 7.

lust aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Wertschriftenhändler von Fr. 662 863. Der Steuerkommissär liess den geltend gemachten Verlust aus dem Handel mit Wertschriften nicht zum Abzug zu.

Eine dagegen erhobene Einsprache wurde vom kantonalen Steueramt Zürich abgewiesen. Nach erfolgloser Beschwerdeerhebung bei der Bundessteuer-Rekurskommission gelangte der Pflichtige ans Bundesgericht, welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abwies.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht qualifizierte zunächst den vom Vermögensverwalter ausgeübten Wertschriftenhandel im Unterschied zur Vorinstanz⁸ als selbständige Erwerbstätigkeit. Ausschlaggebend war nach Ansicht des Gerichts insbesondere der enge Zusammenhang der Wertschriftengeschäfte mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Vermögensverwalter, zumal dieser während der fraglichen Steuerperiode Vizedirektor einer Bank war und daher seine beruflichen Kenntnisse sowie die technische Infrastruktur der Bank nutzen konnte. Als weitere Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit betrachtete das Bundesgericht die grosse Zahl und den beträchtlichen Umfang der Geschäfte sowie den hohen Fremdfinanzierungsgrad. Insgesamt liessen die erwähnten Indizien den Schluss zu, dass die Börsenaktivitäten des Pflichtigen in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet waren, weshalb die daraus resultierenden Verluste als Geschäftsverluste gälten, die bei gegebenen Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig seien.

Abgezogen werden dürften jedoch nach Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG lediglich die «eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen». Zwar sei der Beschwerdeführer handelsrechtlich nicht zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet gewesen. Das schliesse indes an sich den Verlustabzug noch nicht aus, denn Geschäftsverluste könnten grundsätzlich ungeachtet der handelsrechtlichen Buchführungspflicht berücksichtigt werden. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehle, sei jedoch Voraussetzung, dass der Pflichtige «Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen» bebringe (vgl. Art. 125 Abs. 2 DBG). Die Anforderungen an diese Aufstellungen seien je nach Art und Um-

fang der Geschäftstätigkeit unterschiedlich. Unabdingbar sei aber stets, dass die Aufzeichnungen die vollständige und zuverlässige Erfassung des Geschäftseinkommens und -vermögens gewährleisten und eine zumutbare Überprüfung durch die Steuerbehörden gestatten⁹.

Diese Voraussetzungen seien bei der vom Steuerpflichtigen eingereichten, erst nachträglich erstellten «Übersicht der Gewinne und Verluste im Jahre 2000» mit den dazugehörigen Kaufs- und Verkaufsbelegen nicht erfüllt. Sie könne weder gewährleisten, dass die Geschäftsvorfälle lückenlos erfasst seien, noch sei daraus der Stand des Vermögens am Anfang und am Ende der Steuerperiode ersichtlich. Im vorliegenden Fall wären ordnungsgemässe Aufstellungen in besonderem Masse von Interesse gewesen, da fraglich sei, wie der Beschwerdeführer bei dem deklarierten Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 397 249 den behaupteten Wertpapierverlust von Fr. 662 863 finanziert habe, zumal er schon in den Jahren zuvor erhebliche Verluste habe hinnehmen müssen und sich der Bestand der Investitionen Anfang 2000 angeblich auf lediglich Fr. 71 379 belaufen habe. Der geltend gemachte Verlust sei deshalb mangels Verbuchung im Sinne von Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der zu besprechende Entscheid bringt keine neuen Erkenntnisse bezüglich der fragwürdigen Abgrenzung zwischen blosser Vermögensverwaltung und selbständiger Erwerbstätigkeit. Das Bundesgericht stützt sich hier auf die von der bisherigen Rechtsprechung als massgeblich erachteten Indizien¹⁰. Auch wer der ausgreifenden höchstrichterlichen Praxis im Bereich des Quasi-Wertschriftenhandels mit einiger Skepsis gegenübersteht, dürfte die Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit im vorliegenden Fall als erfüllt betrachten.

Einigen Staub haben indessen die Erwägungen des Bundesgerichts zur Nichtabziehbarkeit des geltend gemachten Verlustes aufgewirbelt. Es wird dem Bundesgericht vorgeworfen, es stelle unterschiedliche Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht beim Vorliegen von Gewinnen bzw. Verlusten¹¹, es hätte den geltend gemachten Verlust nicht einfach streichen dürfen, sondern eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor-

8 Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 9. April 2003, in StE 2003 B 23.1 Nr. 56.

9 Mit Hinweis auf ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 125 DBG N 30f.

10 Vgl. hierzu BGE 125 II 122ff. E 5 e und 6 a = StE 1999 B 23.1 Nr. 41; ASA 69 (2000/2001), 788 E 2 a mit Hinweisen; Ent-

scheid des Bundesgerichts vom 13. November 2002, in StE 2003 B 23.1 Nr. 54 = StR 2003, 122 = NSStP 2002, 139; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, in FStR 2003, 301f.

11 DESAX, Lausannes fiskalische Schlagseite, in NZZ vom 20. Januar 2004 (Nr. 15), 23.

nehmen oder den Fall zurückweisen müssen¹². In der Tat kann den bundesgerichtlichen Erwägungen nicht mit letzter Klarheit entnommen werden, weshalb die vom Steuerpflichtigen eingereichte Übersicht den Anforderungen von Art. 125 Abs. 2 DBG nicht genügt und damit die Verluste nicht als verbucht iSv Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG gelten können. Es fehlen hinreichende Erklärungen, weshalb die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen den gesetzlichen Anforderungen nicht genügen. Deren erst nachträgliche Erstellung lässt sie jedenfalls bestimmt nicht als ungenügend erscheinen, obwohl die bundesgerichtliche Formulierung dies suggeriert. Wenn alle Bankaufzeichnungen vorhanden sind, kann der Gewinn oder Verlust bei Börsentransaktionen ohne weiteres auch Jahre später noch beweiskräftig aufgezeichnet werden. Offenbar boten die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen indes nicht nur keine Gewähr für die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle, sondern gaben auch keine Auskunft über den Stand des Geschäftsvermögens am Anfang und am Ende des Jahres. Überdies bestanden auch Zweifel darüber, wie der Steuerpflichtige die behaupteten Verluste überhaupt finanziert hat.

Der dem Bundesgericht vorgelegte Sachverhalt war mit andern Worten ergänzungsbedürftig; die geltend gemachten Verluste waren zu wenig substantiiert. Fraglich ist deshalb, ob dem Pflichtigen nochmals Gelegenheit hätte eingeräumt werden sollen, hinreichende Aufzeichnungen einzureichen. An sich trifft den Steuerpflichtigen im Beschwerdeverfahren eine umfassende Substantiierungslast hinsichtlich steuermindernder Tatsachen¹³. Er hat diese von sich aus darzutun, ohne dass die Beschwerdeinstanz von Amtes wegen eine Untersuchung führt oder den Fall an die Vorinstanz zu weiterer Untersuchung zurückweist. Nicht hinreichend substantiierte steuermindernde Tatsachen werden nicht berücksichtigt.

Substantiiert ist eine Sachdarstellung, wenn sie hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle wesentlichen Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere

Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt¹⁴. Die Anforderungen an die Substantiierung dürfen allerdings nicht überspannt werden¹⁵. Ist ein Verlust zwar genügend substantiiert, weist die Sachdarstellung indes gewisse Lücken auf, so darf der Verlust nicht einfach unberücksichtigt bleiben. Vielmehr sind die Unklarheiten durch eine ergänzende Untersuchung zu beseitigen¹⁶.

Wenn nun in casu Anfangs- und Endbestand der der selbständigen Erwerbstätigkeit dienenden Wertschriften nicht detailliert aufgezeichnet wurden, kann die Sachdarstellung wohl kaum als hinreichend substantiiert bezeichnet werden¹⁷. Aus diesen Gründen war das Bundesgericht weder gehalten, den Verlust schätzungsweise zu berücksichtigen, noch musste es die Streitsache zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanz zurückweisen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige mit seinem Standpunkt, er sei selbständig erwerbstätig, erst vor Bundesgericht durchgedrungen ist und sich die Frage nach Bestand und Umfang des geltend gemachten Verlustes deshalb erstmals gestellt hat, entbindet den Steuerpflichtigen nicht davon, den behaupteten Sachverhalt hinreichend zu substantiieren.

3 Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen¹⁸

Sachverhalt

Ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler erzielte Gewinne aus drei Liegenschaftsverkäufen. Die Kaufverträge wurden im Oktober 1992 abgeschlossen; die Grundbucheinträge erfolgten im Januar des folgenden Jahres. Für eine der Liegenschaften wurde bereits im Jahr des Vertragsabschlusses eine erste Anzahlung geleistet und über die Handänderungssteuer abgerechnet.

12 ZStP 2004, 73 f.; KAUFMANN/RABAGLIO, Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, ST 2004, 332.

13 Für das zürcherische Rekursverfahren: BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

14 Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 27. August 2003, in StE 2004 B 92.22 Nr. 5 E 2 b.

15 Vgl. BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

16 BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

17 Wenn das Bundesgericht einen Verlust in einem kürzlich ergangenen Entscheid vom 17. April 2003 (in StE 2004 B 11.3

Nr. 16 E 5 und 6.1) als genügend ausgewiesen erachtet hat, obwohl keine eigentlichen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, sondern lediglich von einem Agenten des Steuerpflichtigen erstellte Abrechnungen über die fraglichen Syndikatsbeteiligungen sowie entsprechende Bestätigungen einer ausländischen Steuerbehörde eingereicht wurden, so lag dies nicht etwa daran, dass sich dieser Verlust lediglich satzbestimmend ausgewirkt hatte; vielmehr konnte der Verlust berücksichtigt werden, weil er – im Unterschied zum vorliegenden Fall – in Bestand und Umfang hinreichend plausibel dargelegt worden war. Die Substantiierungsfrage darf nicht mit der Beweisproblematik vermengt werden.

18 Entscheid des Bundesgerichts vom 31. März 2003, in StE 2003 B 21.2 Nr. 17.

Der Rest der Kaufpreissumme für alle Liegenschaften wurde Anfang des Jahres 1993 geleistet.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern besteuerte die Liegenschaftsverkäufe in der Steuerperiode 1993/1994 (Bemessungsperiode 1991/1992).

Der Steuerpflichtige gelangte nach erfolgloser Anfechtung dieser Veranlagung bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht und beantragte, dass die Gewinne aus den Liegenschaftsverkäufen im Jahr des Grundbucheintrags und nicht im Jahr des Abschlusses der Kaufverträge zu besteuern seien.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hält fest, dass Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen steuerbare Einkünfte sind und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zugrunde liege. Die schweizerische Steuerpraxis knüpfe an die handelsrechtliche Bilanz an, die auch steuerrechtlich verbindlich sei, wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen werde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten seien.

Gewinne würden nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip derjenigen Periode zugerechnet, in der sie – ungeachtet der handelsrechtlichen bzw. buchhalterischen Behandlung – anfallen. Einkommen sei nach den steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnehme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. Für die Bestimmung des steuerrechtlich relevanten Einkommenszuflusses stellt das Bundesgericht seiner ständigen Rechtsprechung folgend auf den Zeitpunkt der Begründung eines festen Rechtsanspruches ab. Das gelte auch bei der Realisierung von Kapitalgewinnen. Wenn ein Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden sei und seine Erfüllung nicht unsicher erscheine, werde der daraus resultierende Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Auch im Fall einer Grundstücksveräusserung werde ein fester Rechtsanspruch in der Regel bereits mit Abschluss des Vertrages begründet. Auf die Grundbucheintragung werde nur abgestellt, wenn die Erfüllung des Vertrages als unsicher erscheint.

Aufgrund der erfolgten Anzahlung des Kaufpreises und der Abrechnung über die Handänderungssteuer für eine der Liegenschaften im Jahr 1992 und der Zahlung des Restkaufpreises zu Beginn des Jahres 1993 schloss das Bundesgericht, dass im vorliegenden Fall die Erfüllung des Vertrages nicht unsicher gewesen ist. Demzufolge erwies sich die steuerliche Erfassung der Liegenschaftsverkäufe in der Steuerperiode 1993/1994 nach höchst richterlicher Auffassung als richtig.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Ausführungen des Bundesgerichts zum Massgeblichkeitsprinzip und zum Periodizitätsprinzip werfen vorab die Frage auf, ob nun im Steuerrecht das Massgeblichkeits- oder das Periodizitätsprinzip gilt. Denn wenn Gewinne nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip derjenigen Periode zuzurechnen wären, in der sie unabhängig von der handelsrechtlichen und buchhalterischen Behandlung anfallen, würde das Steuerrecht ja nicht an die handelsrechtliche Bilanz anknüpfen. Dass dem Unternehmenssteuerrecht jedoch das Massgeblichkeitsprinzip – und nicht irgendein freischwebendes steuerwirtschaftliches Periodizitätsprinzip – zugrunde liegt, ist allgemein bekannt, und es ist nicht anzunehmen, dass das Bundesgericht mit diesem Entscheid das Massgeblichkeitsprinzip aushebeln will. Wann ein Gewinn als realisiert zu betrachten ist, beurteilt sich deshalb – vorbehältlich spezieller steuerrechtlicher Gewinnermittlungsbestimmungen – nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten. Eine steuerliche Korrektur der Handelsbilanz – wie sie im vorliegenden Fall vorgenommen wurde – darf somit nur erfolgen, wenn der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses hätte verbucht werden müssen. Das Periodizitätsprinzip für sich allein bietet keine hinreichende Grundlage für das Abweichen von der Handelsbilanz.

Theoretisch kommen bei Kaufgeschäften für den Realisationszeitpunkt derjenige des Vertragsschlusses, derjenige der Lieferung oder Leistung oder der Zeitpunkt, in dem der Schuldner bezahlt, in Betracht. Im Handelsrecht ergibt sich der Realisationszeitpunkt aus dem Realisationsprinzip, das zwar gesetzlich nicht verankert ist, jedoch aus dem Vorsichtsprinzip (vgl. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR) abzuleiten ist¹⁹. Obwohl die eigene Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einen Abnehmer gefunden hat, ist der Anspruch auf die Gegenleistung vor Erbringung der eigenen Leistung noch mit derart hohen Risiken behaftet, dass dessen Bi-

19 REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 25 ff., auch zum Folgenden.

lanzierung gegen das Vorsichtsprinzip verstossen würde²⁰. Solange der Vertrag von beiden Seiten nicht erfüllt ist, liegt ein nicht zu buchendes schwebendes Geschäft vor²¹. Das Realisationsprinzip verbietet den Ausweis von schwebenden Geschäften²².

Das Bundesgericht hat denn auch in einem zivilrechtlichen Entscheid festgehalten, dass bei Veräusserungsgeschäften die Gegenleistung erst mit Einräumung der Verfügungsgewalt bilanziert werden dürfe²³; ebenso wurde in einem kantonalen Entscheid festgehalten, dass ein Ertrag meistens erst mit vollständiger Erbringung der eigenen Leistung realisiert sei²⁴. Auch in der deutschen Literatur und Rechtsprechung wird überwiegend auf den Zeitpunkt der Leistungsbewirkung durch den Sachleistung Verpflichteten abgestellt²⁵. Beim Grundstücksverkauf ist dies der Zeitpunkt der Anmeldung der Grundbuchübertragung beim Grundbuchamt²⁶. Davon abzuweichen ist nur dann, wenn Nutzen und Gefahr zu einem früheren Zeitpunkt übergehen²⁷. Das Abstellen auf den Zeitpunkt der Grundstücksübertragung drängt sich nicht nur aus buchführungsrechtlichen Gründen auf; es ist auch geboten, weil die Grundstücksgewinnsteuern sachgerecht auf den zivilrechtlichen Eigentumsübergang (Grundbucheintrag) abstellen²⁸.

In diesem Licht betrachtet wäre es zu begrüssen, wenn das Bundesgericht seine Praxis der Realisierung von Liegenschaftsgewinnen im Zeitpunkt des Vertragschlusses²⁹ ändern würde. Das Abstellen auf den Abschluss des Kaufvertrags verstösst wie dargelegt gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip. Das Bundesgericht behauptet zwar, dass im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung die definitive buchhalterische Berücksichtigung auch bilanz- und zivilrechtlich zulässig

sei³⁰; die aus dem Revisionshandbuch aufgeführten Zitate³¹ vermögen dies aber nicht zu belegen. Vielmehr geht daraus klar hervor, dass der Gewinn aus einem Geschäftsvorfall in der Regel erst dann verbucht werden darf, wenn die eigene Leistung erbracht ist. Eine vorherige definitive buchhalterische Berücksichtigung von Erwerb und Verkauf von Grundeigentum hält das Revisionshandbuch nur ausnahmsweise für zulässig, wenn der notarielle Vertrag vor dem Bilanzstichtag abgeschlossen worden ist und wenn der Grundbucheintrag bis zur Bilanzerstellung im neuen Geschäftsjahr bereits erfolgt ist³². Auch wenn einer solchen, eng begrenzten Aufweichung des Realisationsprinzips aus pragmatischen Gründen wohl zugestimmt werden kann, berechtigt dies allerdings noch nicht zur steuerrechtlichen Korrektur einer Handelsbilanz, die von dieser aus dogmatischer Sicht eher fragwürdigen Ausnahme keinen Gebrauch gemacht hat. Solange die definitive buchhalterische Abwicklung der Liegenschaftstransaktionen im Zeitpunkt des Grundbucheintrags handelsrechtlich als korrekt erscheint, verbietet das Massgeblichkeitsprinzip eine steuerliche Korrektur der Handelsbilanz.

4 Parallelität der kantonalen Beschwerdewege im Bereich der harmonisierten direkten Steuern³³

Sachverhalt

X. wurde durch das Steueramt des Kantons Jura für die Steuerperiode 2001 mit einem Einkommen von Fr.43 550 für die kantonalen Steuern sowie mit einem solchen von Fr.44 450 für die direkte Bundessteuer

20 KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 245; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 260 ff.; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 25; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 123.

21 LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 262.

22 VON GREYERZ, Bewertungsgrundsätze im Aktienrecht, in SAG 54 (1982), 6 f.

23 BGE 116 II 539 f. E 2 a) dd.

24 Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. Dezember 1997, in StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2 b.

25 Vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 245 f.

26 GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 237; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 148 f.

27 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 169 f.; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 92;

REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26.

28 Vgl. z. B. § 72 Abs. 1 StG BL; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 StG ZH N 11 mit weiteren Hinweisen.

29 Vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 14. Oktober 1998, in Pra 88 Nr. 70 E 5 b = StR 1999, 201; Entscheid des Bundesgerichts vom 1. November 1991, in StE 1992 B 21.2 Nr. 6 E 3 b = ASA 61 (1992/93), 669 = StR 1992, 585 f.; BGE 112 Ib 88 = Pra 75 Nr. 167 = StE 1987 B 93.2 Nr. 1 bzw. 99.2 Nr. 3 = ASA 56 (1987/88), 557; BGE 105 Ib 242 ff. E 4.

30 Dies offenbar, ohne näher zu untersuchen, ob und wie der restliche Kaufpreis durch die Käuferschaft sichergestellt wurde.

31 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 15 f., 130 f., 144 f. und 169 f.

32 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 169.

33 Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Dezember 2003, BGE 130 II 65 ff. = Pra 2004, 188 ff. = StE 2004 B 96.21 Nr. 11 = StR 2004, 314 ff.

veranlagt. Er erhob Einsprache gegen die Veranlagung vom 30. August 2002. Das kantonale Steueramt trat auf die Einsprache infolge Verspätung nicht ein, sodass X. den Einspracheentscheid an die Rekurskommission des Kantons Jura weiterzog. Diese hiess den Rekurs gut und wies in der Rechtsmittelbelehrung darauf hin, dass ihr Entscheid betreffend die Staatssteuer beim Verwaltungsgericht des Kantons Jura und bezüglich der direkten Bundessteuer unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden könne.

Das Steueramt erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht und beantragte die Aufhebung des Rekursentscheides sowie die Bestätigung seiner Nichteintretensverfügung. Gegen denselben Entscheid reichte das Steueramt gleichentags beim kantonalen Verwaltungsgericht eine Parallelbeschwerde bezüglich der Staatssteuer ein.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht weist zunächst auf das in Art. 145 Abs. 1 DBG verankerte Recht der Kantone hin, für die direkte Bundessteuer vorsehen zu können, dass der Beschwerdeentscheid der kantonalen Steuerrekurskommission noch an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz weitergezogen werden kann. Auch bei den kantonalen direkten, dem StHG unterliegenden Steuern hätten die Kantone nach Art. 50 Abs. 3 StHG die Möglichkeit, den Weiterzug des Rekursentscheides an eine höhere, verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorzusehen. Letztinstanzliche kantonale Entscheide (betreffend die kantonalen direkten Steuern) könnten dann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht angefochten werden, sofern sie eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 von Kapitel 1 des StHG geregelte Materie betreffen (Art. 73 Abs. 1 StHG).

Der jurassische Gesetzgeber habe keinen Gebrauch von der in Art. 145 DBG vorgesehenen Möglichkeit gemacht, also keine weitere kantonale Beschwerdeinstanz betreffend die direkte Bundessteuer bestellt. Anders sei es mit Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern: In diesem Bereich unterlägen die Entscheide der Rekurskommission noch der Beschwerde an die verwaltungsrechtliche Abteilung des Kantonsgerichts (Art. 165 StG JU).

Weiter führt das Bundesgericht aus, die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde beziehe sich nur auf die direkte Bundessteuer. Weil der angefochtene Entscheid eine in Art. 73 Abs. 1 StHG erwähnte Materie und das Jahr 2001 betraf, also eine Steuerperiode nach

Ablauf der den Kantonen eingeräumten achtjährigen Umsetzungsfrist ab Inkrafttreten des Gesetzes (Art. 72 Abs. 1 StHG), könne der Entscheid, welcher von der verwaltungsrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts bezüglich der kantonalen direkten Steuern gefällt werde, gegebenenfalls auch mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde wegen Verletzung des harmonisierten Steuerrechts beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. Art. 73 Abs. 1 StHG)³⁴. Es stelle sich daher die Frage, ob gegen den angefochtenen Entscheid nicht dieselben Rechtswege offen stehen müssten, unabhängig davon, ob er sich auf die direkte Bundessteuer oder auf die kantonalen Steuern beziehe. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer sei vor allem darüber zu befinden, ob der Entscheid der kantonalen Rekurskommission von einer letztinstanzlichen kantonalen Behörde iSv Art. 98 lit. g und 98a OG gefällt worden sei. In einer Streitsache im Kanton Wallis³⁵ habe das Bundesgericht zwar auf die Problematik hingewiesen, aber nicht entscheiden müssen.

In Erwägung 4 stellt das Bundesgericht dann vorab fest, der Wortlaut der erwähnten Bestimmungen schliesse nicht aus, dass der Wille des Bundesgesetzgebers darin bestehe, die Kantone im Gebiet des harmonisierten Steuerrechts zu identischen Beschwerdeinstanzen zu verpflichten. Die Formulierung besage lediglich, der Weg an die zweite Instanz stehe offen, wenn der Kanton zwei Beschwerdeinstanzen vorgesehen habe. Aus dem Ausdruck «kann» dürfe nicht abgeleitet werden, der Bundesgesetzgeber habe die Kantone ermächtigt, für die direkte Bundessteuer ein anderes Verfahren vorzusehen als für die kantonalen Steuern. Der Autonomiebereich der Kantone bei der Planung der kantonalen Rechtswege sei deshalb durch Auslegung zu ermitteln.

Zur Klärung der Tragweite des Art. 145 DBG ordnet das Bundesgericht diese Bestimmung zunächst in den verfassungsmässigen Kontext ein. Die Bundesverfassung gewährleiste den Kantonen weitgehende Autonomie hinsichtlich der Verfahrensorganisation, welche jedoch durch die Bundesverfassung selbst, die Bundesgesetze und die Rechtsprechung begrenzt sei. Im Bereich des Ausführungsföderalismus – wie der Erhebung der direkten Bundessteuer – greife die Gesetzgebung oft in die administrative und gerichtliche Organisation der Kantone ein. Hingewiesen wird namentlich auf Art. 104 Abs. 3 DBG, welcher die Kantone verpflichtet, mindestens eine Rekurskommission für die direkte Bundessteuer vorzusehen. Sodann schreibe Art. 98a OG allen Kantonen vor, wenigstens für die Entscheide, die der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht

34 Mit Hinweis auf BGE 128 II 56 E 1 = Pra 2002 Nr. 147.

35 BGE 128 II 311 ff. E 6.4.

unterliegen, ein unabhängiges Verwaltungsgericht zu bestellen.

Das Verfahrensrecht sei überdies ein Gebiet, welches nach Art. 129 BV harmonisiert werden müsse. Die Harmonisierung sei von der Verfassung sowohl auf horizontaler als auch auf vertikaler Ebene vorgesehen. Der Bundesgesetzgeber, welcher gemäss Verfassungsauftrag die Steuerharmonisierung umzusetzen habe, müsse wegen der vertikalen Harmonisierung darauf achten, dass die Regelung betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuergesetze miteinander im Einklang stünden. Die Regelung betreffend die direkte Bundessteuer müsse mit dem StHG übereinstimmen.

Die Steuerharmonisierung müsse zwar nicht zu einer Vereinheitlichung der Steuerordnungen führen, aber zu ihrer Koordinierung auf der Grundlage des Subsidiaritätsprinzips (Art. 46 Abs. 2 BV). Wo ein Bedarf nach einer unterschiedlichen kantonalen Regelung nicht oder nicht mehr bestehe, sei auch dann von einer weitergehenden Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts auszugehen, wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergäbe. Der Bereich der kantonalen Autonomie müsse nämlich eine eindeutige und bestimmte Funktion haben und sei kein Selbstzweck. Die Steuerharmonisierung bezwecke die Schaffung eines kohärenten Steuersystems, was erfordere, dass das Recht der direkten Bundessteuer und das kantonale Recht so ausgelegt würden, dass eine Harmonisierung der Rechtsprechung verwirklicht werde. Der Bundesgesetzgeber setzte dies um, indem er die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 Abs. 1 StHG vorgesehen habe.

Da die Kompetenz im Bereich der direkten Bundessteuer auf die Ausführung des Bundesrechts beschränkt sei, sei die Autonomie der Kantone hier auf jeden Fall beschränkt. Die Frage stelle sich deshalb nicht in gleicher Weise, wie wenn es darum gehe, den Kantonen in Abweichung von der in diesem Gebiet allgemein anerkannten kantonalen Autonomie eine besondere Gerichtsorganisation für die kantonalen (namentlich die nicht harmonisierten) Steuern vorzuschreiben.

Die Mehrheit der Kantone und Halbkantone sehe eine Parallelität der Rechtswege betreffend die direkten kantonalen und Bundessteuern vor; anders sei dies in den Kantonen bzw. Halbkantonen Bern, Wallis, Thurgau, St. Gallen, Obwalden, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Jura und Zürich. Der Bundesrat habe in seiner Botschaft über die Steuerharmonisierung³⁶ festgehalten, dass mit

dem StHG auch Kantone, welche bei den kantonalen direkten Steuern einen zweistufigen Instanzenzug vorsehen, dies auch bei der direkten Bundessteuer tun müssten. Nach Auffassung des Bundesrates sei die Parallelität geboten, weil die Beschwerdegründe für eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit Bezug auf die Anwendung des StHG in den meisten Fällen die gleichen seien wie bei der Anwendung des DBG und damit ein Beitrag zur Entlastung des Bundesgerichts geleistet werde. Auch die Mehrheit der Lehre sei der Ansicht, dass Art. 145 DBG (iVm Art. 50 StHG) dahingehend ausgelegt werden müsse, dass die Kantone die gleichen Beschwerdewege für die kantonalen Steuern wie für die direkte Bundessteuer vorsehen. Sie stütze sich dabei hauptsächlich auf die Gesetzesmaterialien zur betreffenden Gesetzesbestimmung sowie auf Art. 129 BV, welcher eine vertikale Harmonisierung auch im Bereich des Verfahrensrechts verlange.

Eine Auslegung von Art. 145 DBG iVm Art. 50 Abs. 3 StHG im Sinne der Gesetzesmaterialien und der Mehrheitslehre entspreche dem Zweck und dem Geist des StHG, nämlich einer besseren Übereinstimmung und Koordinierung zwischen den direkten Steuern des Bundes und der Kantone, grösserer Transparenz und Kohärenz des schweizerischen Steuersystems – zu welchem das Verfahren gehöre – sowie einer Vereinfachung der Veranlagung vor allem im Interesse des Steuerpflichtigen. Eine Dissymmetrie der Rechtswege betreffend die direkten Steuern des Kantons und betreffend die direkte Bundessteuer würde nach Ansicht des Bundesgerichts die Verwirklichung dieser in der Verfassung (Art. 129 BV) und im StHG zum Ausdruck kommenden Ziele erschweren. Es bestünde dabei auch eine grössere Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen, wenn verschiedene Behörden innerhalb eines Kantons in unterschiedlichen Verfahren Veranlagungen betreffend das harmonisierte Steuerrecht beurteilen müssten.

Die Einführung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht auch gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide (Art. 73 StHG) mache keinen grossen Sinn, wenn die angefochtenen Entscheide nicht von der gleichen kantonalen letztinstanzlichen Beschwerdebehörde ausgehen würden. Unterschiedliche Beschwerdeverfahren könnten dazu führen, dass die kantonalen Behörden im Bereich der kantonalen Steuer und der direkten Bundessteuer verschieden entschieden und das Bundesgericht zweimal die gleiche Streitfrage beurteilen müsse. Zudem bestünde die Gefahr widersprüchlicher Entscheide zwischen der einen oder der anderen der kantonalen Rechtsmittelinstanzen und dem Bundesgericht. Insbesondere könne sich diese Gefahr daraus ergeben, dass diese Behörden über ein Ermessen verfügten, das bezüglich der Sachverhaltsfeststellungen mehr

36 Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., 213.

oder weniger weit sein könne, sowie aus einer mehr oder weniger freien Kognition in rechtlicher Hinsicht. Art. 98a Abs. 3 OG wirke dem nicht entgegen.

Weitere Inkohärenzen könnten sich vor allem bei der Frage der *reformatio in peius vel melius* ergeben. Diese sei bei den kantonalen Steuern nicht zwingend vorgeschrieben, während sie in Art. 143 DBG (iVm Art. 145 Abs. 2 DBG) für die kantonale Rekurskommission und die zweite Instanz und in Art. 114 OG für das Bundesgericht ausdrücklich vorgesehen sei.

Die von der Minderheit der Lehre angeführten Nachteile (Verteuerung und Verlängerung des Verfahrens) seien nur geeignet, gegebenenfalls die Wahl eines auf eine Instanz reduzierten Verfahrens zu rechtfertigen, nicht jedoch ein dissymmetrisches System, das gleichzeitig die Nachteile einer einzigen Instanz und des zweistufigen Verfahrens in sich vereinige.

Zusammenfassend sei Art. 145 DBG (iVm Art. 50 StHG) nach höchstrichterlicher Auffassung dahingehend auszulegen, dass ein Kanton, der einen zweistufigen Instanzenzug für die kantonalen direkten Steuern eingeführt habe, dieses System auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müsse. Es stehe dem Kanton weiterhin frei, in beiden Fällen für das ganze harmonisierte Recht eine einzige Instanz vorzusehen. Deshalb sei auf die vorliegende Beschwerde mangels letztinstanzlicher Entscheidung nicht einzutreten. Der Fall sei an das Kantonsgericht Jura zurückzuweisen, dessen Zuständigkeit zumindest provisorisch wahrscheinlich sei. Das Bundesgericht könne nicht selbst endgültig die zuständige kantonale Behörde bezeichnen, da dies eine Frage im Bereich der kantonalen Autonomie sei. Es erscheine zumindest als zweifelhaft, ob die erstinstanzlichen kantonalen Rekursbehörden bezüglich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer verschiedenen sein könnten. Die zweite kantonale Beschwerdeinstanz müsse aber notwendigerweise für beide Steuern identisch sein, damit das harmonisierte Steuerrecht bereits auf kantonaler Ebene einheitlich angewendet und ausgelegt werden könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieser Entscheid des Bundesgerichts ist von grosser Tragweite, führt er doch zu einer Änderung der in zahlreichen kantonalen Steuergesetzen vorgesehenen Rechtsmittelwege. Er wurde bereits in weiteren, andere Kantone betreffenden Entscheiden bestätigt³⁷ und in einem Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 24. März 2004 kommentiert. Darin werden die Kantone aufgefordert, baldmöglichst ihre Vollzugsverordnungen zum DBG anzupassen. Die Änderungen müssten sofort in Kraft treten und in allen Fällen betreffend der direkten Bundessteuer wirksam werden, die nach dem ergangenen Entscheid noch hängig sind, auch wenn Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betroffen sind. Letzterem kann nicht zugestimmt werden, da die bundesgerichtlichen Erwägungen nur auf Verfahren bezogen werden können, auf welche das StHG zur Anwendung kommt.

Von der Sache her ist die vom Bundesgericht verordnete Parallelität des Instanzenzugs bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern durchaus zu begrüssen³⁸. Die unterschiedlichen Rechtswege, wie sie in verschiedenen Kantonen vorgesehen wurden, haben zwar eine lange Tradition, sind indes mit Blick auf die Ziele der Steuerharmonisierung und vor allem auch mit Blick auf die auch für das kantonale Steuerrecht vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht sehr sinnvoll. Den grundsätzlichen Überlegungen des Bundesgerichts zu Sinn und Zweck der Steuerharmonisierung und zum Autonomiebereich der Kantone ist beizupflichten. Beachtung verdient vor allem auch der Gedanke, dass der verfassungsrechtliche Harmonisierungsauftrag auch auf eine Angleichung der Auslegung bzw. auf eine Harmonisierung der Rechtsprechung angelegt ist.

Dennoch weckt der ausführlich begründete Entscheid etwelche Bedenken. Entgegen der höchstrichterlichen Ansicht ist der Wortlaut der beiden Kann-Vorschriften von Art. 50 Abs. 3 StHG und Art. 145 Abs. 1 DBG nämlich recht klar darauf ausgerichtet, dass die Kantone nicht nur eine weitere kantonale Instanz einfügen, sondern auch unterschiedliche Instanzenzüge für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer vorsehen dürfen³⁹. Es wäre sprachlich ohne weiteres möglich

37 Z. B. betreffend den Kanton Thurgau: Entscheide des Bundesgerichts vom 12. Februar 2004, 2A.408/2003, und vom 23. Februar 2004, 2A.554/2003; betreffend den Kanton Zürich: Entscheid des Bundesgerichts vom 15. März 2004, 2A.421/2003.

38 Gl. M. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 11.

39 Ebenso MORITZ, Note sur l'Arrêt de la 11e Cour de droit public du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions c/ X et CCR, in RJJ 2003, 162; a. M. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 11.

gewesen, die Kantone trotz der Möglichkeit, eine oder zwei kantonale Instanzen vorzusehen, auf ein koordiniertes System zu verpflichten. Dass der Gesetzgeber dies nicht getan hat, zeigt mit aller Klarheit, dass er hier von einem bundesrechtlichen Zwang absehen wollte. Gleiches ergibt sich auch deutlich aus der mangelnden Koordination des Veranlagungsverfahrens und des Rechtswegs in den übrigen Belangen. So ist weder den Bestimmungen über die Eröffnung der Veranlagungsverfügungen noch den übrigen Vorschriften zum Veranlagungsverfahren und den erstinstanzlichen Rekursverfahren⁴⁰ irgendein Hinweis auf die Notwendigkeit einer Abstimmung der Verfahren hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern zu entnehmen. Auch sind kantonale Bestimmungen über den Fristenstillstand für die direkte Bundessteuer nicht anwendbar⁴¹.

Unschön ist sodann, dass sich die bundesgerichtlichen Überlegungen schwergewichtig auf die Gesetzesmaterialien und auf Literaturzitate, die sich ihrerseits stark auf die Materialien beziehen⁴², abstützen. Denn aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich gerade, dass damals klar die Auffassung vorherrschte, es sei zwar sehr wünschbar und der Sache dienlich, wenn Kantone, welche zwei Rechtsmittelinstanzen bei den kantonalen Steuern vorsähen, dies auch bei der direkten Bundessteuer täten; davon, dass diesbezüglich ein bundesrechtlicher Zwang bestünde, kann den Materialien indes nicht das Geringste entnommen werden.

Wie dem auch sei – das Bundesgericht versteht die Steuerharmonisierung offenbar als dynamischen Prozess und hat in richterlicher Rechtsfortbildung einen bedeutenden Harmonisierungsschritt vollzogen. Dagegen ist grundsätzlich nichts einzuwenden; die Steuerharmonisierung ist konzeptionell auf allmähliches Fortschreiten in der Zeit hin angelegt⁴³. Nur sollte eine solche normative Fortentwicklung zunächst dem Gesetzgeber anheim gestellt und nicht bei erster Gelegenheit durch den Richter vollzogen werden. Aufgabe des Richters wäre es, den Gesetzgeber vorerst klar und bestimmt auf den dringenden Harmonisierungsbedarf hinzuweisen.

5 Weiterbildungskosten: MBA-Ausbildung⁴⁴

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige X. hatte sein Ökonomiestudium zwei Jahre nach der Matur (Typ E) abgebrochen. Danach arbeitete er fünf Jahre als selbständiger Supporter. Ab 1995 nahm er eine unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Y. AG auf, insbesondere in den Bereichen Akquisition, Beratung und Verkauf. Bei der Z. AG, zu welcher er im Jahr 1998 wechselte, konnte er seinen Verantwortungsbereich ausbauen. Er ist seit Juli 2001 bei der Z. AG als Business Development Manager tätig. Von 1997 bis 1999 durchlief er eine Ausbildung zum Bachelor of Business Administration (BBA), deren Kosten die Steuerveranlagungsbehörden des Kantons Zürich steuerlich als Weiterbildungskosten zum Abzug zuliessen.

Unter dem Titel «Berufsauslagen» machte der Steuerpflichtige im Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 1999 unter anderem Weiterbildungs- und Umschulungskosten in der Höhe von Fr. 27 542 mit der Begründung geltend, er habe sich im Rahmen einer Weiterbildung bei der Graduate School of Business Administration Zürich (GSBA) berufsbegleitend zum Master of Business Administration (MBA) ausbilden lassen. In dieser Summe waren neben dem Schulgeld in der Höhe von Fr. 16 850 auch Fr. 5 742 für einen Computer und Fr. 4 950 für ein Lernzimmer in der Privatwohnung des Steuerpflichtigen enthalten.

Das Kantonale Steueramt Zürich berücksichtigte in seiner Einschätzung für die direkte Bundessteuer 1999 statt der deklarierten Weiterbildungs- und Umschulungskosten lediglich einen Pauschalabzug in der Höhe von Fr. 400. Dagegen setzte sich der Steuerpflichtige zur Wehr; er gelangte nach erfolglosem Durchlaufen des Instanzenzugs vor das Bundesgericht, welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abwies.

40 Diesbezüglich wirft das Bundesgericht allerdings – wie erläutert – in einem obiter dictum die Frage auf, ob die erstinstanzlichen Rekursbehörden hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern verschieden sein dürften, vor allem wenn keine Koordinierung zwischen ihnen bestehe. Obwohl das Bundesgericht die Frage offen liess, dürften jene Kantone, welche diese Verfahren noch nicht aufeinander abgestimmt haben, gut beraten sein, hier von sich aus tätig zu werden.

41 Vgl. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 14.

42 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 431 f.; YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in ASA 69 (2000/2001), 324; CASANOVA, Rekursverfahren, in ASA 61 (1992/93), 442.

43 REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, in ASA 62 (1993/94), 587 f.

44 Entscheidung des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass sich der Gesetzgeber bei den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG an dem für Selbständigerwerbende geltenden Grundsatz orientiere, wonach die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können (Art. 27 Abs. 1 DBG). Abzugsfähig seien deshalb alle Kosten der Weiterbildung, wenn sie objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang gestanden haben und aus Sicht des Steuerpflichtigen zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt erschienen seien. Dies gelte auch dann, wenn sich die Ausgabe als nicht absolut unerlässlich erweise, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen.

Abzugsfähig iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG seien aber nur Kosten, welche im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen würden, nicht hingegen die Ausbildungskosten iSv Art. 34 lit. b DBG für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf. Keine Weiterbildungskosten seien Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen, da diese letztlich für eine neue Ausbildung erbracht würden. Berufsaufstiegskosten seien etwa die Kosten für den Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmungsführung durch einen ausgebildeten Juristen, Mathematiker oder Computerfachmann. Das Bundesgericht wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass selbst die Kosten für die LL. M.-Ausbildung eines ausgebildeten Juristen und Rechtsanwaltes nicht zum Abzug zugelassen wurden, weil der Steuerpflichtige nicht den Nachweis erbracht hatte, inwiefern er durch das absolvierte Nachdiplomstudium sein im Rahmen seiner Tätigkeit in einer international ausgerichteten Anwaltskanzlei zwingend benötigtes Fachwissen habe vertiefen können⁴⁵.

Im Lichte dieser Rechtsprechung falle auf, dass der Steuerpflichtige nach der Matura zwar ein Wirtschaftsstudium begonnen, aber nach gut zwei Jahren ohne Abschluss abgebrochen habe. Die mit dem beruflichen Aufstieg verbundenen neuen Aufgabenbereiche hätten gezeigt, dass der Steuerpflichtige mit Bezug auf sein berufliches Wissen verschiedene Defizite aufgewiesen habe, welche es zu beseitigen galt. Damit hätte sich die

Ausbildung zum BBA und anschliessend zum MBA als eigentliche Erstausbildung erwiesen, welche an die Stelle des abgebrochenen Wirtschaftsstudiums trat. Dies gehe auch aus den Modulbeschreibungen des MBA und den zu absolvierenden Studienblöcken hervor. Die Modulbeschreibungen machten nach Ansicht des Bundesgerichts deutlich, dass der Steuerpflichtige mit den unternommenen Ausbildungsschritten eine eigentliche wirtschaftswissenschaftliche, praktisch und theoretisch ausgerichtete Ausbildung nachholte, etwas, was er offensichtlich mit dem Abbruch seines Ökonomiestudiums verpasst habe. Damit seien die für den MBA aufgewendeten Kosten als Kosten für eine nachgeholte Erstausbildung ebenso wenig abziehbar wie etwa die Kosten für ein Wirtschaftsstudium im Anschluss an die Matura oder die Aufwendungen des Besuchs einer Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule (HWV) nach einer kaufmännischen Lehre.

Die Kosten für die MBA-Ausbildung seien auch deshalb nicht als Weiterbildungskosten abziehbar, weil die MBA-Ausbildung einen Aufstieg in eine höhere Berufsstellung ermögliche. Aus den Modulbeschreibungen gehe hervor, dass die MBA-Ausbildung die für eine Managerkarriere notwendigen Kenntnisse vermittele. Unbehelflich sei deshalb der Einwand des Steuerpflichtigen, dass er immer Verkäufer gewesen sei und sich nur «vom qualifizierten Verkäufer zum Meisterverkäufer in einer spezialisierten Branche» entwickelt habe. Vorliegend handle es sich um Berufsaufstiegskosten, welche nicht im Rahmen des erlernten und ausgeübten Berufes des EDV-Verkäufers aufgewendet worden und als Kosten für eine neue – vorliegend erstmalige – Ausbildung nach Art. 34 lit. b DBG nicht abziehbar seien.

Verfehlt sei der Einwand des Steuerpflichtigen, die Steuerveranlagungsbehörden hätten die Kosten für die Ausbildung zum BBA zum Abzug zugelassen. Die Veranlagung entfalte nur Wirkung für die betreffende Steuerperiode und könne in späteren Jahren jederzeit einer Nachprüfung unterzogen werden, sodass der Steuerpflichtige nicht verlangen könne, gleich wie im vergangenen Steuerjahr behandelt zu werden.

Ebenso wurde der Hinweis auf die für die MBA-Ausbildung verlangte fünfjährige berufliche Praxiserfahrung als unbehelflich qualifiziert, da auch die Ausbildung zum Betriebsökonom HWV oder Ingenieur HTL Berufspraxis voraussetze, ohne dass diese Kosten als Weiterbildungskosten zum Abzug zugelassen würden.

45 Der Hinweis im Urteil auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 8. August 2002, 2A. 130/2002 (publ. in StE 2003 B 22.3 Nr. 73 = ASA 72, 473ff.) ist offensichtlich ein Fehlzitat. Gemeint ist wohl der Entscheid des Verwaltungsgerichts des

Kantons Zürich vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 22.3 Nr. 74. Vgl. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003, in FStR 2003, 223f.

Auch liege keine rechtsungleiche Behandlung mit Arbeitnehmern vor, deren Ausbildung die Arbeitgeber finanzieren. Die Übernahme von Lebenshaltungskosten, zu welchen die Ausbildungskosten zu zählen seien, durch den Arbeitgeber sei als geldwerter Vorteil nach Art. 17 Abs. 1 DBG zu besteuern.

Die Aufwendungen für Computer und Lernzimmer hat das Bundesgericht entsprechend der Qualifikation der MBA-Ausbildung nicht als Weiterbildungskosten iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG anerkannt. Die Abzugsfähigkeit der Kosten für das Lernzimmer als «übrige für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten» iSv Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG lehnte das Bundesgericht ab. Der Steuerpflichtige müsse nämlich weder einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen, weil der Arbeitgeber über kein geeignetes Arbeitszimmer verfüge, noch habe der Steuerpflichtige nachgewiesen, dass er einen besonderen Raum für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit reserviert habe. Da der Steuerpflichtige ausschliesslich geltend macht, dass er den Computer für seine Weiterbildung benötige und auch aus den Akten nicht ersichtlich sei, dass ein Zusammenhang zwischen der Anschaffung des Computers und der beruflichen Tätigkeit bestehe, seien auch die Kosten des Computers nicht als Berufskosten iSv Art. 26 DBG abziehbar.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die allgemeinen Ausführungen des Bundesgerichts zu den steuerrechtlich abziehbaren Weiterbildungskosten entsprechen weitgehend den im leading case vom 20. Februar 1987⁴⁶ entwickelten Überlegungen. Ein Vergleich der in den beiden Entscheiden getroffenen Formulierungen hinsichtlich der Berufsaufstiegskosten lässt allerdings aufhorchen. Während das Bundesgericht im Entscheid vom 20. Februar 1987⁴⁷ noch klar die Ansicht vertreten hat, der Abzug von Berufsaufstiegskosten sei «nur dann zu verweigern, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar einen andern Beruf» bilden, erklärt es in casu⁴⁸ zwar die Kosten des Erwerbs verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs für abziehbar, erwähnt dann aber sogleich als nicht abziehbar die «Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende

höhere Berufsstellung» (sog. Berufsaufstiegskosten) dienen. Daraus darf indes nicht vorschnell geschlossen werden, dass sämtliche Berufsaufstiegskosten als Ausbildungskosten zu qualifizieren wären. Auch aus den neuen Formulierungen ergibt sich (wenn auch weniger deutlich als im Entscheid vom 20. Februar 1987), dass Aufstiegskosten im gleichen Beruf abziehbare Weiterbildungskosten darstellen. Zutreffend unterscheidet deshalb die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Berufsaufstiegskosten⁴⁹.

Die im vorliegenden Fall verausgabten Kosten für den Erwerb des MBA könnten mit Blick auf die gegenwärtige Stellung des Steuerpflichtigen und die mit dem MBA-Studium erworbenen Kenntnisse durchaus als Weiterbildungskosten qualifiziert werden, versetzen die vermittelten Fächer diesen doch in die Lage, seinen gegenwärtigen Beruf auf theoretisch abgesicherter Grundlage besser und effizienter ausüben zu können. Im neuen Verantwortungsbereich zeigte sich, dass seine Ausbildung verschiedene Lücken aufwies, die es zu schliessen galt. Dies ist die typische Ausgangslage für den Besuch von Weiterbildungsveranstaltungen. Dennoch hat das Bundesgericht die verausgabten Kosten aufgrund der speziellen Verhältnisse im konkreten Fall als nicht abziehbare Ausbildungskosten betrachtet. Es hat nach einer Analyse der vermittelten Fächer gefolgert, dass der Steuerpflichtige eine eigentliche wirtschaftswissenschaftliche Ausbildung absolviert und sich damit das angeeignet hat, was er infolge des Abbruchs seines Ökonomiestudiums verpasst hatte. Somit hat er seine Erstausbildung nachgeholt. Seine Situation präsentiert sich ähnlich wie diejenige von Fachhochschulabsolventen, weshalb das Bundesgericht in vertretbarer Weise von Ausbildungs- und nicht von Weiterbildungskosten ausging. Auch in Deutschland wird die Abziehbarkeit der Kosten eines MBA-Studiums abgelehnt, wenn dem MBA-Studium kein Erststudium mit Berufsabschluss vorausgegangen ist, dies auch dann, wenn das MBA-Studium als Erststudium berufsbegleitend absolviert wird⁵⁰.

Wie Michael Beusch gestützt auf neueste Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich zu Recht hervorhebt, darf nun aber aus diesem Entscheid nicht abgeleitet werden, dass die Abziehbarkeit von Weiterbildungskosten jedenfalls eine abgeschlossene Grundausbildung voraussetzt⁵¹. Auch die so genannten Fortset-

46 BGE 113 Ib 114 ff.

47 BGE 113 Ib 120 f. E 3 b.

48 Entscheid des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77, E 2.2.

49 Entscheid der Steuer-Rekurskommission III des Kantons Zürich vom 11. Juli 2001, in StE 2002 B 22.3 Nr. 72 E 1 b; vgl. auch SCHWEIGHAUSER, Kommentar zum StG BL, § 29 N 19.

50 Vgl. HEINOLD, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten eines MBA-Studiums, in DB 1998, 2037, 2039.

51 BEUSCH, Bildungskosten, in ZSIS vom 30. Juni 2004, Ziff. 18.

zungsausbildungskosten sind, wenn sie bezogen auf den bereits erlernten und ausgeübten Beruf anfallen, durchaus abziehbar⁵². Nach dem Zürcher Verwaltungsgericht liegen Weiterbildungskosten immer dann vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern⁵³. Dabei könne das erforderliche Fachwissen durchaus in der Praxis erlernt worden sein; es bedürfe keiner eigentlichen Grundausbildung, zumal es eine solche für verschiedene Berufe gar nicht gebe⁵⁴. So bilden z. B. die Kosten des MBA-Studiums, das ein Chefarzt einer grösseren Klinik absolviert, gemeinhin Weiterbildungs- und nicht Ausbildungskosten, obwohl sich der Arzt das Basiswissen für die hier erworbenen Erkenntnisse in der Praxis und nicht während seines Medizinstudiums angeeignet hat. Er ist im Besitz einer abgeschlossenen Erstausbildung und sieht sich aufgrund seiner derzeitigen beruflichen Stellung veranlasst, neue theoretische Kenntnisse zu erwerben, um seinen gegenwärtigen Beruf besser ausüben zu können. Aus diesen Gründen können auch die Kosten für den Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmensführung durch einen ausgebildeten Juristen, durch einen Mathematiker oder Computerfachmann – je nach den konkreten Umständen des zu beurteilenden Falls – Weiterbildungskosten darstellen⁵⁵.

6 Nachsteuer und Busse bei Nichtdeklaration eines Liquidationsüberschusses⁵⁶

Sachverhalt

B. war mit acht Aktien an der X. AG beteiligt. Mit Gesellschaftsbeschluss vom 17. Mai 1996 wurde die X. AG aufgelöst. Der Revisor genehmigte am 12. September 1996 die Liquidation und die Verteilung des erzielten Überschusses an die Aktionäre. Die Löschung der X. AG mit Bestätigung des Revisors erfolgte auf den 3. April 1997. B. erhielt einen Liquidationsüberschuss von Fr. 458 956, welcher grösstenteils in Wertschriften ausgerichtet wurde. Für die Verrechnungssteuer auf diesem Liquidationsüberschuss wurde das Meldeverfahren

bewilligt. Bei der entsprechenden Meldung wurde als Fälligkeitstermin des Anspruches auf den Liquidationsüberschuss der 16. Oktober 1996 bezeichnet.

B. unterliess es, in der von ihm persönlich und anscheinend ohne Beizug einer Fachperson abgefassten Steuererklärung 1997/1998 den Liquidationsüberschuss als Einkommen zu deklarieren. Die erhaltenen Wertschriften führte er hingegen im Wertschriftenverzeichnis auf und machte einen Verweis auf die Liquidation der X. AG. Bei der Bearbeitung des Wertschriftenverzeichnisses durch die Abteilung Wertschriftenkontrolle wurde das Fehlen des Liquidationserlöses beim Wertschriftenvertrag aufgrund des Meldedoppels der ESTV betreffend die Verrechnungssteuer bemerkt und eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen. Die Veranlagungsbehörde hat dann in der Steuererklärung die X.-Aktien zwar mit dem Vermerk «in Liq.» versehen und unter Abzug vom Gesamtergebnis gestrichen, jedoch keine Aufrechnung des Liquidationsüberschusses beim Einkommen vorgenommen. Auf dieser Grundlage wurde B. rechtskräftig veranlagt.

Im bundesgerichtlichen Verfahren war auf Ersuchen des Steueramtes des Kantons Nidwalden und der ESTV zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer und die Auferlegung einer Busse wegen Steuerhinterziehung bei der direkten Bundessteuer erfüllt waren.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Besteuerung stellte das Bundesgericht auf den Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ab. Vorliegend sei dies der Zeitpunkt der Genehmigung der Liquidation und der Verteilung des Liquidationsüberschusses durch den Revisor (12. September 1996) bzw. (spätestens) der als Fälligkeitstermin bezeichnete Zeitpunkt (16. Oktober 1996). Zu prüfen war, ob der bei der Veranlagung der Einkommenssteuer nicht erfasste Liquidationsüberschuss der Steuerbehörde bekannt war oder ihr allenfalls erkennbar gewesen wäre. Das Bundesgericht hielt fest, dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen nicht erforderlich sei. Entscheidend sei die Würdigung

52 Sehr restriktiv LOCHER, Kommentar zum DBG, Art. 26 N 60 und 63.

53 Das Verwaltungsgericht bezieht sich hierbei auf Art. 30 lit. a BBG; vgl. den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. März 2004, in ZStP 2004, 116 ff.; s. dazu auch BEUSCH, Bildungskosten, in ZSiS 2004, Ziff. 18 und 22, mit Hinweisen auf weitere, noch unpublizierte Verwaltungsgerichtsentscheide.

54 Ebenda.

55 A. M. Entscheid des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77, E 2.2; s. dazu auch Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 26. November 2003, in BStPra 2004, 110 ff., und Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 10. März 1998, in StE 1999 B 22.3 Nr. 3 Nr. 66.

56 Entscheid des Bundesgerichts vom 25. April 2003, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15.

der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung.

Nach Auffassung des Bundesgerichts verletzte B. seine gesetzliche Pflicht zur Deklaration, weil er den Liquidationsüberschuss nicht als Wertschriftenenertrag bzw. als Einkommen deklarierte. Der Umstand, dass der Pflichtige die Wertschriften im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt hatte, änderte an der Beurteilung nichts.

Die Steuerbehörde habe zwar um die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der X. AG gewusst, jedoch seien ihr der Zeitpunkt der Vollendung der Liquidation und der Zeitpunkt des Zuflusses des aus der Liquidation resultierenden Erlöses nicht bekannt gewesen. Die Steuerbehörde sei nicht verpflichtet, ergänzend zu untersuchen, ob ein Meldeformular oder andere Unterlagen vorhanden waren.

Infolgedessen waren nach Ansicht des Bundesgerichts die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer nach Art. 151 DBG erfüllt, obwohl dem Steueramt ein verrechnungssteuerrechtliches Meldeformular bezüglich des Liquidationsüberschusses vorlag.

Das Bundesgericht attestierte aufgrund des relativ umfangreichen Wertschriftenverzeichnisses dem Pflichtigen eine gewisse Übung beim Kauf und Verkauf von Wertpapieren der vorliegenden Art. Da der Pflichtige mit der Einleitung des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer zudem bewiesen habe, dass er vergleichbar komplexen Fragen wie bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer gewachsen war, stellte das Bundesgericht in steuerstrafrechtlicher Hinsicht eine schuldhafte Sorgfaltspflichtverletzung fest. Der Pflichtige habe sich somit der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Entscheidend ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel vorenthalten wurden, welche ihr im Zeitpunkt der Veranlagung hätten bekannt sein müssen, um eine richtige Veranlagung vornehmen zu können. Trifft dies zu, so ist die Steuerbehörde gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG trotz Rechtskraft der vorgenommenen Veranlagung befugt, die zu Unrecht nicht erhobene Steuer im Nachsteuerverfahren einzufordern.

Das Bundesgericht bringt die zu beurteilenden Geschehnisse prägnant wie folgt zum Ausdruck: «Der Be-

schwerdeführer hat weder die Beteiligung an der X. AG noch die Liquidation als solche noch die aus der Liquidation hervorgegangenen bzw. ihm übertragenen Wertschriften verheimlicht. Er hat diese Tatsachen im Gegenteil ausdrücklich im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt und diesem entsprechende Belege beigelegt. Er hat es freilich unterlassen, den Liquidationserlös⁵⁷ in der Steuererklärung als Einkommen zu deklarieren.»⁵⁸ Weiter führt das Bundesgericht aus, dass dem Beschwerdeführer zwar teilweise zugute zu halten sei, dass es nicht offensichtlich sei, von welchem massgeblichen Zeitpunkt bei der vorliegenden Liquidation auszugehen sei. Aufgrund der allfälligen Unsicherheit hätte er indes an die Steuerbehörde gelangen können und müssen und nicht einfach auf eine Deklaration des Liquidationsüberschusses als Einkommen verzichten dürfen. Der Beschwerdeführer habe deshalb seine gesetzlichen Pflichten bei der Steuererklärung nicht erfüllt.

Die angebliche Pflichtverletzung bestand in casu darin, dass der Betrag des Liquidationsüberschusses nicht als Einkommen deklariert wurde. Die Qualifizierung des Liquidationsüberschusses als steuerbarer Vermögensertrag ist wohl unbestreitbar eine Rechtsfrage. Heute ist man sich in der Doktrin zwar mehr oder weniger darüber einig, dass der Liquidationsüberschuss aufgrund der objektbezogenen Betrachtungsweise steuerbaren Vermögensertrag bildet und nicht dem Bereich des steuerfreien privaten Kapitalgewinns zuzuordnen ist. Immerhin hat Ernst Höhn dies in der 7. Auflage seines Lehrbuchs zum Steuerrecht⁵⁹ noch anders dargestellt. Auf die Grundproblematik der Besteuerung des Liquidationsüberschusses geht das Bundesgericht indes nicht ein, sondern weist darauf hin, dass in der Wegleitung zur Steuererklärung klar auf die Steuerbarkeit von Liquidationsüberschüssen hingewiesen werde. Damit erachtet es die Pflichtwidrigkeit für erstellt.

Mit diesem Urteil wendet sich das Bundesgericht von der Schlüsselfrage des Art. 151 Abs. 1 DBG zur Öffnung rechtskräftiger Veranlagungen – vom Vorhandensein neuer Tatsachen oder Beweismittel – ab und reduziert die Voraussetzungen für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens auf das Vorliegen von Fehlern tatsächlicher oder rechtlicher Natur beim Ausfüllen des Steuerklärungsformulars. Der Steuerpflichtige sei verpflichtet, das Steuerklärungsformular wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Er trage die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Wenn er sich über die steuer-

57 Richtigerweise müsste es hier *Liquidationsüberschuss* heissen.

58 Entscheid des Bundesgerichts vom 25. April 2003, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15 E 3.4.1.

59 HÖHN, Steuerrecht, 281.

rechtliche Bedeutung von Tatsachen im Unklaren sei, dürfe er diese nicht einfach verschweigen, sondern müsse auf die Unsicherheit hinweisen. Das läuft darauf hinaus, dass der Steuerpflichtige nicht nur alle massgebenden Sachverhaltselemente vollständig und klar präsentieren muss, sondern dass er diese auch steuerrechtlich zutreffend zu qualifizieren hat und alle Rubriken des Steuererklärungsformulars richtig auszufüllen sind. Dies kommt einer Abkehr vom gemischten Veranlagungsverfahren gleich. Wie im Selbstveranlagungssystem soll es nur noch auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuerdeklaration ankommen. Ob sich ein solcher Systemwechsel mit Blick auf die heutigen Gegebenheiten der Steuerveranlagungen als Massenbewältigungsproblem und in Anbetracht der Komplexität der Steuererklärungen sowie der hinlänglich bekannten Schwierigkeiten der Überprüfung von komplexen Deklarationen nicht langsam aufdrängt, kann hier dahingestellt bleiben, denn die derzeitige gesetzliche Konzeption ist mit Blick auf Art. 151 DBG klar und darf nicht durch den Richter verwischt werden. Mängel in der Sachverhaltsdarlegung, die kausal waren für eine unrichtige Veranlagung, dürfen auch nach Eintritt der Rechtskraft korrigiert werden, nicht aber die unzutreffende rechtliche Würdigung der klar präsentierten Fakten.

Das Bundesgericht hat offenbar selbst gemerkt, dass dieser Hauptbegründungsstrang fragwürdig ist und hat dann sub Erwägung 3.4.2 doch noch versucht, das Urteil flankierend mit Überlegungen auf der Tatsachenebene zu begründen und darzutun, dass der Sachverhalt in concreto unklar bzw. unvollständig war. Es gesteht zu, dass die Steuerbehörde aufgrund ihres bei der Bearbeitung der Steuererklärung angebrachten Vermerks «in Liq.» und der Streichung des Steuerwerts der Aktien der X. AG sowie der Ergänzung «per 30.9.96» bei den aus der Liquidation hervorgegangenen Aktien offensichtlich von der Beteiligung des Beschwerdegegners an der X. AG und auch von deren Liquidation, ja sogar von der vorgesehenen Verteilung gewusst hatte. Die Steuerbehörde habe jedoch nicht wissen können, dass die Liquidation vollendet und der daraus hervorgegangene Erlös dem Beschwerdeführer zugeflossen sei. Dieser habe den Schein erweckt, der Überschuss sei noch nicht verteilt worden bzw. es sei noch kein Anspruch darauf erwachsen. Mit diesen Äusserungen versucht das Bundesgericht vergeblich darzutun, dass die rechtlich relevanten Tatsachen unrichtig oder unvollständig deklariert wurden. Denn zum einen kommt es für die Frage der Steuerbarkeit des Vermögensertrags bei Liquidation nicht auf den Zeitpunkt der Vollendung der Liquidation an – steuerbar sind

bekanntlich auch Teilliquidationsbeträgnisse –, und zum andern war der Zufluss einer Liquidationsausschüttung nicht nur aktenkundig, sondern die Steuerbehörde hatte, wie der Vermerk «per 30.9.96» und die Streichung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der X. AG zeigen, sogar unbestreitbar Kenntnis davon. Überdies wurde das Fehlen des Liquidationsüberschusses beim Wertschriftenenertrag anlässlich der Bearbeitung des Wertschriftenverzeichnisses durch die Abteilung Wertschriftenkontrolle bemerkt und eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen, welche die Steuerbehörde in der Veranlagung dann aber nicht übernommen hatte. Der Tatbestand der Liquidationsausschüttung war der Steuerbehörde somit aufgrund des Aktenstands im Zeitpunkt der Veranlagung nicht nur mit nichts zu wünschen übrig lassender Klarheit erkennbar⁶⁰, sondern er war der Steuerbehörde auch offensichtlich bekannt; sie hat ihn aber rechtlich unzutreffend gewürdigt. Aus diesen Gründen ist jeder Versuch, den gefällten Entscheid mit dem Fehlen von rechtsrelevanten Tatsachen zu begründen, zum Scheitern verurteilt.

Vor diesem Hintergrund hätte der Steuerpflichtige auch nicht bestraft werden dürfen. Es fehlt schon am objektiven Tatbestand. Die Unvollständigkeit der Veranlagung ist nicht auf das Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen, sondern auf einen Fehler der veranlagenden Steuerbehörde, die zwar nachweislich alle wesentlichen Sachverhaltselemente gekannt, aber die falschen rechtlichen Schlüsse daraus gezogen hat. Auch auf subjektiver Ebene darf dem Steuerpflichtigen aufgrund der höchst komplexen steuerrechtlichen Fragestellung keine Sorgfaltspflichtverletzung zur Last gelegt werden.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000

BEUSCH MICHAEL, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, in ZSiS vom 30. Juni 2004

BIAGGINI GIOVANNI, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, in ZBl 98 (1997), 1 ff.

BOSSHART JÜRGEN, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBl 85 (1984), 1 ff.

60 Was nach Art. 151 DBG bereits die Einleitung eines Nachsteuerfahrens ausschliessen würde.

- CASANOVA HUGO, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004
- Rekursverfahren, in ASA 61 (1992/93), 441 ff.
- DESAX MARCUS, Lausannes fiskalische Schlagseite. Eine Zuschrift zur Abzugsfähigkeit von Wertschriftenverlusten, in NZZ vom 20. Januar 2004 (Nr. 15), 23
- GRÜNINGER EMANUEL/STUDER WALTER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. A., Basel 1970
- HEINOLD MICHAEL, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten eines MBA-Studiums, in DB 1998, 2037 ff.
- HÖHN ERNST, Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 7. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- KAUFMANN THOMAS JÖRG/RABAGLIO ORLANDO, Gewerbemässiger Wertschriftenhandel – gut gezielt, aber schlecht getroffen, in ST 2004, 330 ff.
- KNOBBE-KEUK BRIGITTE, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. A., Köln 1993
- LEFFSON ULRICH, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7. A., Düsseldorf 1987
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001
- MORITZ JEAN, Note sur l'Arrêt de la IIe Cour de droit public du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions c/ X et CCR, in RJJ 2003, 161 ff.
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, in ASA 62 (1993/94), 578 ff.
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996, 1 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2002, FStR 2003, 221 ff. und 298 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
- SCHWEIGHAUSER MATTHIAS, § 29 StG BL, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004
- TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 1998
- VON GREYERZ CHRISTOPH, Bewertungsgrundsätze im Aktienrecht, in SAG 54 (1982), 1 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1996
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in ASA 69 (2000/2001), 305 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, Art. 122–135 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, Basel/Genf/München 2000