

Rechtsprechung im Jahr 2006 (2. Teil)

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

Inhalt***

In der vorangehenden Ausgabe:

- 1 Indirekte Teilliquidation sowie mangelnder Vertrauensschutz bei Praxisänderungen
- 2 Verlustverrechnung nach Veranlagung mit positiven Steuerfaktoren
- 3 Stellung von Drittpersonen im Amtshilfeverfahren mit den USA

In dieser Ausgabe:

- 4 Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen
- 5 Vorentscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis
- 6 Verrechnung von Verlusten auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit ordentlichem Einkommen
- 7 Abschreibungszwang bei Verlustverrechnung

Literatur

Rechtsquellen

Praxisanweisungen

4 Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen⁴⁹

Sachverhalt

X. verkaufte mit Vertrag vom 19.11.2002 ein Mehrfamilienhaus zum Preis von Fr. 1 710 000. Der Besitzantritt mit Übergang von Nutzen und Gefahr wurde auf den 1.1.2003 festgesetzt. Bei Vertragsschluss war eine Anzahlung von Fr. 30 000 zu leisten, der restliche Kaufpreis von Fr. 1 680 000 (davon Fr. 45 000 mutmassliche Grundstückgewinnsteuer) war bei der Eigentumsübertragung zu bezahlen, die bis am 10.1.2003 zu erfolgen hatte. Hinsichtlich der durch den Verkäufer zu begleichenden Grundstückgewinnsteuer wurde Folgendes vereinbart: «Der Verkäufer verpflichtet sich, bis zur grundbuchlichen Eigentumsübertragung die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer vom Steueramt ... provisorisch errechnen zu lassen. Sollte diese Berechnung höher ausfallen als der von den Parteien in der Kaufpreisabrechnung vorn vorgesehene Betrag von Fr. 45 000, so wäre dieser Betrag anlässlich der Eigentumsübertragung auf die vom Steueramt ... errechnete Höhe anzupassen. Ein allfälliger sich nach der Bezahlung der Steuern ergebender Überschuss aus dem hinterlegten Betrag kommt vollumfänglich dem Verkäufer zugute, währenddem sich dieser im andern Falle zur sofortigen Nachzahlung verpflichtet...».

Effektiv fand die Eigentumsübertragung dann am 14.1.2003 statt, nachdem der Kaufvertrag insoweit geändert wurde, als die zu überweisende Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 55 000 angehoben wurde.

Das kantonale Steueramt Zürich würdigte den aus der Veräusserung der Liegenschaft erzielten Gewinn als in der Steuerperiode 2002 erzieltetes Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshandel). Die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde von X. ab. Demgegenüber befand das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, dass sich der Anspruch des Pflichtigen auf die Kaufpreisforderung bei Vertragsschluss wegen der Vertragsklausel hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer noch nicht als sicher erwiesen habe, weshalb es die gegen den Rekursentscheid erhobene

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

*** Die Autoren danken Herrn RA lic. iur. Christian Martin Gutekunst für wertvolle Anregungen und Hinweise.

49 BGer 2A.250/2006, 11.10.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 24.

ne Beschwerde guthiess. Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt Verwaltungsgerichtsbeschwerde, welche das Bundesgericht teilweise guthiess.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Nach den verfahrensrechtlichen Erwägungen hielt das Bundesgericht unter Hinweis auf seine bisherige Praxis⁵⁰ fest, dass alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerbar seien, so auch sämtliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Das steuerbare Einkommen bemesse sich gemäss Art. 210 Abs. 1 DBG nach den Einkünften der Steuerperiode. In zeitlicher Hinsicht sei Einkommen nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe, über den sie tatsächlich verfügen könne. Voraussetzung des Zufließens sei ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein könne. Der Forderungserwerb sei in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Vorherrschend sei in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz werde in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden müsse. So seien auch Einkünfte aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel in dem Zeitpunkt zugeflossen, in welchem der Kaufvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden und seine Erfüllung nicht unsicher erschienen sei.

Mit Blick auf den zu beurteilenden Sachverhalt erwog das Bundesgericht sodann, dass sich zwar die Eigentumsübertragung wegen der Vertragsklausel, wonach vor der Eigentumsübertragung die mutmassliche Grundstückgewinnsteuer abzuklären und allenfalls der Vertrag entsprechend anzupassen sei, verzögert habe, jedoch könne hier entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht die Rede von einer unsicheren Erfüllung sein, denn die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer sei nicht etwa auf den Erwerber überwält worden, womit sich das Ausmass der Grundstückgewinnsteuer in der Tat auf die Höhe des Erlöses ausgewirkt hätte. Der Kaufpreis von Fr. 1 710 000 als der für die Grundstückgewinnsteuer massgebende Erlös sei durch die von der Gemeindeverwaltung provisorisch ermittelte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 55 000 (statt Fr. 45 000), die ihr sicherheits halber direkt zu überweisen war, nicht berührt worden. Durch diese höhere Sicherheitsleistung sei die Kaufpreiszahlung nicht ernstlich gefährdet worden. Im Übri-

gen – fügte das Bundesgericht bei – könne aus dem blossen Hinweis auf die Folgen einer Vertragsnichterfüllung im Kaufvertrag (Art. 107 OR) offensichtlich nicht geschlossen werden, die Vertragserfüllung sei unsicher. Die Vorinstanz sei deshalb zu Unrecht davon ausgegangen, der Gewinn sei erst im Jahre 2003 erzielt worden. Damit werde kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt, sondern nur der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt einer anderen rechtlichen Würdigung zugeführt.

In den weiteren Ausführungen nahm das Bundesgericht Bezug auf eine «verbreitete Lehrmeinung», die den Realisationszeitpunkt bei Immobilientransaktionen generell auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages (bzw. auf den Zeitpunkt der Anmeldung zur Eigentumsübertragung gegenüber dem Grundbuchamt) ansetzen möchte, weil erst damit ein Anspruch auf die Gegenleistung bestehe⁵¹. Diese Lehrmeinung habe jedoch nach höchstrichterlicher Auffassung vorab ausserordentliche Geschäftsvorfälle vor Augen, wo es sich um die Realisation stiller Reserven auf Anlagevermögen handle⁵². Vorliegend gehe es jedoch nicht um die Erzielung von Kapitalgewinnen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 DBG, sondern um Liegenschaftsgewinne gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG. Im Übrigen hätte der Veräusserer vorliegend grundsätzlich sofort leisten müssen, wobei zugleich auch die Kaufpreisrestanz zu bezahlen gewesen wäre. In einem solchen Fall auf die tatsächliche Eigentumsübertragung abzustellen, liesse den Realisationszeitpunkt vom Gutdünken einer Partei abhängen, womit dieser Zeitpunkt allzu leicht manipuliert werden könnte. Das erschien dem Bundesgericht als wenig sinnvoll, weshalb es eine Praxisänderung nicht für gerechtfertigt erachtete. Zur Bekräftigung verwies es abschliessend auf seinen Entscheid vom 7.5.2004⁵³, wo es bei einem Alleinaktionär, der einen von der Beschlussfassung der Generalversammlung abweichenden Termin für die Fälligkeit einer Substanzdividende bestimmt hatte, befand, dass dieser nach Belieben festgesetzte Zeitpunkt steuerrechtlich nicht massgebend sein könne.

Aus diesen Gründen hiess das Bundesgericht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde teilweise gut. Dem Antrag des

50 Vgl. BGer 2A.475/2002, 31.3.2003, StE 2003 B 21.2 Nr. 17, mit Hinweisen.

51 An dieser Stelle führt das Bundesgericht die folgenden Literaturzitate an: BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 92; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 148 ff.; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26; REICH/ WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 218 ff., bei der Besprechung des Urteils 2A.475/2002 (vgl. auch Fn. 2). S. dazu auch SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003, 3 f.

52 Hier verweist das Bundesgericht auf den BGE 116 II 533 E 2a/dd.

53 BGer 2P.323/2003, 7.5.2004, StE 2005 A 24.21 Nr. 16 E 4.2 in fine; vgl. auch BGer, 17.2.1986, NSTP (40) 1986, 81, 87 E 3b.

Pflichtigen, den Entscheid der Steuerrekurskommission zu bestätigen, konnte es allerdings nicht stattgegeben, denn die Vorinstanz hatte sich zur grundsätzlichen Steuerbarkeit des fraglichen Gewinnes noch gar nicht geäußert, weshalb das Bundesgericht dem Eventualantrag folgte und die Sache an das Verwaltungsgericht zurückwies.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Wie das Bundesgericht vermerkt hat, haben die Verfasser bereits anlässlich des Überblicks über die Rechtsprechung im Jahr 2003 zur vorliegenden Realisationsproblematik Stellung genommen⁵⁴. Auch im damals besprochenen Bundesgerichtsentscheid vom 31.3.2003⁵⁵ ging es um die zeitliche Zuordnung von Liegenschaftsgewinnen eines Liegenschaftshändlers. Deshalb werden hier nicht einfach die damals angeführten Argumente nochmals wiedergegeben, vielmehr sollen die Kernelemente der abweichenden Lehrmeinung herausgeschält und mit den bundesgerichtlichen Überlegungen im zu besprechenden Entscheid konfrontiert werden. Ferner wird auf andere neuere Entscheide hingewiesen, anhand derer die Brüchigkeit der zurzeit noch vorherrschenden Realisationsdogmatik bei der Veräußerung von Vermögenswerten aufgezeigt werden kann.

Die abweichende Lehrmeinung basiert im Wesentlichen auf der Erkenntnis, dass sich die Frage, in welchem Zeitpunkt Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerrechtlich als realisiert zu betrachten sind, nach buchführungsrechtlichen Gesichtspunkten beurteilt; es gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz⁵⁶. Welcher Bemessungsperiode die im Unternehmen erzielten ordentlichen und ausserordentlichen Gewinne zuzuordnen sind, ergibt sich somit grundsätzlich aus den zentralen Periodisierungsprinzipien des Buchführungsrechts: aus dem Realisationsprinzip und dem Imparitätsprinzip⁵⁷. Bei Veräußerungsgeschäften können als Realisationszeitpunkte an sich derjenige des Vertragsschlusses, derjenige der Erbringung der eigenen Leistung oder aber der Zeitpunkt, in dem der Schuldner bezahlt, in Betracht gezogen werden. 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 Bilanzierung gegen das Vorsichtsprinzip verstossen würde. Es ist mit anderen Worten noch kein fester Rechtsanspruch entstanden. Eine Bilanzierung des im Kaufvertrag in Aussicht gestellten Entgelts kann frühestens in Betracht gezogen werden, wenn Nutzen und Gefahr am Kaufgegenstand auf den Käufer übergegangen sind.

Erfreulich an den bundesgerichtlichen Erwägungen ist vorab, dass es seinen Entscheid nicht mehr unter Beizug des Periodizitätsprinzips zu begründen versuchte, sondern unmittelbar auf die Realisationsfrage zu sprechen gekommen ist⁵⁸. Richtig ist auch, dass sich – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – weder aus der Vertragsklausel hinsichtlich der sicherzustellenden Grundstücksgewinnsteuer noch aus dem ausdrücklichen Hinweis auf die Säumnisfolgen gemäss Art. 107 OR eine Verschiebung des Realisationszeitpunkts vom Vertragsabschluss auf die Eigentumsübertragung begründen lässt.

Nicht Stellung genommen hat das Bundesgericht indessen zur entscheidenden Frage der bilanziellen Abwicklung einer Liegenschaftsveräußerung. Es hat sich mit dem fragwürdigen Hinweis, dass die abweichende Lehrmeinung vorab ausserordentliche Geschäftsvorfälle vor Augen habe⁵⁹, wo es sich um die Realisation stiller Reserven auf Anlagevermögen handle, nicht näher mit den zur Begründung des Eigentumsübergangs als massgeblichem Zeitpunkt der Einkommensrealisation angestellten Überlegungen auseinandergesetzt. Die buchführungsrechtlichen Gesichtspunkte sind – wie dargelegt – sowohl bei der Frage der Realisation von Einkünften im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG als auch bei der zeitlichen Zuordnung der Kapitalgewinne gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG von ausschlaggebender Bedeutung. Auch bei geschäftsplanmässigen Veräußerungen von Vermögenswerten oder beim Erbringen von Dienstleistungen ist die Gegenleistung (Kaufpreisforderung oder Dienstleistungsentgelt) prinzipiell erst bilanzierbar, wenn die eigene Leistung erbracht ist. So darf auch der Maler das Entgelt für die Fassadenrenovation und die Steuerexpertin das Honorar für die Beratung nicht bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses als Einnahme verbuchen; vielmehr muss zunächst die eigene Leistung erbracht werden. Bei Verkaufsgeschäften ergibt sich dies bereits aus der trivialen Überlegung, dass die Gegenleistung nicht bereits ins Vermögen aufgenommen werden kann, bevor die eigene Leistung aus dem Vermögen ausgeschieden ist. Dass in casu der Veräußerer grundsätzlich

54 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 218 ff.

55 BGer 2A.475/2002, 31.3.2003, StE 2003 B 21.2 Nr. 17.

56 Dazu und zum Folgenden REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 ff., mit weiteren Hinweisen.

57 Wobei im Privatvermögensbereich dieselben Überlegungen anzustellen sind (vgl. BGer 2A.537/2005, 21.12.2006, und hinten, bei Fn 18). Auch im Grundstücksgewinnsteuerrecht wird im Übrigen hinsichtlich des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung seit jeher sachgerecht auf die Eigentumsübertragung abgestellt.

58 Vgl. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 f.

59 Was sich den zitierten Fundstellen allerdings nicht entnehmen lässt.

sofort hätte leisten müssen und zugleich auch der restliche Kaufpreis hätte erbracht werden müssen, bildet deshalb kein Argument für den Zufluss eines festen Rechtsanspruchs noch im Jahre 2002. Solange die eigene Leistung nicht erbracht ist, hängt das Geschäft in der Schwebe, dies auch dann, wenn der Verkäufer schon längst hätte leisten müssen⁶⁰.

Wenn der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung vom Vertragsschluss auf die Eigentumsübertragung verlegt wird, bedeutet dies keineswegs, den Einkommenszufluss ins Belieben der Parteien zu stellen, wie dies das Bundesgericht mit dem vergleichsweise angeführten Fall des Hinausschiebens des Fälligkeitstermins einer von der Generalversammlung beschlossenen Dividende zu erklären versucht. Der Dividendenfluss ist nach dem Generalversammlungsbeschluss im Unterschied zur hier zu beurteilenden Problematik von keinen weiteren Handlungen der Parteien mehr abhängig. Dass das blosses Hinausschieben des Zahlungsflusses einer Dividende steuerrechtlich nicht massgeblich sein kann, ist in keiner Weise zu beanstanden. Vorliegend ist die Einkommensbildung indes im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht abgeschlossen; die Begründung eines festen Rechtsanspruchs verlangt – wie dargelegt – das Erbringen der eigenen Leistung. Zuzugestehen ist allerdings, dass die Gewinnverwirklichung mit dem prinzipiellen Abstellen auf die Eigentumsübertragung im Belieben der Parteien steht. Das bildet jedoch keinen hinreichenden Grund dafür, den Einkommenszufluss in einem verfrühten, weder buchführungsrechtlich noch sachlogisch begründbaren Zeitpunkt anzunehmen. Das Steuerrecht kann den Einkommensbildungsprozess nicht diktieren; es sind die Steuerpflichtigen (nicht der Staat), die Einkommen generieren; auch der Zeitpunkt des Vertragsschlusses hängt schliesslich vom Belieben der Parteien ab. Auch der oben erwähnten Steuerberaterin steht es, sofern der Klient nicht einen früheren Termin festlegt, frei, ob sie einen im Dezember erhaltenen Auftrag noch in diesem oder erst im kommenden Jahr erledigen will. Sofern sie im Dezember nicht aktiv wird, hat sie handelsrechtlich keine Möglichkeit und steuerrechtlich keine Verpflichtung, bereits für das laufende Jahr angefangene Arbeiten zu bilanzieren.

Ausgehend von der Besonderheit, dass der Besitzantritt im zu beurteilenden Sachverhalt bereits vor der Eigentumsübertragung stattfand, und Nutzen und Gefahr auf den 1.1.2003 übergangen, ist abzuklären, ob daraus abgeleitet werden kann, dass die Gewinnverwirklichung nicht doch bereits in der Steuerperiode 2002 stattgefunden hat.

60 Auch wenn die Fassade erst nach dem vertraglich vereinbarten Termin gestrichen wird, ist das Entgelt erst nach getaner Arbeit «verdient».

Wenn das Risiko und die faktische Verfügungsgewalt am Kaufgegenstand schon vor dem Eigentumswechsel auf den Käufer übergehen, ist nämlich vom Eigentumsübergang als massgeblichem Realisationszeitpunkt abzurücken⁶¹.

Kompliziert wird die Fragestellung durch den Umstand, dass der Übergang am Ende einer Steuerperiode bzw. am Anfang der nächsten Steuerperiode stattgefunden hat. Wurde der Gewinn in der logischen Sekunde vor oder in der logischen Sekunde nach dem Jahreswechsel erzielt? Für die Annahme der Realisation im Jahre 2003 spricht der Umstand, dass der Besitzantritt erst nach Ablauf der Steuerperiode 2002, nämlich am 1.1.2003, stattgefunden hat. Nutzen und Gefahr lagen noch bis und mit dem 31.12.2002 beim Verkäufer. Dennoch meinen die Verfasser mit Blick auf die buchführungsrechtliche Überlegung, dass nur Vermögenswerte in die Bilanz aufzunehmen sind, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus dienen, der Verkaufsgewinn habe sich schon in der Steuerperiode 2002 verwirklicht. Das vorliegende Mehrfamilienhaus war per 31.12.2002 nicht mehr zu bilanzieren; an seine Stelle trat deshalb schon im Geschäftsjahr 2002 der Anspruch auf den Verkaufserlös. Im Resultat lässt sich somit das zu besprechende Bundesgerichtsurteil durchaus stützen.

Mit der Frage des Realisationszeitpunkts von Liegenschaftsveräusserungen haben sich in der Berichtsperiode auch die Verwaltungsgerichte der Kantone Graubünden und Aargau befasst. Das Bündner Verwaltungsgericht hat zwar erkannt, dass ein fester, durchsetzbarer Anspruch auf die Gegenleistung erst dann bestehe, wenn dieser nur noch mit den jeder Geldforderung immanenten Ausfallrisiken behaftet ist⁶², dennoch folgt es dann unkritisch «der in ständiger Rechtsprechung durch das Bundesgericht entwickelten und immer wieder bestätigten Auffassung, dass Einkünfte aus Grundstücksverkäufen in dem Zeitpunkt als realisiert gelten, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen worden ist»⁶³. Immerhin hat das Verwaltungsgericht erkannt, dass zumindest bei der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit erst noch zu erstellenden

61 REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26, Fn 58.

62 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 a. Es sei angemerkt, dass die weitere Bemerkung des Verwaltungsgerichts, nur unbedingte Leistungsansprüche könnten als realisiertes Einkommen betrachtet werden, zwar mit dem Zitat LOCHER (Art. 16 DBG Rz 18), nicht aber mit dem ebenfalls angeführten Zitat REICH (Art. 16 DBG Rz 34) belegt werden kann. Diese Aussage trifft nämlich nicht zu, auch wenn sie in Literatur und Praxis bereits seit Jahrzehnten unreflektiert wiederholt wird. Resolutiv bedingte Rechtsansprüche können durchaus einkommensbildend sein.

63 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 b.

Bauten nicht auf den Vertragsabschluss, sondern erst auf den Zeitpunkt der Ablieferung der Baute – und mithin auf das Erbringen der eigenen Leistung – abzustellen sei⁶⁴. Ebenso will das Aargauische Verwaltungsgericht trotz zutreffenden theoretischen Überlegungen am Grundsatz, der Vertragsschluss bilde den massgebenden Realisationszeitpunkt, festhalten, auch dann, wenn Nutzen und Gefahr erst später übergehen⁶⁵. Immerhin lässt es die spätere Verbuchung des Erlöses in Anlehnung an den besprochenen Bündner Entscheid zu, wenn die Leistungspflicht des Käufers von der vorgängigen Erstellung der Baute abhängig ist. Diesfalls biete das Steuerrecht keine Handhabe für ein Abweichen von der Handelsbilanz⁶⁶.

Schliesslich ist noch auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 21.12.2006⁶⁷ hinzuweisen, wo die zeitliche Zuordnung von Gewinnen aus dem Verkauf privater Beteiligungen (indirekte Teilliquidation) zu beurteilen war. Auch dort hat das Bundesgericht die an seiner Rechtsprechung geübte Kritik der Lehre zur Kenntnis genommen und auf den bereits erwähnten privatrechtlichen BGE 116 II 533 hingewiesen. Es musste indes dazu nicht abschliessend Stellung nehmen, weil im konkreten Fall nicht nur der Vertragsschluss in das Bemessungsjahr 1997 fiel, sondern die verkauften Aktien bereits im gleichen Jahr beim Rechtsanwalt des Verkäufers hinterlegt und von der Käuferin als Sicherheit für einen Bankkredit in Anspruch genommen wurden. Unter diesen Umständen sei die Annahme nicht zu beanstanden, der Verkäufer habe seine Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag im Wesentlichen erfüllt und bereits im Jahr 1997 einen festen Anspruch auf die Kaufpreisleistung erworben, auch wenn der Vertrag im Übrigen erst im Januar 1998 vollzogen worden sei. Diese (in anderer Besetzung) getroffenen Erwägungen des höchsten Gerichts lassen aufhorchen, hat doch das Bundesgericht nicht mehr mit dem (unzutreffenden) Argument gefochten, die Erfüllung der Kaufpreisforderung sei grundsätzlich schon vor der Eigentumsübertragung hinreichend gesichert, sondern es konzentrierte seine Ausführungen unmittelbar auf den Umstand, dass der Verkäufer seine vertragliche Leistung im Wesentlichen bereits vor der Eigentumsübertragung erbracht habe, und schloss daraus durchaus nachvollziehbar, der feste Rechtsanspruch sei schon im Vorjahr entstanden.

Diese Überlegungen des Bundesgerichts im Entscheid vom 21.12.2006 geben somit der Hoffnung Auftrieb, dass künftig vom Dogma des Vertragsabschlusses als

massgebendem Realisationstermin abgerückt und stattdessen auf die Erbringung der eigenen Leistung bzw. auf die Übertragung der zumindest faktischen Verfügungsgewalt abgestellt wird. Die Zeit ist reif für einen Paradigmenwechsel.

5 Vorentscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis⁶⁸

Sachverhalt

Die Ehegatten A. und B. reichten innert erstreckter Frist die Steuererklärung 2002 nicht ein. Sie wurden zunächst eingeschrieben und daraufhin uneingeschrieben erfolglos gemahnt. In der Folge veranlagte sie das kantonale Steueramt Zürich für die Steuerperiode 2002 in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG ZH nach pflichtgemäßem Ermessen. Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies das Steueramt nach Durchführung einer Untersuchung ab und auferlegte ihnen die Verfahrenskosten.

Die Steuerrekurskommission I hiess den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, das kantonale Steueramt hätte die von den Steuerpflichtigen sinngemäss vorgebrachte Bestreitung der Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Schweiz beachten und hierüber durch Vorentscheid befinden müssen. Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

Das Verwaltungsgericht erläuterte zunächst die Voraussetzungen und die Wirkung von Einschätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen. Wenn die Steuerpflichtigen trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt haben oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, nimmt das kantonale Steueramt eine Ermessenseinschätzung gemäss § 139 Abs. 2 StG ZH vor. Ist eine solche zu Recht ergangen, kann sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 Satz 1 StG ZH). Die Steuerpflichtigen haben den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllen, eine substanzi-

64 VGer GR, 25.4.2006, StE 2006 B 21.2 Nr. 22 E 2 d und e.

65 VGer AG, 19.12.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 23 E 3.1.

66 VGer AG, 19.12.2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 23 E 3.2, 3.3 und 4.

67 BGer 2A.537/2005, 21.12.2006.

68 VGer ZH, 10.5.2006, StE 2006 B 11.1 Nr. 19.

ierte Sachdarstellung zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse abgeben und hierfür die notwendigen Beweismittel beibringen oder zumindest anbieten. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen werden die Steuerpflichtigen überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- beziehungsweise Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis der Unrichtigkeit des angefochtenen Entscheids ohne Weiteres als gescheitert, mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und lediglich ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt.

Hinsichtlich der Frage der Abklärung der subjektiven Steuerpflicht erwog das Verwaltungsgericht⁶⁹, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV ein Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage abzuleiten, dies ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht. Das Bundesgericht habe diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass, wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Kein Recht auf einen solchen Vorentscheid habe nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung allerdings, wer sich vorbehaltlos auf das Veranlagungsverfahren eingelassen habe und erst hernach einen Vorentscheid verlange, denn ein solches widersprüchliches Verhalten verdiene keinen Rechtsschutz⁷⁰.

So kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die Beschwerdegegner keinen Anspruch auf einen Vorentscheid hätten. Denn zum einen würde ihnen ein solches Recht kraft Art. 127 Abs. 3 BV nur im interkantonalen Verhältnis zustehen, wenn also die Kollision kantonaler Steuerhoheiten in Frage stehe. Dies sei aber nicht der Fall, hätten doch die Beschwerdegegner geltend gemacht, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich nicht in der Schweiz, sondern in Frankreich. Zum andern hätten sie sich auf das Einschätzungsverfahren eingelassen und die schweizerische und damit die zürcherische Steuerhoheit erst im Einspracheverfahren bestritten, nachdem sie weder binnen der von ihnen selbst beantragten erstreckten Frist noch innert Mahnfrist eine Steuererklärung eingereicht hätten und deshalb nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden seien. Sie hätten sich demnach

widersprüchlich verhalten und auch aus diesem Grund kein Recht auf einen Vorentscheid gehabt.

Daraus folgte das Verwaltungsgericht, die Rekurskommission I habe zu Unrecht angenommen, die Beschwerdegegner hätten Anspruch auf einen Vorentscheid. Vielmehr hätte sie die vom kantonalen Steueramt zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung daraufhin prüfen müssen, ob diese wegen nachgewiesener offensichtlicher Unrichtigkeit aufzuheben sei oder nicht. Im Rahmen dieser Prüfung wäre auch die behauptete Ansässigkeit der Beschwerdegegner im Ausland abzuklären und zu entscheiden gewesen.

Die Beschwerde wurde deshalb – unter Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, die das Versäumte im zweiten Rechtsgang nachzuholen hat – teilweise gutgeheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Entscheid und seinen Erwägungen muss entgegengehalten werden, dass sich das Verwaltungsgericht mit der Frage, ob auch im internationalen Verhältnis bei Bestreitung der subjektiven Steuerpflicht ein Vorverfahren zur Feststellung der Steuerpflicht durchgeführt werden müsse, wie dies nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bei interkantonalen Sachverhalten zu geschehen hat, gar nicht auseinandergesetzt hat. Ohne Begründung ging es davon aus, dass ein Recht auf ein solches Feststellungsverfahren nur gegeben sei, wenn die Kollision zweier kantonaler Steuerhoheiten in Frage stehe. Dieser apodiktischen Behauptung stehen jedoch zunächst verschiedene Äusserungen von Doktrin und Praxis gegenüber, die auch bei Bestreitung der subjektiven Steuerpflicht im internationalen Verhältnis von einem Anspruch auf ein Feststellungsverfahren zur Abklärung der subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht, das mit einem Entscheid abgeschlossen werden muss, ausgehen⁷¹. Auch die Verwaltungspraxis des Kantons Zürich kennt ein solches Vorverfahren zur Klärung der subjektiven Steuerpflicht bei international verknüpften Sachverhalten schon seit Jahrzehnten⁷².

69 Unter Hinweis auf BGE 131 I 145 E 2.1, BGE 125 I 54 E 1 a.

70 Das Verwaltungsgericht verwies hier auf BGer 2P.317/2004, 11.10.2005, E 2, mit Hinweisen.

71 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 72 f.; CAGIANUT, Der Vorbescheid im Steuerrecht, 25 f.; DUSS, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde in Steuersachen, 531; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 3 StG ZH N 89 ff.; vgl. auch BGE 86 I 293 E 2 und BGer, 14.10.1983, ASA 53 (1984/85), 191 ff., 196 E 4b.

72 DA Ziff. 29 und MB des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8.6.1997 Ziff. 20 f. Der Anspruch auf ein Vorverfahren zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht wird hier zum einen verfahrensökonomisch begründet, zum anderen aber auch damit, dass das Steuergesetz für die Steuerauscheidung im internationalen Verhältnis regelmässig auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts verweise.

Für eine solche Praxis besteht zwar im internationalen Verhältnis keine ausdrückliche unilaterale gesetzliche Grundlage, sie ergibt sich jedoch aus Art. 9 BV. Auch wenn der Anspruch auf einen Vorbescheid über die subjektive Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleitet wird, ist ein solcher auch bei interkantonalen Sachverhalten zugleich auch im Willkürverbot begründet. Es wäre widersinnig und haltlos, ein Individuum, das die subjektive Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen bestreitet, zu verpflichten, sich auf ein auch Fragen der objektiven Steuerpflicht umfassendes Veranlagungsverfahren einzulassen. Vorab muss in solchen Fällen die Frage der subjektiven Steuerpflicht umfassend geprüft und mit rechtskräftigem Feststellungsentscheid abgeschlossen werden. Die Verfahrenspflichten, namentlich die Auskunftspflichten, sind in einem solchen Verfahren auf die Abklärung der Voraussetzungen der steuerrechtlichen Zugehörigkeit beschränkt⁷³.

Der Anspruch auf ein Vorverfahren ergibt sich nicht nur aus dem unilateralen Recht, sondern auch aus dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)⁷⁴. Zwar enthalten die DBA kein mit Art. 127 Abs. 3 BV vergleichbares, absolutes Doppelbesteuerungsverbot. Sie regeln jedoch – in aller Regel in Art. 4 – die Frage der Ansässigkeit ebenfalls mit dem Ziel, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, und entfalten deshalb bezüglich des Anspruchs auf ein Verfahren über die Feststellung der subjektiven Steuerpflicht im internationalen Verhältnis die gleiche Wirkung wie Art. 127 Abs. 3 BV im interkantonalen Verhältnis.

Kein Recht auf einen Vorbescheid besteht jedoch, wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführte, wenn sich Steuerpflichtige zunächst vorbehaltlos auf das Einschätzungsverfahren einlassen und erst zu einem späteren Zeitpunkt einen Vorbescheid verlangen. Ein solches Verhalten ist treuwidrig und kann nicht geschützt werden. Das gilt nicht nur im interkantonalen, sondern auch im internationalen Verhältnis. Inwiefern sich nun aber die Eheleute A. und B. auf das Einschätzungsverfahren eingelassen haben sollen, geht weder aus der Sachverhaltschilderung noch aus der Begründung des Verwaltungsgerichtsentscheids hervor. Der Umstand, dass A. und B. zunächst Erstreckung der Frist zur Einreichung der Steuererklärung verlangt hatten, kann gewiss nicht als ein vorbehaltloses Einlassen auf das durch die Zustellung der Steuererklärung eröffnete Einschätzungsverfahren betrachtet werden. Ebenso wenig haben A. und B. ihren Anspruch auf einen Vorbescheid über die subjektive

Steuerpflicht durch das Nichtentgegennehmen der Mahnung verwirkt. Inwiefern sie gegen Treu und Glauben verstossen haben sollen, ist somit unerfindlich.

Aus diesem Grund ist auch der zweite Pfeiler der verwaltungsgerichtlichen Begründung nicht tragfähig. Das Verwaltungsgericht hätte den Rückweisungsentscheid der Vorinstanz demnach bestätigen müssen. Es wäre Sache des kantonalen Steueramtes gewesen, vorab die Frage der subjektiven Steuerpflicht zu entscheiden.

6 Verrechnung von Verlusten auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit ordentlichem Einkommen⁷⁵

Sachverhalt

X. ist Liegenschaftsverwalter und auch im Liegenschaftshandel tätig. Für die Veranlagungsperiode 1999/2000 reichte er trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde deshalb von der Steuerverwaltung des Kantons Bern nach Ermessen mit einem Einkommen von Fr. 120 000 veranlagt.

X. erhob Einsprache, reichte im Einspracheverfahren eine Steuererklärung nach und verlangte, er sei gemäss der nachgereichten Steuererklärung zu veranlagern, und die in den Jahren 1997 und 1998 erlittenen Liegenschaftsverluste seien zu berücksichtigen. Die Liegenschaftsverluste resultierten einerseits aus der Nichtausübung eines bis zum 31.1.1997 befristeten Kaufrechts an Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft in Bern (Fr. 240 000) und andererseits aus der verlustbringenden (Fr. 342 134) Veräusserung einer Liegenschaft in T. am 4.5.1998.

Weder im Einspracheverfahren noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht⁷⁶ wurden die Verluste berücksichtigt, allerdings mit unterschiedlichen Begründungen für den Verlust im Jahr 1997 und jenen im Jahr 1998. Bezüglich des Verlusts aus der Nichtausübung eines Kaufrechts entschieden die kantonalen Instanzen, dass mangels Veräusserung eines Grundstückes im Sinne des Gesetzes gar kein Grundstückverlust vorliegen könne. Der unbestrittene Verlust aus der Grundstückveräusserung im Jahr 1998 wurde nicht in dieser Bemessungsperiode berücksichtigt, weil das Gesetz vorsehe, dass Grundstückverluste mit Gewinnen im gleichen, im vorangegangenen oder im darauf folgenden Jahr zu verrechnen

73 STUDER, Vorbescheide im Steuerrecht, 423.

74 In casu DBA Schweiz-Frankreich.

75 BGer 2P.344/2005, 31.8.2006, StE 2007 A. 21.12 Nr. 15.

76 Im Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission wurde das Einkommen nur marginal von Fr. 110 622 auf Fr. 110 500 herabgesetzt.

sein⁷⁷. (Obwohl der Kanton Bern auch Grundstückgewinne auf Geschäftsgrundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, ist der Objektsteuercharakter dieser Steuer dadurch eingeschränkt, dass Grundstückverluste auf dem Geschäftsvermögen mit übrigem Geschäftseinkommen⁷⁸ und Geschäftsverluste mit Grundstückgewinnen auf dem Geschäftsvermögen⁷⁹ verrechnet werden können.) Das Verwaltungsgericht wollte offenbar der Möglichkeit, Grundstückverluste aus dem Jahr 1998 mit Grundstückgewinnen des Jahres 1999 zu verrechnen, das Primat einräumen vor der Möglichkeit, solche Grundstückverluste mit dem Geschäftseinkommen der Veranlagungsperiode 1999/2000 (Bemessungsperiode 1997/98) zu verrechnen.

X. reichte staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht ein, und diese wurde teilweise, d. h. bezüglich der Behandlung des im Jahr 1998 erlittenen Verlusts aus der Grundstückveräußerung, gutgeheissen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst verneinte das Bundesgericht das Vorliegen von Willkür bezüglich des vom Pflichtigen geltend gemachten Verlustes aus dem im Jahr 1997 erfolgten Verzicht auf die Ausübung des Kaufrechts an der Liegenschaft in Bern, weil der Pflichtige die Verneinung des Vorliegens einer Veräußerung im Sinne des Grundstückgewinnsteuerrechts durch die Vorinstanz rein appellatorisch rügte. Das Bundesgericht warf die Frage auf, ob es sich bei diesem Verlust allenfalls um einen normalen Geschäftsverlust handle, musste aber auch diese Frage nicht beantworten, weil es zum Ergebnis gelangte, dass die Vorinstanz ohne Willkür zur Auffassung gelangt sei, dass der geltend gemachte Verlust nicht einmal belegmässig nachgewiesen sei.

Anders beurteilte jedoch das Bundesgericht den unbestrittenen Liegenschaftsverlust aus dem Jahr 1998: Der Entscheid der Vorinstanz, eine Berücksichtigung dieses Grundstückverlustes könne frühestens in der Steuerperiode 1999 erfolgen, nachdem aufgrund einer korrekt eingereichten Steuererklärung für diese Bemessungsperiode feststehe, dass X. keinen verrechenbaren Grundstückgewinn erzielt habe, sei willkürlich. X. habe – zwar erst im Verfahren vor Verwaltungsgericht, was aber nach bernischem Verwaltungsverfahrenrecht möglich sei – eine Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung eingereicht, aus welcher hervorgehe, dass er weder im Jahr 1998 noch im Jahr 1999 Grundstückgewinne erzielt habe.

Es sei willkürlich, eine solche Bestätigung nicht anzuerkennen und die Einschränkung aufzustellen, der Grundstückverlust könne frühestens im Jahr 1999 geltend gemacht werden. Das Gesetz sehe eine Verrechnung von nicht mit Grundstückgewinnen in der gleichen Periode verrechenbaren Verlusten auf Geschäftsgrundstücken mit Geschäftseinkommen vor. Weder dessen Wortlaut noch dessen Sinn und Zweck sähen vor, dass diese Verlustverrechnung erst in der folgenden Steuerperiode möglich sei. Einer Verrechnung des im Jahr 1998 erlittenen Verlustes mit dem Betriebsgewinn 1999⁸⁰ stehe nichts im Wege.

Nach der grundsätzlichen Bejahung der Verrechenbarkeit prüfte das Bundesgericht, ob das Verwaltungsgericht den betreffenden Verlust von Amtes wegen hätte berücksichtigen und die Ermessensveranlagung entsprechend korrigieren müssen. Diese Frage könne nicht schon mit dem Argument verneint werden, die Teilanfechtung einer Ermessensveranlagung könne dazu führen, dass eine nach Ermessen veranlagte Person im Ergebnis besser gestellt werden könnte als eine Person, die sich korrekt verhalten habe. Vielmehr müsse das Verwaltungsgericht alle relevanten, ihm bekannten Unterlagen berücksichtigen, sodass der Steuerpflichtige möglichst nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werde. Dies ergebe sich aus dem bernischen Steuergesetz, aber auch aus Art. 127 Abs. 2 BV. Das Verwaltungsgericht müsse somit prüfen, ob die Nichtberücksichtigung des unbestrittenen, von X. nachträglich nachgewiesenen Verlusts von Fr. 342 134 unter Einbezug aller Umstände derart ins Gewicht falle, dass die Ermessensveranlagung (über Fr. 110 500) insgesamt offensichtlich unrichtig, geradezu willkürlich sei. Sodann machte das Bundesgericht noch die Einschränkung, dass dies lediglich unter dem Vorbehalt gelte, dass die gesetzlichen Voraussetzungen gegeben seien. Bei dieser Aussage verwies das Gericht auf E 3.2 des Urteils, wo es darlegte, weshalb der geltend gemachte Verlust aus dem Jahr 1997 nicht berücksichtigt werden könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Urteil kann insofern zugestimmt werden, als auch ein Steuerpflichtiger, der zunächst seine Verfahrenspflichten verletzt hat und deshalb nach Ermessen veranlagt werden musste, im Rahmen des Möglichen Anspruch auf eine gesetzmässige Besteuerung hat.

Aufgrund der bundesgerichtlichen Begründung (namentlich in E 4.3) kommen jedoch gewisse Zweifel darüber auf, ob das Gericht die zu entscheidende Rechtsfrage

77 Auch das heute geltende Steuergesetz des Kantons Bern enthält eine analoge Bestimmung (Art. 143 Abs. 1).

78 S. Art. 35 Abs. 4 StG BE für die Einkommenssteuer und Art. 93 Abs. 4 für die Gewinnsteuer.

79 S. Art. 143 Abs. 2 StG BE.

80 Hier müsste es «Betriebsgewinn 1998» oder «Betriebsgewinn der Bemessungsperiode 1997/98» heissen.

vollständig erkannt hat. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass das Gericht erwog, die Verrechnung des Grundstückverlusts aus dem Jahr 1998 sei mit dem Geschäftsgewinn 1999 möglich, obwohl ja für die Veranlagung 1999/2000 nach dem damals geltenden System der Vergangenheitsbemessung die Verhältnisse in den Jahre 1997 und 1998 massgeblich waren. Es kann sich hier um ein blosses Schreibversehen handeln; es ist aber auch möglich, dass sich das Gericht durch die Tatsache, dass die Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung sich auch auf das Jahr 1999 bezog, beeinflussen liess. So dann unterliess es das Bundesgericht, eine klare Aussage zum Verhältnis von Art. 88 aStG BE und Art. 37 Abs. 5 aStG BE zu machen, es stellte vielmehr kurzerhand fest, dass das Verwaltungsgericht in Willkür verfallen sei, indem es durch die Nichtberücksichtigung des Grundstückverlusts des Jahres 1998 die vom Steuerpflichtigen beigebrachte Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons Bern ausser Acht gelassen habe.

Im Entscheid fehlt somit eine klare Aussage, ob die Möglichkeit, Grundstückverluste mit Grundstückgewinnen des Folgejahres zu verrechnen, der Möglichkeit, Geschäftsgewinne der laufenden Bemessungsperiode mit in der gleichen Periode angefallenen Grundstückverlusten zu verrechnen, vorgeht oder ob das Gegenteil der Fall ist. Das Verwaltungsgericht ist nicht nur vom Primat der Möglichkeit der Verrechnung von Grundstückverlusten im Folgejahr ausgegangen, sondern es hat die Auffassung vertreten, der im Jahr 1998 erlittene Grundstückverlust könne auch dann, wenn im Jahr 1999 kein Grundstückgewinn angefallen sei, erst in der Bemessungsperiode 1999/2000 berücksichtigt werden. Bei dieser Auslegung ist die Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons Bern, wonach X. in den Jahren 1998 und 1999 keine Grundstückgewinne erzielt habe, für die Bemessung des Einkommens in der Bemessungsperiode 1997/98 unerheblich. Das Verwaltungsgericht konnte somit insoweit gar nicht in Willkür verfallen.

Das Bundesgericht hat zwar begründet, weshalb die Ansicht der Vorinstanz, wonach Grundstückgewinne, die im zweiten Jahr einer Bemessungsperiode angefallen sind, erst in der folgenden Steuer- und Bemessungsperiode berücksichtigt werden können, nicht zutreffend ist. Es hat jedoch nicht dargelegt, weshalb dieses Auslegungsergebnis völlig haltlos und damit willkürlich sei.

Da die Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung vorlag, wonach X. im Folgejahr 1999 keine Grundstückgewinne erzielt habe, musste das Bundesgericht nicht entscheiden, ob der Verrechnung der Grundstückverluste mit den Geschäftsgewinnen das Primat vor der Verrechnung der Grundstückverluste im zweiten Jahr einer Bemessungsperiode mit Grundstückgewinnen des Fol-

gejahres zukommt, weil beide Auffassungen über das Verhältnis von Art. 88 aStG BE und Art. 37 Abs. 5 aStG BE zum gleichen Ergebnis, nämlich der Verrechnung mit Geschäftsgewinnen in der Bemessungsperiode 1997/98 geführt haben.

Das heute geltende bernische Steuerrecht regelt diese Frage im Sinne des Primats der Verrechnung von Grundstückverlusten mit Geschäftsgewinnen, soweit diese nicht mit Grundstückgewinnen des Vorjahres verrechnet werden konnten; dies allerdings nur provisorisch, wenn im Folgejahr Grundstückgewinne anfallen, die zu einer Verrechnung des zuvor bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer berücksichtigten Grundstückverlusts führen. Art. 35 Abs. 4 und Art. 93 Abs. 4 StG BE bestimmen, dass Grundstückverluste auf Geschäftsvermögen mit Geschäftsgewinnen verrechnet werden können, soweit eine Verrechnung mit Grundstückgewinnen nicht möglich ist. Die Abs. 5 dieser Normen ordnen sodann an, dass einer nachträglichen Verlustverrechnung gemäss Art. 143 Abs. 1 StG BE⁸¹ durch eine Ergänzung der Einkommens- bzw. Gewinnsteueranmeldung Rechnung getragen wird. Aus diesen Absätzen ergibt sich das Primat der Verrechnung von Grundstückverlusten auf dem Geschäftsvermögen mit nachfolgend erzielten Grundstückgewinnen auf dem Geschäftsvermögen.

7 Abschreibungszwang bei Verlustverrechnung⁸²

Sachverhalt

Die X.-AG unterhielt einen Betrieb, dem unterschiedliche Anlagegüter (im Folgenden Anlagegüter «A» und «B») sowie Mobilien⁸³ («C») dienten. Nachdem die X.-AG erhebliche Verluste erlitten hatte, musste sie saniert werden. Dies geschah in Form einer Kapitalherabsetzung mit teilweiser Wiedererhöhung und durch Forderungsverzichte der Banken und der Aktionäre. Der Sanierungsgewinn wurde (handelsrechtlich) zur Beseitigung des Bilanzverlusts und für Abschreibungen auf dem Anlagevermögen verwendet. In den Jahren 1991 bis und mit 1997 verrechnete die Gesellschaft (steuerlich) die erzielten Geschäftsgewinne mit den zuvor erlittenen Verlusten. Es blieb jedoch ein erheblicher Betrag von nicht ver-

81 Diese Bestimmung sieht vor, dass von Grundstückgewinnen Grundstückverluste abgezogen werden können, die im gleichen, im vorangehenden oder im nachfolgenden Jahr erzielt werden.

82 BGer, 16.6.2006, StE 2007 B 72.11 Nr. 14.

83 In der Sachverhaltsdarstellung des Bundesgerichts wird zunächst gesagt, es handle sich bei C ebenfalls um Anlagegüter. Aus den weiteren Ausführungen ergibt sich dann jedoch, dass es sich bei C um Mobilien handelt.

rechenbaren Verlusten übrig⁸⁴. Um das Ausmass der nicht verrechenbaren Verluste möglichst tief zu halten, nahm die X.-AG in den Jahren 1995, 1996 und 1997 auf den Anlagegütern A und B statt dem gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe zulässigen Prozentsatz nur noch Abschreibungen von 3 % vom Buchwert vor, und auch auf den Mobilien wurde in diesen Jahren weniger abgeschrieben, als gemäss Merkblatt zulässig gewesen wäre. Im Jahre 1998, in dem keine Verlustverrechnung⁸⁵ mehr möglich war, nahm die X.-AG bei den Anlagegütern A und B Abschreibungen von 24 % bzw. 25 % vom Buchwert vor und schrieb die Mobilien vollständig ab.

Die Steuerbehörde korrigierte in der Folge die Jahresergebnisse und damit auch die Buchwerte, indem sie für diese Jahre die Abschreibungssätze gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe anwendete. Dies führte bei den Jahresrechnungen 1995 bis 1997 zu einer Erhöhung und im Jahr 1998 zu einer Kürzung der Abschreibungen.

Nachdem die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobene Einsprache abgewiesen worden war, gelangte die X.-AG an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, welches die Beschwerde mit der Begründung guthiess, dass die Wertansätze der Aktiven A, B und C trotz der reduzierten Abschreibungen nicht handelsrechtswidrig gewesen seien. Die X.-AG habe mit der vorübergehenden Reduktion der Abschreibungssätze lediglich ihren steuerplanerischen Spielraum ausgenützt. Eine Steuerumgehung liege nicht vor. Gegen diesen Entscheid erhob die ESTV bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde gut.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst bestätigte das Bundesgericht das in Art. 58 DBG festgelegte Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz⁸⁶. Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung entfalle nur insoweit, als diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstosse oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften zu beachten

seien. Sodann leitete das Gericht aus Art. 79 und 58 DBG ein steuerrechtliches Periodizitätsprinzip ab und stellte fest, dass es unzulässig sei, die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander auszugleichen. Bei Verletzungen des Periodizitätsprinzips sei eine steuerliche Korrektur vorzunehmen.

Vor dem Hintergrund des Massgeblichkeitsprinzips prüfte das Bundesgericht, ob das Abschreibungsverhalten der X.-AG handelsrechtswidrig war, und kam – anders als die Vorinstanz – zu einem positiven Befund. Das Handelsrecht basiere auf der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Art. 662a Ziff. 5 OR), woraus das Erfordernis des Entscheids für eine Methode und der Planmässigkeit der Abschreibungen abzuleiten sei. Die X.-AG habe jedoch weder eine Methode angewandt noch planmässig gehandelt, sondern die Abschreibungssätze schlicht nach Belieben verändert. Aber auch die Abschreibungssätze selbst seien in der Anfangsphase mit 3 % vom Buchwert ungenügend gewesen. Die Anlage A sei im August 1994 in Betrieb genommen worden, und der gewählte Abschreibungssatz gehe von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren aus⁸⁷. Analoges gelte für die Anlage B, die im Jahr 1997 in Betrieb genommen wurde⁸⁸. Aufgrund dieser Handelsrechtswidrigkeit habe sich eine Bilanzberichtigung aufgedrängt.

Die beliebige Veränderung der Abschreibungssätze sei nicht nur handelsrechtswidrig, sondern verletze auch das steuerrechtliche Periodizitätsprinzip.

Sodann stellte das Gericht dar, wie die Veranlagungsbehörde in den Jahren 1995 - 1997 die Korrekturen vorgenommen hatte: Sie erhöhte die Abschreibungssätze auf die im Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe vorgesehenen Ansätze, d. h. auf 24 % bei den Anlageobjekten A und B und auf 50 % bei den Mobilien C⁸⁹. Das Bundesgericht stellte sodann fest, dass die steuerlich zulässigen, relativ grosszügig bemessenen Abschreibungen nicht mit

84 Aus dem Urteil geht nicht klar hervor, weshalb der Sanierungsgewinn – soweit er nicht aus der Kapitalherabsetzung stammte – nicht auch steuerlich zur Verlustverrechnung verwendet wurde. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Forderungsverzichte der Aktionäre als steuerneutrale Kapitaleinlagen qualifiziert wurden und deshalb steuerlich die erheblichen Verlustvorträge bestehen blieben.

85 Das Bundesgericht spricht hier von «den aus der Sanierung stammenden Verlusten», die nicht mehr verrechenbar gewesen sind. Dies ist unzutreffend, weil aus einer Sanierung nie ein Verlust resultieren kann.

86 Das Gesetz ordnet an, dass auf den Saldo der Erfolgsrechnung abzustellen ist. Es handelt sich also genau genommen um das Massgeblichkeitsprinzip der Erfolgsrechnung.

87 Diese Ausführungen des Gerichts sind nicht nachvollziehbar, weil zu Beginn der gleichen E 4.2 ausgeführt wird, dass die X.-AG im Geschäftsjahr 1993 auf dem Anlagegut A eine Abschreibung von 36 % und im Jahr 1994 eine solche von 20 % vorgenommen habe. Unter der Annahme, dass die Anlage A im Jahr 1993 angeschafft wurde, war diese zu Beginn des ersten Jahres, in welchem die Steuerbehörde eine Korrektur vorgenommen hatte, bereits um 48,8 % des Anschaffungswertes abgeschrieben, und es ist deshalb auch unter Berücksichtigung der in den Jahren 1995 bis 1997 angewandten Abschreibungssätze von nur 3 % von einer wesentlich kürzeren Abschreibungsdauer ausgegangen worden, als dies das Bundesgericht behauptet.

88 Auch diese Aussage ist unzutreffend, weil beim Anlagegut B in den beiden Jahren nach Inbetriebnahme (1998 und 1999) je 25 % vom Buchwert abgeschrieben worden sind.

89 Die Abschreibungssätze von 24 % für das Anlagevermögen und von 50 % für die Mobilien finden sich allerdings in keinem der Merkblätter A 1995.

den handelsüblichen, wirtschaftlich gebotenen oder handelsrechtlich vorgeschriebenen Abschreibungen identisch zu sein bräuchten. Aus den Akten ergebe sich jedoch, dass die X.-AG gewusst habe, dass ihr Abschreibungsgebaren handels- und steuerrechtlich umstritten sei, und deshalb hätte es an ihr gelegen, begründet darzutun, dass in ihrem Fall tiefere als die von den Steuerbehörden angewandten Normsätze (gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe) handelsrechtlich geboten gewesen seien. Da die X.-AG dies unterliess und stattdessen lediglich an den richtigerweise steuerlich nicht akzeptierten, handelsrechtswidrigen Abschreibungssätzen festhielt, habe sie es selbst zu vertreten, dass ihr auf Grund der notwendigen Korrektur möglicherweise höhere als die handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen aufgerechnet wurden.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Abschreibungspolitik der X.-AG war in der fraglichen Zeitspanne 1995 - 1997 ohne Zweifel steuerlich motiviert. In diesen Jahren wandte sie tiefe Abschreibungssätze an, weil sie noch Verluste verrechnen konnte, und erhöhte diese in der Folge deutlich. (Unklar bleibt allerdings, weshalb die Gesellschaft in den Jahren 1993 und 1994, in denen sie offenbar Verluste erzielte oder frühere Verluste verrechnen konnte, auf der Anlage A 36 % resp. 20 % abgeschrieben hat.)

Solche Massnahmen der Steuerplanung bei der Gestaltung der Jahresrechnung (sog. Abschlussplanung) sind üblich und zulässig, so lange sie sich im vom Handels- und Steuerrecht gesetzten Rahmen bewegen.

Steuerrechtlich wird dieser Rahmen durch die spezifischen steuerlichen Bewertungsvorschriften, aber auch durch die Grenze zur Steuerumgehung gesetzt. Das Vorliegen einer Steuerumgehung hat offenbar die Vorinstanz geprüft, jedoch verneint. Das Bundesgericht setzte jedoch bereits früher an und kam zum Ergebnis, dass das Abschreibungsgebaren der X.-AG handelsrechtswidrig war. Dabei legte es das Schwergewicht auf Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 OR, welche die «Stetigkeit in Darstellung und Bewertung» verlangt. Nur am Rande wurde Art. 669 OR angeführt, der bezüglich der Abschreibungen anordnet, dass diese vorgenommen werden müssen, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Nicht einmal erwähnt wurden die Abs. 2 - 4 dieser Norm, welche – allerdings problematische – klare Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit in der Bewertung erlauben, die lediglich der Revisionsstelle mitgeteilt werden müssen. Ebenfalls nicht erwähnt wurde vom Bundesgericht Art. 662a Abs. 3 OR, der in begründeten Fällen Abweichungen u. a. vom Grundsatz

der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung erlaubt, wobei diese Abweichungen im Anhang darzulegen sind.

Vor diesem (nicht hinreichend ausgeleuchteten) handelsrechtlichen Hintergrund ist das Bundesgericht vorschnell zum Ergebnis gelangt, die aus steuerplanerischen Gründen erfolgte Verletzung des aus der Stetigkeit der Bewertung abgeleiteten Gebotes der Planmässigkeit der Abschreibungen sei handelsrechtswidrig. Aktionären und Gläubigern (zumindest den Banken) war ja bekannt, dass die X.-AG vermutlich im Jahr 1994⁹⁰ saniert werden musste, weil sie über die Forderungsverzichte darin eingebunden waren. Es ist davon auszugehen, dass sie sich über den Geschäftsgang der X.-AG nach der Sanierung im Detail orientiert haben und dabei auch zu andern Informationen als nur zu Bilanz und Erfolgsrechnung Zugang hatten, und auch die Abschreibungspolitik verfolgten. In dieser Situation waren sie hinsichtlich des Gebots der Planmässigkeit der Abschreibungen nicht auf die Schutznorm von Art. 662a Ziff. 5 OR angewiesen.

Handelsrechtswidrig ist vor diesem Hintergrund nur eine Abschreibungspolitik, welche die Höchstwertvorschrift von Art. 665 OR, die anordnet, dass das Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungskosten unter Abzug der notwendigen Abschreibungen bewertet wird, verletzt. Diese Frage hat die Vorinstanz geprüft und verneint. Die diesbezüglichen Ausführungen und die Sachverhaltsdarstellung durch das Bundesgericht lassen keine eindeutigen und umfassenden Schlussfolgerungen zu. Bezüglich der Anlage A findet sich in E 4.2, 1. Satz, die Aussage, es seien in den Jahren 1993 und 1994 Abschreibungen von 36 % bzw. 20 % vorgenommen worden. Im dritten Abschnitt der gleichen Erwägung schreibt dann das Bundesgericht, es seien nur 3 % vom Buchwert abgeschrieben worden, womit die X.-AG von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren ausgegangen sei. Bei dieser Aussage lässt das Bundesgericht die von ihm zu Beginn der E 4.2 gemachte Sachverhaltsfeststellung ausser Acht. Angesichts dieser Widersprüche kann nicht beurteilt werden, ob in den streitigen Jahren handelsrechtlicher Korrekturbedarf gegeben war oder nicht. Ob die Mobilien C durch das vorübergehende Absenken des Abschreibungssatzes auf 20 % überbewertet waren, kann nicht beurteilt – und damit auch nicht ausgeschlossen – werden. Hingegen lassen sich dem Urteil klare Indizien dafür entnehmen, dass die Anlage B in der Bilanz per Ende 1997 überbewertet war. Diese Anlage wurde zu Beginn des Jahres

90 Der Zeitpunkt der Sanierung wird im Urteil nicht genannt, jedoch wird gesagt, dass die Gesellschaft zunächst erhebliche Verluste erlitten hatte und in den Jahren 1995 - 1997 erhebliche Gewinne erzielen konnte. Daher kann vermutet werden, dass die Sanierung unmittelbar vor der Rückkehr in die Gewinnzone, also Ende 1994, stattgefunden hat.

1997 in Betrieb genommen, und es wurde nur eine Abschreibung von 3 % vorgenommen. Hier war eine Korrektur auf den handelsrechtlich zulässigen Höchstwert angebracht. Anders wäre nur dann zu entscheiden gewesen, wenn die Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung mit der Anlage A erfüllt gewesen wären und sich bei einer Gesamtbeurteilung ergeben hätte, dass diese Gruppe von Aktiven per Ende 1997 nicht überbewertet war.

Ebenfalls ausser Acht gelassen hat das Bundesgericht die Tatsache, dass dem Prinzip der Planmässigkeit der Abschreibungen in der Steuerpraxis in anderem Zusammenhang eine sehr geringe Bedeutung beigemessen wird. In den Merkblättern über die Abschreibungen geschäftlicher Betriebe der ESTV wird nämlich jeweils in der Ziff. 3 angeordnet, dass sogar das Nachholen von in Vorjahren wegen schlechten Geschäftsgangs unterlassenen Abschreibungen möglich ist, sofern die Steuerpflichtigen deren Begründetheit nachweisen. Wenn Begründetheit im Sinne dieser Merkblätter mit «notwendig» iSv Art. 665 OR gleichgestellt wird, muss festgestellt werden, dass die Steuerpraxis sogar die Herstellung der Handelsrechtskonformität in späteren Perioden akzeptiert und damit im Bereich der Abschreibungen dem Periodizitätsprinzip wenig Gewicht beimisst und dem Gebot der Bilanzberichtigung durch die Steuerbehörden im Falle von handelsrechtswidrigen Wertansätzen keine Beachtung schenkt. Ohne gesetzliche Grundlage – wie sie z. B. in Art. 62 Abs. 4 DBG zu finden ist – sollten deshalb weder die Steuerbehörden noch das Bundesgericht einen andern Massstab ansetzen, wenn es um Steuerplanungsmassnahmen im Zusammenhang mit der zeitlichen Begrenzung der Verlustverrechnung geht.

Einmal mehr sei überdies vermerkt, dass die höchstrichterliche Begründung – soweit sie sich auf das Periodizitätsprinzip stützt – ohnehin nicht zu überzeugen vermag⁹¹. Zwar verweist das Bundesgericht als Rechtsgrundlage des Periodizitätsprinzips ohne nähere Erläuterung auf Art. 79 DBG (iVm Art. 58), wo aber auch bei aufmerksamem Lesen nichts auffindbar ist, was eine Abweichung von den durch das Massgeblichkeitsprinzip indizierten Regeln der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag rechtfertigen würde. Die scheinbar durch das Periodizitätsprinzip vermittelten Gedanken ergeben sich allesamt bereits aus dem Buchführungsrecht⁹². Es gibt kein vom Buchführungsrecht losgelöstes steuerrechtliches Periodizitätsprinzip, das die zeitliche Zuordnung

aufgrund frei schwebender fiskalischer Überlegungen erlauben würde.

Das hier besprochene Urteil gibt auch noch in einem andern Punkt Anlass zu Kritik: Die Tatsache, dass, und die Begründung, mit der das Bundesgericht das Vorgehen der Steuerbehörden, die in den fraglichen Jahren einfach die Differenz zwischen den von der X.-AG vorgenommenen und den gemäss MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe für den Regelfall festgesetzten Höchstabschreibungsätzen angewendet haben, für gut befunden hat, ist sehr problematisch. In materieller Hinsicht lässt der Entscheid ausser Acht, dass die Prozentsätze in den Merkblättern der ESTV Höchstwerte von Abschreibungen für den Regelfall darstellen, während das Handelsrecht Mindestwerte von Abschreibungen verlangt. Es ist offensichtlich, dass nicht jeder Abschreibungsatz, der unterhalb der steuerlich zulässigen pauschalen Sätze liegt, automatisch auch gegen die handelsrechtlichen Mindestabschreibungen verstösst. Dies anerkannte das Bundesgericht zwar, aber es billigte das Vorgehen der Steuerbehörden mit der unhaltbaren Begründung, die X.-AG hätte ja gewusst, dass die von ihr angewendete Abschreibungspraxis handels- und steuerrechtlich umstritten sei. Es hätte deshalb an ihr gelegen, im Verlauf des Verfahrens begründet darzutun, weshalb in ihrem Fall entgegen der Auffassung der Einsprachebehörde handelsrechtlich ausnahmsweise tiefere Abschreibungsätze als die von den Steuerbehörden angewendeten Normalsätze geboten gewesen wären. Da die X.-AG dies unterlassen habe und stattdessen lediglich an den richtigerweise steuerlich nicht akzeptierten, handelsrechtswidrigen Abschreibungsätzen festhielt, habe sie es selbst zu verantworten, dass ihr aufgrund der notwendigen Korrektur möglicherweise höhere als die handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen aufgerechnet wurden. Das Bundesgericht wirft damit der X.-AG nicht nur vor, dass sie an ihrem aus unserer Sicht richtigen Rechtsstandpunkt festgehalten hat, sondern missachtet auch die Beweislastverteilungsregeln. Es wäre Sache der Steuerbehörden gewesen nachzuweisen, inwieweit handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften verletzt worden sind bzw. darzulegen, in welcher Weise dem Erfordernis der Stetigkeit der Bewertung Nachachtung zu verschaffen ist. Dabei auf eine Verwaltungsanweisung abzustellen, die einen diametral entgegengesetzten Zweck hat, war in jedem Fall rechtswidrig. Es kann deshalb nicht vom Steuerpflichtigen verlangt werden, dass er den Nachweis erbringt, dass und in welcher Weise vom MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe abgewichen wird, um zu einer handelsrechtskonformen Bewertungspraxis zu gelangen.

Schliesslich zeigen dieser Entscheid und die angestellten Überlegungen deutlich auf, dass die Zeit reif ist für die

91 Vgl. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), 219 f.

92 Vgl. B-StRK ZH, 27.2.1991, StE 1991 B 72.12 Nr. 5 E 4a; OERTLI, Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss, unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung im Einkommenssteuerrecht, 47 f.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 50 f.

Aufhebung der zeitlichen Beschränkung der Verlustverrechnung, wie dies bereits in zahlreichen ausländischen Steuerordnungen der Fall ist. Wenn auch hierzulande dem Totalgewinnprinzip Nachachtung verschafft würde, wäre damit auch das hier besprochene, problematische Präjudiz hinfällig.

Literatur

- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- CAGIANUT FRANCIS, Der Vorbescheid im Steuerrecht, in: Blaise Knapp (Hrsg.), Mélanges Raoul Oberson, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1995, 21 ff.
- DUSS MARCO, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde in Steuersachen (II), StR 1989, 524 ff.
- LOCHER PETER, Kommentar zum DGB, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001
- OERTLI MATHIAS, Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss, unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aktivierung im Einkommenssteuerrecht, Diss. Universität Zürich 1987, Zürich 1988
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1. Teil, Basel/Frankfurt am Main 1996
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), FStR 2004, 214 ff.
- RICHER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003, ASA 74 (2005/2006), 1 ff.
- STUDER WALTER, Vorbescheide im Steuerrecht, ZBl 1962, 417 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1996

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- StG BE, Steuergesetz des Kantons Bern (vom 21.5.2000), BSG 661.11
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1

Praxisanweisungen

- DA zum Steuergesetz vom 8.7.1951 (vom 3.7.1952), (altes) ZStB Teil I A, Nr. 12/53 (nicht mehr gültig)
- MB A 1995 – Geschäftliche Betriebe, MB der ESTV – Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe (10.1994)
- MB des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8.6.1997 (vom 24.11.1999), ZStB Teil I, Nr. 11/050