

Realisation und Zurechnung des Einkommens

Dr. iur. Markus Weidmann



*Dr. iur. Markus Weidmann,
Rechtsanwalt und
dipl. Steuerexperte,
Homburger, Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	3.3	Die kaufmännische Gewinnermittlung
2	Sachlicher Umfang des Einkommens	3.4	Realisation von Einkünften im Bereich des Privatvermögens
2.1	Begriff des Einkommens aus wirtschaftlicher Sicht	3.4.1	Realisation einer Einkunft
2.2	Der steuerrechtliche Einkommensbegriff	3.4.1.1	Erwerb einer sicheren Forderung
2.2.1	Rechtsprechung	3.4.1.2	Keine Rückgabepflicht
2.2.2	Markteinkommenstheorie	3.4.1.3	Keine besondere Unsicherheit der Erfüllung
2.2.3	Zuflusstheorie	3.4.2	Risiken von Schadenersatz- und anderen Verpflichtungen
2.2.4	Folgerungen	4	Persönliche Zurechnung
2.3	Sondertatbestände	4.1	Inhaber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
2.3.1	Steuerliche Unbeachtlichkeit der privaten Kapitalgewinne und -verluste	4.2	Zurechnung und Aussonderung
2.3.2	Ausnahmen zur Unbeachtlichkeit der privaten Kapitalgewinne und -verluste	4.2.1	Gesetzestchnik der abweichenden Zurechnung
2.3.2.1	Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken	4.2.2	Auswirkungen
2.3.2.2	Einkünfte aus Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung	4.2.3	Einzelfälle
2.3.3	Beteiligungsertrag	4.2.3.1	Einkommen von Kindern unter elterlicher Sorge
2.3.3.1	Objektbezogene Betrachtungsweise als Grundsatz	4.2.3.2	Erbengemeinschaften bei ungewisser Erbfolge
2.3.3.2	Bemessung des Steuerobjektes	4.2.3.3	Ausländische Personengesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit
2.3.3.3	Primäre Konsequenzen der gesetzlichen Regelung	4.2.3.4	Anlagefonds mit direktem Grundbesitz
2.3.3.4	Sekundäre Konsequenzen der gesetzlichen Regelung: Transponierung und indirekte Teilliquidation	4.3	Objektorientierte Besteuerung
2.3.4	Marchzinsen	4.4	Übertragung latenter Steuern durch steuerneutrale Vorgänge
2.4	Gesetzlicher Verzicht auf Realisation des Einkommens	5	Bewertung
2.4.1	Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft	5.1	Grundsatz
2.4.2	Tatbestände steuersystematischer Realisation	5.2	Ausnahme bei Eigenmietwert
2.4.3	Aufwertungsgewinne	6	Schlussbetrachtung
2.4.4	Eigenleistungen im Geschäft		Literatur
2.5	Steuerneutrale Vorgänge		
2.5.1	Privatvermögen		
2.5.2	Geschäftsvermögen		
3	Zeitliche Zurechnung		
3.1	Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht		
3.2	Umschreibungen in Literatur und Judikatur		

1 Einleitung

Verschiedene Fragen aus dem Bereich der Einkommenssteuer sind erneut auf verstärktes Interesse gestossen. Auf politischer Ebene ist die Besteuerung des Eigenmietwertes schon vor längerer Zeit in Bewegung geraten und hat auch eine Diskussion ihrer rechtlichen Natur veranlasst. Nicht nur in der Fachwelt, sondern auch in der Öffentlichkeit haben Gerichtsentscheide über die Besteuerung der Opfer von Anlagebetrügerinnen Beachtung gefunden. All dies sind Gründe, auf die Grundlagen der Einkommensbesteuerung zurückzukommen und sie zu überdenken.

Das gesetzliche Konzept einer für bestimmte Zeitschnitte geschuldeten Steuer auf dem Einkommen eines einzelnen Steuerpflichtigen erfordert, das Objekt der Einkommenssteuer nach folgenden Richtungen hin zu untersuchen:

1. Sachlicher Umfang: Was gilt als Einkommen für Steuerzwecke?
2. Zeitliche Zurechnung: Wann ist dieses Einkommen steuerlich zu erfassen?
3. Persönliche Zurechnung: Wer ist an diesem Einkommen berechtigt? Daran schliesst sich die Frage an, ob der am Einkommen Berechtigte dieses auch in jedem Fall selbst zu versteuern hat.
4. Bewertung: Welcher Wert ist diesem Einkommen steuerlich zuzumessen?

2 Sachlicher Umfang des Einkommens

2.1 Begriff des Einkommens aus wirtschaftlicher Sicht

Die Finanzwissenschaft hat mit einer Reihe von theoretischen Ansätzen versucht, den Begriff des Einkommens zu definieren. Die vorliegende Betrachtung muss sich auf die Theorie des Einkommens als Reinvermögenszugang beschränken, welche das Steuerrecht grundlegend beeinflusst hat¹. Dieser finanzwissenschaftliche Einkommensbegriff ist vor allem von Georg Schanz, Robert M. Haig und Henry C. Simons entwickelt worden². Ein-

kommen im finanzwissenschaftlichen Sinne ist gemäss Schanz³ «Reinvermögenszugang während eines bestimmten Zeitabschnittes inkl. der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter». Diese – sehr abstrakt gehaltene – Definition erläutert Schanz kasuistisch wie folgt⁴:

«Wir nehmen also zum Einkommen alle Reinerträge und Nutzungen, geldwerte Leistungen Dritter, alle Geschenke, Erbschaften, Legate, Lotteriegewinne, Versicherungskapitalien, Versicherungsrenten, Konjunkturgewinne jeder Art, wir rechnen ab alle Schuldzinsen und Vermögensverluste. Was erübrigt, steht neu zur Disposition des Empfängers, gehört nicht zu dem bereits vorhandenen Stammvermögen, tritt erst zu dem bisherigen Vermögen – das natürlich auch fast Null sein kann – hinzu.»

Haig hat festgehalten, dass nur geldwerte Güter und Dienstleistungen einkommensrelevant sind (im Gegensatz etwa zu Vergnügen, Wohlbefinden etc.)⁵. Auf den Arbeiten von Schanz und Haig aufbauend, hat Simons den finanzwissenschaftlichen Begriff des Einkommens wie folgt umschrieben⁶:

«Its calculation [des Einkommens] implies estimate (a) of the amount by which the value of a person's store of property rights would have increased, as between the beginning and end of the period, if he had consumed (destroyed) nothing, or (b) of the value of rights which he might have exercised in consumption without altering the value of his store of rights. (...) Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question.»

Das Einkommen aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist demnach die Summe der in der fraglichen Periode konsumierten Rechte und der Wertänderung des Vermögensstandes zwischen Anfang und Ende der Periode. Als Einkommen gelten zunächst sämtliche Einkünfte, die eine Person am Markt erzielt, wie namentlich Arbeitslohn, Mieteinnahmen oder Zinsen. Ob die betreffende Person diese Einkünfte in Geld oder als Naturalleistungen vereinnahmt, spielt keine Rolle⁷.

1 Die Quellentheorie wird deshalb nicht näher behandelt. Diese Theorie stellt auf die Regelmässigkeit des Zuflusses an ökonomischen Werten aus einer bestimmten, dauernden Erwerbsquelle ab (Arbeit, Kapital, Unternehmen) und war für das englische und das preussische Einkommenssteuerrecht von Bedeutung (ANDEL, Finanzwissenschaft, S. 315; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 170 f.; BRÜMMERHOFF, S. 292). Die Quellentheorie ist überholt und lässt sich mit dem geltenden Recht nicht vereinbaren, sieht doch Art. 7 Abs. 1 StHG vor, dass insbesondere auch die einmaligen Einkünfte steuerbar sind (s. auch OBERSON, § 7 N. 3).

2 ANDEL, S. 335; DERS. S. 315; BRÜMMERHOFF, S. 292; ROSEN, S. 339.

3 SCHANZ, S. 5.

4 SCHANZ, S. 24.

5 HAIG, S. 54 ff., insb. S. 58.

6 SIMONS, S. 49 f.; s. auch BRÜMMERHOFF, S. 292; ROSEN, S. 339.

7 ANDEL, Einkommensteuer, S. 337 ff.

Die finanzwissenschaftliche Theorie trifft aber auch keine Unterscheidung danach, ob eine Einkunft durch Teilnahme am Wirtschaftsverkehr («am Markt») erzielt worden ist oder nicht. Jegliche geldwerten Zuflüsse sind einkommenswirksam. Für das Verständnis des theoretischen Konzeptes des finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriffes sind deshalb die so genannten hinzugerechneten Einkünfte (imputed income) und die Behandlung der Wertveränderungen von Vermögenswerten von zentraler Bedeutung. Bei den hinzugerechneten Einkünften handelt es sich einerseits um die Werte, welche die betreffende Person durch eigene Arbeit für sich selbst schafft, und andererseits um die wirtschaftlichen Vorteile, die sie sich durch Nutzung von ihr gehörenden Sachen verschafft.

Hätte eine Person die fraglichen, von ihr selbst und für sich selbst ausgeführten Dienstleistungen einem Dritten erbracht, hätte sie hierfür ein Entgelt gefordert und erhalten. Umgekehrt hätte sie für solche Dienstleistungen bezahlen müssen, wenn sie sie von einem Dritten bezogen hätte. Eigenleistungen haben demnach einen Geldwert und bilden beim betreffenden Individuum unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten Einkommen. Als Beispiele für Eigenleistungen werden in der Literatur der Friseur genannt, der die Haare seiner Kinder schneidet, der Freizeitgärtner, der seinen Garten selbst besorgt, und immer auch die Hausfrau, die sich um die Kinder und den Haushalt kümmert⁸.

Weitere zugerechnete Einkünfte bilden, wie ausgeführt, nach dem finanzwissenschaftlichen Verständnis der Eigengebrauch von Sachen⁹. Wenn eine Person ihr gehörende Sachen selbst nutzt, erzielt sie Einkünfte in der Höhe des Markt-Mietpreises der betreffenden Güter. Solche Sachen sind nicht nur das Wohneigentum, sondern grundsätzlich alle nutzbaren Gegenstände, beispielsweise Möbel oder gar Bücher, denn die betreffende Person hätte ihr Bett oder ihren Diwan und ihre Bücher an andere für Geld vermieten können oder hätte diese umgekehrt vom Möbelhändler bzw. in der Leihbibliothek mieten müssen¹⁰. Die offenkundigen praktischen Probleme bei der Umsetzung eines solchen Konzepts¹¹ haben innerhalb der Finanzwissenschaft zu Vorschlägen geführt, wonach nur dauerhafte Gebrauchsgüter relevant sein sollen¹² oder dass ein pauschaler Betrag an zugerechneten Einkünften anzusetzen sei¹³.

Einkommenswirksam sind sodann sämtliche Wertveränderungen von Vermögensgegenständen aller Art. Wertverluste, beispielsweise infolge Abnutzung von Sachgütern (deren Gebrauch ja einkommenswirksam ist), oder Verschlechterung der Bonität eines Schuldners, wodurch sich der Wert der Forderung verringert, mindern das Einkommen. Die betreffende Person verliert damit auch wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, weil ihr Vermögensstand abgenommen hat. Umgekehrt stellen Wertsteigerungen Einkommen dar, weil sie den Vermögensstand der betreffenden Person erhöhen. Ohne im Einzelnen auf die in der Finanzwissenschaft geführten Diskussionen einzugehen, kann festgehalten werden, dass bereits nicht realisierte Wertsteigerungen einkommenswirksam sind, weil schon der bloße Wertzuwachs die Dispositionsfähigkeit über Güter und Dienstleistungen erhöht. Namentlich können auch nicht realisierte Wertsteigerungen durch Schuldaufnahme bzw. Verpfändung mindestens zum Teil verzehrt werden, ohne dass das bisherige Vermögen angetastet würde¹⁴. Aus praktischer Sicht wird konzidiert, dass die Wertsteigerungen erst bei ihrer Realisation steuerlich zu erfassen sind¹⁵.

Aus der Sicht des Steuerrechtes sind vor allem die folgenden Punkte des finanzwissenschaftlichen Konzeptes hervorzuheben:

- Die Dienstleistungen, die eine Person sich selbst erbringt, sind als Einkommen einzusetzen. Die praktischen Probleme der Durchsetzung sind offenkundig.
- Die Eigennutzung von Sachgütern ist einkommenswirksam; diese Feststellung gilt nicht nur für Wohneigentum, sondern für sämtliche nutzbaren Güter. Für die konkrete Umsetzung bestehen finanzwissenschaftliche Vorschläge, die Besteuerung der Eigennutzung einzugrenzen.
- Wertveränderungen von Vermögensgegenständen sind ebenfalls einkommenswirksam. Dies gilt sowohl für Wertsteigerungen als auch für Wertverluste. Auf die Realisation der Gewinne oder Verluste kommt es grundsätzlich nicht an. Für die praktische Durchführung wird die Besteuerung im Zeitpunkt der Realisation vorgeschlagen.

8 ANDEL, Einkommensteuer, S.340; ROSEN, S.341; ZIMMERMANN/HENKE, S.113.

9 ANDEL, Einkommensteuer, S.340f.; ROSEN, S.340; ZIMMERMANN/HENKE, S.113.

10 KLEINWÄCHTER, S.10.

11 ROSEN, S.341.

12 Vgl. MARSH, S.520f.

13 SIMONS, S.121.

14 ANDEL, Einkommensteuer, S.346; HAIG, S.61f.; ROSEN, S.340; SCHANZ, S.29, 42; für weitere Hinweise s. WEIDMANN, S.22.

15 SCHANZ, S.44; SIMONS, S.165 ff.

2.2 Der steuerrechtliche Einkommensbegriff

2.2.1 Rechtsprechung

Das Bundesgericht umschreibt den steuerlichen Begriff des Einkommens als die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann¹⁶. Diese Rechtsprechung lässt sich weit zurückverfolgen¹⁷ und stimmt mit der von Blumenstein geprägten Formulierung überein, wonach unter Einkommen die Summe an solchen Gütern zu verstehen ist, die einem Steuersubjekt zur Befriedigung seiner Bedürfnisse und für die Zwecke seiner laufenden Wirtschaft während einer bestimmten Periode ohne Schmälerung seines Vermögens zur Verfügung stehen¹⁸. Die Definition von Blumenstein geht auf Schanz zurück¹⁹. Das Bundesgericht steht demnach grundsätzlich auf dem Boden der Reinvermögenszugangstheorie²⁰ und erblickt in Art. 16 Abs. 1 DBG, entgegen der Auslegung dieser Bestimmung durch Ernst Höhn und Robert Waldburger²¹, eine einkommenssteuerliche Generalklausel²². Indessen ist zugleich klar, dass die Einkommenssteuer keineswegs durchgängig dem theoretischen finanzwissenschaftlichen Konzept der Reinvermögenszugangstheorie folgt. Dies hat das Bundesgericht in verschiedenen Zusammenhängen zum Ausdruck gebracht:

Entschädigungen für die Beeinträchtigung in der Hausarbeit sind nicht steuerbar. Das Bundesgericht hat ausgeführt, dass die Arbeiten, welche der den Haushalt führen-

de Ehegatte verrichtet, «steuerlich nicht erfassbare Eigenleistungen des Paares» darstellen²³. Das Zürcher Verwaltungsgericht hat diese Rechtsprechung unter dem harmonisierten kantonalen Recht bestätigt²⁴. Die laufend in der eigenen Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen verbrauchten Eigenleistungen werden somit steuerlich – entgegen der finanzwissenschaftlichen Reinvermögenszugangstheorie – nicht erfasst²⁵. Anders ist die Rechtslage teilweise nach kantonalen Praxis hingegen dann, wenn Eigenleistungen an einer Liegenschaft erbracht worden sind und zu einer Wertsteigerung geführt haben. Diesfalls können die Eigenleistungen bei der Veräusserung der Liegenschaft auf Grund der Einkommensgeneralklausel besteuert werden²⁶.

Die Eigennutzung von Sachen wird grundsätzlich nicht besteuert²⁷. Dies mag vor dem Hintergrund der finanzwissenschaftlichen Reinvermögenszugangstheorie überraschen. Aber in der Tat haben die Nutzung von Automobilen, der Wohnungseinrichtung usw., soweit ersichtlich, noch nie Anlass zur Besteuerung entsprechender Einkünfte gegeben²⁸. Die einzige Ausnahme hierzu bildet die steuerliche Erfassung der Selbstnutzung von Wohneigentum durch den so genannten Eigenmietwert.

Schliesslich ist die steuerliche Erfassung der Wertveränderungen von Vermögensteilen zu nennen. Soweit hier eine Besteuerung in Betracht fällt, sei es im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer oder durch die Grundstückgewinnsteuer, erfolgt sie nicht im Zeitpunkt der Wertveränderung, sondern bei der Veräusserung des entsprechenden Gegenstandes.

16 BGE 125 II 113 = ASA 67 (1998/99), S. 644; BGE 117 Ib 1 = ASA 60 (1991/92), S. 352; BGE 114 Ia 221 = ASA 60 (1991/92), S. 71; BGE 108 Ib 229 = ASA 51 (1982/83), S. 635; BGE 73 I 135.

17 BGE 52 I 214; vgl. auch bereits BGE 45 I 7, 37 I 478f.

18 BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 170.

19 S. dazu die Hinweise bei WEIDMANN, S. 59f.

20 BGE 125 II 113 = ASA 67 (1998/99), S. 644; BGE 114 Ia 221 = ASA 60 (1991/92), S. 71; s. auch die Hinweise bei BÖHLI, S. 47.

21 HÖHN/WALDBURGER, § 14 N. 13; HÖHN/WALDBURGER machen zu Recht auf die gesetzliche Inkonsequenz aufmerksam, dass das DBG keine Generalklausel für Gewinnungskosten enthält. Die Regelung der Gewinnungskosten in Art. 25ff. DBG darf deshalb nicht als abschliessend angesehen werden (REICH, Art. 25 DBG N. 12f.; vgl. auch die Praxis zum früheren Zürcher Steuergesetz, bei Vorliegen von Gewinnen aus Spiel und Wette, die von der einkommenssteuerlichen Generalklausel erfasst werden, die Spieleinsätze und Verluste zur Verrechnung zuzulassen; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER und ZUPPINGER/SCHÄRRER/FESSLER/REICH, § 19 Ingress N. 14).

22 BGE 125 II 113 = ASA 67 (1998/99), S. 644.

23 BGE 117 Ib 3f. = ASA 60 (1991/92), S. 354f.; BGE 110 Ia 23. Dazu BÖCKLI, Schatteneinkommen, S. 105; REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 248; LOCHER, Art. 23 N. 29.

24 VGr ZH, 3.7.2002, StE 2002 B 26.44 Nr. 8 = StR 57 (2002), S. 855 = ZStP 2002, S. 297; vgl. auch den Entscheid der Vorinstanz (RK I ZH, 23.8.2001, ZStP 2002, S. 22) und die Bemerkungen von RUFENER (Urteil vom 3. Juli 2002, S. 859ff. m.w.H.).

25 LOCHER, Art. 16 N. 51; REICH, Art. 16 DBG N. 28ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Vorbemerkungen zu §§ 16–37 N. 2–4; WEIDMANN, S. 78f.

26 BGE 108 Ib 230f. = ASA 51 (1982/83), S. 638f.; RK IV ZH, 23.10.1996, StE 1997 B 26.27 Nr. 4; näher dazu LOCHER (Art. 16 N. 52f.), der dafür hält, dass Eigenleistungen im Privatvermögen generell unbesteuert bleiben.

27 BGE 125 I 68; BGE 124 I 193 = ASA 69 (2000/01), S. 373; BGE 112 Ia 242; BÖCKLI, Eigenmiete, S. 17; BOSSHARDT, S. 305f.; REICH, Art. 7 StHG N. 41f.; WEIDMANN, S. 77f. Im Ergebnis der gleichen Meinung sind LOCHER (Art. 16 N. 55ff.) und GURTNER/LOCHER (S. 603ff.), die zwar von der grundsätzlichen Steuerbarkeit der Eigennutzung von beweglichen Sachen ausgehen, aber geltend machen, bei der Nutzung von Mobilien sei bei der gebotenen Berücksichtigung des Wertverzehrs längerfristig nicht mit einem positiven Reinvermögenszugang zu rechnen. Auch sprächen Praktikabilitätsargumente für diese Lösung.

28 Vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 171 mit Anm. 13a.

Wo nun genau die Trennlinie zwischen dem steuerlichen Einkommensbegriff und dem finanzwissenschaftlichen Konzept zu ziehen ist, ist anhand der Judikatur nicht einfach auszumachen. Es hat sich gezeigt, dass das theoretische Konzept des finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriffes nicht unbesehen übernommen werden kann. Abweichungen zwischen der steuerlichen Betrachtungsweise und dem theoretischen finanzwissenschaftlichen Ansatz bestehen vor allem bei der Behandlung der Eigenleistungen und Eigennutzungen sowie bei der Erfassung der realisierten bzw. nicht realisierten Wertveränderungen.

In der Literatur stehen sich gegenwärtig zwei Standpunkte gegenüber, die den steuerlichen Einkommensbegriff genauer fassen wollen.

2.2.2 Markteinkommenstheorie

Teilweise wird versucht, die für steuerliche Zwecke notwendige Einschränkung des finanzwissenschaftlichen Einkommenskonzeptes durch eine Anlehnung an die deutsche Doktrin des Markteinkommens zu erreichen. Nach der Theorie des Markteinkommens bilden nur die durch Teilnahme am Markt erzielten Einkünfte steuerbares Einkommen. Andere, nicht am Markt erzielte Einkünfte sind nicht steuerbar, sofern nicht das Gesetz solche Einkünfte ausdrücklich für steuerbar erklärt²⁹.

Auch die Markteinkommenstheorie hat ihre Wurzeln, soweit sie zurückverfolgt werden können, in der Finanzwissenschaft. Insbesondere Fritz Neumark hat für steuerliche Zwecke einen von der Theorie des Gesamteinkommens abweichenden Einkommensbegriff entwickelt³⁰. Gemäss Neumark sollen als Einkommensbestandteile nur solche Einkünfte erfasst werden, die erstens Ergebnis einer Teilnahme des Empfängers an der Bildung des Sozialprodukts sind und zweitens einen aktuellen (effektiven) Zuwachs an wirtschaftlicher Verfügungsmacht des fraglichen Wirtschaftssubjektes herbeiführen³¹. In der deutschen steuerrechtlichen Doktrin ist die Markteinkommenstheorie aufgegriffen worden als

Versuch, einen gemeinsamen Grundgedanken für die im deutschen Recht erfolgte Auswahl der steuerbaren Einkünfte zu finden³².

Die schweizerischen gesetzlichen Grundlagen lassen nicht erkennen, dass der Gesetzgeber auf das Markteinkommen hätte abstellen wollen³³. Im Gegenteil: Viele und gerade bedeutende steuerbare Einkünfte werden nicht am Markt durch Leistungsaustausch erzielt. Es steht ausser Frage, dass beispielsweise die Einkünfte aus der staatlichen Altersversicherung, der beruflichen Vorsorge oder Unterhaltsbeiträge des geschiedenen Ehegatten nicht aus einem Leistungsaustausch «am Markt» erzielt werden, jedoch sehr wohl steuerbar sind³⁴. Auch muss angesichts des Umfanges der staatlichen Transferleistungen, namentlich über die Sozialversicherungen, in Frage gestellt werden, ob das steuerbare Einkommen quantitativ wirklich «im Grossen und Ganzen» den am Markt erzielten Einkünften entspricht, wie hin und wieder der Markteinkommenstheorie zugute gehalten wird³⁵.

Dem Kriterium der Teilnahme am Marktgeschehen könnte an sich eine wichtige Abgrenzungsfunktion zukommen. Die so genannten zugerechneten Einkünfte im Sinne des finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriffes (Eigenleistungen und Eigennutzungen) fielen, weil sie nicht am Markt erzielt werden, nicht unter den steuerlichen Einkommensbegriff. Nun müssen aber gemäss den Vertretern der Markteinkommenstheorie noch weitere Einkünfte dem Markteinkommen steuerlich zugerechnet werden, nämlich der Selbstverbrauch von Gütern oder Dienstleistungen sowie die Eigennutzung dauerhafter Gebrauchsgüter³⁶. Diese Position ist widersprüchlich, weil sie gerade solche Einkünfte erfassen will, die vom Kriterium der Teilhabe am Marktgeschehen von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden³⁷. Eine Begründung im Rahmen der Markteinkommenstheorie, weshalb diese zugerechneten Einkünfte steuerbar sein sollen, ist nicht ersichtlich.

Insgesamt verfehlt die Markteinkommenstheorie ihr Ziel, die Grenzlinie zwischen dem aus wirtschaftlicher

29 BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 171 f. Zur Markteinkommenstheorie s. auch BÖHI, S. 43 f.; OBERSON, § 7 N. 5; REICH, Art. 16 DBG N. 11 f.; SÖHN, S. 344 ff.; STEICHEN, *passim*; WEIDMANN, S. 63 ff.

30 S. auch SÖHN, S. 345; STEICHEN, S. 367 ff.; ablehnend aus Sicht der Finanzwissenschaft äussert sich ANDEL, Finanzwissenschaft, S. 315 Anm. 1. Ob ROSCHER einen eigentlichen Einkommensbegriff schaffen wollte, wie dies BLUMENSTEIN/LOCHER (S. 171) annehmen, ist unklar (dazu WEIDMANN, S. 64 f.).

31 NEUMARK, S. 41 ff.

32 Insbesondere RUPPE, S. 15 f. Das deutsche Steuerrecht enthält, anders als die Schweizer Gesetze, keine einkommenssteuerliche Generalklausel, wonach alle Einkünfte steuerbar sind, sondern vielmehr eine enumerative Aufzählung steuer-

barer Einkünfte. Die deutsche Rechtslage ist insofern nicht mit der schweizerischen vergleichbar. Die Markteinkommenstheorie ist im deutschen Steuerrecht keineswegs unbestritten. Ablehnend, insbesondere auch zum verfassungsrechtlichen Ansatz von Kirchhof, äussern sich namentlich SÖHN (S. 346 ff.) und STEICHEN (S. 370 ff.).

33 REICH, Art. 16 DBG N. 12.

34 Art. 22 Abs. 1, Art. 23 lit. f DBG.

35 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, § 14 N. 8; REICH, Art. 16 DBG N. 12.

36 BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 171 f.

37 OBERSON, § 7 N. 10; REICH, Art. 7 StHG N. 15.

Sicht umfassenden Einkommensbegriff und dem engeren steuerrechtlichen Einkommensbegriff zu ziehen, und ist deshalb abzulehnen.

2.2.3 Zuflusstheorie

Das jüngere Konzept der Zuflusstheorie ergänzt den Einkommensbegriff für steuerliche Zwecke mit dem Kriterium des Zuflusses. Danach sind nur diejenigen Einkünfte im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie steuerbar, die der Steuerpflichtige realisiert oder – in einer anderen Umschreibung – die ihm als so genannt exogene Einkünfte von aussen zufließen³⁸. In der Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen entstandene oder von ihm in der eigenen Vermögenssphäre selbst erarbeitete Einkünfte (endogene Einkünfte), die er nicht in Zuflüsse von aussen umwandelt, indem er beispielsweise seine Dienste gegen Entgelt erbringt, die er mithin nicht realisiert, sind steuerlich unbeachtlich.

Die Einschränkung des Einkommensbegriffes durch die Ergänzung des Zuflusskriteriums gründet sich auf eine Analyse der geltenden Steuergesetze und steuerlichen Praxis³⁹. Der so gefasste Einkommensbegriff zeitigt die folgenden Konsequenzen:

- Eigenleistungen werden nicht besteuert, weil sie keinen Zufluss von ökonomischen Werten von aussen darstellen. Damit wird deutlich, dass die Hausarbeit, das Bestellen des eigenen Gartens durch den Steuerpflichtigen, die Behandlung der eigenen Kinder durch den Arzt und alle anderen sich selbst erbrachten Leistungen steuerlich unbeachtlich sind.
- Ebenfalls nicht erfasst werden grundsätzlich die Eigennutzungen: Das Betrachten der Bilder in der eigenen Wohnung ist steuerfrei (der Steuerpflichtige muss sich nicht einen steuerlichen Museumseintritt aufrechnen lassen), die Benützung des eigenen Fahrzeuges muss nicht als Einkunft deklariert werden (obwohl gerade für Automobile ein Markt für die Miete besteht); beim Sitzen auf dem eigenen Sofa braucht sich der Steuerpflichtige keine Gedanken darüber zu machen, was er bei Miete des Möbels auszulegen hätte.
- Wertsteigerungen werden, wenn überhaupt, erst bei ihrer Realisation steuerlich erfasst.

Der Ansatz der Zuflusstheorie kann entscheidende Vorteile für sich beanspruchen. Die eben angeführten Kon-

sequenzen entsprechen der geltenden und seit langem geübten steuerrechtlichen Praxis, denn diese erfasst die endogenen Einkünfte gerade nicht. Mit Hilfe des Zuflusskriteriums lässt sich diese Rechtslage einheitlich erklären. Das Zuflusskriterium engt den Einkommensbegriff so ein, wie er in der Praxis seit jeher – explizit oder stillschweigend – gehandhabt wird. Es geht nicht um eine «Ausblendung» ökonomischer Gesichtspunkte⁴⁰, sondern um die sachgerechte Eingrenzung eines für steuerliche Zwecke unbestrittenermassen zu weiten und nicht praktikablen Einkommensbegriffes.

Die Beschränkung des steuerbaren Einkommens auf Zuflüsse von aussen beruht aber auch auf einer Reihe von weiteren Gründen⁴¹. Gegen eine Erfassung der nicht realisierten bzw. endogenen Einkünfte sind zunächst die offenkundigen praktischen Probleme anzuführen, welche die konsequente Umsetzung der Reinvermögenszugangstheorie mit sich brächte. Aus der Diskussion um die Bemessung des Eigenmietwertes des selbstgenutzten Wohneigentums sind die Schwierigkeiten, endogene Einkünfte zu bewerten, allgemein bekannt. Diese Bewertungsprobleme in einem Massenfallrecht wecken Bedenken nicht nur hinsichtlich der Praktikabilität, sondern auch der Gleichmässigkeit und Gesetzmässigkeit der Besteuerung⁴². Aus erhebungstechnischer Sicht, und um eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen zu erreichen, müsste grundsätzlich ihr gesamtes Leben in den Steuerakten offengelegt werden, denn endogenes Einkommen kann jederzeit geschaffen werden. Die Erhebung der Steuer hätte deshalb einen schwerwiegenden Eingriff in das verfassungsmässige Recht auf persönliche Freiheit zur Folge. Nicht zuletzt dürften auch sozialpolitische Wertungen eine Rolle spielen. Durch die Besteuerung endogener Einkünfte, wenn es sie gäbe, würden untere Einkommenschichten besonders betroffen, weil der relative Wert der eigenen Arbeit im Haushalt bzw. der Dienst an der Familie bei steigendem Einkommen abnimmt⁴³.

Für die Beschränkung der Besteuerung auf die Zuflüsse von aussen spricht weiter der Umstand, dass die Steuer dann anfällt, wenn der Steuerpflichtige über ein disponibles Gut verfügt. Ein oft beanstandeter Mangel der Besteuerung des Eigenmietwertes des Wohneigentums besteht ja gerade darin, dass eine Steuer zahlbar ist, obwohl der betreffende Steuerpflichtige keine Mittelzuflüsse zu

38 BÖHI, S. 44 f.; REICH, Art. 7 StHG N. 16 ff., 42 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Vorbemerkungen zu §§ 16–37 N. 2 ff.; WEIDMANN, S. 80 ff.; ZWAHLEN, Art. 21 DBG N. 13. Auf die Zuflusstheorie Bezug nehmend RK I ZH, 23.8.2001, ZStP 2002, S. 22, und diesen Entscheid bestätigend VGr ZH, 3.7.2002, StE 2002 B 26.44 Nr. 8 = StR 57 (2002), S. 855 = ZStP 2002, S. 297.

39 REICH, Art. 7 StHG N. 16 f.; WEIDMANN, S. 76 ff.

40 So der – unbegründete – Vorwurf an die Zuflusstheorie (GURTNER/LOCHER, S. 602; LOCHER, Art. 16 N. 13).

41 REICH, Art. 16 DBG N. 17.

42 WEIDMANN, S. 97 ff., auch zum Folgenden.

43 VGr ZH, 3.7.2002, StE 2002 B 26.44 Nr. 8 = StR 57 (2002), S. 858 = ZStP 2002, S. 297.

verzeichnen hat, woraus er die Steuer entrichten könnte, sondern allenfalls auf sein Vermögen zurückgreifen muss. Die Nichtbesteuerung endogener Einkünfte vermeidet diese Konsequenz. Die Steuererhebung ist technisch einfacher als unter Einbezug endogener Einkünfte, für den Steuerpflichtigen schonender und nicht zuletzt erhebungswirtschaftlicher als eine einigermaßen konsequent umgesetzte finanzwissenschaftliche Reinvermögenszugangstheorie.

Das geltende Recht kennt jedoch eine Ausnahme von der Steuerfreiheit der endogenen Einkünfte, nämlich die Besteuerung des Eigenmietwertes des selbstgenutzten Wohneigentums. Diese endogenen Einkünfte werden auf ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage erfasst: Wie sich beispielsweise aus Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ergibt, ist die Besteuerung des Eigenmietwertes nicht bereits in der Generalklausel oder im Begriff der «sonstigen Nutzung» unbeweglichen Vermögens enthalten⁴⁴. Die Eigenmietwertbesteuerung als Regel aufzufassen, hingegen die generelle Nichtbesteuerung des Eigenmietwertes von beweglichen Sachen mit seiner zweifelhaften fiskalischen Ergiebigkeit zu begründen, wie dies Peter Locher und Peter Gurtner tun⁴⁵, erscheint wenig konsequent. Wenn die Erfassung des Eigenmietwertes von beweglichen Sachen gefordert wird, dann müssten auch die daraus allenfalls resultierenden Verluste zur Anrechnung zugelassen werden. Zuzustimmen ist den Hinweisen von Gurtner und Locher auf die erhebungstechnischen Schwierigkeiten und ihrer Forderung, dass bei einer Erfassung des Eigenmietwertes von beweglichen Sachen auch die Abschreibungen darauf zuzulassen wären. Plausibilitätsüberlegungen, auch wenn sie ökonomisch untermauert sind, genügen indessen nicht, um die Steuerfreiheit des Nutzungswertes von beweglichen Sachen zu begründen.

2.2.4 Folgerungen

Der steuerliche Einkommensbegriff folgt weitgehend dem finanzwissenschaftlichen Konzept des Reinvermögenszugangs. Das Steuerrecht hat indessen jene Theorie nie unbesehen umgesetzt, sondern gewichtige Einschränkungen vorgenommen. Die Markteinkommenstheorie und die Zuflusstheorie ziehen die Trennlinie zwischen dem Einkommen im Sinne der finanzwissenschaftlichen

Reinvermögenszugangstheorie und dem Einkommen im steuerrechtlichen Sinne auf unterschiedliche Weise:

- Die Markteinkommenstheorie führt das Kriterium ein, wonach nur am Markt erzielte Einkünfte steuerbar sein sollen. Der hauptsächliche Nachteil der Markteinkommenstheorie besteht darin, dass sie keine Abgrenzungsfunktion übernehmen kann oder will, indem die nicht am Markt erzielten Einkünfte doch wieder steuerbar sein sollen. Die Markteinkommenstheorie ist deshalb abzulehnen.
- Die Zuflusstheorie ergänzt den Einkommensbegriff mit dem Zuflusskriterium. Nur von aussen in die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen gelangende Einkünfte sind steuerbar. Endogene Einkünfte sind deshalb nur dann steuerbar, wenn sie realisiert, das heisst in Zuflüsse von aussen umgewandelt werden. Die Zuflusstheorie gibt die geltende Rechtslage wieder und grenzt den finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriff sachgerecht ein.

2.3 Sondertatbestände

Die harmonisierten Steuergesetze enthalten eine Reihe von Bestimmungen, die von der Generalklausel abweichen. Nachfolgend sollen einige wichtige Sondertatbestände dargestellt werden, welche im System der Einkommenssteuer von Bedeutung sind.

2.3.1 Steuerliche Unbeachtlichkeit der privaten Kapitalgewinne und -verluste

Die Harmonisierungserlasse halten fest, dass die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei sind⁴⁶. Vom Wortlaut werden nur die Kapitalgewinne, nicht jedoch die Kapitalverluste erfasst. Es ist aber allgemein anerkannt, dass spiegelbildlich auch die Kapitalverluste «steuerfrei» sind, das heisst, nicht mit steuerbaren Einkünften verrechnet werden können. Auch ein allfälliger Schadenersatz wird nicht besteuert⁴⁷.

Ebenfalls steuerlich unbeachtlich bleiben die nicht realisierten Wertveränderungen von Gegenständen des Privatvermögens. Weder kann ein nicht realisierter Kapitalgewinn steuerlich erfasst werden noch kann ein Steuerpflichtiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf Privatvermögen geltend machen.

44 Vgl. dazu auch den Bericht der KOMMISSION EIGENMIETWERT/SYSTEMWECHSEL (KES), insb. in dessen Anhang: Bundesamt für Justiz, Gutachten zum Systemwechsel bei der Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums vom 14. Januar 2000, publ. in VPB 65.36, Ziff. 4.3., 5.2.3.; REICH, Art. 7 StHG N. 41 f.; WEIDMANN, S. 82. Der immer noch vom Parlament behandelte bundesrätliche Vorschlag zur Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung auf selbstgenutztem Wohneigentum im Rahmen des «Steuerpaketes 2001» (Botschaft des Bundesrates vom 28. Februar 2001, BBl 2001, S. 2983) ist hier

nicht zu behandeln (s. dazu REICH, Furcht vor dem Systemwechsel, S. 721).

45 GURTNER/LOCHER, S. 605; s. auch oben, Anm. 27.

46 Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG; Art. 19 Abs. 3 DBG. Auf die schwierige und streitige Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ist hier nicht einzutreten.

47 REICH, Art. 7 StHG N. 26.

2.3.2 Ausnahmen zur Unbeachtlichkeit der privaten Kapitalgewinne und -verluste

2.3.2.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken

Während bei der direkten Bundessteuer die privaten Kapitalgewinne und -verluste auf Grundstücken keine Sonderbehandlung erfahren und deshalb steuerlich unbeachtlich sind⁴⁸, erheben die Kantone oder Gemeinden Grundstückgewinnsteuern. Sie sind hierzu auf Grund von Art. 12 Abs. 1 StHG verpflichtet. Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine Spezialeinkommenssteuer, die auf einer besonders definierten Einkunft erhoben wird, nämlich dem Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstückes.

Verluste aus der Veräusserung von Grundstücken können nur in sehr beschränktem Umfang und regelmässig höchstens mit Gewinnen aus der Veräusserung anderer Grundstücke verrechnet werden; eine Verrechnung von Veräusserungsverlusten mit übrigem Einkommen bei der Einkommenssteuer findet nicht statt⁴⁹. Es ist aber, soweit ersichtlich, auch nicht möglich, einen Grundstücksgewinn mit einem Überhang an Abzügen, der bei der Einkommenssteuer resultiert, zu verrechnen⁵⁰. Diese aus dem Blickwinkel der Einkommenssteuer inkonsistente Regelung, die in bestimmten Situationen zu verfassungswidrigen Resultaten führen kann, lässt sich nur mit historischen Argumenten erklären. Verbesserungen des Systems im Sinne der Reineinkommensbesteuerung mögen einen gewissen legislativen Aufwand bedingen und auch dadurch gehemmt werden, dass die Erträge aus der Grundstückgewinnsteuer oftmals alleine den Gemeinden zukommen, während das Einkommen von Kantonen und Gemeinden besteuert wird.

2.3.2.2 Einkünfte aus Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung

Die gesetzlichen Regelungen erklären die Einkünfte aus der Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung als steuerbar⁵¹. In diesem beschränkten Bereich werden auch die privaten Kapitalgewinne von der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst.

Nicht ausdrücklich geregelt wird die Behandlung der Verluste aus solchen Obligationen. Es ist indessen eine selbstverständliche Konsequenz der Erfassung der Kapitalgewinne, dass auch die Verluste steuerlich berücksichtigt werden müssen. Eine andere Auslegung, welche Gewinne und Verluste asymmetrisch behandeln würde, wäre widersprüchlich. Im Grundsatz ist dies denn auch unbestritten; fraglich ist, womit etwaige Verluste verrechnet werden können. Nachdem die Gewinne in die allgemeine Bemessungsgrundlage eingehen, müssen auch die Verluste mit übrigem Einkommen verrechnet werden können. Eine gegenteilige Auffassung besteht allerdings auf Seiten der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach Verluste nur mit Gewinnen aus Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung verrechenbar sein sollen⁵². Eine solche Bildung eines Einkünfte-«Korbes» widerspricht der gesetzlichen Systematik, welche die Gesamtheit der Einkünfte erfasst, und damit auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Nicht zuletzt fehlt eine genügende gesetzliche Grundlage für eine derartige Einschränkung.

Eine weitere Schwachstelle der gesetzlichen Regelung besteht darin, dass die Möglichkeit einer periodenübergreifenden Verlustverrechnung, mithin ein steuerlicher Verlustvortrag, nicht vorgesehen ist. Angesichts der häufig aperiodischen Natur solcher Kapitalverluste muss ein Verlustvortrag in analoger Anwendung der Bestimmungen zum Verlustvortrag bei Geschäftsvermögen zugestanden werden. Andernfalls könnte es zu systemwidrigen Überbesteuerungen kommen⁵³.

2.3.3 Beteiligungsertrag

2.3.3.1 Objektbezogene Betrachtungsweise als Grundsatz

Eine andere und zugleich sehr bedeutsame Sonderregelung erschliesst sich nicht ohne weiteres aus den Gesetztexten. Aus der Erwähnung der Liquidationsüberschüsse in Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen wird gefolgert, dass im Bereich der Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften eine objektmässige Betrachtungsweise aus

48 Vorbehalten bleibt die ausufernde Rechtsprechung zum «gewerbmässigen» Liegenschaftenhändler.

49 Beispielsweise können im Kanton Thurgau Grundstückgewinne mit Grundstückverlusten verrechnet werden, die der Steuerpflichtige im Kalenderjahr und in den dem Steuerjahr vorausgehenden vier Kalenderjahren erlitten hat (§134 StG TG).

50 Art. 12 StHG würde einer entsprechenden kantonalen Regelung wohl nicht entgegenstehen (s. ZWAHLEN, Art. 12 StHG N. 2, 8).

51 Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG; § 20 Abs. 1 lit. b StG ZH.

52 Kreisschreiben Nr. 4 zur Steuerperiode 1999/2000 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. April 1999, ASA 68 (1999/2000), S. 30 f., Ziff. 3.2.

53 Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 4 (Anm. 52), S. 31 Ziff. 3.2, soll ein Verlustvortrag auf eine spätere Steuerperiode nicht möglich sein.

der Sicht der Gesellschaft Platz greift. Jede Ausschüttung von Gewinnen bildet beim Empfänger, der die Titel in seinem Privatvermögen hält, eine steuerbare Einkunft. Zweck dieser Konzeption ist es, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Gewinne sicherzustellen, so dass alle Gewinne der Gesellschaft auch auf der Ebene der Aktionäre erfasst werden, und zwar spätestens im Falle der Liquidation der Gesellschaft. Unter der Annahme, dass die Beteiligungsrechte immer in Privatvermögen gehalten werden – aber nur in diesem Fall –, gewährleistet dieses Konzept, dass alle von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne trotz der Steuerfreiheit des privaten Veräusserungsgewinnes zu irgend einem Zeitpunkt auch beim Aktionär besteuert werden.

Die objektmässige Betrachtungsweise führt bei Dividenden, die aus dem laufenden Geschäftsgewinn gezahlt werden, zu keinem anderen Ergebnis als die gesetzliche Generalklausel. Derartige Dividenden steigern die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers während der laufenden Steuerperiode und bilden deshalb Einkommen. Anders präsentieren sich hingegen die Fälle, wo die Ausschüttungen zu Lasten der Substanz der Gesellschaft gehen. Aus Sicht des Anteilseigners bilden Substanzdividenden nur Vermögensumschichtungen. Die zusätzlichen (Bar-) Mittel, die er erhält, mindern den Wert seiner Beteiligung. Der Empfänger erfährt keine Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ist nach der Substanzdividende wirtschaftlich in der selben Position wie zuvor.

2.3.3.2 Bemessung des Steuerobjektes

Weiter ist zu definieren, was unter einer Gewinnausschüttung zu verstehen sei. Das Recht der direkten Bundessteuer hat hier eine einfache und formale, aber unbefriedigende Lösung gewählt, indem alle geldwerten Leistungen der Gesellschaft, die nicht eine Rückzahlung von Nennwert darstellen, steuerbares Einkommen bilden⁵⁴. Deshalb wird vom «Nennwertprinzip» gesprochen. Die Herausgabe von Gratisaktien unterliegt, weil steuerfrei rückzahlbares Nennkapital geschaffen wird, der direkten Bundessteuer.

Der allgemein bemängelte Bruch im System der objektbezogenen Betrachtungsweise⁵⁵ liegt darin, dass auf diese Weise auch Rückzahlungen von Kapitaleinlagen der Aktionäre in die Reserven der Gesellschaft als steuerbares Einkommen behandelt werden. Werden beispielsweise bei einer Erhöhung des Aktienkapitals neue Aktien gegen einen Aufpreis («Agio») ausgegeben, weil der innere Wert der alten Aktien über ihrem Nennwert liegt,

geht der Aufpreis nicht in das Nennkapital ein. Eine Besteuerung der Agio-Rückzahlungen lässt sich nicht mit der objektbezogenen Betrachtungsweise rechtfertigen, weil diese Mittel aus Sicht der Gesellschaft nicht aus erarbeiteten Gewinnen stammen und es deshalb keine Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Gewinnen der Gesellschaft auf der Ebene der Aktionäre braucht. Ein weiterer Fall, wo das Nennwertprinzip selbst innerhalb der objektmässigen Betrachtungsweise zu einer Überbesteuerung führt, ergibt sich bei Zuschüssen der Aktionäre. Obwohl die Aktionäre der Gesellschaft neue Mittel zuführen, welche nicht von der Gesellschaft erarbeitete Gewinne darstellen, unterwirft das Nennwertprinzip diese Mittel der latenten Einkommenssteuer.

Ein anderer Weg wird im Kanton Zürich beschritten: Es wird darauf abgestellt, ob Eigenkapital zurückgezahlt wird oder ob erarbeitete Gewinne ausgeschüttet werden. Die Kapitalrückzahlungen, worunter insbesondere auch die Rückzahlungen von Agio gehören, bleiben steuerlich unbeachtlich⁵⁶. Diese Praxis, die als Kapitalrückzahlungsprinzip bezeichnet wird, ist innerhalb der objektbezogenen Betrachtungsweise sachgerecht.

2.3.3.3 Primäre Konsequenzen der gesetzlichen Regelung

Die objektbezogene Betrachtungsweise wählt einen ganz anderen Ansatz als das subjektbezogene Konzept der Einkommensgeneralklausel und setzt den Einkommensbegriff für einen Teilbereich des Einkommenssteuerrechts ausser Kraft. Aus Sicht des Empfängers können nämlich die Erträge aus Beteiligungen Einkommen darstellen, müssen aber nicht. Wie bereits erwähnt, führen die beiden Betrachtungsweisen nur in einem Teilbereich zum selben Resultat, nämlich dann, wenn die Dividenden aus Gewinnen ausgeschüttet werden, welche die Gesellschaft in der Zeitspanne erarbeitet hat, in welcher der betreffende Steuerpflichtige die Aktien gehalten hat.

In anderen Fällen, insbesondere bei Ausschüttungen aus Reserven, die auf Gewinne zurückgehen, welche vor dem Erwerb der Aktien durch den Steuerpflichtigen entstanden sind, führt die objektmässige Betrachtungsweise zu dessen Überbesteuerung: Er hat nämlich beim Erwerb der Titel die latente Steuerlast des Verkäufers übernommen, die auf den einbehaltenen Gewinnen lastet. Diese Überbesteuerung des Erwerbers von Beteiligungsrechten hängt mit der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne des Veräusserers zusammen. Die Steuerfreiheit

54 LOCHER, Art. 20 N 13f., 76.

55 LOCHER, Art. 20 N. 10 ff. m.w.H.

56 REICH, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, S. 278 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, §20 N. 78, 83 ff.

des Veräusserungsgewinnes beim Verkäufer wird kompensiert bzw. «erkauft» durch die Überbesteuerung des Erwerbers. Besonders einschneidend kann die Überbesteuerung bei (Teil-) Liquidationen sein, wenn der Aktionär die Aktien nicht seit der Gründung der Gesellschaft besessen hat. Der Liquidationsüberschuss wird ihm als Einkommen angerechnet, ohne dass es auf seine Anschaffungskosten ankäme. Der Steuerpflichtige kann mit seiner Investition einen Verlust erleiden und trotzdem für ein «Einkommen» besteuert werden.

Eine weitere und sehr wichtige Schwachstelle des Systems liegt darin, dass es nur auf Privatvermögen Anwendung findet. Bei einer Veräusserung aus dem Privatvermögen in ein Geschäftsvermögen geht die latente Steuerlast verloren, weil dort für die Ermittlung eines allfälligen Veräusserungsgewinnes grundsätzlich die Anschaffungskosten massgeblich sind. Bei diesem Wechsel vom Privat- ins Geschäftsvermögen und dem damit einhergehenden «Verlust» an latenten Steuern setzen die Theorien der Transponierung und der indirekten Teilliquidation an. Dabei muss aber auch erwähnt werden, dass beim Verkauf aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen neue latente Steuern geschaffen werden, ohne dass es zu einem steuerlichen Ausgleich hierfür käme.

2.3.3.4 Sekundäre Konsequenzen der gesetzlichen Regelung: Transponierung und indirekte Teilliquidation

Gemäss der Transponierungstheorie wird Einkommenssteuer erhoben, wenn Aktien in eine vom Einleger beherrschte Kapitalgesellschaft eingebracht werden, sei es als Sacheinlage zur Liberierung von Aktien mit höherem Nennwert oder sei es gegen Gutschrift auf einem Darlehenskonto zu Gunsten des Einlegers⁵⁷. Diese Steuerfolge wird mit zwei Argumenten begründet. Zum einen soll der Verkauf an eine selbstbeherrschte Gesellschaft keine eigentliche Veräusserung sein⁵⁸. Damit wird aber die konzernrechtliche Betrachtungsweise angewendet, für die das geltende Recht keine Grundlage bildet⁵⁹. Zum anderen wird ein steuerbarer Ertrag darin erblickt, dass die latente Steuerlast aufgehoben wird⁶⁰. Zum Zeitpunkt der Einbringung wird aber ein solcher Vorteil nicht reali-

siert, sondern bloss eine entsprechende Möglichkeit geschaffen⁶¹. Der Vorteil verwirklicht sich, wenn überhaupt, erst bei einer effektiven Entreicherung der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte eingebracht worden sind. Eine solche Entreicherung erfolgt erst bei Liquidation oder bei Substanzdividenden. Der Einbringungsvorgang als solcher kann deshalb alleine noch keinen steuerbaren Ertrag darstellen. Die Transponierungstheorie wird nahezu einhellig und zu Recht abgelehnt⁶², und es wird gefordert, die Besteuerung auf Fälle von Steuerumgehung zu beschränken⁶³.

Ein steuerbarer Beteiligungsertrag soll gemäss der Theorie der indirekten Teilliquidation auch dann vorliegen, wenn der Verkäufer auf dem Umweg über den Käufer, d.h. indirekt, ausschüttbare Mittel aus der verkauften Gesellschaft zieht, indem der Käufer die Kaufpreiszahlung aus dem Vermögen der Gesellschaft finanziert. Vorausgesetzt wird, dass die Beteiligungsrechte aus dem Privat- in ein Geschäftsvermögen verkauft werden, dass der Käufer den Kauf aus Mitteln der Gesellschaft finanziert, dass die Gesellschaft mithin im Zeitpunkt des Verkaufs über nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt und dass der Verkäufer bei der Finanzierung des Kaufpreises aus Mitteln der Gesellschaft aktiv mitwirkt⁶⁴. Auch die Theorie der indirekten Teilliquidation und die entsprechende Praxis, die immer tiefere Anforderungen an den Nachweis der einzelnen Voraussetzungen stellt, ist zu Recht heftiger Kritik ausgesetzt⁶⁵. Die so genannte wirtschaftliche Auslegung des Begriffes des Beteiligungsertrages⁶⁶ geht fehl, denn der Käufer erhält einen Veräusserungserlös. Die Mittelentnahme ist dem Käufer zuzurechnen; er hat die etwaige Gewinnausschüttung vereinnahmt. Im Grunde wird der Veräusserungsbegriff «wirtschaftlich» ausgelegt und nicht etwa der Begriff des Vermögensertrages. Eine solche Auslegung müsste aber mittels der Kriterien der Steuerumgehung erfolgen.

2.3.4 Marchzinsen

Marchzinsen sind aufgelaufene, aber noch nicht fällige Zinsforderungen. Bei der Veräusserung eines Zins tragenden Titels werden die Marchzinsen vom Erwerber vergütet. Die Vergütung bildet beim Verkäufer formal

57 HÖHN/WALDBURGER, § 14 N. 87; LOCHER, Art. 20 N. 112, 114 ff.

58 VGr ZH, 27.10.1987, RB 1987 Nr. 20 = StE 1988 B 24.4 Nr. 11; BGr, 10.11.1998, StE 1999 B 24.4 Nr. 52; REICH, Art. 20 DBG N. 77.

59 LOCHER, Art. 20 N. 117 m.w.H.

60 BGr, 16.6.2000, StE 2000 B 24.4 Nr. 55; BGE 115 Ib 238 = ASA 58 (1989/90), S. 689.

61 Das genügt aber bereits gemäss der bundesgerichtlichen Praxis (BGr, 6.7.1998, ASA 68 [1999/2000], S. 422 = StE 1999 B 24.4 Nr. 48); anders die Rechtsprechung zum Zürcher Recht,

wonach die Übertragung einer Minderheitsbeteiligung grundsätzlich keinen Transponierungstatbestand bildet (VGr ZH, 5.7.2000, RB 2000 Nr. 117 = StE 2001 B 24.4 Nr. 56).

62 LOCHER, Art. 20 N. 117.

63 HÖHN/WALDBURGER, § 14 N. 87.

64 HÖHN/WALDBURGER, § 14 N. 89 ff.; LOCHER, Art. 20 N. 107 ff.

65 Vgl. die Hinweise bei LOCHER, Art. 20 N. 110.

66 LOCHER, Art. 20 N. 110.

einen Veräusserungserlös für ein anwartschaftliches Recht. Der Käufer vereinnahmt bei Fälligkeit zwar den ganzen Zins, hat aber für einen Teil davon Anschaffungskosten aufgewendet, so dass wirtschaftlich betrachtet nur der diese Kosten übersteigende Teil des Zinses einkommensbildend ist.

Ähnlich wie bei den Einkünften aus Beteiligungsrechten, besteht in der Praxis die Tendenz, dass sämtliche Zahlungen des Schuldners beim jeweiligen Empfänger vollständig als Einkommen angerechnet werden, ungeachtet allfälliger Anschaffungskosten des jeweiligen Steuerpflichtigen. Bei der direkten Bundessteuer ist dies gesetzlich vorgegeben, indem Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG ohne Einschränkung sämtliche Zinsen aus Guthaben als steuerbar erklärt. Der Erwerber wird für den gesamten Zins besteuert, weil alle Leistungen des Schuldners, die nicht Rückzahlungen der Schuld darstellen, steuerbar sind⁶⁷. Aus einer subjektiven Sicht, die im Konzept der Reineinkommensbesteuerung an sich massgebend ist, bedeutet dies eine Überbesteuerung. Der Erwerber übernimmt die an sich beim Veräusserer zu erhebende Steuer. Die Gründe für diese formale Betrachtungsweise sind nicht so sehr systematischer, sondern viel mehr praktischer Natur. Das Bundesgericht hat noch unter dem alten Recht diese Ordnung geschützt⁶⁸.

Der Kanton Zürich übt eine Praxis, die sich stärker an den Grundgedanken der Einkommensbesteuerung und weniger an verwaltungstechnischen Überlegungen orientiert. Steuerpflichtige können deshalb verlangen, dass ihre Zinseinkünfte abgegrenzt werden; diese Abgrenzung erfolgt konsequenterweise aktiv wie passiv: Einerseits können die Anschaffungskosten von den empfangenen Zinsen abgezogen werden, andererseits sind die Veräusserungserlöse soweit steuerbar, als sie auf Marchzinsen entfallen⁶⁹. Die Zürcher Praxis ist sicherlich aufwändiger als die Lösung der direkten Bundessteuer, jener aber unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überlegen.

2.4 Gesetzlicher Verzicht auf Realisation des Einkommens

2.4.1 Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft

Wie oben ausgeführt, bildet die Besteuerung des Eigenmietwertes die Ausnahme vom Grundsatz, dass die

Eigennutzung von Vermögensgegenständen steuerlich irrelevant ist. Die Besteuerung des Eigenmietwertes bedarf einer besonderen, konstitutiv wirkenden gesetzlichen Grundlage, weil sie nicht schon in der Generalklausel enthalten ist.

2.4.2 Tatbestände steuersystematischer Realisation

Im Geschäftsvermögensbereich werden Überführungen ins Privatvermögen und Überführungen in ausländische Betriebe Veräusserungen gleichgestellt⁷⁰. Damit soll die vollständige Erfassung der im Geschäftsvermögen entstandenen Wertvermehrungen sichergestellt werden. Im Privatvermögen könnte der Veräusserungsgewinn nicht mehr besteuert werden, weil private Kapitalgewinne steuerfrei sind. Im Ausland entginge der Veräusserungsgewinn der Schweizer Steuer, auch wenn der veräusserte Vermögenswert weiterhin Geschäftsvermögen bildet. Mit einer Realisation von Einkünften haben diese Tatbestände nichts zu tun; vielmehr wird von Gesetzes wegen eine Realisation fingiert.

2.4.3 Aufwertungsgewinne

Die im Geschäftsvermögen verbuchten Aufwertungsgewinne werden besteuert (so genannte «buchmässige Realisation»). Diese Steuerfolge ist eine eigentlich selbstverständliche Konsequenz des Massgeblichkeitsprinzips, welches unausgesprochen nicht nur für juristische Personen, sondern auch für selbständig erwerbende und Buch führende natürliche Personen gilt. Eine steuerliche Korrektornorm, welche den handelsrechtlichen Gewinn um die Aufwertungsgewinne bereinigen würde, wäre an sich denkbar, ist aber im geltenden Recht nicht vorgesehen. Die Einführung einer solchen steuerlichen Korrektur, allenfalls sogar der Übergang zu einer eigenen steuerlichen Gewinnermittlung, ist aber angesichts der zunehmenden Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS/IAS und US GAAP) und des Projektes eines Rechnungslegungsgesetzes zu prüfen. Die in den genannten Regelwerken enthaltenen Durchbrechungen des Realisationsprinzips widersprechen dem Grundsatz der Einkommenssteuer, nur das realisierte Einkommen zu erfassen⁷¹.

67 Dies wird zuweilen als «subjektives Herkunftsprinzip» bezeichnet (LOCHER, Art. 20 N. 7, 21).

68 BGr, 17.12.1992, ASA 63 (1994/95), S. 51 f. = StE 1993 B 24.3 Nr. 4.

69 REICH, Vermögensertragsbegriff und Realisation, S. 216 f. m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 20 N. 21.

70 Art. 8 Abs. 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG; § 18 Abs. 2 Satz 2 StG ZH.

71 Dazu insb. GURTNER, Neue Rechnungslegung, S. 85, 98.

2.4.4 Eigenleistungen im Geschäft

Einen Tatbestand steuersystematischer Realisation sui generis bildet die Bewertung selbst hergestellter Erzeugnisse zum Marktpreis gemäss Art. 16 Abs. 2 DBG, soweit in diesen Erzeugnissen ein Wert der eigenen Arbeit des Steuerpflichtigen enthalten ist⁷². Nicht realisierte Eigenleistungen von Selbständigerwerbenden sind nämlich steuerlich unbeachtlich. Sodann können Eigenleistungen nicht privat dem Geschäft entnommen werden, weil die Arbeitskraft des Selbständigerwerbenden nicht zum Geschäftsvermögen gehört. Vielmehr bilden seine Dienstleistungen immaterielle Einlagen in das Geschäft⁷³. Deshalb kann es bei Eigenleistungen von Selbständigerwerbenden höchstens zu einer Aufrechnung jener Kosten kommen, die dem Geschäft belastet, aber privat veranlasst sind⁷⁴. Die gegenteilige Auffassung, wonach der Selbständigerwerbende sein gesamtes Dienstleistungspotential in das Geschäft einlegt, weshalb bei privater Verwendung Teile davon wieder entnommen werden können⁷⁵, überzeugt nicht. Das Dienstleistungspotential ist höchstpersönlicher Natur, nicht aktivierbar und weder als Gesamtheit noch teilweise einlagefähig. Ohnehin ergäben sich schwierige Konsequenzen, ginge man von einer Einlage des gesamten Dienstleistungspotentials aus⁷⁶.

2.5 Steuerneutrale Vorgänge

In einigen Fällen kommt es trotz eines Mittelzuflusses von aussen in die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen zu keiner Besteuerung zum Zeitpunkt des fraglichen Vorganges. Eigentliche Steuerbefreiungen liegen nicht vor, weil die Nichtbesteuerung nicht definitiv ist. Solche Tatbestände werden vom Gesetz entweder als Steueraufschub ausgestaltet oder es wird in Anwendung eines funktionalen Verständnisses der Realisation eine solche verneint. Diese Aspekte können im Folgenden nur gestreift werden.

2.5.1 Privatvermögen

Im Privatvermögensbereich kommt es vorab bei der Grundstückgewinnsteuer vor, dass Einkünfte steuerlich bei einem anderen Steuerpflichtigen besteuert werden als bei demjenigen, bei dem sie wirtschaftlich entstan-

den sind. Es geht um den Wertzuwachs auf liegenschaftlichen Werten, der auf Grund eines Steueraufschubbestandes trotz Handänderung nicht besteuert wird. Als Aufschubstatbestände sind im Wesentlichen die güterrechtliche Auseinandersetzung bei Trennung, Scheidung oder Tod sowie der Eigentumsübergang von Todes wegen zu nennen⁷⁷. Insbesondere bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung sind die mit Grundstücken verbundenen latenten Steuerlasten ein wichtiger Aspekt, den es bei der Beratung zu berücksichtigen gilt.

Bei Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung gehen, wie oben ausgeführt, die positiven und negativen Wertveränderungen auch im Privatvermögensbereich bei ihrer Realisation durch Veräusserung oder bei Rückzahlung in die Bemessungsgrundlage ein. Der Eigentumsübergang solcher Titel bei Erbschaft oder Schenkung bildet mangels Entgelts keinen Realisationstatbestand, so dass latente Steuerlasten und -guthaben übergehen⁷⁸.

2.5.2 Geschäftsvermögen

Erbschaft und Schenkung von Geschäftsvermögen stellen mangels Entgelts keinen Realisationstatbestand beim Erblasser oder Schenker dar; allerdings ist bei einer Schenkung zu prüfen, ob eine Privatentnahme vorliegt⁷⁹. Allfällige stille Reserven werden nicht beim Erblasser oder beim Schenker besteuert. Vielmehr übernehmen der Erbe und der Beschenkte die bisher für den Erblasser und Schenker massgeblichen Einkommenssteuerwerte. Bei einer späteren Realisation dieser stillen Reserven – soweit solche Werte noch vorhanden sind – haben der Erbe und der Beschenkte die Steuer darauf zu entrichten, obwohl die Wertsteigerung bereits beim Erblasser oder Schenker entstanden war und nach dem finanzwissenschaftlichen Verständnis bei diesem Einkommen bildete.

Zu keiner Realisation stiller Reserven führen Umstrukturierungstatbestände, wenn die entsprechenden, hier nicht näher darzustellenden Voraussetzungen der Steuerneutralität erfüllt sind. In einer funktionalen Betrachtungsweise, die hier Platz greift, ist keine Realisation gegeben, weshalb es auch zu keiner Besteuerung kommt⁸⁰.

72 A. M. LOCHER, Art. 16 N. 35.

73 WEIDMANN, S. 91.

74 REICH, Art. 16 DBG N. 42; WEIDMANN, S. 91.

75 LOCHER, Art. 16 N. 49.

76 Insbesondere wäre das Dienstleistungspotential zu bewerten und es müsste steuerlich aktiviert werden. Es wären Abschreibungen zuzulassen und bei Geschäftsaufgabe über eine Privatentnahme des Potentials abzurechnen.

77 Art. 12 Abs. 3 lit. a und b StHG; § 216 Abs. 3 lit. a und b StG ZH.

78 In Analogie zu Erbschaft und Schenkung von Geschäftsvermögen, s. sogleich.

79 LOCHER, Art. 18 N. 84, 108f.; RK I ZH, 28.9.2001, ZStP 2002, S. 27.

80 Art. 8 Abs. 3 StHG; Art. 19 Abs. 1 DBG; § 19 StG ZH. Im Einzelnen dazu namentlich LOCHER Art. 19 N. 11 ff.; REICH, Art. 19 DBG N. 19 ff.; DERS., Unternehmensumstrukturierungen, S. 31 ff., 192 ff., 251 ff., 303 ff.

Es kann aber zur Übertragung latenter Steuerlasten kommen, worauf noch einzutreten ist⁸¹.

3 Zeitliche Zurechnung

3.1 Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

In einem engeren Sinne geht es bei der zeitlichen Zurechnung darum, eine einzelne Einkunft einer bestimmten Zeitperiode zuzuordnen, die in der Regel, aber nicht notwendigerweise, ein Jahr dauert und zugleich dem Kalenderjahr entspricht. Diesem Aspekt der Zurechnung soll im Folgenden nachgegangen werden. In einem weiteren Sinne kann unter zeitlicher Zurechnung auch das Verhältnis zwischen Bemessungs- und Steuerperiode sowie allenfalls der Veranlagungsperiode verstanden werden. Diese Beziehung ist hier unbeachtlich.

Der Rechtsbegriff des Einkommens ist wirtschaftlich geprägt, nicht zivilrechtlich, und öffentlich-rechtlicher Natur. Eine bestimmte Einkunft ist aus diesem Grund demjenigen Steuerpflichtigen zuzurechnen, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erworben hat. Der Begriff der wirtschaftlichen Verfügungsmacht findet sich nicht in den Einkommenssteuergesetzen. Er leitet sich aus dem Einkommensbegriff und seiner Funktion ab, einen wirtschaftlichen Sachverhalt einer bestimmten Person zuzuordnen. Der grundlegende Gedanke bei der zeitlichen Zurechnung von Einkünften muss deshalb sein, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den betreffenden Einkommensteil erlangt. Die Einkunft ist jener Steuerperiode zuzuordnen, in welcher der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erwirbt⁸².

Der Begriff der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist offen und muss konkretisiert werden. Diese Konkretisierung folgt über weite Strecken den zivilrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten, denn das Zivil- und das anwendbare öffentliche Recht sind der rechtliche und damit massgebliche Rahmen, in dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben wird. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht darf deshalb nicht in der Weise verstanden werden, dass beispielsweise relativ sichere Erwartungen auf in der Zukunft zu erwartende Einkünfte darin eingeschlossen wären. So verschafft ein Auftragsbestand, der noch bearbeitet werden muss, kei-

ne wirtschaftliche Verfügungsmacht über das vereinbarte Entgelt. Desgleichen gibt die Erwartung eines Bonus, der aber noch nicht zugesprochen ist, dem Arbeitnehmer keine wirtschaftliche Verfügungsmacht im hier massgeblichen Sinne über diesen Lohnbestandteil. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht ist noch nicht erworben, auch wenn solche Sachverhalte die subjektive und objektive Einschätzung der wirtschaftlichen Lage zum Beispiel hinsichtlich der Bonität des betreffenden Steuerpflichtigen positiv beeinflussen mögen.

3.2 Umschreibungen in Literatur und Judikatur

Einkommen ist nach Lehre und Rechtsprechung dann als realisiert zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann⁸³. Ein fester Rechtsanspruch entsteht beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht⁸⁴. Blosser Anwartschaften und bedingte Rechtsansprüche führen beim Steuerpflichtigen zu keinem Einkommen, denn sie sind nur Vorbereitungen für den Erwerb von Ansprüchen⁸⁵. Eine besondere Unsicherheit der Erfüllung ist in der Weise zu berücksichtigen, dass auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung abgestellt wird⁸⁶.

Genau besehen decken diese Formulierungen zwei verschiedene Bereiche ab, nämlich den des Geschäfts- und jenen des Privatvermögens. Wegen der unterschiedlichen Ausgestaltung der Ermittlung des steuerbaren Einkommens drängt sich eine gesonderte Betrachtung auf.

3.3 Die kaufmännische Gewinnermittlung

Im Bereich des Geschäftsvermögens gilt das Massgeblichkeitsprinzip: Für die Bemessung des steuerbaren Einkommens wird unter dem Vorbehalt steuerlicher Korrekturen auf das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung abgestellt. Besondere steuerliche (Korrektur-) Vorschriften hinsichtlich des Zeitpunktes der Realisation von Erträgen bestehen nicht. Deshalb sind in diesem Bereich einzig die Grundsätze der kaufmännischen Buchführung hinsichtlich des Realisationszeitpunktes massgebend.

Die Vorschriften zur kaufmännischen Buchführung enthalten keine ausdrückliche Regelung, in welchem Zeitpunkt Erträge als realisiert zu gelten haben. Aus dem

81 Unten, Abschn. 4.4.

82 VGr ZH, 25.3.1998, RB 1998 Nr. 148; REICH, Art. 16 DBG N. 25.

83 BGr, 19.7.1993, ASA 64 (1995/96), S. 142 f. = StE 1995 B 72.13.22 Nr.31.

84 BGE 105 Ib 242 = ASA 49 (1980/81), S. 65.

85 LOCHER, Art. 16 N. 22; WEIDMANN, S. 196.

86 BGr, 1.11.1991, ASA 61 (1992/93), S. 669; LOCHER, Art. 16 N. 21; WEIDMANN, S. 197 f.

System der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung ist abzuleiten, dass ein Ertrag in dem Zeitpunkt realisiert ist, wo er nur noch mit solchen Risiken behaftet ist, die durch Wertberichtigungen oder durch Rückstellungen erfassbar sind⁸⁷. Damit werden – in anderen Formulierungen – die Erträge dann realisiert, wenn sie in Form von Geld oder von Geld-Äquivalenten (wie unbedingten Forderungen) als wirklich zugegangen zu betrachten sind⁸⁸ bzw. wenn Güter oder Dienstleistungen in eine durchsetzbare, feste und unentziehbare, dem Erwerb von Geld gleichzuhaltende Forderung umgewandelt werden⁸⁹. Das Bundesgericht hält dafür, Erträge seien realisiert, wenn die entsprechenden Leistungen erbracht oder rechtlich vollstreckbar geschuldet seien⁹⁰. In der Praxis fällt der Realisationszeitpunkt meist mit der Rechnungsstellung zusammen⁹¹. Die Einräumung einer blossen Anwartschaft und das Bestehen eines noch bedingten Leistungsanspruches erfüllen die Bedingungen der Einkommensrealisierung nicht⁹².

Auf die Fälligkeit der Forderung kommt es grundsätzlich nicht an. Sodann spielt es keine Rolle, ob das konkrete Geschäft Umlauf- oder Anlagevermögen betrifft⁹³.

In der Regel wird ein Ertrag somit nach Vollendung der eigenen Leistung realisiert⁹⁴. Danach bestehen nur noch Debitoren- und Gewährleistungsrisiken. Diesen Risiken ist, soweit erforderlich, durch Wertberichtigung der Forderung und durch Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen.

In Abweichung von diesen Grundsätzen können in der Praxis nicht buchführungspflichtige Selbständigerwerbende nach der so genannten Ist-Methode abrechnen⁹⁵. Diesfalls ist ihr Geschäftseinkommen erst bei Zahlungseingang realisiert.

3.4 Realisation von Einkünften im Bereich des Privatvermögens

Im Bereich des Privatvermögens müssen alle Zuflüsse einzeln danach untersucht werden, ob sie Einkommen im steuerlichen Sinne bilden. Der Zufluss eines geldwerten

Rechtes bildet für sich alleine noch kein Einkommen, weshalb das Kriterium des «Zuflusses von aussen» nicht genügt, um die steuerliche Einkunft zu umschreiben. Es kommt darauf an, ob der Steuerpflichtige diesen Zufluss realisiert hat. Xavier Oberson drückt dies plastisch so aus⁹⁶: «Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu.» Die Realisation umfasst im Privatvermögensbereich eine positive und zwei negative Bedingungen: Realisation ist der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position, ohne dass diese Position mit einer Rückgabepflicht belastet wäre und ohne dass eine allenfalls noch durch einen Schuldner zu erbringende Erfüllungshandlung besonders unsicher wäre.

3.4.1 Realisation einer Einkunft

3.4.1.1 Erwerb einer sicheren Forderung

Als erstes Element der steuerlichen Einkommensrealisation im Privatvermögensbereich bedarf es des Erwerbs eines sicheren Anspruchs. Der «sichere Anspruch» lässt sich nicht auf positive Weise genauer umschreiben. In Anlehnung an die für das Bilanzrecht gefundene Umschreibung kann der Erwerb einer Forderung dann als sicher bezeichnet werden, wenn nur noch Debitoren- oder Gewährleistungs- bzw. vergleichbare Risiken (wie beispielsweise Schadenersatzrisiken) bestehen. Der Steuerpflichtige muss somit eine unentziehbare Rechtsposition oder zumindest eine vergleichbare tatsächliche Stellung erworben haben.

3.4.1.2 Keine Rückgabepflicht

Der Erwerb einer «sicheren Forderung» im Rechtsverkehr oder ein tatsächliches Zufließen, welches eine Stellung ähnlich einem Eigentümer oder Gläubiger vermittelt, genügt indessen nicht, um eine Einkunft zu realisieren. Wenn eine Privatperson ein Darlehen aufnimmt und einen entsprechenden Vertrag abschliesst, erwirbt diese Person eine Forderung auf Auszahlung der Darlehenssumme. Dennoch bildet weder dieser Anspruch auf Auszahlung noch die Auszahlung selbst Einkommen

87 REICH, Unternehmensumstrukturierungen, S. 26; WEIDMANN, S. 144 f.; VRK I/1 SG, 1.11.1999, StE 2000 B 21.2 Nr. 12.

88 KÄFER, Art. 958 N. 157 f.

89 BÖCKLI, Aktienrecht, N. 832.

90 BGE 116 II 539.

91 Für den Fall einer verzögerten Rechnungsstellung vgl. VGR ZH, 19.5.1999, RB 1999 Nr. 141.

92 BGr, 4.5.1999, ASA 68 (1999/2000), S. 739; LOCHER, Art. 16 N. 22.

93 REICH, Unternehmensumstrukturierungen, S. 26; WEIDMANN, S. 147; anders offenbar BGE 105 Ib 238 = ASA 49 (1980/81), S. 61.

94 Einzelfälle bei LOCHER, Art. 18 N. 67.

95 Buchführungspflichtigen, insbesondere Aktiengesellschaften, steht diese Möglichkeit nicht offen, weil die Ist-Methode den buchführungsrechtlichen Grundsätzen widerspricht (VGR ZH, 19.12.2001, RB 2001 Nr. 90).

96 OBERSON, § 7 N. 12. Anders in der Wortwahl, aber nicht in der Sache, REICH (Art. 7 StHG N. 7 f.). Er verwendet den Begriff der Realisation – aber nicht dessen Gehalt – unnötig eng und will ihn offenbar auf die Veräusserung von Aktiven des Geschäftsvermögens beschränken, obwohl das Realisationsprinzip allein schon im Bilanzrecht einen umfassenderen Anwendungsbereich hat. OEHLI meint, die Verwendung des Realisationsbegriffes im hier behandelten Zusammenhang verwirre unnötig (S. 6).

beim Darlehensnehmer, obwohl bei ihm ein Zufluss an Mitteln zu verzeichnen ist. Der Grund dafür ist offenkundig: Jene Person ist zur Rückzahlung der Darlehenssumme verpflichtet. Solange ein Zufluss mit einer korrespondierenden Verpflichtung zur Rückgabe oder zur Übertragung eines anderen Vermögenswertes belastet ist, kann er nicht als Einkommen angesehen werden. Die Einkunft ist also nur dann realisiert, wenn der Steuerpflichtige sie rechtlich oder tatsächlich behalten darf und damit die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erlangt hat⁹⁷. In buchführungsrechtlichen Worten ist eine Einkunft dann nicht realisiert, wenn sie eine Passivierungspflicht auslöst. Auch wenn die Verpflichtung auf eine Rückgabe in einer späteren Steuerperiode gerichtet ist, wird kein Einkommen realisiert.

Die Realisation von Einkünften ist in der Regel nicht ein rein tatsächlicher Vorgang, weil sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht und damit deren Erwerb im rechtlichen Rahmen abspielen⁹⁸. Dies zeigt sich beispielsweise bei einem scheinbar so einfachen Fall wie dem Fund: Der tatsächliche Vorgang des Auffindens einer Sache ist noch kein Fund im Rechtssinne. Um das Eigentum an der Sache zu erwerben, muss der Finder von ihr Besitz ergreifen, was subjektiv die Urteilsfähigkeit des Finders und dessen Willen voraussetzt, Besitz zu begründen⁹⁹. Unter Umständen genügt indessen der Erwerb einer faktischen Stellung, nämlich dann, wenn der betreffende Steuerpflichtige wie ein Eigentümer oder Gläubiger über das fragliche Recht verfügen kann. Eine solche faktische Stellung darf allerdings nicht leichthin angenommen werden. Beispielsweise reicht die faktische Verfügungsmacht des beherrschenden Aktionärs über nicht deklarierte Konti der Gesellschaft nicht aus, um bei ihm geldwerte Leistungen aufzurechnen. Vielmehr ist auf die tatsächliche Entnahme aus den Konti abzustellen¹⁰⁰.

Aus diesen Gründen sind Einkünfte aus deliktischen Handlungen steuerbar, es sei denn, es bestehe ein liquider Anspruch auf Ablieferung, dessen Durchsetzung unmittelbar bevorsteht¹⁰¹. Auf die Strafbarkeit kommt es

indessen nach dem oben Gesagten grundsätzlich nicht an; es liegt auch dann kein Einkommen vor, wenn der Vermögenszufluss auf eine straflose Handlung zurückgeht und der Steuerpflichtige vertraglich oder gesetzlich zur Rückerstattung verpflichtet ist. Kaum geklärt ist, wie bei Fällen zu verfahren ist, bei denen ein Zufluss besteuert worden ist, der aber nachträglich zurückerstattet werden muss. Um eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erreichen, muss der sich nach der fraglichen Steuerperiode verwirklichende Umstand der Rückerstattung, der aber auf den Zufluss zurückwirkt, durch eine – fristgerecht zu verlangende – Revision der betreffenden Steuereinschätzung berücksichtigt werden¹⁰². Der gesetzliche Revisionsgrund der neuen Tatsache ist durch die Rückerstattung alleine nicht erfüllt, weil diese ein unechtes Novum bildet. Der rechtliche Zusammenhang mit der in der fraglichen Steuerperiode zugeflossenen Einkunft schafft aber insgesamt eine echte neue Tatsache¹⁰³. Soweit der Zufluss Anlass für ein Nachsteuerverfahren bildet, sollte der Berücksichtigung einer Rückerstattung in diesem Verfahren nichts im Wege stehen¹⁰⁴. Der Übergang zwischen den soeben diskutierten Fällen und solchen, wo Schadenersatzpflichten etc. durch einen Gewinnungskostenabzug in der späteren Periode zu berücksichtigten sind, kann fließend sein.

Mit dem Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wird die fragliche Rechtsposition unter Vorbehalt einer etwaigen besonderen Unsicherheit ihrer Erfüllung Teil des Privatvermögens. Spätere Wertveränderungen sind als private Kapitalgewinne und -verluste steuerlich unbeachtlich.

Im Einzelnen wird Arbeitslohn mit der Erbringung der Leistung des Arbeitnehmers und per Ende der vertraglich vereinbarten Abrechnungsperiode, in der Regel monatlich auf den vertraglich vereinbarten Stichtag hin, realisiert. Wann die Arbeit geleistet wurde, ist für die Realisation des Arbeitslohnes grundsätzlich unerheblich¹⁰⁵. Der Bonus oder die Erfolgsbeteiligung für das

97 VGr ZH, 25.3.1998, RB 1998 Nr. 148; TRZASKALIK, S. 224 f.

98 In diesem Sinne sind die Ausführungen des VGr ZH vielleicht missverständlich (25.3.1998, RB 1998 Nr. 148), wonach der Einkommenszufluss ein faktischer Vorgang sei, der damit abgeschlossen sei, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehatte.

99 REY, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Bern 1991, S. 387 f.

100 BGr, 19.7.1993, ASA 64 (1995/96), S. 137.

101 VGr ZH, 25.3.1998, RB 1998 Nr. 148; LOCHER, Art. 16 N. 14; OBERSON, § 7 N. 11. Dass nur liquide Ansprüche berücksichtigt werden, mag streng erscheinen und ist primär beweisrechtlich bedingt. Zu beachten ist, dass in der strafrechtlichen Pra-

xis häufig keine Rückerstattung verlangt wird, weil das Deliktsgut ohnehin nicht mehr vorhanden ist und ein Ersatzanspruch mangels Vermögens nicht durchsetzbar wäre.

102 Gl. M. LOCHER (Art. 16 N. 14) und REICH (Art. 7 StHG N. 33), die sich auf ein unbegründetes obiter dictum des OG UR berufen (7.11.1997, StE 1998 B 21.1 Nr. 6).

103 Vergleichbare Lösungen mittels Revisionsverfahren bestehen bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. insb. VGr ZH, 7.5.1992, RB 1992 Nr. 42 = StE 1992 B 42.38 Nr. 11).

104 Vgl. REICH, Art. 7 StHG N. 33.

105 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N. 21 der Vorbemerkungen zu §§ 19–32.

Geschäftsjahr wird regelmässig erst im nachfolgenden Jahr realisiert, weil erst dann Höhe und Bestand feststellbar sind. Vertraglich nicht geschuldete Leistungen sind vom Arbeitnehmer erst realisiert, wenn der Arbeitgeber sie entweder verbindlich zugesprochen oder ausgerichtet hat¹⁰⁶.

Mitarbeiteraktien werden mit der Annahme der Zuteilung realisiert, auch wenn sie gesperrt sind. Potentielle Rückgabeverpflichtungen, insbesondere bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor einem bestimmten Termin, sind unbeachtlich¹⁰⁷.

Mitarbeiteroptionen sind nach neuerer Rechtsprechung bei ihrer Zuteilung realisiert¹⁰⁸. Das Optionsrecht auf Erwerb von Aktien des Arbeitgebers ist indessen je nach den Umständen nicht als sicher zu betrachten, wenn es nur unter Bedingungen eingeräumt worden ist. Dann ist für die Annahme der Realisation auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Bedingungen eingetreten sind¹⁰⁹. Auf die aktuellen Vorschläge für eine Neuordnung der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen kann hier nicht eingegangen werden¹¹⁰.

Alterskapital-Leistungen einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge im obligatorischen Bereich fliessen bei Eintritt des Vorsorgefalles zu, auch wenn der Empfänger die Auszahlung aufgeschoben hat¹¹¹. Im überobligatorischen Bereich bestimmt sich der Zeitpunkt des Anspruches auf Ausrichtung von Altersleistungen auch steuerlich nach dem anwendbaren Reglement¹¹², wobei die Fälligkeit einer Kapitalleistung frühestens am ersten Tag nach Ablauf des Arbeitsverhältnisses gegeben sein kann¹¹³.

Die Zinsen für Miete, Pacht und Darlehen sind gemäss der Rechtsprechung bei ihrer Fälligkeit realisiert¹¹⁴. Ein Vorbehalt ist für die Fälle anzubringen, wo der Mieter, Pächter oder Darlehensnehmer vorleistungspflichtig ist; diesfalls ist die Forderung des Vermieters, Verpächters

oder Darlehensgebers noch nicht sicher, weil er ja seine Leistung – durch vertragskonforme Überlassung der Sache – noch erbringen muss. Dementsprechend hat die Oberrekurskommission des Kantons Zürich einen für zehn Jahre im Voraus bezahlten Mietzins auf die einzelnen Jahre umgelegt und im Umfang der Erfüllung besteuert¹¹⁵.

Dividenden werden mit dem Beschluss der Generalversammlung realisiert¹¹⁶, was auch für so genannte Wahldividenden zutrifft¹¹⁷. Verdeckte Gewinnausschüttungen gelten nach der Rechtsprechung dann als realisiert, wenn mit ihrer Rückerstattung an die Gesellschaft nicht mehr ernstlich zu rechnen ist, was mit der Genehmigung der Bilanz und Erfolgsrechnung, worin die entsprechenden Forderungen nicht enthalten sind, anzunehmen ist¹¹⁸. Geht der geldwerte Vorteil an den Hauptaktionär, der zudem Verwaltungsrat und Geschäftsführer der Gesellschaft ist, darf gemäss Zürcher Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass dieser von Beginn weg die Gewissheit gehabt habe, die betreffenden Vermögenserträge nicht zurückerstatten zu müssen¹¹⁹. Das Bundesgericht stellt auf den Zeitpunkt ab, in dem der Anteilseigner den eindeutigen Willen äussert, die Mittel der Gesellschaft zu entziehen bzw. in dem diese Absicht den Behörden erkennbar wird¹²⁰.

Einkünfte aus öffentlich-rechtlichen Verhältnissen werden in der Regel erst im Zeitpunkt realisiert, wo über den Anspruch durch Verfügung entschieden ist, und nicht schon mit der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen¹²¹.

3.4.1.3 Keine besondere Unsicherheit der Erfüllung

Selbst wenn der Forderungserwerb im obigen Sinne «sicher» ist, führt dies noch nicht zur Einkommensrealisation, wenn die Erfüllung dieser Forderung besonders unsicher erscheint. Bei einer solchen besonderen Unsi-

106 LOCHER, Art. 17 N. 64.

107 BGr, 6.11.1995, ASA 65 (1996/97), S. 733; RK II ZH, 17.5.2002, ZStP 2002, S. 302. Andernfalls wäre eine nutznießungsähnliche Rechtsposition an den Aktien anzunehmen und würde das Einkommen erst bei Wegfall der potentiellen Rückgabeverpflichtungen realisiert.

108 VGr ZH, 4.7.1995, RB 1995 Nr. 34 = StE 1996 B 22.2 Nr. 11.

109 So genanntes vesting; RK II ZH, 14.2.2002, StR 57 (2002), S. 380, bestätigt durch VGr ZH, 20.11.2002, SB.2002.00029. Kritisch dazu PETER, Zeitpunkt der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, FStR 2002, S. 196.

110 S. dazu Risi, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, S. 213; BAUMGARTNER, S. 223.

111 VGr ZH, 24.11.1999, RB 1999 Nr. 143 = StE 2000 B 21.2 Nr. 11.

112 VGr ZH, 19.4.2000, RB 2000 Nr. 126 = StE 2001 B 21.2 Nr. 13.

113 BGr, 3.3.2000, StE 2001 A 24.35 Nr. 2; s. dazu WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2000, S. 158 ff.

114 BGr, 1.11.1985, StE 1986 B 21.2 Nr. 1; VGr ZH, 21.10.1986, RB 1986 Nr. 34; VGr ZH, 22.10.1980, RB 1980 Nr. 46.

115 ORK ZH, 26.10.1955, RB 1955 Nr. 23 = ZBl 57 (1965), S. 85 = ZR 55 (1956) Nr. 17.

116 BGr, 28.6.1968, ASA 38 (1969/70), S. 392.

117 RK II ZH, 20.12.2001, StE 2002 B 24.4 Nr. 65.

118 VGr ZH, 18.9.1981, RB 1981 Nr. 50.

119 VGr ZH, 21.10.1990, SB 90/0022.

120 BGr, 13.12.1996, ASA 66 (1997/98), S. 554.

121 VGr ZH, 11.7.1991, RB 1991 Nr. 19 = StE 1992 B 21.2 Nr. 4; VGr LU, 7.3.1991, StE 1991 B 26.44 Nr. 4.

cherheit ist vielmehr auf die Erfüllung der Forderung durch den Schuldner abzustellen. Auf die Besteuerung wird somit nicht definitiv verzichtet, sondern es wird lediglich der Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung aufgeschoben, bis feststeht, dass der Steuerpflichtige effektiv einen geldwerten Zufluss realisiert.

Dieser Aufschub des Realisationszeitpunkts übernimmt diejenige Funktion, welche den Wertberichtigungen im Bilanzrecht zukommt, nämlich die Berücksichtigung des Debitorenrisikos. Weil im Bereich des Privatvermögens keine Möglichkeit besteht, Kapitalverluste in Abzug zu bringen, muss die Erfüllungsunsicherheit die Einkommensrealisation als solche verhindern. Die Rechtfertigung für die Berücksichtigung des Debitorenrisikos liegt darin, dass der Steuerpflichtige bei zweifelhafter Bonität seines Schuldners lediglich einen Nonvaleur erwirbt. Eine solche, wertlose Forderung erhöht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht, weshalb sie bei ihm nicht als Einkommen besteuert werden kann. Die Rechtsprechung hat einen Besteuerungsaufschub anerkannt, wo dem Arbeitnehmer der Lohn nicht ausbezahlt, sondern wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten des Arbeitgebers bei ihm auf einem Arbeitnehmerkonto gutgeschrieben worden ist¹²².

Der Grad der Unsicherheit, der für einen Besteuerungsaufschub erforderlich ist, wird von der Rechtsprechung als «besonders unsicher» bezeichnet¹²³. Dies ist aber zu restriktiv. Unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss es genügen, dass eine erhebliche Unsicherheit vorliegt. Andernfalls besteht die Gefahr einer Überbesteuerung, indem der Steuerpflichtige auch steuerlich das Debitorenrisiko zu tragen hat. Weil der Privatperson die Möglichkeit fehlt, Wertberichtigungen und Abschreibungen vorzunehmen, muss der Massstab milder sein als im Bilanzsteuerrecht.

Die steuerliche Praxis hat demgegenüber in einer Reihe von Fällen eine besondere Unsicherheit der Erfüllung verneint, obwohl die fraglichen Erträge mindestens zu einem grossen Teil wertlos waren. Es handelte sich z.B. um die Gutschriften, die von verschiedenen, nach dem Schneeball-Prinzip vorgehenden Vermögensverwaltern ihren Kunden erteilt worden sind. Die Verwaltungspra-

xis hat sich auf den Standpunkt gestellt, die Gutschriften auf den Anlegerkonti seien steuerbare Einkünfte gewesen. Eine besondere Unsicherheit dieser Einkünfte sei nicht gegeben gewesen, solange die Anlagebetrüger die Guthaben auf Verlangen von einzelnen Anlegern diesen ausbezahlt hätten. Diese Meinung ist von den Gerichten geschützt worden. Das Bundesgericht und die kantonalen Gerichte haben insbesondere erwogen, dass die Zinsgutschriften solange nicht gefährdet waren, als sie von den Anlegern mit Erfolg hätten von den Anlagebetrügern herausverlangt werden können¹²⁴.

Diese Praxis überzeugt nicht. Auch wenn davon ausgegangen wird, dass die Ansprüche der Anleger «sicher» waren im Sinne einer zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit¹²⁵, so kann nicht in Abrede gestellt werden, dass die Renditeversprechen in keiner Weise mit den ökonomischen Realitäten in Einklang standen. Die Gutschriften bestanden wörtlich genommen nur auf dem Papier, soweit sie nicht effektiv ausgezahlt wurden, denn es fehlte das Haftungssubstrat. Es wäre abzuklären, welchen Wert die Gutschriften im Zeitpunkt ihrer Gutschrift gehabt haben¹²⁶. Ob der betrogene Anleger die Auszahlung mit Erfolg hätte verlangen können, ist das unzutreffende Kriterium. Wenn er es tatsächlich erfolgreich tat, realisierte er Einkommen. Liess er die nicht werthaltigen Gutschriften stehen, realisierte er kein Einkommen, sondern erwarb höchstens eine wertlose Forderung. Aber selbst wenn die Gutschrift nicht ohnehin einen Nonvaleur darstellte, wäre im Rahmen der Bewertung des Einkommens zu prüfen¹²⁷, ob dem Anleger der Nennbetrag der Forderung angerechnet werden kann oder ob nicht vielmehr ein Bewertungseinschlag auf dem Nennwert zu gewähren wäre.

3.4.2 Risiken von Schadenersatz- und anderen Verpflichtungen

Die Risiken, dass ein Steuerpflichtiger in Zusammenhang mit einer Einkunft in Anspruch genommen wird, führen bei ihm allenfalls später zu Mittelabflüssen. Im gesetzlichen System der Bruttobetrachtung sind solche Mittelabflüsse somit grundsätzlich unter dem Aspekt der Abzüge zu beurteilen und haben in der Regel keinen Einfluss auf die Realisation von Einkünften. In Frage kommen namentlich die Abzüge für Berufsauslagen und für

122 ORK ZH, 25.1.1946, RB 1946 Nr. 2.

123 BGr, 1.11.1991, ASA 61 (1992/93), S. 669; BGE 105 Ib 242; VGr ZH, 19.4.2000, StE 2001 B 21.3 Nr. 13; VGr ZH, 11.7.1991, StE 1992 B 21.2 Nr. 4.

124 BGr, 24.7.2001, StE 2001 B 21.1 Nr. 10; VGr ZH, 26.1.2000, RB 2000 Nr. 125 = StE 2001 B 21.2 Nr. 14 = ZStP 2000, S. 191; BGr, 21.10.1996, ASA 66 (1997/98), S. 377; s. auch die umfassenden Nachweise der Judikatur bei OEHLER.

125 Dies verneint indessen OEHLER, insb. StR 57 (2002), S. 845. In der Tat wäre als erstes Element zu untersuchen, ob und inwieweit durchsetzbare Ansprüche der Anleger gegenüber den Vermögensverwaltern bestanden. Das Bundesgericht belässt es bei der Feststellung, das Schneeball-System sei real gewesen (BGr, 27.1.2003, StE 2003 B 21.1 Nr. 11).

126 WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2001, S. 140 f.

127 Zur Bewertung unten, Abschn. 5.

die Vermögensverwaltung. Deshalb sind Rückgabepflichtungen in Zusammenhang mit Mitarbeiteraktien als Berufsauslagen einkommensmindernd zu berücksichtigen¹²⁸. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung der Bereiche des Privat- und des Geschäftsvermögens – aber auch aus Gründen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – dürfen dabei keine allzu hohen Ansprüche an die Abzugsfähigkeit gestellt werden¹²⁹. Ein solcher Gewinnungskostenabzug muss auch dann gewährt werden, wenn die Einkunft, mit der die Verpflichtung zusammenhängt, unter die Generalklausel fällt und deshalb keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Berücksichtigung von Gewinnungskosten besteht¹³⁰. Eine Verweigerung des Abzuges aus «moralischen» Gründen wäre fehl am Platz, werden doch auch unmoralische oder gar widerrechtliche Einkünfte fiskalisch erfasst¹³¹.

4 Persönliche Zurechnung

4.1 Inhaber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

Welche Tatbestände aus steuerlicher Sicht Einkommen bilden, ergibt sich, wie ausgeführt, aus einer Auslegung der gesetzlichen Grundlagen unter Berücksichtigung wirtschaftlicher und vor allem finanzwissenschaftlicher Überlegungen. Es findet sich in den gesetzlichen Grundlagen dementsprechend auch kein Hinweis darauf, dass die Zurechnung des Einkommens auf Grund formaler, insbesondere rein zivilrechtlicher Kriterien zu erfolgen hätte. Eine bestimmte Einkunft ist aus diesem Grund demjenigen Steuerpflichtigen zuzurechnen, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erworben hat.

Die Tragweite eines wirtschaftlich orientierten Ansatzes bei der persönlichen Zurechnung darf an sich nicht überschätzt werden, denn in der Regel stimmen die juristische Inhaberschaft und die wirtschaftliche Verfügungsmacht überein. Insofern bilden der Eigentumserwerb an Sachen und der Forderungserwerb starke Indizien für die wirtschaftliche Verfügungsmacht: Im Sinne einer widerlegbaren Vermutung kann regelmässig davon ausgegangen werden, dass der Erwerber von Eigentum bzw. einer Forderung auch im steuerlichen Sinne die wirtschaftli-

che Verfügungsmacht erworben hat. Indessen erlaubt die juristische Inhaberschaft nicht zwingend und in jedem Fall den Schluss auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht. In gewissen Fällen kann es zu Abweichungen zwischen dem Erwerb der juristischen Inhaberschaft und der wirtschaftlichen Verfügungsmacht kommen, so dass das Einkommen nicht beim juristischen Eigentümer besteuert wird. Solche Konstellationen sind zwar nicht sehr zahlreich, aber dennoch von einigem Gewicht:

Bei *Treuhandverhältnissen* ist nicht der Treuhänder, der im Aussenverhältnis Eigentümer bzw. Forderungsberechtigter ist, für etwaige Erträge steuerbar, sondern der Treugeber, dem lediglich ein obligatorischer Herausgabeanspruch gegenüber dem Treuhänder zusteht¹³².

Im Falle der *Nutzniessung* hat der Nutzniesser nur ein beschränktes dingliches Recht am Nutzniessungsgut inne, während das Eigentum beim Nutzniessungsbelasteten verbleibt. Schon auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften sind die dem Nutzniesser anfallenden Erträge von diesem als Einkommen zu versteuern¹³³. Der Grund für diese Regelung liegt darin, dass der Nutzniesser im vollen Genuss des Gegenstandes ist und insoweit die wirtschaftliche Verfügungsmacht hat.

Anders als der Nutzniesser hat der *Pfandgläubiger* kein Nutzungsrecht an der Pfandsache, sondern im Gegenteil gemäss Art. 892 Abs. 2 ZGB etwaige Früchte dem Eigentümer herauszugeben, sobald sie aufhören, Bestandteil der Sache zu sein. Weil das Pfandrecht nur darauf gerichtet ist, dem Pfandgläubiger als Sicherheit zu dienen, hat der Pfandgläubiger, auch wenn er ähnlich wie der Nutzniesser ein beschränktes dingliches Recht erwirbt und – im Falle des Fahrnispfandes – gar im Besitz der Sache ist, die Erträge aus der Pfandsache nicht als Einkommen zu versteuern. Das Pfand unterliegt beim Pfandgläubiger auch nicht der Vermögenssteuer.

Bei der *Überlassung* von beweglichen Sachen oder Rechten zur Nutzung mittels Sach- oder Gelddarlehen, also auf rein schuldrechtlicher Grundlage im Gegensatz zur dinglich wirkenden Nutzniessung, steht dem Nutzer (Darlehensnehmer) der Nutzen zu, den die Sache vermittelt oder welcher durch das Geld erzielt werden kann, und ist von ihm zu versteuern, soweit er diese Nutzungsmöglichkeit in einen Zufluss von aussen verwandelt und daraus eine Einkunft realisiert. Hingegen steht dem Dar-

128 RK II ZH, 17.5.2002, ZStP 2002, S. 302.

129 Vgl. REICH, Art. 25 DBG N. 10.

130 Oben, Anm. 21.

131 LOCHER, Art. 16 N. 14; OBERSON, § 7 N. 11.

132 LOCHER, Vorbem. N. 147 ff. m.w.H.

133 Art. 20 Abs. 1 lit. d und Art. 21 Abs. 1 DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. d und § 21 Abs. 1 lit. a StG ZH erklären unter anderem die Nutzniessung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte und unbeweglichen Vermögens für steuerbar. Dementsprechend ist das Nutzniessungsgut vom Nutzniesser als Vermögen zu versteuern (§ 38 Abs. 2 StG ZH). Diese Vorschriften haben keinen konstitutiven, sondern bloss erklärenden Charakter.

lehensgeber das Entgelt für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit zu und ist sie ihm einkommenssteuerlich zuzurechnen.

Die Zurechnung des *Eigenmietwertes* des selbstgenutzten Wohneigentums hat zu einigen Entscheiden Anlass gegeben. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass der Eigenmietwert nicht nur bei Eigentümern und dinglich Nutzungsberechtigten, sondern auch bei Inhabern von vergleichbaren obligatorischen Nutzungsrechten als steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu betrachten ist. Vorausgesetzt ist allerdings, dass das Nutzungsrecht unentgeltlich begründet wurde. Massgebend ist gemäss Bundesgericht nicht eine zivilrechtliche, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise¹³⁴. Bei einer unentgeltlichen Überlassung nimmt das Bundesgericht an, dass dem Eigentümer wegen der leichten Auflösbarkeit der Gebrauchsüberlassung die Wohnung nach wie vor zur Verfügung steht, er also deren Eigenmietwert zu versteuern hat¹³⁵. Demgegenüber bildet bei einer Überlassung von Wohneigentum an Verwandte zu einem tieferen als dem Marktmietzins die Differenz zwischen dem vereinbarten Mietzins und dem Marktmietzins kein Einkommen¹³⁶. Der Eigentümer realisiert in diesem Fall das vereinbarte Entgelt; der Tatbestand des Eigengebrauchs von Wohneigentum ist nicht erfüllt, so dass eine Aufrechnung der Differenz zwischen vereinbartem Mietzins und dem Eigenmietwert nicht in Betracht kommt¹³⁷. Bei unterpreislichen Vermietungen ist vielmehr beim Mieter zu prüfen, ob eine der Schenkungsteuer unterliegende Leistung vorliegt. Schliesslich rechnete das Zürcher Verwaltungsgericht den Eigenmietwert einem Ehepaar zu, obwohl jene Eheleute noch nicht zivilrechtliche Eigentümer geworden waren. Allerdings hatten die Eheleute hinsichtlich der Wohnung, die ihnen zur Verfügung stand, auf Grund der gesamten Umstände eine eigentümerähnliche Stellung inne¹³⁸.

Eine vergleichbare Funktion, Erträge einem Steuerpflichtigen zuzurechnen, nehmen bei der Verrechnungssteuer der Begriff des *Rechts zur Nutzung* ein¹³⁹ bzw. in den Doppelbesteuerungsabkommen derjenige des *Nut-*

zungsberechtigten oder *beneficial owner*¹⁴⁰. Der Anwendungsbereich ist indessen auf Kapitalerträge beschränkt. Der Begriff des Nutzungsberechtigten ist auch enger gefasst als derjenige der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bei der Einkommenssteuer. Dies lässt sich insbesondere daran erkennen, dass ein Ertragsgläubiger dann nicht Nutzungsberechtigter ist, wenn er vertraglich zur Weiterleitung des fraglichen Ertrags verpflichtet ist¹⁴¹ oder wenn sich aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass ihm der Ertrag nicht effektiv verbleibt¹⁴². Die persönliche Zurechnung von Kapitalerträgen kann deshalb bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer von derjenigen bei der Einkommenssteuer abweichen.

Einkommen wird *von Gesetzes wegen* teilweise einem anderen Steuersubjekt zugerechnet. Zunächst geht es um Sachverhalte, wo entweder Einkünfte dem Einkommen eines anderen Steuerpflichtigen zugerechnet werden oder wo für bestimmte ausgesonderte Einkünfte ein besonderes – neues – Steuersubjekt geschaffen wird (nachfolgend Abschn. 4.2). Zurechnungen an andere Steuersubjekte kommen bei der objektorientierten Besteuerung vor (Abschn. 4.3). Schliesslich hat die Übertragung latenter Steuerlasten auf Grund steuerneutraler Vorgänge eine abweichende Zurechnung zur Folge (Abschn. 4.4).

4.2 Zurechnung und Aussonderung

4.2.1 Gesetzestechnik der abweichenden Zurechnung

Gewisse Einkünfte werden nicht bei derjenigen Person besteuert, die daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat, sondern bei einem anderen Steuerpflichtigen. Derartige Verlagerungen der Besteuerung regelt das Gesetz jeweils ausdrücklich, weil andere als nach den allgemeinen Regeln bestimmte Personen für die Steuer auf den betroffenen Einkünften herangezogen werden.

134 BGr, 31.1.2002, StE 2002 B 25.3 Nr. 28.

135 BGE 115 Ia 331; BGr, 22.12.1978, ASA 48 (1979/80), S. 481.

136 BGE 115 Ia 331 f.; 71 I 128 ff.; s. auch VGr ZH, 14.6.2000, RB 2000 Nr. 127.

137 Daraus ist auch ersichtlich, dass die Eigenmietwertbesteuerung von Wohneigentum einen Ausnahmetatbestand bildet. Wenn die Eigennutzung von Sachgütern generell steuerlich erfasst würde, könnte es nicht darauf ankommen, ob der Gegenstand selber genutzt oder vermietet wird, und müsste die Differenz zwischen vereinbartem und Marktmietzins aufgerechnet werden.

138 VGr ZH, 19.5.1999, RB 1999 Nr. 139 = StE 2000 B 25.6 Nr. 37.

139 Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG hat Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wer – bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen gemäss Art. 22–28 VStG – bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass.

140 Art. 10 Abs. 2 OECD-MA.

141 BGr, 9.7.1992, ASA 62 (1993/94), S. 346.

142 Einlässlich zur Nutzungsberechtigung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG: MISTELI, S. 97 ff., insb. S. 102 f. zur faktischen Weiterleitungsverpflichtung.

Es können zwei gesetzliche Formen unterschieden werden: Im ersten Fall werden die Einkünfte einer an sich steuerpflichtigen Person – ganz oder teilweise – einem anderen Steuerpflichtigen steuerlich zugerechnet und von diesem als Steuerstituten versteuert¹⁴³. Diese Zurechnung ist bei unmündigen Kindern unter elterlicher Sorge vorgesehen.

Bei der zweiten Ausgestaltung werden für bestimmte Arten von Einkünften besondere Steuersubjekte geschaffen. Die Besteuerung erfolgt bei diesen Steuersubjekten, während die Einkünfte bei der eigentlich verfügungsberechtigten Person von der Steuer ausgenommen sind. Anwendungsfälle sind die Erbengemeinschaften bei ungewisser Erbfolge, gewisse ausländische Personengesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten sowie die Anlagefonds mit direktem Grundbesitz. Die Aussonderung von Einkünften auf besondere Steuersubjekte wird oft dogmatisch unter dem Titel der subjektiven Steuerpflicht behandelt. Dies ist selbstverständlich richtig, weil es den formalen Aspekt beleuchtet. Die Gründe für solche Ausgestaltungen sind nämlich mehrheitlich erhebungstechnischer Natur, weil die Durchsetzung des Steuerrechtes besonders aufwändig wäre¹⁴⁴.

4.2.2 Auswirkungen

Abweichende Zurechnungen widersprechen grundsätzlich dem System der Einkommenssteuer, das eine fiskalische Belastung nach Massgabe der subjektiven Leistungsfähigkeit bezweckt. Die Besteuerung der Einkünfte richtet sich nämlich nicht nach den relevanten wirtschaftlichen Verhältnissen der eigentlich Verfügungsberechtigten, sondern nach den Verhältnissen jener Steuersubjekte, denen die Einkünfte zur Versteuerung gesetzlich zugerechnet werden. Es ist offenkundig, dass dadurch eine andere Steuerbelastung resultiert als bei steuerlicher Zurechnung der Einkünfte auf die Verfügungsberechtigten. Korrekturmechanismen wie beispielsweise Steuergutschriften sind nicht vorgesehen. Es kann deshalb sowohl zu Unter- als auch zu Überbesteuerungen kommen.

Eine Unterbesteuerung kann beispielsweise eintreten, wenn steuerbare Einkünfte des Kindes mit Geschäftsverlusten des Inhabers der elterlichen Sorge verrechnet werden können. Überbesteuerungen entstehen, weil es sich bei der Aussonderung auf ein neu geschaffenes Steuersubjekt im Ergebnis um eine objektbezogene Besteue-

rung handelt, so dass die Einkünfte gerade nicht mit den Abzügen verrechnet werden können. Abgesehen von einem möglichen Progressionseffekt kann es sogar geschehen, dass auf bestimmten Einkünften – beispielsweise Einkünften aus einem Anlagefonds mit direktem Grundbesitz – die Steuer zu entrichten ist, obwohl das gesamte Einkommen des an der Einkunft berechtigten Steuerpflichtigen negativ ist. Eine generelle Aussage zur Auswirkung auf die steuerliche Belastung ist deshalb nicht möglich; in der Tendenz dürften die verschiedenen abweichenden Zurechnungen eher eine Mehrbesteuerung zur Folge haben.

Die abweichende steuerliche Zurechnung bestimmter Einkünfte beruht gewiss auf sachlichen Überlegungen und ist deshalb auch aus verfassungsrechtlicher Sicht gerechtfertigt. Indessen kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass im Einzelfall eine verfassungswidrige Überbesteuerung eintritt. Eine solche liesse sich angesichts der Verbindlichkeit der Bundesgesetze kaum beseitigen.

Sollen die neu geschaffenen Steuersubjekte den Regeln für die natürlichen oder die juristischen Personen unterworfen werden, so muss von Fall zu Fall geprüft werden, ob diese ohne weiteres angewendet werden können. Die Besteuerung bei einem speziell geschaffenen Steuersubjekt soll letztlich die dahinter stehenden Steuerpflichtigen belasten. Es drängt sich deshalb auf, die Verweise auf Besteuerung als natürliche oder juristische Personen als sinngemässe Anwendbarkeit jener Bestimmungen zu verstehen.

4.2.3 Einzelfälle

4.2.3.1 Einkommen von Kindern unter elterlicher Sorge

Unmündige, das heisst Minderjährige und Entmündigte, sind grundsätzlich selbst steuerpflichtig. Für Kinder, also Unmündige, die unter elterlicher Sorge stehen¹⁴⁵, besteht allerdings eine Sonderregelung, wonach ihr Einkommen mit Ausnahme des Erwerbseinkommens dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet und somit von diesem versteuert wird¹⁴⁶. Das Einkommen wird mithin nicht bei demjenigen Steuerpflichtigen besteuert, der es erzielt hat, sondern bei einem anderen, dem es «zugeordnet» wird. Ihre Erwerbseinkünfte haben auch Kinder unter elterlicher Sorge selbständig zu versteuern¹⁴⁷.

143 BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 76.

144 In verfahrensrechtlicher Hinsicht verlagern sich die Mitwirkungspflichten, aber auch die Mitwirkungsrechte, auf die für die fraglichen Einkünfte steuerpflichtige Person. Eine Teilnahme der an sich verfügungsberechtigten Person am Steuerverfahren, das – auch – sie betrifft, ist gesetzlich nicht vorgesehen.

145 Die elterliche Sorge gemäss Art. 296 ff. ZGB wurde früher «elterliche Gewalt» genannt; der Wortlaut der steuerrechtlichen Erlasse bezieht sich teilweise noch auf die alte Fassung des ZGB.

146 Art. 9 Abs. 2 Halbsatz 1 DBG; § 7 Abs. 3 Satz 1 StG ZH.

147 Art. 9 Abs. 2 Halbsatz 2 DBG; § 7 Abs. 3 Satz 2 StG ZH.

Die Zurechnung des Einkommens von Kindern unter elterlicher Sorge, ausgenommen ihr Erwerbseinkommen, zum Einkommen dessen, der die elterliche Sorge inne hat, lässt sich nicht mit der Familienbesteuerung erklären, weil das Kindesvermögen nicht an der ehelichen Gemeinschaft der Mittel teilhat, sondern dem Kind erhalten bleiben soll¹⁴⁸. Die Erträge dürfen nur in beschränktem Masse für die Bedürfnisse des Haushaltes verwendet werden¹⁴⁹. Das Kindesvermögen darf weiter nur unter einschränkenden Voraussetzungen angezehrt werden, und nur für bestimmte Bedürfnisse des Kindes selbst¹⁵⁰. Der Grund für die steuerliche Zurechnung liegt somit darin, dass die Eltern das Kindesvermögen zu verwalten haben¹⁵¹. Dazu gehört auch, für die Versteuerung Sorge zu tragen. Die Zurechnung erscheint deshalb vor allem als erhebungstechnische Massnahme¹⁵². Im Gegensatz dazu kann das Kind unter elterlicher Sorge selbst verwalten und nutzen, was es durch eigene Arbeit erwirbt und was es von den Eltern aus seinem Vermögen zur Ausübung eines Berufes oder eines eigenen Gewerbes herausbekommt¹⁵³. Hierfür ist der Unmündige, wie ausgeführt, selbst steuerpflichtig, und es erfolgt keine Zurechnung beim Inhaber der elterlichen Sorge.

Die Zurechnung des Einkommens hat wegen des Progressionseffektes eine höhere Steuerlast zur Folge, als wenn das Kind selbständig besteuert würde¹⁵⁴. In der Regel dürften allerdings die quantitativen Auswirkungen eher gering sein. Die Übernahme der Steuerschulden durch die Inhaber der elterlichen Sorge ist im Übrigen zivilrechtlich nicht definitiv. Der Inhaber der elterlichen Sorge ist berechtigt, die auf das Kind entfallenden Steuern dem Kindesvermögen zu belasten¹⁵⁵.

4.2.3.2 Erbengemeinschaften bei ungewisser Erbfolge

Grundsätzlich werden Einkommen und Vermögen aus einem Nachlass den Erben oder Bedachten zugerechnet;

die Erbengemeinschaften sind als solche nicht steuerpflichtig¹⁵⁶. Das kantonale Recht sieht jedoch teilweise vor, dass bei ungewisser Erbfolge die Erbengemeinschaften als Ganzes nach den Bestimmungen über die natürlichen Personen besteuert werden¹⁵⁷. Insoweit findet eine Aussonderung einzelner Faktoren auf ein neu geschaffenes Steuersubjekt statt. Anwendbar sind die Bestimmungen über die Besteuerung von natürlichen Personen. Die direkte Bundessteuer kennt diese an sich sinnvolle Lösung nicht¹⁵⁸. Im interkantonalen Verhältnis kann die Erbmasse als solche grundsätzlich nicht besteuert werden; die Faktoren sind vielmehr den Erben zuzurechnen¹⁵⁹. Eine Ausnahme macht die kantonale Praxis auch im interkantonalen Verhältnis bei ungewisser Erbfolge und weist das Steuerdomizil des unverteilten Nachlasses bzw. der Erbengemeinschaft bei einer solchen, gesamthaften Besteuerung dem Ort der amtlichen Verwaltung der Erbschaft zu¹⁶⁰. Eine ungewisse Erbfolge liegt vor, wenn entweder der Kreis der erbberechtigten Personen nicht feststeht oder die auf die einzelnen Erben entfallenden Quoten bestritten sind. Die Ungewissheit muss längere Zeit andauern und damit in den laufenden Einschätzungen die an sich gebotene Zurechnung des Einkommens und Vermögens zu den einzelnen Erben verhindern bzw. über Gebühr verzögern. Die Voraussetzungen einer einheitlichen Besteuerung sind auch ohne entsprechenden Antrag von Amtes wegen zu prüfen¹⁶¹.

4.2.3.3 Ausländische Personengesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit

Bei ausländischen Handelsgesellschaften und anderen ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sind, müssten die in der Schweiz steuerbaren Faktoren (Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn und Eigenkapital) den Teilha-

148 Art. 9 Abs. 1 DBG spricht denn auch davon, dass das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich getrennter Ehe leben, «zusammengerechnet» wird. Das Einkommen der Kinder unter elterlicher Sorge wird demgegenüber dem Inhaber dieser elterlichen Sorge «zugerechnet» (Art. 9 Abs. 2 Halbsatz 1 DBG).

149 Gemäss Art. 319 Abs. 1 ZGB dürfen die Eltern die Erträge des Kindesvermögens für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung verwenden, für die Bedürfnisse des Haushaltes aber nur, soweit es der Billigkeit entspricht.

150 Vgl. Art. 320 ZGB.

151 Art. 318 Abs. 1 ZGB.

152 Gerechtfertigt wird die Zurechnung auch mit einer Missbrauchsgefahr wegen Übertragung von Einkommensquellen auf Kinder und mit einer praktischen Undurchführbarkeit einer Ausscheidung von gebundenem und freiem Kindesvermögen (s. LOCHER, Art. 9 N. 27).

153 Art. 323 Abs. 1 ZGB.

154 Dies wird denn auch kritisiert (s. die Hinweise bei LOCHER, Art. 9 N. 27).

155 BREITSCHMID, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 318 N. 6 m.w.H.

156 Art. 10 DBG; § 9 Abs. 1 StG ZH.

157 § 9 Abs. 2 StG ZH.

158 Art. 10 DBG.

159 BGE 118 Ia 41.

160 VGr ZH, 22.10.1997, RB 1997 Nr. 45.

161 RK II ZH, 20.6.1984, StE 1984 B 13.2 Nr. 1.

bern zugerechnet werden, wenn die allgemeinen Regeln anwendbar wären¹⁶². Dementsprechend wären die (ausländischen) Teilhaber als Steuerpflichtige zu erfassen. Aus praktischen Gründen werden nun die ausländischen Personengesellschaften mit Schweizer Steuerpflicht wegen wirtschaftlicher Zugehörigkeit als eigene Steuersubjekte erfasst. Diese Gebilde unterstehen den Bestimmungen über die Besteuerung von juristischen Personen, ohne dass es darauf ankäme, ob natürliche oder juristische Personen daran beteiligt sind¹⁶³. Trotz des an sich eindeutigen Gesetzeswortlautes wird diesen Gebilden in der Verwaltungspraxis der Beteiligungsabzug verwehrt mit der Begründung, dass keine wirtschaftliche Dreifachbelastung vorliege¹⁶⁴.

4.2.3.4 Anlagefonds mit direktem Grundbesitz

Anlagefonds mit direktem Grundbesitz werden für ihren direkten Grundbesitz den übrigen juristischen Personen gleichgestellt¹⁶⁵. Die Besteuerung der Liegenschaftenerträge erfolgt auf der Ebene des Anlagefonds; die Einkünfte sind beim Anteilsinhaber freigestellt.

Für den Steuertarif wird teilweise immer noch auf denjenigen für natürliche Personen verwiesen¹⁶⁶. Dies führt wegen der Progressionswirkung in aller Regel zu einer Überbesteuerung und damit auch zu einer Diskriminierung dieser Anlageform. Bei der direkten Bundessteuer ist nunmehr der Steuersatz für die übrigen juristischen Personen anwendbar¹⁶⁷, welcher sich als Annäherung an die durchschnittliche Steuerbelastung der Anleger eher rechtfertigen lässt als der Tarif für natürliche Personen.

Problematisch ist die Ansicht, die den gesetzlichen Verweis auf die Besteuerung als juristische Person unbesehen übernimmt, weshalb auch die Kapitalgewinne auf den Grundstücken der direkten Bundessteuer unterliegen sollen¹⁶⁸. Im Ergebnis wird dadurch eine Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Privatvermögen eingeführt. Aus systematischer Sicht lässt sich die Besteuerung der Kapitalgewinne, solange sich typischerweise Privatpersonen an solchen Anlagefonds beteiligen, nicht begründen¹⁶⁹; erhebungstechnische Schwierigkeiten sind auch nicht ersichtlich. Zum selben Resultat führt eine Auslegung, die sich am Wortlaut des Gesetzes orientiert. Danach werden die «Erträge» besteuert wie bei

Kapitalgesellschaften; der Begriff des Ertrags steht aber sowohl im Bereich des Privatvermögens als auch im Geschäftsvermögensbereich in einem Gegensatz zum Kapitalgewinn.

4.3 Objektorientierte Besteuerung

Der Beteiligungsertrag und, mit Einschränkungen, Zins-einkünfte werden, wie oben ausgeführt, objektorientiert definiert und bei demjenigen besteuert, der diese Erträge vereinnahmt¹⁷⁰. Die Einkunft wird ihm steuerlich zugerechnet. Aus der Sicht des betreffenden Steuerpflichtigen kann es sich, muss aber nicht, um Einkommen handeln. Mit dem Erwerb von Aktien im Besonderen übernimmt ein Steuerpflichtiger, der sie in seinem Privatvermögen hält, in der Regel auch latente Steuerlasten. Umgekehrt könnte ein Steuerpflichtiger höchstens dann einen latenten Steuervorteil erwerben, wenn er die Titel für sein Privatvermögen zu einem Preis kauft, der unter dem Nennwert der Aktien liegt. Wenn überhaupt relevant, dürfte es sich um hoch spekulative Titel handeln.

4.4 Übertragung latenter Steuern durch steuerneutrale Vorgänge

Wie oben ausgeführt, sind nur die exogenen Vermögenszuflüsse steuerlich einkommenswirksam. Namentlich werden Kapitalgewinne, wenn überhaupt, erst bei ihrer Realisation erfasst, nicht aber bereits bei ihrer Entstehung durch Wertsteigerung (die der Steuerpflichtige noch nicht realisiert hat). Als Konsequenz sind endogene Einkünfte, wie beispielsweise Wertsteigerungen, nicht bei ihrer Entstehung, sondern im Falle ihrer späteren Umwandlung in einen exogenen Zufluss steuerbar. Endogene Einkünfte sind deshalb latent steuerbelastet.

Bei einer Übertragung von Vermögenswerten von einem Steuerpflichtigen, bei dem sie mit stillen Reserven behaftet sind, auf einen anderen, ohne dass es zu einer steuerlichen Abrechnung käme, gehen deshalb latente Steuerlasten auf den Erwerber über. Im Bereich des Privatvermögens kommt dies vorab bei der Übertragung von Grundstücken im Erbgang oder bei güterrechtlicher Auseinandersetzung vor¹⁷¹. Der Erwerber wird bei späterer Veräußerung auch auf dem Wertzuwachs besteuert, der zwar noch beim früheren Eigentümer entstanden ist, aber dem Erwerber zugerechnet wird.

162 Art. 10 DBG; § 8 Abs. 1 StG ZH.

163 Art. 20 Abs. 2 StHG; Art. 11, 49 Abs. 3 DBG; §§ 8 Abs. 2, 54 Abs. 3 StG ZH.

164 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 69 N. 14.

165 Art. 49 Abs. 2, 66 Abs. 2 DBG; §§ 54 Abs. 2, 69 Abs. 2 StG ZH.

166 S. beispielsweise § 77 StG ZH.

167 Art. 72 DBG.

168 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 N. 2.

169 S. auch LUTZ, Art. 66 DBG N. 14.

170 Oben, Abschn. 2.3.3 und 2.3.4.

171 Oben, Abschn. 2.5.1.

Die steuerneutralen Vorgänge im Bereich des Geschäftsvermögens¹⁷² präsentieren sich hinsichtlich der Übertragung von latenten Steuerlasten uneinheitlich. Beim Zusammenschluss von Einzelfirmen oder von Personengesellschaften zu Personengesellschaften kann es im Zuge der Verschmelzung der Vermögen zu einer Änderung an der Berechtigung an stillen Reserven kommen, indem die Inhaber der bisherigen verschiedenen Vermögen neu zu Inhabern der vereinigten Vermögen werden. Die Inhaberschaft wechselt dergestalt teilweise; aus der Sicht des einzelnen Inhabers gibt er einen Teil seiner stiller Reserven auf, erhält aber dafür einen Anteil an den stillen Reserven auf den Vermögenswerten, die mit den seinen verschmolzen werden. In isolierter Betrachtung könnte gesagt werden, dass derjenige ideelle Teil der stillen Reserven, der den Inhaber wechselt, eine andere Zurechnung erfährt und damit eine Übertragung der bzw. Befreiung von der latenten Steuerlast bewirkt. Im Ergebnis wirkt sich dies – unter dem Vorbehalt von Ausgleichsleistungen – aber nicht aus, weil entsprechende neue Zurechnungen von stillen Reserven bzw. Übernahmen von latenten Steuerlasten der anderen Beteiligten eine solche Entlastung egalalisieren; somit ändert sich in einer gesamthaften Betrachtungsweise die einkommenssteuerliche Zurechnung der stillen Reserven nicht.

Im Zuge der Aufteilung von Personengesellschaften in mehrere Einzelfirmen oder Personengesellschaften wird die bisherige Berechtigung der Teilhaber an den stillen Reserven auf dem gesamten Geschäftsvermögen durch eine Berechtigung an den stillen Reserven auf dem jeweils übernommenen Vermögensteil abgelöst. Dadurch wird der Teilhaber teilweise durch Übertragung der stillen Reserven und damit der latenten Steuern entlastet. Dem steht aber wiederum die Übernahme der stillen Reserven und damit der latenten Steuern auf dem übernommenen Vermögensteil gegenüber. Funktional betrachtet, und Ausgleichsleistungen vorbehalten, werden keine stillen Reserven realisiert. Zugleich lässt sich festhalten, dass bei der Aufteilung von Personengesellschaften funktional betrachtet im Grundsatz keine stillen Reserven anderen Steuerpflichtigen zugerechnet werden.

Bei der Umwandlung einer Einzelfirma oder Personengesellschaft in eine juristische Person wird das Geschäftsvermögen auf ein anderes Steuersubjekt übertragen, wofür der Einleger Anteile an der juristischen Per-

son erhält. Damit würden an sich allfällige stille Reserven realisiert. Indessen kann eine solche Umwandlung unter den bekannten Voraussetzungen der Übertragung eines Geschäftsbetriebes, dessen unveränderter Weiterführung, der grundsätzlich gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse, der Einhaltung der Sperrfrist sowie der fortbestehenden fiskalischen Verknüpfung steuerneutral durchgeführt werden¹⁷³. Eine steuerneutrale Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine juristische Person führt somit dazu, dass die Zurechnung stiller Reserven ändert und latente Steuerlasten auf ein anderes Steuersubjekt übergehen. Dieser Übergang steht während der Sperrfrist unter der Bedingung, dass die Voraussetzungen der Steuerneutralität nach wie vor erfüllt sind. Hernach ist der Übergang definitiv.

5 Bewertung

5.1 Grundsatz

Die Einkünfte werden mit ihrem Verkehrswert erfasst. Obwohl nicht ausdrücklich in den Steuergesetzen so vorgesehen, ist dies unbestritten. Der Grundsatz kann immerhin indirekt den Bestimmungen über die Besteuerung des Eigenmietwertes des selbstgenutzten Wohneigentums entnommen werden. Der Verkehrswert ist auch bei Privatentnahmen und bei Überführung von Geschäftsvermögen ins Ausland massgeblich¹⁷⁴.

Soweit Bareinkünfte vorliegen, ist keine Bewertung erforderlich. Keine Bareinkünfte sind Geldforderungen mit reduzierter Kaufkraft; dementsprechend muss ein Bewertungseinschlag gewährt werden¹⁷⁵.

Naturaleinkünfte müssen bewertet werden. Es bestehen keine Vorschriften über die Methodik. Deshalb sind alle Bewertungsmethoden zulässig und anwendbar, die eine möglichst zuverlässige, aber auch verwaltungsökonomische Bewertung ermöglichen¹⁷⁶. Es dürfen auch Pauschalen verwendet werden, wie sie namentlich bei der Bewertung von Naturalbezügen von Arbeitnehmern vielfach vorkommen¹⁷⁷, aber insbesondere auch bei der Berücksichtigung der Veräusserungssperre gebundener Mitarbeiteraktien¹⁷⁸. Allerdings muss den Steuerpflichtigen der Nachweis eines anderen als des pauschalen

172 Oben, Abschn. 2.5.2.

173 Siehe dazu im Einzelnen LOCHER, Art. 19 N. 18 ff.; REICH, Umstrukturierungen, S. 203 ff.; BGr, 28.12.1998, ASA 68 (1999/2000), S. 71.

174 LOCHER, Art. 18 N. 103.

175 LOCHER, Art. 18 N. 37 zum so genannten WIR-Geld; dies muss auch für andere Geld-Äquivalente gelten.

176 BGr, 8.10.1996, ASA 66 (1997/98), S. 484.

177 Im Einzelnen LOCHER, Art. 18 N. 38 ff.

178 BGr, 6.11.1995, ASA 65 (1996/97), S. 733.

Wertes offen stehen, handelt es sich doch lediglich um amtliche Schätzungshilfsmittel, nicht aber um eigentliche gesetzliche Bewertungsmethoden¹⁷⁹.

5.2 Ausnahme bei Eigenmietwert

Der Eigenmietwert des selbstgenutzten Wohneigentums ist nach einzelnen kantonalen Ordnungen nicht auf den Marktmietzins festzusetzen, sondern auf einen gewissen Prozentsatz des auf dem Markt erzielbaren Mietzinses¹⁸⁰. Das Bundesgericht lässt solche kantonalen Regelungen im Rahmen der Rechtsgleichheit zu, weil das Steuerharmonisierungsgesetz keine Vorschrift über die Bewertung des Eigenmietwertes enthält. Unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsgebotes muss der Eigenmietwert gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung mindestens 60% des Marktmietwertes betragen¹⁸¹. Dass überhaupt ein Bewertungseinschlag gewährt werden kann, wird mit der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums begründet sowie damit, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte nicht besteuert wird¹⁸². Für die Zulässigkeit eines Bewertungseinschlages spricht auch das Anliegen, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern¹⁸³. Diesen Gründen ist anzufügen, dass die Eigenmietwertbesteuerung nicht realisiertes Einkommen erfasst, weshalb den Steuerpflichtigen keine Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zufließen¹⁸⁴.

6 Schlussbetrachtung

Der Begriff und die Besteuerung des Einkommens weisen viele Facetten auf und entziehen sich einer einfachen und eingängigen Darstellung. Gleichwohl ist es möglich, die mannigfaltigen Einzelaspekte auf einige Grundgedanken zurückzuführen und in ein System einzufügen.

Es hat sich gezeigt, dass die Realisation ein tragendes Element der Einkommensbesteuerung darstellt. Einkommen im steuerlichen Sinne bilden nur die von aussen in die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen zufließen-

senden Einkünfte. Nur realisierte Einkünfte werden besteuert; Ausnahmen beruhen stets auf ausdrücklicher gesetzlicher Regelung. Einkünfte werden derjenigen Person zugerechnet, welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erlangt hat, es sei denn, das Gesetz sehe eine abweichende Zurechnung vor. Der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist auch begleitend bei der periodengerechten Zuteilung der Einkünfte.

Ziel dieses Beitrags ist es gewesen, diese systematischen Zusammenhänge der Einkommensbesteuerung aufzuzeigen und dem Rechtsanwender die Instrumente und Argumente für die Analyse und Beurteilung des Einzelfalles zur Verfügung zu stellen.

Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ANDEL NORBERT, Einkommensteuer, in: Fritz Neumark (Hrsg., unter Mitarbeit von Norbert Ansel und Heinz Haller), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. A., Tübingen 1980, S. 331 ff.
- Finanzwissenschaft, 4. A., Tübingen 1998
- BAUMGARTNER PETER, Vorschläge der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Mitarbeiteroptionen, FStR 2002, S. 223 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Das neue Aktienrecht, 2. A., Zürich 1996
- Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, recht 6 (1988), S. 14 ff.
 - Von Schatteneinkommen und Einkommensbindung, Gedanken zur Ehegattenbesteuerung, StR 33 (1978) S. 98 ff.
- BÖHI RETO, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Bern 2001
- BOSSHARDT OSKAR, Der steuerrechtliche Einkommensbegriff, ZBl 47 (1946), S. 305 ff.
- BRÜMMERHOFF DIETER, Finanzwissenschaft, 7. A., München/Wien 1996

179 VGr ZH, 19.12.1995, RB 1995 Nr. 39 = StE 1996 A 21.12 Nr. 11, in Zusammenhang mit der Schätzung des Eigenmietwertes.

180 Für die direkte Bundessteuer ist der Marktmietwert massgeblich (BGE 123 II 9 = ASA 66 [1997/98], S. 563; LOCHER, Art. 21 N. 52).

181 BGE 124 I 145.

182 BGE 125 I 65; BGE 124 I 193 = ASA 69 (2000/01), S. 373; BGE 116 Ia 324f.; s. auch oben, Abschn. 2.2.1.

183 BGE 112 Ia 246f.

184 S. auch oben, Abschn. 2.2.4.

- DIGERONIMO ANGELO, *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- FESSLER FERDINAND, *s. Zuppinger Ferdinand/Schärrier Erwin/Fessler Ferdinand/Reich Markus*
- FREI WALTER, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- GURTNER PETER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, ASA 69 (2000/01), S. 85 ff.
- GURTNER PETER/LOCHER PETER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, ASA 69 (2000/01), S. 597 ff.
- HAIG ROBERT MURRAY, The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, in: R. A. Musgrave/C. S. Shoup (Eds.), *Readings in the Economics of Taxation*, Homewood, IL 1959, S. 54 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten*, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- JUNG BEAT, *s. Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*
- KÄFER KARL, *Berner Kommentar, Band VII/2/2, Art. 958–964 OR*, Bern 1981
- KAUFMANN STEFAN, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- KIRCHHOF PAUL, *Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, München 1988
- KLEINWÄCHTER FRIEDRICH, *Das Einkommen und seine Verteilung (Handbuch und Lehrbuch der Staatswissenschaften in selbständigen Bänden, herausgegeben von Kuno Frankenstein, Erste Abteilung, Volkswirtschaftslehre, V. Band)*, Leipzig 1896
- KOMMISSION EIGENMIETWERT/SYSTEMWECHSEL (KES), *Bericht erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement*, Bern 2000
- LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG*, Therwil/Basel 2001
- *s. Blumenstein Ernst/Locher Peter*
 - *s. Gurtner Peter/Locher Peter*
- LUTZ GEORG, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82*, Basel/Genf/München 2000
- MARSH D.B., *The taxation of imputed income*, *Political Science Quarterly* LVIII (1943), S. 520 f.
- MISTELI JONAS, *Dividenden-Stripping*, Bern/Stuttgart/Wien 2001
- NEUHAUS HANS-JÜRIG, *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- NEUMARK FRITZ, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Bern 1947
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal Suisse, 2. A.*, Basel/Frankfurt a. M. 2002
- OEHLER KURT, *Einkommenssteuerliche Behandlung der Opfer von Anlagebetrügnern*, StR 57 (2002), S. 842 ff. und StR 58 (2003), S. 70 ff.
- OEHRLI MARKUS, *Die gemischte Schenkung im Steuerrecht*, Zürich 2000
- REICH MARKUS, *Die Furcht vor dem Systemwechsel – oder das Beharrungsvermögen des Bisherigen*, ST 2001, S. 721 ff.
- in: *Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Basel/Genf/München 2000
 - in: *Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A.*, Basel/Genf/München 2002
 - *Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen*, in: *Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Basel/Frankfurt a. M. 1996
 - *Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip*, in: *Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht, ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 225 ff.
 - *Zur Frage der Ehegattenbesteuerung*, ZBl 86 (1985), S. 233 ff.
 - *s. Zuppinger Ferdinand/Schärrier Erwin/Fessler Ferdinand/Reich Markus*
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, II. Bd.*, Bern 1963
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zürich 1999
- RISI ANDREAS, *Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen – der Bericht der gemischten Arbeitsgruppe*, FStR 2002, S. 213 ff.

- ROSCHER WILHELM, *System der Volkswirtschaft*, 21. A., Stuttgart 1894
- ROSEN HARVEY S., *Public Finance*, 5. A., Boston, MA etc. 1999
- RUFENER ADRIAN, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juli 2002, StR 57 (2002), S. 859 ff.
- RUPPE HANS GEORG, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in: Klaus Tipke (Hrsg.), *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*, Köln 1978, S. 7 ff.
- SCHANZ GEORG, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *Finanzarchiv XIII* (1896), S. 1 ff.
- SCHÄRRER ERWIN, s. *Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrer Erwin*
- s. *Zuppinger Ferdinand/Schärrer Erwin/Fessler Ferdinand/Reich Markus*
- SIMONS HENRY C., *Personal Income Taxation, The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, IL 1938
- SÖHN HARTMUT, Erwerbsbezüge, Markteinkommens-
theorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Joachim Lang/Heinrich Wilhelm Kruse/Jürgen Pelka, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 343 ff.
- STEICHEN ALAIN, Die Markteinkommens-
theorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: Joachim Lang/Heinrich Wilhelm Kruse/Jürgen Pelka, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 365 ff.
- STEINMANN GOTTHARD, s. *Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- s. *Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*
- TRZASKALIK CHRISTOPH, Zuflussprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, *StuW* 1985, S. 222 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2000, *FSr* 2001, S. 158 ff.
- Rechtsprechung im Jahr 2001, *FSr* 2002, S. 140 ff.
 - s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation – Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1996
- ZIMMERMANN HORST/HENKE KLAUS-DIRK, *Finanzwissenschaft*, 8. A., München 2001
- ZUPPINGER FERDINAND, s. *Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrer Erwin*
- ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN/FESSLER FERDINAND/REICH MARKUS, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband zum Kommentar Bd. I–IV*, Bern 1983
- ZWAHLEN BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82*, Basel/Genf/München 2000
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A.*, Basel/Frankfurt a. M.