



Entscheid

7. September 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Christian Griesser, Ersatzrichter
Claude Treyer und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) hat in im Jahr 199X das Anwaltspatent erworben und ist seit 199X selbstständig als Rechtsanwalt mit Spezialisierung imrecht erwerbstätig. Seit 200X, d.h. auch in der vorliegend im Streit liegenden Steuerperiode 2015, betrieb er zusammen mit C unter Anwendung eines Kostenteilungssystems die Anwaltskanzlei A & C in der Gemeinde D. Zudem führte er eine unabhängige Anwaltskanzlei an seinem Wohnort E. Seine damalige Ehefrau, B (die Pflichtige), ebenfalls patentierte Rechtsanwältin, arbeitete in unselbständiger Stellung mit einem Teilzeitpensum in den Kanzleien mit.

Bis und mit Steuerperiode 2014 führte der Pflichtige eine Buchhaltung nach der IST-Methode und reichte anstatt Jahresrechnungen verschiedene Aufstellungen ein. Aufgrund des Inkrafttretens des neuen Rechnungslegungsrechts (32. Titel [Art. 957 ff.] des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 in der Fassung vom 23. Dezember 2011) per 1. Januar 2013 und der nach Ablauf einer Übergangsfrist zwingenden Anwendbarkeit der neuen Regelungen ab dem Geschäftsjahr 2015 liess der Pflichtige durch seinen beigezogenen Steuervertreter erstmals eine ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung nach dem neuen Rechnungslegungsrecht (SOLL-Methode) erstellen, da er gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR aufgrund eines Vorjahresumsatzes von über Fr. 500'000.- die Buchführung über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage im Sinn einer IST-Methode mit Aufstellungen nicht mehr fortführen durfte.

In ihrer Steuererklärung 2015 deklarierten die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. . In den Bemerkungen zur Steuererklärung führten sie aus, aufgrund der nicht freiwilligen erstmaligen Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts, insbesondere durch die zeitliche Abgrenzung der Debitoren und nicht fakturierten Dienstleistungen, welche im Vergleich zu den Abgrenzungen auf der Aufwandseite deutlich höher ausfielen, werde das Ergebnis wesentlich besser dargestellt, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Der Jahresgewinn vor Anpassung an das neuen Rechnungslegungsrecht betrage lediglich Fr. , weshalb

satzbestimmenden Einkommens führe im Vergleich zur Steuerlast entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu einer inakzeptablen Mehrbelastung im Umfang von 88%.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen insbesondere unter Hinweis auf eine fehlende gesetzliche Grundlage für die Anwendung eines reduzierten satzbestimmenden Einkommens sowohl bezüglich der direkten Bundessteuer 2015 als auch bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern mit Entscheiden vom 24. Juli 2019 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 24. August 2019 hielt der Pflichtige an seinen Anträgen und seiner bisherigen Begründung fest und setzte sich mit der seines Erachtens mangelhaften Begründung der Einspracheentscheide auseinander. Während sich die seit 2019 vom Pflichtigen geschiedene Pflichtige, die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Steuergemeinde Richterswil hierzu nicht vernehmen liessen, schloss das kantonale Steueramt am 13. September 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Der Pflichtige nahm hierzu in der Folge mit Eingabe vom 12. Juli 2021 Stellung.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Steuerfolgen des sich aus der Revision des Rechnungslegungsrechts für den Pflichtigen aufgrund eines Vorjahresumsatzes von über Fr. 500'000.- ergebenden Zwangs, im Jahr 2015 seine bisher als Grundlage für die Ermittlung seines steuerbaren Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (zuzügl. ausländischer Verwaltungsratshonorare) dienenden Aufzeichnungen im Sinn der sogenannten IST-Methode durch eine umfassende Buchführung bzw. Rechnungslegung im Sinn der sogenannten SOLL-Methode inkl. Aktivierungszwang für nicht fakturierte Dienstleistungen gemäss Art. 957a ff. OR zu ersetzen, den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom

18. April 1999 (BV) verletzen und deshalb eine Korrektur auf Stufe der Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens der Pflichtigen im Sinn ihres Beschwerde-/Rekursantrags zu erfolgen hat.

Vor der Prüfung der an sich einzig Streitgegenstand bildenden Zulässigkeit dieser von den Pflichtigen beantragten Korrektur bei der Satzbestimmung ist vorfrageweise in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das kantonale Steueramt das *steuerbare Einkommen* des Pflichtigen aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Anwalt (zuzügl. ausländischer Verwaltungsratshonorare) gemäss der SOLL-Jahresrechnung 2015 in der Steuerperiode 2015 in dem Sinn korrekt ermittelt hat, dass darin als Bemessungsbasis für die Besteuerung sämtliche im Geschäftsjahr 2015 zugeflossenen Einkommensbestandteile erfasst worden sind und deshalb auf Stufe des *steuerbaren Einkommens* von einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszugehen ist.

2. a) Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft gesetzt auf 1. Januar 2013, sieht vor, dass Einzelunternehmen, die einen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500'000.- im letzten Geschäftsjahr erzielt haben, einer umfassenden Buchführungs- bzw. Rechnungslegungspflicht im Sinn der sogenannten SOLL-Methode gemäss Art. 957a ff. OR unterliegen. Diese Regelung findet gemäss Art. 2 Abs. 1 der einschlägigen Übergangsbestimmungen (vgl. AS 2012, S. 6696) erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung, d.h. im Jahr 2015, beginnt.

b) Aufgrund eines Umsatzes im Geschäftsjahr 2014 von Fr. wovon Fr. auf Anwaltshonorare des Pflichtigen entfallen sind (vgl. Fragebogen für selbständigerwerbende Anwälte ohne kaufmännische Buchhaltung, Beilage zur Steuererklärung 2014, unterliegt der Pflichtige unbesehen des Umstands, dass er einen freien Beruf ausübt (Greter/Zihler, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 957 N 24) handelsrechtlich ab dem Geschäftsjahr 01.01. - 31.12.2015 zu Recht dieser umfassenden Buchführungs- bzw. Rechnungslegungspflicht. Ebenso zu Recht ist der Pflichtige als Angehöriger eines liberalen Berufs vor diesem Stichtag handelsrechtlich keiner Buchführungspflicht unterstanden (Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. A., 2012, Art. 957 N 17 OR) und steuerrechtlich berechtigt gewesen,

nach der sogenannten IST-Methode, gemäss welcher die Einnahmen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben und die Aufwendungen erst im Zeitpunkt der Zahlung zu belasten sind, vereinfacht Buch zu führen.

3. a) Steuerrechtlich gilt Einkommen in Anwendung der SOLL-Methode als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (Forderungserwerb). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung im Sinn des Zahlungseingangs kommt es – im Gegensatz zur IST-Methode – grundsätzlich nicht an, es sei denn, die Erfüllung der Forderung erweise sich als ganz besonders unsicher. Honoraransprüche aus einem Mandatsverhältnis gelten grundsätzlich bei Erledigung des Auftrags als einkommenssteuerrechtlich zugeflossen, wobei die Praxis aus Gründen der Vereinfachung auch auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abstellt. Hierbei ist zu beachten, dass das formale Kriterium der Rechnungsstellung insbesondere bei verzögerter Fakturierung nicht entscheidend sein kann. Solche Forderungen sind im Zeitpunkt ihres Erwerbs zu aktivieren und ertragsseitig zu erfassen (vgl. zum Ganzen: Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 18 N 72 ff.; Reich/Weidmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 16 N 34 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 18 N 143 und Art. 41 N 47 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 18 N 125 i.V.m. § 50 N 37 StG, jeweils mit weiteren Hinweisen). Soweit Aufträge noch nicht erledigt und deshalb noch nicht in Rechnung gestellt sind, besteht seit der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts – aufgrund der Aufnahme der nicht fakturierten Dienstleistungen in die Mindestgliederungsvorschriften für das Umlaufvermögen in der Bilanz gemäss Art. 959a Abs 1 Ziff. 1 OR – überdies neu eine handelsrechtliche Aktivierungspflicht zu den Herstellungskosten für noch nicht fakturierte Dienstleistungen (vgl. Peter Böckli, OR-Rechnungslegungsrecht, 2. A., 2019, N 176 und 361), wobei gemäss zürcherischer Einschätzungspraxis bei der Berechnung die Herstellungskosten steuerrechtlich mit 60% des noch nicht in Rechnung gestellten Fakturawerts berücksichtigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 39 StG). Bei Anwendung der IST-Methode hingegen erfolgt der steuerrechtliche Einkommenszufluss erst im Moment des Zahlungseingangs. Die Aktivierung eines Debitorenbestands ist hierbei ebenso wenig vorgesehen wie – bei freien Berufen – diejenige der nicht fakturierten Dienstleistungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 18 N 129 f. StG).

b) Ein Methodenwechsel von der IST- zur SOLL-Methode ist steuerrechtlich zulässig, wobei jedoch Gewähr dafür zu bieten ist, dass das Einkommen kontinuierlich und lückenlos erfasst wird. Ein solcher darf jedenfalls nicht dazu führen, dass ein Teil des Berufseinkommens der Besteuerung entgeht. Vielmehr ist sicherzustellen, dass keine Komponente des Berufseinkommens der Besteuerung entzogen wird. Dies gilt nicht nur bei einer freiwilligen Methodenwahl (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 118 N 150 DBG; Richner/Kaufmann/Frei/Rohner, § 18 N 132 StG; VGr, 24. August 2016, SB.2016.00046/SB.2016.00047, E. 2.2, www.vgrzh.ch, mit weiteren Hinweisen), sondern auch bei einem erzwungenen Methodenwechsel (BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3, E. 2d betreffend den obligatorischen Methodenwechsel von der IST- zur SOLL-Methode bei der Einkommensermittlung [insb. Gewinnanteil] eines Anwalts als Gesellschafter einer als einfache Gesellschaft konstituierten grösseren Anwaltskanzlei, da Letztere u.a. auch für die Ermittlung der Gewinnanteile freiwillig eine Buchhaltung nach kaufmännischen Grundsätzen führte), weshalb der dem Pflichtigen aufgrund seiner Umsätze ab dem Geschäftsjahr 2015 auferlegte Zwang, die bisherige Buchführung seiner Anwaltstätigkeit nach der IST-Methode in der Steuerperiode 2015 in eine solche nach der SOLL-Methode zu überführen, zu keinem Dispens von der lückenlosen Erfassung seines diesbezüglichen Einkommens in dieser Steuerperiode führen kann.

4. a) Gemäss Darstellung des Pflichtigen hat dieser seit der Aufnahme seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 199X und der damit verbundenen Buchführung nach der IST-Methode seinen Fakturierungsrhythmus dergestalt eingerichtet, dass im Januar eines Jahres jeweils die Dienstleistungen der zweiten Hälfte des Vorjahres sowie im Juli eines Jahres jeweils die Dienstleistungen der ersten Hälfte dieses Jahres in Rechnung gestellt worden sind, wobei in der Regel jeweils innerhalb von sechs Monaten mit dem Zahlungseingang und damit in Anwendung der IST-Methode mit dem Einkommenszufluss habe gerechnet werden können.

Dieser vom Pflichtigen gewählte Fakturierungsrhythmus führt im Fall von dessen Beibehaltung in den Jahren 2014/2015 in der ersten nach der SOLL-Methode zu erstellenden Jahresrechnung 2015 – unter Vorbehalt von Wertberichtigungen und Abschreibungen zufolge tatsächlicher Forderungsverluste – aufgrund der Kombination der nachfolgenden Faktoren zu einem im Vergleich zu den Vorjahren erhöhten steuerbaren Einkommen aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Anwalt (zuzügl. ausländi-

scher Verwaltungsratshonorare):

- die im Januar 2015 fakturierten Arbeiten aus dem 2. Halbjahr 2014;
- die im Juli 2015 fakturierten Arbeiten aus dem 1. Halbjahr 2015;
- die vom Pflichtigen ab Juli 2015 geleisteten Stunden, für welche er bei Beibehaltung des Abrechnungsrhythmus bis Ende 2015 noch keine Rechnung gestellt hat, um Umfang von 60%. Diese wirken sich aufgrund der erstmaligen Aktivierung aufgrund der neuen Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen in diesem Umfang ertragssteigernd aus. Sollte der Pflichtige in Abweichung vom bisherigen Fakturierungsrhythmus auch im zweiten Halbjahr 2015 für Dienstleistungen aus dieser Periode Rechnung gestellt haben, ergäbe sich aufgrund einer Erhöhung der Erstaktivierung der Debitoren derselbe Effekt (allerdings zu 100% des Forderungsbetrags).

b) Unabhängig vom Fakturierungsrhythmus des Pflichtigen wirkt sich der Methodenwechsel in der Rechnungslegung 2015 auch bezüglich derjenigen Honorarforderungen ertragswirksam aus, welche der Pflichtige im Geschäftsjahr 2014 oder früher abgerechnet hat und diese Rechnungen entweder erst im Geschäftsjahr 2015 bezahlt worden oder aber bis Ende des Geschäftsjahres 2015 offengeblieben und deshalb erstmalig im Debitorenbestand Ende 2015 zu aktivieren gewesen sind.

5. a) Der Pflichtige erachtet die sich aus dem Methodenwechsel bzw. der neu eingeführten Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen ergebende ertragserhöhende Kombination der vorstehend beschriebenen Einkommensfaktoren insbesondere unter Hinweis auf seine Geschäftsergebnisse der Jahre 2007 bis 2014 als nicht mit dem in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar.

b) Auch wenn diese Kritik aufgrund der langjährigen Buchführung des Pflichtigen nach der IST-Methode und des damit verbundenen Verständnisses der Anknüpfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an die Zahlungseingänge auf den einschlägigen Bankkonti verständlich ist, greift diese in der vorliegenden Steuerperiode des Methodenwechsels zur SOLL-Methode und der neu eingeführten Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen zumindest bei der Ermittlung des *steuerbaren Einkommens* dennoch zu kurz.

aa) Von vornherein nicht zielführend ist der vom Pflichtigen angeführte Vergleich mit den erzielten Gewinnen aus einer Anwaltstätigkeit (zuzügl. ausländischer Verwaltungsratshonorare) bzw. den Veranlagungen/Einschätzungen aus den Jahren 200X bis 2014. In all diesen Jahren fand kein Methodenwechsel mit den sich daraus ergebenden einkommenssteuerrechtlichen Konsequenzen statt und bestand auch keine Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen. Vielmehr erfolgte die Ermittlung des Einkommens aus der Tätigkeit des Pflichtigen als Anwalt und Verwaltungsrat kontinuierlich nach der IST-Methode, wobei die in einem Geschäftsjahr aufgrund des Zahlungseingangs steuerrechtlich realisierten Honorareinkünfte jeweils auf Dienstleistungen des zweiten Halbjahrs des Vorjahres und des ersten Halbjahrs des Geschäftsjahrs beruht haben.

bb) Mit der 2015 erstmalig erfolgenden Erfassung insbesondere der Einkünfte nach der SOLL-Methode gemäss revidiertem Rechnungslegungsrechts verändert sich die Sichtweise über den Zeitpunkt der Realisation solcher Einkünfte. Im Vergleich zur IST-Methode kommt es zu einer Vorverschiebung des Realisationstatbestands, sei es, dass hierfür auf den Abschluss der Leistungserbringung oder aber spätestens auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abgestellt wird. Bei der Prüfung, ob die Besteuerung des Pflichtigen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht, ist diese frühere Einkommensrealisation zu berücksichtigen. Die im Jahr 2015 fakturierten Dienstleistungen haben daher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen – unter Vorbehalt einer späteren Wertberichtigung oder Abschreibung – bereits im Zeitpunkt der Fakturierung erhöht.

Zu keinem anderen Ergebnis würde der Standpunkt führen, die Abrechnungen im Januar 2015 für abgeschlossene Dienstleistungen des zweiten Halbjahrs 2014 seien aufgrund des Zeitdifferenz von bis zu sechs Monaten seit dem Abschluss der jeweiligen Dienstleistungen als verzögert zu betrachten und das Einkommen diesfalls nach dem Massstab der SOLL-Methode rückblickend eigentlich bereits als im Jahr 2014 zugeflossen zu würdigen. Eine solche Betrachtungsweise würde indes ausser Acht lassen, dass der Pflichtige in der letzten Steuerperiode vor dem Methodenwechsel zulässigerweise noch nach der IST-Methode abgerechnet hat und damit eine Verzögerung in der Rechnungsstellung nicht bereits in jenem Jahr zu einem bestehenden und besteuerten Einkommenszufluss aufgrund der Aktivierung eines Debitorenbestands hat führen können, welcher Letzterer nach dem Methodenwechsel von den laufenden Eingängen des ersten Geschäftsjahrs unter der SOLL-Methode ertragsmindernd abzugs-

fähig wäre (vgl. zum ganzen auch BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998). Eine solche durch den Methodenwechsel begründete, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechende Besteuerungslücke kann nur durch die Erfassung dieser Einkünfte im ersten Geschäftsjahr unter der SOLL-Methode 2015 geschlossen werden. Über solche verschiebungsbedingten Differenzen ist mit anderen Worten im Systemwechselfall steuerlich abzurechnen (Greter/Zihler, Art. 957 N 49 a.E.).

Dieselben Erwägungen rechtfertigen unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch die Erfassung sämtlicher – im Jahr 2015 bezahlen oder noch offenen – Rechnungen aus dem Jahr 2014 bzw. der weiteren Vorjahre. Auch hier gilt, dass diese Rechnungsstellungen aufgrund der bis Ende 2014 zulässigerweise getätigten Methodenwahl des Pflichtigen in jenen Jahren noch zu keinem besteuerten Einkommenszufluss geführt haben und eine Nichterfassung im Geschäftsjahr 2015 (als eingegangenes Honorar bzw. als aktivierter Debitorenbestand) zu einer Besteuerungslücke im Zusammenhang mit dem Methodenwechsel führen würde. Der Aufschub der steuerlichen Erfassung der älteren noch nicht beglichenen Forderungen während der Anwendung der IST-Methode kommt – wie das kantonale Steueramt in seiner äusserst knappen, aber gerade noch hinreichenden Begründung der Einspracheentscheide anmerkt – in seiner Wirkung der Schaffung einer stillen Reserven gleich. Soweit diese Forderungen noch werthaltig sind und daher in der ersten Jahresrechnung nach der SOLL-Methode keiner Wertberichtigung oder Abschreibung zufolge eines tatsächlichen Forderungsverlusts unterliegen, sind diese stillen Reserven durch Aufnahme in den erstmalig zu aktivierenden Debitorenbestand aufzulösen.

cc) Aufgrund des vom Pflichtigen gewählten Fakturierungsrhythmus von grosser Bedeutung ist die ab dem Rechnungsjahr 2015 gesetzlich verbindlich vorgeschriebene Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen. Soweit der Pflichtige im Laufe des Jahres 2015 unter Verzicht späterer Fakturierungsläufe daran festgehalten hat, letztmals im Juli 2015 seine zwischen Januar und Juni 2015 erbrachten Dienstleistungen abzurechnen, führt dies per Bilanzstichtag 31. Dezember 2015 zu einem erheblichen erstmaligen Aktivierungsbedarf im Umfang eines Halbjahres-Faktura-Volumens für das zweite Halbjahr 2015 multipliziert mit dem Faktor 0.6 als Massstab für die Ermittlung der zu aktivierenden Herstellungskosten. Diese erstmalige handelsrechtlich gebotene Bilanzierung, welche aufgrund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die

Basis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung bildet, führt als rein buchhalterischer Vorgang zu einem steuerbaren Ertrag, obwohl es auf den Bankkonti zu keinerlei Einkommenszuflüssen gekommen ist.

Dieser zusätzliche Ertrag ist aufgrund der ausdrücklichen handelsrechtlichen Grundlage auch steuerrechtlich hinzunehmen. Die erstmalige Aktivierungspflicht verstösst denn auch in steuerrechtlicher Hinsicht nicht gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es werden damit keine inexistenten Erträge der Besteuerung zugeführt, sondern es erfolgt im Umfang der Herstellungskosten lediglich eine zeitlich frühere Erfassung des Ertrags in zeitlich engerem Konnex zur Dienstleistungserbringung. Die allenfalls markanten Ertragsfolgen der erstmalige Aktivierung dieser nicht fakturierten Dienstleistungen in der ersten Jahresrechnung nach neuem Rechnungslegungsrecht werden im Folgejahr dadurch kompensiert, dass der in diesem Folgejahr nunmehr fakturierte Betrag im Ergebnis – durch den steuermindernden Wegfall der entsprechenden Aktivierung als nicht fakturierte Dienstleistung im Rahmen der Bestandsermittlung am Ende des Folgejahrs – nur im Umfang der Differenz zu den im Vorjahr aktivierten Herstellungskosten steuerlich erfasst wird.

Zumindest aus der rückblickenden Perspektive der ab dem Geschäftsjahr 2015 geltenden SOLL-Methode hat der vom Pflichtigen seit Aufnahme seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit im zweiten Halbjahr 199X gewählte Fakturierungsrhythmus überdies dazu geführt, dass es für das Geschäftsjahr 199X zu einer Nichtbesteuerung innerhalb der einschlägigen Steuerperiode bzw. zu einem Besteuerungsaufschub ins Folgejahr 199X+1 für die ab dem Gründungsdatum im September 199X bis zum Jahresende 199X erfolgten Dienstleistungen gekommen ist. Diese Dienstleistungen sind dann zwar im Fall des Zahlungseingangs im Folgejahr 199X+1 steuerlich erfasst worden, wobei es indes wiederum zu einem Steueraufschub für die Dienstleistungen des zweiten Halbjahrs des Folgejahrs 199X+1 gekommen ist. Diese von Periode zu Periode verschobene steuerrechtliche Erfassung sowie der damit verbundene Steueraufschub für die Dienstleistungen des jeweiligen zweiten Halbjahrs kommt in seiner Wirkung wiederum der Schaffung einer stillen Reserve gleich (vgl. BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3, E 3c), welche in der ersten Jahresrechnung unter Geltung der SOLL-Methode (2015) aufgrund der erstmaligen Aktivierungspflicht für nicht fakturierte Dienstleistungen im Umfang der Herstellungskosten ertragswirksam aufzulösen ist. Auf diesen Umstand hat das kantonale Steueramt – wenn auch äusserst knapp und nicht sehr präzise – zurecht hingewiesen.

dd) Soweit der Pflichtige seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch den Umstand vermindert sieht, dass sich seine Kunden zum grössten Teil im Ausland befänden und es sich deshalb bereits aus Kostengründen als illusorisch erweise, bereits in Rechnung gestellte Forderungen zwangsvollstreckungsrechtlich oder gerichtlich eintreiben zu wollen, ist dem zu entgegen, dass dieses Risiko im Rahmen des Abschlusses der Jahresrechnung 2015 gemäss der SOLL-Methode durch die vom kantonalen Steueramt akzeptierte einkommensmindernde Erstverbuchung eines auf 10% des Debitorenbestands pauschalierten Delkredere bereits berücksichtigt worden ist. Sofern der Pflichtige den Umfang dieses Risikos als höher erachtet, hätte es ihm offen gestanden, die gefährdeten Forderungen unter Beilage aussagekräftiger Unterlagen und Erfahrungszahlen einer höheren einkommensmindernden Wertberichtigung durch Einzelbewertung zuzuführen, worauf er jedoch im Jahresabschluss 2015 ebenso verzichtet hat wie auf die Geltendmachung tatsächlicher Forderungsverluste.

ee) Der Einwand des Pflichtigen, wonach sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen aufgrund einer starken familiären Beanspruchung (Pflege des im Sommer 2015 schwer erkrankten Vaters des Pflichtigen bis zu dessen Tod im Januar 2016) nicht erhöht, sondern gegenteilig vermindert habe, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Soweit diese Doppelbelastung im zweiten Halbjahr 2015 beim Pflichtigen bzw. dessen damaligen Ehefrau zu Einschränkungen in seiner/ihrer Erwerbstätigkeit als Anwalt/Anwältin oder Verwaltungsrat geführt hat, ist dieser Umstand bei Beibehaltung des bisherigen Abrechnungsrhythmus in Form einer Ende 2015 im Vergleich zum Normalbetrieb verminderten erstmaligen Aktivierung noch nicht fakturierter Dienstleistungen in den Rechnungsabschluss 2015 nach dem neuen Rechnungslegungsrecht eingeflossen. Sofern der Pflichtige in Abänderung des bisherigen Abrechnungsrhythmus auch noch in der zweiten Jahreshälfte 2015 Leistungen aus der Periode ab 1. Juli 2015 abgerechnet haben sollte, ergäbe sich im Vergleich zum Normalbetrieb derselbe Verminderungseffekt beim Debitorenbestand.

ff) Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass anlässlich der Veranlagung des *steuerbaren Einkommens* der Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2015 bzw. die ebensolche Einschätzung des *steuerbaren Einkommens* für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV insofern nicht verletzt worden ist, als sämtliche darin enthaltenen Einkommensbestandteile korrekterweise als in der Steuerperiode 2015 zugeflossen und damit steuerrechtlich realisiert gelten.

6. Dieses Zwischenergebnis auf Stufe der Ermittlung des *steuerbaren Einkommens* wird von den Pflichtigen trotz der angebrachten Kritik an sich auch nicht in Frage gestellt. Vielmehr beantragen diese unter Hinweis darauf, dass aufgrund des zwingenden Methodenwechsels in der Steuerperiode 2015 im Ergebnis das Einkommen von über 18 Monaten zuzüglich noch älterer, d.h. im Jahr 2014 und zuvor in Rechnung gestellter Forderungen besteuert würde, eine steuerbelastungsmildernde Korrektur im Rahmen der Ermittlung des *satzbestimmenden Einkommens*.

a) Auch wenn unter den Gesichtspunkten der Einkommensrealisation und des Periodizitätsprinzips davon auszugehen ist, dass die Erfassung sämtlicher in einer Steuerperiode realisierter Einkommensbestandteile im Rahmen der Ermittlung des steuerbaren Einkommens der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht, führen insbesondere Konstellationen mit aperiodischen Einkommenszuflüssen im Zusammenspiel mit der progressiven Ausgestaltung der Einkommenssteuertarife zu einem Progressionseffekt, welcher nicht mehr mit dem Grundsatz der Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar ist und deshalb auf der Stufe der Ermittlung des *satzbestimmenden Einkommens* eine steuerlastmindernde Korrektur erfordert. Dies vor dem Hintergrund, dass ein progressiver Einkommenssteuertarif konzeptionell auf alljährlich zufließende Einkünfte zugeschnitten ist und der Gesetzgeber bei der Festlegung der verschiedenen Tarifstufen von der Vorstellung ausgeht, dass die entsprechenden Steuerpflichtigen regelmässig ein Einkommen in etwa dieser Höhe erzielen und deshalb wirtschaftlich leistungsfähiger sind als die Vergleichsgruppen, welche diese Einkommensstufe nicht erreichen. Schnellt das Einkommen bei Steuerpflichtigen, die gewöhnlich tiefere Einkommen aufweisen, in einer Bemessungsperiode aufgrund des Zuflusses von einmaligen Einkünften in atypischer Weise erheblich in die Höhe, so verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip wegen der progressiven Ausgestaltung der Tarife, dass diesem Umstand angemessen Rechnung getragen wird (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, S. 436 f.; Reich/Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 11 N 34 StHG; Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 37 N 1 ff. und Art. 38 N 1 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 37 N 2 DBG; Locher, Art. 37 N 1 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 36 N 4 StG; Michael Angehrn, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2019, § 38 N 2 StG BS).

b) In der Steuergesetzgebung des Bundes (Art. 11 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] sowie Art. 37, 37b und 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]) wie auch in derjenigen des Kantons Zürich (§§ 36, 37 und 37b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]) sind drei solcher Konstellationen aperiodischer Einkommenszuflüsse als Sonderfälle erfasst, in welchen deren Progressionswirkung gebrochen wird, sei es durch spezielle Regeln für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens (Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen), sei es in Form einer vom übrigen Einkommen getrennten Besteuerung (Realisation stiller Reserven in den letzten zwei Jahren vor Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit) oder einer Kombination beider Methoden (Kapitalleistung aus Vorsorge). Da die Gesetzgeber anlässlich der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts davon abgesehen haben, allfällige progressionswirksame Folgen des erzwungenen Methodenwechsels von der IST- zur SOLL-Methode abzumildern, bleibt zur prüfen, ob diese Konstellation einem der bestehenden Sonderfälle zugeordnet werden kann.

c) Da der Pflichtige im Jahr 2015 nicht vor der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit gestanden hat und der ausserordentliche Einkommenszufluss in der Steuerperiode auch nicht von einem Vorsorgeträger geleistet worden ist, kann beim vorliegend massgebenden Sachverhalt einzig die Sonderbestimmung für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen gemäss Art. 11 Abs. 2 StHG, Art. 37 DBG bzw. § 36 StG infrage kommen.

In diesem Zusammenhang gilt es allerdings zu beachten, dass Lehre und Rechtsprechung davon ausgehen, dass es sich bei der Realisierung von stillen Reserven auf dem Geschäftsvermögen nicht um eine Entschädigung für eine periodisch wiederkehrende Leistung handelt, auch wenn sich dieser Ertrag steuerperiodenübergreifend gebildet hat (Reich/Cavelti, Art. 11 N 36b StHG; Ivo P. Baumgartner, Art. 37 N 10e DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 37 N 17 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 36 N 21 StG; Angehrn, § 38 N 5 StG BS; BGr, 5. Oktober 2000, 2A.68/2000 = StE 2001 B 29.2 Nr. 7, E. 4b). In gesetzessystematischer Hinsicht wird diese Betrachtungsweise untermauert durch die per 1. Januar 2009 (Art. 11 Abs. 5 StHG), 2011 (Art. 37b Abs. 1 DBG) und 2015 (§ 37b Abs. 1 StG) erfolgte Inkraftsetzung der Sonderbestimmungen für die Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten

55. Altersjahr oder zufolge Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität, welche einzig für diese spezielle Sachverhaltskonstellation eine progressionsbrechende separate Besteuerung für die Summe der in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven vorsieht.

Wie in den vorstehenden Erwägungen 5b/bb und 5b/cc dargestellt, kommen dem Aufschub der steuerlichen Erfassung älterer, d.h. im Jahr 2014 oder zuvor fakturierter und noch nicht beglichener Forderungen während der Anwendung der IST-Methode ebenso wie der von Periode zu Periode verschobenen steuerrechtlichen Erfassung und dem damit verbundenen Steueraufschub für die Dienstleistungen des jeweiligen zweiten Halbjahrs aufgrund des vom Pflichtigen gewählten Fakturierungsrhythmus in ihrer Wirkung der Schaffung stiller Reserven gleich. Die Auflösung derselben aufgrund der Vorgaben des neuen Rechnungslegungsrechts sind daher nicht anders zu behandeln wie die Auflösung anderer Arten von stillen Reserven ausserhalb der Sondersituation der alters- oder invaliditätsbedingten Geschäftsaufgabe Selbstständigerwerbender. Eine ertrags- bzw. steuerlastmindernde Übergangskorrektur ist diesfalls ausgeschlossen (vgl. hierzu BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3, E 3b a.E. betreffend Ertragsminderung sowie Prozessgeschichte lit. A, aus welcher hervorgeht, dass keine Korrektur auf Ebene der Satzbestimmung erfolgt ist).

7. Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass dem Pflichtigen in der Periode zwischen der Verabschiedung des neuen Rechnungslegungsrechts im Dezember 2011 und der Verpflichtung zur ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung nach dem neuen Rechnungslegungsrecht (SOLL-Methode) ab dem Geschäftsjahr 2015 die Möglichkeit offengestanden hätte, in den Geschäftsjahren 2012 bis 2014 durch entsprechende Anpassungen seines Abrechnungsrhythmus – so z.B. insbesondere durch eine gestaffelt spätere Rechnungsstellung der zweiten Tranche innerhalb des zweiten Halbjahres verbunden mit gestaffelt kürzeren Zahlungsfristen – die sich aus dem absehbaren obligatorischen Methodenwechsel ergebende Progressionswirkung im Jahr 2015 zumindest teilweise abzumildern und auf mehrere Geschäftsjahre zu verteilen. Von solchen Anpassungen hat der Pflichtige indes – wohl mangels rechtzeitiger steuerplanerischer Beratung – abgesehen.

8. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihnen die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]