Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.506/2006 /fco

Urteil vom 8. August 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Karlen,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch OEK Oehler Kurt, Steuer-, Rechts-, Wirtschaftsberatung,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Postgebäude, 6371 Stans,
Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, Rathausplatz 1, 6371 Stans.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden
vom 20. Juni 2006.

Sachverhalt:
A.
Die Y._____ AG war bis zur Hausdurchsuchung durch die Kantonspolizei Zürich am 4. Dezember 2002 als Anlageberaterin tätig. Sie nahm in den Jahren 2001 und 2002 Kundengelder im Betrag von über Fr. 100 Mio. entgegen, die sie im Devisenhandel einzusetzen versprach. Wie sich später ergab, führte die Y._____ AG wohl Devisenoperationen über einen Broker in London durch, jedoch nicht in dem Ausmass, wie sie es gegenüber ihren Kunden auswies. Die Abwicklung der Ein- und Auszahlungen gegenüber den rund 1'400 Kunden erfolgte nach einem schneeballähnlichen System. Die Y._____ AG stellte ihren Kunden monatliche Kontoauszüge mit Gewinnausweisen zu, die jedoch nur zum Teil auf erwirtschafteten Gewinnen beruhten. Die von den Kunden verlangten Auszahlungen (Erträge, Kapital) finanzierte die Y._____ AG aus akkumulierten Anlagegeldern und Geldern neu beigetretener Personen. Am 24. November 2003 wurde über die Y._____ AG der Konkurs eröffnet.
B.
X._____ investierte im Dezember 2001 bei der Y._____ AG ein Kapital von Fr. 50'000.–. Anfangs Februar 2002 liess er sich Fr. 20'000.– zurückzahlen und investierte im Juni desselben Jahres erneut Fr. 10'000.–. Gegenüber der Bezirksanwaltschaft III des Kantons Zürich führte er am 15. Februar 2003 aus, er habe sich im Jahre 2002 von der Y._____ AG einen Betrag von Fr. 42'704.– (darin enthalten eine Kapitalrückzahlung von Fr. 20'000.–) auszahlen lassen. Im Oktober 2002 habe er über ein Guthaben von Fr. 41'440.– verfügt.

Von seiner Forderung, die er im Konkurs angemeldet hatte, wurde im Kollokationsplan ein Betrag von Fr. 17'296.– anerkannt.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2004 eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung Nidwalden gegen X._____ ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 und 2002 und die direkte Bundessteuer 2002 für nicht deklarierte Erträge und Guthaben aus Vermögensanlagen bei der Y._____ AG. In einer weiteren Verfügung vom gleichen Tag auferlegte sie ihm für die direkte Bundessteuer 2002 Nachsteuern im Betrag von Fr. 1'278.05 zuzüglich Verzugszins. Auf Einsprache hin hob das Kantonale Steueramt Nidwalden die Nachsteuerverfügung betreffend die direkte Bundessteuer auf. Es begründete dies damit, Kapitalgewinne aus Devisenhandel seien steuerfrei. Im gleichen Sinne entschied das Steueramt hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern.
C.
Gegen den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer führte die Eidgenössische Steuerverwaltung beim Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden Beschwerde mit dem Antrag, es sei die Nachsteuer auf Fr. 1'185.70 zuzüglich Verzugszins festzusetzen. Mit Entscheid vom 20. Juni 2006 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde gut, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur Neuveranlagung an das Kantonale Steueramt Nidwalden zurück.
D.
Hiergegen führt X._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden vom 20. Juni 2006 sei aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Kantonale Steueramt Nidwalden beantragen Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Am 1. Januar 2007 ist das Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) in Kraft getreten. Da der angefochtene Entscheid vor dessen Inkrafttreten erging, findet auf das Verfahren noch das Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Verfahrensgegenstand ist die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden wies im angefochtenen Entscheid die Sache an das kantonale Steueramt zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen zurück. Über Bestand und Höhe der nachzubesteuernden Faktoren wurde im angefochtenen Urteil (E. 6d S. 12) indessen definitiv befunden. Es handelt sich somit um eine (End-)Verfügung über die Begründung von Rechten oder Pflichten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG, gegen die gemäss Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 146 und 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) Verwaltungsgerichtsbeschwerde geführt werden kann (vgl. BGE 129 II 286 E. 4.2 mit Hinweisen; Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 1, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20).
Die rechtzeitig eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach zulässig. Die Legitimation des Beschwerdeführers zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde steht ausser Frage (Art. 103 lit. a OG).
2.
Die vom Beschwerdeführer erhobenen Rügen verfahrensrechtlicher Natur sind offensichtlich unbegründet:
2.1 Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz in formeller Hinsicht vor, sie habe mit Blick auf die Beweiswürdigung das Verfahren willkürlich gehandhabt. Er beanstandet namentlich, dass seine Eingaben vom 12. Mai 2006 und 14. Juni 2006 aus dem Recht gewiesen worden seien.

Die Rüge ist unbegründet. Wie sich aus den Prozessakten der Vorinstanz ergibt, reichte der Beschwerdeführer im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels seine Duplik am 4. Dezember 2005 rechtzeitig ein. Diese Eingabe fand denn auch Berücksichtigung. Mit Verfügung vom 12. Dezember 2005 gab der Präsident des Verwaltungsgerichts den Parteien Kenntnis von einer Stellungnahme des Eidgenössischen Versicherungsgerichts und erklärte im Übrigen den Schriftenwechsel als geschlossen. Die weiteren Eingaben, die der Beschwerdeführer am 12. Mai 2006 und 14. Juni 2006 der Vorinstanz zukommen liess, erwiesen sich damit klar als verspätet und konnten folglich nicht berücksichtigt werden.
2.2 Der Beschwerdeführer wirft ferner die Frage auf, was mit seinen Eingaben vom 7. November 2005 und den damit nachgereichten neuen wesentlichen Beweismitteln und seiner weiteren Eingabe vom 4. Dezember

2005 geschehen sei. Er kritisiert, dass diese Eingaben im angefochtenen Entscheid mit keinem Wort erwähnt würden, und geht davon aus, dass die Vorinstanz "erneut ganz entscheidrelevante Tatsachen in einer höchst willkürlichen Art und Weise unter den Tisch gewischt" habe.

Diese Rüge trifft nicht zu. Die fraglichen Eingaben fanden durchaus Beachtung. Die Eingabe vom 7. November 2005, obschon unaufgefordert eingereicht, wurde von der Vorinstanz mit Verfügungen vom 17. November 2005 dem Kantonalen Steueramt Nidwalden sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur allfälligen Stellungnahme zugestellt, wovon der Beschwerdeführer durch Kopie Kenntnis erhielt.

Bei der Eingabe des Beschwerdeführers vom 4. Dezember 2005 handelt es sich um die bereits erwähnte Duplik. Von dieser Duplik gab der Präsident mit Verfügung vom 12. Dezember 2005 der Eidgenössischen Steuerverwaltung Kenntnis. Von einer Unterschlagung irgendwelcher Eingaben oder Dokumente kann offensichtlich keine Rede sein.
2.3 Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie die von ihm "explizit aufgeführten und fristgerecht eingereichten Beweismittel und die damit verbundenen Sachverhaltselemente im Rahmen ihrer Rechtsfindung in gar keiner Weise würdigte".

Der Anspruch auf rechtliches Gehör, wie er sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt, verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat, damit er den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (grundlegend BGE 112 Ia 107 E. 2b S. 110, ferner 129 I 232 E. 3.2; 126 I 97 E. 2b S. 102 f.).

Diesen Anforderungen genügt der hier angefochtene Entscheid. Es geht daraus hervor, dass und weshalb die Einkünfte des Beschwerdeführers aus dem schneeballähnlichen System der Y._____ AG als realisiert zu betrachten waren. Die Vorinstanz befasste sich auch mit dem Einwand, dass seine Kapitalforderung im Konkurs der Y._____ AG mit einer Gegenforderung verrechnet worden sei. Soweit die Ausführungen des Beschwerdeführers sich als relevant erwiesen, nahm die Vorinstanz dazu Stellung. Sie musste aber nicht zu allen möglichen Vorbringen, auch solchen, die mit den zu entscheidenden Rechtsfragen nichts zu tun haben, Stellung nehmen. Der Entscheid enthält zudem die nötigen Erwägungen, damit der Beschwerdeführer diesen sachgerecht anfechten konnte.
Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch ungenügende Begründung des angefochtenen Entscheides ist unter diesen Umständen nicht zu sehen. Die in diesem Zusammenhang erhobene Willkürrüge (Art. 9 BV) und der Vorhalt der mangelnden Verfahrensfairness (Art. 29 Abs. 1 BV) sind ebenfalls nicht besser begründet.
3.
Streitig sind vorliegend die Auszahlungen, welche die Y._____ AG gegenüber dem Beschwerdeführer vorgenommen hat.
3.1 Die Y._____ AG, die als Vermögensverwalterin auftrat, fasste die ihr anvertrauten Kundengelder in einem Pool zusammen. Sie wies gegenüber ihren Kunden überhöhte Gewinne aus, die nicht (oder nur marginal) aus Devisenhandel stammten. Die von den Kunden verlangten Auszahlungen finanzierte die Y._____ AG hauptsächlich durch Anlagegelder von neu beigetretenen Personen.

Solche Gewinngutschriften unterliegen, wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat, als Vermögensertrag der Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 DBG). Voraussetzung ist, dass sich der Vermögensertrag effektiv realisiert hat. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung zufliesst oder eine entsprechende Gutschrift erfolgt, sofern die Forderung einbringlich ist. An der Steuerbarkeit ändert nichts, dass das den Gewinnausweisen zugrunde liegende Umverteilungsprinzip (Schneeballsystem) nichts mit den vereinbarten Anlagerichtlinien zu tun hat und widerrechtlich ist. An dieser Rechtsprechung hat das Bundesgericht trotz Kritik festgehalten (Urteile 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10 = Pra 2001 Nr. 172 S. 1044; 2A.181/2002

vom 27. Januar 2003, in: StE 2003 B 21.1. Nr. 11; 2P.208/2002 vom 6. Februar 2003, in: StR 58/2003 S. 359 E. 2.2; 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005 E. 2, nicht publ.).

Diese Rechtsprechung ist dem Vertreter des Beschwerdeführers aus früheren Verfahren hinreichend bekannt. Der Beschwerdeführer verzichtet denn auch darauf, "die nach wie vor umstrittenen materiellrechtlichen Steuer- und Rechtsfragen dem Bundesgericht erneut zur Beurteilung vorzulegen" (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 2.1).
3.2 Der Beschwerdeführer tätigte Anlagen bei der Y._____ AG. Er investierte im Dezember 2001 ein Kapital von Fr. 50'000.–. Anfangs Februar 2002 liess er sich Fr. 20'000.– zurückzahlen und investierte im Juni desselben Jahres erneut Fr. 10'000.–. In der Periode vom 18. Februar 2002 bis 7. Juni 2002 überwies die Y._____ AG auf das Konto des Beschwerdeführers bei der Credit Suisse insgesamt Fr. 12'643.20. Die entsprechenden Kontoauszüge befinden sich bei den Steuerakten. Gegenüber der Bezirksanwaltschaft III des Kantons Zürich gab der Beschwerdeführer zudem an, in den Monaten August, September und Oktober 2002 weitere Zahlungen im Gesamtbetrag von Fr. 10'060.80 erhalten zu haben (angefochtenes Urteil S. 11).

Der Beschwerdeführer nahm somit in den Monaten Februar bis Oktober 2002 Gewinnauszahlungen im Gesamtbetrag von Fr. 22'704.– entgegen. Die Vorinstanz qualifizierte diese Überweisungen und Auszahlungen als Vermögensertrag. Auch nach Ansicht des Beschwerdeführers handelte es sich um "Gewinne", nicht um Kapitalrückzahlungen, wie seinem Schreiben vom 28. Januar 2002 an die Y._____ AG entnommen werden kann. Als Kapitalrückzahlung wurde im genannten Schreiben einzig die Rückzahlung von Fr. 20'000.– von Anfangs Februar 2002 bezeichnet. Diese Feststellungen im angefochtenen Entscheid sind nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 OG).
3.3 Bei dieser Sachlage stellen die monatlichen Gutschriften und Überweisungen steuerbaren Vermögensertrag im Sinne von Art. 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 DBG dar. Es handelt sich nicht um (steuerfreie) Kapitalgewinne im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG. Es ist nicht nachgewiesen, dass die Y._____ AG Anlagen direkt im Namen und auf Rechnung des Beschwerdeführers oder zumindest treuhänderisch für dessen Rechnung getätigt hätte. Nur unter diesen Umständen könnten allfällige Kapitalgewinne aus Devisenhandel dem Beschwerdeführer zugerechnet werden (ASA 66 377 E. 2b; Urteil 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, E. 1, in StE 2001 B 21.1 Nr. 10). Wie die polizeilichen Ermittlungen vielmehr ergaben, wurden die Kundengelder durch die Y._____ AG auf insgesamt sechs Brokerkonten gepoolt. Eine Zuordnung der Investitionen auf die einzelnen Kunden war nicht möglich. Auch aus den monatlichen Abrechnungen, welche die Y._____ AG dem Beschwerdeführer unterbreitete, ergibt sich nichts, was darauf schliessen liesse, dass eine direkte Geschäftsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und einem Finanzinstitut bestanden hätte. Richtet die Gesellschaft aufgrund von Wertschriftengewinnen, die sie erzielt, Leistungen an die Anleger aus, gelangt deshalb nicht
(steuerfreier) Kapitalgewinn an die Anleger, sondern (steuerbarer) Vermögensertrag.
Im Falle des Beschwerdeführers handelt es sich zudem um Auszahlungen bzw. Überweisungen, nicht bloss um Gutschriften. Die von ihm ausführlich diskutierte Frage, ob es sich bei der Gutschrift eines fiktiven Gewinnes um realisiertes Einkommen handelt, stellt sich daher nicht.
3.4 Die Besonderheit des vorliegenden Falls besteht darin, dass die Erträgnisse von der Vorinstanz einkommenssteuerrechtlich erfasst wurden, obschon die Konkursverwaltung sie mit Kollokationsverfügung vom 25. Februar 2005 mit der vom Beschwerdeführer eingegebenen Kapitalforderung verrechnet hatte.

Mit Bezug auf eine allfällige Rückerstattungspflicht im Konkurs nach Art. 286 ff. des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) hat das Bundesgericht im Urteil 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005 i.S. W., auf das sich auch die Vorinstanz beruft, das Erforderliche gesagt. Der Beschwerdeführer setzt sich damit nur am Rande auseinander. Soweit er sich auf die Schenkungsanfechtung beruft, ist zu bemerken, dass die hier in Frage stehenden Auszahlungen nicht innerhalb des Jahres vor Konkurseröffnung gemäss Art. 286 Abs. 1 SchKG vorgenommen wurden (Konkurseröffnung am 24. November 2003, letzte berücksichtigte Auszahlung 18. Oktober 2002). Es ist daher nicht zu sehen, auf welcher Grundlage die Konkursverwaltung eine Rückerstattung hätte durchsetzen können. Der Beschwerdeführer hätte die Möglichkeit gehabt, seine Kapitalforderung mit Kollokationsklage ungekürzt geltend zu machen. Nach der Rechtsprechung im Urteil W. greift die Konkursverwaltung in einem solchen Fall nicht auf die dem Beschwerdeführer ausbezahlten Vermögenserträge zurück (was sie nur mit einer Rückforderungsklage geltend machen könnte), sondern sie bestreitet die

Kapitalrückzahlungspflicht und erklärt den Beschwerdeführer für sein Kapital als verlustig (Urteil 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005, E. 2.4.2.3). Die Verrechnung hat für den Beschwerdeführer einen privaten Kapitalverlust zur Folge, der aber bei der Einkommenssteuer nicht absetzbar und für diese Steuer unbeachtlich ist (ebenda). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was ein Abweichen von dieser Rechtsprechung rechtfertigen würde. Wenn daher die Vorinstanz von der Steuerbarkeit der fraglichen Auszahlungen ausging, ist das bundesrechtlich nicht zu beanstanden.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 153, 153 a und 156 Abs. 1 OG). Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden, dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. August 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: