[AZA 0/2]
2P.166/2001/mks

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

25. Februar 2002

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Bundesrichter
Betschart, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Wyssmann.

_____

In Sachen
S. und U. H._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Kurt Oehler, OEK Oehler Kurt Steuer-, Rechts-, Wirtschaftsberatung, Stadelhoferplatz, Zürich,

gegen
Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Spezialdienste, Verwaltungsgericht des Kantons Zürich,

betreffend
Art. 29 BV
(Nachsteuern 1994 - 1998), hat sich ergeben:

A.- Die Eheleute H._____ wurden für die Steuerjahre 1994 - 1998 rechtskräftig veranlagt.

Am 8. September 1999 eröffnete der Steuerkommissär ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerjahre 1994 - 1998 gestützt auf den Verdacht, dass die Steuerpflichtigen Erträge aus Anlagen in "Portfolio CB Management" nicht deklariert haben könnten. Mit Verfügung vom 27. Juni 2000 auferlegte das Kantonale Steueramt eine Nachsteuer von Fr. 29'455. 25. Eine Busse wurde angesichts des geringen Verschuldens der Steuerpflichtigen nicht erhoben. Eine Einsprache wies das Kantonale Steueramt am 13. Oktober 2000 ab.

B.- Die Steuerpflichtigen führten Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Zudem stellten sie ein Ausstandsbegehren gegenüber Verwaltungsrichter X._____.

Mit Beschluss vom 2. Mai 2001 lehnte das Verwaltungsgericht (in der Besetzung ohne Verwaltungsrichter X._____) das Ausstandsbegehren ab und wies sodann (unter Mitwirkung von Verwaltungsrichter X._____) mit Entscheid vom gleichen Tag den Rekurs ab. Die Steuerpflichtigen hatten geltend gemacht, B._____, in dessen "Portfolio CB Management" sie investiert hätten, sei betrügerisch vorgegangen und habe keine Börsengewinne erzielt. Die ihnen von den Steuerbehörden aufgerechneten Erträge seien rein fiktiv und nie realisiert worden. Demzufolge bestehe kein steuerbarer Vermögensertrag.

C.- Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich führen die Steuerpflichtigen staatsrechtliche Beschwerde. Sie beantragen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts sowie die von ihm bestätigte Nachsteuerverfügung seien aufzuheben

Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Gesuch der Beschwerdeführer um Befreiung von der Pflicht zur Sicherstellung der Gerichtskosten wurde mit Beschluss vom 25. Juni 2001 abgewiesen.

Am 30. August 2001 wurde der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer mit Hinweis auf die beiden Bundes-

gerichtsurteile 2A.114/2001 und 2P.9/2001 vom 10. Juli 2001 in Sachen S. angefragt, ob er an der Beschwerde festhalte. Mit Eingaben vom 10. September 2001 und 31. Januar 2002 hielt dieser an der Beschwerde vollumfänglich fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Mit der staatsrechtlichen Beschwerde wird nicht das kantonale Verfahren fortgeführt, sondern ein neues Verfahren eröffnet, mit welchem das Bundesgericht den angefochtenen kantonalen Entscheid nur unter spezifischen, namentlich verfassungsmässigen Aspekten prüft (Art. 84 OG). Das wirkt sich auch auf die Art der Beschwerdebegründung aus: Gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte und inwiefern sie durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sein sollen. Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nur die ausdrücklich erhobenen und ausreichend substanziierten Rügen.

Mit staatsrechtlicher Beschwerde können zudem grundsätzlich keine Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, die nicht bereits im kantonalen Verfahren geltend gemacht wurden (vgl. BGE 107 Ia 187 E. 2a; 108 II 69 E. 1).
Die Begründung für diese Rechtsprechung ist darin zu erblicken, dass der kantonalen Instanz nicht vorgeworfen werden kann, sie habe verfassungswidrig entschieden, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel, die im kantonalen Verfahren nicht vorgebracht wurden, nicht berücksichtigt hat.

Nur unter diesem eingeschränkten Gesichtswinkel sind die Vorbringen der Beschwerdeführer zu prüfen.

2.- Die Beschwerdeführer rügen die Verletzung ihres verfassungsmässigen Anspruchs auf ein unabhängiges, unvoreingenommenes und unparteiisches Gericht (Art. 30 Abs. 1 BV). Sie sehen dieses Grundrecht dadurch verletzt, dass Verwaltungsrichter X._____, der am vorliegend angefochtenen Sachentscheid mitwirkte, befangen gewesen sei.
Die Befangenheit begründen die Beschwerdeführer damit, dass Verwaltungsrichter X._____ bereits als Einzelrichter am 26. Januar 2000 bzw. 22. November 2000 in einem Fall bezüglich anderer Steuerpflichtiger zwei Entscheide gefällt habe. Vor dem Hintergrund dieser krass fehlerhaften einzelrichterlichen Entscheide müsse eine Voreingenommenheit und Befangenheit von Verwaltungsrichter X._____ auch im vorliegenden Fall angenommen werden.

Wie das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid zu Recht dargelegt hat, kann bei den Parteien eine gewisse Besorgnis der Voreingenommenheit und damit Misstrauen in das Gericht immer dann entstehen, wenn einzelne Richter bereits in einem früheren Zeitpunkt in amtlicher Funktion mit der konkreten Streitsache schon einmal zu tun hatten (BGE 114 Ia 50 E. 3d S. 57; ferner BGE 126 I 68 E. 3d mit weiteren Hinweisen). Eine Voreingenommenheit oder Befangenheit von Verwaltungsrichter X._____ kann aber nicht bereits darin erblickt werden, dass er in einer Streitsache mit vergleichbarem Sachverhalt bezüglich anderer Steuerpflichtiger mitwirkte und mindestens teilweise die gleichen Rechtsfragen zu beurteilen waren. Das anerkennen auch die Beschwerdeführer. Sie machen jedoch geltend, Verwaltungsrichter X._____ müsse aufgrund der "in die Augen springenden", "krass falschen" Rechtsanwendung als voreingenommen bzw. befangen betrachtet werden. Den Vorwurf der Befangenheit erhoben die Beschwerdeführer bereits vor dem Verwaltungsgericht.
Sie führten jedoch nicht näher aus, weshalb Verwaltungsrichter X._____ aufgrund dieser Entscheide in derartiger Intensität vorbefasst sein sollte, dass er befangen erscheine. Das Verwaltungsgericht konnte sich daher mit der angeblichen Vorbefassung von Verwaltungsrichter X._____ nicht näher befassen. Die Beschwerdeführer haben es somit unterlassen, bereits in der kantonalen Instanz eine genügende Sachdarstellung zu geben, weshalb die heutigen Vorbringen nicht zu hören sind (vorn E. 1).

3.- Die Beschwerdeführer rügen die Verletzung der allgemeinen Verfahrensgarantien von Art. 29 Abs. 1 und 2 BV, die den Anspruch auf eine gleiche und gerechte Behandlung sowie den Anspruch auf rechtliches Gehör beinhalten. Diese Verfahrensgarantien sollen dadurch verletzt worden sein, dass das Verwaltungsgericht das Verfahren nicht bis zu den Entscheiden des Bundesgerichts in den Verfahren in Sachen S.

(Geschäfts Nr. 2A.114/2001 und 2P.9/2001) sistiert habe.

Gemäss Art. 86 Abs. 1 OG ist die staatsrechtliche Beschwerde erst zulässig, wenn von den kantonalen Rechtsmitteln Gebrauch gemacht worden ist. Dazu gehört jeder kantonale Rechtsbehelf, der dem Beschwerdeführer Anspruch auf einen Entscheid der angerufenen Behörde gibt und geeignet ist, den behaupteten rechtlichen Nachteil zu beseitigen (BGE 112 Ia 180 E. 1c; 110 Ia 71, 136 E. 2a). Das trifft nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auch auf die Revision nach § 155 Abs. 1 lit. b des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zu (vgl. ASA 63 S. 168 E. 1, zum gleichlautenden § 108 Abs. 1 lit. c des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juli 1951; ferner BGE 110 Ia 136). Die von den Beschwerdeführern angerufenen Bestimmungen über die Gewährleistung eines gerechten Verfahrens und des rechtlichen Gehörs sind "wesentliche Verfahrensvorschriften", deren Verletzung im Kanton gestützt auf § 155 Abs. 1 lit. b StG mit Revision hätte geltend gemacht werden können. Der mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochtene Entscheid ist folglich, was die Rügen wegen Verletzung der allgemeinen Verfahrensgarantien betrifft, nicht letztinstanzlich.

4.-Unter dem Titel "offensichtliche Verletzung von Verfahrensgarantien" rügen die Beschwerdeführer ferner, dass die kantonalen Instanzen den Begriff der "so genannten neuen Tatsachen", die Anlass für die Revision oder für ein Nachsteuerverfahren geben können, unterschiedlich auslegen, je nachdem, ob die Interessen des Steuerpflichtigen oder jene des Fiskus auf dem Spiel stehen. Das Verwaltungsgericht verletze ihren Anspruch auf eine gerechte Behandlung (Art. 29 Abs. 1 BV), wenn es bei der Nachbesteuerung - zugunsten des Fiskus - nicht die gleich hohen Anforderungen stelle wie bei der Revision einer rechtskräftigen Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen.

Auch diese Rüge müsste zur Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nach Art. 86 OG mit einem Revisionsgesuch im Sinne von § 155 Abs. 1 lit. b StG geltend gemacht werden, wenn es tatsächlich um Verfahrensgarantien ginge (vorn E. 3). Genau genommen stehen aber bei dieser Rüge nicht Verfahrensgarantien in Frage, sondern das Gebot der rechtsgleichen Behandlung und das Willkürverbot nach Art. 8 und 9 BV. Die Beschwerdeführer machen geltend, das Verwaltungsgericht lege den Begriff der "so genannten neuen Tatsachen" verschieden aus, je nachdem, ob es um ein Nachsteuerverfahren oder um ein Revisionsverfahren gehe. Diese Rüge ist unter dem Gesichtswinkel von Art. 86 OG zulässig, doch ist sie offensichtlich unbegründet:

Die Beschwerdeführer gehen davon aus, das Gesetz regle die Voraussetzungen der Revision rechtskräftiger Veranlagungs- und Steuerentscheide genau gleich wie die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren. Das trifft nicht zu.
Nach Zweck und Ausgestaltung bildet zwar die Revision zu Gunsten des Steuerpflichtigen das Gegenstück zur Nachsteuer.
Doch sind die Pflichten und Obliegenheiten im Veranlagungsverfahren für den Steuerpflichtigen einerseits und die Veranlagungsbehörden andererseits nicht die gleichen. Der Steuerpflichtige hat namentlich eine Steuererklärung einzureichen und im Veranlagungsverfahren mitzuwirken. Diese Pflichten und Obliegenheiten bewirken auch, dass die Abänderung rechtskräftiger Entscheide durch Revision an andere Voraussetzungen anknüpfen muss als die Abänderung rechtskräftiger Veranlagungen durch Nachbesteuerung. Das zeigt auch ein Blick in die massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§§ 155 ff. und 160 ff. StG bzw. 102 ff. und 108 ff. aStG). Die Beschwerdeführer müssten daher schon darlegen, inwiefern die gesetzliche Regelung ihre verfassungsmässigen Rechte verletze oder inwiefern das Verwaltungsgericht sich über gesetzliche Vorschriften über die Nachbesteuerung willkürlich hinweggesetzt hätte. Eine derartige Begründung enthält die Beschwerdeeingabe nicht.

5.- In der Sache selbst rügen die Beschwerdeführer, das Verwaltungsgericht habe völlig unbegründet und haltlos Angaben und Beweismittel der Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt.
Stattdessen habe es für die Begründung des Entscheids auf ein Urteil vom 26. Januar 2000 verwiesen. Die Beschwerdeführer erblicken darin eine willkürliche Rechtsanwendung und Verweigerung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör.

Das Verwaltungsgericht hatte die Frage der Realisation von Vermögensertrag beim inzwischen konkursiten

Vermögensverwalter B._____ bereits in einem Urteil vom 26. Januar 2000 behandelt (ZStP 2000 S. 191 ff.). Es sah im vorliegenden Fall keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen, und bestätigte die Nachbesteuerung.
Die Entscheidbegründung mag kurz sein, doch konnten die Beschwerdeführer daraus ersehen, weshalb das Verwaltungsgericht den Steueranspruch als ausgewiesen betrachtete.

Eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs durch ungenügende Begründung des Entscheides liegt nicht vor.

Die Beschwerdeführer legen im Übrigen nicht dar, inwiefern das Verwaltungsgericht willkürlich entschieden oder welche massgeblichen "Angaben und Beweismittel" das Gericht falsch oder überhaupt nicht gewürdigt haben soll.
Dass sie einige Male das Wort Willkür gebrauchen, ändert daran nichts. Die Beschwerde entbehrt insoweit auch einer genügenden Begründung im Sinne von Art. 90 OG.

6.- Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten bereits im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt bestritten, dass neue Tatsachen nach § 102 aStG für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens vorlägen. Sie hätten ihre Vermögensanlage bei der B._____ Portfolio Management deklariert und darauf hingewiesen, dass diese keinen Vermögensertrag abgeworfen hätten (steuerbarer Ertrag Fr. 0).
Das Steueramt habe die Beschwerdeführer zu ergänzenden Angaben aufgefordert und deren Angaben geprüft. Eine allfällige Unterbesteuerung sei daher allein durch die Steuerbehörden zu vertreten. "Geldanlagen bei Vermögensverwaltungsgesellschaften" seien von den zürcherischen Steuerbehörden bereits im Jahre 1994, spätestens aber 1995, thematisiert worden. Dem Steueramt hätte daher die Anlageform bei der B._____ Portfolio Management bekannt sein müssen. Die gegenteilige Tatsachenbehauptung des Verwaltungsgerichts sei tatsachenwidrig. Die Beschwerdeführer verweisen (u.a.) auch auf ein Urteil vom 11. Dezember 1997, in welchem sich die Steuer-Rekurskommission III des Kantons Zürich mit der Frage befasste, ob es bei den Gutschriften der B._____ Portfolio Management um Vermögensertrag gehe.

Diese Rüge dringt nicht durch. Die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens vorliegen (§ 102 aStG), ist im Lichte der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben und dem Wissen der Veranlagungsbehörde zu entscheiden. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer in den Wertschriftenverzeichnissen den steuerbaren Ertrag aus ihren Vermögensanlagen bei B._____ mit dem Wert 0 angegeben oder darauf hingewiesen haben, dass "nur Kapitalgewinne" angefallen seien. Im Steuerausweis zum Wertschriftenverzeichnis 1997 bestätigte B._____ zudem, dass das Vermögen in reine "Financial Futures und Options" investiert worden sei und dass es sich bei den angefallenen Erträgen ausschliesslich um Kapitalgewinne handle. Es ist nicht nachgewiesen, dass der Steuerbeamte bei der Veranlagung vom Vorgehen des B._____ Kenntnis hatte, auch wenn einzelne Behörden im Kanton Zürich sich bereits mit Fällen von Vermögensanlagen bei B._____ zu befassen hatten. Vielmehr vertraute er auf den von B._____ ausgestellten und von den Beschwerdeführern eingereichten Steuerausweis sowie auf die Steuererklärungen, was zulässig war. Das tatsächliche Vorgehen von B._____ war für die Veranlagungsbehörde somit
neu. Inwiefern das Verwaltungsgericht aktenwidrige Feststellungen getroffen oder § 102 aStG willkürlich angewendet haben soll, indem es neue Tatsachen als Voraussetzung für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens bejahte, ist unter diesen Umständen nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdeführern nicht dargelegt. Die Rüge ist unbegründet, soweit sie nach Art. 90 OG genügend begründet ist.

7.- Im Übrigen erschöpft sich die Beschwerde in appellatorischer Kritik am angefochtenen Entscheid. Es geht daraus nicht hervor, inwiefern der angefochten Entscheid schlechthin unhaltbar, willkürlich sein könnte. Das betrifft namentlich die Bestreitung, dass die dem Anlagekonto gutgeschriebenen Beträge steuerpflichtiges Einkommen bilden würden. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts könnte in diesem Punkt auch schwerlich als willkürlich bezeichnet werden. Wie das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001 für die direkte Bundessteuer mit freier Kognition in Bezug auf die Vermögensanlagen bei B._____ entschieden hat, ist der Forderungserwerb als einkommensbildend zu betrachten. Mit der Gutschrift des Vermögensertrages durch den Vermögensverwalter hätten die Anleger darüber verfügen können und sei das Einkommen als realisiert anzusehen. Auf den Erwerbsgrund komme es nicht an. Auch Einkommen aus widerrechtlicher oder

unerlaubter Handlung unterliege der Steuer. Dass der Vermögensverwalter die anvertrauten Gelder nicht im Sinne des Verwaltungsauftrages angelegt, sondern daraus nach einem sog. Schneeballsystem die Gewinne finanziert habe, ändere an der Steuerbarkeit der Gewinngutschriften nichts. Dieses Urteil ist
dem Vertreter der Beschwerdeführer bekannt. Wenn daher das Verwaltungsgericht bei vergleichbarer gesetzlicher Grundlage hinsichtlich der kantonalen Steuern gleich entschieden hat, verfiel es nicht in Willkür.

Auf die Vorbringen der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 31. Januar 2002 ist im Übrigen nicht einzutreten.
Diese Eingabe konnte nicht dazu dienen, die Beschwerdebegründung nach Ablauf der Beschwerdefrist zu ergänzen.

8.- Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtsgebühr ist den Beschwerdeführern zu auferlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.

_____
Lausanne, 25. Februar 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber: