Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.181/2002 /bmt

Urteil vom 27. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Küng.

G._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch OEK Oehler Kurt,
Steuer-, Rechts-, Wirtschaftsberatung, Stadelhoferplatz, Postfach 270, 8024 Zürich,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Spezialdienste, Stampfenbachstrasse 24, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Talacker 41, 8090 Zürich.

Direkte Bundessteuer 1997/98

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 14. März 2002.

Sachverhalt:
A.
G._____ übergab in den Jahren 1996 und 1997 (in 13 Teilbeträgen) insgesamt Fr. 183'245.75 der Einzelfirma "X._____ Portfolio Management" (im Folgenden: X._____PM) zur Vermögensverwaltung. Diese bestätigte ihm per Ende 1996 ein Kapital von Fr. 145'311.75, bei Einzahlungen von Fr. 124'245.75, und per Ende 1997 ein solches von Fr. 248'371.65, bei zusätzlichen Einzahlungen von Fr. 59'000.–. In den Wertschriften- und Guthabenverzeichnissen zu den Steuererklärungen 1997 und 1998 deklarierte G._____ weder die Guthaben gegenüber der X._____PM noch deren Erträge.

Gestützt auf eine Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich am 8. Oktober 1999 gegen G._____ ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren für die rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 1993/94, 1995/96 und 1997/98. Mit Verfügung vom 19. Juni 2000 erfasste es den nicht deklarierten Vermögensertrag pro 1996 von Fr. 21'066.– (zur Hälfte, für das Steuerjahr 1997) als Einkommen und erhob darauf für die direkte Bundessteuer 1997/98 eine Nachsteuer von Fr. 1'335.75. Das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 1993/94 und 1995/96 wurde eingestellt.
B.
Die von G._____ dagegen gerichtete Beschwerde wies die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich am 14. März 2002 ab. Sie stützte sich dabei im Wesentlichen auf das Urteil 2A.114/2001 des Bundesgerichts vom 10. Juli 2001 (StE 2001 B 21.1 Nr. 10).
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 19. April 2002 beantragt G._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission aufzuheben.

Die kantonalen Behörden wurden zur Akteinreichung ohne Vernehmlassung aufgefordert.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Steuerbarkeit von Gutschriften der X._____PM als Vermögensertrag im Sinne von Art. 16 und 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) hat das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001 in Sachen S. (publiziert in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10) bejaht. Es erwog, Einkommen gelte grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufliessen würden oder er einen festen Rechtsanspruch erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. Im Falle der Vermögensanlagen bei der X._____PM seien bereits deren Bestätigungen über den angeblichen Vermögenszuwachs als einkommensbildend zu betrachten. Denn damit hätten die Anleger über ihren Anspruch auf den Vermögenszuwachs verfügen können, entweder indem sie sich die Gutschrift auszahlen liessen oder indem sie diese für weitere Anlagen im Sinne des Verwaltungsauftrages mit der X._____PM stehen liessen. Ihre Forderungen seien im fraglichen Zeitpunkt zudem nicht als unsicher erschienen, denn Gutschriften seien ausbezahlt worden, sofern die Anleger dies verlangt hätten. Auch im Überlassen des Guthabens zur weiteren Vermögensverwaltung durch die X._____PM liege ein erkennbarer Verfügungswillen
der Anleger. Auf den Rechtsgrund komme es dabei nicht an. Dass X._____ die anvertrauten Gelder nicht im Sinne des Verwaltungsauftrages gewinnbringend an der Börse angelegt habe, sondern nach dem sogenannten Schneeballsystem vorgegangen sei, das heisst mit den Kundengeldern die versprochenen bzw. angezeigten Gewinne finanziert habe, ändere an der Steuerbarkeit der Gewinngutschriften nichts. Namentlich unterliege auch Einkommen aus unerlaubter Handlung der Steuer.
1.2 Dieses Urteil ist dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführer bekannt. Er macht jedoch geltend, es wecke "unter zahlreichen Aspekten grosse Bedenken" und werde überdies von weiten Kreisen nicht verstanden. Was er vorbringt, vermag indessen keine Abkehr von dieser Rechtsprechung zu rechtfertigen.
2.
2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Gutschriften des X._____ seien nur fiktiv (erlogen), weil ihnen keine realen Erträge gegenüber stünden. Unter diesem Gesichtswinkel sei es fragwürdig, wenn das Bundesgericht im Urteil vom 10. Juli 2001 Erträge, die "im Grund bloss fiktiv" und "nicht wirklich erwirtschaftet gewesen" seien, als steuerbaren Vermögensertrag bezeichne.
2.2 Mit diesem Einwand setzte sich das Bundesgericht bereits im Urteil vom 10. Juli 2001 auseinander und verwies (in Erw. 5) auf den Unterschied zwischen den behaupteten Börsengewinnen einerseits und den Gutschriften von X._____ andererseits. Erstere waren in der Tat bloss fiktiv und vorgegeben, weil X._____ praktisch keine gewinnbringenden Börsengeschäfte tätigte. Den Gutschriften von X._____ kam indessen sehr wohl ein realer Hintergrund zu, nämlich das Schneeballsystem, das X._____ zur Finanzierung seiner Geschäfte benutzte und aus dem er Rückzahlungen tätigte, sofern die Anleger es verlangten. Als einkommensbildend wurden denn auch nicht die fiktiven Börsengewinne betrachtet, sondern die Gutschriften, wenn und soweit sie liquid und durchsetzbar erschienen. Die Frage, die sich stellt, lautet somit nicht, ob fiktive Börsengewinne besteuert werden, wie der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers unterstellt, sondern ob die Gutschriften als liquid erschienen und die Anleger (als Steuerpflichtige) darüber verfügen konnten. Dies hat das Bundesgericht im erwähnten Urteil bejaht. Als entscheidend erachtete es, dass X._____ Auszahlungen tätigte, sofern dies verlangt wurde. Die ihm anvertrauten Gelder in Millionenhöhe
ermöglichten ihm denn auch, die Ansprüche etlicher (auch vieler) Anleger ohne weiteres zu befriedigen. Dass X._____ diese Auszahlungen durch ein widerrechtliches "Schneeballsystem" finanzierte, spielt für die Steuerbarkeit der Gutschriften keine Rolle (E. 4 jenes Urteils). Im Falle der X._____PM anders zu entscheiden würde bedeuten, dass Einkommen aus Schneeballsystemen der Steuer nicht oder nur dann unterstünde, wenn es ausbezahlt und nicht im System belassen (reinvestiert) würde. Gleiches müsste dann auch für legale spekulative Geschäfte gelten. Eine derartige Besteuerung hätte Ungleichheiten zur Folge und würde den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzen.
2.3 Dem Bundesgericht lagen bei jenem Urteil auch bereits die meisten der Entscheide vor, aus denen der Beschwerdeführer einen Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu konstruieren sucht. Bei diesen ging es entweder um die unentgeltliche Prozessführung in einem Kollokationsprozess, den ein geprellter Anleger gegenüber der ausseramtlichen Konkursverwaltung angestrengt hatte, damit sein Guthaben im Konkurs von X._____ kolloziert werde (Verfügung des Präsidenten des Bezirksgerichts Lenzburg vom 29. November 1999 und in derselben Sache ergangenes Urteil des Obergerichts des Kantons Aargau vom 10. Mai 2000 sowie Urteil 5P.234/2000 der II. Zivilabteilung des Bundesgerichts vom 24. Juli 2000), oder es handelte sich um

einen Anfechtungsprozess im Sinne von Art. 286 SchKG, in dem Anleger verpflichtet wurden, die innerhalb eines Jahres vor Konkurseröffnung bezogenen Gewinngutschriften zurückzuerstatten (Urteil des Bezirksgericht Zürich vom 26. April 2001; über X._____ wurde erst am 17. Juni 1998 der Konkurs eröffnet). Einzig das Urteil des Bezirksgerichts Höfe vom 25. Juni 2001 lag damals noch nicht vor; es ging darin indessen ebenfalls um eine Schenkungsanfechtung im Sinne von Art. 286 SchKG).

In diesen Urteilen sind Forderungen von Anlegern der X._____PM, soweit sie das ursprünglich hingegebene Kapital überstiegen (d.h. die Gewinngutschriften), entweder als zivilrechtlich ohne Rechtsgrundlage bezeichnet oder entsprechende Auszahlungen - im Anfechtungsprozess nach Art. 286 SchKG - als unentgeltliche Zuwendungen betrachtet worden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, X._____ habe entgegen den mit den Anlegern abgeschlossenen Verwaltungsverträgen keine gewinnbringende Börsengeschäfte getätigt und die Gewinngutschriften seien fiktiv, weshalb kein vertraglicher Anspruch auf Gewinnauszahlung bestehe. Sie stimmen insoweit mit dem bundesgerichtlichen Urteil vom 10. Juli 2001 überein, in welchem zwar die vorgegebenen Gewinne ebenfalls als fiktiv bezeichnet worden sind, nicht aber die Gutschriften, die einen realen Hintergrund hatten, nämlich das Schneeballsystem, das X._____ dazu diente, seine rechtswidrige Geschäftstätigkeit zu finanzieren und weiterzuführen.

Ein Widerspruch könnte sich allenfalls dann ergeben, wenn Leistungen als Einkommen besteuert würden, welche der Rückforderung durch die Konkursmasse unterliegen. Dies wird (zu Recht) nicht geltend gemacht. Denn die Steuerbehörden haben beim Beschwerdeführer nur die Gutschriften des Jahres 1996 erfasst. Der paulianischen Anfechtung unterliegen indessen von vornherein nur Leistungen, die innerhalb eines Jahres vor der Konkurseröffnung - im Falle der X._____PM vom 17. Juni 1997 bis 17. Juni 1998 - ausgerichtet wurden. Im Übrigen macht der Beschwerdeführer selber nicht geltend, im Konkurs des X._____ sei von der Pauliana Gebrauch gemacht worden.
2.4 Der Einwand, "wenn mehrere Anleger gleichzeitig auf ihrem Recht auf Auszahlung beharrt hätten, wären ihnen mit Sicherheit ihre Ansprüche nicht befriedigt worden, da der Anlagebetrüger gar nicht über die nötige Liquidität verfügt hat" (so Markus Reich, Entwicklungen im Steuerrecht, im Vorabdruck, auf den sich der Beschwerdeführer beruft, vgl. jetzt SJZ 98/2002 S. 260 f.; ähnlich Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahre 2001, IFF Forum für Steuerrecht, 2002 S. 140 f.), vermag daran nichts zu ändern. Denn die strafrechtlichen Ermittlungen ergaben, dass die X._____ anvertrauten Gelder Millionenhöhe erreichten. Dies ermöglichte es ihm, allfällige Ansprüche etlicher (auch vieler) Anleger zu befriedigen. Jedenfalls legt der Beschwerdeführer nicht dar, dass bereits im Jahre 1996 - nur dieses Jahr steht hier in Frage - X._____ bei "mehreren" Auszahlungsbegehren seinen Verpflichtungen nicht mehr nachgekommen wäre. Mit dem Einwand wird zudem unterstellt, die Bezahlung oder die Gutschrift durch einen überschuldeten Schuldner könne in keinem Fall Einkommensrealisation bilden. Ob die Gewinngutschriften des Jahres 1996 als realisiert anzusehen sind, entscheidet sich vielmehr danach, ob im Zeitpunkt der Gewinngutschrift (noch) mit
Zahlungen zu rechnen war. Selbst solvente Schuldner (z.B. Banken) können im Übrigen in Liquiditätsschwierigkeiten geraten, wenn sehr viele Gläubiger gleichzeitig Zahlung verlangen. Insofern greift für die Frage, ob der Beschwerdeführer Einkommen realisiert hat, eine auf seine Person und sein Guthaben konzentrierte Betrachtungsweise Platz.
3.
Betragsmässig ist die Besteuerung nicht bestritten und nicht offensichtlich unrichtig.

Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen, ohne dass auf die verschiedenen nach Ablauf der Beschwerdefrist vorgebrachten, unzulässigen Noven näher einzugehen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

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 Zürich, der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Januar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: