Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.233/2002 /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,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, 8021 Zürich.

Art. 9 und 127 Abs. 2 BV (Staats- und Gemeindesteuern, Nachsteuern 1997 und 1998)

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 28. August 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 Steuerjahre 1993 bis 1998. Mit Verfügung vom 19. Juni 2000 erfasste es die nicht deklarierten Vermögenserträge von Fr. 21'066.– (pro 1996) und Fr. 44'060.– (pro 1997) als Einkommen sowie das nichtdeklarierte Vermögen von Fr. 145'311.– (1996) und Fr. 248'371.– (1997) und erhob darauf für die Staats- und Gemeindesteuern 1997 und 1998 eine Nachsteuer von Fr. 14'868.55. Das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 1993 bis 1996 wurde eingestellt.

Die von G._____ dagegen gerichtete Einsprache wies das Kantonale Steueramt Zürich am 6. Dezember 2001 ab.
B.
Den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs von G._____ wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 28. August 2002 ab. Es stützte sich dabei im Wesentlichen auf die Urteile 2P.166/2001 und 2A.114/2001 des Bundesgerichts vom 25. Februar 2002 und 10. Juli 2001.
C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 4./5. Oktober 2002 beantragt G._____ dem Bundesgericht, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 28. August 2002 aufzuheben.

Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen unter Verzicht auf eine Vernehmlassung, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Nach 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. Auf ungenügend begründete Rügen und rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt es nicht ein (statt vieler: BGE 125 I 492 E. 1b mit Hinweisen).
1.2 Soweit der Beschwerdeführer eine Verletzung seines Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs rügt, ist darauf nicht einzutreten. Denn dieser zählt zu den allgemeinen Verfahrensgarantien bzw. den wesentlichen Verfahrensvorschriften, deren Verletzung im Kanton gestützt auf § 155 Abs. 1 lit. b des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) mit Revision hätte geltend gemacht werden können. Der angefochtene Entscheid ist folglich in dieser Hinsicht nicht letztinstanzlich (Urteil 2P.166/2001 vom 25. Februar 2002, E. 3). Der Beschwerdeführer verweist selber auf die fehlende Letztinstanzlichkeit in Bezug auf die Rügen der Gehörsverletzung sowie des Anspruches auf gleiche und gerechte Behandlung.
1.3 Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Auf die nach Ablauf der Beschwerdefrist nachgereichten Eingaben vom 11. und 30. November sowie 3. Dezember 2002 ist daher nicht einzutreten.
1.4 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und des Willkürverbotes (Art. 9 BV).

Zu prüfen ist zunächst die Willkürrüge. Erweist sich diese als unbegründet, ist zu untersuchen, ob das willkürfrei gefundene Ergebnis Art. 127 Abs. 2 BV verletzt.
2.
2.1 Der Beschwerdeführer führt aus, mit seiner Beschwerde sei einmal mehr die Frage der Steuerbarkeit von Gutschriften fiktiver Erträge im Zusammenhang mit der X._____PM streitig. Die umstrittene Frage sei, ob diese Gutschriften bei ihm - einem Geschädigten des X._____ - zu einer Einkommensrealisation geführt hätten.
2.2 Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 werden im Kanton Zürich noch nach altem Recht vorgenommen (§ 269 Abs. 1 StG/ZH). Grundlage für die Besteuerung des Beschwerdeführers ist somit noch § 19 lit. c des Zürcher Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (aStG/ZH). Danach sind namentlich Einkünfte aus beweglichem Vermögen, wie Kapitalzinsen, Gewinnanteile, Dividenden und andere Leistungen, die keine Rückzahlung des Kapitals oder des Gesellschaftsanteils darstellen, steuerbar.
2.3 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. 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 so genannten 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.

2.4 In seinem Urteil 2P.166/2001 vom 25. Februar 2002 hat das Bundesgericht in Bezug auf die Besteuerung von Gutschriften im Kanton Zürich unter Verweis auf das Urteil 2A.114/2001 ausgeführt, das Verwaltungsgericht sei nicht in Willkür verfallen, wenn es bei vergleichbarer gesetzlicher Grundlage hinsichtlich der kantonalen Steuern gleich (wie das Bundesgericht) entschieden habe.
2.5 Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Urteil, das sich ausdrücklich auf diese beiden Urteile des Bundesgerichts stützt, festgehalten, die fraglichen Vermögenserträge seien per 31. Dezember 1996 bzw. 31. Dezember 1997 als realisiert anzusehen. Fiktiv seien zwar die Gewinne, nicht aber die gutgeschriebenen Erträge gewesen. Der Beschwerdeführer habe über den ihm auf diesen Termin angezeigten Anspruch verfügt, indem er auf einen Rückzug der Einlage oder eines Teils davon verzichtet und das Guthaben weiterhin der Verwaltung durch X._____PM unterstellt habe. Er sei jedenfalls noch am 31. Dezember 1996 davon ausgegangen, die Rückleistung der Einlagen und die Auszahlung der papiermässig ausgewiesenen Gewinne durch X._____PM sei in den Steuerperioden 1996 und 1997 durchaus möglich gewesen, andernfalls er wohl nicht noch am 28. Mai 1997 der X._____PM weitere Fr. 10'000.– anvertraut hätte. Es möge zutreffen, dass bei gleichzeitigem Bezug aller oder nur schon sehr vieler Anleger deren Ansprüche nicht hätten befriedigt werden können. Eine Unsicherheit der Erfüllung wäre aber allein dann anzunehmen, wenn objektiv nicht mehr mit der Auszahlung der Gutschriften zu rechnen gewesen sei. Diese Voraussetzung sei für den
Beschwerdeführer im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für den zu beurteilenden Zeitraum nicht gegeben gewesen; auf die "Liquidität des Rechtsanspruches" könne es für die Beurteilung dieser Rechtsfrage nicht ankommen. Insbesondere sei in der vorliegenden Konstellation die Frage der steuerlichen Realisierung des Zuflusses eines Vermögensertrages unabhängig von der eigentlichen Herkunft der Mittel zu beurteilen. Sogar die zivilrechtliche Unverbindlichkeit des Grundgeschäfts könnte nicht dazu führen, dass die fraglichen Einkommenszuflüsse einfach als ungeschehen zu würdigen wären; auf den Rechtsgrund des Erwerbs komme es regelmässig nicht an. Das Wegfallen einer gültigen Rechtsgrundlage wäre lediglich dann von Bedeutung, wenn die Besteuerung - anders als im vorliegenden Fall - nicht an Guthaben angeknüpft hätte, über die tatsächlich verfügt worden sei, sondern an solche, die nur als fester Rechtsanspruch bestanden hätten.
2.6 Dem Beschwerdeführer sind die beiden Urteile, auf welche sich auch das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid ausdrücklich bezogen hat, bekannt. Er bemängelt, das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht stützten sich mit dieser Rechtsprechung auf eine obligationenrechtliche Betrachtungsweise und den steuerlichen Realisationsgrund des Forderungserwerbs; richtigerweise müssten sie sich aber an den "tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen" orientieren. Was der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang unter Berufung auf die Meinungen verschiedener Autoren ausführt, erschöpft sich im Übrigen weitgehend in einer (unzulässigen) appellatorischen Kritik an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 1.1). Die Ausführungen lassen im Übrigen die Erwägungen des Verwaltungsgerichts nicht als willkürlich erscheinen.
2.6.1 Insbesondere anerkennt der Beschwerdeführer ausdrücklich, dass einzelne Anleger mit Erfolg die Auszahlung ihrer Gewinnbeteiligung verlangt hätten; zudem hätten noch am 11. Dezember 1997 über von X._____ ausgewiesenen Gewinne und Erträge keine Zweifel bestanden (Beschwerde S. 15). Unter diesen Umständen ist der Schluss des Verwaltungsgerichts, die Erfüllung sei zu diesem Zeitpunkt nicht so unsicher gewesen, dass objektiv nicht mehr mit der Auszahlung der Gutschriften zu rechnen gewesen sei, nicht willkürlich. Dies um so weniger, als der Beschwerdeführer nicht geltend macht, im Jahre 1997 ausbezahlte Erträge seien im Nachhinein auf dem Weg der paulianischen Anfechtung zurückgefordert worden.
2.6.2 Zur Frage des Rechtsanspruches hat das Bundesgericht bereits im Urteil vom 10. Juli 2001 (2A.114/2001) auf den Unterschied zwischen den bloss vorgegebenen Börsengewinnen, die fiktiv und erschwindelt waren, und den Gutschriften, die sehr wohl einen realen Hintergrund hatten (nämlich das Schneeballsystem, das X._____ zur Finanzierung seiner Geschäfte benutzte), hingewiesen. Nachdem - wie im vorliegenden Fall - über die Gutschriften tatsächlich verfügt worden ist, spielt die Frage der zivilrechtlichen Qualifikation der Forderung in steuerrechtlicher Hinsicht keine Rolle mehr. Soweit der Beschwerdeführer dennoch behauptet, blosse Gutschriften fiktiver Erträge seien steuerlich unbeachtlich, verkennt er, dass es nur um diejenigen Gutschriften geht, über welche - durch das weitere Überlassen zur Verwaltung - tatsächlich verfügt worden ist. Daran vermag auch das von ihm angeführte Argument, die Gutschriften seien in vorgeschobener Erfüllung des Vermögensverwaltungsauftrages und damit in absichtlicher Täuschung erfolgt, nichts zu ändern. Denn auf den Rechtsgrund des Forderungserwerbs kommt es nicht an; dies hat auch das Verwaltungsgericht willkürfrei erkannt.
2.6.3 Was der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Unsicherheit der Auszahlung der Gutschriften -

im Zeitpunkt der Anzeige derselben - zu der von ihm gewünschten Gesamtbetrachtungsweise vorträgt, ist nicht geeignet, die vom Verwaltungsgericht vorgenommene Einzelbetrachtungsweise als willkürlich erscheinen zu lassen, solange zur massgebenden Zeit tatsächlich Auszahlungen erfolgten oder - wie hier - jedenfalls nicht als unsicher erschienen.
2.6.4 Indem sich das Verwaltungsgericht bei der Auslegung von § 19 lit. c StG/ZH nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur vergleichbaren Regelung von Art. 20 Abs. 1 DBG (SR 642.11) richtete, ist es nicht in Willkür verfallen. Der Beschwerdeführer vermag nicht aufzuzeigen, inwiefern eine solche Auslegung - auch wenn sie die Steuerpflichtigen durchaus hart treffen mag - unhaltbar wäre. Davon, dass sie mit dem Gerechtigkeitsgedanken schlichtweg unvereinbar wäre, kann nicht die Rede sein. Die Härte resultiert nicht aus der Besteuerung an sich, sondern aus dem für die Bemessungsjahre 1996 und 1997 unbeachtlichen Umstand, dass der Beschwerdeführer sein angelegtes Kapital samt den Gewinnen später verloren hat, weil sich ein von ihm eingegangenes Risiko (Unseriosität des Vermögensverwalters) verwirklicht hat.
2.7 Soweit der Beschwerdeführer eine über die Verletzung des rechtlichen Gehörs hinausgehende willkürliche Tatsachenfeststellung rügt, liegt keine Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügende Begründung vor. Im Übrigen setzt sich der Beschwerdeführer in dieser Hinsicht zur Hauptsache mit der Rechtsfrage der Umschreibung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffes auseinander.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer rügt schliesslich, die Besteuerung der fiktiven Vermögensvermehrung im Zeitpunkt der Gewinngutschriften verletze den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Denn damit werde Einkommen besteuert, welches in keiner Weise realisiert worden sei.

Zur Begründung seiner Rüge beruft er sich auf das Zuflussprinzip, nach welchem ein Vermögenszuwachs einkommenssteuerrechtlich erst relevant sei, wenn er in eine andere Wertform umgesetzt bzw. realisiert worden sei; die Reinvermögenszugangstheorie habe sich hinsichtlich der so genannten endogenen Reinvermögenszugänge nicht durchzusetzen vermocht.
3.2 Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten; durch eine staatliche Abgabeforderung darf niemand effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt werden (BGE 122 I 101 E. 2b/bb, E. 3 b).

Im Steuerrecht beruht der Einkommensbegriff nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundlegend auf der Reinvermögenszugangstheorie (BGE 125 V 383 E. 2b; Urteil 2P.6/2001 vom 6. September 2001; BGE 122 I 101 E. 4a). Danach ist als Einkommen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu betrachten, welche dem Pflichtigen während einer bestimmten Zeit zufliessen und die er ohne Schmälerung (Verzehr) seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und seiner laufenden Wirtschaft (Zuwendungen, Sparen, Anlage, Deckung von eingetretenen Verlusten) verwenden kann (BGE 114 Ia 221 E. 4a). Die Reinvermögenszugangstheorie wird dahingehend eingeschränkt, dass Wertsteigerungen erst steuerbar sind, wenn sie realisiert werden. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann; Voraussetzung des Zuflusses ist grundsätzlich der Forderungserwerb, sofern die Erfüllung der Forderung nicht unsicher erscheint (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Aufl. 2001, Art. 16 N 9, 18 und 22; Markus Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Basel 2000, Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Art. 16 N 7 ff. und N 34 ff.). Der Forderungs- oder Eigentumserwerb ist dabei nicht streng zivilrechtlich zu verstehen: Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (vgl. Reich, a.a.O., Art. 16 N 37).

Es ist unter diesen Umständen nicht ersichtlich, was der Beschwerdeführer aus dem Zuflussprinzip zu seinen Gunsten ableiten will, denn auch dieses setzt nach dem vom Beschwerdeführer zitierten Autor (Reich) eine Realisierung der Wertzunahme voraus.
3.3 Der Beschwerdeführer wurde nach eigenen Angaben jeweils monatlich und Ende Jahr über den Bestand seines von X._____ verwalteten Vermögens informiert. In den hier in Frage stehenden Jahren 1996 und 1997 bestanden nach Darstellung des Beschwerdeführers selber noch keinerlei Zweifel über die Existenz der

ausgewiesenen Gewinne und Erträge. In diesem Zeitraum erhielten denn auch einzelne Anleger, die dies verlangten, die gutgeschriebenen Erträge ausbezahlt.
Wie bereits dargelegt, ist es nicht willkürlich, unter diesen Umständen anzunehmen, die Auszahlung der Gutschriften an den Beschwerdeführers sei im massgeblichen Zeitpunkt (d.h. Ende 1996 und Ende 1997) nicht unsicher gewesen.

Wenn der Beschwerdeführer somit bis im Jahr 1997 keine Auszahlung der angezeigten Gutschriften verlangte, auf die er damals gemäss Gutschrift Anspruch gehabt hätte, sondern diese vielmehr X._____ zur weiteren Verwaltung überliess, hat er über die angezeigte Vermögensvermehrung verfügt und damit steuerrechtlich einen Einkommenszufluss realisiert.

Diesen in jenem Zeitpunkt auch als solchen zu besteuern, verletzt klarerweise den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht, da ein Zufluss besteuert wird, dessen Auszahlung mit grosser Wahrscheinlichkeit hätte erreicht werden können, wenn der Beschwerdeführer dies nur versucht hätte. Dass dies nicht möglich gewesen wäre, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Er hätte den steuerlichen Zugriff in diesem Fall denn auch weniger einschneidend verspürt, da damit ein Teil des neu hinzugekommenen Wertes für die Entrichtung der Steuer hätte verwendet werden können (vgl. Reich, a.a.O., Art. 16 N. 17).

Der Beschwerdeführer geht selber davon aus, dass nichts dagegen einzuwenden sei, dass die einzelnen Anlegern tatsächlich ausbezahlten Gutschriften als realisierter Zufluss besteuert worden seien. Es kann nun aber mit Blick auf die Realisation eines Einkommenszuflusses in steuerrechtlicher Hinsicht keinen Unterschied machen, ob über die Gutschrift durch effektive Auszahlung oder blosses Überlassen zur weiteren Wertvermehrung verfügt wird.
4.
Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (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 dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Januar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: