Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.308/2001 /bmt

Urteil vom 27. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

M._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Ernst A. Widmer, Löwenstrasse 61, Postfach, 8023 Zürich,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Art. 9 und 26 BV (Steuereinschätzungen 1996 und 1997),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 26. September 2001.

Sachverhalt:
A.
M._____ schloss am 12. Juni 1995 einen Vermögensverwaltungsvertrag mit der Einzelfirma "X._____ Portfolio Management". Diese bestätigte ihm per Ende 1995 ein Guthaben von Fr. 100'776.30 (bei Einzahlungen von Fr. 85'000.–) und per Ende 1996 ein solches von Fr. 192'305.20 (bei zusätzlichen Einzahlungen von Fr. 30'000.–). In den Wertschriften- und Guthabenverzeichnissen zu den Steuererklärungen 1996 und 1997 deklarierte M._____ diese Guthaben gegenüber der "X._____ Portfolio Management", wobei er für den Ertrag die entsprechende Formularspalte mit einem Schrägstrich versah. Der Steuerkommissär erfasste die Differenz zwischen Einzahlungen und bestätigtem Guthaben (1995: Fr. 15'776.–, 1996: Fr. 61'528.–) als Vermögensertrag und rechnete ihn zum steuerbaren Einkommen hinzu. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wies das Kantonale Steueramt Zürich hinsichtlich des Reineinkommens ab. In Bezug auf das - hier nicht mehr strittige - Reinvermögen gewährte es auf dem Guthaben gegenüber der X._____ Portfolio Management einen Einschlag von 50% (entsprechend der voraussichtlich zu erwartenden Konkursdividende, wobei es offen liess, "ob der heutige Erkenntnisstand für die damalige Bewertung schon berücksichtigt werden kann".
B.
Einen von M._____ gegen diesen Einspracheentscheid gerichteten Rekurs wies die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich am 15. Februar 2001 ab. Dagegen wandte sich der Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, das die Beschwerde mit Urteil vom 26. September 2001 abwies.
C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde beantragt M._____ dem Bundesgericht, den Entscheid des Verwaltungsgerichts bzw. jenen der Steuerrekurskommission aufzuheben. Die vom Kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen beim Einkommen seien aufzuheben und das Reineinkommen um diese Beträge zu reduzieren.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Kantonale Steueramt Zürich beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen verzichteten sie auf eine Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der Beschwerdeführer wendet sich nicht nur gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts, sondern auch gegen die Entscheide der unteren kantonalen Instanzen.

Gemäss Art. 86 Abs. 1 OG ist die staatsrechtliche Beschwerde nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide zulässig. Der Entscheid einer unteren kantonalen Instanz kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur mit angefochten werden, wenn der letzten kantonalen Instanz nicht sämtliche vor Bundesgericht erhobenen Rügen unterbreitet werden konnten, oder wenn solche Rügen zwar von der letzten kantonalen Instanz zu beurteilen waren, jedoch mit einer engeren Prüfungsbefugnis, als sie dem Bundesgericht zusteht (BGE 125 I 492 E. 1a mit Hinweisen). Das ist hier nicht der Fall. Der Beschwerdeführer bringt keine Rügen vor, die das Verwaltungsgericht nicht oder nicht mit der gleichen Kognition, wie sie dem Bundesgericht zusteht, prüfen konnte. Soweit sich die vorliegende Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission und den Einspracheentscheid des Steueramtes richtet, ist darauf nicht einzutreten.
1.2 Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sein sollen. Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nur klar und detailliert erhobene 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).
1.3 Der Beschwerdeführer rügt - nach längeren, zu grössten Teil appellatorischen Ausführungen (S. 6 - 13 der Beschwerde) - eine Verletzung von Art. 9 und Art. 26 BV. Zu prüfen ist dabei zunächst die Willkürrüge. Erweist sich diese als unbegründet, so ist weiter zu untersuchen, ob das willkürfrei gefundene Ergebnis die Eigentumsgarantie verletzt.
2.
2.1 Grundlage für die Besteuerung des Beschwerdeführers ist § 19 lit. c des in diesem Fall noch anwendbaren Steuergesetzes des Kantons Zürich 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. Der Beschwerdeführer anerkennt diese Bestimmung ausdrücklich als verfassungsmässig. Dass die aus dem Guthaben abgeleiteten Ansprüche, soweit sie über die Rückleistung der Einlage hinausreichen, grundsätzlich steuerbaren Vermögensertrag im Sinne dieser Vorschrift darstellen, ist unbestritten. Der Beschwerdeführer bezeichnet indessen die von X._____ gutgeschriebenen Gewinne als fiktiv bzw. "vorgegaukelt"; es fehle an einem zurechenbaren Einkommenszufluss.
2.2 Dem Rechtsvertreter des Beschwerdeführers ist das Urteil 2A.114/2001 in Sachen S. vom 10. Juli 2001 (publ. in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10) bekannt, in welchem das Bundesgericht für die direkte Bundessteuer bei vergleichbarer Rechtsgrundlage dargelegt hat, die von X._____ nach dem sog. Schneeballsystem generierten und ausgewiesenen Gewinne stellten steuerbares Einkommen dar. Dennoch reiche er die vorliegende Beschwerde ein, da diese Praxis keinen Bestand haben dürfe.

Das angefochtene Urteil stützt sich ausdrücklich auf den erwähnten Entscheid des Bundesgerichts. Das Verwaltungsgericht hat festgehalten, der fragliche Vermögensertrag sei per 31. Dezember 1995 bzw. 31. Dezember 1996 als realisiert anzusehen. Das weitere Überlassen des Guthabens an X._____ für Anlagen im Sinne des Vermögensverwaltungsauftrages komme einer entsprechenden Willensbetätigung gleich. X._____ habe zudem damals Auszahlungen an Anleger veranlasst, so dass nicht anzunehmen sei, die Auszahlung des Guthabens wäre dem Beschwerdeführer verweigert worden, wenn er dies verlangt hätte.

Das deckt sich mit den Ausführungen des Bundesgerichts im erwähnten Entscheid und erweist sich nicht als willkürlich. Der Beschwerdeführer stellt denn auch nicht in Abrede, dass X._____ in den Jahren 1995 und 1996 Guthaben ausbezahlt hat, sofern dies verlangt worden war.
2.3 Für die Einkommenssteuerpflicht kann es auch nicht darauf ankommen, ob die gutgeschriebenen Gewinne aus Börsengeschäften oder aus offensichtlich unerlaubten Handlungen des X._____ stammen. Dass der Beschwerdeführer möglicherweise glaubte, sie seien durch Börsengeschäfte erzielt worden, ist ohne Bedeutung. Denn das jeweilige Motiv der Vermögensanlage ist für die Besteuerung eines allfälligen Gewinns

nicht entscheidend: Auch wenn der Erwerbsgrund in einer unerlaubten Handlung liegt und die Geschäfte des X._____ wohl strafrechtlich relevant sein dürften, ist nach heutiger Auffassung die Einkommenssteuerpflicht gegeben (Urteil 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, E. 4). Die dem entsprechenden Ausführungen des Verwaltungsgerichts stehen im Einklang mit der erwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts und sind nicht willkürlich. Diese Lösung erscheint auch sachgerecht. Denn es leuchtet nicht ein, weshalb die Besteuerung von gutgeschriebenen Kapitalerträgen davon abhängen sollte, ob die Vermögensanlage über einen seriösen Vermögensverwalter oder aber über einen Betrüger erfolgt.
2.4 Auch die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers lassen den angefochtenen Entschied nicht als willkürlich erscheinen.
2.4.1 So etwa das Argument, er sei das Opfer einer kriminellen Handlung geworden, mit welcher ihm ein Vermögenszuwachs bloss vorgegaukelt worden sei; daraus werde nun ein Forderungserwerb konstruiert. Zwischen den Anlegern und X._____ sei indessen gar kein Anlagevertrag zustande gekommen, da bei X._____ angesichts seiner kriminellen Absichten der Vertragswille gefehlt habe. Die vorgespiegelten Gewinne seien schriftliche Lügen, aber keine Schuldanerkennungen. Es sei krass unfair und willkürlich, dem Privaten in einem solchen Fall bereits den blossen Forderungserwerb als Vermögenszufluss anzurechnen.

Auch dazu hat das Verwaltungsgericht in haltbarer, nicht willkürlicher Weise ausgeführt, ein allfälliger Willensmangel, ein Irrtum oder eine weggefallene gültige Rechtsgrundlage wären allenfalls von Bedeutung, wenn die Besteuerung an ein Guthaben anknüpfen würde, das nur als Rechtsanspruch bestanden hätte. Anders verhalte es sich jedoch, wenn - wie im Falle des Beschwerdeführers - über das Guthaben verfügt worden sei. Auch das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 10. Juli 2001 auf den Unterschied zwischen den behaupteten Börsengewinnen, die bloss fiktiv und erschwindelt waren (weil X._____ keine gewinnbringenden Börsengeschäfte tätigte), einerseits, und den Gutschriften von X._____, denen sehr wohl ein realer Hintergrund zukam (nämlich das Schneeballsystem, das X._____ zur Finanzierung seiner Geschäfte benutzte), andererseits hingewiesen. Mit diesem Gesichtspunkt müsste sich der Beschwerdeführer auseinandersetzen, um Willkür darzutun. Dies hat er unterlassen. Seine Behauptung, es würden fiktive rechtliche Forderungen besteuert, geht jedenfalls fehl.
2.4.2 Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist es willkürlich anzunehmen, ein Auszahlungsbegehren wäre von X._____ vermutlich erfüllt worden, und dabei davon auszugehen, dass nur der Beschwerdeführer Auszahlung verlangt hätte. Das Willkürverbot verlange vielmehr anzunehmen, alle 350 Betrugsopfer hätten die Auszahlung verlangt. Diese Argumentation beruht auf unzutreffenden Annahmen: Auch solvente Schuldner (z.B. Banken) können in Liquiditätsschwierigkeiten geraten, wenn sehr viele Gläubiger gleichzeitig Zahlung verlangen. Es wird damit zudem unterstellt, die Bezahlung oder die Gutschrift durch einen überschuldeten Schuldner könne nie Einkommensrealisation sein. Ob die Gewinngutschriften der Jahre 1995 und 1996 als realisiert anzusehen sind, ist vielmehr danach zu entscheiden, ob im Zeitpunkt der Gewinngutschrift noch mit Zahlungen zu rechnen war. Es müsste schon feststehen, dass die Rückzahlung im Falle des Beschwerdeführers nicht gewährleistet gewesen wäre, falls er diese verlangt hätte. Insofern greift für die Frage, ob der Beschwerdeführer Einkommen realisiert hat, eine auf seine Person und sein Guthaben konzentrierte Betrachtungsweise Platz. Dies hat das Verwaltungsgericht mit haltbaren Gründen erwogen. Willkür oder eine Ungleichbehandlung sind damit nicht dargetan.

Im Übrigen durfte das Verwaltungsgericht auch ohne Willkür davon ausgehen, dass 1995 und 1996 - nur diese Jahre stehen hier in Frage - X._____ seinen Verpflichtungen noch nachgekommen ist. Der Beschwerdeführer geht selbst davon aus, dass X._____ damals zu jedem Zeitpunkt durchschnittlich über Fr. 20 Mio. oder mehr an eingezahltem Kapital verfügte. Rund Fr. 15 Mio. sind noch vorhanden oder werden gemäss den Ausführungen in der staatsrechtlichen Beschwerde den Gläubigern im Konkurs ausbezahlt.
2.4.3 Der Beschwerdeführer wendet sich auch dagegen, dass die Gewinngutschriften als Vermögensertrag besteuert werden, obschon er im Konkurs des X._____ mit voraussichtlich 45 - 53 % des eingesetzten Kapitals zu Verlust kommen werde. Das hat mit der vorliegenden Besteuerung indessen nichts zu tun, sondern mit dem Risiko, das allen Vermögensspekulationen in mehr oder weniger grossem Masse innewohnt. Entscheidend ist aus steuerrechtlicher Sicht, dass der Vermögensertrag als per Ende 1995 und 1996 realisiert anzusehen ist und der Beschwerdeführer - im Sinne des Vermögensverwaltungsauftrages - darüber auch verfügt hat. In diesem Zeitpunkt war der Konkurs über X._____ noch nicht eröffnet und lief auch die Frist für eine allfällige

paulianische Anfechtungsklage gemäss Art. 286 SchKG noch nicht. Anders entscheiden hiesse, dass aus widerrechtlichen Geschäften nie Einkommen fliessen könnte.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer betrachtet seine Besteuerung als konfiskatorisch, weil ihm Steuern auferlegt würden, denen kein zurechenbarer Vermögenszufluss zugrunde liege. Das verletze die Eigentumsgarantie.
3.2 Die Eigentumsgarantie verbietet dem Gemeinwesen, dem Steuerpflichtigen durch übermässige Besteuerung das Vermögen nach und nach zu entziehen. Sie schützt auch vor einer übermässigen Belastung durch Häufung verschiedener Steuern. Zu beachten sind dabei namentlich Bemessungsgrundlage, Dauer und relative Tiefe des fiskalischen Eingriffs, die Kumulation mit anderen Abgaben und die Möglichkeit der Überwälzung (BGE 106 Ia 342 E. 6a; ASA 56 S. 439 E. 2a; Urteil 2P.420/1995 vom 5. Juli 1996, in: StE 1997 A 22 Nr. 2 E. 2a).
3.3 Einen Eingriff in die Eigentumsgarantie erblickt der Beschwerdeführer darin, dass in seinem Fall ein Nonvaleur, ein Ertrag, der effektiv nicht zugeflossen sei, besteuert werde. Das ist nach dem oben Ausgeführten indessen nicht der Fall. Der Beschwerdeführer macht auch nicht geltend, der Vermögensertrag sei von den Behörden dann noch besteuert worden, als X._____ seine Zahlungen tatsächlich eingestellt hatte. Die Rüge der Verletzung der Eigentumsgarantie ist daher unbegründet.
4.
Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Entsprechend diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (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: