Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 520/2009

Urteil vom 31. Mai 2010
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Karlen, Donzallaz,
Gerichtsschreiber Küng.

Verfahrensbeteiligte
AX._____ und BX._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch OEK Oehler Kurt, Steuer-, Rechts-, Wirtschaftsberatung,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn, Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Gegenstand
Staatssteuer und direkte Bundessteuer 2002
(Nach- und Strafsteuer, Busse),

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen
Steuergerichts Solothurn vom 1. Dezember 2008.
Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG mit Sitz in Zug war bis im 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 A._____ 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 A._____ 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 A._____ AG aus akkumulierten Anlagegeldern und Geldern neu beigetretener Personen. Am 24. November 2003 wurde über die A._____ AG der Konkurs eröffnet.

B.
AX._____ und BX._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) investierten vom 14. Juni 2002 bis 20. September 2002 bei der A._____ AG ein Kapital von insgesamt Fr. 60'000.–. Der entsprechende Vertrag zwischen AX._____ und der A._____ AG datiert vom 7. Juni 2002 und ist als "Devisenhandel Investment Vereinbarung" bezeichnet. Es wurde im Wesentlichen vereinbart, dass die A._____ AG das Geld im Devisenhandel anlegt und für den Anleger ein Rubrikenkonto führt. Gemäss Kontoauszug der A._____ AG vom 31. Oktober 2002 belief sich das Guthaben von AX._____ per 31. Oktober 2002 auf Fr. 71'356.80. Abzüglich des investierten Kapitals wurden ihm somit Erträge im Umfang von Fr. 11'356.80 gutgeschrieben.
Da die Steuerpflichtigen in ihrer Steuererklärung 2002 weder das investierte Kapital noch die Erträge daraus

deklariert hatten, eröffnete das Steueramt des Kantons Solothurn am 5. Oktober 2004 gegen die Steuerpflichtigen ein Nach- und Strafsteuerverfahren betreffend die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer für das Jahr 2002. Am 12. Juli 2005 verfügte es eine Nach- und Strafsteuer von Fr. 2'268.50 (Staatssteuer 2002) sowie eine Nachsteuer und Busse von Fr. 806.– (direkte Bundessteuer 2002). Auf Einsprache der Steuerpflichtigen hin wurden die Strafsteuer und die Busse von 50% auf einen Drittel der hinterzogenen Steuern herabgesetzt; im Übrigen wurden die Veranlagungen bestätigt. Die gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rechtsmittel der Steuerpflichtigen an das Kantonale Steuergericht blieben ohne Erfolg.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Steuerpflichtigen dem Bundesgericht, das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 1. Dezember 2008 aufzuheben.
Das Steueramt des Kantons Solothurn und das Kantonale Steuergericht Solothurn beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst betreffend die direkte Bundessteuer auf Abweisung der Beschwerde.

D.
Am 9. November 2009 haben die Beschwerdeführer eine Beschwerdeergänzung eingereicht.

Erwägungen:

1.
Streitig ist die Besteuerung von Erträgen aus Investitionen bei der A._____ AG im Jahre 2002. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer wie auch der Staatssteuer der Steuerperiode 2002 zulässig (Art. 146 DBG [SR 642.11]in Verbindung mit Art. 82 und 86 BGG; Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, [StHG; SR 642.14]). Die Legitimation der Beschwerdeführer steht ausser Frage.
I. Direkte Bundessteuer

2.
2.1 Ergibt sich, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, ist nach Art. 151 DBG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer einzufordern. Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig bleibt, wird zudem mit Busse bestraft (Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Voraussetzungen und gesetzlichen Grundlagen für die Vornahme einer Nachbesteuerung bzw. die Erhebung einer Busse sind nicht bestritten.
Streitig ist allein, ob die Gutschriften der A._____ AG bei den Beschwerdeführern steuerbares Einkommen (Art. 16 Abs. 1 und 20 DBG) bilden.

2.2 Die A._____ 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 A._____ AG hauptsächlich aus den akkumulierten Anlagegeldern der bisherigen und neu beigetretenen Anleger. Es ist unbestritten, dass die A._____ AG damit ein betrügerisches Schneeballsystem betrieben hat und dass die den Anlegern gutgeschriebenen Gewinne zum grössten Teil fiktiv waren. Das Bundesgericht hat wiederholt (vgl. Hinweise in Urteil 2C 565/2007 vom 15. Januar 2008 E. 2.2) erkannt, dass solche Gewinngutschriften bei der direkten Bundessteuer als Vermögensertrag steuerbares Einkommen (Art. 16 Abs. 1 und 20 DBG) und nicht Kapitalgewinne darstellen. Das gilt jedenfalls dann, wenn sie wie hier mehr als ein Jahr vor der Konkurseröffnung erfolgt sind und damit nicht der Anfechtungsklage gemäss Art. 286 SchKG unterliegen. An der Steuerbarkeit ändert nichts, dass das den Gewinnausweisen zugrunde liegende Umverteilungsprinzip (Schneeballsystem) nichts mit den vereinbarten Anlagerichtlinien zu tun hat und widerrechtlich ist. Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht gerade auch auf das von der A._____ AG betriebene System angewandt (Urteil 2C 565/2007 vom 15. Januar 2008 E. 2.2, mit Hinweisen).

2.3 Gestützt auf diese Rechtsprechung hat die Vorinstanz zutreffend erkannt, das den Beschwerdeführern gutgeschriebene und von ihnen für weitere Anlagen stehen gelassene Ertragsguthaben bilde Einkommen; da dieses nicht deklariert worden sei, sei zu Recht ein Nachsteuerverfahren durchgeführt worden.

2.4 Davon gehen auch die Beschwerdeführer aus. Sie meinen indessen, dass das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. Januar 2009 betreffend die Spielbankenabgabe dringend eine nochmalige Überprüfung der Rechtsprechung zum Schneeballsystem erfordere.
2.4.1 In jenem Urteil ging es um die Einlösung von gefälschten Bankchecks sowie der Manipulation von Geldspielautomaten mittels elektronischer Geräte bzw. die erzielten und ausbezahlten Gewinne. Das Bundesverwaltungsgericht hat in jenem Zusammenhang erkannt, weder dem historischen Willen des Gesetzgebers noch der Spielbankengesetzgebung lasse sich entnehmen, dass die Spielbanken auch Abgaben auf deliktisch oder zumindest rechtswidrig generierten Spielumsätzen entrichten müssten, denen kein realer vermögensrechtlicher Einsatz gegenüberstehe. Der Begriff "Bruttospielertrag" setze voraus, dass der Spieler einen der Spielbank real zufliessenden geldwerten Spieleinsatz leiste, was hier nicht der Fall gewesen sei; da es somit bereits an einem Spieleinsatz fehle, dürften die umstrittenen Beträge nicht zum (steuerbaren) Bruttospielertrag gerechnet werden (E. 4 und 5).
2.4.2 Auf Beschwerde der Eidgenössischen Spielbankenkommission hin hat das Bundesgericht dieses Urteil mit Entscheid vom 1. Oktober 2009 zwar aufgehoben, aber festgehalten, abgaberechtlich liege im Sinne des Spielbankengesetzes ein Einsatz nur vor, wenn er bei der gebotenen Sorgfalt des Casinos als werthaltig gelten konnte oder zivilrechtlich als werthaltig gelten musste. Dies sei weder beim Einsatz von mit gefälschten Checks erworbenen Jetons noch bei Manipulationen an Geldspielautomaten der Fall. Bezüglich der Annahme von gefälschten Checks bestehe jedoch kein Anlass, den Spielbankbetreiber von der Abgabe zu befreien, da er bei der gebotenen Sorgfalt den von ihm geltend gemachten Ausfall auf dem Bruttospielertrag hätte verhindern können; in diesem Fall habe der Veranstalter letztlich selber die Durchführung des Spiels mit dem nicht werthaltigen Einsatz zu verantworten (zur Publikation bestimmtes Urteil 2C 123/2009 vom 1. Oktober 2009 E. 5.2).
2.4.3 Gemäss Spielbankengesetz bzw. Spielbankenverordnung können für die Bemessung des Bruttospielertrages von den Spieleinsätzen nur rechtmässig ausbezahlte Gewinne abgezogen werden; als rechtmässig gilt ein Gewinn nur, wenn er unter Einhaltung der Spielregeln - einschliesslich eines rechtmässigen, werthaltigen Einsatzes - erzielt wurde (zur Publikation bestimmtes Urteil 2C 123/2009 vom 1. Oktober 2009 E. 5.1).
Demgegenüber entspricht es einem heute im Steuerrecht allgemein anerkannten Grundsatz, dass zwischen illegalen und erlaubten Geschäften nicht zu unterscheiden ist (Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität). Auch bei der direkten Bundessteuer und den harmonisierten direkten Kantons- und Gemeindesteuern sind daher unrechtmässig bzw. rechtswidrig erzielte Erträge ebenfalls als Einkommen zu besteuern (vgl. dazu Urteil 2C 426/2008 vom 18. Februar 2009 E. 3.4 mit Hinweis, publ. in: StR 64/2009 S. 605).
Schon wegen der damit fehlenden Vergleichbarkeit der anwendbaren Regelungen können die Beschwerdeführer aus der erwähnten neusten Rechtsprechung zur Spielbankengesetzgebung nichts zu ihren Gunsten herleiten. An der bisherigen, gefestigten Rechtsprechung ist festzuhalten.
2.4.4 Dass ihnen die Gutschrift nicht ausbezahlt worden wäre, wenn sie es vor Ende Oktober 2002 verlangt hätten, machen die Beschwerdeführer nicht geltend; sie räumen selber ein, dass die Kunden den Nettogewinn beziehen oder ihrem Konto zurechnen lassen konnten. Die in Frage stehenden Gutschriften der A._____ AG (bis zum 31. Oktober 2002) stellen daher steuerbaren Vermögensertrag dar (Urteil 2C 565/2007 vom 15. Januar 2008 E. 2.2, mit Hinweis).

2.5 Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, die ausseramtliche Konkursverwaltung habe im Kollokationsplan nur eine Forderung von Fr. 60'000.–, entsprechend dem einbezahlten Kapital ohne Zinsen, anerkannt. Dieses Vorgehen der Konkursverwaltung ist indessen als blosse zivilrechtliche Würdigung der eingegebenen Forderung zu betrachten, aus der die Beschwerdeführer keine für sie günstigere steuerliche Beurteilung herleiten können. Es kann im Übrigen auf die Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Ziff. 2) verwiesen werden, der nichts beizufügen ist.

2.6 Auch die Berufung auf Art. 62 f. OR (ungerechtfertigte Bereicherung) hilft den Beschwerdeführern nicht. Das Bundesgericht hat im Urteil 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005 (E. 2.4.2) dargelegt, weshalb die erfolg-

ten Gutschriften auch nicht wegen einer Rückerstattungspflicht als unsichere Forderungen zu bezeichnen sind. Was die Beschwerdeführer vorbringen, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Es kann in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass der in gutem Glauben befindliche Gläubiger auch dann nicht ungerechtfertigt bereichert ist, wenn der Schuldner die zur Erfüllung seiner Verpflichtung erforderlichen Mittel auf unerlaubte Weise einem Dritten entzogen hat (BGE 106 II 29 E. 3). Es ist daher an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten.

II. Staatssteuer

3.
3.1 Das solothurnische Steuergesetz umschreibt den Begriff der Einkünfte aus beweglichem Vermögen - soweit hier massgebend - und die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nach- und Strafsteuer im Ergebnis gleich wie die erwähnten Vorschriften des Bundesrechts und im Einklang mit den einschlägigen Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (§ 21, 26, 170 und 189 StG/SO; Art. 7, 53 und 56 StHG). Auch in diesem Zusammenhang sind die Voraussetzungen und gesetzlichen Grundlagen für die Vornahme einer Nach- bzw. Strafbesteuerung nicht bestritten. Was zur direkten Bundessteuer gesagt wurde, muss daher auch für den Bereich der Staatssteuer gelten.

3.2 Besonders verhält es sich mit der Vermögenssteuer, die auf Bundesebene nicht erhoben wird. Mit der auf dem nicht deklarierten Vermögen erhobenen Steuer setzten sich die Beschwerdeführer jedoch in keiner Weise auseinander, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

4.
Die Beschwerdeführer beanstanden die Bemessung der Strafsteuer und der Busse nicht, weshalb sich auch hier weitere Erörterungen erübrigen.

5.
Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Entsprechend diesem Ausgang haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.– werden den Beschwerdeführern auferlegt, unter solidarischer Haftung.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 31. Mai 2010

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Küng