

## **Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich**

Sitzung vom 1. September 2004

### **1338. Anfragen (Allgemeine Grundsätze des Steuerrechts; Einkommen aus betrügerischen «Schneeballsystemen» [insbesondere CBPM]; Verfahrensfragen im Steuerrecht; Nachsteuerverfahren; Revisionsverfahren)**

*KR-Nr. 238/2004  
KR-Nr. 239/2004  
KR-Nr. 240/2004  
KR-Nr. 241/2004  
KR-Nr. 242/2004*

A. Kantonsrat Alfred Heer, Zürich, reichte am 14. Juni 2004 folgende Anfrage ein:

Im Zusammenhang mit der Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze durch die kantonale Steuerverwaltung ersuche ich den Regierungsrat um Beantwortung der folgenden Fragen:

1. Trifft es zu, dass es Aufgabe der Steuerbehörde ist, in den individuell-konkreten Einzelfällen für Steuerveranlagungen zu sorgen, die nach dem Wortlaut und dem Sinn der Steuergesetze geboten sind, Recht und Billigkeit beachten sowie mit Lehre und Überlieferung übereinstimmen?
2. Laut Ziffer 3 Abs. 1 und 2 der bis zum Steuerjahr 1998 gültigen Dienstanleitung zum Steuergesetz waren die Einschätzungsbehörden gehalten, die für die Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse mit Sorgfalt zu ermitteln und die Angaben des Steuerpflichtigen und die geltend gemachten Beweismittel unvoreingenommen zu prüfen. Sind die genannten Verfahrensgrundsätze auch unter dem auf den 1. Januar 1999 eingeführten harmonisierten Steuergesetz noch gültig? Gibt es dafür eine ausdrückliche Rechtsgrundlage?
3. Trifft es zu, dass die Steuerbehörde bei den individuell-konkreten Steuerveranlagungen gehalten ist, neben dem Wortlaut und dem Sinn der Gesetze auch die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts zu respektieren? Sind diese Grundsätze auch bei Vernehmlassungen an die Steuer-Rekurskommissionen, das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht zu beachten?
4. Sind die Grundsatzerkennnisse zum Einkommensbegriff, wonach die Realisation einer Einkunft einen Zufluss respektive den Erwerb einer Forderung voraussetzt und damit weder eine Rückgabepflicht noch eine besondere Unsicherheit bezüglich der Erfüllung verbunden sein darf, Bestandteil dieser allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts? Haben diese Grundsatzerkennnisse bezüglich der Realisation und der Zurechnung des Einkommens in den vergangenen Jahren irgend-

welche Änderungen erfahren? Hat sich der Einkommensbegriff respektive die Auslegung desselben für den individuell-konkreten Einzelfall seit 1996 in entscheidenden Punkten verändert?

B. Gleichentags reichte Kantonsrat Peter Good, Bauma, folgende Anfrage ein:

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Einkommen aus betrügerischen «Schneeballsystemen» ersuche ich den Regierungsrat um Beantwortung der folgenden Fragen:

1. Trifft es zu, dass die Unterhaltung von Markus Kägi, Ombudsmann des Kantons Zürich, vom 22. Juni 2000 mit Herrn lic.iur. Bernhard Greminger, Mitglied der Geschäftsleitung, und dem seinerzeitigen Chef der Abteilung Spezialdienste als Vertreter des kantonalen Steueramtes Zürich Fragen der Einkommensrealisation bei individuell-konkreten Fällen betrogener Anleger der CBPM zum Gegenstand hatte? Trifft es zu, dass die betroffenen Steuerpflichtigen daran Anstoss nahmen, dass sie neben dem Verlust eines Teils ihres investierten Vermögens auch noch Steuern für deren nicht realisierte Erträge bezahlen sollten?
2. Trifft es zu, dass die genannten Vertreter des kantonalen Steueramtes Zürich dem Ombudsmann erklärten, sie seien bereit, sich im Rahmen von Einsprachen mit den eingehenden Rechtsschriften genau auseinander zu setzen und sofern die ausschliesslich juristische Argumentation geeignet sei, sie zu überzeugen, welche Schlussfolgerungen des Bundesgerichtsentscheids vom 21. Oktober 1996 in Sachen X. gegen Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau in einem ähnlichen Fall sowie des Verwaltungsgerichtsentscheids vom 26. Januar 2000 unzutreffend sind, sei eine Änderung der bisherigen Haltung nicht gänzlich ausgeschlossen? Trifft es zu, dass dem Thurgauer Entscheid ein anderer Sachverhalt zu Grunde lag, weshalb dort bei strenger Auslegung der Grundsätze zur Einkommensrealisation eine solche vorliegt? Trifft es zu, dass der Einzelrichterentscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Januar 2000 zu den entscheidungswesentlichen Fragen um den Einkommenszufluss gar keine eigenständigen Erwägungen enthält und dazu bloss auf bisher entschiedene «ähnliche» Fälle (namentlich auf diejenigen aus dem Kanton Thurgau) und den umstrittenen vorinstanzlichen Entscheid der Steuer-Rekurskommission II vom 20. April 1999 (2 ST.1999.168) verweist?
3. Trifft es zu, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich kürzlich erwog, die vom Einzelrichterentscheid vom 26. Januar 2000 betroffenen Steuerpflichtigen hätten in den ausführlich zitierten Publikationen Reich (FStR, 2004, 3), Weidmann (FStR, 2003, 83) und Waldbur-

ger (FStR, 2002, 138) eine Stütze für ihre ursprüngliche Rechtsauffassung gefunden, wonach die streitbetroffenen Gutschriften keine steuerbaren Erträgnisse bilden würden? Trifft es zu, dass das Verwaltungsgericht weiter anerkannte, die Steuerpflichtigen hätten auch richtig dargelegt, den eingereichten juristischen Fachpublikationen könne entnommen werden, die kritisierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und des Bundesgerichts verkenne die sich in derartigen Fällen stellenden Fragen um den Einkommenszufluss?

4. Trifft es zu, dass in der steuerrechtswissenschaftlichen Fachliteratur von mehreren Autoren übereinstimmend nicht nur Kritik und Ablehnung der verwaltungs- und bundesgerichtlichen Rechtsprechung geübt wird, sondern übereinstimmend und exakt abgehandelt wird, dass die zu Verlust gekommenen Anleger aus dem «Schneeballsystem» der CBPM kein Einkommen realisiert haben? Trifft es zu, dass vor allem argumentiert wird, die Gutschriften und Auszahlungen fiktiver Gewinnanteile seien mit einer korrespondierenden Rückerstattungsverpflichtung nach den Bestimmungen des Obligationenrechts zur ungerechtfertigten Bereicherung (Art. 62 ff. OR) verbunden, da der Betrüger mangels Gewinnerzielung keine Gewinnanteile schulde? Trifft es zu, dass exakt auf dieser Rechtsgrundlage von der Konkursverwaltung des Betrügers solche Gutschriften fiktiver Gewinne nicht als Guthaben der Geschädigten anerkannt und rechtsgrundlose Auszahlungen entweder zurückgefordert oder mit der Kapitalforderung verrechnet wurden? Trifft es zu, dass in derartigen Fällen – abgesehen vorübergehender Scheinbereicherungen – kein Vermögenszuwachs vorliegt?
5. Trifft es zu, dass die vom für die Staats- und Gemeindesteuern letztinstanzlichen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 26. Januar 2000 betroffenen Steuerpflichtigen in ihrem parallelen Verfahren zur Direkten Bundessteuer sowohl vor der Bundessteuer-Rekurskommission als auch vor Bundesgericht im Sinne der vorerwähnten steuerrechtlichen Fachliteratur auf die Rechtslage nach Art. 62 ff. OR hinwiesen und somit aus heutiger Sicht nachgewiesenermassen treffend darlegten, sie hätten kein Einkommen realisiert? Trifft es zu, dass das kantonale Steueramt Zürich am 26. September 2000 der Bundessteuer-Rekurskommission gleichwohl beantragte, die Bundessteuer-Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführenden abzuweisen? Trifft es zu, dass dies in erster Linie auf den vom Bundesgericht am 21. Oktober 1997 entschiedenen Fall abgestützt erfolgte? Trifft auch zu, dass sich die Beschwerdeführenden bereits in ihrer Einspracheschrift vom 24. August 2000 substanziiert mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu ähnlichen

Fällen und den Unterschieden bezüglich Sachverhalt und Rechtslage im Vergleich zu ihrer eigenen Situation bei der CBPM auseinander setzen?

6. Kann unter den gegebenen Umständen die Rede davon sein, das Kantonale Steueramt Zürich habe im individuell-konkreten Einspracheverfahren, im von der Bundessteuer-Rekurskommission am 31. Januar 2001 (4 DB.2000.35) und schliesslich vom Bundesgericht am 10. Juli 2001 (2A.114/2001) entschiedenen Verfahren das am 22. Juni 2000 gegenüber dem Ombudsmann abgegebene Wort gehalten? Wie ist es zu rechtfertigen, dass das Einspracheverfahren vom Kantonalen Steueramt Zürich entgegen den treffenden Argumenten und Beweismitteln der Steuerpflichtigen am 5. September 2000 abgewiesen wurde und am 26. September 2000 der Bundessteuer-Rekurskommission und am 27. April 2001 dem Bundesgericht Antrag gestellt wurde, die Beschwerden ebenfalls abzuweisen? Wie rechtfertigt sich, vor der gegenüber dem Ombudsmann abgegebenen Zusicherung des Steueramtes, sich mit den Rechtsschriften genau auseinander zu setzen, dass die Begründung in der vorerwähnten Vernehmlassung ans Bundesgericht wie folgt lautet: «Wir verweisen auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission vom 31. Januar 2001»? Wie rechtfertigt das Steueramt, dass im bundesgerichtlichen Verfahren eine Auseinandersetzung mit den Argumenten der Steuerpflichtigen nicht im Ansatz stattgefunden hat? In welchem der zahllosen Steuerverfahren hat eine Verfahrenshandhabung im Sinne der dem Ombudsmann abgegebenen Zusicherungen stattgefunden?
7. Trifft es zu, dass Regierungsrat Dr. Christian Huber – nachdem sich abzeichnete, dass in den individuell-konkreten Verfahren das dem Ombudsmann abgegebene Wort gebrochen wurde – am 25. November 2000 auf die nach Ansicht von Betroffenen «amtsmissbräuchliche» steuerliche Behandlung aufmerksam gemacht wurde? Trifft es zu, dass Huber am 23. Mai 2003 dem Vertreter von Betroffenen beschied, es könne nicht mehr eruiert werden, warum die Eingabe vom 25. November 2000 unbeantwortet blieb? Trifft es zu, dass Huber in diesem Schreiben auch auf die inzwischen umfangreiche Rechtsprechung kantonalzürcherischer Gerichte sowie des Bundesgerichts zur Qualifikation von Gutschriften der CBPM hinwies, welche auch für das Steueramt des Kantons Zürich verbindlich sei und von diesem auch strikt befolgt werde?

C. Gleichentags reichte Kantonsrat Claudio Schmid, Bülach, folgende Anfrage ein:

Im Zusammenhang mit dem Revisionsverfahren ersuche ich den Regierungsrat um Beantwortung der folgenden Fragen:

1. Der Zürcher Steuerrechtsprofessor Markus Reich spricht in seiner jüngsten Abhandlung (FStR, 2004, 3 ff.) von «zahllosen Steuerverfahren», die von den Steuer-Rekurskommissionen des Kantons Zürich, von der Bundessteuer-Rekurskommission, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und dem Bundesgericht beurteilt wurden. Um welche Verfahren handelte es sich hierbei insgesamt (Instanz, Datum, Geschäfts-Nummer)?
2. Trifft der von Betroffenen und in der steuerrechtlichen Literatur erhobene Vorwurf zu, wonach sich die Steuerbehörde «wider besseren Wissens» den für die Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen – die mit Sorgfalt zu ermitteln wären – und den Angaben der Steuerpflichtigen und den von diesen geltend gemachten Beweismitteln – die unvoreingenommen zu prüfen wären – verschlossen und in «von Willkür, Voreingenommenheit und Rechtsverweigerung nicht mehr freien Verfahren» eine für die Betroffenen «schmerzhafte, ja geradezu unbillige» steuerliche Behandlung durchgesetzt habe, die nicht nur «steuerrechtlich unzutreffend» sei, sondern der es auch «jeglicher Plausibilität entbehre»? Trifft es zu, dass gegenüber den betrogenen Anlegern mithin eine Betrachtungsweise durchgesetzt wurde, die weder dem Wortlaut noch dem Sinn der Gesetze nach geboten ist, die Recht und Billigkeit verletzt und im Widerspruch zu Lehre und Überlieferung sowie den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts steht? Sind unter den gegebenen Umständen die verfassungsmässigen Verfahrensgarantien noch erfüllt?
3. Trifft es zu, dass das Bundesgericht bei verschiedenen «CBPM-Fällen» darauf hinwies, die von den Beschwerdeführenden angerufenen Bestimmungen über die Gewährleistung eines gerechten Verfahrens und des rechtlichen Gehörs seien «wesentliche Verfahrensvorschriften», deren Verletzung im Kanton gestützt auf § 155 Abs. 1 lit. b StG mit Revision hätte geltend gemacht werden können? Wie ist es zu rechtfertigen, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 28. April 2004 (RG.2004.00002) und 5. Mai 2004 (RG.2004.00003) auf Antrag des Kantonalen Steueramtes Zürich die revisionsweise Beseitigung der gravierenden prozessualen Mängel in den ursprünglichen Verfahren abwies?
4. Trifft es zu, dass die steuerliche Behandlung der Geschädigten der CBPM auch in anderen Kantonen umstritten ist? Trifft es zu, dass gleichartige Revisionsbegehren dort gutgeheissen wurden?

5. Trifft es zu, dass in anderen Kantonen im Fall mehrerer in gleicher Art und Weise umstrittener Fälle jeweils jener mit dem grössten Streitwert als «Pilotverfahren» entschieden wird, während in der Zwischenzeit alle anderen gleichartigen Verfahren sistiert bleiben? Ist eine derartige Verfahrenshandhabung nicht unter Gerechtigkeitsaspekten und aus Gründen der Verfahrensökonomie geboten? Worin liegen die Gründe, dass im Kanton Zürich demgegenüber «Leiturteile» auf dem Buckel und auf Kosten von Steuerpflichtigen erstritten wurden, die sich derart aufwendige Verfahren gar nicht leisten können? War Zermürbungstaktik die Absicht?
6. Aus der steuerrechtlichen Fachliteratur ist der Fall einer im Kanton Zürich steuerpflichtigen Person bekannt, der von CBPM einen fiktiven Vermögenszuwachs von insgesamt 5,4 Mio. Franken ausgewiesen erhielt. Davon liess er sich über den Betrag seiner Kapitaleinlagen hinaus 2,4 Mio. Franken auszahlen. Das Obergericht des Kantons Zürich bestätigte am 23. August 2002 einen Rückerstattungsanspruch der Gläubigergesamtheit respektive der Konkursverwaltung von Fr. 900 000. Dem Vernehmen nach einigten sich die Parteien in der Zwischenzeit auf eine Rückzahlung von Fr. 700 000. Der betreffende Steuerpflichtige hat somit einen tatsächlichen Vermögenszuwachs von 1,7 Mio. Franken erzielt. Dieser ist – das wird nicht in Frage gestellt – zu versteuern. Es ist indes nicht ersichtlich, dass in diesem individuell-konkreten Fall – im Unterschied zu den bei CBPM zu Verlust gekommenen Steuerpflichtigen – um den fiktiven Vermögenszuwachs von netto 3,0 Mio. Franken gestritten würde. Vielmehr besteht begründeter Anlass zur Vermutung, dass – wie in anderen gleichartigen Einzelfällen auch – eine Verständigungslösung angestrebt und auch gefunden wird. Wie ist diese Vorgehensweise mit dem Gebot der rechtsgleichen steuerlichen Behandlung zu vereinbaren? Sind betrogene Anleger Steuerpflichtige minderen Rechts?

D. Gleichentags reichte Kantonsrätin Barbara Steinemann, Regensdorf, folgende Anfrage ein:

Im Zusammenhang mit dem Nachsteuerverfahren ersuche ich den Regierungsrat um Beantwortung der folgenden Fragen:

1. Trifft es zu, dass die in Ziffer 2.1 genannte Unterhaltung des Ombudsmannes mit den Vertretern des Kantonalen Steueramtes Zürich auch Fragen bezüglich verschiedener Nachsteuerverfahren zum Gegenstand hatte, bei welchen neben der Einkommensrealisation insbesondere die gesetzlichen Voraussetzungen und Grenzen der Nachsteuer fraglich waren? Trifft es zu, dass die von diesen Verfahren betroffenen Steuerpflichtigen ihre Anlage bei der CBPM im Wert-

schriften- und Guthabenverzeichnis zu den entsprechenden Steuererklärungen deklarierten? Trifft es zu, dass sie sich bezüglich der steuerlichen Würdigung ihrer Einkünfte aus der Anlage bei der CBPM in dem Sinne in einem Irrtum befanden, als sie an eine vertragskonforme Geschäftsabwicklung ihres Vermögensverwalters und an die ihnen in Aussicht gestellten steuerfreien Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen glaubten, tatsächlich aber ein Betrug vorlag und statt einer Vermögenszunahme sogar ein Kapitalverlust resultierte? Trifft es zu, dass in den fraglichen Fällen die ordentliche Steuerveranlagung auf Grund der Selbstdeklaration rechtskräftig wurde? Trifft es zu, dass im vom Verwaltungsgericht am 2. Mai 2001 (SR.2000.00026) entschiedenen und vom Bundesgericht am 25. Februar 2002 (2P.166/2001) bestätigten Verfahren für die Steuerjahre 1994 bis 1998 Nachsteuern erhoben wurden, obschon das Kantonale Steueramt Zürich am 10. Januar 1995 Abklärungen zur Vermögensanlage CBPM einleitete und diesbezügliche Unterlagen einverlangte und daraufhin auch erhielt?

2. Wie verhält es sich in den fraglichen Verfahren – insbesondere bei Letzterem – mit der Gesetzeskonformität bezüglich der Voraussetzungen und Grenzen der Nachsteuer? Worin ist insbesondere die von §160 Abs. 1 StG für die Einleitung und Durchführung von Nachsteuerverfahren vorausgesetzte «Tatsache, die der Steuerbehörde nicht bekannt war» zu erblicken? Kann in einem solchen Fall, bei welchem statt dem vermeintlichen steuerfreien Kapitalgewinn bloss eine «Scheinbereicherung» vorlag, überhaupt die Rede davon sein, die frühere Einschätzung sei im Sinne von §160 Abs. 1 StG unvollständig gewesen? Wurde mit den fraglichen Nachsteuerverfahren nicht auch die in §160 Abs. 2 StG enthaltene gesetzliche Schranke überschritten, nach welcher keine Nachsteuer erhoben werden kann, wenn der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben oder die Steuerbehörden die Bewertung – selbst wenn diese ungenügend war – anerkannt hat?
3. Trifft die in der Fachliteratur (insbesondere StR, 2003, 70 ff.) nachgewiesene Ungleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte zu, nachdem die «Neue Zürcher Zeitung» am 25. März 2002 die Frage stellte, wie rechtskräftig denn rechtskräftige Veranlagungen überhaupt noch seien? Wie ist diese Vorgehensweise mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar?

E. Gleichentags reichte Kantonsrat Claudio Zanetti, Zollikon, folgende Anfrage ein:

Im Zusammenhang mit dem Revisionsverfahren ersuche ich den Regierungsrat um Beantwortung der folgenden Fragen:

1. Trifft es zu, dass der steuerrechtlichen Fachliteratur entnommen werden kann, der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebiete, eine auf dem Weg der Rückzahlung und Verrechnung von Zahlungen oder der Aberkennung von Forderungen im Sinne der Verrechnung einer korrespondierenden Gegenforderung tatsächlich erfolgte Rückerstattung eines ungerechtfertigten Vermögenszugangs generell – unabhängig vom Wissensstand in der Zuflussperiode – steuerlich zu berücksichtigen; der spätere korrelierende Vermögensabgang neutralisiere den Zugang auf jeden Fall; auch Rückerstattungen, die erst nach rechtskräftiger Vornahme bekannt werden, seien neutralisierend zu berücksichtigen; es liege ein Revisionsgrund im Sinne von § 155 Abs. 1 lit. a StG vor?
2. Trifft es zu, dass am 11. Dezember 1997 die damalige Steuer-Rekurskommission III entschied, der Vermögenszuwachs aus einer Anlage bei CBPM stelle nicht, wie vom Vermögensverwalter den Anlegern bestätigt, einen steuerfreien Kapitalgewinn, sondern steuerbaren Vermögensertrag dar? Trifft es auch zu, dass zum damaligen Zeitpunkt noch keine schlüssigen Anhaltspunkte vorlagen, wonach der von der CBPM dem Steuerpflichtigen ausgewiesene Vermögenszuwachs gar nicht existierte? Trifft es somit zu, dass im Ergebnis des Entscheids ein Vermögenszuwachs zur Besteuerung gelangte, der – wie sich später herausstellte – eben nicht existierte? Wie ist es mit Blick auf die in Ziffer 4.1 erwähnte Literatur zu rechtfertigen, dass das Kantonale Steueramt Zürich die in einem solchen Fall zu gewährende Revision des früheren Verfahrens wiederholt ablehnte und bei dieser Vorgehensweise in einer Reihe von Entscheiden der Steuer-Rekurskommission II und des Verwaltungsgerichts «Recht bekam»?
3. Wie ist es zu rechtfertigen, dem Steuerpflichtigen, der seiner Meinung nach nichts anderes in Anspruch nimmt, als was ihm von Gesetzes wegen – und steuerrechtswissenschaftlich bestätigt – ohne weiteres zustehen müsste, vorzuwerfen (vgl. «Tages-Anzeiger» vom 19. Mai 2004, Seite 19), «die wiederholte Ergreifung aussichtsloser, vorwiegend querulatorisch geprägter Rechtsmittel» erscheine «als rechtsmissbräuchlich» und «verdiene keinen Rechtsschutz» mehr? Entspringen derart haltlose Entgleisungen nicht einer tiefen Voreingenommenheit der entscheidenden Behörden?



Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Anfragen Alfred Heer, Zürich, Peter Good, Bauma, Claudio Schmid, Bülach, Barbara Steinemann, Regensdorf, und Claudio Zanetti, Zollikon, werden wie folgt beantwortet:

1. Gemäss § 30 Abs. 1 des Kantonsratsgesetzes vom 5. April 1981 (LS 171.1) können die Mitglieder des Kantonsrates an den Ratssitzungen schriftlich mit Interpellationen und Anfragen Aufschluss über Angelegenheiten der staatlichen Verwaltung verlangen. Diese offene Formulierung lässt erheblichen Spielraum für den Inhalt parlamentarischer Anfragen. Die vorliegenden sehr detaillierten Anfragen geben Anlass, ihrer Beantwortung einige grundsätzliche Überlegungen zum Inhalt von Anfragen voranzustellen.

Eine erste Schranke ergibt sich aus der Aufgabenteilung zwischen Kantonsrat und Regierungsrat. Anfragen, die sich auf laufende Verfahren beziehen, können in der Regel nur allgemein und mit Zurückhaltung beantwortet werden, da ansonsten noch offenen Entscheidungen in der Zuständigkeit der Direktionen oder des Regierungsrates vorgegriffen würde. Bei abgeschlossenen Geschäften sollte das Anfragerecht nicht dazu missbraucht werden, über das durch die Aufsichtskommissionen wahrgenommene Aufsichtsrecht hinaus detaillierte Rechenschaft über Einzelpersonen betreffende Geschäfte zu verlangen. Eine weitere Schranke bildet das Amtsgeheimnis, das eine Auskunftserteilung ganz oder mit Bezug auf einzelne Fragen ausschliessen kann. Die Anfragen sollten sich auch auf einen zumutbaren Umfang beschränken. Diese Anforderung kann selbstredend nicht damit umgangen werden, dass man Anfragen zum gleichen Thema – wie vorliegend – auf mehrere Mitglieder des Kantonsrates aufteilt. Die Fragestellenden sollten sich bewusst sein, welcher Aufwand in der Verwaltung durch ihre Anfragen verursacht wird, und es stellt sich die Frage, ob dieser in einem vernünftigen Verhältnis zum Interesse an der Beantwortung der gestellten Fragen steht.

2. Die Anfragen KR-Nrn. 238–242/2004 stehen im Zusammenhang mit hängigen oder abgeschlossenen Steuerverfahren bei Steuerpflichtigen, die in den Neunzigerjahren Einlagen in eine – wie sich nachträglich herausstellte – nach dem so genannten Schneeballsystem operierende Einzelfirma tätigten. Die Anfragen enthalten zu diesen Verfahren nicht weniger als 68 Einzelfragen, die in 20 Ziffern zusammengefasst werden. Dabei handelt es sich vielfach um individuell-konkrete Fragen, welche die einzelnen Einschätzungs- und Rechtsmittelverfahren von Steuerpflichtigen betreffen. Eine differenzierte Auseinandersetzung mit die-

sen Fragen und deren konkrete öffentliche Beantwortung würde eine Verletzung des gesetzlichen Steuer- und Amtsgeheimnisses bedeuten. Diese Anfragen können deshalb nur allgemein und unter Berücksichtigung der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesgerichts entwickelten und veröffentlichten Erwägungen beantwortet werden.

Die Anfragen KR-Nrn. 238–242/2004 sind daher gemeinsam, zusammenfassend zu beantworten.

3. a) In den Jahren 1991 bis 1998 hatten angeblich 350 Personen aus der ganzen Schweiz 45 Millionen Franken an die Einzelfirma «Clay Benjamin Portfolio Management» (nachfolgend CBPM) einbezahlt. Diese stellte den Anlegern monatliche Auszüge aus, in welchen sie hohe Gewinne bescheinigte. Die Anleger konnten die Auszahlung dieser Gewinne verlangen oder sie stehen lassen. Verlangten sie die Auszahlung, so wurden die Gewinne auch tatsächlich ausbezahlt.

Im Rahmen einer strafrechtlichen Untersuchung stellte sich heraus, dass CBPM keine Anlagegewinne erzielte, sondern ein «Schneeballsystem» betrieb, in dem Gewinn- und Kapitalrückzahlungen mit Einlagen neuer Anleger gedeckt wurden. Der Inhaber der Einzelfirma wurde wegen Anlagebetrugs verurteilt.

In einer Meldung machte die Eidgenössische Steuerverwaltung das kantonale Steueramt auf CBPM aufmerksam. Sie wies dieses darauf hin, dass die gutgeschriebenen Gewinne steuerbares Einkommen (Vermögensertrag), die Einlagen steuerbares Vermögen darstellten. Dabei stützte sie sich auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 21. Oktober 1996 (ASA [Archiv für Schweizerisches Abgaberecht] 66, 377). Das Urteil betraf einen ähnlichen Fall; in diesem ging es um die Besteuerung von Gewinnen, die von einer anlagefondsähnlichen Gesellschaft einem Anleger gutgeschrieben wurden, während die Einlagen zum grössten Teil zweckentfremdet wurden und zufolge des Konkurses über die Gesellschaft mit der Auszahlung der gutgeschriebenen Gewinne nicht mehr zu rechnen war; dennoch wurde die Besteuerung der Gewinne bestätigt.

b) Anfangs 2000 erging zudem ein erstes Urteil des Verwaltungsgerichts, in dem die Besteuerung eines Gewinns bestätigt wurde, den CBPM im Jahre 1996 einem Anleger gutgeschrieben hatte (VGr, 26. Januar 2000, SB.1999.00044 = ZStP [Zürcher Steuerpraxis] 2000, 191 ff.).

c) In den folgenden Steuerverfahren, in denen von CBPM gutgeschriebene Gewinne besteuert wurden, folgte das kantonale Steueramt den erwähnten Entscheiden des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts. Die Überlegungen, die der Besteuerung dieser Gewinne zu Grunde liegen, können vereinfacht wie folgt zusammengefasst werden:

- Für die Frage, ob ein einkommenssteuerlich relevanter Einkommenszufluss erfolgte, ist auf die Verhältnisse in der massgeblichen Bemessungsperiode abzustellen.
- Ausschlaggebend für die Beantwortung der Frage, ob ein gutgeschriebener Gewinn steuerbares Einkommen (steuerbaren Vermögensertrag) darstellt, ist, ob in der massgeblichen Bemessungsperiode, in der die Gutschrift erfolgte, über dieselbe auch tatsächlich verfügt werden konnte. Dabei ist in erster Linie auf die tatsächlichen (faktischen) – und nicht die genauen zivilrechtlichen – Verhältnisse abzustellen, wie sie in der massgeblichen Bemessungsperiode zu Tage treten.
- Im vorliegenden Zusammenhang ist sodann von Bedeutung, dass in den massgeblichen Bemessungsperioden gutgeschriebene Gewinne – wie auch Einlagen – auf Verlangen hin auch tatsächlich ausbezahlt wurden.
- Indem Anleger auf eine solche Auszahlung verzichteten und die Gutschriften zwecks Wiederanlage stehen liessen, verfügten sie ebenfalls über ihre Ansprüche.

d) Gegen diese Argumentation wandten betroffene Anleger bei CBPM ein, es sei fragwürdig, wenn das Bundesgericht Erträge, die im Grunde bloss fiktiv und nicht wirklich erwirtschaftet gewesen seien, als steuerbaren Vermögensertrag bezeichne. Die geschädigten Anleger müssten auch noch Steuern auf Einnahmen entrichten, die sie in Wahrheit gar nie erzielt hätten.

4. a) Im Zusammenhang mit den Steuerverfahren von Anlegern bei CBPM musste im Weiteren unterschieden werden, ob für die Steuerperioden, in denen die Gewinne angefallen waren, bereits eine rechtskräftige Einschätzung vorlag oder nicht. Soweit Letzteres zutraf, waren die Aufrechnungen im ordentlichen Einschätzungsverfahren vorzunehmen. Lag demgegenüber für die in Frage stehende Steuerperiode bereits eine rechtskräftige Einschätzung vor – und waren darin die Gewinne noch nicht erfasst worden –, so erfolgte die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens, sofern die dafür vorgesehenen gesetzlichen Voraussetzungen – wie insbesondere das Vorliegen einer neuen Tatsache – erfüllt waren. Die Frage, ob eine neue Tatsache vorliegt, kann im Übrigen nur auf Grund der konkreten Umstände des Einzelfalles beurteilt werden.

In zahlreichen ordentlichen Einschätzungsverfahren und Nachsteuerverfahren, die Aufrechnungen von Gewinnen aus Einlagen bei CBPM zum Gegenstand hatten, wurden in der Folge Rechtsmittel ergriffen. Inzwischen liegen ebenso zahlreiche Urteile der Steuerrekurskommissionen, des Verwaltungs- und des Bundesgerichts vor. Das Bundesgericht stützte die Entscheide der kantonalen Instanzen.

b) Stellvertretend für die zahlreichen Gerichtsentscheide kann auf das Urteil des Bundesgerichts vom 27. Januar 2003 hingewiesen werden. Das Urteil wurde in folgenden Leitsätzen zusammengefasst (StE [Der Steuerentscheid] 2003 B 21.1 Nr. 11):

«Steuerbarkeit von Gutschriften fiktiver Erträge. Die Gutschriften in einem «Schneeballsystem» haben einen realen Hintergrund, nämlich eben dieses Schneeballsystem. Sie sind liquid und durchsetzbar, wenn auf Verlangen Auszahlungen getätigt werden. Es kann mit Blick auf die Realisation eines Einkommenszuflusses keinen Unterschied machen, ob über die Gutschrift durch effektive Auszahlung oder blosses Überlassen zur weiteren Wertvermehrung verfügt wird. Es würde den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzen, wenn tatsächliche Auszahlungen und im System belassene Gutschriften ungleich besteuert würden. Der Umstand, dass zivilrechtlich für Gutschriften über das hingegebene Kapital hinaus gar kein Rechtsgrund besteht und entsprechende Auszahlungen als unentgeltliche Zuwendungen zu betrachten sind, ist nach höchstrichterlicher Auffassung einkommenssteuerrechtlich ebenso irrelevant wie die Tatsache, dass Auszahlungen nicht hätten erfolgen können, wenn zahlreiche Anleger gleichzeitig Auszahlung verlangt hätten. Für die Frage der Einkommensrealisation greift eine auf die Person des Gläubigers und auf dessen Guthaben konzentrierte Betrachtungsweise Platz.»

c) Die ergangenen Urteile der Steuergerichte wurden in Steuerfachzeitschriften kritisiert. In diesem Zusammenhang kann insbesondere auf die Kritik von Prof. Dr. Markus Reich, Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich, hingewiesen werden.

aa) Prof. Reich hielt unter anderem in einem Aufsatz (Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht [FStR], 2004/1, S. 28, Anm. 28) fest:

«Bei Anlagebetrütern handelt es sich nicht um zahlungsfähige Schuldner, die in der Lage sind, ihren ausstehenden Verpflichtungen nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge nachzukommen. Der Umstand, dass einzelne Gläubiger ihre Forderungen beglichen erhielten, vermag die Bonität der Forderungen in keiner Weise zu belegen. Das Argument, das «Stehenlassen» der Gutschriften bilde eine Einkommensverwendung, ist nicht nur steuerrechtlich unzutreffend, sondern entbehrt auch jeglicher Plausibilität. Die Gutschrift kann nur schon deshalb keinen Vermögensertrag bilden, weil der Anlagebetrüger mangels Gewinn keinen solchen schuldet. Gutschriften und Auszahlungen haben ihren Grund einzig im Bestreben des Anlagebetrügers, das Schneeballsystem erfolgreich weiterführen zu können.»

Die Steuergerichte sind bei der Würdigung dieser Gesichtspunkte zu einem anderen Schluss gelangt. So erwog das Bundesgericht schon in seinem Urteil vom 10. Juli 2001 (publiziert in: StE 2001, B 21.1 Nr. 10), im Falle der Vermögensanlagen bei CBPM seien bereits deren Bestätigungen über den angeblichen Vermögenszuwachs bzw. Gewinn 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 zwecks Wiederanlage 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 CBPM liege ein erkennbarer Verfügungswille der Anleger. Dass CBPM nach dem so genannten Schneeballsystem vorgegangen sei, ändere an der Steuerbarkeit der den Anlegern gegenüber ausgewiesenen Gewinne nichts.

Im bereits erwähnten Urteil vom 27. Januar 2003 befasste sich das Bundesgericht ausführlich mit dem Einwand, dass, wenn mehr Anleger gleichzeitig auf ihrem Recht auf Auszahlung beharrt hätten, ihnen mit Sicherheit ihre Ansprüche nicht befriedigt worden wären, weil der Anlagebetrüger nicht über die nötige Liquidität verfügt habe; das Urteil betraf Gutschriften, die 1996 den Anlegern gegenüber ausgewiesen wurden. Auch dazu hielt das Bundesgericht fest (StE 2003 B 21.1 Nr. 11 Erw. 2.4):

«... die strafrechtlichen Ermittlungen ergaben, dass die X. (= CBPM) 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 ... X. bei «mehreren» Auszahlungsbegehren seinen Verpflichtungen nicht mehr nachgekommen wäre. ... 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.»

bb) Im erwähnten Aufsatz wies Prof. Reich sodann darauf hin, dass die den Anlegern gegenüber ausgewiesenen Gewinngutschriften gar keine Rechtsansprüche darstellten (FStR 2004/1, S. 7, Anm. 28). Nach der Rechtsprechung und Lehre ist der Einkommenszufluss jedoch ein faktischer Vorgang; ausschlaggebend ist daher vielmehr, ob damals die

Gewinngutschrift, gegebenenfalls zusammen mit der Einlage, tatsächlich ausbezahlt worden wäre, wenn die Auszahlung verlangt worden wäre.

cc) Schliesslich vertritt Prof. Reich im erwähnten Aufsatz allgemein die Meinung, dass für die Frage des Einkommenszuflusses nicht nur auf die in der fraglichen Bemessungsperiode (Zuflussperiode) bekannten Verhältnisse abzustellen sei, sondern gegebenenfalls auch erst in späteren Perioden zu Tage tretende Erkenntnisse in die Beurteilung einfließen müssten. Insoweit sei auf eine periodenübergreifende Betrachtungsweise abzustellen. Allerdings weist Prof. Reich ausdrücklich darauf hin, dass eine solche periodenübergreifende Betrachtungsweise nicht der geltenden Praxis entspreche; nach der bisherigen Rechtsprechung greife eine solche nur in den Fällen Platz, in denen von einer Grundstückgewinnsteuer abzusehen bzw. auf dieselbe zurückzukommen sei, weil der Kaufvertrag wegen dessen Nichtigkeit oder wegen dessen erfolgreicher Anfechtung rückgängig gemacht werde. Ansonsten werde auch vom Zürcher Verwaltungsgericht eine streng periodenbezogene Betrachtungsweise vertreten, d.h. ausschliesslich auf die in der Periode bekannten Verhältnisse abgestellt (FStR 2004/1, S. 9–11).

dd) In diesem Zusammenhang ist jedoch mit Nachdruck auf die Aufgaben der Steuerrechtswissenschaft hinzuweisen: Erforschung des geltenden Rechts; Entwicklung von Methoden und Kriterien zur Planung und Gestaltung von Rechtsgeschäften unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten; Erarbeitung des richtigen Steuerrechts. Die Literatur und damit die Steuerrechtslehre stellen damit eine der Quellen dar, die im Rahmen der Auslegung des Steuerrechts herangezogen werden können. Sie ist allerdings hierarchisch tiefer anzusetzen als die Rechtsprechung und damit untergeordnet; dies gilt jedenfalls so lange, als die höchstgerichtliche Rechtsprechung eine in der Literatur vertretene Auffassung ablehnt.

5. Die Bedenken und die Argumentation, wonach die Besteuerung der Gewinngutschriften als Erträge für Steuerpflichtige zu Härten führen können, sind unbestrittenermassen ernst zu nehmen. In diesem Zusammenhang kann darauf hingewiesen werden, dass sowohl das zürcherische Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (LS 631.1) als auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11) die Möglichkeit eines Steuererlasses vorsehen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Nach §183 des zürcherischen Steuergesetzes können Steuerpflichtigen, deren Leistungsfähigkeit durch besondere Verhältnisse, wie aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit, Unglücksfälle, Verarmung, Erwerbsunfähigkeit oder andere Umstände

beeinträchtigt ist, Steuern ganz oder teilweise erlassen werden. Entsprechende Gesuche müssen zudem von betroffenen Steuerpflichtigen ausreichend dokumentiert und begründet werden.

II. Mitteilung an die Mitglieder des Kantonsrates und des Regierungsrates sowie an die Finanzdirektion.

Vor dem Regierungsrat

Der Staatsschreiber:

**Husi**