Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.404/2002 /zga

Urteil vom 28. November 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Gerichtsschreiber Schaub.

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Staat Zürich, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich Amtsstellen Kt ZH,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Staats- und Gemeindesteuern 1994-1996,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid
des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,
vom 8. Mai 2002.

Sachverhalt:
A.
Aus der Einzelfirma "B._____ Treuhand- und Revisionsbüro" ging 1984 die A._____ AG hervor, deren Verwaltungsratspräsident B._____ ist. Er war auch Verwaltungsratspräsident der C._____ AG, die seit 1988 erhebliche finanzielle Schwierigkeiten hatte und über die 1991 der Konkurs eröffnet wurde. Für die von der C._____ AG dringend benötigten Darlehen hatte sich B._____ der Bank als Solidarbürge verpflichtet. In den Jahren 1993 bis 1995 musste er deshalb im Umfang von Fr. 55'000.–, Fr. 60'000.– und Fr. 95'000.– Leistungen erbringen, die alle der Erfolgsrechnung der A._____ AG belastet wurden.
B.
In der Folge hat das Steueramt des Kantons Zürich im Wesentlichen diese Bürgschaftszahlungen als geschäftsmässig begründeten Aufwand nicht anerkannt und dem steuerbaren Reinertrag zugerechnet. Ebenfalls nicht als Geschäftsaufwand anerkannt hat es Kosten aus einem Aktenherausgabeprozess. Auf Rekurs hin wurde die A._____ AG von der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich (nachfolgend: Rekurskommission) am 3. Dezember 2001 bei der Staats- und Gemeindesteuer für die Steuerjahre 1994 bis 1996 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 77'700.– (zum Satz von 9,714%), Fr. 114'900.– (Satz 11,091%) bzw. Fr. 105'600.– (Satz 11,721%) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 555'000.–, Fr. 557'000.– bzw. Fr. 401'000.– (je zum Satz von 1,5 Promille) eingeschätzt. Die dagegen geführte Beschwerde mit den Begehren, den steuerbaren Ertrag auf Fr. 22'700.–, Fr. 54'900.– bzw. Fr. 5'800.– herabzusetzen, wies die 2. Abteilung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (nachfolgend: Verwaltungsgericht) mit Urteil vom 8. Mai 2002 ab.
C.
Mit Eingabe vom 21. August 2002 führt die A._____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 8. Mai 2002 aufzuheben und an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen sowie festzustellen, dass der Sachverhalt unrichtig festgestellt wurde, insbesondere B._____ nicht Hauptaktionär der Beschwerdeführerin sei, und dass gewisse Zahlungen der Beschwerdeführerin keine verdeckten Gewinnausschüttungen, sondern geschäftsmässig begründeten Aufwand

darstellten.

Gerügt werden die unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, des Untersuchungsgrundsatzes, des Grundsatzes von Treu und Glauben, des Beschleunigungsgebots nach Art. 29 Abs. 1 BV bzw. des daraus abgeleiteten Verbots der Rechtsverzögerung sowie des Anspruchs auf ein faires Verfahren und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Nach Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz StHG; SR 642.14) unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 dieses Gesetzes geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Das Steuerharmonisierungsgesetz ist am 1. Januar 1993 in Kraft getreten. Es gewährt den Kantonen eine Frist von acht Jahren ab Inkrafttreten, um ihre Gesetzgebung den Vorschriften der Titel 2-6 anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG). Wie das Bundesgericht in BGE 123 II 588 E. 2 lit. d und e S. 592 dargelegt hat, sind die Kantone während der achtjährigen Anpassungsfrist in der Ausgestaltung und Anwendung des Steuerrechts frei. Das Steuerharmonisierungsgesetz sieht nicht vor, dass die Bundesbehörden den Harmonisierungsgrundsätzen schon vor Ablauf dieser Frist Nachachtung zu verschaffen haben, auch wenn der kantonale Gesetzgeber sein Steuerrecht vorzeitig angepasst hat. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist deshalb zur
Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht vor dem 1. Januar 2001 zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen Inkrafttreten bereits entspricht oder diesem vor dem 1. Januar 2001 angepasst wird.

Inzwischen ist die Anpassungsfrist des Art. 72 Abs. 1 StHG abgelaufen und das Steuerharmonisierungsgesetz direkt anwendbar, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Das gilt jedoch nur für die Steuerperioden seit dem 1. Januar 2001. Für die Steuern früherer Perioden ist weiterhin das bisherige kantonale Recht anwendbar, das noch nicht harmonisiert sein musste. Gegen entsprechende kantonale Entscheide steht daher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die der Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes dient, nicht zur Verfügung (Urteil des Bundesgerichts 2P.311/2001 vom 5. April 2002, E. 1; 2A.436/2001 vom 7. März 2002, E. 1.1, mit Hinweisen; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 S. 305 ff., 308 f.; Markus Reich, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 S. 577 ff., 603). Da es im vorliegenden Fall um die Steuerjahre 1994-96 geht, kann auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht eingetreten werden.
1.2 Zulässig ist einzig das Rechtsmittel der staatsrechtlichen Beschwerde nach Art. 84 ff. OG. Die unrichtige Bezeichnung eines Rechtsmittels schadet der Beschwerdeführerin nicht, sofern die Eingabe die formellen Anforderungen des zutreffenden Rechtsmittels erfüllt (BGE 120 Ib 379 E. 1a S. 381, mit Hinweisen). Die Beschwerde ist insoweit als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmen. Sie richtet sich gegen einen letztinstanzlichen kantonalen Endentscheid (Art. 86 OG), der die Beschwerdeführerin in rechtlich geschützten Interessen trifft (Art. 88 OG).

Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die staatsrechtliche Beschwerde die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, "welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Erlass oder Entscheid verletzt worden sind". Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Der Beschwerdeführer hat sich mit der Begründung des angefochtenen Entscheids im Einzelnen zu befassen und zu erklären, welches geschriebene oder ungeschriebene verfassungsmässige Individualrecht seiner Ansicht nach verletzt sein soll. Wirft der Beschwerdeführer der kantonalen Behörde zum Beispiel vor, sie habe mit einer vorgenommenen Anwendung des kantonalen Rechts Art. 9 BV (früher: Art. 4 aBV) verletzt, so genügt es nicht, wenn er einfach behauptet, der angefochtene Entscheid sei willkürlich; bei der Rechtsanwendungsrüge hat der Beschwerdeführer vielmehr die Rechtsnorm, die qualifiziert unrichtig oder nicht angewendet worden sein soll, zu bezeichnen und anhand der angefochtenen Subsumtion im Einzelnen zu zeigen, inwiefern

der Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in
klarem und offensichtlichem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Auf Vorbringen, die diesen Anforderungen nicht genügen, und rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 125 I 492 E. 1b S. 495, mit Hinweisen). Weiter ist die staatsrechtliche Beschwerde - von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen - rein kassatorischer Natur (BGE 128 I 63 E. 6 S. 78 f.; 127 II 1 E. 2 S. 5, mit Hinweisen; grundlegend BGE 124 I 327 E. 4 S. 332 ff.); der Erlass positiver Anordnungen oder Feststellungen ist demnach ausgeschlossen. Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten, soweit mehr als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt wird.
1.3 Umstritten sind Aufwendungen aus Bürgschaftsverpflichtungen, die von B._____ zur Finanzierung der C._____ AG eingegangen, als Aufwand der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin belastet und bei ihr von den Steuerbehörden als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet wurden. Zudem sind dem Geschäftsaufwand der Beschwerdeführerin belastete Kosten aus einem Aktenherausgabeprozess zwischen ihr und B._____ einerseits und andererseits den Unternehmen D._____ SA, E._____ AG, F._____ und G._____ AG (in denen B._____ vorher als Verwaltungsratspräsident gewirkt hatte) steuerlich nicht anerkannt worden. Die Beschwerdeführerin wirft dem Verwaltungsgericht bzw. der Rekurskommission vor, von einem falschen Sachverhalt ausgegangen zu sein bzw. falsche Sachverhaltsannahmen getroffen, gewisse Vorbringen wegen des Novenrechts im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht berücksichtigt und damit ihr rechtliches Gehör verletzt zu haben.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin genügt den Begründungsanforderungen einer staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG) nicht. Soweit die Beschwerdeführerin auf Grund des Novenrechts mit ihren Vorbringen nicht gehört wurde, hätte sie ausgehend von den massgebenden Gesetzesvorschriften darlegen müssen, inwiefern diese nicht nur unzutreffend, sondern darüber hinaus qualifiziert unrichtig und damit willkürlich angewendet worden sein sollen (BGE 123 III 261 E. 4a S. 270; 110 Ia 1 E. 2a S. 3). Auch die Rüge, das Verwaltungsgericht sei bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts in Willkür verfallen, wird nicht rechtsgenügend erhoben. Die Beschwerdeführerin behauptet, sie sei mit ihren Darstellungen nicht gehört worden, und stellt den Ausführungen des Verwaltungsgerichts, die sie als falsch oder willkürlich bezeichnet, bloss ihre Sicht der Dinge gegenüber. Eine solche, rein appellatorische Begründung genügt für die Substanziierung der Willkürrüge im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nicht. Ebenso wenig ist eine Verfahrensverzögerung durch die Steuerbehörden ausreichend substanziiert. Auf die Beschwerde ist insoweit nicht einzutreten.
2. Soweit die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 29 Abs. 1 BV eine fehlende Rechtsmittelbelehrung rügt, kann ihr nicht gefolgt werden. Es besteht keine bundesrechtliche Bestimmung, wonach mit einer Rechtsmittelbelehrung auf die Möglichkeit des ausserordentlichen Rechtsmittels (vgl. Art. 35 Abs. 2 VwVG) der staatsrechtlichen Beschwerde hingewiesen werden müsste (vgl. BGE 98 Ib 333 E. 2a S. 337 ff., mit Hinweisen; Jean-François Egli, La protection de la bonne foi dans le procès, in Verfassungsrechtsprechung und Verwaltungsrechtsprechung, Sammlung von Beiträgen veröffentlicht von der I. öffentlichrechtlichen Abteilung des schweizerischen Bundesgerichts, Zürich 1992, S. 231; Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 86/I). Dass eine entsprechende Pflicht aus dem zürcherischen Verfahrensrecht abgeleitet werden könnte, ist weder geltend gemacht noch nachgewiesen.
3.
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit nicht einzutreten. Die als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommene Eingabe erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird nicht eingetreten.
2.
Die Eingabe wird als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen und abgewiesen, soweit darauf einzu-

treten ist.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Staat Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 28. November 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: