

BGer 2P.3/2002 vom 3. April 2002

Bundesgericht, 2002-04-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.3_2002

FR: TF 2P.3/2002 du 3 avril 2002

IT: TF 2P.3/2002 del 3 aprile 2002

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

a) Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die staatsrechtliche Beschwerde die wesentlichen Tatsachen und eine kurzgefasste 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. Die Beschwerdeführer haben sich mit der Begründung des angefochtenen Entscheids zu befassen und zu erklären, welches geschriebene oder ungeschriebene verfassungsmässige Individualrecht ihrer Ansicht nach verletzt sein soll. Werfen sie der kantonalen Behörde vor, sie habe mit ihrer Anwendung des kantonalen Rechts Art. 9 BV verletzt, so genügt es nicht, wenn sie einfach behaupten, der angefochtene Entscheid sei willkürlich. Sie haben vielmehr die Rechtsnorm, die qualifiziert unrichtig oder nicht angewandt worden sein soll, zu bezeichnen und anhand der angefochtenen Subsumtion zu zeigen, inwiefern der Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Willkür zudem nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, sondern nur wenn der angefochtene Entscheid im Ergebnis offensichtlich unhaltbar ist (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56, mit Hinweisen). Auf ungenügend begründete Rügen und rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 125 I 71 E. 1c S. 76, 492 E. 1b S. 495, je mit Hinweisen). Die vorliegende Eingabe genügt diesen Anforderungen nur teilweise. Soweit pauschal eine Verletzung von Art. 5 BV (Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns) und Art. 127 BV (Grundsätze der Besteuerung) gerügt wird, erschöpfen sich die Vorbringen in rein appellatorischer Kritik, ohne im Einzelnen darzulegen, weshalb diese Rechte nach Ansicht der Beschwerdeführer verletzt sein sollen. Ebenso wenig kann auf die Willkürzüge eingetreten werden, soweit allgemein geltend gemacht wird, das Verwaltungsgericht stütze sich bei der Ermittlung der aktivierungspflichtigen Unkosten auf selbstentwickelte Kriterien, die sich als verfassungswidrig erwiesen. Derartige Vorbringen vermögen den Anforderungen an die Begründung nicht zu genügen.

E. 2

Es ist unbestritten, dass für die Steuerveranlagung 1991/92 wegen des Wechsels von der unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit das Erwerbseinkommen aufgrund des Geschäftsjahres 1991 zu ermitteln ist. Ebenfalls besteht Einvernehmen darüber, dass der

Beschwerdeführer berechtigt ist, rückwirkend nach der Soll-Methode abzurechnen, wobei per Ende 1991 die angefangenen Arbeiten zu aktivieren und in die Einkommensberechnung miteinzubeziehen sind. Umstritten ist hingegen, wie der Wert der angefangenen Arbeiten zu bemessen ist. Das Verwaltungsgericht hat erwogen, dass unter dem Titel "angefangene Arbeiten" grundsätzlich die aufgelaufenen Unkosten im Umfang von rund Fr. 130'000.-- zu aktivieren seien. Demgegenüber anerkennen die Beschwerdeführer grundsätzlich eine Aktivierungspflicht für angefangene Arbeiten im Umfang von höchstens 15 Prozent der Unkosten. Sie machen geltend, die Tarifordnung der aargauischen Notare erlaube nur eine zurückhaltende Aktivierung der angefangenen Arbeiten. Ausserdem habe das Verwaltungsgericht bei der Ermittlung der angefangenen Arbeiten die Kennzahlen des Notariatsbüros des Vaters herangezogen, die indessen mit den Kennzahlen des Büros des Beschwerdeführers nicht vergleichbar seien. Richtigerweise sei von der Praxis des Kantons Bern auszugehen, wonach eine Aktivierungspflicht lediglich im Umfang von zehn Prozent bestehe. a) Nicht näher einzutreten ist auf die Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach für die Ermittlung der angefangenen Arbeiten auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern aus dem Jahr 1983 abzustützen sei. Sie legen nicht dar, weshalb das Urteil des Kantons Bern für das vorliegende Verfahren des Kantons Aargau massgebend sein soll. Zudem hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in seinem Urteil zu Recht darauf hingewiesen, dass im Berner Entscheid der Ansatz von zehn Prozent nicht zur Diskussion stand (vgl. dazu StE 1984 B 23.43.1 Nr. 2 E. 3d). b) Das Verwaltungsgericht hat erwogen, die Beschwerdeführer könnten aus der im Jahre 1991 gültigen Notariatsordnung aus dem Jahre 1911 nichts zu ihren Gunsten ableiten, da diese Art. 404 Abs. 2 OR widerspreche. Die bundesrechtliche Regelung sei zwingender Natur und selbst wenn der Notariatstarif hinsichtlich der darin geregelten Positionen noch als Zwangstarif ausgestaltet gewesen sei, seien derartige Ersatzansprüche dadurch weder ausdrücklich noch sinngemäss ausgeschlossen gewesen. Ansonsten wäre das allgemein verpönte Erfolgshonorar statuiert worden. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Notariatsordnung aus dem Jahre 1911 dem Obligationenrecht widerspricht. Sie sind aber der Meinung, die Notare hätten sich an das geltende Notariatsrecht gehalten, weshalb nicht auf fiktive Werte bei der Einkommensermittlung abgestellt werden dürfe. Dies stelle eine Verletzung von Art. 5 Abs. 1, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV dar. Wenn ein kantonales Gericht bei der Anwendung kantonalen Rechts dessen Übereinstimmung mit dem übergeordneten Bundesrecht prüft, so ist dies nicht zu beanstanden. Kommt es dabei zum Ergebnis - welches von den Beschwerdeführern ausdrücklich nicht beanstandet wird -, dass das kantonale Recht bundesrechtswidrig ist, so hat es ihm die Anwendung zu versagen. Dies ergibt sich schon aus Art. 49 BV. Indem das Verwaltungsgericht die Anwendung der Notariatsordnung verweigerte, hat es weder gegen Grundsätze des rechtsstaatlichen Handelns noch gegen das Gleichheitsgebot oder das Willkürverbot verstossen, und es kann offenbleiben, ob diese Rügen überhaupt rechtsgenügend erhoben worden sind (vgl. E. 1). c) Die Beschwerdeführer machen geltend, das Verwaltungsgericht habe für die Ermittlung der aktivierungspflichtigen Unkosten für angefangene Arbeiten auf die Kennzahlen des Vaters des Beschwerdeführers in den Jahren 1985/86 bis 1989/90 abgestellt. In diesen Jahren habe der Vater indessen sein Arbeitspensum einerseits massgeblich vermindert und andererseits hätten in den Jahren 1985 bis 1990 zwei Notare ein volles Pensum geleistet, im Jahr 1991 indessen nur noch ein einziger Notar. Mit dem Heranziehen dieser Vergleichszahlen werde Art. 8 Abs. 1 BV verletzt. Demgegenüber hat das Verwaltungsgericht erwogen, das Notariatsbüro sei praktisch nahtlos vom Vater auf den Sohn übertragen worden. Es sei

daher anzunehmen, dass der Kundenstamm weitgehend erhalten geblieben sei. Bei Betrachtung der vom Beschwerdeführer deklarierten Praxiseinnahmen aus dem Jahre 1992 im Umfang von rund Fr. 713'000.-- und der Einnahmen des Vaters, welche in den Jahren 1989/90 im Durchschnitt rund Fr. 1'040'000.--, 1987/88 rund Fr. 733'000.-- und 1985/86 rund Fr. 578'000.-- betragen, werde deutlich, dass die Verhältnisse von Vater und Sohn vergleichbar seien. In diesen Jahren habe der Aufwand durchschnittlich 60 Prozent betragen. Die Erfahrungszahlen sind eine wichtige Methode bei der Ermittlung von ermessensweise festzulegenden Faktoren. Sie drücken betriebswirtschaftliche Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Erfahrungszahlen sind zwar weder Rechtssätze noch unumstössliche Beweismittel, sondern Richtlinien für die Schätzung und damit Hilfsmittel der Einschätzungsbehörden und beruhen auf einer natürlichen Vermutung. Als solche sind sie geeignet, bei der Einschätzung Ungewissheiten des Sachverhalts zu überbrücken (vgl. dazu Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/Bern 1991, N 20 ff. zu § 144; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 17 ff. zu § 138, N 58 zu § 139 mit Hinweisen). Auch dem Bundesrecht ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen nicht fremd (vgl. Art. 130 Abs. 2 2. Satz DBG). Im vorliegenden Fall besteht eine derartige Unsicherheit in der Sachverhaltsermittlung. Eine Abgrenzung der angefangenen Arbeiten und des damit verbundenen Aufwands ist insbesondere beim Eintritt in die Steuerpflicht von Bedeutung, da sie auch als Bemessungsbasis für die künftigen Veranlagungen dient. Es ist deshalb grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn für die Festlegung auf Erfahrungszahlen abgestellt wird. Das Verwaltungsgericht hat ohne Willkür erwogen, dass von einer praktischen Weiterführung des väterlichen Notariatsbüros durch den Sohn ausgegangen werden kann. Es darf deshalb auch bei der Ermittlung der aktivierungspflichtigen Unkosten für angefangene Arbeiten auf die Durchschnittszahlen des Notariatsbüros der Jahre 1985 bis 1990 abgestellt werden. Die Beschwerdeführer verkennen, dass für die Bewertung der aktivierungspflichtigen Unkosten für angefangene Arbeiten nicht massgebend ist, ob die Einnahmen von zwei voll- oder einem voll- und einem teilweise beschäftigten Notar erzielt worden sind. Entscheidend ist die Vergleichbarkeit des Betriebs und die Höhe der erzielten Einnahmen. Das Abstellen auf Durchschnittswerte mehrerer Geschäftsjahre ist dabei sachgerecht (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Band 1, Zürich 1998, S. 149). Eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV ist nicht ersichtlich. d) Die Beschwerdeführer beanstanden zudem, das Verwaltungsgericht habe bei der Kontrollrechnung zu Unrecht die Unkosten gemäss lit. C Ziff. 15 bis 17 des Fragebogens nicht berücksichtigt. Die gesamten Kosten würden Fr. 425'465.-- betragen. Das Verwaltungsgericht habe Kennziffern verglichen, die nicht nach den gleichen Grundsätzen ermittelt worden seien, was Art. 8 BV verletze. Die Unkosten gemäss lit. C Ziff. 15 bis 17 umfassen berufsbedingte Fahr- und Reisespesen, Abschreibungen sowie andere berufsbedingte Auslagen. Angefangene Arbeiten sind wie Halbfabrikate (Handbuch der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 143 ff.) zu den bis zum Stichtag auf sie entfallenden Selbstkosten (Material-, Lohn- und Betriebskosten) zu aktivieren. Nicht darunter fallen die unter lit. C Ziff. 15 bis 17 deklarierten Aufwendungen (vgl. dazu Baur/Klöti-Weber/ Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., N 85 zu § 22; Reimann/Zuppinger/ Schärrier, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, N 113 und 121 zu § 19 lit. b). Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass das vom Vater gekaufte Guthaben im Betrag von Fr. 207'545.-- berücksichtigt wird, ist es doch im Jahr

1991 tatsächlich angefallen. Von einer zweimaligen Berücksichtigung kann deshalb nicht gesprochen werden. e) Die Beschwerdeführer rügen schliesslich, das Verwaltungsgericht habe zu Unrecht die in lit. C Ziff. 9 des Fragebogens enthaltenen persönlichen Beiträge des Steuerpflichtigen an die AHV/IV/EO in der Höhe von Fr. 9'507.-- berücksichtigt. Wenn das Eigensalär nicht aktivierungsfähig sei, dürften auch diese Beiträge nicht aktiviert werden. Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben. Nach dem Gesagten durfte das Verwaltungsgericht ohne in Willkür zu verfallen zur Bewertung der aktivierungspflichtigen Unkosten für angefangene Arbeiten bei der Geschäftsübernahme von den durchschnittlichen Unkosten ausgehen, die in den vorausgehenden Jahren angefallen sind. Diese betragen nach den unwidersprochenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts rund 60 Prozent der Bruttoeinnahmen. Der von den Beschwerdeführern beanstandeten Kontrollrechnung kommt demzufolge keine entscheidende Bedeutung zu.

E. 3

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorbringen der Beschwerdeführer den angefochtenen Entscheid nicht als verfassungswidrig erscheinen lassen. Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Entsprechend diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.