Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.40/2002/sch

Urteil vom 1. Mai 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Küng.

X._____ AG, Beschwerdeführerin,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau.

Art. 9 BV (Staats- und Gemeindesteuern 1995/1996),

(Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 6. Dezember 2001)

Sachverhalt:
A.
Am 9. Juli 1992 kaufte die X._____ AG von ihrem Aktionär A._____ das Grundstück IR Wohlenschwil Nr. 170, Parzelle 175 (33,03 a, Gebäudeplatz, Umgelände, Strasse, Wohnhaus mit Werkstatt Nr. 115, Schopf Nr. 110) zum Preis von Fr. 2'915'500.–. Im Auftrag von A._____ hatte B._____, dipl. Architekt ETH/SIA, zuvor eine Schätzung der Liegenschaft vorgenommen und deren Verkehrswert auf Fr. 2'948'000.– geschätzt.
B.
In der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 1995/96 deklarierte die X._____ AG für das Geschäftsjahr 1992/93 einen Reinertrag von Fr. 673'259.–, für das Geschäftsjahr 1993/94 einen Verlust von Fr. 808'825.–. Letzterer beruhte im Wesentlichen auf einer im Jahresabschluss vom 31. März 1994 auf der erwähnten Parzelle 175 vorgenommenen Wertberichtigung von Fr. 730'264.–.
Gestützt auf eine Verkehrswertschätzung der Sektion Grundstückschatzungen vertrat das Steueramt des Kantons Aargau im Veranlagungsverfahren die Auffassung, der Kauf der Liegenschaft sei zu einem übersetzten Preis erfolgt. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. November 1997 kürzte es, ausgehend von einem zulässigen Einbringungswert von Fr. 2'240'700.–, zuzüglich einer Schätzungstoleranz von Fr. 249'300.– (ca. 10 %), d.h. insgesamt Fr. 2'490'000.–, die vorgenommene Wertberichtigung um Fr. 425'000.– und veranlagte die X._____ AG für die Steuerjahre 1995 und 1996 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 144'717.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 2'222'093.–. Die dagegen gerichtete Einsprache der X._____ AG wies das Steueramt des Kantons Aargau am 1. September 1998 ab.
C.
Einen durch die X._____ AG beim Steuerrekursgericht des Kantons Aargau erhobenen Rekurs wies dieses mit Entscheid vom 14. Dezember 2000 ab.

Die gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau am 6. Dezember 2001 ab.
D.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 4. Februar 2002 beantragt die X._____ AG dem Bundesgericht, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 6. Dezember 2001 "wegen willkürlicher Untersu-

chung, Sachverhalts- und Beweiswürdigung" aufzuheben.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten sei.

Das Steueramt des Kantons Aargau beantragt unter Verweisung auf die Stellungnahme des Verwaltungsgerichts, die Beschwerde abzuweisen.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Willkürverbotes (Art. 9 BV). Diese erblickt sie darin, dass das Verwaltungsgericht die durch das kantonale Steueramt vorgenommene Aufrechnung von Fr. 425'000.– geschützt habe, obwohl dessen Vorgehen "voller Widersprüchlichkeiten" sei und "Treu und Glauben (§ 127 StG)" verletze.
1.2 In der staatsrechtlichen Beschwerde sind die als verletzt erachteten verfassungsmässigen Rechte oder deren Teilgehalte zu bezeichnen; überdies ist in Auseinandersetzung mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheids im Einzelnen darzulegen, worin die Verletzung der angerufenen Verfassungsrechte bestehen soll (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren prüft das Bundesgericht nur klar und detailliert erhobene Rügen (Rügeprinzip), welche soweit möglich zu belegen sind. Auf ungenügend begründete Rügen und rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (vgl. BGE 127 III 279 E. 1c S. 282; 125 I 492 E. 1b S. 495, je mit Hinweisen). Rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV), so reicht es - anders als bei einem appellatorischen Rechtsmittel - nicht aus, die Rechtslage aus Sicht des Beschwerdeführers darzulegen und den davon abweichenden angefochtenen Entscheid als willkürlich zu bezeichnen; vielmehr ist anhand der angefochtenen Subsumtion im Einzelnen aufzuzeigen, inwiefern das kantonale Gericht willkürlich entschieden haben soll und der angefochtene Entscheid deshalb an einem qualifizierten und offensichtlichen Mangel leidet (BGE 117 Ia
10 E. 4b S. 11 f.).
1.3 Ein Entscheid ist willkürlich, wenn er 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 zuwider läuft. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (BGE 125 II 10 E. 3 S. 15, 129 E. 5b S. 134). Es genügt zudem nicht, dass bloss die Begründung des angefochtenen Entscheids unhaltbar ist. Dessen Aufhebung rechtfertigt sich nur, wenn dies auch in Bezug auf das Ergebnis zu bejahen ist (BGE 125 II 129 E. 5b S. 134).
2.
2.1 Gegenstand des kantonalen Verfahrens war die Veranlagung der Beschwerdeführerin für die Staats- und Gemeindesteuern 1995 und 1996. Bemessungsgrundlage waren daher die Geschäftsjahre 1992/93 und 1993/94 der Beschwerdeführerin (vgl. § 23 des auf diesen Fall noch anwendbaren aargauischen Gesetzes über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaften vom 5. Oktober 1971 [Aktiensteuergesetz, AStG]). Dass der Grundstückskauf vom Juli 1992 im Geschäftsjahr 1992/93 zu verbuchen war, wird auch von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt.
2.2 Gemäss § 10 Abs. 2 lit. b AStG fallen für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages auch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere auch verdeckte Gewinnausschüttungen, in Betracht.

Nach den kaufmännischen Bilanzierungsvorschriften war die Beschwerdeführerin berechtigt und verpflichtet, die erworbene Liegenschaft in ihrer Buchhaltung im Zeitpunkt des Erwerbs des zivilrechtlichen Eigentums (d.h. im Geschäftsjahr 1992/93) zum Anschaffungswert zu aktivieren (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Hrsg. Martin Zweiifel/ Peter Athanas, Art. 58 N 66 ff.). Erfolgt der Kauf indessen von einem Aktionär zu einem übersetzten Preis, ist der den angemessenen Preis übersteigende Teil des Kaufpreises als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten und demzufolge nicht aktivierbar, sondern dem Reinertrag zuzurechnen.
3.

3.1 Nachdem die Beschwerdeführerin ihre Steuererklärung im März 1996 eingereicht hatte, beanstandete das Steueramt des Kantons Aargau am 10. April 1997 zunächst lediglich die wegen angeblich gesunkener Landpreise vorgenommene Wertberichtigung von Fr. 730'264.–; dies mit der Begründung, der Landwert sei in der kurzen Zeit seit dem Erwerb nicht gesunken.

Im weiteren Verlauf des Veranlagungsverfahrens beauftragte das Kantonale Steueramt dann aber die Sektion Grundstückschatzungen, den Verkehrswert der Liegenschaft per Juli 1992 (Kauf) und per März 1994 (Wertberichtigung) zu schätzen. Gestützt auf das Resultat dieser Schätzung vertrat das Kantonale Steueramt schliesslich die Auffassung, der Kauf sei zu einem übersetzten Preis erfolgt. Dementsprechend erliess es am 10. November 1997 die definitive Veranlagungsverfügung, in welcher ein Betrag von Fr. 425'000.– als überhöhter Kaufpreis der Liegenschaft zum Ertrag aufgerechnet worden ist.

Die Beschwerdeführerin rügt diese "Umkehr der Argumentationskette" als willkürlich und Verstoss gegen Treu und Glauben.
3.2 Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) wird namentlich das Verbot des Rechtsmissbrauchs und des widersprüchlichen Verhaltens abgeleitet. Zudem gewährt der Grundsatz dem Bürger unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen, Auskünfte oder Sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde (vgl. BGE 127 II 377 mit Hinweisen). Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren (Urteil 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001, E. 2d).
3.3 Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid dargelegt, weshalb das Verhalten des Kantonalen Steueramtes keine Grundlage abgebe, den gestützt auf das Gutachten von B._____ festgesetzten Kaufpreis nach Treu und Glauben, das heisst ungeachtet des tatsächlichen Verkehrswertes der Parzelle im Juli 1992, als massgeblichen Einbringungswert zu bezeichnen (E. 2). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht im Einzelnen auf, inwiefern diese Begründung sachlich unhaltbar und damit willkürlich sein soll, sondern stellt der Argumentation des Verwaltungsgerichts vielmehr ihre eigene, abweichende Sicht der Dinge gegenüber. Auf diese den Begründungsanforderungen nicht genügende Rüge kann daher nicht eingetreten werden.

Unter diesen Umständen durfte sich das Verwaltungsgericht - ohne in Willkür zu verfallen - auf die Prüfung beschränken, ob der Kauf der Parzelle durch die Beschwerdeführerin zu einem übersetzten Preis erfolgt und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt sei.
4.
4.1 Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid zur Bestimmung des angemessenen Kaufpreises - ausgehend von der Berechnung des Steuerrekursgerichts - dargelegt, aus welchen Gründen der Schätzung des Steuerrekursgerichts (geschätzter Verkehrswert Fr. 2'220'000.–, basierend auf der Schätzung des Kantonalen Steueramtes, Schätzer C._____, geschätzter Verkehrswert Fr. 2'240'700.–) gegenüber der Schätzung B._____ (geschätzter Verkehrswert Fr. 2'948'000.–) im Wesentlichen der Vorzug zu geben ist. Mit dieser ausführlich begründeten Darstellung der Verkehrswertberechnung (geschätzter Verkehrswert Fr. 2'252'450.–) setzt sich die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht im Einzelnen auseinander. Sie begnügt sich auch hier mit einer vagen appellatorischen Kritik an einzelnen Bemessungskriterien, ohne aufzuzeigen, inwiefern diese mit sachlichen Gründen nicht haltbar und damit willkürlich seien. Dies gilt insbesondere in Bezug auf die Gewichtung von Ertragswert und Realwert. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann daher auf die insoweit ungenügend begründete Beschwerde nicht eingetreten werden.
4.2 Das kantonale Steueramt hat zu Gunsten der Beschwerdeführerin eine Schätzungstoleranz von ca. 10 % zum geschätzten Verkehrswert hinzugerechnet, damit den mit einer Schätzung verbundenen Unsicherheiten angemessen Rechnung getragen und den zulässigen Einbringungswert auf Fr. 2'490'000.– festgelegt. Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts hat dazu ausgeführt, mit diesem Vorgehen sei sämtlichen Unsicherheitsfaktoren, insbesondere auch hinsichtlich des angemessenen Gebäudeumschwungs, ausreichend Rechnung getragen worden. Obwohl seine eigene Schätzung des Verkehrswertes geringfügig höher als jene des Steuerrekursgerichts ausgefallen sei, bestehe kein Anlass, vom Schluss des Steuerrekursgerichts abzuweichen, welches von einem akzeptierbaren Kaufpreis von Fr. 2'490'000.– ausgegangen sei. Diese Schlussfolgerung erweist sich als nicht offensichtlich unhaltbar, weshalb das angefochtene Urteil auch im Ergebnis nicht als willkürlich erscheint.

5.
Die staatsrechtliche Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht im Verfahren nach Art. 36a OG:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin sowie dem Steueramt und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. Mai 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: