[AZA 0/2]
2P.3/2002/bie

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

3. April 2002

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Müller, Ersatzrichter
Cavelti und Gerichtsschreiberin Diarra.

_____

In Sachen
A. und B.X._____, in D._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Johannes Jakob Säuberli, Nordstrasse 19, Zürich,

gegen
Steueramt des Kantons Aargau, Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer,

betreffend
Art. 5, 8, 9 und 127 BV
(Staats- und Gemeindesteuern 1991/92), hat sich ergeben:

A.- Per 1. Januar 1991 übernahm A.X._____ das Notariatsbüro seines Vaters C.X._____ in D._____, wo er zuvor schon als Angestellter tätig war. Das Mobiliar und die Einrichtungen erwarb er mit Kaufvertrag vom 4. Januar 1991 für Fr. 130'000.–. Über die Debitoren und angefangenen Arbeiten per Ende 1990, deren Erlöse 1991/92 auf das Notariatsbüro übergegangen waren, schlossen C.X._____ und A.X._____ am 2. August 1992 eine Vereinbarung. Darin wurden die Debitoren auf Fr. 231'357. 85, die Grundbuchrechnungen und Auslagen auf Fr. 78'293. 65 oder total auf rund Fr. 308'000.– festgelegt.

B.- A.X._____ reichte zusammen mit der Steuererklärung 1993/94 den Fragebogen für Anwälte, Notare und Geschäftsagenten und Steuerberater ein, der für die Jahre 1991 und 1992 nach der Ist-Methode ausgefüllt war. Mit Schreiben vom 16. Juni 1994 teilte er demgegenüber mit, es sei vorgesehen, auf die Soll-Methode überzugehen, und zwar rückwirkend per Anfang 1991. Nach verschiedenen Abklärungen über die Frage, wie der Gewinn des Jahres 1991 zu ermitteln sei, veranlagte die Steuerkommission D._____ A. und B.X._____ am 20. Juni 1995 für die Steuerjahre 1991/92 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 183'700.–, wobei die angefangenen Arbeiten per Ende 1991 mit Fr. 230'000.– bewertet wurden, und zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 208'000.–. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen.

Mit Entscheid vom 1. Oktober 1998 hiess das Steuerrekursgericht einen Rekurs der Steuerpflichtigen teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 167'200.–, die Debitoren per 31. Dezember 1991 auf Fr. 60'111.– und die angefangenen Arbeiten per 31. Dezember 1991 auf Fr. 130'000.– fest.

A. und B.X._____ erhoben gegen den Rekursentscheid Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau und beantragten, das steuerbare Einkommen sei von Fr. 167'200.– um Fr. 61'200.– auf Fr. 106'000.– herabzusetzen. Mit Urteil vom 24. Oktober 2001 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab. Es erwog im Wesentlichen, die Ermittlung der aktivierungspflichtigen Unkosten sei sachgerecht und den konkreten Verhältnissen entsprechend angemessen erfolgt. Es bestehe deshalb keine Veranlassung, vom Ergebnis des Steuerrekursgerichts abzuweichen.

C.- A. und B.X._____ erheben mit Eingabe vom 4. Januar 2002 staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht und beantragen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 24. Oktober 2001

aufzuheben. Sie rügen eine Verletzung von Art. 5, 8, 9 und 127 BV.

Das Verwaltungsgericht und das Steueramt des Kantons Aargau schliessen auf Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

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 Willkürrüge 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.

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 Gleicheitsgebot oder das Willkürverbot verstossen, und es kann offenbleiben, ob diese Rügen überhaupt rechtsgenüglich 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 anderseits 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.– betrugen, 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 teilzeitlich 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/ Schärrer, 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 betrugen nach den unwidersprochenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts rund 60 Prozent der Bruttoeinnahmen. Der von den Beschwerdeführern beanstandeten Kontrollrechnung kommt demzufolge keine entscheidende Bedeutung zu.
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).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Steueramt sowie dem Verwaltungsgericht (2. Kammer) des Kantons Aargau schriftlich mitgeteilt.

_____

Lausanne, 3. April 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: