

schaftliche Normalbedarf überschritten würde. In diesem Punkt erweist sich somit der Einspracheentscheid als zutreffend. Die vom Steuerrekursgericht vorgenommene reformatio in peius ist rückgängig zu machen.

27 Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (§ 44 StG; Art. 11 Abs. 2 StHG).

- **Zusprechung einer IV-Rente, verbunden mit Nachzahlung der bereits verfallenen Rentenbeträge. Nachzahlung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 44 StG. Für die Ermittlung des Steuersatzes im Jahr der Nachzahlung sind die im gleichen Jahr noch folgenden monatlichen Rentenzahlungen in die Umrechnung der Nachzahlung einzubeziehen.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. Februar 2005 in Sachen KStA gegen Steuerrekursgericht und A.K. Publiziert in StE 2005, B 29.2 Nr. 10.

28 Mindeststeuer auf Grundstücken (§ 89 StG).

- **Die Regelung stellt eine genügende gesetzliche Grundlage dar und ist verfassungsmässig (Erw. 1, 5).**
- **Die Steuer beträgt 1,5 % des Buchwerts der Grundstücke, ohne Zuschläge (Erw. 4.2).**
- **Miethäuser einer Immobiliengesellschaft gelten nicht als Betriebsgrundstücke (Erw. 3).**
- **Die Ausnahme betreffend WEG gilt für Träger und Organisationen des gemeinnützigen Wohnbaues, nicht aber - hier nur bezogen auf einzelne Grundstücke - bei anderen Organisationen (Erw. 4.1).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. August 2005 in Sachen E. Immobilien AG gegen Steuerrekursgericht. Zur Publikation in StE 2006 vorgesehen.

Sachverhalt

Von den juristischen Personen erhebt der Kanton eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer, basierend auf dem Reingewinn und dem Eigenkapital (§ 1 Abs. 1 lit. b, § 67, § 82 StG; vgl. auch Art. 2 Abs. 1 lit. b, Art. 24 Abs. 1, Art. 29 Abs. 1 StHG). In § 88 StG wird eine allgemeine Mindeststeuer statuiert, in § 89 StG eine Mindeststeuer auf Grundstücken. Die genannten Bestimmungen lauten:

§ 88

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten eine Mindeststeuer. Diese beträgt als einfache (100%ige) Kantonssteuer Fr. 500.-- für Kapitalgesellschaften, Fr. 100.-- für Genossenschaften und Fr. 5'000.-- für internationale Konzernkoordinationszentralen.

§ 89

¹ Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten eine Mindeststeuer von 1,5 ‰ auf dem Buchwert ihrer im Kanton gelegenen Grundstücke, sofern diese Mindeststeuer höher ist als die geschuldete ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer.

² Von dieser Mindeststeuer sind ausgenommen

a) neu gegründete Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für die ersten 2 Geschäftsjahre, wenn sie nicht durch Umstrukturierung aus einem andern Unternehmen entstanden sind;

b) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für Grundstücke, auf denen sie zur Hauptsache ihren Betrieb führen;

c) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche die Voraussetzungen für Bundeshilfe nach Art. 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974 erfüllen.

In § 90 StG mit der Marginalie "Zuschläge zur Kantonssteuer" wird festgelegt:

§ 90

Juristische Personen entrichten nebst den in andern Gesetzen festgelegten Zuschlägen folgende Zuschläge auf der einfachen Kantonssteuer vom steuerbaren Reingewinn und Eigenkapital:

a) einen Kantonssteuerzuschlag von 5 %;

b) einen Zuschlag von 50 % an die Einwohnergemeinden, in denen die juristische Person steuerpflichtig ist.

Bei den Zuschlägen gemäss anderen Gesetzen handelt es sich um die Zuschläge gemäss § 15 Abs. 1 des Spitalgesetzes vom 19. Oktober 1971 und gemäss § 6 lit. a und b des Finanzausgleichsgesetzes vom 29. Juni 1983 (in der Fassung gemäss § 260 StG).

Aus den Erwägungen

1.1. Das frühere, bis 2000 geltende Recht kannte ab 1991 eine allgemeine Mindeststeuer der juristischen Personen (§ 19^{ter} AStG in der Fassung vom 11. September 1990), entsprechend § 88 StG, nicht aber eine Mindeststeuer auf Grundstücken analog zu § 89 StG. Lediglich für die steuerbefreiten juristischen Personen war eine Grundsteuer von § 2 ‰ auf dem Steuerwert derjenigen Grundstücke statuiert, die ihnen zur Hauptsache durch den Vermögenswert und -ertrag dienten (§ 13 Abs. 2 des Steuergesetzes [aStG] vom 13. Dezember 1983; vgl. dazu Marianne Klöti-Weber, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, [1. Auflage] Muri/Bern 1991, § 13 aStG N 94 ff. sowie den BGE in StE 2001, A 21.16 Nr. 7, der die Grundsteuer in dieser Ausgestaltung als verfassungswidrig erkannte).

Für das neue Steuergesetz war ursprünglich keine Änderung vorgesehen. Erst in der Vorlage zur zweiten Beratung durch den Grossen Rat schlug der Regierungsrat einen neuen § 86a "Mindeststeuer auf Grundstücken" vor (vgl. dazu Botschaft des Regierungsrats zur Totalrevision des aargauischen Steuergesetzes [Bericht und Entwurf zur 2. Beratung] vom 19. August 1998, S. 48 f.). Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Seit Jahren entrichten die grossen Versicherungsgesellschaften ohne Sitz und Betriebsstätte im Kanton äusserst bescheidene, den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht angemessene Steuern. ... Die Mehrheit der Kantone kennt deshalb eine Mindeststeuer auf Grundeigentum, um zumindest ein minimales Steuersubstrat sicherzustellen. ... Die Grundsteuer soll einfach ausgestaltet sein. Als Vorlage könnte die Grundsteuer der juristischen Personen mit besonderen Zwecken dienen, welche auf den Steuerwerten basieren. Da für die Liegenschaften von ordentlich besteuerten juristischen Personen keine Steuerwerte existieren, wird hier auf die Buchwerte abgestellt.

Die Buchwerte dürften im Durchschnitt tendenziell höher liegen als die Steuerwerte nach § 50, doch ist durchaus vertretbar, dass die ordentlich besteuerten Gesellschaften etwas stärker belastet werden als die gemeinnützigen Institutionen. Eine Mindeststeuer von 2 ‰ bringt auf der Basis der Buchwerte schätzungsweise einen Ertrag von rund 2,5 Mio. Franken. ... Die Mindeststeuer tritt an die Stelle der Gewinn- und Kapitalsteuer, wenn sie die auf Reingewinn und Eigenkapital geschuldeten Steuern übertrifft. ..."

Der vorgeschlagene § 86a wurde unter Herabsetzung des Steuersatzes auf 1,5 ‰ und mit einer textlichen Verbesserung zum jetzigen § 89 StG.

1.2. In der Botschaft wurde ausdrücklich auf die "grossen ausserkantonalen Versicherungsgesellschaften" hingewiesen, auf welche die neue Bestimmung gemünzt sei. Noch weitergehend wurde in der grossrätlichen Kommission anfänglich behauptet, von der neuen Regelung seien nur die grossen ausserkantonalen Versicherungsgesellschaften betroffen, die im Kanton Liegenschaften besitzen (Protokoll der Sitzung vom 25. September 1998, S. 126 f., Voten Dr. D. Siegrist). Schon an der gleichen Sitzung wurden an dieser Auffassung jedoch Zweifel geäussert (Protokoll, S. 128, Voten Dr. U. Hofmann), und ein Antrag Dr. E. Stieger, die Bestimmung ausdrücklich auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ohne Sitz und Betriebsstätte im Kanton einzuschränken, wurde wegen der möglichen Rechtsungleichheit abgelehnt (Protokoll, S. 127 f., Voten RR Dr. U. Siegrist, Dr. D. Siegrist, R. Gloor, Kommissionspräsident Dr. R. Rohr), mit der ausdrücklichen Begründung, entgegen dem Wortlaut der Botschaft müsse diese Bestimmung im Extremfall auch auf eine aargauische Gesellschaft zutreffen können (Protokoll, S. 128, Votum Dr. R. Rohr). Nach zusätzlichen Abklärungen durch das KStA war man sich an der Sitzung vom 26. Oktober 1998 einig, dass auch ertragslose kantonale Immobiliengesellschaften von der Mindeststeuer erfasst würden, es sich dabei allerdings um eine kleine Anzahl handeln werde (Protokoll, S. 269 f., Voten E. Hunziker, Dr. E. Stieger). Im Plenum des Grossen Rates führte der Kommissionspräsident Dr. R. Rohr aus, die neue Bestimmung betreffe insbesondere ausserkantonale Gesellschaften, die im Aargau über Liegenschaftsbesitz verfügten, aus rechtlichen Gründen unterständen

ihr aber auch Unternehmungen mit Sitz im Aargau. Die neue Steuer solle gemäss Nachrechnung, wegen des Einbezuges innerkantonalen Gesellschaften, trotz reduziertem Satz unverändert 2,5 Mio. Fr. einbringen (Protokoll des Grossen Rates, 1997-2001, S. 1468).

Ohnehin war von Anfang an offensichtlich, dass auch "gewöhnliche" innerkantonale Gesellschaften erfasst werden sollten bzw. zumindest darunter fallen würden; sonst wären beispielsweise die bereits im regierungsrätlichen Entwurf vorhandenen Ausnahmen gemäss Abs. 2 gar nicht erforderlich gewesen (was sich auch klar aus der Botschaft, S. 49, ergibt). Hätte der Grosse Rat dies verhindern wollen, wäre dazu klarerweise eine Änderung des vorgeschlagenen Gesetzestextes im Sinne des Antrags Dr. E. Stieger erforderlich gewesen.

Dass der Gesetzgeber mit der grundsätzlichen Anwendbarkeit auch auf innerkantonale (Immobilien-)Gesellschaften einig ging, ergibt sich aus dem Vorangehenden mit Klarheit. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, nach dem historischen Willen des Gesetzgebers hätten nur die ausserkantonalen Versicherungsgesellschaften von dieser Gesetzesbestimmung betroffen sein sollen, beruht auf einer Selektion aus den Materialien und stellt vor dem dargestellten Hintergrund eine unzulässige Behauptung dar. Sie unterstellt dem Gesetzgeber (Grosser Rat, Stimmbürger) ausserdem, er sei unfähig, einen klaren und in dieser Beziehung zu keinerlei Missverständnissen Anlass gebenden Gesetzestext zu begreifen.

1.3. Minimalsteuern auf Grundstücken sind Objektsteuern, welche in zahlreichen Kantonen erhoben werden, wenn sie zu einem höheren Steuerbetrag als die ordentlichen Steuern führen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind sie verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie auf juristische Personen Anwendung finden, bei denen die ordentliche Besteuerung, basierend auf dem ausgewiesenen Reinertrag und dem Eigenkapital, nicht zu einer hinreichenden Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führt (in diesem Sinne dienen sie dazu, den Effekt legaler Vorkehren zur Steuerminimierung zu beschränken); weiter ist es zulässig, mit einer solchen Steuer eine minimale fiskalische Belastung der im Kanton gelegenen unbeweglichen Güter sicherzustellen (BGE vom 12. Dezem-

ber 2003 in Sachen X.-Baugenossenschaft [2P.80/2003], Erw. 2.1.2 mit Hinweisen). Diese beiden Zwecke (angemessene Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; minimale fiskalische Belastung der Immobilien im Kanton) stehen auch hinter dem neuen § 89 StG (vorne Erw. 1.1).

3.1. Die Beschwerdeführerin behauptet, sie besitze ausschliesslich *Betriebsgrundstücke* im Sinne von § 89 Abs. 2 lit. b StG, welche von der (Bemessung der) Mindeststeuer ausgenommen seien. Dies begründet sie damit, dass die Ausnahmen von § 89 Abs. 2 StG weit auszulegen seien, um dem Willen des Gesetzgebers auf äusserste Zurückhaltung bei der Anwendung der Mindeststeuer auf Grundstücken Rechnung zu tragen. Bei Immobiliengesellschaften, deren Tätigkeit über die blossе Vermögensverwaltung hinausgehe, komme einem grösseren Immobilienkomplex eine eigenständige betriebliche Funktion zu.

3.2. Schon der Ausgangspunkt dieser Argumentation ist zu verwerfen. Wie bereits ausgeführt (vorne Erw. 1), ist kein gesetzgeberischer Wille zu erkennen, die Anwendung von § 89 StG vollständig oder weitestgehend auf ausserkantonale Versicherungsgesellschaften zu beschränken. Demgemäss ist der Bereich der Ausnahmen in Abs. 2 nach normalen Auslegungskriterien zu erschliessen.

Begriffe wie Unternehmen oder Unternehmung, Betrieb, Geschäft und Gewerbe werden alles andere als einheitlich verwendet (vgl. BGE 110 Ib 18 ff.; BGE 115 Ib 266 ff. = StE 1990, B 23.7 Nr. 3; StE 1990, B.72.15.3 Nr. 1; Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 1993, § 1 Rz. 2). Wie sich aus den zitierten Entscheiden des Bundesgerichts ohne weiteres erkennen lässt, muss ihr Inhalt jeweils aus dem konkreten Regelungskontext abgeleitet werden. Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass unter "Betrieb" eine Tätigkeit im Industrie- oder Gewerbebereich und nicht eine Handels- oder Verwaltungstätigkeit u.ä. verstanden wird. Ob das in dieser allgemeinen Form zutrifft, oder ob bei Handels- oder Verwaltungsbetrieben allenfalls darauf abzustellen ist, ob am fraglichen Ort - wie beispielsweise bei einer Handels- oder Verwaltungszentrale - Arbeitnehmer beschäftigt werden, braucht vorliegend keiner abschliessenden Beurteilung,

da § 89 Abs. 2 lit. b StG jedenfalls das vorinstanzliche Verständnis zugrunde liegt. Dies lässt sich vor allem daraus ableiten, dass es bei einer Auslegung, wie sie von der Beschwerdeführerin befürwortet wird, der weiteren Ausnahmebestimmung von lit. c gar nicht mehr bedurft hätte, da die unter das WEG fallenden Gesellschaften und Genossenschaften wohl durchwegs mit allen ihren Grundstücken schon unter die Ausnahme der lit. b fielen. Mit der Vorinstanz ist deshalb festzuhalten, dass die der Beschwerdeführerin gehörenden Miethäuser nicht als Betriebsgrundstücke im Sinne von § 89 Abs. 2 lit. b StG gelten können (vgl. auch BGE 110 Ib 21, wonach bei der Annahme, die Vermietung von Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes "grösste Zurückhaltung" geboten sei, selbst wenn wegen des Umfangs eine kaufmännische Buchhaltung geführt werde). Inhaltlich entspricht dies der basel-städtischen Regelung, die das Bundesgericht in ASA 58/1989-90, S. 58 ff. zu beurteilen hatte und die ausdrücklich statuiert, die blosse Verwaltung und Nutzung des Grundstückes oder der Handel mit diesem gelte nicht als Betrieb (siehe ASA 58/1989-90, S. 61).

4.1.1. Gemäss § 89 Abs. 2 lit. c StG sind Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche die Voraussetzungen für Bundeshilfe nach Art. 51 und 52 WEG erfüllen, von der Mindeststeuer ausgenommen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe für eines ihrer Grundstücke Bundeshilfe nach WEG erhalten und sei somit mit Bezug auf dieses Grundstück dem WEG unterstellt. Aus dem Zweck der genannten StG-Bestimmung ergebe sich, dass diese auch anteilmässig auf einzelne Grundstücke angewendet werden sollte).

4.1.2. In einer groben Unterteilung unterscheidet das WEG vier Arten von finanzieller Hilfe: Erschliessungshilfe und Hilfe für vorsorglichen Landerwerb (Art. 12 ff., 21 ff.), Massnahmen zur Verbilligung der Mietzinse (Art. 35 ff.), Förderung des Wohneigentums (Art. 47 ff.) und Förderung von Trägern und Organisationen des gemeinnützigen Wohnungsbaus (Art. 51 f.). Für die Mietzinsverbilligung und die Wohneigentumsförderung werden Leistungen an die Eigentümer/Vermieter (Art. 39, 42 WEG; Art. 14 VWEG) bzw. an die potentiellen Eigentümer (Art. 47 f. WEG; Art. 36 VWEG) erbracht, und zwar immer bezogen auf eine bestimmte

Wohnliegenschaft. Als Empfänger der Erschliessungshilfe und Hilfe für vorsorglichen Landerwerb kommen öffentlichrechtliche Körperschaften sowie Träger und Organisationen des Wohnungsbaues, die aufgrund öffentlichrechtlicher Verpflichtungen Land für den Wohnungsbau erschliessen, in Frage (Art. 12, 22 WEG; Art. 3 VWEG). Die Förderung von Trägern und Organisationen des gemeinnützigen Wohnungsbaues erfolgt durch direkte finanzielle Leistungen, die nicht an ein bestimmtes Wohnobjekt gebunden sind, wobei die Leistungsempfänger gewichtige Mindestanforderungen hinsichtlich Zweckbestimmung, Zwecksicherung, Geschäftsführung und Statuten erfüllen müssen (Art. 51 f. WEG; Art. 55 f. VWEG).

Indem § 89 Abs. 2 lit. c StG auf Art. 51 f. WEG verweist, steht nur die vollständige Steuerbefreiung einer Gesellschaft oder Genossenschaft in Frage; eine anteilmässige Steuerbefreiung, wie von der Beschwerdeführerin beantragt, ist ausgeschlossen; sie würde den Gesetzeszweck denn auch nur unvollständig erfüllen. Der erwähnte BGE vom 12. Dezember 2003, wo der Anspruch auf Zusatzverbilligungen (nach Art. 35 ff. WEG), der eine grundstücksbezogene Betrachtungsweise und Befreiung von der Steuerpflicht ermöglichen würde, als taugliches Abgrenzungskriterium bezeichnet wurde, bezieht sich auf das Luzerner Recht, das die Ausnahme von der Minimalsteuer auf Grundstücken anders regelt (vgl. Erw. 2.1.1 des genannten BGE), und kann daher nicht herangezogen werden.

4.1.3. Die Beschwerdeführerin behauptet selber nicht, sie falle unter die Träger und Organisationen des gemeinnützigen Wohnungsbaus im Sinne von Art. 51 f. WEG. Es fällt daher weder eine vollständige noch eine teilweise Ausnahme von der Mindeststeuer auf Grundstücken in Betracht.

4.2.1.1. Die *Zuschläge gemäss § 90 lit. a und b StG* erfolgen "auf der einfachen Kantonssteuer vom steuerbaren Reingewinn und Eigenkapital". Was die einfache (100%ige) Kantonssteuer ist, wird in § 2 Abs. 1 StG definiert, nämlich die im ersten und zweiten Teil des Gesetzes festgelegten Einkommens-, Vermögens- und Grundsteuern "sowie die im dritten Teil festgelegten Gewinn- und Kapitalsteuern". Die Gewinn- und die Kapitalsteuer sind im dritten Teil "Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen" in den Abschnitten "B: Ge-

winnsteuer" (§§ 67-81 StG) bzw. "C: Kapitalsteuer" (§§ 82-87 StG) geregelt und basieren, in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Begriffsverständnis, auf dem Reingewinn und dem Eigenkapital als Bemessungsgrundlage (vorne lit. A). Die allgemeine Mindeststeuer (§ 88 StG) und die Mindeststeuer auf Grundstücken (§ 89 StG) sind demgegenüber im Abschnitt "D: Mindeststeuer und Zuschläge zur Kantonssteuer" untergebracht. Während sich aber § 88 StG nahtlos in das generelle System der Steuerbemessung einfügt (vgl. dazu nachfolgend Erw. 4.2.1.2.), handelt es sich bei § 89 StG um etwas anderes als die Gewinn- und die Kapitalsteuer, wie sich namentlich aus der Bemessungsgrundlage ersehen lässt; die Mindeststeuer auf Grundstücken tritt vielmehr, sofern sie höher ist, *an die Stelle* der Gewinn- und Kapitalsteuer (Peter Eisenring, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 89 N 5). Wohl lautet der Titel des dritten Teils, in dem auch die §§ 88-90 StG stehen, "Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen"; doch kann dieser Titel allein, wenn noch weitere Steuern geschaffen werden, nicht bewirken, dass diese anderen Steuern zu Gewinn- und Kapitalsteuern transformiert würden. Wenn schliesslich in § 2 Abs. 4 StG ausdrücklich festgehalten ist, auf den Erbschafts- und Schenkungssteuern und auf den Grundstückgewinnsteuern würden keine Zuschläge erhoben, so kann das zwar als Hinweis gewertet werden, dass auf den hier nicht ausdrücklich erwähnten Steuern Zuschläge vorgesehen sind; doch kommt diesem Argument wenig Gewicht zu, da die Nichterwähnung in einer "Negativliste" dem bei Steuern strengen Erfordernis an die gesetzliche Grundlage für die Steuererhebung - bzw. hier für die Erhöhung des Steuerbetrages - (vgl. Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 128 II 117) kaum genügen kann.

In seinem mehrfach zitierten Präjudiz (Entscheid vom 11. September 2003 in Sachen R. GmbH) geht das Steuerrekursgericht von der Formulierung in § 88 StG aus, wo die statuierten Ansätze ausdrücklich als einfache (100%ige) Kantonssteuer bezeichnet werden. Dass eine analoge Formulierung in § 89 StG fehle, könne einerseits bedeuten, dass die Mindeststeuer auf Grundstücken nicht als einfache Kantonssteuer zu begreifen sei, andererseits aber ebenso gut die Meinung haben, dass die Regelung bei der allgemeinen Mindest-

steuer sich auch auf die besondere Mindeststeuer auf Grundstücken beziehe; der Wortlaut lasse somit keine eindeutigen Schlüsse zu. Dem könnte indessen nur zugestimmt werden, wenn die Mindeststeuer auf Grundstücken tatsächlich als ein Unterfall zur allgemeinen Mindeststeuer erschiene. Dies trifft jedoch nicht zu; vielmehr handelt es sich um eine besondere, von speziellen Voraussetzungen abhängige und im Anwendungsfall viel höhere Steuer als die allgemeine Mindeststeuer (vgl. dazu im Einzelnen nachfolgend Erw. 4.2.1.2.), weshalb es unsachgemäss ist, zu ihrer Auslegung (oder Lückenfüllung) auf die Regelung bei der allgemeinen Mindeststeuer zurückzugreifen.

4.2.1.2. Die Mindeststeuer gemäss § 88 StG kommt zum Zuge, wenn die einfache Kantonssteuer, berechnet auf der ordentlichen Bemessungsgrundlage (Reingewinn, Eigenkapital), weniger als die dort genannten Mindestbeträge ergibt. Reingewinn und Eigenkapital werden fiktiv so angehoben, dass sich für die einfache Kantonssteuer diese Mindestbeträge ergeben.

Die Steuer von 1,5 ‰ auf dem Buchwert der im Kanton gelegenen Grundstücke kommt dagegen zum Zuge, "sofern *diese Mindeststeuer* höher ist als die geschuldete ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer" (§ 89 Abs. 1 StG), wobei als "ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer" - im Gegensatz zur "einfachen Kantonssteuer" (§ 88 StG) - unstreitig die Steuer unter Berücksichtigung aller Zuschläge gilt. Als Bemessungsgrundlage dienen bei § 89 Abs. 1 StG nicht der Reingewinn und das Eigenkapital (in effektiver oder gemäss § 88 StG erhöhter Grösse), sondern der Buchwert der Grundstücke, und die Bemessung der Steuer erfolgt auf grundlegend andere Weise. Für die subsidiäre Anwendung als Mindeststeuer muss diese in ihrer *endgültigen Höhe* mit der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer verglichen werden, und ist die Umschreibung in § 89 Abs. 1 StG als solche anzusehen. Anschliessende Erhöhungen, gemäss § 90 StG, erscheinen als systemwidrig.

4.2.1.3. Zur Berechnung der Mindeststeuer auf Grundstücken bzw. zum Zusammenhang zwischen § 89 und § 90 StG ist den Materialien nichts zu entnehmen. Dem Hinweis in der Botschaft (S. 49), dass die Grundsteuer gemäss § 13 Abs. 2 aStG (wo die Zuschläge

erfolgten [StE 1997, B 71.62 Nr. 6]) als Vorlage diene, kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu, da jene nicht als subsidiäre Mindeststeuer ausgestaltet war.

4.2.1.4. Das KStA bringt vor, ohne Anwendung der Zuschläge fehlte es an einer Regelung für die Aufteilung der Steuererträge zwischen Kanton und Gemeinden (Einspracheentscheid, S. 5). Das trifft zwar zu, ist aber von geringer Bedeutung, da es hier zunächst um die Frage geht, ob die gesetzliche Regelung für die Erhebung der Zuschläge ausreicht. So wie das Fell des Bären erst verteilt werden kann, wenn er erlegt ist, kann eine Aufteilung a priori nur bezüglich derjenigen Steuern erfolgen, für die eine genügende gesetzliche Grundlage besteht.

4.2.1.5. Wortlaut und Gesetzessystematik sprechen insgesamt recht eindeutig gegen die Zulässigkeit der Zuschläge gemäss § 90 lit. a und b StG bei der Mindeststeuer auf Grundstücken. Gewichtige Gegenargumente, die zu einem anderen Schluss führen müssten, fehlen. Zusammenfassend ergibt die Auslegung somit, dass die Zuschläge gemäss § 90 lit. a und b StG auf die Mindeststeuer auf Grundstücken (§ 89 StG) keine Anwendung finden.

4.2.2. Der Zuschlag gemäss § 6 lit. b des Finanzausgleichsgesetzes beträgt 15 % "auf der einfachen Gewinn- und Kapitalsteuer" gemäss StG. § 15 Abs. 1 Spitalgesetz spricht von einem zweckgebundenen Zuschlag zur hundertprozentigen Staatssteuer der natürlichen und juristischen Personen. Schon vom Wortlaut her können für die Auslegung von § 89 Abs. 1 StG die vorangehenden Darlegungen zu den Zuschlägen gemäss § 90 StG ohne Einschränkung übertragen werden. § 6 lit. a des Finanzausgleichsgesetzes enthält zwar eine auffällig abweichende Terminologie (Zuschlag "auf der ordentlichen Kantonssteuer"), doch spricht auch diese im vorliegend interessierenden Zusammenhang nicht für eine abweichende Betrachtungsweise.

4.3. Die in § 89 Abs. 1 StG statuierte Mindeststeuer auf Grundstücken beträgt somit 1,5 ‰ des Buchwerts der im Kanton gelegenen Grundstücke, *ohne Zuschläge*.

5.1.1. Die Steuern sind grundsätzlich so auszugestalten, dass sie der *wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* der Steuersubjekte Rechnung

tragen (Art. 127 Abs. 2 BV; § 119 Abs. 1 KV). Die grundsätzliche Zulässigkeit von "Minimalsteuern auf Ersatzfaktoren" (d.h. auf einer anderen Bemessungsgrundlage als dem Reingewinn und dem Eigenkapital) bei juristischen Personen ergibt sich aus Art. 27 Abs. 2 StHG. Die Beschwerdeführerin ist indessen der Meinung, bei gewinnstrebigem Unternehmungen dürften als Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausschliesslich der Reingewinn/Reinverlust und das Eigenkapital herangezogen werden; werde in einem bestimmten Geschäftsjahr ein Verlust ausgewiesen, sei eine Mindeststeuer unzulässig.

5.1.2. In einem Entscheid aus dem Jahre 1988 (ASA 58/1989-90, S. 58 ff.) hat sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage befasst, ob eine Minimalsteuer auf dem Grundeigentum verfassungswidrig sei, und dabei zum Argument, diese sei mit dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar und verstosse daher gegen Art. 4 der Bundesverfassung [aBV] vom 29. Mai 1974, ausgeführt (S. 63):

"Wo unter den Aktiven einer Kapitalgesellschaft Grundstücke von besonderer Bedeutung sind, wie namentlich bei einer Immobiliengesellschaft, kann sie sich nicht nur mittels Grundpfandsicherheiten überdurchschnittlich viel Kredit beschaffen und so mit besonders wenig Eigenkapital und Ertrag auskommen. Sie kann ausserdem von steigenden Grundstückswerten profitieren und ein anhaltendes Wachstum ihres Vermögenswerts erzielen, ohne entsprechende Reinerträge auszuweisen. Beides erhöht offensichtlich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, ohne dass die Ertragskraft in steuerbaren Reinerträgen erfassbar wäre und die Kapitalbesteuerung auf der Grundlage der Bilanzwerte die entsprechend erhöhten Fiskaleinnahmen brächte, geschweige denn das Vermögenswachstum erfassen liesse. Sucht der Gesetzgeber daher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit juristischer Personen mit bedeutendem Grundstücksbesitz im System der Reinertrags- und Kapitalbesteuerung durch besondere Massnahmen wie eine Minimal-Grundstücksteuer zu erfassen, so verletzt diese noch nicht Art. 4 (aBV)."

Selbst im interkantonalen Verhältnis werde ein Anspruch des Liegenschaftskantons anerkannt, in Fällen, in denen seine ordentlichen Ertrags- und Kapitalsteuern auf dem Grundeigentum niedriger ausfallen würden, wenigstens eine minimale Abgabe an die dem

Gemeinwesen zugunsten des Grundeigentums erwachsenden Lasten sicherzustellen (S. 67 f.).

Hieran hat das Bundesgericht in späteren Entscheiden festgehalten (StR 1995, S. 555 ff. Erw. 1/b; erwähnter BGE vom 12. Dezember 2003, Erw. 2.1.2). Im letztgenannten Entscheid hat es ausgeführt, eine Minimalsteuer könne sowohl von nicht gewinnstrebigem als auch von gewinnstrebigem Unternehmen erhoben werden, "sofern geeignete Vorkehren gewährleisten, dass sie nicht notleidende Unternehmen trifft, die nicht in der Lage wären, den der Besteuerung zu Grunde gelegten minimalen Gewinn zu erzielen" (Erw. 2.1.4). Dieses Argument wurde allerdings vorher - so auch in den vom Bundesgericht zitierten älteren Entscheiden (BGE 96 I 572; ASA 54/1985-86, S. 171) - einzig bei Minimalsteuern auf den *Bruttoeinnahmen* verwendet, und die Übernahme dieses Kriteriums auf die Minimalsteuer auf Grundstücken wird nicht näher begründet. Sie ist inhaltlich keineswegs selbstverständlich (die Minimalsteuer auf Grundstücken beruht, anders als die Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen, nicht auf der Zugrundelegung eines erzielbaren minimalen Gewinns) und verneint im Ergebnis den (in der Begründung, Erw. 2.1.2, weiterhin bejahten) Anspruch des Kantons, eine minimale Abgabe auf dem Grundeigentum sicherzustellen. Dementsprechend wäre eine begründete Aussage über das gegenseitige Verhältnis der beiden Grundsätze bzw. Argumentationen erforderlich. Da es hieran vollständig fehlt, ist zu bezweifeln, dass das Bundesgericht bezüglich der Minimalsteuer auf Grundstücken eine Praxisänderung im Sinne einer Verschärfung der Voraussetzungen beabsichtigte. Auch seine neueste Rechtsprechung mit dem Ziel, Ausscheidungsverluste einzuschränken, anerkennt die weiterhin geltende Steuerhoheit des Liegenschaftskantons (StE 2005, A 24.43.1 Nr. 15, Erw. 4.1), was eine entsprechende Gestaltungsfreiheit - innerhalb der Vorgaben des StHG - mit umfasst.

Im Folgenden ist deshalb davon auszugehen, dass § 89 StG nach der bisherigen und weiterhin geltenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich auch bei Anwendung auf gewinnstrebige juristische Personen mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar ist. Daran ändert

auch die (nur) bei der ordentlichen Steuerbemessung mögliche Verlustverrechnung (Art. 25 Abs. 2 StHG; § 74 Abs. 1 StG) nichts.

5.1.3. ... Bei Immobilien-Anlagen im Buchwert von immer noch Fr. 11'300'000.-- (welche der Beschwerdeführerin eine relativ hohe, aber nicht ungewöhnliche Fremdfinanzierung ermöglichten), Brutto-Mieteinnahmen von fast Fr. 1'000'000.-- und ausgewiesenen Reinverlusten, die primär durch auffallend hohe Abschreibungen bewirkt wurden, kann nicht im Ernst gesagt werden, die Steuer von knapp Fr. 17'000.-- im Jahr verletze den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

5.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung braucht es ausserordentlich viel, um eine gegen die Eigentumsgarantie verstossende *konfiskatorische Besteuerung* zu bejahen (vgl. StE 1997, A 22 Nr. 2; ASA 56/1987-88, S. 441 f.). Im vorliegenden Fall, wo in den Jahren 2000 und 2001 ohne Abschreibungen Reingewinne von mehreren Hunderttausend Franken ausgewiesen worden wären, sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

5.3. Gestützt auf eine Kommentarstelle (Eisenring, a.a.O., § 89 N 4) macht die Beschwerdeführerin geltend, das Abstellen auf den Buchwert statt auf den Steuerwert bedeute eine ungeeignete und damit willkürliche Bemessungsgrundlage. Dadurch würden Immobiliengesellschaften, die ihre Liegenschaften erst vor kurzer Zeit erworben hätten und demzufolge vergleichsweise hohe Buchwerte auswiesen, gegenüber Gesellschaften mit Altbesitz und vergleichsweise niedrigen Buchwerten benachteiligt. Dies trifft allerdings von vornherein nur dann zu, wenn Abschreibungen zugelassen werden, welche die tatsächliche Wertverringerung übersteigen (andernfalls sind die Buchwertunterschiede ja wirtschaftlich durch den unterschiedlichen Wert der Liegenschaften gerechtfertigt), zur Bildung von stillen Reserven führen und damit streng genommen nicht im Sinne von § 36 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a StG geschäftsmässig begründet sind. Selbst wenn in der Veranlagungspraxis die Zulassung tendenziell zu hoher Abschreibungen alltäglich ist (vgl. insbesondere § 19 Abs. 2 StGV vom 11. September 2000; Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 36 N 10 f.), lässt sich nicht sagen, das Abstellen auf den Buchwert sei derart unsachgemäss

und geradezu willkürlich, dass die ganze Norm als nichtig erscheine und nicht angewendet werden dürfe.

Der Beschwerdeführerin gehört ausschliesslich "Altbesitz", der aus der Einzelfirma ihrer Rechtsvorgängerin übernommen wurde und auf dem schon in der Einzelfirma Abschreibungen vorgenommen werden konnten. Selbst wenn das Abstellen auf den Buchwert unsachgemäss sein sollte, würde sich dies tendenziell zu Gunsten, nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin auswirken, sodass sie keinen Grund hat, sich über eine allfällige Benachteiligung zu beschweren.

5.4. Bei einer Mindeststeuer von 1,5 ‰ des Buchwertes kann, auch wenn es an der exakten Vergleichbarkeit fehlt, davon ausgegangen werden, dass keine Schlechterstellung gegenüber einer interkantonal geltenden Höchstgrenze von 2 ‰ des Steuerwertes vorliegt (vgl. auch Sitzung der grossrätlichen Kommission vom 26. Oktober 1998, Protokoll, S. 270, Votum Dr. D. Siegrist). Selbst wenn es also bei vollständig innerkantonalen Verhältnissen ein Konstrukt wie ein "*umgekehrtes Schlechterstellungsverbot*" gäbe, käme es hier nicht zur Anwendung.

29 Einkommenssteuer für selbstständige Anstalten des Kantons (§ 159 Abs. 1 StG).

- **Die Ablieferung der AGVA an den Staat (§ 34a GebVG) stellt keine Ausschüttung für betriebsfremde Zwecke dar und ist nicht steuerpflichtig.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 16. November 2005 in Sachen Gemeinderat X. gegen Steuerrekursgericht und AGVA.

Aus den Erwägungen

3.1. Objekt der Steuer nach § 159 Abs. 1 StG sind die für betriebsfremde Zwecke vorgenommenen Ausschüttungen. Darunter fallen als klassischer Anwendungsfall Gewinnausschüttungen. Stehen den Geldzahlungen oder Naturalleistungen jedoch (gleichwertige) Gegenleistungen gegenüber, so handelt es sich um geschäftlich