

# **BGer 2P.257/2002 vom 3. September 2003**

Bundesgericht, 2003-09-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2P.257\\_2002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.257_2002)

FR: TF 2P.257/2002 du 3 septembre 2003

IT: TF 2P.257/2002 del 3 settembre 2003

## **Regeste**

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das angefochtene Urteil ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid, gegen den auch auf Bundesebene kein ordentliches Rechtsmittel zur Verfügung steht. Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher zulässig ( Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 OG ). Die Beschwerdeführerin ist als Abgabepflichtige zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert ( Art. 88 OG ).

### **E. 1.2**

Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern 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 ( BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt es nicht ein ( BGE 107 Ia 186 E. b). Macht der Beschwerdeführer - wie hier - eine Verletzung des Willkürverbots geltend, muss er anhand der angefochtenen Subsumtion im Einzelnen darlegen, inwiefern der Entscheid an einem qualifizierten und offensichtlichen Mangel leidet. Inwieweit die vorliegende Eingabe diesen Anforderungen genügt, kann indessen dahingestellt bleiben, da die Beschwerde ohnehin nicht durchdringt.

### **E. 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 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 127 I 54 E. 2b S. 56; 125 II 129 E. 5 b S. 134).

## **E. 2**

§ 7 Abs. 3 AStG in der Fassung vom 11. September 1990 (in Kraft seit 1. Januar 1991) lautet:

### **E. 2.1**

§ 7 Abs. 3 AStG befasst sich in lit. a mit Bezugsfragen und statuiert im ersten Teil die sog. einfache Steuersukzession, d.h. die Haftung eines Steuersubjekts für Steuern eines Rechtsvorgängers, und im zweiten Teil die sog. erweiterte Steuersukzession, d.h. die Verlängerung der Steuerpflicht eines an sich untergegangenen Steuersubjektes bis zum Periodenende (Urteil 2A.382/1994 vom 23. April 1997, in: Pra 86 Nr. 120/StE 1997 B 74.11 Nr. 9). § 7 Abs. 3 lit. b AStG andererseits ordnet die bemessungsmässige Kontinuität an, d.h. die durchgehende Vergangenheitsbemessung unter Verzicht auf Zwischenveranlagungen mit entsprechenden Bemessungslücken. Es leuchtet ohne weiteres ein, dass dieses gesetzgeberische Konzept auf die Absorptionsfusion zugeschnitten ist, wo eine Kapitalgesellschaft von einer anderen übernommen wird, und ein bisheriges Steuersubjekt untergeht. Nur in einem solchen Fall sind an sich die Voraussetzungen für eine Steuersukzession gegeben (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 74 f.). Bei einer Ausgliederung fehlt es hingegen an der Grundvoraussetzung für eine Steuersukzession (es entsteht in diesem Fall ein zusätzliches Steuersubjekt), weshalb § 7 Abs. 3 lit. a AStG dort wenig Sinn macht. Hingegen stellt sich sowohl bei der Absorptionsfusion als auch bei der Ausgliederung die Frage der bemessungsmässigen Kontinuität im Sinne von § 7 Abs. 3 lit. b AStG. Für die aus der Ausgliederung hervorgegangene neue Kapitalgesellschaft schreibt diese Norm die Anrechnung der Bemessungsgrundlagen (der Vorperiode) in der nachfolgenden Veranlagungsperiode vor. Eben gerade dieses Vorgehen hat das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid bezüglich der neu gegründeten X.\_\_\_\_\_ AG geschützt. Der für die Sachverhaltsvariante "Teilung" wenig geglückte Wortlaut von § 7 Abs. 3 AStG spricht daher, jedenfalls soweit er im vorliegenden Fall überhaupt relevant sein kann, eher für als gegen die im angefochtenen Entscheid vertretene Auffassung. Demgegenüber vermag die Argumentation der Beschwerdeführerin, die sich streng an den Wortlaut des zweiten Teils von § 7 Abs. 3 lit. a AStG halten will, nicht zu überzeugen, zumal auch die neue Gesellschaft "für die ganze laufende Veranlagungsperiode" Steuern entrichtet - allerdings substituiert durch die bisherige Gesellschaft.

### **E. 2.2**

Auch die Entstehungsgeschichte von § 7 Abs. 3 AStG spricht eher für als gegen die im angefochtenen Entscheid vertretene Auffassung. Ziel der Neuregelung war es nämlich, die erweiterte Steuersukzession und die bemessungsmässige Kontinuität klarer zu regeln (Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 15. Januar 1990, S. 13 f.). Dass eine Steuersukzession und insbesondere eine erweiterte Steuersukzession bei einer Ausgliederung atypisch sind, wurde bereits dargelegt (vgl. E. 2.1). Auf den vorliegenden Fall übertragen kann sie nur "Verlängerung der Steuerpflicht des ausgegliederten Teilbetriebs bis zum Ende der Steuerperiode" bedeuten.

### **E. 2.3**

Entscheidend ist jedoch das teleologische Auslegungselement, wonach mit dieser Regelung Bemessungslücken zufolge Vornahme von Zwischenveranlagungen vermieden werden sollen, indem stets die Vergangenheitsbemessung zur Anwendung kommt. Dieses Resultat ist an sich mit beiden Methoden zu erreichen. Allerdings setzt jede Methode gewisse Rahmenbedingungen voraus, die im Zusammenhang mit der horizontalen Teilung von Kapitalgesellschaften (Übergang zur Holdingstruktur, zeitliche Bemessung) wie folgt umschrieben werden (Markus Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, in: "Umwandlungsrecht", Widmann/Mayer [Hrsg.], Bonn 1992, Rz 690 f.):

"Mit der Buchwertübertragung werden auch die entsprechenden Steuerfaktoren übertragen. Es gilt wie bei der Umwandlung und beim Zusammenschluss der Grundsatz der bemessungstechnischen Kontinuität. Die neugegründete Tochtergesellschaft unterliegt nach den meisten Steuerordnungen mit Pränumerandobesteuerung nicht der Gegenwartsbemessung, sondern wird aufgrund des Vorjahresertrages des übernommenen Betriebes eingeschätzt. Die Teilung bildet - wie die übrigen Umstrukturierungstatbestände - keinen Zwischeneinschätzungsgrund. (...). Erfolgt die Übernahme nicht mit Wirkung auf den Beginn einer Steuerperiode, so wird die Übernahme der Steuerfaktoren in sinngemässer Auslegung der Bestimmungen über die Verlängerung der Steuerpflicht bis zum Ablauf der Steuerperiode erst auf den Beginn der nächstfolgenden Steuerperiode vollzogen. (...). Da die Steuerpraxis auch bei der Teilung die sechsmonatige Rückwirkung anerkennt, kann die Teilung in der Regel ohne Schwierigkeiten auf den 1. Januar einer Steuerperiode vollzogen werden. Die Besteuerung wird dadurch wesentlich vereinfacht, indem die Steuerfaktoren der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten sofort der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet und bei der übertragenden Gesellschaft eliminiert werden können. Eine zeitliche Verschiebung der Übernahme der Steuerfaktoren erübrigt sich". Daraus erhellt, dass das Modell der Beschwerdeführerin nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Ausgliederung auf Beginn einer Steuerperiode erfolgt, und das Modell der kantonalen Instanzen dann sachgemäss ist, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. Vorliegend wurde zwar die am 21. Juni 1995 im Handelsregister eingetragene Ausgliederung auf den 1. Januar 1995 zurückbezogen. Ein solcher zeitlicher Rückbezug wird von den aargauischen Steuerbehörden grundsätzlich anerkannt (vgl. die Hinweise in E. 5 des angefochtenen Urteils). Allerdings bezieht sich diese "Rückwirkung" nach Aargauer Praxis (vgl. Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 97) nur auf die Bemessungsgrundlage, nicht aber auf die subjektive Steuerpflicht (Urs Mühlebach/Heini Bürgi-Van der Stroom, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, Brugg 1982, S. 342 f.; Marianne Klöti-Weber, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1992, N. 13 f. zu § 20 StG AG, unter Bezugnahme auf Entscheide des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 1. November 1989, StE 1990 A 21.18 Nr. 3 bzw. vom 28. September 1988 i.S. M., AGVE 1988, S. 435 ff.). Somit beginnt die subjektive Steuerpflicht der X. \_\_\_\_\_ AG erst am 21. Juni 1995. Auf diesen Zeitpunkt ist die Beschwerdeführerin als bisherige gemischte Gesellschaft zur steuerlich privilegierten Holdinggesellschaft gemäss § 20 AStG umgestaltet worden. Die Gewährung des Holdingstatuts bereits per 1. Januar 1995 ist damit in einem solchen Konzept nicht möglich. Wohl könnten der am 21. Juni 1995 entstandenen X. \_\_\_\_\_ AG die bereits seit dem 1. Januar 1995 erwirtschafteten, mit den auf sie übertragenen Aktiven und Verbindlichkeiten in Zusammenhang stehenden Erträge zugerechnet werden. Dieselben müssten dann aber bei der Beschwerdeführerin per 21. Juni 1995 aus der Bemessungsgrundlage eliminiert werden, was eine Zwischenveranlagung voraussetzen würde (mit einem Übergang zur Gegenwartsbemessung bzw. Gewinnsteuerfreiheit [ausser für Grundstückgewinne] aufgrund des Holdingstatuts). Aber gerade ein solches Vorgehen war erklärtermassen nicht gewollt. Daraus erhellt, dass im Kanton Aargau mit seiner speziellen "Rückwirkungspraxis" das von der Beschwerdeführerin favorisierte Verfahren im Normalfall nicht zur Anwendung kommen kann (einzig, wenn die subjektive Steuerpflicht ausnahmsweise gerade auf den 1. Januar eines ungeraden Jahres entfallen wäre, hätte es theoretisch in Betracht fallen können). Das vom Verwaltungsgericht geschützte Vorgehen der kantonalen Steuerbehörden ist damit im Lichte von Art. 9 BV nicht zu beanstanden.

### **E. 3**

Die Beschwerdeführerin rügt weiter eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil sich das Verwaltungsgericht zwar auf die Materialien berufe, auf die entscheidenden Passagen der regierungsrätlichen Botschaft jedoch nicht näher eingehe. Wie in E. 2.2 dargelegt worden ist, sind diese Materialien keineswegs dermassen eindeutig, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet. Das Verwaltungsgericht hat sich damit hinreichend auseinander gesetzt (vgl. zur Begründungspflicht BGE 126 I 97 E. 2b S. 102 f., mit Hinweisen). Von einer Verletzung von Art. 29 BV kann keine Rede sein.

### **E. 4**

Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG ). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet ( Art. 159 Abs. 2 OG analog).

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