Urteilskopf

116 Ia 81

15. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 27. April 1990 i.S. X. AG gegen Kantonales Steuergericht Solothurn (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Besteuerung von stillen Reserven bei Verlegung des Geschäftsbetriebes einer Unternehmung in einen andern Kanton; Wegzugssteuer (Art. 4 BV; Willkürverbot, Rechtsgleichheitsgebot).

Bei Wegfall der Steuerhoheit wegen Verlegung des Geschäftsbetriebes einer Unternehmung aus dem Kanton ist es sachlich vertretbar und damit nicht willkürlich, wenn die zulasten früherer Erträge auf angefangenen Arbeiten gebildeten stillen Reserven der Liquidationsgewinnsteuer unterworfen werden.

Regeste (fr):
Imposition des réserves latentes en cas de transfert de l'exploitation d'une entreprise dans un autre canton; impôt de départ (art. 4 Cst.; arbitraire, principe de l'égalité de traitement).

En cas d'abolition de la souveraineté fiscale due au déplacement de l'exploitation d'une entreprise hors du canton, il est objectivement soutenable, et, partant, non arbitraire, de soumettre à l'impôt sur le bénéfice de liquidation les réserves latentes constituées, à charge de rendements antérieurs, sur des travaux commencés.

Regesto (it):
Imposizione delle riserve nascoste in caso di trasferimento in un altro cantone dell'esercizio di un'impresa; imposta di partenza (art. 4 Cost.; arbitrio, principio dell'uguaglianza di trattamento).

Ove la sovranità fiscale venga meno in seguito al trasferimento dell'esercizio di un'impresa fuori del cantone, è obiettivamente sostenibile, e pertanto non arbitrario, assoggettare all'imposta sull'utile risultante da una liquidazione le riserve nascoste costituite, a carico di redditi anteriori, su lavori cominciati.

Sachverhalt ab Seite 81

BGE 116 Ia 81 S. 81

A.- Die X. AG verlegte im Frühjahr 1982 ihre Produktionsstätte (Maschinen und Einrichtungen) von Y. (Kanton Solothurn) nach Z. (Kanton Baselland). Den zivilrechtlichen Sitz dagegen beliess sie im Kanton Solothurn. Auf den Zeitpunkt der Betriebsverlegung erstellte sie keine Zwischenbilanz; die Buchwerte der Aktiven und Passiven wurden nicht verändert.

B.- Im Rahmen der Veranlagung für das Steuerjahr 1983 erfasste die Kantonale Steuerverwaltung Solothurn nach § 59 lit. d

BGE 116 Ia 81 S. 82

des solothurnischen Steuergesetzes (in der pro 1983 massgeblichen Fassung vom 29. Januar 1961) einen steuerbaren Liquidationsgewinn im Betrage von Fr. ... Sie stellte anlässlich einer Buchprüfung der Geschäftsjahre 1981 und 1982 per 31. Dezember 1981 auf der Bilanzposition angefangene Arbeiten zulasten der jeweiligen Geschäftserträge gebildete stille Reserven in der Höhe von Fr. ... fest. Diesen Betrag erachtete sie wegen der Verlegung des Betriebes ausser Kanton als nicht realisierten Liquidationsgewinn. Sie unterwarf ihn daher pro 1983 mit Fr. ... einer Jahressteuer.

C.- Mit seinem Urteil wies das Kantonale Steuergericht Solothurn einen Rekurs der X. AG ab. Zur Verfassungsmässigkeit der wegen des Wegzuges auf den stillen Reserven erhobenen Steuer (sog. Wegzugssteuer) führte es aus, die beanstandete Besteuerung verstosse nicht gegen Art. 4 BV. Die stillen Reserven könnten später steuerlich nicht mehr erfasst werden; dem Kanton Solothurn stehe als Sitzkanton nach der Geschäftsverlegung kein Anspruch auf eine quotenmässige Beteiligung am Gesamtgewinn einschliesslich der Gewinne aus Realisation von stillen Reserven mehr zu; vielmehr verbleibe ihm nur noch ein Vorausanteil von 10 Prozent. Das Bundesgericht weist die Beschwerde der X. AG ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

6. a) Die Beschwerdeführerin rügt, der angefochtene Entscheid verletze Art. 4 BV. Sie bringt in dieser Hinsicht vor, die Besteuerung sei willkürlich, weil bei der steuersystematischen Realisation gerade keine stillen Reserven realisiert würden; eine Realisation sei nur dann gegeben, wenn die stillen Reserven formell von einzelnen Aktiv- und Passivposten losgelöst und dem ausschüttbaren Eigenkapital zugeordnet würden. Die angefochtene Wegzugsbesteuerung entbehre einer sachlichen Begründung; ausser dem fiskalischen Interesse des Wegzugskantons seien keine erheblichen Gründe ersichtlich, die im Kanton verbleibenden Unternehmungen in bezug auf die unversteuerten Reserven gegenüber den aus dem Kanton wegziehenden Firmen unterschiedlich zu behandeln. Eine rechtsungleiche Behandlung sieht die Beschwerdeführerin auch darin, dass die stillen Reserven nur bei der Verlegung eines Geschäftes, nicht aber bei der Verlegung einer Betriebsstätte in einen andern Kanton besteuert werden; in beiden Fällen würden stille Reserven in einen andern Kanton transferiert.

b) Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Rechtsgleichheitsgebot, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 114 Ia 323 E. 3a, mit Hinweisen). c) BLUMENSTEIN hat die Wegzugssteuer bei deren Einführung im Kanton Bern bereits im Jahre 1945 kritisiert (ASA 14 225 ff.). Seither haben mehrere Kantone entsprechende Normen erlassen (SPORI, ASA 57 85; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 S. 133). Die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes begründet BLUMENSTEIN damit, dass der Wegzug eines Geschäftsunternehmens aus dem Kanton angesichts der in Art. 45 BV und Art. 62 BV zum Ausdruck kommenden Wertungen keinen erheblichen Grund für die steuerliche Schlechterstellung der wegziehenden Unternehmung gegenüber der im Kanton verbleibenden bilden könne. Diese Ansicht fand in der neueren Doktrin im Ergebnis zum Teil Anerkennung; dabei wird etwa vorgebracht, es bestehe kein sachlicher Grund für die Besteuerung

durch den Wegzugskanton, weil die Möglichkeit der Steuererhebung bei späterer Realisation durch den Zuzugskanton gewährleistet sei (REYMOND, L'imposition des transferts de siège et des fusions intercantonales de sociétés est-elle contraire à la Constitution fédérale?, SAG 46 123 ff.). Teilweise wird die Besteuerung stiller Reserven beim Wegzug zwar als sachlich unbefriedigend, nicht jedoch als offensichtlich sachwidrig oder verfassungswidrig erachtet (KÄNZIG, Unternehmungskonzentrationen, S. 195; REICH, a.a.O. S. 134 ff.). Zur Begründung der Besteuerung stiller Reserven beim Wegzug wird demgegenüber angeführt, dass der steuerliche Zugriff auf diese Reserven entfalle bzw. dieses Steuersubstrat später nicht mehr erfasst werden könne (SPORI, ASA 57 84; KÄNZIG, a.a.O. S. 195; REICH, a.a.O. S. 137 ff.). Die Besteuerung der stillen Reserven beim Wegzug wird jedoch als mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar erachtet, weil es dem Hoheitsträger freigestellt sei, den Realisierungsbegriff so zu definieren, dass ihm die in seinem Hoheitsbereich entstandenen stillen Reserven in jedem Fall verhaftet sind (REICH, a.a.O. S. 135; SPORI, a.a.O. S. 88, mit Hinweis

auf Knobbe-Keuk, wo für das internationale Verhältnis umgekehrt ausgeführt wird, kein Staat dürfe stille Reserven besteuern, die nicht unter seiner Hoheit entstanden, ihm wirtschaftlich somit nicht zurechenbar seien). Als steuersystematischer Realisationstatbestand scheint denn auch der Wegzug ins Ausland allgemein nicht bestritten zu sein, sofern jedenfalls keine anderen Möglichkeiten bestehen, den Besteuerungsanspruch später zu gewährleisten (SPORI, a.a.O. S. 83 ff.). Aus dieser Begründung ist indes ebensosehr abzuleiten, dass die Besteuerung von zulasten früherer Geschäftserträge gebildeten stillen Reserven sachlicher Begründung entbehrt, soweit die Steuerhoheit des Wegzugskantons erhalten bleibt (REYMOND, a.a.O. S. 127). d) Die behauptete Verfassungswidrigkeit ergibt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht schon daraus, dass keine handelsrechtliche, sondern nur eine steuersystematische Realisation vorliegt. Steuersystematische Realisationstatbestände sind nicht an sich schon willkürlich. Der Beschwerde ist zudem nicht zu entnehmen, inwiefern die Gründung einer ausserkantonalen Betriebsstätte in bezug auf die hier umstrittene Frage mit der bei der Beschwerdeführerin gegebenen Sachlage vergleichbar sein soll; auch nicht, inwiefern eine derartige Situation - soweit sie vergleichbar wäre - bei der Anwendung der massgebenden Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes tatsächlich von den zuständigen kantonalen Behörden ungleich behandelt worden sein soll. Schliesslich kann die Verfassungsmässigkeit der Besteuerung bei rein fiskalischen Steuern, d.h. bei Steuern, die allein zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des betreffenden Gemeinwesens erhoben werden, nicht mit dem Einwand bestritten werden, die Steuern würden aus rein fiskalischen Interessen erhoben. Das fiskalische Interesse an der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs bildet im Gegenteil einen hinreichenden sachlichen Grund für die Besteuerung, sofern die sich aus Art. 4 BV ergebenden Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewahrt sind (BGE 114 Ia 323 E. 3b, mit Hinweisen). Bei Wegfall der Steuerhoheit ist es sachlich vertretbar und damit nicht willkürlich, zulasten früherer Erträge gebildete stille Reserven der Besteuerung zu unterwerfen. Es ist zwar unbefriedigend (REYMOND, a.a.O. S. 126), wenn der mit der Bildung von stillen Reserven verbundene

Besteuerungsaufschub auch dann nur bis zur Beendigung der kantonalen Steuerhoheit gewährt wird, wenn die Steuerpflicht im Zuzugskanton im Falle handelsgerechter Realisierung gewährleistet wäre. Es ist deshalb im Entwurf zur Steuerharmonisierung vorgesehen, dass die Wegzugssteuern im interkantonalen Verhältnis aufgehoben werden sollen (SPORI, a.a.O. S. 83, Fn. 76). Dass aber die Wegzugssteuer, weil sachlich unbefriedigend,

abgeschafft werden soll, genügt nicht, um die kantonale Eigenständigkeit in Frage zu stellen, d.h. die Besteuerung bei Beendigung der kantonalen Steuerhoheit als schlechterdings nicht haltbar zu erachten, weil die spätere Besteuerung durch einen andern Kanton möglich wäre.