

Handänderungssteuer

Vermögensübertragung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.26 vom 27. Mai 2011

Übertragung eines Immobilienpaketes von einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge an eine Anlagestiftung mittels Vermögensübertragungsvertrag. Vorsorgeeinrichtungen sind von der Handänderungssteuer nicht generell ausgenommen, doch sind gemäss dem Verweis von 4 Abs. 1 lit. f HStG auf das Recht der direkten Steuern Steuerbefreiungen aufgrund von Unternehmensumstrukturierungen möglich. Die Umstrukturierungstatbestände nach § 72 StG sind nicht auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt, sondern auf juristische Personen generell anwendbar. Die Übertragung von Vermögenswerten einer Vorsorgeeinrichtung auf eine gemeinsame Anlagestiftung gegen Einräumung von Anteilsrechten ist einer Joint-Venture-Ausgliederung vergleichbar, welche den gleichen Steuerfolgen unterliegt wie die Tochterausgliederung. Voraussetzung für die Steuerneutralität einer Ausgliederung ist, dass die eingeräumte Beteiligung mindestens 20 % erreicht.

Sachverhalt:

Am 23. Januar 2007 übertrug die Pensionskasse Z. einen Teil ihres Immobilienportfolios, nämlich 23 Objekte, zu einem Gesamtpreis von CHF ___ auf die X. Anlagestiftung (X.), wofür sie ___ Anteilsrechte der Anlagegruppe «I.» der X. erhielt; ein Anteilsrecht hatte per 1. Januar 2007 einen Wert von CHF ___. Drei der übertragenen Liegenschaften, nämlich ... mit einem Gesamtwert von CHF ___ (entsprechend ___ Anteilsrechten) liegen im Kanton Basel-Stadt.

Bereits im Vorfeld der Transaktion hatte sich die Z. an die Steuerverwaltung Basel-Stadt gewandt und um einen Vorbescheid zur Frage der Handänderungssteuer gebeten. Sie vertrat dabei die Auffassung, wonach es sich bei der geplanten Transaktion um eine Abspaltung gemäss § 72 Abs. 1 lit. b des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern (StG; SG 640.100) handle und daher aufgrund von § 4 Abs. 1 lit. f des Handänderungssteuergesetzes (HStG, SG 650.100) von der Handänderungssteuer befreit sei. Die Steuerverwaltung erteilte der Z. am 7. September 2006 und nach einem Wiedererwägungsgesuch am 25. September 2006 abschlägige Bescheide.

Nach Durchführung der Transaktion wandte sich die X. als handänderungssteuerpflichtige Erwerberin der Liegenschaften mit Schreiben vom 2. März 2007 an die Steuerverwaltung und machte geltend, dass nach rechtlichen Abklärungen die Transaktion weder der Grundstückgewinnsteuer noch der Handänderungssteuer unterliege. Es handle sich zwar nicht um eine Abspaltung nach § 72 Abs. 1 lit. b StG; die

Tatbestände von § 72 StG seien jedoch nicht abschliessend. Da die Entschädigung für die Übertragung der Grundstücke nicht mit frei verfügbaren Mitteln, sondern durch Anteilsrechte erfolgt sei, handle es sich um Beteiligungsrechte im Sinne des Umstrukturierungssteuerrechts und damit um eine privilegierte Umstrukturierung, auch wenn die beteiligten juristischen Personen nicht der gleichen Unternehmensgruppe angehörten. Die Steuerverwaltung folgte jedoch auch dieser Argumentation nicht und setzte mit Verfügungen vom 7. bzw. 8. Mai 2007 (ersetzende Verfügung) die Handänderungssteuer für die in Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften auf 3 % von CHF ___ fest, d.h. auf CHF ___, zuzüglich Zins ab 23. Januar 2007.

Mit Datum vom 7. Juni 2007 erhob die X. Einsprache und verlangte Aufhebung der Verfügungen vom 7. bzw. 8. März 2007. Unter Hinweis auf ein Parteigutachten von Prof. R. machte sie erneut geltend, dass eine steuerneutrale Ausgliederung vorliege, die als Umstrukturierung nach § 4 Abs. 1 lit. f HStG zu qualifizieren sei. Vorsorglich bezahlte sie die veranlagte Handänderungssteuer, um den nachteiligen Zinsfolgen zu entgehen, und teilte dies mit Schreiben vom 13. bzw. 16. November 2007 der Steuerverwaltung mit.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 10. Januar 2008 ab und bestätigte die festgesetzte Handänderungssteuer, wobei sie sich nicht nur mit dem Gutachten R., sondern auch mit einem in der Steuerrevue 1/2007 S. 2 ff. publizierten Aufsatz über «Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobiliensacheinlagen» auseinandersetzte. Gegen diesen Entscheid erhob die X. am 11. Februar 2008 Rekurs bei der Steuerrekurskommission und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Befreiung von der Handänderungssteuer sowie eventualiter Herabsetzung des Verspätungszinses auf 4 %. Mit Entscheid vom 23. Oktober 2008 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs ans Verwaltungsgericht, mit welchem die X. beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und festzustellen, dass die Handänderung von der Steuer befreit sei; eventuell sei der Verspätungszins auf 4 % festzusetzen. Die Steuerrekurskommission beantragt in ihrer Rekursantwort vom 22. März 2011 die Abweisung des Rekurses und verweist zur Begründung auf ihren Entscheid. Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 25. März 2011 ebenfalls auf Abweisung des Rekurses. Hierzu hat die Rekurrentin am 23. April 2011 repliziert. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil wurde vom Verwaltungsgericht anlässlich einer Beratung am 27. Mai 2011 gefällt.

Erwägungen:

2.1 Der Sachverhalt ist unbestritten. Mit dem Vermögensübertragungsvertrag vom 23. Januar 2007 hat die Z. 23 Objekte aus ihrem Immobilienportefeuille, wovon

drei im Kanton Basel-Stadt gelegen, auf die Rekurrentin übertragen, welche Kollektivanlagen für Vorsorgeeinrichtungen gemäss BVG tätigt. Als Gegenleistung erhielt die Z. Beteiligungsrechte der Anlagegruppe «I.». Für die drei im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften stellt sich vorliegend die Frage, ob die Handänderungssteuer gemäss HStG geschuldet ist.

2.2 Sowohl die Z. als auch die Rekurrentin sind als Vorsorgeeinrichtungen des öffentlichen bzw. des Privatrechtes gemäss Art. 80 Abs. 2 BVG von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden befreit. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen Grundsteuern und Handänderungssteuern sowie als indirekte Steuer allgemeine Gewinnsteuern oder spezielle Grundstückgewinnsteuern auf Mehrwerten bei der Veräusserung von Liegenschaften; bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen indessen auch keine Gewinnsteuern erhoben werden (Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG).

Auch das Handänderungssteuergesetz des Kantons Basel-Stadt befreit Vorsorgeeinrichtungen nicht von der Handänderungssteuer. Hingegen sind gemäss § 4 Abs. 1 lit. f HStG Handänderungen bei Umstrukturierungen von der Handänderungssteuer befreit, wobei gemäss dem Wortlaut für die Anwendung dieses Befreiungstatbestandes die Bestimmungen von § 20 Abs. 1 und 72 Abs. 1 und 3 StG sinngemäss gelten sollen. Inhaltlich geht es bei den verwiesenen Bestimmungen um die vom Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) vorgeschriebene Befreiung von der Gewinnsteuer auf stillen Reserven: § 72 Abs. 1 und 3 bestimmt in Übereinstimmung mit Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG und Art. 61 Abs. 1 und 3 DBG die Umstrukturierungstatbestände, bei denen stille Reserven juristischer Personen nicht besteuert werden. Es handelt sich insbesondere um Fusion, Spaltung und Umwandlung, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte beibehalten werden. In § 72 Abs. 1 lit. a-d und in Abs. 3 StG werden einzelne Formen solcher Transaktionen mit weiteren Voraussetzungen für die Steuerbefreiung aufgezählt. Da es sich bei der Handänderungssteuer nicht um eine Gewinnsteuer handelt und stille Reserven bzw. deren Besteuerung nicht relevant sind, verweist § 4 lit. f HStG richtigerweise nur «sinngemäss» auf das Steuergesetz. Das bedeutet, dass die in § 72 Abs. 1 und 3 StG normierten Tatbestände auch zu einer Befreiung von der Handänderungssteuer führen müssen. Dabei kann § 72 Abs. 3 StG (entsprechend Art. 24 Abs. 3quater StHG und Art. 61 Abs. 3 DBG) für die folgenden Überlegungen ausser Betracht bleiben, da dieser Absatz die Verschiebung von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns zum Gegenstand hat und zwischen der Z. und der Rekurrentin kein Konzernverhältnis besteht (so auch die Steuerrekurskommission).

2.3 Vorliegend umstritten und zu entscheiden ist daher die Frage, ob es sich bei der Übertragung der Liegenschaften von der Z. auf die Rekurrentin um eine Umstrukturierung im Sinne von § 72 Abs. 1 StG handelt. Das sieht auch die Steuerrekurskommission so, wenn sie ausführt, dass die «sinngemässe» Verweisung nur bedeuten könne, dass auf die Bestimmungen innerhalb des Gewinnsteuerrechtes verwiesen und nicht etwa die Tatbestände von § 4 Abs. 1 lit. a-f HStG ergänzt werden sollen. Zu berücksichtigen ist bei der Auslegung von § 4 Abs. 1 lit. f HStG auch die

Tatsache, dass mit dieser Bestimmung Art. 103 des Fusionsgesetzes (FusG) in das kantonale Recht übernommen wurde, der für Umstrukturierungen gemäss Art. 24 Abs. 3 und Abs. 3quater StHG die Handänderungssteuer ausschliesst. Diese Bestimmung ist auf den vorliegenden Fall anwendbar, da § 4 Abs. 1 lit. f HStG im Kanton gemäss dem Grossratsbeschluss vom 21. Oktober 2004 Anwendung auf Umstrukturierungstatbestände findet, die sich ab dem 1. Juli 2004 verwirklicht haben; das Fusionsgesetz selber hat eine fünfjährige Übergangsfrist bis zum 1. Juli 2009 vorgesehen (Art. 111 FusG; vgl. dazu Ratschlag Nr. 9348 des Regierungsrates vom 1. Juni 2004 zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern von 12. April 2000 sowie zu einer Änderung des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 betreffend Unternehmensrestrukturierung). Inhaltlich ändert sich für die Beurteilung des vorliegenden Falles durch die Anwendung von Art. 103 FusG indessen insofern nichts, als dieser auf Art. 24 Abs. 3 StHG verweist, welcher, wie bereits dargelegt, mit § 72 Abs. 1 StG übereinstimmt.

2.4 Damit § 72 Abs. 1 StG sinngemäss für die Befreiung von der Handänderungssteuer herangezogen werden kann, muss die Übertragung der Liegenschaften von der Z. auf die Rekurrentin den Tatbestand einer Umstrukturierung erfüllen, wie er in § 72 Abs. 1 StG bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG erfasst ist. Die Rekurskommission verneint dies. Es handle sich weder um eine Umwandlung in eine Personengesellschaft (§ 72 Abs. 1 lit. a StG), noch um eine Auf- oder Abspaltung (lit. b), einen fusionsähnlichen Tatbestand mit Austausch von Mitgliedschaftsrechten oder Beteiligungsrechten (lit. c) oder eine Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine inländische Tochtergesellschaft (lit. d). Auch ein weiterer, nicht in der Aufzählung enthaltener Umstrukturierungstatbestand komme nicht in Betracht, da die Aufzählung in § 72 StG entgegen der Auffassung der Rekurrentin abschliessend sei. Es handle sich daher im vorliegenden Fall um einen Veräusserungstatbestand, der von § 72 StG nicht erfasst sei.

2.5 Dem hält die Rekurrentin wie schon vor der Rekurskommission entgegen, dass es sich bei den in § 72 Abs. 1 StG aufgeführten Tatbeständen, wie bei den identischen Tatbeständen von Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 61 Abs. 1 DBG, nicht um eine abschliessende Aufzählung der privilegierten Tatbestände handle. Sie verweist dazu auf das Wort «insbesondere» im Einleitungssatz von § 72 Abs. 1 StG, welches die Nennung von Fusion, Spaltung und Umwandlung als Beispiele kennzeichne. Ferner führt sie das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 an, wo in Ziff. 2.2.2 die Aufzählung in Art. 61 DBG als nicht abschliessend bezeichnet wird. Diese Auffassung vertritt auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt in ihrer Vernehmlassung zum Rekurs ans Verwaltungsgericht. Ihr ist entgegen der Meinung der Steuerrekurskommission zuzustimmen. Sie entspricht auch der Lehre und Rechtsprechung (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 61 N 14; BGE 2_C784/2008 vom 7. Juli 2009; vgl. auch Ratschlag Nr. 9348 des Regierungsrates vom 1. Juni 2004 zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 sowie zu einer Änderung des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 betreffend Unternehmensrestrukturierung, S. 7 f.). Demnach exemplifiziert die Aufzählung lediglich Tatbestände der Nichtrealisation.

2.6 Damit ist die Frage zu prüfen, ob der vorliegende Sachverhalt einen solchen Tatbestand der Nichtrealisation darstellt und damit den von § 72 Abs. 1 StG erfassten und dort beispielhaft aufgezählten Tatbeständen zuzuordnen ist. Die Steuerverwaltung verneint dies in ihrer Vernehmlassung. Sie argumentiert sinngemäss, dass eine Befreiung von der Handänderungssteuer nur insofern zu gewähren sei, als das Bundesrecht dies verlange. Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ergebe sich dies aus Art. 24 Abs. 3 StHG als Vorbild für Art. 61 DBG und § 72 StG. Für kollektive Kapitalanlagen sei die Steuerbefreiung nur im Umfang der in Art. 95 Abs. 1 lit. a des Kollektivanlagegesetzes (KAG) zugelassenen Umstrukturierung der Vereinigung durch Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zu gewährleisten. Bei Vorsorgeeinrichtungen sei auf Art. 80 Abs. 4 BVG abzustellen. Dabei übersieht die Steuerverwaltung indessen, dass sich Art. 24 Abs. 3 StHG, Art. 61 DBG und somit auch § 72 StG nicht nur auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beziehen, sondern auf juristische Personen generell. Lediglich in Absatz 3 von § 72 StG (basierend auf Art. 24 Abs. 3quater StHG und Art. 61 Abs. 3 DBG) wird für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften im Konzernverhältnis eine Sonderregel aufgestellt. Ferner übersieht die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme Art. 103 FusG, der auf Ebene des Bundesrechts direkt die Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen nach Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG ausschliesst.

2.7 Die Steuerrekurskommission sieht einen Realisationstatbestand und damit eine reine Veräusserung in casu darin begründet, dass bei der Übertragung der Liegenschaften ein Betrag in Schweizerfranken festgesetzt worden ist. Dass die Gegenleistung nicht in Bargeld, sondern in Anteilen an der Anlagegruppe I. der Rekurrentin, einer Anlagestiftung, bestanden hat, spiele keine Rolle, da es an einer Stiftung keine Anteilsrechte gebe, die analog zu Anteilsrechten von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften Mitgliedschaftsrechte und damit Eigentumsrechte am Vermögen der Stiftung vermittelten. Die Anteilscheine seien lediglich der Gegenwart für die Immobilien und damit eine geldwerte Leistung. Dieser Argumentation schliesst sich auch die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung an. Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offen bleiben. Wie die Rekurrentin festhält, stellen Anteilsrechte von Vorsorgeeinrichtungen an Anlagestiftungen zwar kollektive Anlagen im Sinne von Art. 56 BVV 2 dar und bilden daher indirekte Immobilienanlagen, die für Einhaltung der Begrenzungen für Immobilienanlagen gemäss Art. 55 lit. c BVV 2 mitzuberechnenden sind (Art. 56 Abs. 3 BVV 2). Dies sagt für sich allein aber noch nichts darüber aus, ob diese Anlagen vergleichbare Mitgliedschaftsrechte vermitteln, wie sie an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften bestehen können. Insbesondere kann nicht auf Art. 55 lit. c BVV 2 verwiesen werden, da diese Bestimmung allein dem Risikoschutz durch eine breite Streuung der Anlagen dienen soll, welcher umgangen würde, wenn über indirekte Immobilienanlagen die gesetzlichen Grenzwerte für Immobilienanlagen überschritten würden.

2.8 Vorliegend ist unbestritten, dass keiner der in § 72 Abs. 1 StG vorgesehenen Tatbestände direkt angewendet werden kann. Dennoch sind die im Gesetz vorgesehenen Befreiungstatbestände bei der Beurteilung des vorliegenden Falles selbstredend zu berücksichtigen und es ist den vom Gesetzgeber dabei vorgenommenen Wer-

tungen bei der Konkretisierung von gesetzlich nicht exemplifizierten Tatbeständen einer Nichtrealisation Rechnung zu tragen. Wenn nun untersucht wird, welcher Art von Umstrukturierung die vorliegende Transaktion am ehesten entspricht, so ist mit der Rekurrentin davon auszugehen, dass die vorgenommene Transaktion dem Bild einer Joint-Venture-Ausgliederung entspricht. Zum selben Ergebnis gelangt auch Prof. R. in dem von der Rekurrentin eingereichten Gutachten: Die Z. und die X. schlossen gewisse Vermögenswerte zusammen, um einen gemeinsamen Zweck zu erreichen. Aus der Optik der Z. erscheine der Vorgang als Ausgliederung, während mit Blick auf die X. ein Zusammenschluss vorliege. Funktionell liessen sich die von der X. ausgegebenen Vermögens- und Teilhaberrechte durchaus mit Beteiligungsrechten an Kapitalgesellschaften vergleichen, die eine Fortsetzung des bisherigen Liegenschaftengagements der Z. ermöglichten. Eine Joint-Venture-Ausgliederung ist dadurch charakterisiert, dass Vermögenswerte in eine gemeinsam gehaltene Gesellschaft eingebracht werden. Sowohl die Joint-Venture-Ausgliederung als auch die Tochterausgliederung unterstehen grundsätzlich den gleichen steuerrechtlichen Folgen (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, Art. 61 DBG N 151; Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 5 vom 1. Juni 2004, S. 68). In Bezug auf die Joint-Venture- und die Tochterausgliederung hat der Gesetzgeber eine klare Wertung insofern vorgenommen, als solche Ausgliederungen nur dann steuerfrei sein sollen, wenn eine Beteiligung von mind. 20 % erreicht wird (§ 72 Abs. 1 lit. d StG; Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG; vgl. auch Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG). Eine solche Beteiligung wird vorliegend unbestrittenermassen nicht erreicht; die Beteiligung der Z. an der Anlagegruppe «I.» der Rekurrentin liegt nach Angaben der Rekurrentin im Verfahren vor der Steuerverwaltung bei rund 15,5 %, gemäss den unbestrittenen Ausführungen im Entscheid der Steuerrekurskommission bei höchstens 13,6 %. Mit Bezug auf die Rekurrentin selber liegt die Beteiligung noch einmal deutlich tiefer. Zwar wird in der Literatur ausgeführt, auch Beteiligungen von weniger als 20 % müssten steuerneutral ausgegliedert werden können (Reich, a.a.O.; Art. 61 DBG N 158 m.H.a. N 135). Eine solche Interpretation lässt sich indessen dem klaren Gesetztext nicht entnehmen. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung geht in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 von der Geltung der 20 %-Regel aus (S. 70; vgl. auch Ludwig in: Neffzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 56 N 37). Die Anwendung des gesetzgeberischen Gedankens von § 72 Abs. 1 lit. d StG kann vorliegend entgegen den Ausführungen im Gutachten R. auch nicht dadurch verneint werden, dass sich diese Bestimmung nur auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beziehe und nicht auf eine Stiftung angewendet werden könne. Wie bereits dargelegt, wurde die Anwendung der steuerbefreienden Tatbestände vorliegend – entgegen der Interpretation der Steuerverwaltung – über Kapitalgesellschaften und Genossenschaften hinaus gerade mit dem Argument ausgeweitet, dass sich die von der X. ausgegebenen Vermögens- und Teilhaberrechte mit Beteiligungsrechten an Kapitalgesellschaften vergleichen liessen. Damit muss indessen auch die vom Gesetzgeber getroffene Wertung in Bezug auf die vorgesehene Mindestbeteiligung übernommen werden. Eine darüber hinausgehende und vom Gesetz abweichende Privilegierung von Vorsorgestiftungen steht dem Verwaltungsgericht nicht zu und müsste vom Gesetzgeber getroffen werden, was dieser indessen – zumindest bislang – nicht getan hat.

2.9 Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass § 72 Abs.1 StG, welcher Art. 24 Abs. 3 StHG entspricht, die steuerbefreiten Unternehmensumstrukturierungen nicht abschliessend regelt. Dies ändert indessen nichts daran, dass die vom Gesetzgeber vorgenommenen Wertungen bei der Konkretisierung von gesetzlich nicht exemplifizierten Tatbeständen zu einer Nichtrealisation zumindest sinngemäss zu übernehmen sind. Dies sieht der im Grundsatz massgebliche § 4 Abs. 1 lit. f HStG denn auch ausdrücklich vor. Vorliegend kann der am ehesten der Joint-Venture und damit der Tochterausgliederung entsprechende Sachverhalt zwar im Grundsatz unter § 72 Abs. 1 StG subsumiert werden. Eine Steuerbefreiung scheidet indessen daran, dass die Z. mit ihrer Ausgliederung keine Beteiligung von mindestens 20 % an der Rekurrentin erwirkt. Eine darüber hinausgehende Privilegierung von Vorsorgestiftungen ist auch in Art. 80 Abs. 2 BVG und Art. 103 FusG nicht vorgesehen. Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission ist aufgrund des Ausgeführten daher im Ergebnis nicht zu beanstanden. Bei dieser Sachlage kann vorliegend auch die Frage offen bleiben, ob es sich bei den übertragenen Liegenschaften um einen Betrieb- oder Teilbetrieb handelt und ob diese Qualifikation für die Anwendung der Steuerbefreiung relevant wäre.

2.10 Zu beurteilen bleibt der Eventualantrag der Rekurrentin auf Herabsetzung des Verspätungszinses auf 4 %. Der Rekurrentin ist zuzugestehen, dass der Satz von 6 % im heutigen Zinsumfeld als hoch erscheint. Die gesetzliche Regelung von § 9 Abs. 3 HStG ist jedoch klar und die Rekurrentin legt nicht dar, inwiefern sie vor dem Willkürverbot oder der Verfassung nicht standhalten sollte. Dies ist denn auch nicht ersichtlich und lässt sich entgegen der Argumentation der Rekurrentin auch nicht aus dem angefochtenen Entscheid ableiten (vgl. auch VGE 755/2006 vom 30. November 2007). Bekanntermassen sind auf Bundesebene derzeit Bemühungen im Gange, den gesetzlichen Verzugszins auf 10 % anzuheben, da dieser als zu tief und nicht als zu hoch erachtet wird (vgl. Vorentwurf des Bundesrats zur Revision von Art. 104 OR und den erläuternden Bericht hierzu). Auch unter diesem Aspekt kann der vorliegend erhobene Verzugszins von 6 % nicht als willkürlich angesehen werden. Der Entscheid der Steuerrekurskommission ist daher auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.