

Handänderungssteuer

Vermögensübertragung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-060 vom 22. Oktober 2009

Veräusserung mehrerer Liegenschaften mittels Vermögensübertragungsvertrag. Nicht jede Vermögensübertragung nach FusG stellt eine steuerneutrale Unternehmensumstrukturierung dar. Steuerneutral ist eine Vermögensübertragung bei der Handänderungssteuer nur, wenn es sich nicht um eine Veräusserung oder Liquidation, sondern um einen der im Steuergesetz geregelten steuerneutralen Umstrukturierungstatbestände handelt und wenn die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Steuerneutralität (Übertragung zu Buchwerten, Fortbestand der Steuerpflicht) erfüllt sind. Frage des Vertrauensschutzes bei behördlichen Publikationen.

Sachverhalt:

A. Mit öffentlich beurkundetem Vermögensübertragungsvertrag vom 30. Mai 2005 (Grundbucheintrag vom 2. Juni 2005) hat die Y. AG an die Rekurrentin, die X. Anlagestiftung, und die S. Immobilien AG sechs Liegenschaften übertragen. Die vorliegend relevante Übertragung betrifft das baselstädtische Grundstück A. 5/B. 4, welches für einen Wert von CHF 22'910'000.– von der Y. AG auf die Rekurrentin übertragen wurde. Der Gesamtwert der übertragenen Liegenschaften belief sich auf CHF 103'930'000.–. Die Rekurrentin und auch die S. Immobilien AG beglichen den festgelegten Übernahmepreis mit liquiden Mitteln in Form eines Zahlungsver sprechs ihrer Bank.

Mit Schreiben vom 5. September 2008 orientierte das Grundbuchamt des Kantons Basel-Stadt die Steuerverwaltung über die Eigentumsübertragung der Liegenschaft A. 5/B. 4. Die Steuerverwaltung stufte das Rechtsgeschäft als handänderungssteuer-relevanten Sachverhalt ein und lud die Rekurrentin zur Stellungnahme ein. Die Rekurrentin stellte sich darin auf den Standpunkt, dass die Übertragung eine Umstrukturierung gemäss Fusionsgesetz darstelle und damit ein von der Handänderungssteuer befreiter Sachverhalt vorliege.

Die Steuerverwaltung stufte mit amtlicher Einschätzung vom 12. November 2008 die Liegenschaftsübertragung im Bezug auf die im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften zwischen der Y. AG und der Rekurrentin als der Handänderungssteuer unterliegend ein und veranlagte den Steuerbetrag auf CHF 687'300.–. Überdies wurden Verzugszinse in der Höhe von CHF 138'605.– in Rechnung gestellt.

B. Am 11. Dezember 2008 erhob die Rekurrentin gegen diese Veranlagung Einsprache und beantragte die vollumfängliche Aufhebung der Verfügung vom 12. November 2008. Eventualiter sei auf die Verzugszinsforderung zu verzichten. Die Rekurrentin führte als Begründung für die Einsprache im Wesentlichen an, dass das verurkundete Rechtsgeschäft nicht von der Handänderungssteuer erfasst werde, da es sich um eine Vermögensübertragung im Sinne des Fusionsgesetzes handle. Der Gesetzgeber des Kantons Basel-Stadt habe die auf den 1. Juli 2009 in Kraft getretene Vorgabe des Bundesgesetzgebers, wonach die Erhebung der Handänderungssteuer bei gewinnsteuerbefreiten Umstrukturierungstatbeständen ausgeschlossen sei (Art. 103 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlungen und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (FusG)) mittels der seit dem 9. Dezember 2004 wirksam gewordenen Bestimmung des § 4 Abs. 1 lit. f des Gesetzes über die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt vom 26. Juni 1996 (HStG) umgesetzt. Nach dieser Bestimmung seien Handänderungen bei Umstrukturierungen steuerbefreit, wobei die Bestimmungen gemäss § 20 Abs. 1 und § 72 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) sinngemäss zur Anwendung kämen. Der vorliegende Fall würde in diesen Anwendungsbereich fallen. Eine gewinnsteuerneutrale Umstrukturierung erfordere den Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz, die Übertragung zum Buchwert und das Vorliegen eines Umstrukturierungstatbestandes. Eine Anwendung dieser Kriterien ergebe, dass die Rekurrentin weiterhin in der Schweiz steuerpflichtig sei. Die Kriterien der Übertragung zum Buchwert und das Vorliegen eines Umstrukturierungstatbestands haben zum Zweck, den Erhalt der stillen Reserven sicherzustellen. Da es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handle, würden stille Reserven keine Rolle spielen, da die Steuer jeweils auf den Erwerbspreis erhoben würde. Zudem sei die Übertragung der Liegenschaften bei der Mehrwertsteuer im Rahmen des sogenannten Meldeverfahrens erfolgt. Da es sich bei der Mehrwertsteuer wie auch bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handle, sei eine Orientierung am mehrwertsteuerlichen Umstrukturierungsbegriff, wie er im Meldeverfahren Anwendung finden würde, gerechtfertigt. Weiter argumentiert die Rekurrentin, dass die Erhebung der Handänderungssteuer aufgrund von Publikationen der Steuerverwaltung auf einem Merkblatt und auf der Internetseite zur Handänderungssteuer nicht zulässig sei. Die Verwaltung mache darin Aussagen zur Handhabung der Erhebung der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen, welche eine Vertrauensgrundlage bilden. Dass die Verwaltung entgegen der publizierten Informationen im vorliegenden Fall nicht von einer handänderungssteuerbefreiten Umstrukturierung ausgehen würde, verletze die berechtigten Erwartungen in behördliche Zusicherungen. Die Rekurrentin hätte sich darauf verlassen, dass die gewählte Form der Übertragung handänderungssteuerfrei sei, ansonsten sie eine andere Form gewählt hätte.

Die Steuerverwaltung wies mit Entscheidung vom 24. Februar 2009 die Einsprache vollumfänglich ab. Sie führte als Begründung im Wesentlichen an, dass auch auf Grundlage des Fusionsgesetzes Umstrukturierungen nur handänderungssteuerfrei erfolgen könnten, wenn kein Veräusserungstatbestand vorliegen würde. Die vorliegende Immobilientransaktion sei weder als klassischer Umstrukturierungsvorgang in Form einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung noch als eine Umstrukturierung

aufgrund der Bestimmungen des DBG und des StHG zu qualifizieren. Es liege auch keine andere Vermögensübertragung vor, welcher aufgrund einer spezialgesetzlichen Bestimmung Steuerneutralität zukomme. Vielmehr sei der Übertragungswert der Liegenschaften mit liquiden Mitteln beglichen worden, was für ein Veräusserungsgeschäft sprechen würde, zumal dieses zwischen zwei unabhängigen Rechtsträgern erfolgt sei. Es würden jedoch auch nicht die klassischen Merkmale einer steuerneutralen Umstrukturierung vorliegen, da keine Übertragung zum Buchwert erfolgt sei und die übertragende Gesellschaft in dem für die Gewinnsteuererhebung eingereichten Jahresabschluss über die stillen Reserven abgerechnet habe. Bezüglich des Vertrauensschutzes führt die Steuerverwaltung an, dass die erwähnten Publikationen den erforderlichen Bestimmtheitsgrad nicht aufweisen würden, weshalb die Rekurrentin auch diesbezüglich nichts hinsichtlich der beantragten Steuerneutralität der Transaktion und dem Eventualantrag ableiten könnte.

C. Gegen diesen Entscheid erhebt die Rekurrentin mit Eingabe vom 24. März 2009 Rekurs mit dem unveränderten Antrag, dass die Veranlagungsverfügung vollumfänglich aufzuheben sei, und dass eventualiter auch die Verzugszinsforderung aufzuheben sei, alles unter o/e-Kostenfolge. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 8. Mai 2009 die Abweisung des Rekurses. Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel hat nicht stattgefunden. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung der Veranlagungsverfügung und entsprechend auch des Einspracheentscheides. Eventualiter sei die Verzugszinsforderung aufzuheben. Alles unter o/e-Kostenfolge.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Zu entscheiden gilt es, ob der Vermögensübertragungsvertrag zwischen der Y. AG und der Rekurrentin, welcher u.a. die Übertragung der Liegenschaften S. 5/B. 4, Basel zum Gegenstand hatte, zu Recht von der Steuerverwaltung als ein der Handänderungssteuer unterliegendes Geschäft beurteilt wurde und der Steuerbetrag in der Höhe von CHF 687'300.– zuzüglich Verzugszinsen in der Höhe von CHF 138'605.50 erhoben wurde.

3.a) Das Fusionsgesetz schliesst in Art. 103 die Erhebung von Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen im Sinne harmonisierungsrechtlicher Vorgaben gemäss Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG aus. Soweit diese juristische Personen betreffen, wurden diese Vorgaben in Art. 61 DBG bzw. § 72 StG wörtlich übernommen. Das baselstädtische Handänderungssteuergesetz befreit entsprechend in § 4 Abs. 1 lit. f HStG Handänderungen bei Umstrukturierungen und verweist dabei sinngemäss auf § 72 Abs. 1 und 3 StG.

b) aa) Unternehmensumstrukturierungen können nur dann als steuerneutral gelten, wenn kein Veräusserungstatbestand vorliegt. Dies geht aus der Botschaft zum Fusionsgesetz hervor. Bei der Gewinnsteuer geht es dabei um die Realisierung stiller Reserven und bei der Grundstückgewinnsteuer um die Abschöpfung des Gewinns, der sich aus der Differenz zwischen Einstandswert und Veräusserungserlös ergibt. Die Handänderungssteuer ist als Rechtsverkehrssteuer weder darauf ausgerichtet, der Gewinnsteuer bisher entzogenes Substrat (in Form stiller Reserven) zu erfassen, noch einen Liegenschaftsmehrwert zu besteuern. Sie belastet allein die Übertragung von Eigentum an Grundstücken (Botschaft FusG vom 13. Juni 2000, Bundesblatt 2000, S. 4368 ff.)

bb) Gemäss Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 kann eine steuerneutrale Umstrukturierung erfolgen, wenn kein Realisationstatbestand vorliegt und wenn eine dreifache Verknüpfung der stillen Reserven sichergestellt ist. Es ist grundsätzlich von Steuerneutralität auszugehen, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt (subjektive Verknüpfung der stillen Reserven), die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven) und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt (fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven) (vgl. dazu auch Locher, Kommentar zum DBG, 2004, Band II, Rev. Art. 61, RN 16 ff.).

c) aa) Hinsichtlich des im vorliegenden Verfahren in Frage stehenden Begriffs der Vermögensübertragung wird in der Botschaft zum Fusionsgesetz Folgendes festgehalten (Botschaft FusG, a.a.O., S. 4171): «Zwar kann die Vermögensübertragung für Umstrukturierungsvorgänge verwendet werden, für welche das Zivilrecht kein gesellschaftsrechtliches Institut zur Verfügung stellt. Die Vermögensübertragung kann aber auch dazu dienen, die einer Gesellschaft gehörenden Vermögenswerte an einen Dritten zu veräussern oder Aktiven einer Gesellschaft als Naturaldividende auf die Aktionäre zu übertragen. Den damit verbundenen Abgrenzungsproblemen trägt der vorliegende Gesetzesentwurf dadurch Rechnung, dass die Aufzählung der steuerneutralen Umstrukturierungsformen (Fusion, Spaltung, Umwandlung) nicht abschliessend ist. Umstrukturierungen, die auf einer Vermögensübertragung beruhen, können daher ebenfalls ohne Steuerfolgen durchgeführt werden, sofern sie der Fusion, der Spaltung oder der Umwandlung wirtschaftlich gleichkommen.» Im Ergebnis heisst dies, dass es über die Aufzählung der genannten Umstrukturierungen hinausgehende Sachverhalte gibt, welche steuerneutral abgewickelt werden können. Dass die Aufzählung der steuerneutralen Umstrukturierungen nicht abschliessend sein soll, hat auch das Bundesgericht festgehalten. Jedoch müssten auch bei diesen Vermögensübertragungen die grundsätzlichen Voraussetzungen für steuerneutrale Umstrukturierungen erfüllt sein (BGE vom 7. Juli 2009, 2C_784/2008, Erw. 3.7, mit weiteren Hinweisen).

bb) Der in der Botschaft zum Fusionsgesetz skizzierte Vorschlag einer Unterscheidung zwischen steuerneutral durchführbaren Umstrukturierungen einerseits und steuerbaren Vorgängen andererseits wurde von einem Teil der Lehre aufgenommen. Dabei wurden die Umstrukturierungen in vier Fallgruppen eingeteilt (vgl. Lo-

cher/Amonn, Vermögensübertragung im Recht der direkten Steuern, ASA 71, 2003, S. 768 ff.):

aaa) In eine erste Fallgruppe, welcher die Steuerfreiheit zukommen soll, gehören die Vermögensübertragungen im Rahmen der klassischen Umstrukturierungsvorgänge wie Fusion, Spaltung und Umwandlung, wie sie im DBG bzw. im StHG normiert sind.

bbb) In einer zweiten Fallgruppe sind Vorgänge, die zwar keine Fusion, Spaltung oder Umwandlung darstellen, aber dennoch als Umstrukturierungen im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG gelten. Dazu gehören die Ausgliederung und die Quasifusion.

ccc) In die dritte Fallgruppe sind Vermögensübertragungen, die zwar keine Umstrukturierung darstellen, gestützt auf spezielle gesetzliche Bestimmungen aber steuerneutral abgewickelt werden können, einzuweisen. Dazu gehören bspw. die Vermögensübertragungen im Konzernverhältnis gemäss Art. 61 Abs. 2 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3ter StHG.

ddd) Unter die vierte Fallgruppe fallen alle anderen Vermögensübertragungen, die keine Steuerneutralität beanspruchen können.

Es gilt im Folgenden zu prüfen, in welche Fallgruppe der vorliegende Vermögensübertragungsvertrag zwischen der Y. AG und der Rekurrentin einzuordnen ist.

d) aa) Die klassische Umstrukturierung der Fusion, Spaltung oder Umwandlung liegt beim vorliegenden Vermögensübertragungsvertrag zwischen der Y. AG und der Rekurrentin nicht vor. Es gibt zahlreiche Arten von Fusionen. Für alle gilt, dass die Gegenleistungen der übernehmenden juristischen Person gemäss Art. 8 FusG nicht nur in Form von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten bestehen können, sondern auch ausschliesslich oder überwiegend in Form einer Abfindung (vgl. Locher, a.a.O., Rev. Art. 61, RN 28). Im vorliegenden Verfahren bestand die Gegenleistung nicht in Form von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten sondern als Bankgarantie, was mit Vermögensübertragungsvertrag vom 30. Mai 2005 zwischen den Beteiligten vereinbart wurde. Trotzdem ist aus diesem Vertrag nicht ein Wille der Beteiligten auf eine Fusion erkennbar. Vielmehr wollten diese mit dem Vertrag die Übertragung der fraglichen Liegenschaft gegen das Zahlungsverprechen der Rekurrentin vereinbaren. Für eine Interpretation, dass die Parteien damit eine Fusion beabsichtigten, gibt es keine Anhaltspunkte. Bezüglich einer Qualifikation als Umwandlung fehlt es vorliegend an einer eigentlichen Änderung der Rechtsform. Die Umwandlung im klassischen Sinne zeichnet sich dadurch aus, dass nichts Neues wie z.B. bei einer Fusion oder Spaltung hinzukommt. Die wirtschaftliche Identität des Unternehmens bleibt gewahrt, während sich einzig das rechtliche Kleid ändert (vgl. Reich in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Zürich, 2. Aufl., 2008, Art. 61 DBG, N 72). Bei der vorliegenden Vermögensübertragung der Liegenschaften auf die Rekurrentin ist kein Wechsel der Rechtsform zu

erkennen. Auch eine Spaltung ist nicht angezeigt, da es dem übertragenen Liegenschaftskomplex am entscheidenden Kriterium der eigenen Betriebsqualität fehlt. Voraussetzung für eine eigene Betriebsqualität bei Liegenschaftskomplexen wäre gemäss Kreisschreiben Nr. 5 (S. 22) ein eigener Marktauftritt bzw. eine Vermietung an Konzerngesellschaften, die Beschäftigung mindestens einer Vollzeitstelle für die Verwaltung und die Mieterträge müssten mindestens das 20-Fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Verwaltung betragen. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, zumal dieser Nachweis von der Rekurrentin nicht einmal angetreten wird. Die übertragene Liegenschaft stellt in sich auch keinen Vermögenskomplex dar, welcher eine relativ unabhängige organisatorische Einheit bildet (vgl. zum Ganzen: Locher, a.a.O., Rev. Art. 61 RN 84 f.). Die Vertragsparteien haben überdies in Ziffer 4.3 der Vereinbarung vom 30. Mai 2005 festgehalten, dass bei dem Vorgang keine Betriebsteile übertragen werden sollen. Zu sämtlichen klassischen Umstrukturierungstatbeständen lässt sich sagen, dass die Beteiligten mit dem Vermögensübertragungsvertrag nie die Absicht hatten, eine künftige gemeinsame Zusammenarbeit oder Integration anzustreben, sondern einzig die Liegenschaften an einen solventen Käufer zu veräussern. Der Übertragungswert ist entsprechend auch explizit und ausschliesslich mit liquiden Mitteln beglichen worden. Aus dem gemeinsam abgeschlossenen Vertrag sind hingegen keine Anhaltspunkte zu erkennen, die für einen klassischen Umstrukturierungstatbestand sprechen. Es kann deshalb der Argumentation der Rekurrentin nicht gefolgt werden, welche die Auffassung vertritt, dass sämtliche im Fusionsgesetz vorgesehenen Struktur Anpassungen als von der Handänderungssteuer befreit zu gelten haben, sofern die zukünftige Besteuerung stiller Reserven noch möglich bleibt.

bb) Auch für das Vorliegen einer Quasifusion liegen keine Anhaltspunkte vor. Eine solche liegt vor, wenn ein fusionsähnlicher Zusammenschluss stattfindet, bei welchem z.B. Aktionäre gegen Hingabe (Tausch) von Aktien der zu übernehmenden Gesellschaft solche der übernehmenden Gesellschaft erhalten (vgl. Locher/Amonn, a.a.O., S. 776). Vorliegend hat kein Austausch von Anteilscheinen stattgefunden. Auch eine Ausgliederung auf eine bestehende oder neu zu gründende Tochtergesellschaft hat nicht stattgefunden. Es handelt sich um eine Transaktion zwischen voneinander unabhängigen Rechtsträgern. Damit ist der Auffassung der Steuerverwaltung zu folgen und eine Einteilung der vorliegenden Vermögensübertragung in die zweite Fallgruppe ist nicht angezeigt.

cc) Sind die Rechtsträger voneinander unabhängig, kann auch kein Konzernverhältnis konstruiert werden. Wie die Steuerverwaltung richtig ausführt, ist auch eine Qualifikation in die dritte Fallgruppe nicht möglich. Dass von keinem Konzernverhältnis auszugehen ist, lässt sich auch dem Vermögensübertretungsvertrag vom 30. Mai 2005 entnehmen.

dd) Die vorliegende Transaktion ist als Veräusserungsgeschäft zwischen zwei unabhängigen Rechtsträgern zu werten und ist demnach in der vierten Fallgruppe anzusiedeln. Die Gegenleistung erfolgte mittels eines unwiderruflichen Zahlungsver sprechens der Bank der Rekurrentin (X.) wie Ziffer 2.2 des Vermögensübertragungs-

vertrages zu entnehmen ist. Die Bezahlung ist damit als Begleichung mit liquiden Mitteln einzustufen, was die Möglichkeit einer steuerneutralen Qualifikation des Geschäftes von vornherein ausschliesst.

e) Der Auffassung der Steuerverwaltung ist auch darin zuzustimmen, dass keine Übertragung zum Buchwert erfolgte, wie dies nach den allgemeinen Voraussetzungen bei den steuerneutralen Umstrukturierungen gemäss Kreisschreiben Nr. 5 der EStV verlangt wird. Dies ist aus dem für die Gewinnsteuer eingereichten Jahresabschluss der übertragenden Gesellschaft abzuleiten. Für das Rechtsgeschäft war seinerzeit keine Steuerneutralität beansprucht worden und es hat folglich auch keine Abrechnung über die realisierten stillen Reserven stattgefunden. Entgegen den Behauptungen der Rekurrentin stellt die Handänderungssteuer für die Beurteilung, ob eine steuerneutrale Übertragung stattfinden kann, auf die Regeln bei der Gewinnsteuer ab. Unbestrittenermassen wollte der baselstädtische Gesetzgeber bei der Handänderungssteuer Unternehmensumstrukturierungen nur insoweit von der Steuer befreien, als diese nicht als Veräusserungsgeschäfte einzustufen sind. Im vorliegenden Fall handelt es sich nun um ein Veräusserungsgeschäft, weshalb die Handänderungssteuer entsprechend dafür zu entrichten ist.

f) Demnach liegt entgegen der Auffassung der Rekurrentin kein Tatbestand vor, welcher eine steuerneutrale Umstrukturierung möglich macht. Überdies sind auch die allgemeinen Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung, wie sie im Kreisschreiben Nr. 5 aufgeführt werden, nachweislich nicht erfüllt, da die vorliegende Vermögensübertragung als Liquidationstatbestand eingestuft werden muss.

4.a) Die Rekurrentin führt im Weiteren für die Steuerneutralität der vorliegenden Transaktion an, dass diese sich auch aufgrund einer analogen Anwendung des Umstrukturierungstatbestandes im Mehrwertsteuergesetz ergeben würde. Die Übertragung sei im Rahmen der Mehrwertsteuer im Meldeverfahren erfolgt. Wie einem Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Mai 2005 betreffend die Gewährung des Meldeverfahrens entnommen werden könne, sei die vorliegende Transaktion als Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens qualifiziert worden und es sei das Vorliegen eines Reorganisationstatbestandes ausdrücklich bejaht worden. Da es sich bei der Mehrwertsteuer wie auch bei der Handänderungssteuer ebenfalls um eine Rechtsverkehrssteuer handle, sei es gerechtfertigt, sich an der Verwendung des Begriffes der Umstrukturierung, wie diese bei der Mehrwertsteuer verwendet werde, zu orientieren.

b) Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass die Handhabung, wie sie bei der Mehrwertsteuer stattfindet, für die Belange bei den direkten Steuern oder den Handänderungssteuern nicht nutzbar sei. Die im Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung verwendeten Begriffe seien zu wenig exakt, als dass sich Analogieschlüsse für die Handänderungssteuer ziehen liessen. So würde der Eigentumswechsel einer Liegenschaft nicht die Mehrwertsteuer auslösen. Im Gegenteil sei die Übertragung ein von der Mehrwertsteuer ausgenommener Tatbestand. Damit seien die Steuerobjekte bei den beiden Steuern nicht identisch. Weiter sage das Meldeverfahren

ren bei der Mehrwertsteuer nichts darüber aus, ob eine Liegenschaftsübertragung steuerneutral durchgeführt werden könne. Es gehe dabei im Wesentlichen darum, dass die Übertragung eines Geschäftes oder eines anderen Vermögenskomplexes mit der Mehrwertsteuer fakturiert werden müsse, sofern im Vorfeld der Transaktion der Vorsteuerabzug beansprucht worden sei. Mit anderen Worten müsste ein Übernehmer der übertragenden Partei Mehrwertsteuern bezahlen, bevor er sie dann in seiner eigenen Mehrwertsteuerabrechnung wieder in Abzug bringen könne. Das Meldeverfahren diene dazu, Liquiditätsengpässe des Übernehmers zu vermeiden.

c) Die Regelungen bei der Mehrwertsteuer können nicht zur Beurteilung der Steuerneutralität bei der Handänderungssteuer herangezogen werden. Den Ausführungen der Steuerverwaltung ist in diesem Punkt zuzustimmen. Allein die Tatsache, dass es sich bei beiden Steuern um Rechtsverkehrssteuern handelt, lässt nicht ohne Weiteres eine analoge Anwendung zu.

5.a) Die Rekurrentin beruft sich in ihrer weiteren Argumentation auf das verfassungsrechtliche Verbot des widersprüchlichen Verhaltens und auf den Vertrauensschutz, da die Steuerverwaltung in einem publizierten Merkblatt zur Handänderungssteuer und auf ihrer Internetseite auf die Steuerfreiheit von Umstrukturierungen gemäss Fusionsgesetz hinweise. Dort heisse es ohne weitere Einschränkung, dass Umstrukturierungen gemäss Fusionsgesetz steuerbefreit sind. Sie führt an, dass zwar nicht alle behördlichen Auskünfte geeignet seien, eine Vertrauensbasis zu begründen, doch entgegen der Auffassung der Verwaltung, könnten auch Merkblätter oder die Inhalte einer Internetseite eine Vertrauensgrundlage begründen. Bei der dabei zitierten Rechtsprechung geht es um die Richtigkeit eines Merkblattes betreffend Liegenschaftsunterhaltskosten und Gebühren für den öffentlichen Musikschulunterricht. Die Gerichte hätten dabei erkannt, dass die Merkblätter geeignet seien, eine Vertrauensgrundlage zu bilden. Deshalb seien auch keine Gründe ersichtlich, weshalb die vorliegenden Publikationen keine solche Vertrauensgrundlage zu schaffen vermögen, zumal es die Verwaltung unterlassen habe, irgendwelche Vorbehalte anzubringen.

b) aa) Art. 9 BV statuiert, dass jede Person Anspruch hat, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Lehre und Rechtsprechung leiten daraus den Grundsatz des Vertrauensschutzes ab. Dieser bedeutet, dass jeder Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in andere, bestimmte Erwartungen begründende Verhaltenweisen der Behörden geschützt zu werden (vgl. Häfelin/ Müller/Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 5. Auflage, Zürich 2006, S. 131 ff.; Entscheide der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 24. Januar 1995 in Sachen H. L., publ. in StE 1997 B 71.63, Nr. 15 und vom 29. Juni 2000 in Sachen T. M., publ. in BStPra, Bd. XVI, Heft 7/2003, S. 495 ff.).

bb) Damit sich jemand auf den Vertrauensschutz berufen kann, müssen verschiedene Voraussetzungen gegeben sein. So wird zunächst verlangt, dass eine Vertrauensgrundlage vorhanden ist. Diese ist gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen

Organs bei einem Betroffenen – insbesondere bei einem Rechtsanwendungsakt – bestimmte Erwartungen auslöst (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 132 ff.). Dies kann lediglich derjenige tun, der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und der ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen, mithin also gutgläubig gewesen ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 138). Des Weiteren kann grundsätzlich nur derjenige den Vertrauensschutz anrufen, der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 139). Selbst wenn die eben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann sich der Bürger nicht auf den Vertrauensschutz berufen, wenn dem Vertrauensschutz ein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht. Im Einzelfall ist daher eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzten Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen; diese Interessenabwägung bildet eine Schranke des Vertrauensschutzes (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 139 f. mit Verweis auf Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 112).

cc) Ein wichtiger Anwendungsfall des Vertrauensschutzes stellt der Schutz des Bürgers bei unrichtigen Auskünften der Behörden dar. In Präzisierung respektive in Ergänzung der oben erwähnten allgemeinen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vertrauensschutzes wird dabei zusätzlich verlangt, dass die behördliche Auskunft eine gewisse inhaltliche Bestimmtheit aufweist. So gesehen kann sich nur eine Verbindlichkeit ergeben, wenn eine vorbehaltlose Auskunft zu einem die steuerpflichtige Person direkt betreffenden, konkreten und umfassend dargestellten Sachverhalt abgegeben worden ist (vgl. Morf/Müller/Amstutz, Schweizer Steuerruling-Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in ST 2008, S. 813 ff.). Eine lediglich vage Absichtskundgabe oder ein Hinweis auf eine bisherige Praxis genügt nicht. Zudem muss die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat, grundsätzlich zur Auskunftserteilung zuständig gewesen sein. Unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes genügt es jedoch, wenn der Bürger in guten Treuen annehmen durfte, die Behörde sei zur Auskunft befugt. Eine Auskunft begründet ein schutzwürdiges Vertrauen ferner nur, wenn sie vorbehaltlos erteilt worden ist. Schliesslich können behördliche Auskünfte nur unter der Voraussetzung verbindlich sein, dass nach der Auskunft weder eine Sachverhaltsänderung noch eine Änderung der Rechtslage eintritt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 145 ff.; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt am Main 1996, § 5 N 382 ff.).

c) Die Rekurrenten berufen sich auf Vertrauensschutz bzw. machen geltend, dass die beiden Publikationen der Steuerverwaltung als behördliche Auskunft zu betrachten seien, die eine Vertrauensgrundlage bilden würden. Bezogen auf die klassischen Umstrukturierungstatbestände, fehlt es bei der vorliegenden Transaktion wie oben dargelegt eben gerade an der dafür notwendigen Qualifikation. Selbst wenn der Begriff der Umstrukturierung weiter ausgelegt würde, kann die Rekurrentin ebenso wenig aus der knapp gehaltenen Formulierung in den Publikationen für sich etwas ableiten. Gerade bei Umstrukturierungen sind zahlreiche Arten von Umsetzungen möglich, die je nachdem Auswirkungen auf die Steuerpflicht bzw. -neutralität haben.

Die Einteilung in die vier beschriebenen Fallgruppen zeigt dies anschaulich auf. Letztlich kann die Qualifikation jedoch nur am konkreten Einzelfall beurteilt werden. Die allgemein gehaltenen Formulierungen in den Publikationen der Steuerverwaltung weisen jedoch nicht den erforderlichen Bestimmtheitsgrad auf. Auch ein Vergleich mit der von der Rekurrentin angeführten Rechtsprechung vermag nicht zu überzeugen, handelt es sich doch dabei um Liegenschaftsunterhaltskosten und um Gebühren, die regelmässig detailliert aufgelistet werden. Der angeführte Bundesgerichtsentscheid 109 V 52 wurde von der Rekurrentin nur unvollständig wiedergegeben. Danach kann ein (fehlerhaftes) Merkblatt allenfalls eine Vertrauensgrundlage darstellen, wenn die rechtsuchende Person bei der Behörde nach einer bestimmten, sie direkt betreffenden Frage eine Auskunft verlangt und dabei auf eine behördliche Publikation verwiesen wird. Nur in dieser Konstellation erkennt das Bundesgericht allenfalls eine individuell-konkrete Zusicherung, welche eine Vertrauensgrundlage bilden kann. Im vorliegenden Verfahren war dies nicht der Fall, weshalb die Rekurrentin auch nichts aus dem Verweis auf den Bundesgerichtsentscheid ableiten kann. Damit ist die massgebliche Voraussetzung des Vertrauensschutzes nicht gegeben. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich auch eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen wie der Gutgläubigkeit, der getroffenen, nicht wieder rückgängig zu machenden Dispositionen und des überwiegenden öffentlichen Interesses. Aufgrund des Vertrauensschutzes kann somit keine Steuerneutralität für die vorliegende Transaktion beansprucht werden.

6. a) Der Rekurrentin sind Verzugszinsen in Rechnung gestellt worden. Die Zinsberechnung als solche ist von der Rekurrentin nicht bestritten worden. Bezüglich der Erhebung dieser Zinsen beruft sie sich indessen ebenfalls auf den Vertrauensschutz, der sie berechtigterweise von der rechtzeitigen Zahlung der Handänderungssteuer abgehalten habe. Sie führt an, dass die Rekurrentin bereits am 2. Juni 2005 als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch des Kantons Basel-Stadt eingetragen wurde. Wenn die Steuerverwaltung erst am 5. September 2008 über den Eintrag informiert werde, könne dies nicht der Rekurrentin angelastet werden. Da es sich bei der Steuerverwaltung und beim Grundbuchamt um verschiedene Verwaltungseinheiten derselben öffentlich-rechtlichen Körperschaft handle, sei der Steuerverwaltung auch der Wissensstand des Grundbuchamtes zuzurechnen.

b) Wie vorgehend ausgeführt, besteht keine Grundlage, ein berechtigtes Vertrauen anzunehmen, und durch die Publikationen ist keine Vertrauensgrundlage geschaffen worden. Auch das zu lange Zuwarten ist nicht geeignet, die Rekurrentin in ihrem Vertrauen zu schützen. Das Verwaltungsgericht Basel-Stadt hat unlängst in einem Entscheid bestätigt, dass die Kenntnis des Grundbuchamtes der Steuerverwaltung nicht zugerechnet werden kann (VGE vom 27. Juni 2007, publ. in BStPra XIX Heft 1/2008, S. 17ff.).

c) Festzuhalten ist, dass bei verspäteter Steuerbezahlung Verzugszinsen von Gesetzes wegen geschuldet sind, unabhängig davon, ob die verspätete Steuerzahlung schuldhaft herbeigeführt worden ist oder nicht. Es geht dabei im Wesentlichen darum, dass ein Steuerpflichtiger, welcher den Steuerbetrag rechtzeitig bezahlt, nicht

schlechter gestellt werden darf als derjenige, der mit der Zahlung zuwartet und somit auf dem Steuerbetrag Zinsen erwirtschaften kann. Verzugszinsen sind demnach keine Bestrafung (vgl. VGE vom 27. Juni 2007). Somit ist der Rekurs auch bezüglich des Eventualantrages abzuweisen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vorliegende Liegenschaftsübertragung nicht als steuerneutral durchführbare Umstrukturierung gemäss Fusionsgesetz qualifiziert werden kann. Die Übertragung der Immobilien ist gegen liquide Mittel erfolgt, weshalb von einem Realisierungstatbestand auszugehen ist, welcher die Befreiung von der Handänderungssteuer ausschliesst. Auch der von der Rekurrentin als Alternativbegründung angeführte Vertrauensschutz vermag für den vorliegenden Fall die Befreiung von der Handänderungssteuer nicht zu begründen, da die Publikationen der Steuerverwaltung mangels Bestimmtheit nicht die erforderliche Vertrauensgrundlage hervorzurufen vermögen. Aufgrund der fehlenden Vertrauensgrundlage ist auch der Eventualantrag bezüglich der Aufhebung der Verzugszinsforderung abzuweisen. Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen