



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 22. September 2016

Mitwirkende

Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi,
Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger,
lic. iur. David Levin, lic. iur. Debora von Orelli
und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)

Parteien

X AG

[...]

vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt und dipl. Steuerex-
perte,

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Handänderungssteuer

(Festsetzungsverjährung; Bemessung der Handänderungs-
steuer, § 7 Abs. 1 HStG)

Sachverhalt

- A. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 17. und 18. April 2008 verkauften der Kanton Basel-Stadt, die C, die D sowie die E der Rekurrentin, X AG, die Parzelle Nr. [...] des Grundbuchs Basel-Stadt (Liegenschaft B). Der Kaufpreis betrug CHF 7'816'675.00.

Am 22. April 2008 meldete der zuständige Notar die Handänderung an und entrichtete unter dem Vorbehalt der Neufestsetzung der Handänderungssteuer nach Festsetzung des im Zahlungsbetrag enthaltenen Betrages der Mehrwertabgabe eine Handänderungssteuer in Höhe von CHF 234'500.00.

Aufgrund einer Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Mai 2013 teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit, dass auch Nebenverträge der Handänderungssteuer unterliegen und ersuchte um Einreichung aller Nebenverträge (TU-Vertrag (recte wohl: GU-Vertrag) und Kaufrechtserwerb).

Die Rekurrentin stellte sich auf den Standpunkt, dass das Recht der Steuerverwaltung, eine Veranlagung zu erlassen, verjährt sei. Zudem liege kein ausreichender Zusammenhang zwischen den Verträgen vor. Somit unterlägen die Nebenverträge nicht der Handänderungssteuer. Auf die Einreichung der Verträge verzichtete sie.

Mit amtlicher Veranlagung / Nachsteuer der Handänderungssteuer vom 25. November 2013 unterstellte die Steuerverwaltung den Werkvertrag sowie Entschädigungen der Rekurrentin an F und G der Handänderungssteuerpflicht. Mangels Einreichung der entsprechenden Verträge taxierte die Steuerverwaltung das Entgelt, und legte es auf CHF 68'316'675.00 fest (Kaufpreis: CHF 7'816'675.00, Entschädigungen für die Abtretung des GU-Vertrages an F und G: CHF 16'000'000.00, GU-Vertrag mit der H AG (recte wohl: I AG, nachfolgend: J GU AG): CHF 44'500'000.00). Die Handänderungssteuer wurde auf CHF 1'815'000.25, der Verzugszins auf CHF 619'217.50 festgesetzt.

- B. Mit Einsprache vom 16. Dezember 2013 beantragte die Rekurrentin, vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt und diplomierter Steuerexperte, von einer Nacherhebung der Handänderungssteuer sei vollumfänglich abzusehen. Zur Begründung führte sie an, die Nachbesteuerung sei gesetzlich nicht vorgesehen. Selbst wenn dem aber so wäre, liege kein Nachsteuergrund vor.

Mit Entscheid vom 6. März 2014 wies die Steuerverwaltung diese Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, entgegen der Ansicht der Rekurrentin sei das Veranlagungsrecht der Steuerverwaltung noch nicht verjährt. Die Verträge würden den vom Gesetz verlangten engen Zusammenhang zum Kaufvertrag aufweisen, da die Rekurrentin zum Zeitpunkt des Kaufvertrags nicht frei in der Entscheidung war, wie und wann sie das Grundstück überbauen wolle.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs. Die Rekurrentin, wiederum vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt und diplomierter Steuerexperte, beantragt unter o/e-Kostenfolge, die mit Einspracheentscheid vom 6. März 2014 geschützte Amtliche Veranlagung / Nachsteuer vom 25. November 2013 sei insoweit aufzuheben, als sie die Nachforderung von Steuern und Verzugszinsen vorsieht (Ziff. 2 - 4).

In ihrer Vernehmlassung vom 4. Juli 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 5. September 2014 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest.

Mit Duplik vom 3. Oktober 2014 hält auch die Steuerverwaltung an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) ist gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Rekurskommission Rekurs zu erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. März 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihr Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 4. April 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. März 2014 betreffend Handänderungssteuer sei insoweit aufzuheben, als er die Nachforderung von Steuern und Verzugszinsen vorsieht (Ziff. 2 - 4 der Verfügung vom 25. November 2013).

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Selbstveranlagung rechtskräftig ist oder ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Nachforderung erhoben hat.

3.
 - a) Die Rekurrentin macht geltend, die Selbstveranlagung sei in Rechtskraft erwachsen. Da das Handänderungssteuergesetz keine Nachsteuer vorsehe, sei die Nachsteuerforderung der Steuerverwaltung unzulässig. Selbst wenn jedoch die Nachsteuerbestimmungen des Steuergesetzes analog anzuwenden seien, liege kein Nachsteuergrund vor, da der Steuerverwaltung die beabsichtigte Überbauung der Parzelle bekannt war. Überdies seien die Voraussetzungen für die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

 - b) Es ist somit zunächst zu prüfen, ob in casu das Visum der Finanzverwaltung eine Verfügung darstellt, welche in Rechtskraft erwachsen ist.

 - c) Unbestrittenermassen enthält das Handänderungssteuergesetz keine Bestimmungen zur Frage der Verjährung. Aber auch ohne besondere gesetzliche Regelung gilt der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass öffentlich-rechtliche Ansprüche verjähren (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 153). Fehlt es an einer öffentlich-rechtlichen Bestimmung hierzu, so ist gemäss der konstanten Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Lehre auf verwandte Sachverhalte abzustellen. Nur wenn es an solchen mangelt, hat das Gericht die privatrechtlichen Bestimmungen anzuwenden oder eine eigene Regelung

aufzustellen (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 777). Die analoge Anwendung verwandter Ansprüche setzt allerdings voraus, dass der Gesetzgeber, hätte er den fraglichen Sachverhalt geregelt, mit hoher Wahrscheinlichkeit diese Lösung gewählt hätte.

d) Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine Selbstveranlagungssteuer. Weitere Selbstveranlagungssteuern finden sich im Bundesrecht, nämlich die Verrechnungssteuer, die Mehrwertsteuer und die Stempelabgabe. Das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VSTG) vom 13. Oktober 1965 sieht in Art. 17 Abs. 1 zur Verjährung vor, dass die Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist, verjährt. Auch Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 sieht die Verjährung der Abgabeforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres vor, in dem sie entstanden ist. Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. Juni 2009 sieht vor, dass die Festsetzungsverjährung fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist, eintritt.

e) In der Ausgestaltung und Art entspricht die Handänderungssteuer am ehesten der Stempelabgabe. Bei beiden Steuern handelt es sich um eine Rechtsverkehrssteuer. Zudem erfolgt die Festsetzung der Steuer grundsätzlich mittels Selbstdeklaration ohne entsprechende Verfügung der Steuerbehörde. Nur in klar umschriebenen Fällen kommt es zu einer formellen Entscheidung Seitens der Steuerbehörde. Es ist systemimmanent, dass die Steuerverwaltung im Selbstveranlagungsverfahren ein Kontrollrecht haben und ausüben muss. Zur Ausübung dieses Prüfungsrechts muss sie über ausreichend Zeit verfügen. Die im Bundesgesetz über die Stempelabgaben gewählte Lösung von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabeforderung entstanden ist, ist somit sachlich nachvollziehbar und wäre vom baselstädtischen Gesetzgeber mit hoher Wahrscheinlichkeit auch für die kantonale Handänderungssteuer gewählt worden. Es ist daher sachlich angebracht, für die Festsetzungsverjährung bei der Handänderungssteuer in analoger Anwendung der Regelung betreffend die Stempelabgaben eine Verjährungsfrist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist, anzuwenden.

f) Der öffentlich beurkundete Kaufvertrag datiert vom 17. und 18. April 2008. Die Verjährungsfrist beginnt somit nach Ablauf des Kalenderjahres 2008 zu laufen. Die amtliche Einschätzung der Steuerverwaltung datiert vom 25. November 2013 und wurde somit vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen. Somit ist keine Veranlagungsverjährung eingetreten.

4. a) Dem hält die Rekurrentin entgegen, das Visum der Finanzverwaltung auf der Handänderungssteuer stelle einen Entscheid dar, welcher 30 Tage nach Visierung in Rechtskraft erwachsen sei. Die Steuerverwaltung habe aber keine gesetzliche Grundlage zur Erhebung einer Nachsteuer. Überdies läge selbst bei analoger Anwendung von § 177 ff. StG kein Nachsteuergrund vor. Somit sei die Erhebung der Nachsteuer unzulässig.
- b) Entgegen der Ansicht der Rekurrentin kann das Visum der Finanzverwaltung nicht als Entscheid oder Veranlagungsverfügung qualifiziert werden. Das Visum bestätigt einzig den Zahlungseingang der Handänderungssteuer. Die fehlende Veranlagung durch die Steuerverwaltung ist eine der Besonderheiten des Selbstveranlagungsverfahrens. Die steuerpflichtige Person muss den steuerbaren Tatbestand selbst erkennen, die Steuerforderung selbst festsetzen und bezahlen (vgl. zur Selbstveranlagung: Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Neu bearbeitete Auflage, 2016, S. 488). Die Steuerverwaltung darf sich darauf verlassen, dass die steuerpflichtige Person diese Pflichten kennt und korrekt einhält. Konsequenterweise wird der Steuerverwaltung in § 11 HStG und § 10 Abs. 2 HStG ein Abklärungsrecht erteilt, welches die Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person umfasst. Dabei werden Steuerpflichtige ausdrücklich verpflichtet, Auskünfte zu erteilen und auf Verlangen Belege einzureichen. Dieses Recht gilt bis zum Eintritt der Veranlagungsverjährung.
- c) Selbst wenn jedoch angenommen würde, dass die Selbstdeklaration mit vorbehaltloser Zahlung der Steuer als Entscheid zu werten sei, würde dies nichts am gesetzlich statuierten Kontrollrecht und der Veranlagungspflicht in den Fällen von § 11 HStG ändern, sofern die Festsetzungsverjährungsfrist nicht verstrichen ist. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall bis Ende 2013 die Möglichkeit hatte, die Selbstdeklaration zu überprüfen, ein Verfahren aufzunehmen, weitere Auskünfte einzuverlangen und gegebenenfalls eine amtliche Veranlagung vorzunehmen. Hingegen wäre ein Zurückkommen auf eine Veranlagung nach Ablauf der Verjährungsfrist nicht möglich, selbst bei Vorliegen eines Nachsteuergrundes. Eine analoge Anwendung der Regelungen aus den direkten Steuern wäre unzulässig, da der Gesetzgeber in § 14 HStG klar festgelegt hat, wann eine analoge Anwendung vorzunehmen ist. Überdies sind diese Regelungen auf ein gemischtes Veranlagungsverfahren zugeschnitten und eignen sich nicht für die Besonderheiten des Selbstdeklarationsverfahrens. Somit kann festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall keine rechtskräftige Veranlagung vorlag und die Steuerverwaltung auf die Selbstveranlagung zurückkommen durfte.

5. a) Schliesslich bleibt die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer zu überprüfen. Unbestritten ist zwischen den Parteien, dass der Kaufpreis in Höhe von CHF 7'816'675.00 der Handänderungssteuer unterliegt. Hingegen ist umstritten, ob auch der GU-Vertrag und die Entschädigungen an F und G der Handänderungssteuer unterliegen.

b) Die Handänderungssteuer bemisst sich nach dem Entgelt, welches für den Erwerb des Grundstücks vereinbart worden ist, mindestens aber nach dem zur Zeit des Erwerbs anwendbaren Steuerwert des Grundstücks gemäss § 46 des Gesetzes über die direkten Steuern (§ 7 Abs. 1 HStG). Sofern ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer (§ 7 Abs. 2 HStG). Eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer ist vom baselstädtischen Gesetzgeber nicht vorgesehen und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei vergleichbaren Regelungen nicht notwendig (vgl. BGE 131 II 722, E. 3.1.2; BGE 91 I 173, E. 6). Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohnes zur Bemessungsgrundlage bildet daher die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist nicht notwendig.

c) Ein Werkvertrag ist dann mit dem Erwerbsvertrag so eng verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird.

Auch wenn sich der GU-Vertrag mit der J GU AG nicht in den Akten befindet, da sich die Rekurrentin bis anhin geweigert hat, diesen einzureichen, kann den Akten entnommen werden, dass er im Dezember 2007 abgeschlossen wurde (vgl. Abtretung und Verkauf, „TU-Vertrag mit Kaufrecht: Arealüberbauung K / BS vom 10. April 2008“ (nachfolgend Abtretungsvertrag); Revisionsbericht der EStV vom 17. Oktober 2013). Der Werkvertrag zur Überbauung des Areals wurde somit bereits vor dem Kauf der Parzelle abgeschlossen.

Nur schon dieser zeitliche Ablauf zeigt, dass ein enger Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und dem GU-Vertrag besteht. Überdies wurde der GU-Vertrag zunächst von zwei Privatpersonen, F und G, abgeschlossen, welche die Rekurrentin beherrschen. Die Rekurrentin hat ihnen in der Folge diesen Vertrag abgekauft. Damit war die Rekurrentin nicht mehr frei in der Wahl der Unternehmerin. Letztlich

wird der enge innere Konnex auch daraus ersichtlich, dass es sich von Beginn an um ein Überbauungsprojekt gehandelt hat. Die Parzelle wurde erworben, um sie zu überbauen. Die Verträge bilden somit wirtschaftlich betrachtet eine Einheit. Dies zeigt auch die Aktivierung des gesamten Betrages und das Rückkaufrecht des Kantons Basel-Stadt im Grundstückskaufvertrag, falls die Überbauung verschuldet nicht fristgerecht erfolgt. Dass die Unternehmerin eine Verbindung mit der Verkäuferin oder der Käuferin hat, ist hingegen nicht vorausgesetzt (vgl. Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt VD.2015.131 vom 15. Februar 2016, E. 2.2.2 f.). Es kann somit festgehalten werden, dass der GU-Vertrag der Handänderungssteuer unterliegt. Gleiches gilt für die Entschädigungen an F und G.

Nicht nachvollziehbar ist hingegen die Höhe der Aufrechnungen der Steuerverwaltung. Bezüglich der Entschädigungen an F und G ist in den Akten wiederholt von einem Betrag von CHF 16'000'000.00 die Rede. Im von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft der baselstädtischen Steuerverwaltung übermittelten Abtretungsvertrag findet sich hingegen der Betrag von CHF 16'800'000.00. Die Steuerverwaltung wird somit zu überprüfen haben, welcher der genannten Beträge aufzurechnen ist.

Auch die Schätzung der Steuerverwaltung über die Höhe des GU-Vertrages ist nicht nachvollziehbar. Die Steuerverwaltung hat gestützt auf einen Revisionsbericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Oktober 2013 in ihrer Duplik den Antrag gestellt, im Rahmen einer *reformatio in peius* den Wert auf CHF 54'300'000.00 festzulegen. Dieser Betrag ist jedoch nicht nachvollziehbar. Die Rekurrentin hat in ihrer Jahresrechnung CHF 54'000'000.00 für die Überbauung aktiviert. Hiervon abzuziehen wären zumindest die Landkosten.

Dies führt zum Ergebnis, dass die Rekurrentin der Steuerverwaltung die notwendigen Unterlagen einzureichen hat, damit die Handänderungssteuer korrekt ermittelt werden kann. Sollte sich die Rekurrentin weiterhin weigern, die einverlangten Unterlagen einzureichen, so hat die Steuerverwaltung eine erneute Schätzung unter Berücksichtigung der obenstehenden Erwägungen vorzunehmen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall eine Korrektur der Selbstveranlagung der Rekurrentin vornehmen durfte. Die Nebenverträge unterliegen der Handänderungssteuerpflicht. Hingegen ist die Höhe der Bemessungsgrundlage vorliegend nicht nachvollziehbar. Das Verfahren ist daher zur Ermittlung der korrekten Bemessungsgrundlagen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 14 Abs. 3 HStG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 und § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 3'500.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen und das Verfahren zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 3'500.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2017.67 vom 16. April 2018 abgewiesen. Auf eine dagegen gerichtete Beschwerde trat das Bundesgericht mit Entscheid 2C_560/2018 vom 16. August 2018 nicht ein.