

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.150 vom 19. November 2020

BS Appellationsgericht, 2020-11-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.150

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.150 du 19 novembre 2020

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.150 del 19 novembre 2020

Erwägungen

E. 1

1.1 Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses ergibt sich aus § 206b Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (EG ZGB, SG 211.100). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 88 Abs. 2 in Verbindung mit § 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]).

1.2 Für das Rekursverfahren gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100; vgl. VGE VD.2012.11 vom 10. September 2012 E. 1.1; Schmid, in: Basler Kommentar, 6. Auflage 2019, Art. 956b ZGB N 4). Die Rekurrentin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids von diesem unmittelbar berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung, weshalb sie gemäss § 13 Abs. 1 VRPG zum Rekurs legitimiert ist. Auf den gemäss Art. 956b Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 201), § 206b Abs. 2 EG ZGB und Art. 16 Abs. 2 VRPG frist- und formgerechten Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Gemäss § 8 Abs. 1 VRPG hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt, öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat (vgl. VGE VD.2012.11 vom 10. September 2012 E. 1.1).

E. 2

2.1 Gemäss Art. 83 Abs. 1 der Grundbuchverordnung (GBV, SR 211.432.1) prüft das Grundbuchamt gestützt auf die mit der Anmeldung eingereichten weiteren Belege, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Eintragung in das Hauptbuch erfüllt sind. Gemäss Art. 83 Abs. 2 GBV prüft es die Form und den Inhalt der Anmeldung (lit. a), die Identität der anmeldenden Person (lit. b), die Verfügungsberechtigung der anmeldenden Person (lit. c), bei Anmeldung durch einen Vertreter oder eine Vertreterin die Vertretungsmacht (lit. d), die Handlungsfähigkeit, wenn sie nach den eingereichten Belegen oder nach dem Grundbuch eingeschränkt ist (lit. e), die Eintragungsfähigkeit der beantragten Eintragung (lit. f), die Rechtsgrundausweise, insbesondere deren Form (lit. g), die Vollständigkeit der Anmeldungsbelege (lit. h) und die erforderlichen Bewilligungen und Zustimmungen (lit. i). Belege ist ein Sammelbegriff für die Grundbuchanmeldung, den Rechtsgrundausweis sowie Beilagen dazu, insbesondere Vollmachten, Zustimmungserklärungen und Bewilligungen (Art. 2 lit. g GBV). Die Anmeldung und der Rechtsgrundausweis werden als eigentliche Belege und die weiteren Belege als ergänzende Belege bezeichnet. Zusammen bilden sie die Anmeldungsbelege (Schmid, a.a.O., Art. 942 ZGB N 10 f., Art. 948 ZGB N 21 und 21b

sowie Art. 963 ZGB N 37a).

E. 2.2

2.2.1 Gemäss § 13 des Handänderungssteuergesetzes (HäStG, SG 650.100) trägt das Grundbuchamt steuerpflichtige Geschäfte nicht ins Grundbuch ein, bevor die Steuer bezahlt oder sichergestellt ist. Diese Regelung ist zulässig (vgl. Schmid/Hürlimann-Kaup, Sachenrecht, 5. Auflage, Zürich 2017, N 432 und 540).

2.2.2 Das GVA wies den Antrag der Rekurrentin mit Verfügung vom 18. November 2019 ab, weil innert der Beanstandungsfrist kein Steuerruling oder Visum der Steuerbehörde des Kantons Basel-Stadt nachgereicht worden war. Das GVA sowie das BVD sind der Meinung, beim vom GVA verlangten Handänderungssteuerfrei-Visum oder Steuerruling der Steuerverwaltung handle es sich um eine erforderliche Bewilligung oder Zustimmung im Sinn von Art. 83 Abs. 2 lit. i GVB (angefochtener Entscheid E. 8 und 19; Vernehmlassung BVD Ziff. 10). Dieser Ansicht kann, wie sogleich aufzuzeigen sein wird, nicht gefolgt werden. § 13 HäStG macht die Eintragung steuerpflichtiger Geschäfte zwar von der Bezahlung oder Sicherstellung der Handänderungssteuer abhängig, statuiert aber weder ein Bewilligungs- noch ein Zustimmungserfordernis.

2.2.3 Weiter macht das GVA geltend, zur Erfüllung seiner Pflicht gemäss § 13 HäStG und zur Beurteilung, ob im Einzelfall ein gemäss Art. 103 des Fusionsgesetzes (FusG, SR 221.301) nicht steuerpflichtiges Geschäft vorliege, könne es sich von der anmeldenden Gesellschaft eine Bestätigung der Steuerverwaltung vorlegen lassen (vgl. angefochtener Entscheid E. 7). Diesbezüglich ist zu differenzieren.

Wenn das GVA gestützt auf die Anmeldung und die mit dieser eingereichten weiteren Belege nicht zweifelsfrei feststellen kann, dass das Geschäft handänderungssteuerfrei ist, dürfte es möglich sein, eine Bestätigung der Steuerverwaltung in der Form eines Handänderungssteuerfrei-Visums oder eines Steuerrulings als (Anmeldungs-)Beleg im Sinn von Art. 83 Abs. 2 lit. h GBV zu qualifizieren, der für die Prüfung im Sinn von Art. 83 Abs. 1 GBV, ob die in § 13 HäStG statuierte gesetzliche Voraussetzung für die Eintragung erfüllt ist, erforderlich ist. In diesem Fall dürfte eine gesetzliche Grundlage für eine Pflicht zur Einreichung eines solchen Belegs entgegen der Ansicht der Rekurrentin (vgl. Rekurs S. 6) zu bejahen sein. Aus dem von der Rekurrentin zitierten Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) des Kantons Bern lässt sich für den Kanton Basel-Stadt diesbezüglich nichts ableiten, weil sich die Situation in den beiden Kantonen wesentlich unterscheidet. Während die Handänderungssteuer im Kanton Bern vom Grundbuchamt veranlagt wird (JGK BE 32.13-15.42 vom 8. September 2017 E. 4.2.1 und 4.3), ist im Kanton Basel-Stadt für eine allfällige amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer die Steuerverwaltung zuständig (vgl. § 150b Abs. 1 der Steuerverordnung [StV, SG 640.110]; Stadlin/Hochstrasser, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 11 HäStG N 2 f.). Die Frage, ob das GVA in gewissen Fällen die Einreichung eines Handänderungssteuerfrei-Visums oder eines Steuerrulings der Steuerverwaltung verlangen darf, kann im vorliegenden Fall mangels Entscheidwesentlichkeit aber offen bleiben.

Wenn das Grundbuchamt gestützt auf die Anmeldung und die mit dieser eingereichten weiteren Belege zweifelsfrei feststellen kann, dass das Geschäft handänderungssteuerfrei ist, darf es hingegen keinen Beleg für die Steuerfreiheit verlangen (vgl. zu diesen sogenannten unstrittigen Sachverhalten Stadlin/Hochstrasser, a.a.O., § 13 HäStG N 2 f. und

6). In diesem Fall ist ein Beleg für die Steuerfreiheit nicht erforderlich und verstösst es deshalb gegen den Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV, SR 101]), einen solchen zu verlangen. Dementsprechend geht auch das GVA davon aus, dass es offensichtlich handänderungssteuerfreie Fälle ohne weitere Erkundigung bei der Steuerverwaltung entscheiden muss (vgl. angefochtener Entscheid E. 8). Gemäss den Kommentatoren dieser Bestimmungen kann das GVA beim Tatbestand von § 4 Abs. 1 lit. f HäStG gestützt auf die Anmeldung und die mit dieser eingereichten weiteren Belege nicht zweifelsfrei feststellen, dass das Geschäft handänderungssteuerfrei ist (vgl. Stadlin/Hochstrasser, a.a.O., § 13 HäStG N 4). Dieser Ansicht kann aus den nachstehenden Gründen jedenfalls für die echte Fusion nicht gefolgt werden. Sie dürfte auf der unrichtigen Auffassung beruhen, dass Handänderungen bei Umstrukturierungen gemäss § 4 Abs. 1 lit. f HäStG nur dann von der Handänderungssteuer befreit seien, wenn nicht nur ein Umstrukturierungstatbestand vorliegt, sondern auch die weiteren in § 72 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern (Steuergesetz [StG, SG 640.100]) statuierten Voraussetzungen einer steuerneutralen Übertragung stiller Reserven erfüllt sind (vgl. dazu unten E. 3.3).

E. 2.3

und 2.9). Die Steuerrekurskommission und die Kommentatoren von § 4 Abs. 1 lit. f HäStG scheinen davon auszugehen, dass Handänderungen bei Umstrukturierungen gemäss dieser Bestimmung nur dann von der Handänderungssteuer befreit seien, wenn nicht nur ein Umstrukturierungstatbestand vorliegt, sondern auch die weiteren in § 72 Abs. 1 StG statuierten Voraussetzungen einer steuerneutralen Übertragung stiller Reserven erfüllt sind (Simon/Pfirter, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 4 HäStG N 23 mit Verweis auf StRK BS Nr. 2009-060 vom 22. Oktober 2009). Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Bei der Auslegung von § 4 Abs. 1 lit. f HäStG ist zu berücksichtigen, dass mit dieser Bestimmung Art. 103 FusG in das kantonale Recht übernommen worden ist (VGE VD.2010.26 vom 27. Mai 2011 E. 2.3). Die Regelung von § 4 Abs. 1 lit. f HäStG entspricht derjenigen von Art. 103 FusG. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 103 FusG (vgl. oben E. 3.2.3) ist deshalb entsprechend auf § 4 Abs. 1 lit. f HäStG zu übertragen (vgl. VGE VD.2012.42 vom 19. Juni 2013 E. 5.3). Folglich ist ein Umstrukturierungstatbestand im Sinn von § 72 Abs. 1 StG die einzige Voraussetzung einer Befreiung von der Handänderungssteuer gemäss § 4 Abs. 1 lit. f HäStG. Zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss § 72 Abs. 1 StG gehört insbesondere die Fusion (vgl. Ludwig/Wamister, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 72 StG N 11 f.). Im Übrigen wäre § 4 Abs. 1 lit. f HäStG nicht anwendbar, wenn er für die Steuerbefreiung anders als Art. 103 FusG zusätzlich zum Vorliegen eines Umstrukturierungstatbestands weitere Voraussetzungen statuierte (vgl. oben E. 3.2.4). Da § 4 Abs. 1 lit. f HäStG keine weitergehenden Steuererleichterungen als Art. 103 FusG vorsieht, hat § 4 Abs. 1 lit. f HäStG keine selbständige Bedeutung und ist der vorliegende Sachverhalt ausschliesslich nach Art. 103 FusG und Art. 24 Abs. 3 StHG zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 557 E. 4.3 S. 560; BGer 2C_135/2014 vom 10. Juni 2014 E. 2.1; Rekurs S. 4).

3.4 Zusammenfassend ergibt sich somit aus der in der Amtlichen Sammlung publizierten Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Standardliteratur, dass das Geschäft gestützt auf Art. 103 FusG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 3 StHG handänderungssteuerfrei ist, wenn der Eigentumsübergang im Rahmen einer echten Fusion gemäss Art. 3 ff. FusG

erfolgt. Dies hätte das GVA selber zweifelsfrei feststellen können und müssen.

E. 3

3.1 Im vorliegenden Fall hätte das GVA gestützt auf die Anmeldung und die mit dieser eingereichten weiteren Belege zweifelsfrei feststellen können, dass das Geschäft handänderungssteuerfrei ist.

E. 3.2

3.2.1 Gemäss Art. 103 FusG ist bei Umstrukturierungen im Sinn von Art. 8 Abs. 3 sowie Art. 24 Abs. 3 und 3quater des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben ausgeschlossen.

3.2.2 Gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden sowie bei gewissen Umstrukturierungsformen zusätzliche transaktionsspezifische Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Oesterhelt/Martin, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 24 N 446). Generelle Voraussetzungen für die steuerneutrale Übertragung stiller Reserven sind gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG somit ein Umstrukturierungstatbestand, der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz und die Fortführung der Gewinnsteuerwerte (Oesterhelt/Martin, a.a.O., Art. 24 N 446 und 448 ff.).

3.2.3 Der Verweis in Art. 103 FusG auf den Begriff der Umstrukturierung im Sinn von Art.

E. 3.5

3.5.1 Die Rekurrentin reichte dem GVA mit der Anmeldung als Rechtsgrundaussweis beglaubigte Auszüge aus dem Handelsregister des Kantons Zug vom 9. Juli 2019 ein (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. A und E. 15). Daraus ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin am 28. Mai 2019 im Rahmen einer Fusion die Aktiven und Passiven der A_____ AG übernommen hat, diese gleichentags gelöscht worden ist und die Rekurrentin von D_____ AG in A_____ AG umfirmiert worden ist (beglaubigter Handelsregisterauszug der A_____ AG vom 29. Mai 2019 [Beilage 2 zur Beschwerde vom 17. Dezember 2019]; beglaubigter Handelsregisterauszug der A_____ AG [vormals D_____ AG] vom 30. August 2019 [Beilage 3 zur Beschwerde vom 17. Dezember 2019]). Am 16. September 2019 reichte die Rekurrentin dem GVA zudem eine Kopie des Fusionsvertrags vom 9. Mai 2019 ein (angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. E). Gemäss diesem übernimmt die Rekurrentin auf dem Weg der Fusion gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG (Absorption) sämtliche Aktiven und Passiven der (alten) A_____ AG. Durch diese Fusion wird die (alte) A_____ AG aufgelöst und im Handelsregister gelöscht. Sämtliche Aktiven und Passiven der (alten) A_____ AG gehen durch Universalsukzession auf die Rekurrentin über (Fusionsvertrag vom 9. Mai 2019 Ziff. II). Damit hätte das GVA gestützt auf die eingereichten Belege selber zweifelsfrei feststellen können und müssen, dass eine echte Fusion im Sinn von Art. 3 ff. FusG vorliegt. Dass der Eigentumsübergang im Rahmen dieser Fusion erfolgt ist, ist unbestritten (vgl. angefochtener Entscheid E. 7 und 14). Folglich hätte das Grundbuch- und Vermessungsamt gestützt auf die Anmeldung und die mit dieser eingereichten weiteren Belege feststellen können und müssen, dass das Geschäft handänderungssteuerfrei ist (vgl. oben E. 3.4). Daher hätte es keinen weiteren Beleg für die Steuerfreiheit verlangen dürfen.

3.5.2 Das GVA machte im Beschwerdeverfahren beim BVD geltend, den Rückfragen im Schreiben der Steuerverwaltung vom 7. November 2019 sei zu entnehmen, dass das vorliegende Geschäft nicht offensichtlich handänderungssteuerfrei sei (angefochtener Entscheid E. 8). Dies ist unrichtig. Wie das BVD richtig feststellte, ist die Frage, ob die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 7. November 2019 zu Recht ergänzende Auskünfte und Unterlagen verlangt hat, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. angefochtener Entscheid E. 4; Vernehmlassung BVD Ziff. 3). Wenn die Vorinstanzen aus der Tatsache, dass die Steuerverwaltung ergänzende Auskünfte und Unterlagen verlangt hat, schliessen wollen, dass das vorliegende Geschäft nicht offensichtlich handänderungssteuerfrei sei (so angefochtener Entscheid E. 8 und 19 sowie Vernehmlassung BVD Ziff. 4), ist die Erforderlichkeit dieser Auskünfte und Unterlagen für die Beurteilung der Handänderungssteuerfreiheit aber vorfrageweise zu prüfen, weil die Forderung nach zweifelsfrei nicht erforderlichen Auskünften und Unterlagen nicht gegen die offensichtliche Steuerfreiheit spricht.

Wie vorstehend eingehend dargelegt wurde (vgl. oben E. 3), ergibt sich aus der in der Amtlichen Sammlung publizierten Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Standardliteratur, dass das Geschäft gestützt auf Art. 103 FusG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 3 StHG handänderungssteuerfrei ist, wenn der Eigentumsübergang im Rahmen einer echten Fusion gemäss Art. 3 ff. FusG erfolgt. Zur Beurteilung der Handänderungssteuerfreiheit sind deshalb im vorliegenden Fall nur Auskünfte und Unterlagen notwendig, aus denen sich ergibt, dass der Eigentumsübergang im Rahmen einer echten Fusion im Sinn von Art. 3 ff. FusG erfolgt ist. Irgendwelche weitergehenden Auskünfte oder Unterlagen sind nicht erforderlich. Gemäss dem Beilagenverzeichnis des Schreibens vom 25. Oktober 2019, mit dem die Rekurrentin die Steuerverwaltung um eine Bestätigung der Handänderungssteuerfreiheit ersuchte, reichte die Rekurrentin der Steuerverwaltung Kopien der Schreiben der Rekurrentin an das GVA vom 21. August und 16. September 2019, eine Kopie des Schreibens des GVA vom 4. September 2019, eine Kopie des Fusionsvertrags und Handelsregisterauszüge betreffend die Fusion ein (Schreiben der Rekurrentin vom 25. Oktober 2019 [Beilage 5 zur Beschwerde vom 17. Dezember 2019]). Mit Schreiben vom 7. November 2019 erklärte die Steuerverwaltung, für die Beurteilung des Antrags der Rekurrentin benötige sie die folgenden Angaben bzw. Unterlagen: «Auf was für einen Umstrukturierungstatbestand berufen Sie sich? Bitte zeigen Sie die Gruppenstruktur vor und nach der Fusion auf. Bitte reichen Sie die Fusionsbilanz sowie ein[en] HR-Auszug der E_____ AG [richtig D_____ AG, heute A_____ AG = Rekurrentin] ein. Liegt eine steuerliche Beurteilung der beabsichtigten Transaktion von den Kantonen Bern und Zug vor? Wenn ja, bitte einreichen.» Diese ergänzenden Auskünfte und Unterlagen sind für die Beurteilung der Handänderungsfreiheit des Geschäfts nicht erforderlich. Aus dem Schreiben vom 25. Oktober 2019 sowie dem Fusionsvertrag und den Handelsregisterauszügen ergibt sich zweifelsfrei, dass sich die Rekurrentin auf den Umstrukturierungstatbestand der echten Fusion gemäss Art. 3 ff. FusG beruft und dass eine echte Fusion im Sinn von Art. 3 ff. FusG vorliegt. Dass der Eigentumsübergang im Rahmen dieser Fusion erfolgt ist, ist unbestritten (vgl. angefochtener Entscheid E. 7 und 14). Selbst für den Fall, dass die Rekurrentin die Handelsregisterauszüge betreffend die Fusion und damit einen Handelsregisterauszug der D_____ AG (heute A_____ AG = Rekurrentin) der Steuerverwaltung nicht eingereicht hätte, wäre die Nachreichung eines solchen Auszugs zweifellos nicht erforderlich gewesen, weil Handelsregistereinträge offenkundige (notorische) Tatsachen und über <http://www.zefix.ch> problemlos zugänglich sind (vgl.

dazu Leu, in: Brunner et al. [Hrsg.], ZPO Kommentar, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 151 N 5). Irgendein Grund, weshalb die Gruppenstruktur, die Fusionsbilanz und allfällige steuerliche Beurteilungen anderer Kantone für die Beurteilung der Handänderungssteuerfreiheit des vorliegenden Geschäfts relevant sein könnten, ist nicht ersichtlich. Da die von der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 7. November 2019 verlangten ergänzenden Auskünfte und Unterlagen zweifelsfrei nicht erforderlich gewesen sind, kann daraus nicht geschlossen werden, dass das vorliegende Geschäft nicht offensichtlich handänderungssteuerfrei sei.

4.

4.1 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Vorinstanzen den Antrag der Rekurrentin um Eintragung des Eigentumsübergangs in das Hauptbuch des Grundbuchs zu Unrecht wegen Fehlens eines Handänderungssteuerfrei-Visums oder Steuerrulings der Steuerverwaltung Basel-Stadt abgewiesen haben. Der vorliegende Rekurs ist deshalb begründet. Wenn das Verwaltungsgericht einen Rekurs für begründet erachtet, hebt es den angefochtenen Entscheid und die angefochtene Verfügung auf und erlässt entweder selbst einen den Streit materiell erledigenden Entscheid oder weist die Sache zu neuem Entscheid an die Behörde zurück, von der die aufgehobene Verfügung ausgegangen ist (vgl. § 20 Abs. 1 VRPG; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 513). Aufgrund der Verfügung des GVA vom 18. November 2019 und des Entscheids des BVD vom 6. Juli 2020 ist nicht feststellbar, ob das GVA die übrigen Voraussetzungen für die Eintragung im Hauptbuch geprüft hat. Die Sache ist deshalb zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an das GVA zurückzuweisen.

4.2

4.2.1 Die Rückweisung zu neuem Entscheid gilt für die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen als vollständiges Obsiegen, wenn die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags der Rekurrentin führen kann (BGer 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.2; VGE VD.2019.98 vom 15. April 2020 E. 5.2, VD.2019.36 vom 10. Januar 2020 E. 8.1, VD.2017.184 vom 28. März 2019 E. 1.2). Im vorliegenden Fall ist die vollständige Gutheissung des Antrags der Rekurrentin um Eintragung des Eigentumsübergangs in das Hauptbuch des Grundbuchs ohne Weiteres möglich. Folglich sind für das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren und das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren keine Kosten zu erheben und hat das BVD der Rekurrentin für das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren und das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. § 6 und § 7 Abs. 1 Gesetz über die Verwaltungsgebühren [VGG, SG 153.800] sowie § 30 Abs. 1 VRPG).

4.2.2 Gemäss § 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 11 lit. a der Verordnung zum Gesetz über die Verwaltungsgebühren (VGV, SG 153.810) bewegt sich die Parteientschädigung für das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren grundsätzlich im Rahmen von CHF 20.■ bis CHF 850.■, in besonderen Fällen bis CHF 1'750.■. Angesichts der Kostenentwicklung bei der Rechtsvertretung ist der Begriff des besonderen Falls mit Bezug auf die Parteientschädigung eher grosszügig auszulegen (VGE VD.2018.3 vom 24. April 2018 E. 4.2, VD.2017.21 vom 6. Juli 2017 E. 8). Trotzdem kann der vorliegende Fall nicht als besonders qualifiziert werden. Die Parteientschädigung für das verwaltungsinterne

Beschwerdeverfahren ist deshalb auf CHF 850.■ festzusetzen.

4.2.3 Die Parteientschädigung für das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren bemisst sich nach dem Zeitaufwand. Mangels Einreichung einer Kostennote wird dieser praxisgemäss geschätzt. Für den Rekurs vom 31. Juli 2020 und die unaufgeforderte Stellungnahme vom 29. September 2020 erscheint ein Aufwand von knapp acht Stunden angemessen. Bei Anwendung des praxisgemässen Stundenansatzes von CHF 250.■ ergibt dies unter Mitberücksichtigung der notwendigen Auslagen eine Parteientschädigung von CHF 2'000.■.

4.2.4 Wenn die obsiegende Partei selbst mehrwertsteuerpflichtig ist und den Prozess im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit geführt hat, kann sie die ihr von ihrer anwaltlichen Vertretung in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in der Regel als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 lit. a des Mehrwertsteuergesetzes [MWSTG, SR 641.20]). In diesem Fall wird die Parteientschädigung deshalb ohne Mehrwertsteuer zugesprochen, sofern die betroffene Partei nicht ausdrücklich einen Zuschlag für die Mehrwertsteuer beantragt und nachweist, dass sie durch die Mehrwertsteuer belastet ist (AGE ZB.2017.1 vom 29. März 2017 E. 4.3). Gemäss dem UID-Register ist die Rekurrentin mehrwertsteuerpflichtig. Das vorliegende Verfahren betrifft ihre unternehmerische Tätigkeit. Dass sie ausnahmsweise trotzdem durch die Mehrwertsteuer belastet sei, hat sie nicht nachgewiesen. Folglich sind ihr die Parteientschädigungen ohne Mehrwertsteuer zuzusprechen.

E. 8

Abs. 3 sowie Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG ist missglückt, weil die Handänderungssteuer eine indirekte Rechtsverkehrssteuer ist und keine direkte Einkommens- oder Gewinnsteuer (vgl. BGE 138 II 557 E. 5.2 S. 562; Amstutz/Mabillard, FusG Kommentar, Basel 2008, Art. 103 N 3; Oesterhelt, in: Basler Kommentar, 2. Auflage 2015, Art. 103 FusG N 16a; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2015, § 16 N 19). Da das Steuersubstrat der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer auf dem Veräusserungspreis bzw. Verkehrswert einer in der Schweiz gelegenen Immobilie immer mit dieser verknüpft bleibt, kann die Befreiung von der Handänderungssteuer nicht vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz abhängen (BGE 138 II 557 E. 5.2 S. 562; Oesterhelt, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 103 FusG N 18; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., § 16 N 23 f.; vgl. Rekurs S. 4). Steuerbemessungsgrundlage der Handänderungssteuer ist in der Regel der volle Veräusserungspreis und nicht bloss der realisierte Mehrwert wie bei den direkten Steuern. Die Fortführung der Gewinnsteuerwerte kann deshalb ebenfalls keine Voraussetzung für die Befreiung von der Handänderungssteuer sein (BGE 138 II 557 E. 5.2 S. 562; Oesterhelt, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 103 FusG N 17; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., § 16 N 21 f.; vgl. Rekurs S. 5). Der Verweis in Art. 103 FusG auf Art. 8 Abs. 3 sowie Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG ist deshalb dahingehend zu interpretieren, dass lediglich der Begriff der Umstrukturierung im Handänderungssteuerrecht zu verwenden ist unter Ausschluss der übrigen im StHG für die Befreiung von den direkten Steuern statuierten Voraussetzungen (BGE 138 II 557 E. 5.2 S. 562; BGer 2C_674/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 3.2; vgl. Amstutz/Mabillard, a.a.O., Art. 103 N 3; a.M. wohl Merlino, in: von der Crone et al., Das Fusionsgesetz, 2. Auflage, Zürich 2017, N 1366). Damit ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG ausgeschlossen, wenn eine Umstrukturierung im Sinn von Art. 24

Abs. 3 StHG vorliegt (vgl. BGE 138 II 557 E. 6 S. 563; Amstutz/Mabillard, a.a.O., Art. 103 N 4; Oesterhelt, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 103 FusG N 15 und 19b; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., § 16 N 17, 20, 31 und 52).

Einer der Umstrukturierungstatbestände gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG ist die Fusion (Oesterhelt, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 103 FusG N 15 f.; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., § 16 N 31; Oesterhelt/Martin, a.a.O., Art. 24 N 448; vgl. BGE 138 II 557 E. 6.1 S. 563). Der Begriff der Fusion im Sinn von Art. 24 Abs. 3 StHG umfasst die nach Art. 3 ff. FusG vollzogene echte Fusion und die unechte Fusion. Entscheidend ist, dass sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden und die übertragende juristische Person aufgelöst wird (vgl. BGE 138 III 557 E. 6.2 S. 563; Oesterhelt, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 103 FusG N 19c; Oesterhelt, in: Zweifel et al. [Hrsg.] a.a.O., § 16 N 32; Oesterhelt/Martin, a.a.O., Art. 24 N 457 f. und 465). Die Fusion wird mit der Eintragung im Handelsregister rechtswirksam. In diesem Zeitpunkt gehen alle Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft von Gesetzes wegen auf die übernehmende Gesellschaft über (Art. 22 Abs. 1 FusG). Der Übergang erfolgt auf dem Weg der Universalsukzession (Gelzer, in: Zürcher Kommentar, 2. Auflage 2012, Art. 22 FusG N 9). Diese erfasst die Gesamtheit der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft (Tschäni/Gaberthüel/Erni, in: Basler Kommentar, 2. Auflage 2015, Art. 22 FusG N 7). Mit der Eintragung der Fusion ins Handelsregister wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Amstutz/Mabillard, a.a.O., Art. 3 N 8; vgl. Art. 3 Abs. 2 und Art. 21 Abs. 3 FusG). Damit ist eine echte Fusion im Sinn von Art. 3 ff. FusG stets als Fusion und damit Umstrukturierung im Sinn von Art. 103 FusG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 3 StHG zu qualifizieren.

3.2.4 Art. 103 FusG ist eine direkt anwendbare Norm des Bundesrechts, die keiner Konkretisierung durch das kantonale Recht bedarf und seit ihrem Inkrafttreten am 1. Juli 2009 der Anwendung restriktiverer kantonaler Bestimmungen entgegensteht. Soweit die kantonalen Bestimmungen einzig den Wortlaut von Art. 103 FusG wiedergeben, kommt ihnen keine selbständige Bedeutung zu. Die Kantone sind indessen frei, weitergehende Steuererleichterungen vorzusehen (BGE 138 II 557 E. 4.2 f. S. 559 f.; BGer 2C_135/2014 vom 10. Juni 2014 E. 2.1).

3.3 Gemäss § 4 Abs. 1 lit. f HäStG sind Handänderungen bei Umstrukturierungen von der Handänderungssteuer befreit und gelten die Bestimmungen von § 20 Abs. 1 und § 72 Abs. 1 und 3 StG sinngemäss. § 72 Abs. 1 StG entspricht wörtlich und inhaltlich Art. 24 Abs. 3 StHG (vgl. VGE VD.2010.26 vom 27. Mai 2011 E).

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