



Kanton Zürich  
Staatskanzlei  
Rechtsdienst



ZHEntscheid

Publiziert auf [www.zhentscheide.zh.ch](http://www.zhentscheide.zh.ch)

Entscheidinstanz: Finanzdirektion

Geschäftsnummer: FD\_2016-0382

Datum des Entscheids: 25. Oktober 2016

Rechtsgebiet: Abgaben und Gebühren

Stichwort(e): Grundbuchgebühren/Handänderungsabgaben  
Befreiung  
Vermögensübertragung (Fusion)  
Vorrang des Bundesrechts

verwendete Erlasse: §§ 24–27 Notariatsgesetz  
§ 7 Notariatsgebührenverordnung  
Ziff. 2.2.1/2.2.9 Gebührentarif  
Art. 103 Fusionsgesetz  
Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

#### Zusammenfassung (verfasst von der Staatskanzlei):

Überträgt eine Vorsorgeeinrichtung ihr Immobilien-Portfolio zwecks professioneller Bewirtschaftung auf eine vor ihr gegründete und vollständig ihr gehörende Anlagestiftung, liegt eine Umstrukturierung mit Vermögensübertragung nach Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG vor, die gemäss Fusionsgesetz – mit Ausnahme von kostendeckenden Gebühren – von Handänderungsabgaben befreit ist. Diese bundesrechtliche Regelung geht der kantonalen Gebührengesetzgebung vor, wonach für eine Gebührenbefreiung der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nachzuweisen ist.

Für den Grundbucheintrag des Vermögensübertragungsvertrags ist eine Gebühr nach Ziff. 2.2.9 des Tarifs zur Notariatsgebührenverordnung zu berechnen.

#### Anonymisierter Entscheidtext (Auszug):

##### *Sachverhalt:*

Die Vorsorgeeinrichtung X. [Rekurrentin 2] gründete am \*\*. Januar 2016 eine Anlagestiftung Y. [Rekurrentin 1]. Mit öffentlich beurkundetem Vermögensübertragungsvertrag vom \*\*. März 2016 übertrug die Rekurrentin 2 mehrere Grundstücke mit einem Verkehrswert von insgesamt knapp 6 Mio. Franken auf die Rekurrentin 1. Als Gegenleistung übertrug die Rekurrentin 1 der Rekurrentin 2 rund 2,59 Ansprüche der übertragenen Anlagegruppe «Immobilien Schweiz» mit einem Nettowert von Fr. x pro Anspruch.

Für die in Erfüllung des Vermögensübertragungsvertrags erfolgte Eigentumsänderung an einem Grundstück erhob das Notariat, Grundbuch- und Konkursamt der Gemeinde Z. [Rekursgegner] von den beiden Rekurrentinnen mit den Rechnungen Nr. 124125.01 und

Nr. 124125.02 vom 4. April 2016 Gebühren von Fr. 10 101.95 bzw. Fr. 10 102, insgesamt also Fr. 20 203.95. Die Berechnung der Gebühren erfolgte nach dem allgemeinen Gebührensatz gemäss Ziff. 2.2.1 des Gebührentarifs (GebT) im Anhang zur Notariatsgebührenverordnung vom 9. März 2009 (NotGebV; LS 243).

Mit Eingabe vom 4. Mai 2016 erhoben die Rekurrentinnen fristgerecht Rekurs gegen die genannten Rechnungen. Ihres Erachtens hätten die Gebühren nach Ziff. 2.2.9 GebT berechnet werden müssen («Steuerbefreite Eigentumsänderung durch Fusion, Spaltung, Vermögensübertragung oder Sacheinlage oder infolge entsprechender Tatbestände nach öffentlichem Recht»), nicht nach dem allgemeinen Gebührensatz gemäss Ziff. 2.2.1 GebT. Sie beantragten deshalb, die Rechnungen Nr. 124125.01 und 124125.02 vom 4. April 2016 seien aufzuheben (Antrag 1); der Rekursgegner sei anzuweisen, den Rekurrentinnen eine Gebühr gemäss Ziff. 2.2.9 des Anhangs zur Notariatsgebührenverordnung (NotGebV) in Rechnung zu stellen (Antrag 2).

*Erwägungen:*

1. [Eintreten]
- 2.a) Gemäss § 24 des Notariatsgesetzes vom 9. Juni 1985 (NotG; LS 242) erheben die Notariate für ihre Amtshandlungen Gebühren. Diese werden für einzelne Amtshandlungen durch §§ 25 und 26 NotG festgesetzt. Für die übrigen Amtshandlungen setzt gemäss § 27 NotG der Kantonsrat die Gebühren durch Verordnung fest. Diese Gebühren sollen dem Zeitaufwand und der Bedeutung des Geschäfts angepasst sein. Gestützt darauf sowie auf § 36 Abs. 1 NotG erliess der Kantonsrat die Notariatsgebührenverordnung, einschliesslich des Gebührentarifs im Anhang dazu.
- b) Für den Grundbucheintrag bei Eigentumsänderungen sehen § 25 Abs. 2 lit. a NotG und Ziff. 2.2.1 GebT einen allgemeinen Gebührensatz von 1½‰ des Verkehrswerts des Grundstücks vor. Im Falle einer steuerbefreiten Eigentumsänderung durch Fusion, Spaltung, Vermögensübertragung oder Sacheinlage oder infolge entsprechender Tatbestände nach öffentlichem Recht gilt jedoch gemäss Ziff. 2.2.9 GebT eine Gebühr von Fr. 250 pro Grundstück (bis fünf Grundstücke) bzw. Fr. 100 pro Grundstück (jedes weitere Grundstück), mindestens Fr. 500.
- c) Gestützt auf § 7 Abs. 2 NotGebV erliess die Finanzdirektion die Dienstanweisung zur Notariatsgebührenverordnung vom 8. Juni 2009 (zuletzt geändert am 11. Dezember 2014 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2015). Danach wird für die Anwendung von Ziff. 2.2.9 GebT gefordert, der Gebührenschedner habe die Steuerbefreiung durch den Beschluss der zuständigen Gemeindebehörde, dass die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG aufgeschoben werde, nachzuweisen.
- 3.a) Die Rekurrentinnen machen im Wesentlichen geltend, die Grundbuchgebühr sei fälschlicherweise nach Ziff. 2.2.1 GebT berechnet worden; aufgrund der direkten Anwendbarkeit von Art. 103 des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 (FusG; SR 221.301) hätte nur eine kostendeckende Gebühr bzw. eine Gebühr nach Ziff. 2.2.9 GebT in Rechnung gestellt werden dürfen.

- b) Gemäss Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3quater des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ausgeschlossen. Vorbehalten bleiben kostendeckende Gebühren.
- c) Der Begriff der «Handänderungsabgaben» umfasst nach einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich auch die Grundbuchgebühr (Urteil VB.2010.00626 vom 13. Januar 2013, E. 4.2.2).
- d) Der Verweis von Art. 103 FusG auf verschiedene Bestimmungen des StHG ist nach einem Entscheid des Bundesgerichts (BGE 138 II 557 [= Pra 2014 Nr. 36]) so auszulegen, dass bezüglich der Handänderungsabgaben nur der Begriff der «Umstrukturierung» verwendet wird, unter Ausschluss der übrigen Kriterien, die das StHG für die Befreiung von den direkten Steuern aufstellt, namentlich des Fortbestehens der Steuerpflicht der betroffenen Gesellschaft in der Schweiz. Es spielt auch keine Rolle, ob die sich auf die Befreiung von der Handänderungsabgabe berufende juristische Person der Gewinnsteuer unterliegt (a.a.O., E. 5.2 S. 562).
- e) Der Begriff der Umstrukturierung im Sinne von Art. 24 Abs. 3 StHG umfasst die Fusion, die Spaltung und die Umwandlung, nicht aber die Vermögensübertragung (es sei denn, diese komme einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung gleich). Die Vermögensübertragung ist in Art. 24 Abs. 3quater StHG geregelt (a.a.O., Regeste sowie E. 6.1 S. 563 und E. 7.3 S. 567). Diese Regelung erfasst unter anderem die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft innerhalb eines Konzerns. Nach dem erwähnten Entscheid des Bundesgerichts ist eine Vermögensübertragung zwischen zwei Unternehmen der gleichen Gruppe auch dann von Handänderungsabgaben zu befreien, wenn die übernehmende Partei die Rechtsform einer Stiftung hat (a.a.O., E. 7.5 S. 569). Der Verweis auf Art. 24 Abs. 3quater StHG, der nur Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erwähnt, ist insofern zu eng.
- f) Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin 2 der Rekurrentin 1 ein Immobilien-Portfolio übertragen. Auf der Internet-Seite der Rekurrentin 2 findet sich dazu eine Mitteilung ihres Stiftungsratspräsidenten und ihres Geschäftsführers vom \*\*. Februar 2016 ([http://www\[...\]](http://www[...])). Darin wird unter anderem Folgendes ausgeführt: «... professionell zu bewirtschaften, hat [...] zudem die [Rekurrentin 1] gegründet, die vollständig der [Rekurrentin 1] gehört.» Die Rekurrentin 2 hat somit der von ihr gegründeten Rekurrentin 1, die ebenfalls der Y.-Gruppe angehört, ein Immobilien-Portfolio zur Verwaltung und Anlage übertragen. Die Rekurrentin 1 bewirtschaftet diese Immobilien, hat also den entsprechenden Betrieb von der Rekurrentin 2 übernommen.
- g) Damit liegt nach der geschilderten Rechtsprechung eine Umstrukturierung (Vermögensübertragung) im Sinne von Art. 24 Abs. 3quater StHG vor, die gemäss Art. 103 FusG von Handänderungsabgaben – mit Ausnahme von kostendeckenden Gebühren – befreit ist. Nach der Regelungsabsicht des Ordnungsgebers ist die Grundbuchgebühr in einem solchen Fall nach Ziff. 2.2.9 GebT zu berechnen.

4. Soweit sich aus der Notariatsgebührenverordnung oder der Dienstanweisung dazu etwas anderes ergibt, geht Art. 103 FusG diesen als übergeordnetes Bundesrecht vor (Art. 49 Abs. 1 BV).
  5. Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen. Die Rechnungen Nr. 124125.01 und Nr. 124125.02 des Rekursgegners sind aufzuheben, und der Rekursgegner ist anzuweisen, für die in Erfüllung des Vermögensübertragungsvertrags vom 10. März 2016 erfolgte Eigentumsänderung an einem Grundstück von der Rekurrentin 2 und der Rekurrentin 1 eine Gebühr gemäss Ziff. 2.2.9 GebT (zuzüglich Auslagen gemäss § 13 NotGebV) zu erheben. Die Rückerstattung zu viel bezahlter Beträge samt geschuldeten Zinsen ist Sache des Rekursgegners.
  6. [Kostenfolgen]
- [...]

*Bemerkung:*

Im Parallellfall betreffend die öffentliche Beurkundung des Vermögensübertragungsvertrags der nämlichen Parteien wurde die Beurkundungsgebühr statt gemäss Ziff. 1.1.1 des Gebührentarifs neu nach Ziff. 1.1.3 GebT festgelegt.