



<b>Entscheidinstanz:</b>	Finanzdirektion
<b>Geschäftsnummer:</b>	FD-975/1999
<b>Datum des Entscheids:</b>	9. April 2001
<b>Rechtsgebiet:</b>	Gebühren und Abgaben
<b>Stichwort:</b>	Fusion
<b>verwendete Erlasse:</b>	§ 25 Notariatsgesetz § 1 Notariatsgebührenverordnung

**Zusammenfassung:**

1. Die Gebührenerhebung knüpft nicht an einen wirtschaftlichen Sachverhalt sondern an eine staatliche Leistung an.
2. Durch die Erhebung von Grundbuchgebühren wird das bundesrechtliche Institut der Fusion nicht beeinträchtigt, da die Gebühren weder für noch wegen der Fusion erhoben werden.
3. § 25 Abs. 4 NG knüpft an die Erbfolge und nicht an die Universalsukzession an
4. § 1 Ziffer 2.2.8 und 2.2.9 NGV gelten nicht für jede Umstrukturierung von Personengesellschaften sondern nur für die Umwandlung eines Gesamthandverhältnisses in ein anderes, sofern keine Änderung im Personenstand erfolgt.
5. Die Gemengsteuer stellt eine Einheit von Gebühr und Steuer dar.

**Anonymisierter Entscheidtext:**

Verfügung  
im Rekursverfahren

1. Mit Rechnung vom 8. September 1999 erhob das Notariat und Grundbuchamt A. für die Übertragung des Eigentums an den Grundstücken Kat.-Nrn. X und Y in A sowie U, V und W in A grundbuchamtliche Gebühren von Fr. 450'330 sowie Auslagen von Fr. 30. Grundlage der Eigentumsübertragung ist der Vertrag vom 5./6. Dezember 1997 betreffend Fusion der B AG und der C AG zur D AG.
2. Mit Eingabe vom 7. Oktober 1999 erhob die D AG Rekurs mit dem Antrag, die genannte Gebührenrechnung sei aufzuheben und die Gebühr angemessen herabzusetzen. Das Verfahren sei bis zum Abschluss der Verhandlungen mit dem „Grundbuchinspektorat der Stadt Zürich“ (richtig Notariatsinspektorat des Kantons Zürich) zu sistieren.



Zur Begründung ihres Rekurses macht die Rekurrentin geltend, bei verfassungskonformer Auslegung der kantonalen gesetzlichen Grundlagen müsste bei der fusionsbedingten Eigentumsübertragung von Liegenschaften eine Reduktion der kantonalen Grundbuchgebühren erfolgen. Die der Gebührenrechnung zugrunde gelegten Verkehrswerte der Liegenschaften von insgesamt Fr. 180'132'000 und die in Rechnung gestellten Auslagen von Fr. 30 werden nicht angefochten.

Bezüglich ihres Sistierungsgesuches bringt die Rekurrentin vor, sie hätte in einem Begleitschreiben zur Grundbuchanmeldung darauf hingewiesen, dass noch nicht alle rechtlichen Fragen im Zusammenhang mit den Zürcherischen Grundbuchgebühren geklärt seien, und deshalb gebeten, mit der Rechnungstellung zuzuwarten, bis die entsprechenden Verhandlungen abgeschlossen sind. Diesem Ersuchen sei der Rekursgegner nicht nachgekommen.

3. Da die gleiche Fusion noch weitere Eigentumsübertragungen an Grundstücken im Kanton Zürich zur Folge hatte, teilte die Finanzdirektion der Rekurrentin am 12. Oktober 1999 mit, sie würde den Rekurs zwar nicht formell sistieren, jedoch mit der Behandlung zuwarten bis die Gespräche zwischen der Rekurrentin und dem Notariatsinspektorat abgeschlossen seien. Nachdem diese Gespräche nicht zu einer Klärung führten, teilte die Rekurrentin telefonisch mit, sie würde ein Rechtsgutachten in Auftrag geben. Am 16. Mai 2000 reichte die Rekurrentin das in ihrem Auftrag von Prof R unter Mitarbeit von Rechtsanwalt Dr. M erstattete Rechtsgutachten „zur Frage der Verfassungs- und Gesetzmässigkeit einer auf der fusionsweisen Übertragung von Liegenschaften erhobenen Grundbuchgebühr von 2,5 ‰ des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaften“ ein.
4. Mit Verfügung vom 26. Mai 2000 setzte die Finanzdirektion dem Rekursgegner Frist an für die Einreichung der Rekursantwort und der Akten. Diese wurden am 14. Juni 2000 eingereicht. Im Wesentlichen beruft sich der Rekursgegner auf die Regelung im Notariatsgesetz, der Notariatsgebührenverordnung und der Dienstweisung der Finanzdirektion. An diese klaren Anweisungen habe sich das Grundbuchamt zu halten, selbst wenn die Argumentation der Rekurrentin stichhaltig wäre.

Nachdem das Notariatsinspektorat im Interesse einer einheitlichen Gebührenerhebung mit allen betroffenen Grundbuchämtern Verbindung aufgenommen hatte, stellte die Finanzdirektion auch ihm am 26. Mai 2000 eine Kopie des von der Re-



kurrentin eingereichten Rechtsgutachtens zu. Das Notariatsinspektorat äusserte sich mit Eingabe vom 22. Juni 2000 ergänzend zu den Stellungnahmen der einzelnen Notariate. Es widerspricht der in dem von den Parteien eingereichten Gutachten geäusserten Rechtsauffassung.

5. Gemäss § 25 Abs. 1 und 2 des Notariatsgesetzes (NG) wird bei Eigentumsänderungen für die Beurkundung eine Gebühr von 1 ‰ und für den Grundbucheintrag eine Gebühr von 2,5 ‰ des Verkehrswertes erhoben. Der Kantonsrat hat Mindestansätze festzulegen. In § 1 Ziffer 2.2.1 der Notariatsgebührenverordnung (NGV) hat der Kantonsrat den Mindestbetrag für die hier allein in Frage stehende Grundbuchgebühr bei Eigentumsänderung (Handänderungsgebühr) auf Fr. 50 festgelegt.

Die Fusion der B AG und der C AG zur D AG erfolgte gemäss Fusionsvertrag in der Weise, dass die B AG und die C AG ihre sämtlichen Aktiven und Passiven durch Universalsukzession auf die D AG übertrugen. Damit erfolgte für alle Liegenschaften der B AG und der C AG eine Eigentumsänderung, die einen Eintrag im Grundbuch erforderte. Der Rekursgegner hat damit gemäss den erwähnten Bestimmungen zu Recht eine Grundbuchgebühr von 2,5 ‰ in Rechnung gestellt. Grundsätzlich bestreitet dies auch die Rekurrentin nicht, doch macht sie geltend, bei verfassungskonformer Auslegung der kantonalen gesetzlichen Grundlagen müsste bei der fusionsbedingten Eigentumsübertragung von Liegenschaften eine Reduktion der Grundbuchgebühren erfolgen.

6. a) Ausgehend von der bundesrechtlichen Regelung, wonach bei der Fusion die Eigentumsänderung durch Universalsukzession erfolgt, erachtet es die Rekurrentin als willkürlich, wenn bei der Gebührenerhebung die Universalsukzession der „Realisierung bzw. Veräusserung“ gleichgestellt wird. Die Rekurrentin verkennt damit, dass die Gebührenerhebung (im Gegensatz zur Steuer) nicht an einen wirtschaftlichen Sachverhalt anknüpft, sondern an eine staatliche Leistung (BGE 121 II 141 E. 3a mit Hinweisen), vorliegend an den Grundbucheintrag. Dieser ist bei einer Eigentumsänderung infolge Fusion nicht anders als bei Eigentumsänderungen aufgrund anderer Rechtsgeschäfte. „In dem Masse, in welchem die Fusion den Übergang von Grundeigentum verursacht, sind die Voraussetzungen gegeben, diese grundbuchliche Mutation der zur Diskussion stehenden Gemengsteuer zu unterwerfen“ (Bundesgerichtsentscheid vom 3. April 2000 in ZBGR 2001 S. 120). Die Erhebung der gleichen Gebühr für die gleiche Verrichtung ist weder willkürlich noch ein Verstoß gegen die Rechtsgleichheit. Wenn bei der Steuererhe-



bung, die wie erwähnt andere Anknüpfungspunkte hat, andere Regeln gelten, ist dies unerheblich.

- b) Die Rekurrentin macht weiter geltend, durch die Grundbuchgebühr werde das bundesrechtliche Institut der Fusion „schwer beeinträchtigt.“ Dieser Vorwurf ist schon deshalb unbegründet, weil die Grundbuchgebühr weder für noch wegen der Fusion erhoben wird. Die bei der Fusion durch die Universalsukzession bewirkten Vereinfachungen sind ohne Einfluss auf die Grundbucheinträge. Es werden nicht mehr und nicht höhere Grundbuchgebühren erhoben, als wenn die Grundstücke einzeln übernommen würden. Die dafür erhobene Gebühr kann nicht als übermässig bezeichnet werden. Dies hat das Bundesgericht bereits in einem Urteil vom 30. September 1971 (ZBGR 1971 S. 374) bestätigt und dabei auf einen früheren Entscheid verwiesen, wo es wesentlich höhere Gebühren des Kantons Tessin als nicht übermässig betrachtet hatte. In seinem Urteil vom 3. April 2000 für den analogen Fall im Kanton Tessin sah das Bundesgericht keine Veranlassung, aufgrund des Bundesrechts den Satz von 11 ‰ für den Grundbucheintrag zu korrigieren (ZBGR 2001 S. 119). Wenn beim Zusammenschluss der beiden AGs in absoluten Frankenbeträgen sehr hohe Handänderungsgebühren angefallen sind, sind nicht übersetzte Gebührenansätze der Grund, sondern der Umstand, dass viele und teilweise sehr teure Liegenschaften betroffen waren. Die hohen Beträge werden stark relativiert, wenn man sie mit den gesamten Umstrukturierungskosten in Beziehung setzt. Dass ausgerechnet die Grundbuchgebühren, im Kanton Zürich und andernorts, die fragliche Fusion irgendwie beeinträchtigt oder gar gefährdet hätte, wird zu Recht nicht geltend gemacht. Das von der Rekurrentin eingereichte Gutachten stellt denn auch sowohl mit Bezug auf die bundesrechtlich vorgesehene vereinfachte Rechtsnachfolge durch Universalsukzession wie auch die Benützung des bundesrechtlich vorgeschriebenen Instituts des Grundbuchs fest (S. 44), es wäre „nicht angebracht, die Zürcher Grundgebühr als geradezu unvereinbar mit dem Bundeszivilrecht zu bezeichnen.“
- c) § 25 NG, der die Handänderungsgebühr festlegt, sieht in Abs. 4 eine Ausnahme vor: „Für die Eintragung der Erbfolge wird eine Kanzleigebühr erhoben.“ Der Kantonsrat hat diese in § 1 Ziffer 2.2.5 NGV auf Fr. 50 pro Grundbuchblatt festgesetzt, insgesamt (wenn die Erbschaft mehrere Grundstücke umfasst) jedoch höchstens Fr. 200. In der Rekurschrift und insbesondere im Parteigutachten wird argumentiert, indem der Gesetzgeber nur für die Universalsukzession bei Erbfolge nicht aber für die Universalsukzession bei Fusion eine Kanzleigebühr vorsehe, behandle er wesentlich Gleiches ungleich und verletze deshalb das Rechtsgleich-



heitsgebot. Diese Argumentation geht an der Sache vorbei. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut knüpft die Privilegierung nicht an die Universalsukzession an, sondern an die Erbfolge. Dass sowohl die Erbfolge wie auch die Fusion eine Universalsukzession auslösen, ist sicher nicht das Wesentliche der beiden Sachverhalte. Der Tod, welcher die Erbfolge auslöst, ist unausweichlich. Die Fusion dagegen beruht auf freier Disposition (Bundesgerichtsentscheid vom 3. April 2000 in ZBGR 2001 S. 121). Hinzu kommt, dass die Erbfolge mehrheitlich nur eine vorläufige Situation schafft, die beendet wird durch die Erbteilung, und diese löst die normalen Handänderungsgebühren aus. Insofern verhindert § 25 Abs. 4 NG, dass im gleichen Erbgang die Handänderungsgebühr zweimal erhoben wird. Aufgrund dieser Unterschiede wird weder das Rechtsgleichheitsgebot noch das Willkürverbot verletzt, wenn für Eigentumsänderungen infolge Fusion anders als bei der Erbfolge nicht nur eine Kanzleigebür erhoben wird.

- d) Die gleiche Regelung wie für die Erbfolge hat der Kantonsrat in § 1 Ziffern 2.2.8 und 2.2.9 NGV für die Vormerknahme von der Umwandlung eines Gesamthandverhältnisses in ein anderes ohne Veränderung im Personenbestand und für die Namensänderung eines Eigentümers getroffen. Die Rekurrentin meint, die gleiche Regelung wie für die Umstrukturierung von Personengesellschaften müsste auch für die Fusion von Kapitalgesellschaften gelten. Sie übersieht, dass nicht jede Umstrukturierung von Personengesellschaften von der Promillegebühr befreit ist, sondern nur die Umwandlung eines Gesamthandverhältnisses in ein anderes, sofern - und das ist wesentlich - keine Änderung im Personenbestand erfolgt. In diesem Fall liegt wie bei der Namensänderung (Firmenänderung, Verheiratung, Adoption usw.) materiell keine Eigentumsänderung vor. Es muss zwar im Grundbuch eine Änderung des Eigentümereintrags vorgenommen werden, aber ihr liegt keine Eigentumsänderung zugrunde. Diese Voraussetzung ist bei der Fusion nicht gegeben. Die neue Eigentümerin D AG ist nicht dasselbe Rechtssubjekt wie die früheren Eigentümer B AG bzw. C AG. Willkürlich wäre es, wenn bei der Bemessung der Handänderungsgebühr unterschieden würde, ob der Grundstückserwerb durch ein Einzelgeschäft oder im Rahmen eines „Gesamtpakets“ erfolgte. Im Übrigen wirkt sich bei der Fusion von Aktiengesellschaften im Vergleich zur Umstrukturierung von Gesamthandverhältnissen aus, dass die Aktiengesellschaft im Gegensatz zur Gesamthandschaft nicht einfach eine Vereinigung der Gesellschafter sondern eine eigene juristische Person, ein eigenes Rechtssubjekt ist. Die für die Aktiengesellschaft vorteilhafte Kehrseite ist, dass Änderungen im Aktionärsbestand im Unterschied zum Ein- oder Austritt eines Gesamthänders (§ 1 Ziffer 2.2.7 NGV) keinen Grundbucheintrag erfordern, womit auch keine Handänderungsge-



bühr anfällt. Aufgrund dieser Unterschiede wird weder das Rechtsgleichheitsgebot noch das Willkürverbot verletzt, wenn für Eigentumsänderungen infolge Fusion anders als bei der Umwandlung eines Gesamthandverhältnisses in ein anderes ohne Veränderung im Personenbestand und bei der Namensänderung nicht nur eine Kanzleigebühr erhoben wird.

7. a) Verwaltungsgebühren werden in der Regel einerseits nach dem für die Amtshandlung erforderlichen Aufwand und andererseits nach der Bedeutung des Geschäftes festgesetzt. Dies gilt auch für die Zürcher Notariats- und Grundbuchgebühren (§ 27 NG). Dabei sind die wichtigen Gebühren Promillegebühren, so dass die Bedeutung des Geschäftes hauptsächliches Bemessungskriterium ist. Wenn der für die Gebührenberechnung massgebende Wert (vorliegend der Verkehrswert der Liegenschaft) sehr gross ist, ist der Gebührenbetrag höher als zur Deckung des Aufwands für die Verwaltungshandlung nötig wäre. In erster Linie wird damit ein Ausgleich zu Geschäften erreicht, bei denen wegen ihrer geringen Bedeutung keine kostendeckende Gebühr erhoben werden kann. Wenn aber der Gesamtgebührenertrag grösser ist als zur Deckung des Aufwands des betreffenden Verwaltungszweiges notwendig ist, ist dieser Mehrbetrag nicht mehr das Entgelt für die Verwaltungshandlung, sondern voraussetzungslos geschuldet und er hat damit Steuercharakter. Bei diesen Gebühren, die mit einer Steuerkomponente vermengt sind, spricht man von Gemengsteuern. Es ist unbestritten, dass die Zürcher Handänderungsgebühr von 2,5 ‰ Gemengsteuercharakter hat (Urteil des Bundesgerichtes vom 8. April 1989 in ZBGR 1991 S. 312 ff. mit Hinweisen; Weisung des Regierungsrates vom 17. November 1982 zum Notariatsgesetz 1985, Amtsblatt 1982 S. 1400/01; Protokoll des Kantonsrates 1983-87 S. 3797).

Die Rekurrentin macht geltend, bei einer Fusion bleibe für die Erhebung einer Gemengsteuer kein Raum; die Abgabe müsse auf ihren Gebührencharakter reduziert werden. Mit dieser Thematik setzt sich das von der Rekurrentin eingereichte „Rechtsgutachten“ ausführlich auseinander. Darauf ist im Folgenden einzugehen.

- b) Ausgehend von Zahlen im Rechenschaftsbericht des Obergerichtes und verschiedenen Annahmen kommt das Parteigutachten zum Schluss, die Grenze für eine Gebührenerhebung sei bei einem Liegenschaftswert von etwas über Fr. 2,5 Millionen erreicht. Die auf einem allfälligen Mehrwert des Grundstücks erhobenen Beurkundungs- und Grundbuchgebühren könnten nicht mehr als zulässige Kostenverlagerung (zur Deckung von relativ unbedeutenden Geschäften) betrachtet werden, sondern stellten reine Steuern dar. In der Folge wird diese „reine Steuer“



isoliert betrachtet und gewürdigt mit der Schlussfolgerung, dass nur ein beschränkter Kreis von Abgabepflichtigen durch eine Sondersteuer auf besonders werthaltigen Transaktionen betroffen werde; es liege eine unzulässige Klassensteuer vor.

Dieser Betrachtungsweise kann nicht gefolgt werden. Das abstrakte Auseinanderdividieren von Steuer und Gebühr wird dem Institut der Gemengsteuer nicht gerecht. Um die Zürcher Notariats- und Grundbuchgebühren auf reine Gebühren zurückzuführen, müsste der Gesamtgebührenertrag reduziert werden, stark vereinfacht gesagt auf rund die Hälfte. Das müsste und dürfte aber keineswegs in der Weise geschehen, wie sie der Argumentation des Parteigutachtens zugrunde liegt, dass (relativ tief angesetzte) Maximalansätze eingeführt werden. Der im Parteigutachten behauptete Schwellenwert von Fr. 2,5 Millionen pro Liegenschaft würde bedeuten, dass man dem Erwerb eines Geschäftshauses mit einem Verkehrswert von ca. Fr. 150 Millionen (wie unter anderm im vorliegenden Fall) die gleiche Bedeutung zumisst wie dem Erwerb eines einfachen Wohnblocks. Dies würde der Regel, dass die Grundbuchgebühren vor allem nach der Bedeutung des Geschäftes festzusetzen sind, nicht gerecht. Wenn die Gebühreneinnahmen (ohne ausgewogene Überarbeitung des Tarifs) halbiert werden müssten, wäre es naheliegender, alle Ansätze im Tarif, hier den Satz von 2,5 ‰, zu halbieren. Es ist mit andern Worten der Tatsache Rechnung zu tragen, dass auch bei Gemengsteuern die darin enthaltene Gebührenkomponente einen Ausgleich zwischen unbedeutenden und grossen Geschäften bewirken soll (ZBGR 1971 S. 374). Demzufolge hat die Handänderungsgebühr in jedem Fall etwa zur Hälfte Steuercharakter. Diese Überlegung liegt auch § 11 Abs. 1 NGV zugrunde, wonach den wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreiten Institutionen die Hälfte der Gebühren erlassen werden kann. Diese Betrachtungsweise ist jedenfalls wesentlich systemkonformer als jene des Parteigutachtens, welche den Wert der Liegenschaft nur bis zu einem Betrag von Fr. 2,5 Millionen für relevant hält. Wenn nach dem Gesagten die Handänderungsgebühr grundsätzlich in jedem Fall Gemengsteuercharakter hat, kann von einer Klassensteuer, die nur einen kleinen Kreis von Abgabepflichtigen trifft, keine Rede sein.

- c) Wenn man vom Wesen der Gemengsteuer ausgeht, die eine Einheit von Gebühr und Steuer ist und die in dieser Einheit durch eine Amtshandlung (vorliegend des Grundbuchamtes) ausgelöst wird, ergibt sich ohne weiteres die Unzulässigkeit von Analogieschlüssen aus der Regelung der Handänderungssteuer, die voraussetzungslos aufgrund eines wirtschaftlichen Vorgangs erhoben wird.



- d) Einen weitem Widerspruch in der gesetzlichen Regelung, der mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht zu vereinbaren sei, sieht das Parteigutachten darin, dass für die Gebühren bei Handänderungen und Grundpfanderrichtungen im Gegensatz zu jenen im Gesellschaftsrecht keine Höchstansätze festgelegt wurden. Dazu ist vorab klarzustellen, dass dieser Unterschied auf Gesetzesstufe festgelegt ist (§ 25 und 26 je Abs. 2 NG), also eine klare gesetzliche Grundlage hat. Im Weiteren ist der Hinweis angezeigt, dass beispielsweise bei der Gründung oder Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft die Limite für die Gebührenrelevanz bei einem Kapital von Fr. 20 Millionen liegt, nicht bei Fr. 2,5 Millionen, wie sie im Parteigutachten für Grundstücke gefordert wird. Was die Gründe des Gesetzgebers für die schon im alten Notariatsgesetz unterschiedliche Regelungen waren, ist unerheblich. Unbestreitbar ist, dass es um zwei ganz verschiedene Sachverhalte geht. Ein Unterschied ist beispielsweise, dass Gesellschaftsgründungen im Gegensatz zu Handänderungen einer bundesrechtlichen Abgabe unterliegen, insbesondere der Emissionsabgabe von 1 %, und dies ohne Maximalsatz. Ein weiterer Unterschied liegt darin, dass für die Grösse des Kapitals einer Gesellschaft theoretisch keine obere Grenze besteht, während eine einzelne Liegenschaft immer einen begrenzten Wert hat. Dass gleichzeitig mehrere Liegenschaften erworben werden können und sich so mehrere Werte addieren, ändert daran nichts. Insgesamt ist festzuhalten, dass zwischen Eigentumsänderungen an Grundstücken und gesellschaftsrechtlichen Transaktionen so wesentliche Unterschiede bestehen, dass die unterschiedliche Regelung betreffend Maximalgebühr keineswegs als verfassungswidriger Wertungswiderspruch bezeichnet werden kann.
8. Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtenen Gebühren gesetzeskonform festgelegt wurden. Gründe, welche die angewandten Gesetzesbestimmungen bzw. deren Anwendung im konkreten Fall als unzulässig erscheinen lassen, sind nicht ersichtlich. Der Rekurs ist deshalb abzuweisen. Ausgangsgemäss wird die Rekurrentin kostenpflichtig (§ 13 VRG). Die Voraussetzungen für die Ausrichtung einer Prozessentschädigung sind nicht gegeben (§ 17 VRG).

Die Finanzdirektion

v e r f ü g t :

- I. Der Rekurs wird abgewiesen und die Gebührenrechnung des Notariats und Grundbuchamts A. vom 8. September 1999 bestätigt.



