

GESETZ  
ÜBER DEN GEBÜHRENTARIF IM GRUNDBUCHWESEN  
(GRUNDBUCHGEBÜHRENTARIF)

BERICHT UND ANTRAG DES REGIERUNGSRATES

VOM 12. APRIL 2005

Sehr geehrte Frau Präsidentin

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Antrag betreffend Totalrevision des Gesetzes über den Gebührentarif im Grundbuchwesen vom 28. Februar 1980 (Grundbuchgebührentarif; BGS 215.35). Dazu erstatten wir Ihnen den nachstehenden Bericht, den wir wie folgt gliedern:

A.	Das Wichtigste in Kürze	Seite 2
B.	Ausgangslage	Seite 4
C.	Grundkonzeptionen und ihre Beurteilung	Seite 6
D.	Abgabenerhebungskompetenz des Kantons	Seite 7
E.	Finanzielle Auswirkungen der Vorlage	Seite 8
F.	Zuständigkeit des Grundbuchamtes	Seite 10
G.	Gebührenhöhe im Rechtsvergleich	Seite 10
H.	Eigentumsförderung	Seite 13
I.	Grundsätzliches zur Berechnungsgrundlage	Seite 14
J.	Konzeption des Gesetzesentwurfs	Seite 19
K.	Kommentierung der wesentlichen Gesetzesbestimmungen	Seite 22
L.	Stellungnahme des Regierungsrates zur Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003	Seite 61
M.	Vernehmlassungsergebnis	Seite 64
N.	Antrag	Seite 66
	Tabelle Gebühreneinnahmen 2004	Seite 68
	Tabelle Handänderungen Pensionskassen	Seite 69

## **A. Das Wichtigste in Kürze**

Dass das Gesetz über den Gebührentarif im Grundbuchwesen vom 28. Februar 1980 einer Totalrevision bedarf, ist unumstritten. Ihre Notwendigkeit wurde in mehreren Motionen bekräftigt. Die geltende Regelung bedarf aus formellen und materiellen Gründen einer umfassenden Überprüfung. Als unbefriedigend für die Praxis hat sich insbesondere die geltende Regelung der Handänderungsgebühr erwiesen. Mit einer begrifflichen Umschreibung der massgebenden Handänderungssumme und einer detaillierten und abschliessenden Aufzählung der abgabepflichtigen Tatbestände soll die Rechtsanwendung erleichtert werden. Angestrebt wird auch ein höheres Mass an Gebührengerechtigkeit, eine Anpassung der frankenmässig fixierten echten Gebühren an die heutigen Verhältnisse sowie die Erfassung gesetzlich bisher nicht erwähnter Dienstleistungen des Grundbuchamtes. Die Regierung hat dem Gesetzesentwurf das dem bisherigen System entsprechende Modell der Erhebung von Gemengsteuern (Mischform zwischen Kausalabgabe und Steuer, für die im Gegensatz zur echten Gebühr das Kostendeckungs- und das Äquivalenzprinzip nicht gilt) und echten Gebühren zu Grunde gelegt, welches sich grundsätzlich bewährt hat. Neu sollen die echten Gebühren für die verschiedenen Dienstleistungen des Grundbuchamtes aber nicht mehr im formellen Gesetz, sondern gestützt auf eine Delegationsnorm auf Verordnungsstufe geregelt werden. Im Unterschied zum geltenden Recht lösen gemäss Gesetzesentwurf nur noch Handänderungen und Pfanderrichtungen Gemengsteuern aus. Zu betonen ist, dass es kein strategisches Ziel der Gesetzesrevision ist, mehr oder weniger Erträge zu erzielen. Die Vorlage soll sich vielmehr ertragsneutral auswirken.

Im Streben nach mehr Gebührengerechtigkeit belastet der Gesetzesentwurf neu auch gewisse Vorgänge mit Handänderungsgebühren, die heute teilweise abgabeneutral abgewickelt werden können. So sollen aus Gründen der Rechtsgleichheit neben den zivilrechtlichen in Zukunft auch eine beschränkte Zahl sog. wirtschaftlicher Handänderungen entsprechende Gebühren auslösen. Damit wird eine zusätzliche Einnahmequelle erschlossen, mit welcher sich gewisse Gebührenauffälle kompensieren lassen. Dies erweist sich als notwendig, da die Zahl der privilegierten Tatbestände ebenfalls erweitert wird. Der ordentliche Gebührensatz von 4 Promille der Handänderungssumme wird beibehalten, womit im Kanton Zug weiterhin ein im interkantonalen Vergleich ausserordentlich tiefer Gebührensatz gilt. Massvolle Gebührenansätze erscheinen vor allem unter dem Gesichtspunkt der Wohneigentumsförderung und zur Sicherung des Wirtschaftsstandortes Zug sinnvoll.

Handänderungsgebührenfrei können in Zukunft aufgrund bundesrechtlicher Vorgaben auch Handänderungen infolge Unternehmensumstrukturierungen abgewickelt werden.

Die Handänderungsgebühr wird - wie bereits nach geltendem Recht - aufgrund der Handänderungssumme berechnet. Der Gesetzesentwurf hält ausdrücklich fest, dass die Summe der von der erwerbenden Person für die Übertragung des Eigentums am Grundstück insgesamt versprochenen bzw. erbrachten Leistungen die Berechnungsgrundlage für die Handänderungsgebühr bildet. Ausdrücklich festgeschrieben wird zudem die vom Regierungsrat unter geltendem Recht schrittweise geänderte Praxis, wonach bei der Veräusserung einer zukünftigen, schlüsselfertig zu erstellenden Baute die Handänderungsgebühr auf den für das unbebaute Land und die zu erstellende Baute insgesamt zu erbringenden Leistungen zu berechnen ist. Ist kein Erwerbspreis vereinbart worden oder liegt die vereinbarte Handänderungssumme offensichtlich unter dem Wert des Grundstücks, dann ist die Handänderungsgebühr nicht mehr auf dem Verkehrswert, sondern auf dem Steuerwert zu berechnen. Der subsidiär massgebende Steuerwert bringt eine weitere Gebührenprivilegierung mit sich, da er regelmässig unter dem Marktwert des Erwerbsobjekts liegt. Zu Gunsten der Gebührenpflichtigen wirkt sich weiter aus, dass die Handänderungsgebühr nicht schon dann auf dem Steuerwert berechnet wird, wenn die Handänderungssumme den Steuerwert unterschreitet, sondern erst, wenn die Unterschreitung offensichtlich ist und die Preisvereinbarung nicht wirklich gewollt ist oder das Geschäft eine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, dann ist der vereinbarte Preis zu respektieren. Dies ist eine Folge des unter der Herrschaft des heutigen Grundbuchgebührentarifs gewonnenen Einsicht, dass der wirkliche Wille der Parteien als leitendes Prinzip bei der Bemessung der Handänderungsgebühr zu betrachten ist. Dieses Prinzip erscheint auch de lege ferenda sachgerecht und soll sich nicht nur zu Ungunsten, sondern auch zu Gunsten der Gebührenpflichtigen auswirken.

Eine andere Ausgangslage als bei den Gemengsteuern besteht bei den echten Gebühren. Sie vermögen den tatsächlichen Aufwand des Grundbuchamtes schon seit langem nicht mehr zu decken und müssen angemessen erhöht werden. Infolge der Regelung der echten Gebühren auf Verordnungsstufe können die frankenmässig festgelegten Ansätze leichter veränderten Gegebenheiten angepasst werden. Die Höhe dieser echten Gebühren bestimmt sich nach dem damit verbundenen

Zeitaufwand (Kostendeckungsprinzip) und der Bedeutung des Geschäfts (Äquivalenzprinzip). Veranlagende Behörde soll gemäss Gesetzesentwurf weiterhin das Grundbuchamt sein, welches die gebührenpflichtigen Vorgänge feststellen kann.

Im Vernehmlassungsverfahren haben sich zahlreiche Teilnehmende, darunter vorab die Gemeinden, im positiven Sinne über den Gesetzesentwurf ausgesprochen. Die Gemeinden weisen darauf hin, dass die Gesetzesvorlage zahlreiche Streitfragen kläre, aber auch neue Fragen aufwerfe, die noch bereinigt werden müssten. Mehrere bürgerliche Parteien und Organisationen fordern vehement die Abschaffung der Gemeingsteuern bei Pfandrechtserrichtungen und insbesondere bei Handänderungen. Stattdessen wird die Erhebung kostendeckender Gebühren beantragt.

## **B. Ausgangslage**

### **1. Motion Bruno Tschofen**

Das Projekt der Totalrevision des Gesetzes über den Gebührentarif im Grundbuchwesen vom 28. Februar 1980 geht auf die am 9. Mai 1986 von Kantonsrat Bruno Tschofen, Steinhausen, eingereichte Motion mit dem Begehren zurück, den Grundbuchgebührentarif zu ändern und künftig Eigentumsübertragungen zwischen Ehegatten gebührenfrei zu gestalten (Vorlage Nr. 5735). Dieses Anliegen wurde im Rahmen der am 15. September 1993 in Kraft getretenen Teilrevision des Grundbuchgebührentarifs vordringlich verwirklicht. Zusätzlich stellte der Regierungsrat aber schon damals auch eine kritische Prüfung des Grundbuchgebührentarifs in seinen Grundzügen und eine Verbesserung des Gesetzesinstrumentariums in Aussicht. Dieses Ziel wird im Rahmen der vorliegenden Totalrevision erreicht.

### **2. Vorentscheide des Regierungsrates**

Am 12. Juni 2001 entschied der Regierungsrat eine Reihe von Grundsatzfragen der Direktion des Innern und beauftragte diese, die Totalrevision unter Berücksichtigung dieser Vorentscheide an die Hand zu nehmen. Am 14. Oktober 2003 wurden einzelne dieser Vorentscheide präzisiert bzw. modifiziert. Sie prägen nun das dem Gesetzesentwurf zu Grunde liegende Konzept.

### **3. Motion Tännler/Grunder vom 23. August 2001**

Am 23. August 2001 reichten die Kantonsräte Tännler, Steinhausen, und Grunder, Neuheim, eine Motion ein (Vorlage Nr. 946.1 - 10677), mit der eine Totalrevision des Gesetzes über den Gebührentarif im Grundbuchwesen beantragt wurde. Zur Begründung des Begehrens wiesen die Motionäre darauf hin, dass der geltende Gebührentarif aus dem Jahre 1980 Gebührensätze vorsehe, die in keinem Verhältnis zu den erbrachten Leistungen bzw. zu den verkündeten Werten stünden. Ein Vergleich mit den Gebührentarifen anderer Kantone zeige, dass die im Kanton Zug erhobenen Gebühren zu tief angesetzt und nach oben anzupassen seien, um nicht wesentliche Einnahmequellen unnötigerweise versickern zu lassen. Des weiteren wurde vorgebracht, die Berechnungsgrundlagen für die Erhebung von Handänderungsgebühren seien - wenn überhaupt - unklar geregelt. Dasselbe gelte auch für die Gebührenbefreiungs- und Gebührenprivilegierungstatbestände. Auch erbringe das Grundbuchamt heute Leistungen für Dritte, die im Tarif gar nicht vorgesehen seien. Schliesslich sei die Anwendbarkeit des geltenden Gebührentarifs unpraktikabel und kompliziert, weshalb der diesbezügliche Verwaltungsaufwand zu hoch sei und effizientes Arbeiten verhindere.

Der Kantonsrat überwies die Motion am 27. September 2001 dem Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung. Der Regierungsrat wies in seinem Bericht vom 3. Dezember 2002 darauf hin, dass eine kritische Überprüfung des Grundbuchgebührentarifs erforderlich und die entsprechenden Revisionsarbeiten im Gang seien. Er stellte den Antrag, die Motion erheblich zu erklären. Der Kantonsrat lehnte die Motion indessen in seiner Sitzung vom 30. Januar 2003 als unerheblich ab.

### **4. Motion Tännler vom 15. Mai 2003**

Die von Heinz Tännler am 15. Mai 2003 eingereichte Motion (Vorlage Nr. 1122.1 - 11160) beauftragt den Regierungsrat, den Grundbuchgebührentarif im Sinne einer Reduktion sowie bezüglich der Praktikabilität/Handhabung zu revidieren. Der Antrag des Regierungsrates, die Motion nur teilweise erheblich zu erklären, erfolgt durch Verabschiedung dieser Vorlage (siehe hinten, S. 56ff.)

## **C. Grundkonzeptionen und ihre Beurteilung**

Im Zusammenhang mit der Frage des Systemwechsels sind in der Vergangenheit die folgenden drei Grundkonzeptionen (Modelle) diskutiert worden:

### **Modell 1**

- Die Gebühren werden in einer Verordnung geregelt, während die an den Grundstückverkehr - gegebenenfalls an die Errichtung/Änderung von Grundpfandrechten - geknüpften Steuern in einem separaten Gesetz normiert werden.

### **Modell 2**

- Auf die Besteuerung des Grundstückverkehrs und die Besteuerung der Errichtung/Änderung von Grundpfandrechten wird verzichtet. Die Inanspruchnahme der Grundbuchverwaltung hat nur eine Gebühr zur Folge, die in einer Verordnung festgeschrieben wird.

### **Modell 3**

- Eine Anzahl von Tatbeständen beim Grundstückverkehr oder gegebenenfalls die Errichtung/Änderung von Grundpfandrechten haben gegenleistungslos geschuldete Geldzahlungsverpflichtungen derjenigen, die das Grundbuch benützen, zur Folge. Andere Tatbestände wiederum lösen nur ein Entgelt für die Inanspruchnahme der Grundbuchverwaltung aus.

Der Regierungsrat ist der Auffassung, dass eine strikte Trennung von echten Gebühren und Steuern in je eigenen Erlassen gemäss dem Modell 1 dem Anliegen nach grösstmöglicher Transparenz im Abgabewesen Rechnung trägt. Im Vernehmlassungsverfahren forderten bürgerliche Kreise mehrheitlich die Abschaffung der Gebühren mit Gemengsteuercharakter und die Einführung kostendeckender Gebühren. Der Regierungsrat ist aber nach wie vor der Auffassung, dass diesen Forderungen angesichts der angespannten Finanzlage infolge des NFA nicht entsprochen werden kann. Das mit dem Modell 2 anvisierte Ziel, die Abgaben unter Verzicht auf Gemengsteuern konsequent als Gebühren im Sinne eines kostendeckenden Entgelts für eine staatliche Leistung auszugestalten, hätte eine merkliche Verringerung der Steuereinnahmen beim Kanton und bei den Gemeinden zur Folge. Das Erfordernis

kostendeckender Gebühren, namentlich für Handänderungen und Pfanderrichtungen, würde hohe Gebührenansätze bedingen, ohne dass der Gebührenertrag den durch die fehlende Steuerkomponente resultierenden Ausfall kompensieren könnte. Da auf die Erhebung von Gemengsteuern auch in Zukunft nicht verzichtet werden kann, ist das Modell 2 abzulehnen. Der Regierungsrat ist der Auffassung, dass sich das dem heutigen System entsprechende Modell 3 grundsätzlich bewährt hat. Die Kombination von Gebühren und Steuern für grundbuchliche Verrichtungen wird von den Pflichtigen gut akzeptiert, entspricht der Lösung vieler anderer Kantone und ist administrativ einfach zu handhaben. Die Steuern aus Grundbuchgeschäften werden gleichzeitig mit den Grundbuchgebühren erhoben, was eine zusätzliche separate Steuerrechnung unnötig macht. Das Modell 3 sichert zudem Erträge, die für die Kompensierung von Ausfällen infolge der zahlenmässigen Erweiterung gebührenprivilegierter Vorgänge erforderlich sind. Aus diesem Grunde wird im Rahmen der Totalrevision kein grundsätzlicher Systemwechsel vollzogen. Neu sollen aber die echten Gebühren für die verschiedenen grundbuchlichen Verrichtungen sowie für weitere Dienstleistungen des Grundbuchamtes - entsprechend dem Modell 1 - gestützt auf eine Delegationsnorm in einer Verordnung geregelt werden. Auf diese Weise können die frankenmässig festgelegten Gebühren leichter sich ändernden Verhältnissen angepasst werden.

#### **D. Abgabenerhebungskompetenz des Kantons**

Die Kantone unterliegen bezüglich der Ausgestaltung der Grundbuchgebühren grundsätzlich keinen Beschränkungen. Sie sind gemäss der bundesrechtlichen Kompetenznorm (Art. 954 ZGB) zwar nur zur Erhebung von eigentlichen Eintragungsgebühren (Verwaltungsgebühren) ermächtigt. Dies schliesst aber die Erhebung von damit verbundenen Verkehrssteuern nicht aus. Die Kantone können frei bestimmen, welche Rechtsvorgänge eine Steuerpflicht auslösen. Bundesrechtliche Voraussetzung für die Erhebung von Gemengsteuern ist allerdings, dass Subjekt, Objekt und Höhe der Abgaben in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sind. Weiter darf die Erhebung einer als 'Grundbuchgebühr' bezeichneten Abgabe die Benutzung einer Einrichtung des Bundesrechts nicht verunmöglichen oder ungebührlich erschweren oder sonst gegen eine Bestimmung des Bundesrechts verstossen. Im Vordergrund stehen Unvereinbarkeiten mit Art. 9 BV. Aus der Oberaufsicht des Bundesrates gemäss Art. 949 ZGB ergibt sich dessen Zuständigkeit, von Amtes wegen gegen kantonale Grundbuchgebührentarife einzuschreiten, welche diesen

Anforderungen nicht gerecht werden. Das Zivilgesetzbuch sieht aber keine bundesrätliche Genehmigung der kantonalen Gebührentarife vor. Dagegen müssen gemäss Art. 105 Abs. 4 der Verordnung betreffend das Grundbuch vom 22. Februar 1910 (Grundbuchverordnung, GBV; SR 211.432.1) die Tarife der Gebühren, 'die für die Ausstellung der Auszüge und Bescheinigungen zu entrichten sind', dem Bundesrat vorgelegt werden. Nur in diesem beschränkten Bereich wird demzufolge die bundesrätliche Genehmigung einzuholen sein.

### **E. Finanzielle Auswirkungen der Vorlage**

Das Hauptziel der Totalrevision besteht in der Verbesserung des bestehenden Gesetzesinstrumentariums. Eine Steigerung oder Senkung des Gebührenertrages wird nicht angestrebt. Insgesamt dürften sich die vorgeschlagenen Änderungen ertragsneutral auswirken. Zu einem Einnahmefall von ca. Fr. 189'612.-- pro Jahr wird der Verzicht auf die Erhebung einer Promillegebühr von 0,5 Promille des Grundstückwertes bei der Begründung von Stockwerkeigentum führen. Die gesetzliche Befreiung der Pensionskassen von der Handänderungs- und Pfanderrichtungsgebühr beläuft sich für den Kanton aufgrund der gegenwärtigen Anlagepraxis dieser Vorsorgeeinrichtungen auf Fr. 26'953.10 pro Jahr. Einen Gebührenverlust wird auch die Steuerbefreiung von Unternehmensumstrukturierungen nach sich ziehen. Über dessen Höhe lassen sich keine repräsentativen Angaben machen. Da der Tatbestand über Jahre hinweg kaum zu verzeichnen war, dann aber für einen vergleichsweise kurzen Zeitraum gehäuft auftrat, lassen sich keine allgemein gültigen Aussagen über Durchschnittswerte machen. Auch der Gebührenaufschlag infolge der Befreiung der Änderung der Eigentumsform sowie des Verzichts auf die Erhebung von 0,5 bzw. 0,25 Promille für die Vormerkung von obligatorischen Rechtsverhältnissen im Grundbuch (Kauf- und Rückkaufrecht, Vorkaufrecht, Schenkungsrückfallrecht, Auslieferungspflicht des Vorerben) ist nicht quantifizierbar. Es darf aber davon ausgegangen werden, dass die damit verbundenen Einnahmefälle durch entsprechende Mehreinnahmen kompensiert werden. Mehreinnahmen resultieren zum einen aus der Belastung wirtschaftlicher Handänderungen mit Handänderungsgebühren. Sie dürften allerdings nicht zu wesentlichen Mehreinnahmen führen, zumal einzelne dieser Tatbestände bereits nach geltendem Recht zur Erhebung von Gemengsteuern führten. Zum anderen ist mit einem höheren Ertrag zufolge der Anhebung der echten Gebühren für die verschiedenen Dienstleistungen des Grundbuchamtes zu rechnen. So



werden die Gebühren für zahlreiche Verrichtungen des Grundbuchamtes angemessen erhöht. Schliesslich wird die öffentliche Beurkundung von Rechtsgeschäften zu Mehrerträgen führen. Kraft der Verweisung in § 29 des Gesetzesentwurfs auf den Kantonsratsbeschluss über die Gebühren in Verwaltungs- und Zivilsachen vom 11. März 1974 (Verwaltungsgebührentarif; BGS 641.1), kann das Grundbuchamt in Zukunft für die Erbringung dieser Dienstleistung nicht mehr bloss eine Gebühr von Fr. 10.-- (Dienstbarkeiten, Grundlasten, Grundpfandrechte, Grundpfandrechtsänderungen und Nachrückungsrechte) bis Franken 200.-- erheben (Kaufverträge), sondern den Gebührenrahmen von Fr. 90.-- bis Fr. 950.-- des Verwaltungsgebührentarifs ausschöpfen. Aus der nachstehenden Tabelle ergibt sich, dass der jährliche Gebührenertrag in etwa gleich hoch ausfallen wird. Der Einnahmenausfall in der Höhe von Fr. 189'612.-- ab dem Jahre 2006 ist eine Folge der Privilegierung von Stockwerkeigentumsbegründungen. Die Zahl wurde gestützt auf die Werte zweier Referenzmonate des Jahres 2003 (März/September), hochgerechnet auf ein Jahr, ermittelt. Es handelt sich dabei somit nur um einen approximativen Betrag. Die diesem Ertragsausfall gegenüberstehenden Mehreinnahmen (infolge Belastung wirtschaftlicher Handänderungen, Erhöhung der echten Grundbuchgebühren sowie der Beurkundungsgebühren) wurden nicht berücksichtigt, da sie nicht quantifizierbar sind.

<b>A)</b>	<b>Investitionsrechnung</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
1.	-> für Immobilien: ● bereits geplanter Betrag	0	0	0	0
2.	● effektiver Betrag gemäss vorliegendem Antrag	0	0	0	0
3.	-> für Einrichtungen und Mobil- ar: ● bereits geplanter Betrag	0	0	0	0
4.	● effektiver Betrag gemäss vorliegendem Antrag	0	0	0	0

<b>B)</b>	<b>Laufende Rechnung</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
5.	● bereits geplanter Betrag (*)	8'000'000	8'000'000	8'000'000	8'000'000
6.	● effektiver Betrag gemäss (**) vorliegendem Antrag	8'115'000	7'783'434	7'783'434	7'783'434

(\*) Werte aus dem ausgefüllten Formular für die Finanzplanung 2005 – 2008

(\*\*) Geschätzte Werte bei Einführung des neuen GB-Gebührentarifs per 01.01.2006

## **F. Zuständigkeit des Grundbuchamtes**

In der Schweiz werden Handänderungsabgaben mehrheitlich vom Kanton, vereinzelt auch von den Gemeinden erhoben. Gemäss geltendem Recht ist im Kanton Zug das Grundbuchamt veranlagende Behörde. Diese Zuständigkeit wird im Entwurf beibehalten. Ein Vergleich mit anderen Kantonen zeigt, dass die Berechnung der Handänderungsabgaben bzw. die vorläufige Einschätzung durch das Grundbuchamt nicht unüblich ist. Auch in denjenigen Kantonen, die wirtschaftliche Handänderungen besteuern, erfolgt die Steuerberechnung bzw. die vorläufige Einschätzung teilweise durch das Grundbuchamt (z.B. ZH, BE, SZ, SH, NW, SG, TG), teilweise hingegen durch eine Steuerbehörde (z.B. SO, BS) oder durch die Urkundspersonen und das Grundbuchamt gemeinsam (BL). Wenn die Gebührenberechnung weiterhin durch das Grundbuchamt erfolgen soll, müssen die zu steuernden Tatbestände einen Bezug zum Grundbuch haben. Dies gilt auch für den Fall der Belastung wirtschaftlicher Handänderungen. Sie müssen einen Niederschlag im Grundbuch finden, ansonsten das Grundbuchamt sie von sich aus gar nicht feststellen kann. Die meisten der gemäss Entwurf gebührenpflichtigen Tatbestände sind mit einer grundbuchlichen Verrichtung verbunden, so dass sie vom Grundbuchamt ohne Probleme festgestellt werden können. Für die übrigen Fälle statuiert der Gesetzesentwurf eine Meldepflicht für Urkundspersonen und kantonale bzw. kommunale Behörden gegenüber dem Grundbuchamt.

## **G. Gebührenhöhe im Rechtsvergleich**

Die Motion Tännler/Gründer vom 23. August 2002 stuft die im geltenden Recht enthaltenen Gebühren als zu niedrig ein. Anlässlich der Kantonsratssitzung vom 30. Januar 2003 wurde dem seitens einzelner Ratsmitglieder widersprochen. Eine rechtsvergleichende Beurteilung der Gebührenbelastung in den einzelnen Kantonen zeigt in der Tat, dass die Behauptung der Motionäre zu wenig differenziert war. Rechtsvergleichende Aussagen fallen allerdings nicht leicht, da für gesicherte Aussagen die Gesamtbelastung für ganz bestimmte Vorgänge einzeln eruiert werden müsste. So müsste insbesondere auch auf die Beurkundungsgebühren Rücksicht genommen werden, welche in einzelnen Kantonen ebenfalls Gemengsteuercharakter haben. Ein Vergleich ist indessen möglich mit Bezug auf den Gebührensatz der als Gemengsteuern ausgestalteten Handänderungsabgaben, den Gebührensatz für

Pfanderrichtungen sowie der echten Gebühren für typische Leistungen des Grundbuchamtes. Soweit im Vernehmlassungsverfahren nicht die Abschaffung der Gemengsteuern gefordert wurde, wurde die Höhe der Gebührensätze nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Während die Linksparteien gar eine Anhebung des Gebührenniveaus auf ein schweizerisches Durchschnittsmass fordern, kritisierten die bürgerlichen Kreise vor allem die Gebührenhöhe für Pfanderrichtungen.

Den Steuerinformationen der Interkantonalen Kommission für Steueraufklärung (Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; Stand 1. Januar 2001; [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) ist zu entnehmen, dass die Tarife bei der Handänderungsabgabe in den meisten Kantonen bzw. Gemeinden zwischen 1 und 4 Prozent der massgeblichen Handänderungssumme betragen. Gemäss den Steuerinformationen (Die Handänderungssteuer; Stand 1.1.1998) beträgt der Satz in den Kantonen AG 5 Promille, in SH 6 Promille, SZ, SG und TG 1 Prozent, LU und OW 1,5 Prozent und SO 3 Prozent. Nicht immer ist aus den Gesetzesgrundlagen klar ersichtlich, ob den Handänderungsabgaben der Charakter einer eigentlichen Steuer, einer Gemengsteuer oder einer Verwaltungsgebühr zukommt. In den Kantonen AR und GR ist die Handänderungssteuer als fakultative Gemeindesteuer ausgestaltet worden. Eine progressive Ausgestaltung des Steuersatzes kennen nur die Kantone UR, TI und VS, wobei sich die Progression in engen Grenzen hält. Im Kanton Zug beträgt die Handänderungsgebühr nach geltendem Recht und unter Berücksichtigung des Gemeindeanteils im Normalfall 8 Promille der massgeblichen Handänderungssumme. Dieser Gebührenansatz ist vergleichsweise niedrig. Diese Einschätzung wird durch den Beitrag 'Immobiliensteuern sind Sand im Marktgetriebe' der NZZ am Sonntag vom 28. April 2002, S. 77, bestätigt. Eine Senkung des Gebührensatzes drängt sich unter diesen Umständen bei der Handänderungsgebühr nicht auf. Die seitens einzelner Unternehmerverbände im Vernehmlassungsverfahren aufgestellte Behauptung, dass neben dem Kanton Zürich auch die Kantone Schaffhausen und Aargau auf die Erhebung von Handänderungssteuern verzichteten, entspricht nicht den Tatsachen. Auch die beiden letztgenannten Kantone belasten Handänderungen mit Gemengsteuern. Die Abschaffung der Handänderungsgebühren kann auch nicht vorbehaltlos mit der Situation im Kanton Zürich begründet werden. Wohl wurde die Handänderungssteuer in diesem Kanton vor kurzer Zeit abgeschafft. Dennoch haben die Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer bei Handänderungen eine Handänderungsgebühr zu entrichten, die ebenfalls den Charakter einer Gemengsteuer aufweist. Bis zur Abschaffung der Handänderungssteuer wurden Handänderungen im Kanton Zürich

abgaberechtlich gewissermassen doppelt belastet, weshalb die dortige Situation nicht mit derjenigen im Kanton Zug verglichen werden kann.

Zu einem etwas anderen Befund gelangt man, wenn man die privilegierten Tatbestände in den einzelnen Kantonen miteinander vergleicht. Die Rede ist von denjenigen Sachverhalten, welche gar keine Handänderungsgebühren zur Folge haben (Ausnahmen von der objektiven Gebührenpflicht) oder solchen, die mit einem reduzierten Gebührenansatz belastet werden. Zwar liegt der im § 5 Abs. 2 des geltenden Grundbuchgebührentarifs festgelegte reduzierte Gebührensatz von 4 Promille (unter Berücksichtigung des Gemeindeanteils) im interkantonalen Vergleich ebenfalls tief. Er findet aber im Vergleich zu anderen Kantonen auf weniger Tatbestände Anwendung. Überdies werden in anderen Kantonen bestimmte Vorgänge, die im Kanton Zug die ordentliche oder die reduzierte Handänderungsgebühr auslösen (Handänderungen infolge Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum, Handänderungen an dauernd und ausschliesslich selbstgenutzter Liegenschaft sowie die Realteilung von Gemeinschaftsgut entsprechend der bisherigen Anteile), von der objektiven Handänderungsgebührenpflicht ausgenommen. Hier dürfte denn auch einer der Hauptansatzpunkte für eine Verbesserung der geltenden Regelung liegen. Das Gesagte gilt grundsätzlich auch bezüglich der für die Errichtung von Grundpfandrechten geschuldeten Abgaben. Gemäss dem erwähnten Bericht der NZZ am Sonntag sind im Kanton Wallis die höchsten Schuldbrieferrichtungsgebühren zu bezahlen (4,74 Promille), im Kanton Zürich die tiefsten (1 Promille). Die heute im Kanton Zug geltenden Ansätze von 3 Promille (Schuldbrief) bzw. 1,5 Promille (Grundpfandverschreibung) sind somit im schweizerischen Vergleich nicht die attraktivsten, aber dennoch massvoll. Aus diesem Grunde wird der Gebührensatz von 3 Promille de lege ferenda beibehalten.

Insgesamt belegen die wiedergegebenen Zahlen, dass die in der Motion Tännler/Gründer vertretene These, wonach die heutigen Gebühren generell zu tief angesetzt seien, nicht ohne weiteres zutrifft. Auch die gegenteilige Ansicht geht indessen an den Tatsachen vorbei. Bezüglich der echten Gebühren ist die Aussage gerechtfertigt, wonach diese zu tief angesetzt seien.

## H. Eigentumsförderung

Nachdem die Wohneigentumsförderung zu den vom Regierungsrat verfolgten Zielen gehört, stellt sich die Frage, ob der Erwerb eines Grundstücks zum Zwecke der dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum im Zuge der Revision des Grundbuchgebührentarifs gebührenrechtlich privilegiert werden sollte. Bejaht man eine breitere Streuung des Grundeigentums, dann dürfen Handänderungs- und andere Gemeingsteuern nicht allzu einschränkend wirken. Dass mit ordnungspolitischen Massnahmen (marktkonforme Wohnbau- und Wohneigentumsförderung, Land- und Einzonungspolitik, Fiskalpolitik) die Voraussetzungen geschaffen werden sollen, damit die Preise für Grundeigentum und Mieten erschwinglich sind, entspricht dem Grundsatz nach auch der vom Regierungsrat bereits im Strategiepapier 'Raumordnungskonzept' vom 13. Juni 2000 vertretenen Auffassung. Im RRB vom 3. Oktober 2000 wurden die Wohneigentumsförderung und der preisgünstige Wohnungsbau als strategische Ziele der regierungsrätlichen Gesamtpolitik der Jahre 2000-2010 formuliert. Im Vernehmlassungsverfahren hat insbesondere die SP die Förderung des Eigentumserwerbs durch gebührenrechtliche Privilegierung des Erwerbs zur dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum gefordert, während die bürgerlichen Kreise die Wohneigentumsbildung durch eine vollständige Abschaffung der Gemeingsteuern fördern möchten. Wie bereits die Vernehmlassungsvorlage verzichtet auch der überarbeitete Gesetzesentwurf auf die Privilegierung des Erwerbs von Grundstücken zum Zwecke der dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum. Nach eingehender Prüfung gelangte der Regierungsrat zur Überzeugung, dass damit ein erhebliches Missbrauchspotential verbunden wäre. Falsche Deklarationen der Eigentümerinnen und Eigentümer bezüglich der Eigennutzung wären kaum nachweisbar und ein allfälliger Kontrollaufwand zu gross. Die Wohneigentumsbildung, wie sie der Regierungsrat in seiner 10-Jahres-Gesamtpolitik vorsieht, wird im Kanton Zug auf andere Weise gefördert, namentlich durch die im interkantonalen Vergleich ausserordentlich niedrigen Handänderungsgebühren. Parallel dazu fördert das am 1. Januar 2003 in Kraft getretene Gesetz über die Förderung von preisgünstigem Wohnraum (Wohnraumförderungsgesetz, WFG; BGS 851.211) den preisgünstigen Wohnungsbau durch staatliche Subventionierung, die den sozial schwächeren Bevölkerungskreisen zu Gute kommt.

## **I. Grundsätzliches zur Berechnungsgrundlage**

### **1. Handänderungssumme**

Für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung oder die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück einschliesslich der 'Zugehör' hat die erwerbende Person der veräussernden regelmässig eine Gegenleistung zu erbringen. Sie wird als Handänderungssumme bezeichnet. Gemäss § 2 Abs. 1 erster Satz des geltenden Grundbuchgebührentarifs bildet die Handänderungssumme die Berechnungsgrundlage für die Handänderungsgebühr. Die Ermittlung der massgebenden Handänderungssumme hat in der Vergangenheit mitunter zu folgenden Schwierigkeiten geführt:

- Auch wenn die Handänderungsgebühr aufgrund der Handänderungssumme zu berechnen ist, bedeutet dies nicht, dass das Grundbuchamt einfach auf die von den erwerbenden Personen eines Grundstückes gemäss Vertrag zu erbringende Leistung abstellen darf. Es muss gemäss geltendem Recht auch den Verkehrswert bzw. den Ertragswert berücksichtigen (§ 2 Grundbuchgebührentarif). Dies jedenfalls dann, wenn kein Erwerbspreis vereinbart wurde oder die vereinbarte Handänderungssumme offensichtlich unter dem Wert des Grundstückes liegt (§ 3 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif). Die Bestimmung des Verkehrs- oder des Ertragswertes kann eine amtliche Schätzung erforderlich machen, welche nach Angaben des Grundbuchamtes schwerfällig ist und zu Verzögerungen bei der Geschäftsabwicklung führt. Der Gesetzesentwurf behebt diesen Nachteil, indem er neu den leicht feststellbaren Steuerwert als massgebenden Ersatzwert bezeichnet. Im Vernehmlassungsverfahren wurde geltend gemacht, dass die Handänderungsgebühr generell und nicht nur subsidiär auf dem Steuerwert berechnet werden sollte. Der Regierungsrat ist diesem Antrag aus noch zu erwähnenden Gründen nicht gefolgt.
- Eine weitere Schwierigkeit bei der Bestimmung der massgebenden Handänderungssumme bestand bis in die jüngste Vergangenheit bei der Veräusserung von Land unter gleichzeitigem Abschluss eines Werkvertrages über eine zu erstellende Baute oder bei der Übernahme einer entsprechenden Bauverpflichtung durch die veräussernde Person sowie bei der Veräusserung einer schlüsselfertigen Baute oder von Stockwerkeigentum vor Erstellung des Gebäudes. Hier stellte sich die Frage, ob die Handänderungsgebühr nur auf der Gegenleistung für die

Eigentumsübertragung am unbebauten Land zu entrichten ist oder ob weitere Leistungen der Käuferschaft zu berücksichtigen sind, namentlich ein von ihr zu entrichtender Werkpreis. Die vom Regierungsrat in zwei Schritten vollzogene Praxisänderung erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen eine Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis. Indem diese Praxis im Gesetzesentwurf festgeschrieben wird, werden bestehende Rechtsunsicherheiten behoben. Diese Praxis ist von mehreren Vernehmlassungsteilnehmern kritisiert worden. Sie wenden sich gegen den Einbezug des Werkpreises bei der Berechnung der Handänderungsgebühr. Aus noch zu erwähnenden Gründen konnte der Regierungsrat diesem Antrag keine Folge leisten.

- Eine weitere Unsicherheit bestand unter geltendem Recht bezüglich der Frage, ob die Handänderungsgebühr gestützt auf § 2 Abs. 1 bzw. § 3 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken immer auf dem Verkehrswert zu berechnen ist, wenn dieser den vertraglich vereinbarten Erwerbspreis übersteigt bzw. offensichtlich übersteigt. Bejaht man dies, dann hätte dies zur Folge, dass die Handänderungsgebühr letztlich nur dann auf der Handänderungssumme berechnet werden darf, wenn diese den Verkehrswert (offensichtlich) übersteigt, nicht aber in jenen Fällen, in denen ein Grundstück zu einem (offensichtlich) darunter liegenden Preis veräussert wird. Im Falle einer unentgeltlichen Zuwendung (Schenkung, gemischte Schenkung) wäre diese Praxis nicht zu beanstanden. Anders verhält es sich, wenn die Preisvereinbarung tatsächlich gewollt ist und die Veräusserung zu einem (offensichtlich) unter dem massgebenden Ersatzwert liegenden Preis keine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet. In diesem Fall soll die tatsächlich gewollte Preisvereinbarung respektiert werden. Unter geltendem Recht ist der wirkliche Wille der Parteien als leitendes Prinzip bei der Bemessung der Handänderungsgebühr anerkannt worden. Der Gesetzesentwurf bestätigt dies und sorgt dafür, dass sich dieses Prinzip auch zu Gunsten der Gebührenpflichtigen auswirkt. Dem im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Wunsch, immer auf objektive Werte bzw. den Steuerwert abzustellen, konnte der Regierungsrat aus noch zu erwähnenden Gründen nicht entsprechen.

Gemäss Gesetzesentwurf bildet die Handänderungssumme, d.h. die Summe der von der erwerbenden Person für die Übertragung des Eigentums am Grundstück einschliesslich der 'Zugehör' insgesamt versprochenen bzw. erbrachten Leistungen weiterhin die Berechnungsgrundlage für die Handänderungsgebühr. Ebenfalls

einbezogen werden gemäss geltender Praxis Leistungen für andere liegenschaftlichen Werte, wie namentlich das Entgelt für die Übertragung eines Benützungsrechts an einem Autoabstellplatz in Form einer Personaldienstbarkeit. Als Ersatzwert wird bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken neu der Steuerwert vorgesehen. Bei landwirtschaftlichen Grundstücken tritt der Ertragswert an die Stelle des Steuerwerts. Der Verweis auf den subsidiär massgebenden Steuerwert bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken kommt einem Verweis auf den Verkehrswert gleich. Gemäss § 42 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG; BGS 632.1) entspricht nämlich der Steuerwert dem Verkehrswert. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen dem Steuerwert und dem wirklichen Wert, d.h. dem Marktwert eines Grundstückes im Einzelfall kein Missverhältnis bestehen kann. Dies hängt damit zusammen, dass der Steuerwert seiner Natur nach keine unabhängige, auf objektiven Grundlagen beruhende Grösse darstellt, sondern in nicht geringem Mass von steuerpolitischen Erwägungen mitbestimmt wird, welche zu einer vom effektiven Wert abweichenden Festsetzung des Steuerwertes führen können. Der Verweis auf den Steuerwert rechtfertigt sich vor allem im Interesse der Geringhaltung des administrativen Aufwands.

Wie nach geltendem Recht bildet die Preisvereinbarung die Grundlage für die Berechnung der Handänderungsgebühr, ausgenommen die Parteivereinbarung ist nicht wirklich gewollt oder das Geschäft beinhaltet eine unentgeltliche Zuwendung.

Dieser Regelung liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Handänderungsgebühr vom wahren Wert der Sache erhoben werden soll und der wahre Wert der Sache sich regelmässig in dem von den Vertragsparteien vereinbarten Preis niederschlägt. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass die Vertragskontrahenten unter Marktbedingungen und zu Marktwerten veräussern und es besteht eine so genannte 'natürliche Vermutung' für die Richtigkeit der öffentlich beurkundeten Parteierklärungen. Unter einer natürlichen Vermutung versteht man eine Wahrscheinlichkeitsfolgerung, die die Rechtsanwenderin oder der Rechtsanwender auf Grund der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles glaubt ziehen zu können. Sie bezieht sich auf Tatsachen (Veräusserung zu Marktwerten), 'mit deren Vorhandensein nach den Erfahrungen des Lebens so sehr zu rechnen ist, dass ihr Vorhandensein so lange vorausgesetzt werden darf, als nicht Umstände (massive Überschreitung des Ersatzwerts) nachgewiesen sind, welche es unwahrscheinlich machen, dass sie sich verwirklicht haben. Solche Tatsachen dürfen de Gebührenberechnung zugrunde gelegt werden, auch wenn sie nicht nachgewiesen sind. Sie müssen nicht einmal behauptet werden, sondern die Rechtsanwenderin oder der Rechtsanwender kann von ihnen



stillschweigend ausgehen. Im Unterschied zur gesetzlichen Vermutung wirkt sich die natürliche Vermutung nur in der Beweiswürdigung aus. Sie weicht schon bloss dem Gegenbeweis und verändert die Beweislastverteilung nicht.

Für die Übereinstimmung von Handänderungssumme und dem tatsächlichen Wert eines Grundstückes spricht auch der Umstand, dass die Preisvereinbarung zu den formbedürftigen Vertragspunkten gehört. Zwar kommt der öffentlich beurkundeten Preisvereinbarung die erhöhte Beweiskraft öffentlicher Urkunden nicht zu: Die natürliche Vermutung für die Übereinstimmung von Handänderungssumme und dem tatsächlichen Wert des Grundstückes und damit für die Richtigkeit der Parteierklärungen gründet auch folgenden Gegebenheiten: Zum einen setzt sich die Urkundsperson dafür ein, dass der in der Urkunde erwähnte dem tatsächlich gewollten Preis entspricht, zum anderen hält die öffentliche Beurkundung und die Nichtigkeitsfolge bei unrichtiger Verurkundung des Erwerbspreises erfahrungsgemäss von unrichtigen Erklärungen ab. Dasselbe fördert auch die Strafdrohung für den Tatbestand des 'Erschleichens einer falschen Beurkundung' von unrichtigen Parteierklärungen gemäss Art. 253 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311). Bereits aus diesen Gründen dürften die Fälle, in denen zwecks Einsparung von Handänderungsabgaben der in der Urkunde genannte Preis wesentlich unter dem tatsächlichen Wert des Erwerbsobjekts liegt, eher selten sein. Lässt sich eine vertragliche Preisvereinbarung ermitteln, dann sollte auf diesen vereinbarten, durch öffentliche Urkunde als wahr bezeugten Erwerbspreis abgestellt werden, der im Sinn einer in der Lebenserfahrung gründenden natürlichen Vermutung den wahren Wert des veräusserten Grundstückes wiedergibt, d.h. den Preis, der nach den üblichen Grundsätzen des Angebots und der Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zur massgeblichen Zeit vermutlich zu erzielen gewesen wäre.

Liegt der Ersatzwert (Steuerwert oder Ertragswert) des Grundstückes, das Gegenstand einer Handänderung bildet, offensichtlich über dem vereinbarten Erwerbspreis, greift die natürliche Vermutung, der vereinbarte Preis sei tatsächlich gewollt und richtig beurkundet, nicht Platz. Es besteht in solchen Fällen vielmehr die natürliche Vermutung, dem vertraglichen Erwerbspreis komme keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu, d.h. die Parteien hätten den vereinbarten Preis nicht wirklich gewollt, ihre Rechtsbeziehung nicht umfassend offen gelegt und die erwerbende der veräussernden Person weitere Leistungen erbracht. Auch diese Vermutung können die Gebührenpflichtigen widerlegen. Um sie umzustossen genügt der Nachweis, dass keine besonderen, namentlich freundschaftlichen sowie familien-, gesellschafts- oder

arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der Verkäufer- und der Käuferschaft existieren, die dazu führten, dass das Grundstück unter dem tatsächlichen, objektiven Ersatzwert veräußert wurde. Gelingt dieser Nachweis, berechnet sich die Handänderungsgebühr auf der vereinbarten Handänderungssumme und nicht auf dem höheren Ersatzwert, sofern nicht eine gemischte Schenkung vorliegt.

## **2. Ersatzwert**

Es gehört zu den Wesensmerkmalen der Handänderungsgebühr, dass diese primär auf vertraglich für die Eigentumsübertragung am Erwerbsobjekt vereinbarten Entgelt berechnet wird. Dies gilt grundsätzlich sowohl bei nicht landwirtschaftlichen als auch bei landwirtschaftlichen Grundstücken. Die Forderung einzelner Vernehmlassungsteilnehmer, die Handänderungsgebühr bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken generell auf dem Steuerwert oder einem ‚objektiven Wert‘, insbesondere auf den im Zeitpunkt der Handänderung auf dem Grundstück vorhandenen Werten zu berechnen, widerspricht der vom Regierungsrat verfolgten Konzeption und dem Wesen der Handänderungsabgabe, deren Bemessungsgrundlage grundsätzlich die Handänderungssumme bilden muss. Objektive Werte können nur subsidiär massgebend sein. Die gesetzliche Regel, wonach die vertragliche Preisvereinbarung die Grundlage für die Berechnung der Handänderungsgebühr bildet, rechtfertigt sich dem Grundsatz nach aber nur solange, als der tatsächliche Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Handänderung die Handänderungssumme nicht (offensichtlich) übersteigt. Übersteigt der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Handänderung die Handänderungssumme (offensichtlich), so ist die Gebühr nach geltendem Recht aufgrund des höheren Wertes zu berechnen. Bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken ist der Steuerwert massgebend, bei landwirtschaftlichen tritt der Ertragswert an die Stelle des Steuerwerts. Wie schon in der Vergangenheit hat das Grundbuchamt bei der Berechnung der Handänderungsgebühr zu prüfen, ob der im Rechtsgrundausweis genannte Preis (offensichtlich) über oder unter dem massgebenden Ersatzwert liegt. Dies abzuklären ist aber relativ einfach, wenn auf den Steuerwert als Ersatzwert zurückgegriffen werden kann.

## **J. Konzeption des Gesetzesentwurfs**

### **I. Kombination von Gemengsteuern und echten Gebühren**

Wie bereits im geltenden Recht ist auch im Gesetzesentwurf durchwegs nur von 'Gebühren' die Rede, die im Rahmen des Grundstückverkehrs erhoben werden. Dies, obwohl der Gesetzesentwurf nur noch eine Delegationsnorm für die Erhebung von echten Gebühren enthält und die Handänderungs- sowie die Pfanderrichtungsgebühr Gemengsteuercharakter haben.

#### **1. Gemengsteuern**

Der Begriff 'Gemengsteuer' bezeichnet eine Mischform zwischen einer Kausalabgabe, d.h. einer von einer bestimmten Gegenleistung des Gemeinwesens abhängigen Abgabe, und einer Steuer, für die im Gegensatz zur echten Gebühr das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip nicht gilt. Sie ist höher angesetzt, als dem Äquivalent entspricht. Die Steuerkomponente einer Gemengsteuer braucht - im Unterschied zur echten Gebühr - in keiner Beziehung zum Aufwand der Verwaltung zu stehen. Diese Tatsache wird von einzelnen Vernehmlassungsteilnehmern verkannt, ist aber in der Lehre und Rechtsprechung unbestritten.

Im geltenden Recht charakterisieren sich zunächst die Abgaben für Handänderungen, sowie jene für die Eintragung oder Änderung von Grundpfandrechten, die Begründung von Stockwerkeigentum und von selbständigen und dauernden Rechten als Gemengsteuern. Eine Steuerkomponente weisen weiter die für die Errichtung von Grundlasten sowie die für die Vormerkung gewisser persönlicher Rechte (Kauf-, Rückkaufs- und Vorkaufsrecht, Schenkungsrückfall, Auslieferungspflicht Vorerbe, Miete und Pacht) vorgesehenen Abgaben auf. Gemäss dem vorliegenden Revisionsentwurf haben nur noch die Handänderungsgebühr und die Pfanderrichtungsgebühr Gemengsteuercharakter. Alle anderen Abgaben werden als echte Gebühren im juristisch-technischen Sinne ausgestaltet, womit eine Vereinfachung der Gebührenerhebung verbunden sein wird.

#### **2. Echte Gebühren**

Zahlreichen Abgaben im geltenden Grundbuchgebührentarif kommt echter Gebührencharakter zu. Eine Gebühr ist ein Entgelt für eine besondere Inanspruchnahme

der öffentlichen Verwaltung. Im Rahmen der Gesetzesrevision wurde geprüft, ob und welche der gesetzlich vorgesehenen Ansätze noch in einer vernünftigen Relation zum Aufwand des Grundbuchamtes (Kostendeckungsprinzip) und zur Bedeutung des Geschäfts stehen (Äquivalenzprinzip). Bedingt durch den grossen Zeitabstand seit der letzten Gebührenfestsetzung erweist sich eine Erhöhung zahlreicher Ansätze als unumgänglich. Viele der gegenwärtig für einzelne Dienstleistungen maximal zulässigen Gebührenansätze sind derart bescheiden, dass sie den Aufwand des Grundbuchamtes für die verlangte Amtshandlung nicht zu decken vermögen. Andere Gebühren können infolge der heutigen technischen Gegebenheiten (EDV-Grundbuch, Automatisierung der Errichtung von Grundbuchauszügen und Schuldbriefen, etc.) in unveränderter Höhe belassen werden. Schliesslich sind Gebühren für im geltenden Recht nicht erwähnte zusätzliche Dienstleistungen festzusetzen, die das Grundbuchamt heute erbringt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bedürfen alle öffentlichen Abgaben - mit Ausnahme der Kanzleigebühren - der Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn. Unter Kanzleigebühren sind Abgaben für einfache Tätigkeiten der Verwaltung zu verstehen, die ohne besonderen Prüfungs- und Kontrollaufwand erbracht werden und sich in ihrer Höhe in einem bescheidenen Rahmen halten. Das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage aller übrigen öffentlichen Abgaben in einem Gesetz im formellen Sinn bedeutet nicht, dass der Gesetzgeber die Befugnis zur Festsetzung der Abgabe nicht an die Exekutive übertragen dürfte. Bei einer Delegation sind die allgemeinen Grundsätze zulässiger Delegation zu beachten. Auf diese ist bei der Erläuterung von § 27f. des Gesetzesentwurfs einzugehen.

## **II. Erhebung von Gemengsteuern**

### **1. Handänderungsgebühren**

Die Handänderungsgebühr weist auch im Gesetzesentwurf Gemengsteuercharakter auf. Sie ist geschuldet, wenn eine unbewegliche Sache die Hand ändert. Gegenstand der Handänderungsabgabe ist stets ein Vorgang des Rechtsverkehrs, nämlich die Übertragung bzw. der Übergang von im Kanton bzw. in der Gemeinde gelegenen unbeweglichen Sachen auf ein anderes Rechtssubjekt. Die Handänderungsgebühr wird daher zu Recht als Rechtsverkehrs- oder Rechtsübertragungsabgabe bezeichnet.

## 2. Pfanderrichtungsgebühren

Wie der Kanton Zug erheben auch mehrere andere Kantone Pfanderrichtungsgebühren. Die entsprechenden Abgaben können die Form von Handänderungssteuern annehmen (BE, FR, JU) oder diejenige von Registrierungsgebühren (GE) oder Stempelsteuern (TI, VS, VD). Im Kanton Zug ist die Pfandrechtsabgabe sowohl im geltendem Recht als auch im Revisionsentwurf als Rechtsbegründungsabgabe mit Gemengsteuercharakter ausgestaltet. Besteuert wird der rechtsgeschäftliche Vorgang der Begründung eines Grundpfandrechts.

Jahre 1996 hat sich der Regierungsrat mit der Frage befasst, ob auf die Erhebung von Gemengsteuern für die Errichtung, Erneuerung und Änderung von Grundpfandrechten de lege ferenda verzichtet werden sollte. Er entschied sich für die Beibehaltung dieser Gemengsteuer. Ein Verzicht hätte einen jährlichen Einnahmefall von durchschnittlich ca. Fr. 2'000'000.-- zur Folge. Der Regierungsrat ist auch heute noch der Ansicht, dass man nicht auf diese Einnahmequelle verzichten und gleichzeitig die Zahl der gebührenrechtlich privilegierten Tatbestände erweitern kann. Der Entwurf belässt den Gebührensatz für Schuldbrieferrichtungen daher unverändert bei 3 Promille und unterwirft die Errichtung von Grundpfandverschreibungen dem gleichen Gebührensatz. Im Vernehmlassungsverfahren wurde die Erhöhung der Errichtungsgebühr für Grundpfandverschreibungen von einer Minderheit kritisiert. Teilweise wurde ein einheitlicher Gebührensatz für sämtliche Grundpfandarten von 1,5 - 2 Promille sowie eine degressive Staffelung des Gebührensatzes gefordert. Der Entwurf sieht weder einen Maximalsatz, noch einen degressiv gestaffelten Gebührensatz bei steigender Pfandsumme vor. Damit beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat im Ergebnis, die Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003 - soweit diese einen Maximalsatz bzw. degressiv gestaffelte Gebührensätze bei steigender Pfandsumme fordert - nicht erheblich zu erklären (vgl. hinten S. 56ff.).

## **K. Kommentierung der wesentlichen Gesetzesbestimmungen**

### **1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen**

#### **§ 1 Grundsatz**

Nach § 1 Abs. 1 erhebt der Kanton bei Handänderungen an Grundstücken und für die Begründung eines Grundpfandrechts sowie für die Dienstleistungen des Grundbuchamtes Gebühren. Auslagen für Fotokopien, Porto und Telefon sind separat zu ersetzen (Abs. 4). Trotz entsprechender Hinweise seitens der Gemeinden wird auf die Erwähnung weiterer Auslagen im überarbeiteten Gesetzesentwurf verzichtet, zumal diese durch den Ertrag aus der Erhebung von Gemengsteuern gedeckt werden. Am 25. Juni 1996 erklärte der Regierungsrat, dass ohne Überprüfung des Finanzausgleichs bzw. der Aufgabenteilung zwischen Kanton und Gemeinden an der Zuweisung des hälftigen Gebührenanteils aus Handänderungen an die Gemeinden festgehalten werde. Diese Auffassung bekräftigte er am 12. Juni 2001. Im Rahmen des Projekts der Aufgabenteilung zwischen dem Kanton und den Gemeinden soll nun aber keine Veränderung der gemeindlichen Beteiligung am Gebührenertrag vorgenommen werden. Die heutige Regelung, wonach die Einwohnergemeinden für alle Handänderungen die gleichen Gebühren wie der Kanton beziehen, wird beibehalten (Abs. 2). Sie ist im Vernehmlassungsverfahren kritisiert worden. Es wurde der Antrag gestellt, die Aufteilung des Gebührenertrages zwischen Kanton und Gemeinden unter gleichzeitiger Erhöhung der Gebührensätze von 4 auf 8 Promille bzw. 2 auf 4 Promille im § 20 zu regeln. Ansonsten werde der unzutreffende Eindruck erweckt, der Gebührensatz betrage 4 bzw. 2 Promille. Trotz dieser Einwände hält der Regierungsrat an der heutigen Regelung fest. Sie ist historisch begründet (vgl. Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 15. Mai 1941 betreffend Gebührentarif im Grundbuchwesen; Vorlage Nr. 538) und darf als bekannt vorausgesetzt werden. Würde dem Antrag entsprochen würde der unzutreffende Eindruck erweckt, mit der Gesetzesrevision sei eine Erhöhung der Gebührensätze verbunden.

Lässt sich das von den Parteien angestrebte Ziel auf rechtlich verschiedenen Wegen erreichen, dann werden gemäss § 1 Abs. 3 Gesetzesentwurf für die grundbuchlich einfachere Abwicklung keine höheren Gebühren geschuldet als für einen aufwändigeren Vollzug. Diese Bestimmung soll verhindern, dass eine einfachere Abwicklung des Grundbuchgeschäfts an den gebührenrechtlichen Gegebenheiten scheitert. Beispiel: Werden Grundpfandrechte unter gleichzeitiger Löschung von solchen errichtet,

erhebt das Grundbuchamt bis zur Höhe der bisherigen Pfandsumme keine Gebühren. Dadurch erhöhte das Grundbuchamt unter geltendem Recht die Bereitschaft der Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer, zu einer Bereinigung von Grundpfandrechten (z.B. Zusammenlegung) Hand zu bieten. Auch wenn die Möglichkeit einer Erhöhung der Pfandsumme gesetzlich möglich ist und im § 23 Gesetzesentwurf nach wie vor ausdrücklich erwähnt wird, nimmt das Grundbuchamt infolge der heutigen technischen Gegebenheiten (EDV-Grundbuch) faktisch keine Erhöhungen der Pfandsummen mehr vor. Es findet vielmehr jeweils eine Neuerrichtung unter gleichzeitiger Löschung der alten Pfandrechte statt, was praktisch nur möglich ist, weil und solange die Errichtung bis zur Höhe der bisherigen Pfandsumme gebührenbefreit ist. Dies wird durch § 1 Abs. 3 auch in Zukunft sichergestellt. Im § 23 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs wird in einem zweiten Satz ausdrücklich § 1 Abs. 3 vorbehalten.

## **§ 2 Grundstücke**

Als Grundstücke gelten gemäss Art. 655 ZGB die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke und die Miteigentumsanteile an Grundstücken. Der vorliegende Gesetzesentwurf geht nicht vom gleichen Grundstücksbegriff aus wie das Bundesrecht. Ihm liegt ein erweiterter Grundstücksbegriff zu Grunde. Er umfasst auch Dauerbauten auf fremdem Boden, wenn sie aufgrund eines übertragbaren Baurechts erstellt oder beibehalten werden dürfen (Bst. f). Die Feststellung, wonach auch Gesamteigentumsanteile Grundstückscharakter haben (Bst. e) ist eher von deklaratorischer Bedeutung. Dennoch wird auf diesen Hinweis nicht verzichtet. Die Eröffnung eines speziellen Grundbuchblattes wird nicht vorausgesetzt, da ein Bauwerk auch gestützt auf eine Baurechtsdienstbarkeit einen besonderen Eigentümer haben kann.

## **§ 3 Gebührenpflicht**

Paragraph 3 bestimmt in allgemeiner Weise, wer gebührenpflichtiges Subjekt ist. Stehen Handänderungsgebühren in Frage, dann sind grundsätzlich die veräussernde und die erwerbende Person zu gleichen Teilen gebührenpflichtig, soweit Gesetz oder Vertrag nichts anderes vorsehen (Abs. 1 Bst. a). Neben den gesetzlichen Abweichungen sind auch vertragliche Modifikationen möglich. Die Regelung ist somit dispositiver Natur. Die Parteien können allerdings mit einer vom Gesetz abweichenden Regelung die hälftige Gebührenpflicht der Vertragspartnerinnen bzw. Vertragspartner von Personen, die kraft Gesetzes von den Gebühren befreit sind (z.B.

gemeinnützige Institutionen), nicht ausschliessen, indem sie vereinbaren, dass die befreite Vertragspartei sämtliche Gebühren übernimmt. Der Gesetzesentwurf drückt dies in § 3 Abs. 3 mit den folgenden Worten aus: 'Ist die veräussernde oder die erwerbende Person von der Gebühr befreit, schuldet die Partei, die die Gebührenfreiheit nicht beanspruchen kann ihren gesetzlichen Gebührenanteil auch bei anderslautender Abrede'. Damit wird eine unter dem Regime des geltenden Rechts aufgetretene Unsicherheit im Sinne der regierungsrätlichen Praxis geklärt. Seitens der Gemeinden wurde im Vernehmlassungsverfahren geltend gemacht, Abs. 3 schränke den Handlungsspielraum erheblich ein, wenn der Kanton oder die Gemeinde am Grundbuchgeschäft als Partei beteiligt sei. Dieser Nachteil muss nach Auffassung des Regierungsrates hingenommen werden, gilt es doch zu verhindern, dass die Gebührenpflicht vertraglich umgangen werden kann.

Die Pfanderrichtungsgebühr wird von der Pfandbestellerin oder dem Pfandbesteller geschuldet (Abs. 1 Bst. b), während die übrigen Gebühren im juristisch-technischen Sinne von demjenigen oder denjenigen Personen geschuldet werden, in deren Namen und Auftrag die betreffende grundbuchliche Verrichtung veranlasst wird (Abs. 1 Bst. c). Veranlasst wird die betreffende Amtshandlung - dies stellt die überarbeitete Gesetzesvorlage klar - somit nicht durch die Urkundsperson, welche ein Geschäft zur Eintragung im Grundbuch anmeldet. Sie schuldet selber keine Gebühren.

Auch nach den Gesetzesentwurf haften die Vertragsparteien, unabhängig ob sie selbst gebührenpflichtig sind, für die geschuldeten Gebühren solidarisch (Abs. 2). Bildet eine Personenmehrheit veräussernde oder erwerbende Vertragspartei, dann besteht auch unter ihnen eine Solidarschuldnerschaft.

#### **§ 4 Gebührenfreiheit**

Neben den subjektiven, in der Person des Steuerpflichtigen begründeten Ausnahmen von der Gebührenpflicht kennen alle Kantone auch objektive Ausnahmen, d.h. Gesetzesbestimmungen, die bestimmte Vorgänge von bestimmten oder sämtlichen Gebühren befreien. Paragraph 5 statuiert einige subjektive und objektive Ausnahmen von der Gebührenpflicht. Es handelt sich dabei um generelle Ausnahmen, was bedeutet, dass weder Gemengsteuern noch irgendwelche andere Gebühren zu entrichten sind. Dies ergibt sich bereits aus der systematischen Stellung des § 4 im 1. Abschnitt des Gesetzesentwurfs, mit dem Titel: Allgemeine Bestimmungen.



Abs. 1 Bst. a befreit - wie bereits das geltende Recht - den Bund, den Kanton sowie die Einwohner-, Bürger-, und Kirchgemeinden sowie die Anstalten dieser Körperschaften generell von der Gebührenpflicht. Der Bund und seine Anstalten geniessen bereits gemäss Art. 10 des Bundesgesetzes über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft vom 26. März 1934 (Garantiegesetz; SR 170.21) Gebührenfreiheit. Da Bundesrecht kantonales Recht bricht, bedarf es dazu keiner ausdrücklichen Vorschrift im kantonalen Recht. Die Erwähnung des Bundes hat somit nur deklaratorische Bedeutung. Die Befreiung des Kantons sowie der Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden und ihrer Anstalten folgt dem Grundsatz, dass sich der Staat nicht selber besteuern soll. In Abweichung zur Vernehmlassungsvorlage geniessen die Korporationen wie nach heutigem Recht keine Gebührenfreiheit. Die Gemeinden führten im Vernehmlassungsverfahren an, dass eine Gleichbehandlung nicht angebracht sei. Nachdem die Korporationen einen anderen steuerrechtlichen Status haben als die übrigen Gemeinden, verzichtet der Regierungsrat auf eine Privilegierung derselben.

Abs. 1 Bst. b befreit Vorgänge von der objektiven Gebührenpflicht, die bereits von Bundesrechts wegen befreit sind. Es handelt sich um grundbuchliche Vorgänge, die mit Bodenverbesserungen (Art. 954 Abs. 2 und Art. 703 ZGB) im Zusammenhang stehen, oder die einen Bodenaustausch zur Abrundung landwirtschaftlicher Betriebe bezwecken. Die Bestimmung hat lediglich informative Bedeutung.

Abs. 1 Bst. c befreit in Analogie zum geltenden Recht Eintragungen von der Gebühr, die infolge einer Regulierung der Kantonsgrenzen notwendig sind.

Abs. 1 Bst. d sieht für Pfandrechtserrichtungen und Anmerkungen gemäss der Gesetzgebung zur Wohnbau- und Wohnraumförderung Gebührenfreiheit vor. Massgebend sind derzeit auf kantonaler Ebene das Einführungsgesetz zum Bundesgesetz über Massnahmen zur Förderung des Wohnungsbaues vom 10. April 1967 (BGS 851.1) sowie das Gesetz über die Förderung von preisgünstigem Wohnraum vom 30. Januar 2003 (Wohnraumförderungsgesetz, WFG; BGS 851.211).

Gemäss § 4 Abs. 2 erfolgt die Löschung von Grundbucheinträgen gebührenfrei, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt. Die Regelung bezweckt die Gebührenfreiheit bei der Löschung von Dienstbarkeiten, Grundlasten und Grundpfandrechten sowie bei der Löschung von Vormerkungen und Anmerkungen. Dass die Löschung des Eigentumseintrags davon nicht betroffen sein kann, versteht sich von selbst und

braucht hier nicht explizit erwähnt zu werden. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Gebührenfreiheit statuiert der Entwurf in § 12 Abs. 2 Bst. a) für den Fall des Untergangs eines selbständigen und dauernden Rechts zu Gunsten einer Drittperson.

Da die Löschung, insbesondere die Löschung von Dienstbarkeiten, auch im Interesse des Grundbuchamtes liegt und die auf Antrag der oder des Berechtigten erfolgte Löschung einen Verzicht auf ein beschränktes dingliches Recht beinhaltet, wäre eine wesentliche Erhöhung des heute geltenden Gebührenansatzes von Fr. 5.-- mangels Interesse der Berechtigten an der Löschung faktisch gar nicht möglich. Auch kann - wenigstens seit der Einführung des EDV-Grundbuches - nicht gesagt werden, die Löschung von Dienstbarkeiten gehöre zu den arbeitsintensiven Verrichtungen des Grundbuchamtes, weshalb sich unter dem Gesichtspunkt des Kostendeckungsprinzips keine Gebührenerhebung aufdrängt. Schliesslich soll durch den Verzicht auf Löschungsgebühren verhindert werden, dass die Rechnungsstellung dem Grundbuchamt einen grösseren Aufwand bereitet als die Löschung selbst. Dem mit der Löschung eines Eintrags verbundenen Aufwand soll auf Verordnungsebene durch eine angemessene Erhöhung der Errichtungsgebühr für das betreffende Recht oder die Vormerkung des betreffenden Rechtsverhältnisses Rechnung getragen werden. Diese beinhaltet dann auch die Gebühr für die 'Entsorgung' des Eintrags auf dem Wege der Löschung.

## **§ 5 Gemeinnützige Institutionen**

Nach geltendem Recht kann der Regierungsrat nach Anhörung des Gemeinderates die Handänderungsgebühren von gemeinnützigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen ganz oder teilweise erlassen (§ 25 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif). Am 3. Oktober 2000 wurde diese Kompetenz durch Änderung des § 4 Bst. k der Delegationsverordnung vom 23. November 1999 (BGS 153.3) an die Direktion des Innern delegiert. Die Prüfung entsprechender Gesuche kann mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden sein. Aus diesem Grunde sollen gemeinnützige Institutionen in Zukunft von Gesetzes wegen von der Gebührenpflicht befreit werden.

Da der vorliegende Gesetzesentwurf auf die Erhebung von Gemengsteuern für die Errichtung von Grundpfandrechten und ihr gleichgestellte Vorgänge nicht verzichtet, soll in Zukunft ein Gebührenerlass auch hinsichtlich der Pfanderrichtungsgebühren gewährt werden. Eine solche Lösung erscheint sachgerecht, zumal auch die Pfanderrichtungsgebühr zufolge gestiegener Bodenpreise und des oft beträchtlichen

Fremdkapitalanteils beim Grundstückerwerb zu einer Gebührenbelastung führen kann, deren Höhe einer gemeinnützigen Organisation nicht zuzumuten ist. Von gemeinnützigen Institutionen geschuldet wären demnach nur noch die echten Gebühren.

Im Vernehmlassungsverfahren wurde eine klare Umschreibung des Begriffs der Gemeinnützigkeit gefordert. Um den administrativen Aufwand des Grundbuchamtes so gering wie möglich zu gestalten und eine Übereinstimmung mit dem Steuerrecht (§ 57 Abs. 1 Bst. g StG) zu gewährleisten, sind gemeinnützige Institutionen von der Handänderungs- und den Pfanderrichtungsgebühr befreit, soweit sie nach kantonalem Recht steuerbefreit sind. Ob eine Institution 'gemeinnützig' ist im Sinne von § 5 des Gesetzesentwurfs, entscheidet somit die zuständige Steuerbehörde gestützt auf § 57 Abs. 1 Bst. g StG. Gegenüber dem geltenden Recht erfährt der Begriff 'gemeinnützige Institution' damit eine Erweiterung. Als gemeinnützige Institutionen gelten gemäss der heutigen Praxis des Regierungsrates nämlich nur Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, die zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt uneigennützig und ohne Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken auf Dauer für einen offenen Destinatärkreis Opfer erbringen (vgl. RRB vom 6. September 1993 mit weiteren Hinweisen). Gemäss dem in Zukunft auch für die Gebührenbefreiung massgebenden Steuerrecht sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, steuerbefreit für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind (§ 57 Abs. 1 Bst. g StG).

Die in der Vernehmlassungsvorlage noch enthaltene Regelung, wonach Pensionskassen nicht als gemeinnützige Institutionen gelten, wurde fallen gelassen. Damit gelten auch Einrichtungen der beruflichen Vorsorge als gemeinnützige Institutionen im Sinne von § 5 des Gesetzesentwurfs. Sie sind damit von der Handänderungs- und der Pfanderrichtungsgebühr befreit, soweit sie nach kantonalem Recht steuerbefreit sind. Damit beurteilt sich auch die Frage, ob Pensionskassen gemengsteuerbefreit sind, nach dem Steuergesetz, welches diesen Sachverhalt in § 57 Abs. 1 Bst. e regelt. In den Jahren 2001 bis 2004 betrugen die Gebühreneinnahmen des Kantons und der Gemeinden aus Handänderungen, an denen Pensionskassen beteiligt waren, durchschnittlich je Fr. 26'953.10 pro Jahr (vgl. Tabelle Seite 68). Der mit der Privilegierung von Pensionskassen verbundene Einnahmehausfall ist folglich nicht sehr gross. Er würde sich allerdings - sobald die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge wieder stärker in Immobilien investieren, erhöhen. Dennoch erachtet es der

Regierungsrat als sachgerecht, die steuerrechtlichen und die gebührenrechtlichen Rechtsfolgen mit Bezug auf die Pensionskassen zu vereinheitlichen.

## **§ 6 Kostenvorschuss**

Die grundbuchliche Verrichtung kann von der Leistung eines Kostenvorschusses abhängig gemacht werden. Wird innert der angesetzten Frist der Vorschuss nicht geleistet, besteht kein Anspruch auf die verlangte Tätigkeit. Diese Folge ist der Partei mit der Aufforderung zur Leistung des Vorschusses schriftlich mitzuteilen. Im Vernehmlassungsverfahren wurde teilweise die Notwendigkeit und die Verhältnismässigkeit des Kostenvorschusses bestritten und die Befürchtung geäussert, es könnten damit Verzögerungen in der Geschäftsabwicklung verbunden sein. Auch die Kombination von Kostenvorschuss und gesetzlichem Pfandrecht wurde vereinzelt kritisiert. Der Regierungsrat hält diese Bedenken für unbegründet. Das Grundbuchamt hat in der Vergangenheit nur ganz selten einen Kostenvorschuss verlangt, ohne dass der Vollzug der Grundbuchanmeldungen darunter gelitten hätte. Die Kombination von Kostenvorschuss und gesetzlichem Pfandrecht - sie ist auch in den einschlägigen Erlassen anderer Kantone anzutreffen - erweist sich vor allem bei Insolvenz hilfreich, weshalb der Regierungsrat daran festhält.

## **§ 7 Sicherstellung**

Der geltende Grundbuchgebührentarif enthält keine Bestimmung über die Art der Sicherstellung der geschuldeten Gebühren. Im § 137 Bst. e) EG ZGB wird indessen festgehalten, dass zugunsten des Staates und der Gemeinden für Handänderungsgebühren und Gebühren für Schätzung und Errichtung von Grundpfandrechten allen andern Pfandrechten vorgehende gesetzliche Grundpfandrechte ohne 'Vormerkung' im Grundbuch bestehen. Diese Formulierung ist veraltet, insbesondere erweist es sich als unrichtig in diesem Zusammenhang von 'Vormerkung' zu sprechen, und es stellt sich die Frage nach der Schaffung einer speziellen Bestimmung im Grundbuchgebührentarif. Gemäss vorliegendem Entwurf besteht für die Gebühren und Auslagen ein gesetzliches Pfandrecht, das allen privatrechtlichen Belastungen vorgeht und im Grundbuch angemerkt werden kann. Die Wahl einer Kann-Vorschrift erlaubt einen Verzicht auf die Anmerkung im Einzelfall. Die Schaffung dieses Anmerkungsstatbestandes bedarf der Genehmigung durch den Bund.

## **§ 8 Rechnungsstellung und Inkasso**

Gemäss geltendem Recht zieht das Grundbuchamt die dem Kanton zustehenden Gebühren ein. Bei Handänderungen, die dem Grundbuchamt von einer Gemeindekanzlei angemeldet werden, stellt das Grundbuchamt die Gebührenrechnung der Gemeindekanzlei zu, welche in diesen Fällen die Gebühren des Kantons und der Gemeinde gemäss dem vertraglich vereinbarten Verteiler einzieht. Diese Regelung wird im Entwurf unverändert übernommen. Es wird Sache des Grundbuchamtes und der Gemeinden sein, auf allfällige Unzulänglichkeiten des geltenden Systems im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens hinzuweisen und dem Regierungsrat mögliche Alternativen vorzuschlagen. Das Grundbuchamt hat sich informell für die Beibehaltung der heute geltenden Regelung ausgesprochen. Die sowohl im geltenden Recht als auch in der Vernehmlassungsvorlage noch enthaltene Bestimmung, wonach das Grundbuchamt die eingegangenen Gebühren periodisch der Staatskasse abgeliefert, wurde gestrichen, da die Finanzabwicklung - wie im Vernehmlassungsverfahren zu recht vermerkt wurde - heute über das kantonale Rechnungswesen erfolgt.

## **§ 9 Anteilsmässiger Bezug**

Befinden sich die Grundstücke in mehreren Gemeinden, stellt das Grundbuchamt nach § 22 des geltenden Rechts der anmeldenden Gemeindekanzlei eine Gesamtrechnung unter Angabe der einzelnen Gemeindeanteile zu. Die anmeldende Gemeindekanzlei zieht die gesamte Gebühr ein und richtet nach Eingang der Zahlung die Gemeindeanteile aus. Das Grundbuchamt befürwortet eine Beibehaltung dieser Regelung, da sie sich bewährt habe und den Aufwand des Grundbuchamtes gering halte. Dem Wunsch einer Vernehmlassungsteilnehmerin, sich im Gesetz über die Berechnung der Gemeindeanteile auszusprechen, wird nicht entsprochen. Zum einen existieren im Kanton Zug keine das Gemeindegebiet übergreifenden Grundstücke mehr, zum anderen hat die Berechnung der Gemeindeanteile in der Vergangenheit nie zu Problemen geführt.

## **§ 10 Auskunfts- und Mitwirkungspflicht**

Das Fehlen einer Auskunfts- und Mitwirkungspflicht im geltenden Recht hat sich in der Vergangenheit mitunter negativ ausgewirkt. Sie de lege ferenda zu statuieren, erweist sich auch deshalb als erforderlich, weil der Gesetzesentwurf neu auch Tatbestände wirtschaftlicher Handänderungen als gebührenpflichtig bezeichnet. Sie ziehen

nicht immer eine grundbuchliche Verrichtung nach sich und können vom Grundbuchamt aus diesem Grunde oft gar nicht festgestellt werden.

Die Parteien, die Urkundspersonen, die Steuerbehörden und das Handelsregisteramt haben dem Grundbuchamt die für die Berechnung der Gebühren erforderlichen Auskünfte zu erteilen und die von diesem gewünschten Urkunden einzureichen (Abs. 1). Die Urkundspersonen haben dem Grundbuchamt über den Abschluss von Rechtsgeschäften, die mit keiner grundbuchlichen Verrichtung verbunden sind, Mitteilung zu machen, sofern diese 'möglicherweise' gebührenpflichtig sind (Abs. 2). Mit dieser Präzisierung im Verhältnis zur Vernehmlassungsvorlage werden die Urkundspersonen entlastet. Sie können nicht beurteilen, ob ein Rechtsgeschäft Handänderungsgebühren auslöst. Auch fällt der Entscheid hierüber in die Zuständigkeit des Grundbuchamtes. Ein meldepflichtiges Rechtsgeschäft wäre beispielsweise die rechtsgeschäftliche Übertragung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts gegen Entgelt, die öffentlich beurkundet werden muss, aber keiner Grundbucheintragung bedarf. Eine Mitwirkung der Steuerbehörden und des Handelsregisteramtes kann sich zwecks Klärung steuerrechtlicher Fragen (Bekanntgabe des aktuellen Steuerwerts als Ersatzwert für die Berechnung der Handänderungsgebühr) bzw. gesellschaftsrechtlicher Vorgänge aufdrängen, weshalb diese Stellen gesetzlich gleichermassen zur Auskunft und Mitwirkung verpflichtet werden.

Die im Vernehmlassungsverfahren geäußerte Befürchtung, die Auskunfts- und Mitwirkungspflicht könnte mit dem Anwaltsgeheimnis kollidieren, erweist sich nach Ansicht des Regierungsrates als unbegründet, solange die Anwaltsnotare sachenrechtliche Geschäfte nicht öffentlich beurkunden können. Sollte die sachliche Zuständigkeit der Anwaltsnotare im Rahmen der Revision des Beurkundungsgesetzes eine Erweiterung erfahren, wäre die Vereinbarkeit der Auskunfts- und Mitwirkungspflicht mit dem Anwaltsgeheimnis neu zu beurteilen.

## **§ 11 Verjährung**

Eine Änderung gegenüber der Vernehmlassungsvorlage hat auch § 11 erfahren. Absatz 1 hält fest, dass die Gebührenforderung mit dem Vollzug der Grundbuchanmeldung im Grundbuch entsteht. Setzt der Rechtserwerb keinen Grundbucheintrag voraus, entsteht die Gebührenforderung im Zeitpunkt des ausserbuchlichen Rechtserwerbs (Abs. 2). Soweit es das Gesetz nicht anders bestimmt, verjährt die Gebührenforderung zehn Jahre nach Eintritt der Gebührenpflicht. Eine Ausnahme von diesem

Grundsatz der Verjährung innert zehn Jahren nach Eintritt der Gebührenpflicht sieht das Gesetz bei der Regelung des Gebührennachbezugs vor (vgl. § 22 Abs. 2 Gesetzesentwurf).

## **§ 12 Beschwerde**

Auf Antrag verschiedener Vernehmlassungsteilnehmer wird der Rechtsschutz gegenüber Gebührenrechnungen nicht mehr im § 30 des Gesetzesentwurfs, sondern im neu eingefügten § 12 geregelt. Gegen die Berechnung der Gebühren und Auslagen kann erstinstanzlich binnen zwanzig Tagen beim Regierungsrat Verwaltungsbeschwerde geführt werden. Hiezu sind sowohl die Vertragsparteien als auch die Gemeinde, deren Urkundsperson das Geschäft angemeldet hat, legitimiert. Das Verfahren richtet sich nach dem Verwaltungsrechtspflegegesetz. Nach unbenütztem Ablauf der Beschwerdefrist oder nach rechtskräftigem Rechtsmittelentscheid steht die Gebührenrechnung einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil gemäss Art. 80 SchKG gleich. Gegenüber der Vernehmlassungsvorlage hält der überarbeitete Gesetzesentwurf fest, wann die Rechtsmittelfrist zu laufen beginnt, nämlich mit der Zustellung der Gebührenrechnung durch die Gemeinde. Damit wird eine unter geltendem Recht aufgetretene Unsicherheit behoben. Der Zeitpunkt der Zustellung der Gebührenrechnung durch das Grundbuchamt an die Gemeinde ist für den Beginn der Rechtsmittelfrist unerheblich. Massgebend ist der Zeitpunkt der Zustellung durch die Gemeinde, wobei im Übrigen die allgemeinen Regeln über die sog. 'empfangsbedürftigen Willenserklärungen' für den Beginn der Rechtsmittelfrist entscheidend sind.

## **2. Abschnitt: Handänderungsgebühr**

### **§ 13 Gegenstand**

Voraussetzung für die Erhebung einer Handänderungsgebühr bildet der Eintritt einer Handänderung. Das geltende Recht enthält keine Definition des Begriffs der Handänderung, sondern setzt diesen voraus. Es umschreibt lediglich einzelne gebührenpflichtige Tatbestände, wobei es an das Vorliegen einer grundbuchlichen Verrichtung anknüpft. Unter den Begriff der Handänderung fallen grundsätzlich zwei Arten von Handänderungen, nämlich die zivilrechtlichen und die wirtschaftlichen. Der geltende Grundbuchgebührentarif schliesst die Erhebung von Handänderungsgebühren infolge wirtschaftlicher Handänderungen nicht ausdrücklich aus. Es ist aber unbestritten, dass wirtschaftliche Handänderungen keine Handänderungsgebühren auslösen.

Umgekehrt sieht das geltende Recht auch keinen allgemeinen Gebührenerlass vor, wenn der zivilrechtliche Eigentumsübergang unter wirtschaftlichen Aspekten betrachtet keine eigentliche Rechtsübertragung beinhaltet bzw. sich in einer Änderung der Rechtsform erschöpft. Eine Ausnahme bildet der geltende § 5 Abs. 2 Bst. c) Grundbuchgebührentarif. Es handelt sich dabei um eine wirtschaftliche Gesetzesbestimmung, die sich zu Gunsten der Gebührenpflichtigen auswirkt. Der Umstand, dass nach dem geltenden Konzept primär auf die grundbuchliche Verrichtung abgestellt wird, welche im Vollzug der zivilrechtlichen Eigentumsänderung besteht, schliesst einen generellen Gebührenerlass mangels wirtschaftlicher Handänderung aus. Dies führte mitunter zu unbefriedigenden Ergebnissen. Aus diesem Grunde hält der Revisionsentwurf ausdrücklich fest, dass die zivilrechtliche Eigentumsübertragung auch wirtschaftlich betrachtet eine Rechtsübertragung beinhalten muss, um der Handänderungsgebühr zu unterliegen. Bleibt die Verfügungsmacht an einem Grundstück trotz der zivilrechtlichen Handänderung bei wirtschaftlicher Betrachtung unverändert, soll in Zukunft keine Gebührenerhebung mehr erfolgen.

Folgende Tatbestände unterliegen nach dem Gesetzesentwurf der Handänderungsgebühr:

### **Zivilrechtliche Handänderungen (§ 13 Abs. 1)**

Nach geltendem Grundbuchgebührentarif bildet jeder zivilrechtliche Übergang des Eigentums an einem Grundstück oder an einem realen oder ideellen Grundstücksteil auf ein anderes Rechtssubjekt den äusseren Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Handänderungsabgabe. Das Wesensmerkmal der zivilrechtlichen Handänderung besteht darin, dass bei ihr zivilrechtliches Eigentum an einem Grundstück gestützt auf einen gültigen Erwerbsgrund (Verpflichtungsgeschäft) und einen gültigen Erwerbsakt (Verfügungsgeschäft) von einem Rechtssubjekt auf ein anderes übertragen wird. Für die Erhebung einer Handänderungsabgabe genügt es, dass ein Eigentumsübergang eingetreten ist. Der Begriff des 'Eigentumsüberganges' umfasst nicht nur Eigentumsübertragungen gestützt auf ein öffentlich beurkundetes Rechtsgeschäft im Sinne von Art. 657 Abs. 1 ZGB, sondern jeden Erwerb, der mit einem Grundbucheintrag verbunden ist, unabhängig davon, ob dieser hinsichtlich des Eigentumsübergangs konstitutiv oder deklaratorisch wirkt. Die dem Gesetzesentwurf zugrunde liegenden Prinzipien, dass nur Akte des Rechtsverkehrs Handänderungsgebühren auslösen sollen sowie nur jene zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen bzw. Eigentumsübergänge an Grundstücken im Sinne von § 2 des Gesetzesentwurfs, mit denen auch ein



Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf ein anderes Rechtssubjekt verbunden ist, hat Konsequenzen. Diese bestehen darin, dass bestimmte zivilrechtliche Eigentumsänderungen in Zukunft keine Gemengsteuern mehr auslösen.

- Begründet die Alleineigentümerin oder der Alleineigentümer eines Grundstücks Stockwerkeigentum, dann ist eine Handänderungsgebühr nach der dem Gesetzesentwurf zugrunde liegenden Konzeption so lange nicht geschuldet, als die oder der bisher Berechtigte Eigentümerin oder Eigentümer sämtlicher Stockwerkeinheiten bleibt, eine Rechtsübertragung mit anderen Worten nicht stattgefunden hat. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt in der Begründung von Stockwerkeigentum weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung. Gleiches gilt für die Bildung von Miteigentumsgrundstücken durch die Alleineigentümerin oder den Alleineigentümer eines Grundstücks. Das in der Gesetzesvorlage vorgeschlagene Konzept, nur noch eigentliche Akte des Rechtsverkehrs mit Gemengsteuern zu belasten, spricht gegen die Schaffung einer dem heutigen § 9 des Grundbuchgebührentarifs entsprechenden Bestimmung im neuen Recht. Künftig sollen die Begründung von Stockwerkeigentum und die Bildung von Miteigentumsgrundstücken nur noch zur Erhebung echter Gebühren führen.
- Wird bestehendes Miteigentum in Stockwerkeigentum umgewandelt, ohne dass sich an der Zusammensetzung der Miteigentümergeinschaft und der quotenmässigen Berechtigung ihrer Mitglieder etwas ändert, werden keine Handänderungsgebühren mehr erhoben. Nach allgemeiner Auffassung findet bei einer solchen Umwandlung weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Eigentumsübertragung statt. Im Rahmen einer Meinungsäusserung hat sich der Grundbuch- und Notariatsinspektor bereits im Jahre 1999 gegen die Belastung dieser Umwandlung mit Handänderungsgebühren auch auf der Grundlage des geltenden Rechts ausgesprochen. Die damit verbundene Praxisänderung wird im Entwurf festgeschrieben.
- Keine Handänderungsgebühren werden gemäss dem Gesetzesentwurf auch bei einer Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt geschuldet. Eine solche Änderung der Eigentumsform kommt häufig unter Eheleuten und Konkubinatspaaren vor. Nach geltendem Recht unterliegt diese Umwandlung nach § 5 Abs. 2 Bst. d) einer reduzierten Gebühr von 2 Promille. Auch wenn der Vorgang eine zivilrechtliche Eigentumsänderung beinhaltet, stellt er weder

zivilrechtlich eine Eigentumsübertragung dar, noch ist mit ihm eine wirtschaftliche Handänderung verbunden. Nur hinsichtlich der Rechtszuständigkeit und der Rechtsausübung tritt eine qualitative Veränderung im sachenrechtlichen Status ein. Bei der Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum besteht sie darin, dass die bisher nicht verfügbare Berechtigung am Gesamteigentum in einen verfügbaren Miteigentumsanteil umgewandelt wird.

### **Wirtschaftliche Handänderungen (§ 13 Abs. 2)**

Weil der Handänderungsbegriff des geltenden Grundbuchgebührentarifs nur die zivilrechtlichen Handänderungen umfasst, können Änderungen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht aufgrund eines zivilrechtlichen Rechtsaktes nicht mehr als Handänderungen aufgefasst und mit einer Handänderungsabgabe belastet werden. Der geltende Grundbuchgebührentarif regelt diese Tatbestände gebührenrechtlich entweder gar nicht oder aber unter anderem Titel. Letzteres gilt namentlich für die Begründung eines selbständigen und dauernden Rechts zu Gunsten einer Drittperson, welche nach geltendem Recht ebenfalls eine Gemengsteuer nach sich zieht (§ 13 Grundbuchgebührentarif). Sie konnte aber infolge des dem Grundbuchgebührentarif zugrunde liegenden zivilrechtlichen Handänderungsbegriffes nicht mehr als Handänderungsgebühr bezeichnet werden.

Der Revisionsentwurf stellt der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung an Grundstücken in Abweichung vom geltenden Recht eine Reihe von Tatbeständen gleich, mit denen ähnliche Wirkungen wie mit einer zivilrechtlichen Eigentumsübertragung verbunden sind. In Zukunft soll auch dann eine gebührenpflichtige Handänderung vorliegen, wenn lediglich die wirtschaftliche Verfügungsmacht, nicht aber das zivilrechtliche Eigentum übertragen wird. Für eine gebührenrechtliche Erfassung bestimmter wirtschaftlicher Handänderungen spricht zunächst der Grundsatz der Rechtsgleichheit. Es ist nicht einzusehen, weshalb weiterhin nur der zivilrechtliche Übergang von Grundeigentum auf eine Drittperson der Handänderungsgebühr unterworfen werden sollte. Aufgrund des Rechtsgleichheitsgebots sollte eine Abgabepflicht vielmehr auch dann bestehen, wenn in anderer Form als auf dem Wege einer zivilrechtlichen Eigentumsübertragung wesentliche Eigentumsbefugnisse auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen werden, d.h. einer Drittperson durch Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ermöglicht wird, tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Eigentümerin bzw. ein Eigentümer über ein Grundstück zu verfügen. Die Belastung 'wirtschaftlicher Handänderungen' mit Handänderungsgebühren

ist im Vernehmlassungsverfahren seitens bürgerlicher Kreise kritisiert worden. Nicht beanstandet wurde dagegen, dass - als Folge dieser Konzeption - gewisse zivilrechtliche Eigentumsübergänge gebührenfrei abgewickelt werden können, die mit Handänderungsgebühren belastet werden müssten, würde man wirtschaftliche Gegebenheiten ausser Acht lassen. Bei der Belastung wirtschaftlicher Handänderungen und der Gebührenbefreiung zivilrechtlicher Handänderungen, die mit keiner Veränderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht verbunden sind, handelt sich somit um die zwei Seiten ein und derselben Medaille.

Ein willkommener Nebeneffekt der gebührenrechtlichen Belastung wirtschaftlicher Handänderungen liegt in den zusätzlichen Gebühreneinnahmen. Mit ihnen kann ein Teil des Einnahmeausfalles zufolge abgaberechtlicher Privilegierung anderer Tatbestände kompensiert werden. Die gebührenrechtliche Gleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte stösst allerdings an Grenzen. Dies ist rechtlich unbefriedigend, lässt sich aber nicht gänzlich vermeiden, da das Grundbuchamt und die (meldepflichtigen) Urkundspersonen den Eintritt gewisser Tatbestände wirtschaftlicher Handänderungen gar nicht feststellen können. Die gesetzliche Aufzählung ist zudem - aus Rechtssicherheits-, aber auch aus Praktikabilitätsgründen - abschliessend. Auf Wunsch mehrerer Teilnehmerinnen bzw. Teilnehmer im Vernehmlassungsverfahren wird dies im Gesetz aber nicht explizit erwähnt.

Folgende Tatbestände wirtschaftlicher Handänderungen werden gemäss Entwurf dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichgestellt:

- **Begründung, Untergang und Übertragung von selbständigen und dauernden Rechten zu Gunsten von Drittpersonen (Bst. a und b)**

Gemäss § 13 Abs. 2 Bst. a) stellen die Begründung und der Untergang eines selbständigen und dauernden Rechts zu Gunsten einer Drittperson gebührenpflichtige Handänderungen dar. Selbständig ist ein Recht, wenn es weder zugunsten eines bestimmten Grundstücks noch ausschliesslich zugunsten einer bestimmten Person begründet wird. Sofern das Recht auf mindestens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit (maximal 100 Jahre) errichtet wird, stellt es ein dauerndes Recht dar. Paragraph 13 Abs. 2 Bst. b) erwähnt zusätzlich den Tatbestand der Übertragung eines selbständigen und dauernden Rechts auf eine Drittperson. Eine Handänderungsgebühr ist somit auch geschuldet, wenn die oder der Dritte, zu deren oder dessen Gunsten das

selbständige und dauernde Recht begründet worden ist oder eine Rechtsnachfolgerin bzw. ein Rechtsnachfolger das selbständige und dauernde Recht weiter überträgt. Der innere Grund für die abgaberechtliche Erfassung dieser Vorgänge besteht darin, dass durch Eintragung eines selbständigen und dauernden Rechts zu Gunsten einer Drittperson die Grundeigentümerin oder der Grundeigentümer dieser einen wesentlichen, wenn nicht sogar den hauptsächlichen Teil der Eigentumsbefugnisse überträgt.

Die Begründung eines selbständigen und dauernden Rechts zu Gunsten der damit belasteten Person zieht keine Gemengsteuer nach sich, da dieser Vorgang nach unbestrittener Rechtsauffassung weder eine zivilrechtliche, noch eine wirtschaftliche Handänderung beinhaltet. Es findet in diesem Falle keine Rechtsübertragung auf ein mit dem bisherigen nicht identisches Rechtssubjekt statt. Auch die Verlängerung eines selbständigen und dauernden Rechts gilt infolge der zivilrechtlichen Identität des Dienstbarkeitsinhalts nicht als Begründung eines neuen Rechts und begründet demnach nicht erneut eine Abgabepflicht.

Ein selbständiges und dauerndes Recht kann als Grundstück im Grundbuch aufgenommen werden (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB; Art. 7 GBV). Eine Handänderungsgebühr ist aber unabhängig davon geschuldet, ob das selbständige und dauernde Recht durch Eröffnung eines speziellen Grundbuchblattes gemäss Art. 655 ZGB zu einem Grundstück wird. Sofern das selbständige und dauernde Recht grundbuchlich verselbständigt worden ist, erfolgt die Rechtsübertragung indessen durch zivilrechtliche Eigentumsübertragung am Baurechtsgrundstück, einem Grundstück im Sinne von Art. 655 ZGB bzw. § 2 Abs. 1 Bst. b) des Gesetzesentwurfs. Die Handänderungsgebühr wird in diesem Fall gestützt auf § 13 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs erhoben.

Als wichtigstes selbständiges und dauerndes Recht an einem Grundstück tritt - wie bereits erwähnt - das Baurecht hervor, weshalb sich die nachfolgenden Ausführungen auf diesen Dienstbarkeitstyp konzentrieren. Das Baurecht vermittelt als solches der jeweiligen Rechtsträgerin bzw. dem Rechtsträger die Berechtigung 'auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten' (Art. 779 Abs. 1 ZGB). Die vom Baurecht erfassten Bauwerke stehen im Sondereigentum der Baurechtsnehmerin oder des Baurechtsnehmers, was eine Durchbrechung des Akzessionsprinzips (Art. 667 ZGB) bedeutet. Ein Baurecht kann an unüberbauten oder an überbauten Liegenschaften eingeräumt werden. Sofern im Rahmen der Einräumung

eines Baurechts an überbauten Liegenschaften bestehende Bauwerke miterfasst werden, geht das Eigentum daran auf die Baurechtsnehmerin bzw. den Baurechtsnehmer über. Entsprechendes gilt im Falle des Untergangs des Baurechts. Steht auf einem mit einem Baurecht belasteten Grundstück ein Gebäude, so findet beim Untergang des Baurechts (Zeitablauf, vertragliche Rückübertragung, Aufhebung, Verzicht, Heimfall im Sinne von Art. 779c-e ZGB) notwendigerweise eine Eigentumsänderung hinsichtlich dieses Gebäudes statt. Da die Rechte aus der Baurechtsdienstbarkeit im Falle des Untergangs der Grundeigentümerin bzw. dem Grundeigentümer anwachsen, stellt sich die Frage, ob dieser Vorgang als Eigentumsänderung zu qualifizieren ist. Da der Untergang des Baurechts im Grundbuch auf dem Hauptbuchblatt des belasteten Grundstücks in der Kolonne für Dienstbarkeiten vollzogen wird, fehlt es nach Auffassung einzelner Vertreter der Rechtslehre an einer zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumsübertragung als Voraussetzung für die Erhebung einer Handänderungsgebühr. Eine solche Anwachsung finde nämlich bei jedem Untergang einer Dienstbarkeit statt. Mit dem Untergang des Rechts trete aber dennoch bezüglich des Baurechtsgrundstückes eine Eigentumsänderung ein. Der Untergang des Baurechts wird im Gesetzesentwurf nicht als Übertragung der Baurechtsdienstbarkeit auf die Baurechtsbelastete oder den -belasteten behandelt. Sofern im Rahmen des Baurechts Bauwerke erstellt worden sind, welche infolge des Akzessionsprinzips nach dem Untergang der Dienstbarkeit ins Eigentum der Grundeigentümerin oder des Grundeigentümers übergehen, werden diese vom Sondertatbestand des 'Eigentumsüberganges an Dauerbauten auf fremdem Boden' im Sinne von § 2 Abs. 1 Bst. f) Gesetzesentwurf erfasst.

- **Die entgeltliche Übertragung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts (Bst. c)**

Nach geltendem Grundbuchgebührentarif löst weder die Begründung noch die Übertragung eines Kaufs-, Rückkaufs- oder Vorkaufsrechts Gemengsteuern aus. Gemengsteuern werden nur für die Vormerkung solcher Rechte im Grundbuch und im Falle der Ausübung dieser Rechte mit anschliessender zivilrechtlicher Eigentumsübertragung erhoben. Nun ist es aber so, dass der 'Besitz' eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts der oder dem Berechtigten - vor allem wenn das entsprechende Recht im Grundbuch vorgemerkt ist - eine Verfügungsmacht über das Grundstück verleiht, die derjenigen einer Eigentümerin oder eines Eigentümers nahe kommt. Dies hat viele Kantone veranlasst, nicht erst die Ausübung, sondern bereits die Begründung solcher Rechte wie eine zivilrechtliche Handänderung zu behandeln. Auf Antrag

zahlreicher Vernehmlassungsteilnehmer wird auf die Erhebung von Handänderungsgebühren bei Begründung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts im überarbeiteten Gesetzesentwurf verzichtet. Handänderungsgebühren werden folglich wie nach geltendem erst nach Ausübung des Kaufs- oder Rückkaufsrechts geschuldet. Etwas anderes gilt im Falle der entgeltliche Übertragung einzelner dieser Rechtspositionen auf Dritte (Art. 216b OR), welche Handänderungsgebühren auslöst. Haben die Parteien eine Übertragungs- oder Substitutionsklausel stipuliert, dann wird die mit dem Kaufs- oder Rückkaufsrecht verbundene einseitige Erwerbsmöglichkeit der Berechtigten als wirtschaftlicher Wert verkehrsfähig und kann gehandelt werden (Kettengeschäft). Die Übertragung eines Kaufsrechts - sie erfolgt in Zeiten mit steigenden Bodenpreisen regelmässig gegen Entrichtung eines Entgelts, das bezüglich Höhe dem seit der Einräumung des Kaufsrechts entsprechenden Wertzuwachs des Grundstücks entspricht - stellt sich als wirtschaftliche Handänderung dar.

Die abgaberechtliche Erfassung dieser Tatbestände erscheint sachgerecht und verhindert, dass die Begründung eines übertragbaren Kaufs- oder Rückkaufsrechts zum Zwecke der Gesetzesumgehung erfolgt. Wenn nämlich der Grundbuchgebührentarif oder die Gebührenpraxis die Abgabepflicht an das Vorhandensein einer zivilrechtlichen Handänderung knüpfen, dann kann dies zur Folge haben, dass der vertraglichen Begründung eines Kaufsrechts gegenüber einem unmittelbaren Abschluss eines Kaufvertrages der Vorzug gegeben wird. Eine Gleichbehandlung der Vorkaufrechte scheidet aus, da den Berechtigten hier nur eine bedingte Rechtsposition zusteht und die oder der Vorkaufsberechtigte daher nicht als Inhaberin oder Inhaber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht betrachtet werden kann. Gegen die abgaberechtliche Erfassung dieser Vorgänge mag zwar der Umstand sprechen, dass der Zwischenerwerb eines im Grundbuch nicht vorgemerkten Kaufs- oder Rückkaufsrechts mit keinen grundbuchlichen Verrichtungen verbunden ist, weshalb das Grundbuchamt den Akt der Rechtsübertragung gar nicht wahrnehmen kann. Dies ist aber noch kein ausreichender Grund, von der abgaberechtlichen Erfassung der Übertragung von Kaufs- und Rückkaufsrechten abzusehen. Da die Übertragung solcher Rechte der öffentlichen Beurkundung bedarf (Art. 216b OR), kann der Vorgang von der Urkundsperson festgestellt und dem Grundbuchamt Mitteilung gemacht werden. Der Gesetzesentwurf sieht die abgaberechtliche Erfassung der Übertragung von Kaufs- und Rückkaufsrechten vor und verzichtet dafür gleichzeitig auf die Erhebung einer Gemengsteuer für die Vormerkung persönlicher Rechte im Grundbuch, zu denen das Kaufs- und das Rückkaufsrecht gehören. Werden bereits bei der Begründung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts Handänderungsgebühren erhoben, dann

schliesst dies eine neuerliche Erhebung solcher Gebühren im Falle der Rechtsausübung aus, weil mit der anschliessenden zivilrechtlichen Eigentumsübertragung keine Änderung hinsichtlich der wirtschaftlichen Verfügungsmacht mehr verbunden ist.

Aus dem Gleichbehandlungsgebot ergäbe sich die Notwendigkeit, der Übertragung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts die Abtretung der Forderung aus einem Kaufvertrag oder einem Kaufvertrag gleichzustellen. Auch die Übertragung der Forderungen der Käuferin oder des Käufers aus einem Kaufvertrag oder aus einem Kaufvertrag stellt nämlich eine wirtschaftliche Handänderung dar. Die Forderungsabtretung erfolgt allerdings auf dem Wege der Abtretung, welche lediglich der schriftlichen Form bedarf (Art. 165 Abs. 1 OR) und im Grundbuch keinen Niederschlag findet. Der Vorgang kann daher vom Grundbuchamt nicht festgestellt werden und auch die Urkundsperson kann dem Grundbuchamt mangels Beurkundungsbedürftigkeit des Geschäfts keine Mitteilung über den Eintritt einer wirtschaftlichen Handänderung machen. Aus Praktikabilitätsgründen muss daher auf eine abgaberechtliche Erfassung dieser Vorgänge verzichtet werden.

- **Änderungen im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang einer einfachen Gesellschaft, Erbengemeinschaft oder Gemeinderschaft (Bst. d)**

Gemengsteuern werden auch bei Handänderungen an Grundstücken geschuldet, welche mit einer Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang bei gewissen Gesamteigentumsverhältnissen verbunden sind. Nach geltendem Bundeszivilrecht besteht ein numerus clausus von personenrechtlichen Gemeinschaften, welche nach gesetzlicher Vorschrift zu einem Gesamthandsverhältnis führen. Gemeinschaften zu gesamter Hand sind: die Gütergemeinschaft (Art. 221 ZGB), die Gemeinderschaft (Art. 336 ZGB), die Erbengemeinschaft (Art. 560 ZGB), die einfache Gesellschaft (Art. 530 OR) sowie die Kollektiv- (Art. 553 OR) und die Kommanditgesellschaft (Art. 594 OR). Tritt ein Mitglied aus einer Gesamthandsgemeinschaft aus, fällt sein Gesamteigentum am Vermögen der Gemeinschaft von Gesetzes wegen dahin. Einer rechtsgeschäftlichen Übertragung seines Gesamteigentumsanteils an den Gemeinschaftsgrundstücken auf die verbleibenden oder neu eintretenden Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter bedarf es nicht. Den eigentumsrechtlichen Vorgang beim Eintritt eines zusätzlichen Subjekts bezeichnet man aus der zivilrechtlichen Optik der verbleibenden Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter als Abwachsung (Dekresenz), denjenigen beim Austritt eines Subjekts als Anwachsung

(Akkresenz). Für neu Eintretende tritt demnach eine Rechtsgewinnung ein, für Aus-tretende ein Rechtsverlust.

Die mit einem Personenwechsel verbundene Veränderung der Gesamthandanteile der Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter am Grundeigentum wird von der schwei-zerischen Steuerpraxis zum Teil als zivilrechtliche, zum Teil aber auch als wirtschaftliche Handänderung behandelt. Im Aussenverhältnis ist die Gesellschaft Eigentümerin der Grundstücke und als solche im Grundbuch eingetragen. Stellt man auf das Aussenverhältnis ab, so kann das Ausscheiden einer Gesellschafterin bzw. eines Gesellschafters nur als wirtschaftliche, nicht aber als zivilrechtliche Handände-rung erfasst werden, denn die Stellung der Gesellschaft als Liegenschaftseigentüme-rin wird durch den Wechsel im Gesellschafterbestand nicht berührt. Berücksichtigt man jedoch das Innenverhältnis, so hat das Ausscheiden eines Subjekts auch zivil-rechtliche (sachenrechtliche) Auswirkungen. Mit dem Ausscheiden verliert es seinen Anteil am Gesamteigentum. Seine ideelle Quote wächst den Verbleibenden an. Da das Gesamteigentum lediglich eine unmittelbare Folge der Stellung als Gesellschaf-terin oder Gesellschafter ist, kann von einer Rechtsübertragung nicht gesprochen werden. Dagegen liegt regelmässig ein Eigentumsübergang vor, der eine Handände-rung darstellt und die Abgabepflicht auslöst.

Wie bereits nach § 8 Abs. 2 des geltenden Grundbuchgebührentarifs bleibt der Ge-sellschafterwechsel bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gemäss dem Geset-zesentwurf gebührenfrei (§ 19 Abs. 4). Diese Sonderregelung ist eine Folge davon, dass die Kollektiv- und die Kommanditgesellschaft gemäss Art. 562 bzw. 602 OR im Gegensatz zu den übrigen Gesamthandsgemeinschaften unter ihrer Firma Grundstücke erwerben können. Die Änderungen im Personenbestand einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft finden im Grundbuch keinen Niederschlag und können daher vom Grundbuchamt nicht festgestellt werden. Auch die Meldepflicht der Ur-kundspersonen hilft nicht weiter, da der Subjektwechsel nicht der öffentlichen Beur-kundung bedarf. Es sind somit wiederum rein praktische Gegebenheiten, welche den Verzicht auf die abgaberechtliche Erfassung dieses Vorganges rechtfertigen.

- **Entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, sofern diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Bst. e)**



Die Bestimmung entspricht § 189 Abs. 2 Bst. c des zugerischen Steuergesetzes, so dass auf die Praxis der Steuerbehörden zurückgegriffen werden kann. Eine gleich lautende Bestimmung enthalten namentlich die Handänderungserlasse der Kantone BL, LU, NW, OW, SG und TG. Bereits dem Wortlaut von Bst. e kann entnommen werden, dass die Belastung nur dann als wirtschaftliche Handänderung betrachtet werden kann, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Zum einen muss die Belastung dauernd, d.h. zeitlich unbeschränkt sein. Auch gemäss der Praxis der meisten anderen Kantone ist der Tatbestand bei einer Begrenzung der Belastungsdauer nicht erfüllt. Des Weiteren muss die Belastung durch die Dienstbarkeit bzw. die öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkung eine wesentliche sein und die unbeschränkte Bewirtschaftung bzw. die Veräusserung des Grundstückes kausal beeinträchtigen. Die Einräumung eines Fusswegrechtes kann keine solche wesentliche Beeinträchtigung nach sich ziehen, wohl aber ein Bauverbot, ein Materialausbeutungsrecht, namentlich wenn es sich auf das ganze Grundstück bezieht oder die Belastung eines Grundstücks mit einem Benützungsrecht, beispielsweise an einem Autoabstellplatz. Schliesslich muss die Belastung des Grundstücks entschädigt worden sein.

## **§ 14 Ausnahmen von der objektiven Gebührenpflicht**

### **Absatz 1:**

Wie bereits im geltenden Recht müssen auch im revidierten Grundbuchgebührentarif bestimmte Vorgänge gebührenmässig privilegiert werden. Die Privilegierung kann darin bestehen, dass bestimmte Handänderungen von der objektiven Gebührenpflicht befreit werden. Die Privilegierung kann für einzelne oder sämtliche Beteiligten vorgesehen oder von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht werden. Da gemäss Gesetzesentwurf alle zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen der Handänderungsgebühr unterliegen, sofern sie nicht von der objektiven Gebührenpflicht ausgenommen sind, müssen die in den Bst. a) - g) aufgeführten Ausnahmen von der objektiven Gebührenpflicht de lege ferenda ausdrücklich erwähnt werden.

- **Eigentumsübertragungen zwischen bestimmten Familienangehörigen sowie zwischen der Lebenspartnerin und dem Lebenspartner (Bst. a - d)**

Im Rahmen der letzten Teilrevision des Grundbuchgebührentarifs wurden Eigentumsübertragungen zwischen Ehegatten und Eigentumsübertragungen infolge

Erbgangs privilegiert. Seit dem 15. September 1993 sind Handänderungen zwischen Ehegatten, durch Erbgang, durch Erbteilung an die überlebende Ehegattin oder den überlebenden Ehegatten oder an die Kinder der Erblasserin oder des Erblassers keiner Handänderungsgebühr mehr unterworfen. Der Gesetzesentwurf knüpft in Abs. 1 Bst. a) bis d) an die heute geltende Regelung an. Auf Antrag verschiedener Teilnehmerinnen bzw. Teilnehmer im Vernehmlassungsverfahren werden Handänderungen zwischen der Lebenspartnerin und dem Lebenspartner denjenigen zwischen Eheleuten gleichgestellt (Bst. a). Die Begriffe 'Lebenspartnerin' und 'Lebenspartner' werden im Gesetz - in Analogie zum Steuergesetz (§ 175 Abs. 1 StG) - nicht definiert. Die Praxis kann sich an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung orientieren. Als Lebensgemeinschaft bzw. -partnerschaft gilt nach Bundesgericht eine auf längere Zeit, wenn nicht auf Dauer angelegte, umfassende Lebensgemeinschaft zweier Personen unterschiedlichen Geschlechts mit grundsätzlichem Ausschliesslichkeitscharakter, wobei diese Gemeinschaft eine geistig-seelische, eine körperliche und eine wirtschaftliche Komponente aufweist. Gemäss Bundesgericht begründet ein mehr als fünfjähriges Konkubinats die Vermutung für den Bestand einer eheähnlichen Lebenspartnerschaft. In Bst. b) wird die Gebührenbefreiung der Nachkommen bei Erbvorbezügen und Schenkungen vorgesehen, was im Vergleich zum geltenden Recht eine Erweiterung der Privilegierung in tatbeständlicher und personeller Hinsicht bedeutet. Die in der Vernehmlassungsversion vorgesehene Beschränkung der Privilegierung auf die Kinder würde - wie seitens der Gemeinden hervorgehoben wurde - zu unerwünschten Benachteiligungen der Nachkommen vorverstorbenen Kinder führen, was zu vermeiden ist.

- **Erwerb von Grundstücken infolge Bildung neuen Landes, Aneignung, Ersitzung und Enteignung (Bst. e)**

Diesen Formen aussergrundbuchlichen Eigentumserwerbs liegen keine zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen zu Grunde. Dennoch findet ein Eigentumsübergang statt. Der Gesetzesentwurf folgt hier dem Beispiel anderer Kantone, welche bei Vorliegen eines dieser Tatbestände regelmässig Gebührenfreiheit vorsehen. Die Bestimmung dürfte nur von geringer praktischer Bedeutung sein. Dennoch sollte nicht darauf verzichtet werden.

- **Handänderungen infolge Güterzusammenlegung, Quartierplanung und Grenzbereinigung (Bst. f)**

- **Handänderungen infolge von Unternehmensrestrukturierungen, die nach Bundesrecht abgaberechtlich privilegiert sind (Bst. g)**

Unternehmensrestrukturierungen führen vielfach zu zivilrechtlichen Handänderungen an Grundstücken. Die Umstrukturierung dient in der Regel lediglich der zweckmässigen Ausgestaltung der Eigentumsverhältnisse. Die wirtschaftliche Kontinuität der beteiligten Unternehmen bleibt dabei gewahrt und der seit der letzten Handänderung aufgelaufene Mehrwert wird nicht realisiert. Der Mehrwert bleibt vielmehr wirtschaftlich im gleichen Unternehmenskomplex gebunden und wird mit sämtlichen Aktiven und Passiven auf eine neue Rechtsträgerin übertragen. Handänderungen zufolge Umwandlungen von Personenunternehmen oder juristischen Personen ohne wertmässige Änderung der Anteilsrechte der Beteiligten werden aus diesem Grunde in vielen Kantonen bereits heute privilegiert. Diese Regelung entspricht dem berechtigten unternehmenswirtschaftlichen Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung. Die Anpassung der Rechtsform an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse, welche der wirtschaftlichen Prosperität des Unternehmens meist förderlich ist und somit zumindest langfristig auch im Interesse des Fiskus liegt, sollte nicht durch unnötige steuerliche Belastungen erschwert oder verunmöglicht werden.

Bereits der geltende Grundbuchgebührentarif privilegiert eine Reihe von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen. Gemäss § 5 Abs. 1 Ziff. 3 des Grundbuchgebührentarifs beträgt die Handänderungsgebühr bei Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten sowie bei Fusionen von juristischen Personen und sonstigen Handelsgesellschaften 2 Promille. Solche Handänderungen werden als privilegierungswürdig betrachtet, da sie lediglich eine Änderung der Rechtsform bewirken, nicht aber eine Änderung der wirtschaftlichen Beherrschungsverhältnisse nach sich ziehen (Bericht und Antrag der vorberatenden Kommission vom 29. August 1979). Die Anwendung der geltenden Bestimmung war mit Schwierigkeiten verbunden. Sie resultierten vor allem daraus, dass eine klare Abgrenzung der gemäss geltendem Recht privilegierten Tatbestände von denjenigen, die zufolge des engen Wortlauts der Bestimmung nicht mehr privilegiert sind, kaum möglich war. Auf diese Unzulänglichkeit hat auch die Motion Tännler/Gründer vom 23. August 2001 hingewiesen.

Mit der Schaffung des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensabtretung vom 13. Juni 2000, welches zusammen mit den Ausführungsbestimmungen am 1. Juli 2004 in Kraft getreten ist, wurde auf Bundesebene eine neue Ausgangslage für die steuerliche Behandlung von Unternehmensrestrukturierungen geschaffen. Das unmittelbare Ziel dieses Gesetzes besteht darin, die rechtliche Reorganisation von Unternehmen, Vereinen und Stiftungen zu erleichtern. Erklärtes Fernziel der Vorlage ist die Verbesserung des Wirtschaftsstandortes unseres Landes, ein Ziel, das durch die Anpassung des Bundessteuerrechts, nämlich die Möglichkeit steuerneutraler Umstrukturierungen gefördert wird und durch steuerrechtliche Rahmenbedingungen auf kantonaler Ebene grundsätzlich nicht vereitelt werden darf. Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens haben die meisten Kantone das Bestreben, die steuerrechtlichen Vorschriften im Bereich der Umstrukturierungen zu revidieren, grundsätzlich begrüsst, auch wenn damit Steuerausfälle verbunden sind. Die Arbeitsgruppe 'Steuern bei Umstrukturierungen' und zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer sprachen sich dafür aus, beim Vorliegen einer für die direkten Steuern geltenden Steuerneutralität bzw. eines Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer jeweils auch von der Erhebung von Handänderungssteuern abzusehen. Ein vom Bund in Auftrag gegebenes Gutachten gelangte zum Schluss, dass der Bund eine Harmonisierung der Handänderungssteuern gestützt auf Art. 129 BV nicht anordnen könne und sich auch aus Art. 122 BV eine Bundeskompetenz zur Vornahme eines punktuellen Eingriffs in die kantonale Steuererhebungskompetenz nicht ergebe. Zu einem anderen Schluss gelangten indessen vor kurzem zwei Rechtsprofessoren. Sie bejahten in ihren Gutachten die Zulässigkeit eines bundesrechtlichen Eingriffs in die Steuerhoheit der Kantone. Der Ständerat respektierte die Schlussfolgerungen dieser Gutachter am 15. September 2003 und bereinigte damit die letzte Differenz beim Fusionsgesetz (vgl. NZZ vom 16. September 2003). In Zukunft dürfen bei Umstrukturierungen folglich keine Handänderungssteuern mehr erhoben werden, wobei den Kantonen eine Übergangsfrist von fünf Jahren zugestanden wird. Im Gesetzesentwurf wird diese Übergangsfrist nicht ausgeschöpft. Unternehmensumstrukturierungen können mit anderen Worten gebührenprivilegiert durchgeführt werden, sobald der revidierte Grundbuchgebührentarif in Kraft getreten ist.

- **Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelfirmen und Personengesellschaften ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten (Bst. h)**

Buchstabe g) des Gesetzesentwurfs macht Bst. h) nicht überflüssig, da der Entwurf des Fusionsgesetzes nur die Umwandlung von juristischen Personen sowie von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften privilegiert. Einzelfirmen können sich gemäss Bundesrecht nur mittels 'Vermögensübertragung' restrukturieren. Es ist nicht einzusehen, weshalb nicht auch die Umwandlung von Einzelfirmen und der übrigen Personengesellschaften entsprechend privilegiert werden sollten. Im Unterschied zum Fusionsgesetz privilegiert bereits der geltende Grundbuchgebührentarif die Umwandlung von Einzelfirmen und Personengesellschaften. Dies unter der Voraussetzung, dass die Handänderung mit keiner wertmässigen Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten verbunden ist. Die im geltenden Recht enthaltene Wendung 'ohne Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten' hat in der Vergangenheit zu Diskussionen Anlass gegeben. Nachdem der Regierungsrat die Bedeutung dieser Wortfolge und die Tragweite der Bestimmung mit Beschwerdeentscheid vom 18. Februar 2003 geklärt hat, kann auf diese Rechtsprechung auch unter neuem Recht zurückgegriffen werden.

#### **Absatz 2:**

Dieser Absatz ist eine Folge des Grundsatzes, dass die zivilrechtliche Handänderung auch eine wirtschaftliche beinhalten muss, um Handänderungsgebühren auszulösen. Ist mit der Handänderung keine Veränderung im Personenbestand und im Beteiligungsverhältnis verbunden, so sollen drei ausdrücklich erwähnte Tatbestände keine Handänderungsgebühren mehr auslösen, nämlich die:

#### **- Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt (Bst. a)**

Die Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt gehört in zahlreichen Kantonen zu den steuerbefreiten Vorgängen, sofern die beteiligten Personen und der Umfang ihrer Beteiligung sich nicht ändern (BE, LU, SZ, OW, NW, FR, BL, JU). Es liegt zwar eine Eigentumsänderung vor. Sie soll aber de lege ferenda nicht mehr belastet werden, da sie an den wirtschaftlichen Gegebenheiten nichts ändert.

#### **- Umwandlung von Miteigentum in Stockwerkeigentum und umgekehrt (Bst. b)**

Bei einer Umwandlung von bereits bestehendem Miteigentum in Stockwerkeigentum und umgekehrt findet nach allgemeiner Auffassung keine Eigentumsübertragung

statt. Der Tatbestand der Eigentumsübertragung setzt nämlich zumindest voraus, dass auf Grund des Rechtsgeschäftes an die Stelle des bisherigen Subjekts des Eigentumsrechts ein anderes Subjekt tritt. Solange sich an der Zusammensetzung der Miteigentümergeinschaft nichts ändert und die quotenmässige Berechtigung gleich bleibt, ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Gesetzlich ausdrücklich privilegiert wird auf Antrag eines Vernehmlassungsteilnehmers nun auch der vergleichsweise viel seltenere umgekehrte Vorgang.

#### - **Realteilung von gemeinschaftlichem Eigentum (Bst. c)**

Nach geltendem Recht bzw. der Praxis des Grundbuchamtes werden Handänderungsgebühren auch im Falle einer Realteilung geschuldet. Von einer Realteilung wird dann gesprochen, wenn Gesamteigentum oder Miteigentum einer Mehrheit von Personen, die sich zu diesem Zwecke zu einer Gemeinschaft zusammengeschlossen haben, aufgeteilt wird und die gebildeten Anteile in das Alleineigentum der Beteiligten übertragen werden. Angesichts des hier unterbreiteten Vorschlages, in Zukunft nur noch jene zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen zu besteuern, die auch wirtschaftlich betrachtet einer Handänderung gleichkommen, wird die Aufteilung von Gesamteigentum oder Miteigentum in anteilmässiges Alleineigentum gemäss Gesetzesentwurf von der Handänderungsgebühr befreit. Auch in einigen anderen Kantonen werden Realteilungen unter den genannten Voraussetzungen von der objektiven Abgabepflicht ausgenommen (LU, SZ, OW, SO, BS, JU).

### **§ 15 Bemessungsgrundlage**

#### - **Gegenleistung für den Grundstückerwerb (Abs. 1)**

Die Handänderungsgebühr ist aufgrund der Handänderungssumme zu berechnen, d.h. auf der Gegenleistung für den Grundstückerwerb mit Einschluss anderer liegenschaftlichen Werte sowie der Zugehör. Der Begriff 'Zugehör' entspricht demjenigen des ZGB, erstreckt sich somit nur auf bewegliche Sachen. Dass neben der Gegenleistung für das Grundstück auch Leistungen für liegenschaftliche Werte ohne Grundstückscharakter, wie namentlich Benützungrechte an Autoabstell- oder -einstellplätzen zu berücksichtigen sind, entspricht bereits heute geltender Praxis (vgl. RRB vom 19. November 2002).

Anders als im geltenden Recht wird neu ausdrücklich festgehalten, dass die Gegenleistung für den Grundstückerwerb aus allen vermögenswerten Leistungen besteht, die die erwerbende Person der veräussernden oder einer Drittperson für die Eigentumsübertragung am Grundstück einschliesslich der Zugehör zu erbringen hat. Damit lehnt sich der Gesetzesentwurf an die Begriffsbestimmung des Steuergesetzes an. Dieses spricht sich in § 195 Abs. 1 über den Erwerbspreis bei der Grundstückgewinnsteuer aus und sagt: 'Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person'. Zum anderen wird mit dieser Umschreibung der Handänderungssumme der Definition des Kaufpreises i.S.v. Art. 184 Abs. 1 und 216 Abs. 1 OR durch Lehre und Praxis Rechnung getragen. Dieser umfasst die Gesamtheit aller Leistungen, 'welche der Erwerber dem Veräusserer als Gegenleistung für die Übertragung des Eigentums am Kaufobjekt tatsächlich zu erbringen hat.' Ob der Erwerbspreis der veräussernden Person zu leisten ist, ist nicht entscheidend. Es ist auch denkbar, dass er einer Drittperson geleistet werden muss. Bei der Berechnung der Handänderungssumme berücksichtigt werden die von der erwerbenden einer Drittperson erbrachten Leistungen allerdings nur, wenn sie sich als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung am Erwerbsobjekt darstellen.

- **Steuerwert als subsidiärer Ersatzwert (Abs. 2 und 3)**

Gemäss dem Gesetzesentwurf kommt bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken in Zukunft nicht mehr dem Verkehrswert, sondern dem Steuerwert Ersatzwertfunktion zu. Bei landwirtschaftlichen Grundstücken tritt der Ertragswert an die Stelle des Steuerwerts. Ist kein Erwerbspreis vereinbart oder unterschreitet er den Steuerwert bzw. den Ertragswert (offensichtlich), ist gemäss dem Gesetzesentwurf grundsätzlich der letztere massgebend. Ohne weitere Einschränkung würde dieser Grundsatz dazu führen, dass die vertragliche Preisvereinbarung immer dann unbeachtlich bleibt, wenn ein Grundstück zu einem (offensichtlich) unter dem Steuerwert liegenden Preis veräussert wird. Dieser Grundsatz kann aus folgenden Gründen unerwünschte Konsequenzen zeitigen und bedarf der Einschränkung:

In der Lehre und Praxis wird darauf hingewiesen, dass sich der Wert eines Objekts nicht immer als Preis realisieren lässt bzw. der für ein Objekt erzielte Preis nicht dessen objektiven, wertmässig relativ konstant bleibenden Nutzen zu reflektieren braucht. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass die Preisbildung je nach Marktlage sich auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb einer gewissen Bandbreite abspielt. Die rechtsanwendende Behörde muss - so wird gefordert - diesem Umstand

Rechnung tragen. Auch müsse sie akzeptieren, dass die veräussernde Person ihr Grundstück auch zu einem günstigen, d.h. unter dem massgeblichen Ersatzwert liegenden Preis veräussern darf. Anzustreben ist folglich eine Lösung, die auf die tatsächlichen Gegebenheiten abstellt und verhindert, dass der Berechnung fiktive Werte zugrunde gelegt werden. Denn darin läge eine Abwendung von der unter geltendem Recht gewonnenen Einsicht, dass dem tatsächlichen Parteiwillen Rechnung tragen werden muss, sofern die Preisvereinbarung tatsächlich gewollt ist und das Geschäft keine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet.

Um den Bedenken, wonach der generelle Rückgriff auf den die vertragliche Preisvereinbarung (offensichtlich) überschreitenden Ersatzwert nicht befriedigt, Rechnung zu tragen, wird in § 15 Abs. 2 des Gesetzesentwurfs folgende Regelung getroffen: Die Handänderungsgebühr wird auf dem offensichtlich höheren Steuerwert bzw. Ertragswert berechnet, sofern die Vereinbarung nicht dem tatsächlichen Parteiwillen entspricht oder das Geschäft eine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet. Ob das Geschäft eine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet, beurteilt sich nach objektiven Kriterien unter Würdigung der gesamten Umstände. Die Wendung ist somit nicht dahingehend zu verstehen, dass das Grundbuchamt im Einzelfall eine entsprechende Zuwendungsabsicht nachweisen müsste.

## **§ 16 Zukünftige Bauten**

Unter geltendem Recht stellte sich die Frage, ob die Handänderungsgebühr bei Verträgen mit kauf- und werkvertraglichen Elementen auf dem von den Parteien für das Land vereinbarten Preis zu berechnen sei oder ob weitere Leistungen, die die erwerbende Person der veräussernden oder allenfalls sogar einer Drittperson nach dem wirklichen Willen der Parteien und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung am Erwerbsobjekt zu erbringen hat, ebenfalls zu berücksichtigen seien. Der Regierungsrat hat in zwei Schritten, nämlich mit den Beschwerdeentscheiden vom 22. Juli 1999 und vom 19. November 2002 eine Praxisänderung vollzogen. Sie besteht darin, dass die Handänderungsgebühr auf den für das Land und die Baute zu entrichtenden Leistungen zu berechnen ist, wenn das getätigte Rechtsgeschäfte dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichkommen. Der Gesetzesentwurf folgt dieser obligationenrechtlichen Wertung, die insbesondere beim Erwerb einer zukünftigen unbeweglichen Sache und beim Erwerb von Stockwerkeigentum aus verfassungsrechtlichen Gründen zwingend erscheint. Würde man



aus dem Akzessionsprinzip die Schlussfolgerung ziehen, dass Bemessungsgrundlage für die Handänderungsgebühr immer nur die Werte bilden können, die im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung effektiv vorhanden sind, würde die Gebührenhöhe von Zufälligkeiten abhängen, wie der Regierungsrat in seinen Beschwerdeentscheiden vom 19. November 2002 festgestellt hat. Im Unterschied zum geltenden Recht wird im Gesetzesentwurf nun ausdrücklich festgeschrieben, dass die Handänderungsgebühr auf den für das Land und die Baute zu entrichtenden Leistungen zu berechnen ist, wenn das getätigte Geschäft der Veräusserung einer schlüsselfertigen Baute gleichkommt. Im Vernehmlassungsverfahren wurde vereinzelt geltend gemacht, gestützt auf einen Werkvertrag erbrachte Leistungen der erwerbenden Person dürften generell nicht mit einbezogen werden. Nach Ansicht des Regierungsrates zutreffend ist, dass nur vermögenswerte Leistungen zu berücksichtigen sind, die die erwerbende Person als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung am Erwerbssubjekt zu erbringen hat. Kommt das zwischen der veräussernden und der erwerbenden Person abgeschlossene Geschäft jedoch im Ergebnis dem Verkauf einer zukünftigen Sache gleich, spielt es keine Rolle, wem die kauf- und werkvertraglichen Leistungen zu erbringen sind. Ebenso wenig kommt es darauf an, welche der versprochenen Werte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder der Handänderung bereits existierten. Die gewählte Formulierung lehnt sich stark an diejenige der Kantone Bern und Schaffhausen an.

Gemäss geltendem Recht werden Investitionen der erwerbenden Person bei der Ermittlung des massgebenden Wertes nicht berücksichtigt (§ 2 Abs. 3 Grundbuchgebührentarif). Der gesetzlichen Bestimmung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Beginnt die zukünftige Erwerberin oder der zukünftige Erwerber eines Grundstücks im Hinblick auf den Eigentumserwerb vor der Eigentumsübertragung mit der Erstellung der Baute, dann gehen diese vorzeitig erstellten Bauteile infolge des Akzessionsprinzips ins Eigentum der aktuellen Grundeigentümerin oder des Grundeigentümers über. Nach Auffassung des Bundesgerichts widerspricht es dem Wesen einer als Rechtsverkehrssteuer ausgestalteten Handänderungsabgabe, wenn derartige von den erwerbenden Personen im Hinblick auf den zukünftigen Erwerb herbeigeführte Wertvermehrungen der Handänderungsabgabe unterworfen werden. Es bezeichnete es als willkürlich, wenn der Berechnung der Abgaben neben dem Wert von Grund und Boden auch noch der Wert des von den erwerbenden Personen aus eigenen Mitteln vor der Eigentumsübertragung erstellten Gebäudes zugrunde gelegt wird. Der erstellte Bau auf fremdem Boden bildet nicht Gegenstand des Veräusserungsgeschäftes (RRB vom 27. April 1971; Antrag der Justiz- und Polizeidirektion vom

4. April 1979). Im Beschwerdeentscheid vom 22. Juni 1999 hielt der Regierungsrat denn auch fest, dass solche Investitionen nicht Teil der Gegenleistung der Erwerbenden für die Eigentumsübertragung darstellten, da Gegenstand der Veräusserung nach dem wirklichen Parteiwillen nur das Bauland sei und die veräussernde Person keinen Anspruch darauf habe, für die Eigentumsübertragung an den von den Erwerbenden geschaffenen Werten entschädigt zu werden.

Dieser Grundsatz gilt auch unter neuem Recht unverändert. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts wird in der Lehre die Auffassung vertreten, es handle sich hierbei um einen Grundsatz, welcher als Schranke des Bundesrechts für das Handänderungsabgaberecht unabhängig von der Frage nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise generelle Gültigkeit besitze. Da die erwerbende Person für die auf eigene Rechnung erstellten Bauten der veräussernden zivilrechtlich keine Entschädigung zu erbringen hat, kommt eine Erhebung der Handänderungsabgabe auf der Gegenleistung für das Baulandgrundstück sowie auf dem Wert der erstellten Bauten auch in bemessungsmässiger Hinsicht nicht in Frage. Im Rahmen der Rechtsanwendung wird zu entscheiden sein, welche Investitionen der erwerbenden Personen unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände im Einzelfall als auf eigene Rechnung getätigte betrachtet werden können. In einem unveröffentlichten Entscheid vom 4. Mai 1977 hat das Bundesgericht festgestellt, dass im Einzelfall eine Vereinbarung zwischen der veräussernden und der erwerbenden Person vorliegen müsse, welche der Letzteren das Recht zur Erstellung der Bauten und zum Erwerb der Liegenschaft einräume. Zur Frage der Form einer derartigen Vereinbarung hat sich das Bundesgericht nicht geäussert. Gemäss der Praxis der Justizdirektion des Kantons Bern ist eine solche vom Grundsatz abweichende Behandlung von Bauten auf fremdem Boden nur dann am Platz, wenn der aus eigenen Mitteln erstellte Bau auch rechtlich (d.h. aufgrund einer Baurechtsdienstbarkeit) ein eigenes Schicksal hat. Der Nachweis der Finanzierung aus eigenen Mitteln könne insbesondere durch Bankbestätigung, Zahlungsaufträge, Belastungsanzeigen, Quittungen oder eine entsprechende Erklärung der Urkundsperson geleistet werden.

## **§ 17 Tauschverträge**

Paragraph 17 des Gesetzesentwurfes entspricht dem § 5 Abs. 5 des geltenden Rechts. Wird die Handänderung durch einen Tauschvertrag bewirkt, ist die Handänderungsgebühr für jedes beteiligte Grundstück gesondert zu berechnen. Das Vernehmlassungsverfahren hat aufgezeigt, dass es noch einer Regel für den Fall der

Leistung eines Aufpreises bedarf. Paragraph § 17 wird daher um einen Abs. 2 erweitert.

## **§ 18 Selbständige und dauernde Rechte**

Selbständige und dauernde Rechte können unentgeltlich oder entgeltlich begründet, übertragen oder aufgehoben werden. Vereinbaren die beteiligten Parteien eine entgeltliche Begründung, Übertragung oder Aufhebung eines selbständigen und dauernden Rechts, stellt sich die Frage, auf welcher Grundlage die Handänderungsgebühr zu berechnen ist. Praktisch relevant wird die Fragestellung insbesondere bei selbständigen und dauernden Baurechten, weshalb sich die nachfolgenden Ausführungen auf diesen Dienstbarkeitstyp beschränken. Da bei der Begründung, der Übertragung und der Aufhebung eines selbständigen und dauernden Baurechts lediglich allfällige auf dem Grundstück vorhandene Bauten die Hand ändern, nicht aber die unterliegende Grundstücksfläche, fällt der Wert des belasteten Grundstücks bei der Berechnung der Handänderungsgebühr grundsätzlich ausser Betracht. Ausgangsbasis für die Berechnung der Handänderungsgebühr muss folglich der Wert allfällig vorhandener Bauten sein. Regelmässig vereinbaren nun aber die Parteien eine Entschädigung für die Rechtseinräumung, und zwar unabhängig davon, ob das belastete Grundstück überbaut ist oder nicht. Dies belegt, dass das selbständige und dauernde Recht als solches ebenfalls einen Wert verkörpert. Meist vereinbaren die Parteien entweder eine einmalige Entschädigung oder aber periodische Leistungen in Form von Baurechtszinsen.

Bei *überbauten Grundstücken* erfolgt die entgeltliche Baurechtseinräumung in der Regel dadurch, dass einerseits eine einmalige oder periodische Leistung für die Einräumung der Baurechtsdienstbarkeit vereinbart und andererseits eine Kaufpreisent-schädigung für den Eigentumsübergang am bestehenden Bauwerk festgelegt wird. Ist für den Eigentumsübergang am Bauwerk keine besondere Entschädigung zu leisten, dann besteht die einheitliche Einmalleistung bzw. die periodische Leistung aus zwei Komponenten: einerseits aus der Nutzungsentschädigung für die Einräumung der Baurechtsdienstbarkeit und andererseits aus der Gegenleistung für die Eigentumsübertragung am bestehenden Bauwerk. Periodisch geschuldete Gegenleistungen für das Baurecht erhalten stets neben der eigentlichen Grundrente als Nutzungsentschädigung eine Kaufpreistilgungsrate für das erworbene Bauwerk.

Bei *unüberbauten Grundstücken* kann die Handänderungsgebühr lediglich auf dem für die Begründung, die Übertragung oder die Aufhebung zu leistenden Entgelt berechnet werden. Dieses entspricht im Falle der Rechtsbegründung regelmässig einer Vergütung entsprechend dem Verkehrswert, im Falle der Übertragung auf dem Barwert des selbständigen und dauernden Rechts. Der Barwert des Baurechts kann dem kapitalisierten Baurechtszins für die noch geltende Dauer des Rechts gleichgesetzt werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es nicht willkürlich, den kapitalisierten Baurechtszins der Bewertung des Baurechts bei einer Weiterübertragung des Baurechts zugrunde zu legen, wobei allerdings seither eingetretenen Wertveränderungen Rechnung zu tragen ist.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die kapitalisierten Baurechtszinsen sowohl bei der Begründung als auch bei der Übertragung eines selbständigen und dauernden Baurechts die Bemessungsgrundlage bilden. Bei überbauten Grundstücken ist eine allfällige, separat zu leistende Entschädigung für den Eigentumsübergang am bestehenden Bauwerk hinzuzurechnen (Abs. 1). Bei periodischen Leistungen ist maximal vom zwanzigfachen Betrag der durchschnittlichen jährlichen Gegenleistung auszugehen (Abs. 2). Als Ersatzwert figuriert im Gesetzesentwurf wiederum der Steuerwert. Er ist nach der allgemeinen Regel von § 15 Abs. 2 des Gesetzesentwurfs massgebend, wenn keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung an einem bestehenden Bauwerk vereinbart worden ist, die Preisvereinbarung nicht dem tatsächlichen Parteiwillen entspricht oder das Geschäft eine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet.

## **§ 19 Gesamthandsverhältnisse**

Handänderungsgebühren sind auch im Falle einer Handänderung an einem Gesamteigentumsanteil geschuldet. Eine gebührenpflichtige Handänderung liegt vor, wenn ein Grundstück in eine Gesamthandsgemeinschaft eingebracht wird, bei teilweiser oder ganzer Auflösung des Gesamthandsverhältnisses, sowie bei Änderungen im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang (§ 12 Abs. 2 Bst. c. i.V.m. Abs. 1). Im Vernehmlassungsverfahren wurde beantragt, die Handänderungsabgabe auch in diesen Fällen nur subsidiär auf dem Steuerwert der Gesamteigentumsquoten zu berechnen, welche die Hand ändern. Gemäss dem neu eingefügten Abs. 2 ist die Handänderungsgebühr nur dann auf dem Steuerwert zu berechnen, wenn er die vereinbarte Gegenleistung oder den Anrechnungswert offensichtlich überschreitet oder

keine Preis- oder Wertvereinbarung getroffen worden ist. Die lediglich quotenmässige Belastung der im § 19 geregelten Vorgänge steht in einem gewissen Widerspruch zur älteren Lehre, für welche die Überführung von Alleineigentum in Gesamteigentum zivilrechtlich stets einen Eigentumswechsel am ganzen Grundstück bedeutet. Demgegenüber geht die jüngere Lehrmeinung davon aus, dass man von einem solchen nur sprechen kann, sofern und soweit die veräussernde Person nicht selber an der Gesamthandschaft beteiligt ist. Andernfalls - darin ist man sich weitgehend einig - sei von einer blossen Teilveräusserung im Sinne einer quotenmässigen Handänderung auszugehen und nur im Umfange des Fremdquotenüberganges eine gebührenausslösende Handänderung zu erblicken. In der Steuerrechtslehre wird auch in Bezug auf den Personenwechsel dem latenten Anteil der Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter an den Gesamthandsgrundstücken durch Gleichstellung mit einem Miteigentumsanteil Rechnung getragen. Entsprechend wird gemäss der Gesetzesvorlage der Fremdquotenübergang belastet. Die Gebühr wird von den erwerbenden Personen anteilmässig erhoben. Ist die Höhe der Quoten bei Gesamteigentum nicht bekannt, so wird vermutet, sie seien gleich gross (Abs. 3). Eine Ausnahmeregelung statuiert die Gesetzesvorlage - aus bereits erwähnten Gründen - für den Fall des Personenwechsels bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, welcher gebührenfrei ist (Abs. 4).

## **§ 20 Gebührensätze**

Der Umstand, dass die Handänderungsgebühren weitgehend nicht mehr nur Gebühren-, sondern vielmehr auch Steuercharakter haben, führt zu einer Belastung, welche die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen unberücksichtigt lässt. Dieser Nachteil kann gemildert werden, indem sich der Gesetzgeber bei der Festlegung der Höhe der Gebührenansätze eine gewisse Zurückhaltung auferlegt. Massvolle Gebührenansätze sind auch unter dem Gesichtspunkt der Eigentumsförderung sowie zum Schutze der Mieter geboten, zumal bei vermieteten Liegenschaften letztlich sie es sind, welche infolge der gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit der Kostenüberwälzung durch den Eigentümer mit den Abgaben belastet werden. Nicht übersehen werden darf auch, dass die Handänderungsgebühren infolge fixer Promillesätze automatisch an die Wirtschaftslage indexiert sind und Abgaben mit Mengesteuercharakter auf Grund der enormen Bodenpreis- und Baukostensteigerungen in den vergangenen Jahren wesentlich rascher gestiegen sind als beispielsweise der Konsumentenpreisindex.

Der Gesetzesentwurf lässt die Gebührensätze bei der Handänderungsgebühr unverändert. Die Privilegierung im Vergleich zum geltenden Recht besteht darin, dass zusätzliche Vorgänge von der Handänderungsgebühr befreit werden. Zu den privilegierten Handänderungen, welche dem hälftigen Gebührenansatz von 2 Promille unterliegen, gehören gemäss § 20 Abs. 2 des Entwurfs zwei Tatbestände (Bst. a) und b), welche bereits nach geltendem Recht dem reduzierten Gebührensatz unterliegen. Es sind dies:

- **Handänderungen zwischen Eltern und Kindern, zwischen Geschwistern und zwischen Grosseltern und Enkelinnen bzw. Enkeln (Bst. a);**
- **Handänderungen infolge Zwangsverwertung mit Einschluss von Freihandverkäufen im Konkurs- und Nachlassverfahren (Bst. b).**

### **§ 21 Fideikommiss**

Die Gebühr für die Änderung in der Person des Nutzniessers von Fideikommissen beträgt gemäss geltendem Recht wie auch nach dem Gesetzesentwurf 2 Promille. Sie wird aber neu nicht mehr auf der sogenannten 'Wertsomme' berechnet, sondern auf dem Steuerwert.

### **§ 22 Gebührennachbezug**

Paragraph 22 Abs. 1 lehnt sich an den geltenden § 27 Grundbuchgebührentarif an. Haben die Parteien eine niedrigere Handänderungssumme angegeben, als sie in Wirklichkeit unter sich vereinbart und bezahlt haben, so haben sie den vierfachen Differenzbetrag zu entrichten (Abs. 1). Die Nachbezugsforderung verjährt in Abweichung von der allgemeinen Regel des § 7 des Entwurfes nach Ablauf einer Frist von einem Jahr, die mit der Feststellung des Rechts auf Nachbezug zu laufen beginnt. Absolut verjährt die Nachbezugsforderung innert 10 Jahren nach erfolgtem Eigentumsübergang (Abs. 3).

### **3. Abschnitt: Pfanderrichtungsgebühr**

#### **§ 23 Gegenstand**

Für die Errichtung und Erhöhung eines Grundpfandrechts wird eine Pfanderrichtungsgebühr erhoben. Die Auswechslung der Forderung und die Umwandlung eines Grundpfandrechts in eine andere Grundpfandart gelten grundsätzlich ebenfalls als Pfanderrichtungen. Hingegen kann die 'Spaltung' von Grundpfandrechten, d.h. die Stückelung der Grundpfandtitel nicht mit der Auswechslung der Forderung oder der Umwandlung eines Pfandrechts gleichgesetzt werden. Aufgrund von § 1 Abs. 3 Gesetzesentwurf ist die Neuerrichtung eines Grundpfandrechts unter gleichzeitiger Löschung eines solchen bis zur Höhe der bisherigen Pfandsumme gebührenbefreit. Im gleichen Umfang gebührenbefreit ist die Neuerrichtung auch dann, wenn bei dieser Gelegenheit die Grundpfandart geändert wird. Paragraph 1 Abs. 3 Gesetzesentwurf schränkt somit den Anwendungsbereich des § 23 ein. Es dient der Klarheit und der Rechtssicherheit, wenn diese Rechtsfolge im § 23 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs ausdrücklich vorbehalten wird.

#### **§ 24 Bemessung**

Die Pfandrechtsgebühr wird auf der Pfandsumme berechnet, im Falle der Erhöhung der Pfandsumme auf dem Erhöhungsbetrag. Die Höhe der Gebühren wird somit durch die Pfandsumme bestimmt, was vom Bundesgericht als zulässig, bezeichnet worden ist.

#### **§ 25 Gebührensatz**

Der geltende Grundbuchgebührentarif sieht in § 14 unterschiedliche Gebührenansätze für die Errichtung einer Grundpfandverschreibung und eines Schuldbriefes vor. Die unterschiedlichen Ansätze waren sinnvoll, solange Schuldbriefe nur auf amtlich geschätzten Grundstücken errichtet werden konnten. Auf Baulandgrundstücken musste früher zuerst eine Pfandverschreibung errichtet werden. Die Errichtung eines Schuldbriefes war erst nach erfolgter Überbauung und vorgenommener amtlicher Schätzung möglich. Die Grundpfandverschreibungen dienten in der Regel nur zur vorübergehenden Sicherstellung eines Kredites und wurden alsdann regelmässig in Schuldbriefe umgewandelt. Hätte man die Errichtung der beiden Grundpfandarten gebührenmässig gleich behandelt, hätte sich daraus eine offensichtliche

Rechtsungleichheit ergeben. Derjenige, der (zufälligerweise) in der Lage gewesen wäre, sofort einen Schuldbrief zu errichten, wäre weniger stark belastet worden als derjenige, der den Umweg über die Errichtung einer Grundpfandverschreibung suchen musste. Der doppelt so hohe Gebührensatz für Schuldbrieferrichtungen gegenüber demjenigen für Grundpfandverschreibungen sollte diese Konsequenz ausschliessen.

Nachdem das Erfordernis der amtlichen Schätzung des Grundstücks bei Schuldbrieferrichtungen im Jahre 1989 aufgehoben worden ist und Schuldbriefe heute direkt auf Bauland errichtet werden können, ist ein unterschiedlicher Gebührensatz für Grundpfandverschreibungen und Schuldbriefe nicht mehr gerechtfertigt. Die Notwendigkeit einer Vereinheitlichung haben nicht alle Teilnehmerinnen und Teilnehmer des Vernehmlassungsverfahrens erkannt. Auch der überarbeitete Gesetzesentwurf geht von einem einheitlichen Gebührensatz von 3 Promille aus und verzichtet auf eine degressive Staffelung der Gebührensätze bei steigender Pfandsumme. Alles andere würde zu massiven Einnahmeausfällen führen und käme vor allem wirtschaftlich leistungsfähigen natürlichen und juristischen Personen zu Gute. Das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist bei der Erhebung von Gemengsteuern zwingend zu beachten.

## **§ 26 Ausnahmen**

Keine Pfandrechtsgebühr ist zu entrichten:

- **beim Ausschluss der Erhebung durch Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz (Bst. a);**
- **bei der Errichtung eines gesetzlichen Grundpfandrechts in der Form der Grundpfandverschreibung (Bst. b);**
- **bei der grundpfändlichen Sicherstellung von Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe (Bst. c).**



#### **4. Abschnitt: Übrige Gebühren**

Im vierten Abschnitt des Gesetzesentwurfes mit dem Titel 'Übrige Gebühren' wird der Grundstein für die Erhebung echter Gebühren für die verschiedenen Dienstleistungen des Grundbuchamtes gelegt.

Im Vordergrund stehen die grundbuchlichen Verrichtungen. Unter dem Begriff 'grundbuchliche Verrichtungen' sind Aktivitäten zu verstehen, welche mit einer Eintragung im Grundbuch verbunden sind, wobei der Begriff der Eintragung in einem weiten Sinne zu verstehen ist. Er umfasst nicht nur die Vornahme einer Eintragung, sondern auch die Änderung oder Löschung eines Eintrags. Der Begriff erstreckt sich des Weiteren nicht bloss auf Eintragungen, welche eine Verfügung über ein dingliches oder ein vorgemerkttes persönliches Rechtsverhältnis beinhalten, sondern auch auf Eintragungen, die den Liegenschaftsbeschrieb betreffen oder deklaratorischen Charakter haben, wie dies bei Anmerkungen zutrifft.

Das Grundbuchamt hat schon vor Jahren auf die Notwendigkeit der gebührenrechtlichen Erfassung weiterer Dienstleistungen hingewiesen, die es regelmässig zu erbringen hat. So befürwortete es Gebühren für die Abweisung und den Rückzug von Grundbuchanmeldungen, die Vorprüfung von Vertragsentwürfen, die Erstellung von Nachträgen zu Rechtsgeschäften und die Bereinigung bestehender Einträge. Für einzelne dieser Dienstleistungen werden auf Verordnungsstufe frankenmässig fixierte Gebühren erhoben, welche gemäss dem durchschnittlichen Zeitaufwand und unter Berücksichtigung der Bedeutung des Geschäfts festgelegt werden. Für Verrichtungen, die von Fall zu Fall mit einem sehr unterschiedlichen Zeitaufwand verbunden sein können, wird auf eine Pauschalierung verzichtet und statt dessen die Möglichkeit geschaffen, die Gebührenhöhe im Einzelfall entsprechend dem Zeitaufwand und der Bedeutung des Geschäfts festzusetzen. Ein Bedürfnis, die Gebührenhöhe im konkreten Einzelfall zu bestimmen, besteht namentlich bezüglich folgender Dienstleistungen des Grundbuchamtes: für Auskünfte, soweit es sich dabei nicht um einfache Auskünfte über bestehende Grundbucheintragungen handelt, für Auskünfte und andere Dienstleistungen, die nicht mit einem gebührenpflichtigen Geschäft in Zusammenhang stehen, sowie für die Bereinigung von Dienstbarkeiten, Grundlasten, Vormerkungen und Anmerkungen, namentlich bei Grundstücksmutationen. Führt ein Grundbuchgeschäft zur Erhebung von Gemengsteuern, dann dürfen für Dienstleistungen, die damit in Zusammenhang stehen, keine zusätzlichen Gebühren erhoben werden. Dies entspricht geltender Praxis, erscheint als Selbstverständlichkeit und

braucht im Gesetz nicht ausdrücklich festgeschrieben zu werden. Nachdem die geltende Ziffer III Abs. 1 in den Übergangsbestimmungen des EG ZGB, wonach der Kanton die Kosten der Bereinigung trägt, im Rahmen der vorliegenden Gesetzesrevision nicht aufgehoben wird, können für die ordentliche Bereinigung der kantonalen Grundbucheinrichtung zur Einführung des eidgenössischen Grundbuches weiterhin keine Gebühren erhoben werden.

## **§ 27 Gebühren für verschiedene Dienstleistungen**

Die Festsetzung echter Gebühren für die verschiedenen grundbuchlichen Verrichtungen und Dienstleistungen soll neu auf Verordnungsebene durch den Regierungsrat erfolgen. Dem im Vernehmlassungsverfahren gestellten Antrag, auch die echten Gebühren im formellen Gesetz zu regeln, wird nicht gefolgt. Es macht keinen Sinn, frankenmässig fixierte Gebühren, die veränderten Gegebenheiten angepasst werden müssen, im formellen Gesetz zu regeln. Paragraph § 27 bildet die Delegationsnorm für die Gebührenfestsetzung auf Verordnungsebene. Grundsätzlich dürfen Abgaben nur gestützt auf ein Gesetz im formellen Sinne erhoben werden. Dies schliesst eine Delegation der Rechtssetzungskompetenz an die Exekutive nicht aus, sofern eine Delegation durch das übergeordnete Recht nicht ausgeschlossen ist, die Delegation sich auf ein bestimmtes Gebiet beschränkt und der delegierende Erlass selbst die Grundzüge der Regelung enthält. Im Abgaberecht gehören zu den Grundzügen der Regelung der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung. Weniger strenge Anforderungen gelten seit jeher für Kanzleigebühren sowie in jenen Fällen, in denen die Überprüfung einer Gebühr anhand verfassungsmässiger Prinzipien, wie des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips möglich ist.

Infolge der Reduktion der Gebühreneinnahmen mit Steuercharakter (Unternehmensumstrukturierungen, Begründung von Stockwerkeigentum, Änderung der Eigentumsform, Vormerkung von Rechtsverhältnissen) erweist sich die Erhöhung der gemäss geltendem Recht nicht mehr kostendeckenden echten Gebühren als absolute Notwendigkeit. Deren Höhe soll gemäss Entwurf unter Berücksichtigung des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips festgesetzt werden. Das Erfordernis kostendeckender Gebühren sagt indessen nichts darüber aus, welche Kosten durch das Entgelt, das für eine bestimmte Verrichtung zu bezahlen ist, gedeckt werden müssen (Infrastruktur, Arbeitsaufwand, Personalkosten, etc.). Der Regierungsrat ist der Meinung, dass nur der eigentliche Zeitaufwand gedeckt werden muss. Der übrige

Verwaltungsaufwand des Grundbuchamtes würde indirekt durch die Erhebung von Gemengsteuern abgegolten. Darin liegt einer der Vorteile der kombinierten Erhebung von echten Gebühren und Gemengsteuern. Daneben soll aber auch dem Äquivalenzprinzip Rechnung getragen werden. Die Gebührenhöhe soll mit anderen Worten auch die Bedeutung der betreffenden Dienstleistung für die Gebührenpflichtigen berücksichtigen, was gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig ist. Dem Antrag einzelner Teilnehmerinnen bzw. Teilnehmer im Vernehmlassungsverfahren, ausschliesslich kostendeckende Gebühren vorzusehen, wird somit nicht gefolgt.

Nach § 27 Abs. 3 des Gesetzesentwurfs werden die Gebühren für die verschiedenen Dienstleistungen des Grundbuchamtes in einer Verordnung geregelt. Die Gebührenhöhe richtet sich nach dem durchschnittlichen Zeitaufwand und der Bedeutung des Geschäfts (Abs. 1). Entsprechend dem Bedürfnis des Grundbuchamtes wird im Abs. 1 des Gesetzesentwurfs ein fixer Stundenansatz vorgesehen, der gemäss Abs. 2 der Teuerung angepasst werden kann. Der Stundenansatz beträgt - der Regelung des Kantons Bern folgend - Fr. 120.--. Dieser Stundenansatz macht deutlich, dass die Abgabe nicht nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen berechnet werden. Mit den Gebühreneinnahmen braucht vielmehr nur ein Teil des tatsächlichen Gesamtaufwandes des Grundbuchamtes gedeckt zu werden. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfte mit dieser Delegationsnorm respektiert werden. Dieses verlangt in Fällen, in denen die Einnahmen nur einen Teil des Aufwandes abdecken, dass dem Verordnungsgeber durch einen Rahmen, einen Maximalbetrag oder sonst wie in geeigneter Weise Grenzen gesetzt werden (BGE 120 Ia 1, 6).

Die für die Erbringung einer Dienstleistung im Einzelfall geschuldete Gebühr könnte grundsätzlich auch vom Grundbuchamt, gestützt auf § 27 des Gesetzesentwurfes berechnet werden, nachdem die Kriterien der Bemessung dort explizit erwähnt sind. Der Erlass einer Verordnung, welche für die verschiedenen Dienstleistungen des Grundbuchamtes pauschalierte Gebührensätze statuiert (festgesetzt nach dem durchschnittlichen und nicht nach dem effektiven Aufwand), entspricht dem ausdrücklichen und nachvollziehbaren Wunsch der Rechtsanwender. Die Regelung auf Verordnungsstufe erleichtert die Rechtsanwendung, reduziert den amtsinternen Abklärungs- und Kontrollaufwand und erweist sich unter den Gesichtspunkten der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit als sinnvoll.

Dem im Vernehmlassungsverfahren gestellten Antrag, die Höhe des Stundenansatzes von der Qualifikation der die Leistung erbringenden Person abhängig zu machen, wird nicht gefolgt. Gemäss Äquivalenzprinzip ist es folgerichtig, auf die erbrachte Leistung als solche abzustellen und nicht auf die Qualifikation der Mitarbeitenden. Die Gebührenpflichtigen dürfen davon ausgehen, dass die erbrachten Leistungen von dafür qualifiziertem Personal erbracht werden. Mit dem Verweis auf den durchschnittlichen Zeitaufwand erübrigt es sich, einen Gebührenrahmen festzulegen, was vom Grundbuchamt aus Gründen der Rechtssicherheit und Zwecks Vereinfachung der Rechtsanwendung begrüsst wird.

## **§ 28 Beurkundungsgebühren**

Die Gebühren für Beurkundungen und Beglaubigungen sind im geltenden Gebühren- tarif im § 21 geregelt. Danach wird für die Beurkundung von Verträgen über Dienst- barkeiten, Grundlasten, Grundpfandrechten, Grundpfandrechtsänderungen und Nachrückungsrechten eine Beurkundungsgebühr von Fr. 10.-- erhoben (Abs. 1). Für die Beurkundung von Kaufverträgen ist eine Gebühr von Fr. 100.-- bis Fr. 500.-- zu entrichten (Abs. 2). Dass diese Gebührensätze viel zu tief sind, versteht sich von selbst. Unbefriedigend ist weiter, dass die vom Grundbuchamt eingenommenen Ge- bühren weit unter denjenigen Ansätzen liegen, welche die Gemeinden gestützt auf den Verwaltungsgebührentarif für die gleichen Dienstleistungen erheben. So dürfen die Gemeinden gemäss Ziff. 89 für die öffentliche Beurkundung von Verträgen betref- fend Handänderung, Abtretung, Dienstbarkeiten, Kaufsrecht, Vorkaufs- und Rück- kaufsrecht eine Gebühr zwischen Fr. 90.-- und 950.-- erheben. Unbefriedigend sind auch die unterschiedlichen Gebührenansätze für Beglaubigungen. Für Beglaubigun- gen des Grundbuchamtes ist eine Gebühr von Fr. 5.-- zu entrichten, während die gemeindlichen Urkundspersonen eine solche von Fr. 7.-- (Ziff. 68 Verwaltungsgebüh- rentarif) und die Staatskanzlei eine solche von Fr. 15.-- verlangen. Kraft der Verwei- sung im § 29 der Gesetzesvorlage soll der Gebührenrahmen des Verwaltungsgebüh- rentarifs neu auch für Beurkundungen und Beglaubigungen gelten, welche vom Grundbuchamt vorgenommen werden. Im Rahmen der Revision des Beurkundungs- gesetzes und des Verwaltungsgebührentarifs kann dann die Neuregelung der Beur- kundungs- und Beglaubigungsgebühren geprüft werden.

## **5. Abschnitt: Übergangs- und Schlussbestimmungen**

### **§ 29 Aufhebung bisherigen Rechts**

Auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes ist das Gesetz über den Gebührentarif im Grundbuchwesen vom 28. Februar 1980 aufgehoben.

### **§ 30 Änderung bisherigen Rechts**

Nachdem die Beurkundung von Pfanderrichtungsverträgen im Verwaltungsgebührentarif nicht explizit erwähnt wird und eine Regelung der Beurkundungsgebühren nicht im Grundbuchgebührentarif erfolgen sollte, wird in den Übergangs- und Schlussbestimmungen eine zusätzliche Bestimmung mit dem Untertitel 'Änderungen bisherigen Rechts' aufgenommen. Er betrifft die Bestimmungen des Verwaltungsgebührentarifs, welche gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des Grundbuchgebührentarifs eine Änderung erfahren müssen.

### **§ 31 Anwendbares Recht**

Übergangsrechtlich wird folgende Regelung getroffen: Gebührenpflichtige Handänderungen und Pfanderrichtungen werden nach neuem Recht beurteilt, wenn die Anmeldung zur Grundbucheintragung nach Inkrafttreten erfolgt. Für die übrigen Gebühren geltend die allgemeinen Regeln.

### **§ 32 Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt nach Genehmigung durch den Bund und nach unbenützter Referendumsfrist (§ 34 der Kantonsverfassung) oder nach der Annahme durch das Volk am Tage nach der Veröffentlichung im Amtsblatt in Kraft.

## **L. Stellungnahme des Regierungsrates zur Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003**

Der Auftrag des Motionärs an den Regierungsrat, das Gesetz über den Gebührentarif im Grundbuchwesen bezüglich der gemengsteuerrelevanten Tatbestände im Sinne

einer Reduktion sowie bezüglich der Praktikabilität/Handhabung zu revidieren, wird wie folgt begründet:

Die Ausgaben der Öffentlichen Hand würden seit Jahren stärker als die Einnahmen wachsen. Als Folge davon nehme der Staat unter anderem zu Gebührenerhöhungen Zuflucht, was problematisch sei. Im Grundbuchgebührentarif gebe es mehrere Tarifposten, die Gemengsteuercharakter hätten. Es handle sich hierbei um Gebühren, die zusätzlich zur ausgewiesenen Gebühr eine Steuer enthielten, wie zum Beispiel die Gebühr für Schuldbrieferrichtungen, die 3 Promille der Pfandsumme betrage. Bei einer Pfandsumme von beispielsweise Fr. 100'000.-- ergebe dies eine Gebühr von Fr. 300.--, welche als aufwandgerecht qualifiziert werden könne. Erhöhe sich aber die Pfandsumme auf beispielsweise Fr. 800'000.--, so ergebe dies bei einem Satz von 3 Promille eine Gebühr von Fr. 2'400.--. Diese Gebührenhöhe liege über dem tatsächlichen Aufwand, der nicht höher sei als bei einer Schuldbrieferrichtung mit einer Pfandsumme von Fr. 100'000.--. Der Aufwand bleibe sich unabhängig der Höhe der Pfandsumme grundsätzlich gleich. Deshalb enthalte die Gebühr für die Schuldbrieferrichtung bei einer Pfandsumme von Fr. 800'000.-- einen Steueranteil von ca. Fr. 2'100.--, was als Gemengsteuer zu qualifizieren sei. Folglich sei eine Reduktion angezeigt; dies könne möglicherweise damit erreicht werden, dass zumindest ein Maximalbetrag festgelegt werde. Im Übrigen sei der heutige Gebührentarif mittels Revision in punkto Anwendung und Umsetzung kompliziert, weshalb er praktikabler zu gestalten sei. Dies zeige sich am Beispiel von § 5 des Gebührentarifs. Die Bestimmung privilegiere Sachverhalte, welche nicht klar und eindeutig umschrieben seien. In diesem Zusammenhang sei unklar, was unter die Privilegierung falle. Dies führe zu einem hohen Abklärungsbedarf und -aufwand und letztlich auch zu kosten- und zeitintensiven Beschwerdefällen. Klarstellung in diesen und ähnlichen Punkten sei somit angezeigt.

Die Motion ist dem Regierungsrat am 26. Juni 2003 zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen worden.

Der Regierungsrat ist der Auffassung, dass das Anliegen des Motionärs, für Gebühren mit Gemengsteuercharakter eine Reduktion vorzusehen, aus folgenden Gründen nicht weiter zu verfolgen ist: Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht nur noch Gemengsteuern bei Handänderungen und für die Errichtung von Grundpfandrechten vor. Er verzichtet auf die Erhebung von Gemengsteuern für die Begründung von Stockwerkeigentum, die Umstrukturierung von Unternehmungen, die Änderung der

Eigentumsform und die Vormerkung verschiedener Rechtsverhältnisse. Die Folge davon sind finanzielle Entlastungen für die Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer und eine Verminderung der staatlichen Einnahmen. Die Ausdehnung der Handänderungsgebühr auf Tatbestände wirtschaftlicher Handänderungen vermag diesen Ausfall nicht völlig zu kompensieren, da einzelne dieser Tatbestände bereits unter geltendem Recht wenn auch nicht zur Erhebung von Handänderungsgebühren, so doch zur Erhebung von Promillegebühren führte.

Von einer Maximalgebühr oder einer Staffelung des Gebührensatzes bei Pfanderrichtungen mit hoher Pfandsumme würden vor allem wohlhabende und juristische Personen profitieren. So würde beispielsweise von einer degressiven Staffelung des Gebührensatzes ab einer Pfandsumme von Fr. 1'000'000.-- namentlich der Mittelstand nicht profitieren, so dass die Privilegierung nicht als Massnahme der Eigentumsförderung verstanden werden könnte. Es ist sozialpolitisch nicht erwünscht, dass der Mittelstand, der die meisten Grundpfandrechte mit Pfandsummen bis zu 1 Million errichtet, höher belastet wird, als andere Kreise. Dies würde dem Gebot der Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen. Unternehmungen wiederum erfahren durch die bundesrechtlich vorgesehene Befreiung von den Handänderungsgebühren mit Gemengsteuercharakter im Falle einer Umstrukturierung zusätzlich eine erhebliche finanzielle Entlastung. Gegen eine degressive Staffelung des Gebührensatzes bei Pfandrechtserrichtungen spricht schliesslich die Tatsache, dass die Belastung grundbuchlicher Vorgänge im Kanton Zug mit Gemengsteuern im Vergleich zu anderen Kantonen insgesamt sehr moderat ist. Zwar ist der Gebührensatz für Grundpfanderrichtungen im interkantonalen Vergleich nicht der tiefste. Dieser Nachteil wird aber durch die ausserordentlich tiefen Handänderungsgebühren mehr als nur kompensiert. Im Übrigen muss der Regierungsrat der Auffassung des Motionärs, wonach der Staat als Folge des Ausgabenwachstums der öffentlichen Hand problematische Gebührenerhöhungen vornehme, vehement widersprechen. Seit dem Inkrafttreten des geltenden Gebührentarifs vor bald 25 Jahren haben sich die Gebührensätze nicht verändert und auch de lege ferenda ist - ausser bei den längst nicht mehr kostendeckenden und frankenmässig äusserst bescheidenen echten Gebühren - keine Anhebung des Gebühreenniveaus vorgesehen. Die vom Regierungsrat vorgeschlagene Verbesserung des bestehenden Gesetzesinstrumentariums vereinfacht die Rechtsanwendung und reduziert den administrativen Aufwand. Kosteneinsparungen sind die Folge. Indem die steuerbaren Tatbestände und die Berechnungsgrundlage für die Erhebung von Gemengsteuern klar umschrieben und die geltende Rechtsprechung festgeschrieben werden, erhöht

sich die Rechtssicherheit. Dies dürfte letztlich auch dazu führen, dass die Zahl zeitintensiver Beschwerdefälle abnimmt. Die Motion von Heinz Tännler ist daher in diesem Punkte nicht erheblich zu erklären.

Was die vom Motionär kritisierten formellen Unzulänglichkeiten des geltenden Rechts anbelangt, so schafft der Revisionsentwurf die gewünschte Klarheit, unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung zum geltenden Recht. Die Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003 ist daher - soweit sie eine Verbesserung des gesetzlichen Instrumentariums fordert - erheblich zu erklären und als erledigt abzuschreiben.

#### **M. Vernehmlassungsergebnis**

Aus der Vernehmlassung werden nachfolgend einige wesentliche Ergebnisse in Erinnerung gerufen und kommentiert:

Grundsätzlich wird der Entwurf von einer Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer gut aufgenommen. Das mit der Totalrevision primär verfolgte Ziel der Verbesserung der Systematik wird allgemein begrüsst. Bürgerliche Kreise vermissen eine klarere Zielsetzung. Es sei insbesondere nicht auszumachen, ob der Regierungsrat mehr Einnahmen generieren oder den Wirtschaftsstandort Zug und die Wohneigentumsbildung fördern wolle. Mit Bezug auf die Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003 wird behauptet, diese sei vom Regierungsrat nicht umgesetzt worden. Eine Partei und einige Organisationen lehnen den Gesetzesentwurf vollumfänglich ab. Sie haben aus diesem Grunde keine Anträge zu den einzelnen Gesetzesbestimmungen formuliert. Die Gemeinden weisen übereinstimmend darauf hin, dass einige Punkte, die bisher immer wieder zu Diskussionen Anlass gegeben hätten, nun verbindlich geklärt würden. Wie die Gemeinden haben auch alle anderen Teilnehmerinnen und Teilnehmer im Vernehmlassungsverfahren zahlreiche Verbesserungsvorschläge formuliert, die Eingang in den überarbeiteten Gesetzesentwurf gefunden haben.

Die wichtigste Kontroverse betrifft die Beibehaltung des bisherigen Systems der Erhebung von Gemengsteuern bei Handänderungen, aber auch bei Pfanderrichtungen sowie die Tatsache, dass dieses System auch noch auf 'wirtschaftliche Handänderungen' ausgedehnt wird. Für die Gemeinden und die Linksparteien von zentraler



Bedeutung ist, dass an der Besteuerung des Grundstückverkehrs mindestens im bisherigen Umfang festgehalten wird. Ein Verzicht auf die Erhebung von Handänderungsgebühren - wie dies im Kanton Zürich von den Stimmberechtigten beschlossen wurde - kommt für sie nicht in Frage. Sie hätte zur Folge, dass die ordentlichen Steuern erhöht werden müssten, um den Ausfall der Handänderungsgebühren zu kompensieren. Nach Ansicht der Gemeinden hätte man sich im Zusammenhang mit dem NFA gar eine Erhöhung der im interkantonalen Vergleich niedrigen Handänderungsgebühren überlegen können.

Genau den gegenteiligen Standpunkt nehmen die bürgerlichen Kreise ein, welche in der Tendenz übereinstimmend den vollständigen Verzicht auf die Besteuerung des Grundstücksverkehrs sowie der Errichtung bzw. Änderung von Grundpfandrechten fordern. Sie beantragen einen Systemwechsel gemäss dem vom Regierungsrat skizzierten Modell 2, nämlich die Einführung kostendeckender Gebühren für sämtliche grundbuchliche Aktivitäten und Dienstleistungen. Es sei nicht einzusehen, weshalb beispielsweise der Käufer eines Einfamilienhauses, der wie alle übrigen natürlichen und juristischen Personen bereits Einkommens- und Vermögenssteuern entrichte, noch mit einer Handänderungssteuer belastet werden soll. Dies umso mehr, als Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken bereits separat mit der Grundstückgewinnsteuer belastet würden. Vehement abgelehnt wird auch die Belastung wirtschaftlicher Handänderungen. Die nachhaltige Sanierung der Zuger Staatsfinanzen, insbesondere im Hinblick auf die Mehrbelastungen durch die NFA, habe durch Aufgabenverzicht und Sparen und nicht durch Einführung neuer Steuern zu erfolgen.

Der Forderung, auf die Erhebung von Gemengsteuern gänzlich zu verzichten, kann angesichts der damit verbundenen finanziellen Einbussen sowohl für den Kanton als auch für die Gemeinden, nicht Rechnung getragen werden. Aufgrund der neuesten Erhebungen über die Gebühreneinnahmen in den Monaten August bis Dezember 2004, welche auf Seite 68 in tabellarischer Form wiedergegeben werden, liegt der (hochgerechnete) prozentuale Anteil der Gebühreneinnahmen des Kantons mit Gemengsteuercharakter am Gesamtertrag des Jahres 2004 (gemäss Hochrechnung: Fr. 9'954'814.92; effektiv: Fr. 10'200'288.79) bei über 88 Prozent. Auf die Handänderungsgebühren entfallen davon ca. 60 Prozent, auf die Pfanderrichtungsgebühren ca. 28 Prozent. Mit der von einzelnen Vernehmlassungsteilnehmerinnen bzw. -teilnehmern geforderten Abschaffung der Handänderungsgebühr wäre ein Gebührenaufschlag von über 6 Mio. Franken verbunden. Den Gemeinden würden Gebühreneinnahmen in derselben Höhe entgehen. Um den Gesamtaufwand des

Grundbuchamtes - er betrug im Jahre 2004 Fr. 3'295'800.- zu decken, reichen die echten Gebühreneinnahmen von (hochgerechnet) Fr. 486'272.20 im Jahre 2004 nicht aus. Im Falle der Einführung kostendeckender Gebühren müssten die Gebührenansätze um das sechs- bis siebenfache erhöht werden. Am Einnahmeausfall des Kantons in der Höhe von (hochgerechnet) Fr. 8'787'762.-- und der Gemeinden in der Höhe von (hochgerechnet) Fr. 6'031'638.-- würde sich dadurch nichts ändern.

Nach eingehender Beratung der im Vernehmlassungsverfahren gestellten Anträge beschliesst der Regierungsrat, an der vorgeschlagenen Konzeption festzuhalten. Zahlreiche Verbesserungsvorschläge seitens der im Vernehmlassungsverfahren Teilnehmenden sind in die Vorlage eingeflossen. Der Forderung, auf die Erhebung von Gemengsteuern, insbesondere Handänderungsgebühren, gänzlich zu verzichten, kann angesichts der angespannten Finanzlage des Kantons Zug infolge des NFA nicht Rechnung getragen werden. sind. Ein Verzicht auf die Erhebung von Gemengsteuern würde darüber hinaus eine falsche Signalwirkung in der übrigen Schweiz auslösen und - wie die Gemeinden zu Recht betonen - das Bild des 'Steuerparadieses' Kanton Zug um eine weitere Facette erweitern. Was die Berücksichtigung wirtschaftlicher Gegebenheiten bei der Erhebung von Handänderungsgebühren anbelangt, so wirkt sich diese nicht nur zu Ungunsten, sondern auch zu Gunsten der Gebührenpflichtigen aus. So hat insbesondere die Belastung 'wirtschaftlicher Handänderungen' mit Handänderungsgebühren zur Folge, dass viele heute zur Erhebung von Gemengsteuern führende Vorgänge in Zukunft gemengsteuerfrei abgewickelt werden können, weil sich an den wirtschaftlichen Gegebenheiten nichts ändert. Die Belastung wirtschaftlicher Handänderungen mit Handänderungsgebühren unter gleichzeitiger Befreiung von zivilrechtlichen Handänderungen, die mit keiner Veränderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht verbunden sind, bilden die beiden Seiten ein und desselben Konzepts. Auch die Befreiung rechtfertigt sich somit nur so lange als das gesetzgeberische Konzept der Belastung wirtschaftlicher Handänderungen mit Handänderungsgebühren beibehalten wird.

## **N. ANTRAG**

Gestützt auf diese Ausführungen **b e a n t r a g e n** wir Ihnen,

1. auf die Vorlage Nr. 1316.2 - 11676 einzutreten und ihr zuzustimmen;

2. die Motion von Heinz Tännler vom 15. Mai 2003 (Vorlage Nr. 1122.1 - 11160) teilweise - soweit sie eine Verbesserung des gesetzlichen Instrumentariums fordert - erheblich zu erklären und als erledigt abzuschreiben.

Zug, 12. April 2005

Mit vorzüglicher Hochachtung

REGIERUNGSRAT DES KANTONS ZUG

Die Frau Landammann: Brigitte Profos

Der Landschreiber: Tino Jorio

**Beilagen**

- Tabelle Gebühreneinnahmen 2004
- Tabelle Handänderungen Pensionskassen