

# Steuerharmonisierungsbedarf bei der Übertragung von Grundstücken im Fusionsgesetz

## I Einleitung

Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von Personen- und Kapitalunternehmen ist die Steuerneutralität der vorzunehmenden Transaktionen im Bereich der direkten Steuern, der Mehrwertsteuer<sup>1</sup>, der Verrechnungssteuer sowie der Emissionsabgabe gewährleistet.<sup>2</sup> Auch der hängige Entwurf zum Fusionsgesetz<sup>3</sup> wird daran festhalten. Wie die folgende Abhandlung zeigt, besteht dagegen im Bereich der Übertra-

gung des Eigentums an Grundstücken, die meist bei Umstrukturierungen in grossem Mass vorgenommen werden muss, noch erheblicher Harmonisierungsbedarf.

Die (formellrechtliche oder wirtschaftliche) Übertragung des Eigentums an Grundstücken bzw. die bei diesem Vorgang erzielten Gewinne sind einer Vielzahl verschiedener kantonaler Steuern unterworfen. Zu nennen sind zu aller Erst die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer. Hinzu kommen Abgaben auf der Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch und Notariatsgebühren, die beide meist einen Gebühren- und einen Steueranteil umfassen (Gemengsteuern<sup>4</sup>).

Der Bund erfasst Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen mit der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer.

Im Folgenden bleiben Steuern und Abgaben ohne Zusammenhang mit einer Übertragung an Grundstücken, insbesondere spezielle Vermögensteuern wie die Liegenschaftsteuer (Grundsteuer) und die Minimalsteuern auf Grundbesitz unberücksichtigt.<sup>5</sup>

## II Übersicht über die geltende Abgabenordnung bei der Übertragung von Grundstücken

Die beigefügte Tabelle gibt einen Überblick über die geltenden kantonalen Abgabenordnungen im Bereich der Übertragung von Grundstücken. Aufgezeigt werden die Tarife im Bereich der Grundstückgewinnsteuer, der Handänderungssteuer und der Grundbuchgebühren. In den Fussnoten finden sich die Fundstellen der den Abgaben zugrundeliegenden Erlasse in den systematischen Rechtssammlungen der einzelnen Kantone.

ERWIN R. GRIESSHAMMER



*lic. oec. HSG et lic. iur.,  
Fürsprecher,  
Partner Vischer,  
Zürich*

PETER HETTICH



*Dr. iur. HSG  
Mitarbeiter Vischer,  
Zürich*

Die Grundstückgewinnsteuer ist entweder dualistisch (D) oder monistisch (M) ausgestaltet. Im dualistischen System sind sowohl die Tarife der Gewinnsteuer (links) als auch der Grundstückgewinnsteuer (rechts) angegeben. Es handelt sich um die jeweiligen Minimal- bzw. Maximaltarife; aufgrund der verschiedenen kantonalen Systeme (Berechnungsgrundlagen, Be-

## Inhaltsübersicht

- I Einleitung
- II Übersicht über die geltende Abgabenordnung bei der Übertragung von Grundstücken
  - A Bund
  - B Kantone
    - 1 Grundstückgewinnsteuer
    - 2 Handänderungssteuer
    - 3 Grundbuchabgaben
    - 4 Notariatsabgaben
- III Anhaltender Harmonisierungsbedarf
  - A Aus steuerrechtlicher Sicht lückenhafter Entwurf zu einem Fusionsgesetz
  - B Keine Harmonisierungskompetenz des Bundes
  - C Eingriff aufgrund Verteilung des Bundeszivilrechts
  - D Zulässigkeit punktueller Eingriffe in grundsätzlich kantonale Kompetenzen
- IV Schlussbetrachtung
  - Tablelle

- <sup>1</sup> Umstrukturierungen beinhalten meist einen Leistungsaustausch und stellen daher mehrwertsteuerrechtlich einen steuerpflichtigen Vorgang dar (Ausnahme etwa: Umwandlung von einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, Übertragen von Teilbeteiligungsrechten im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG). Da die entsprechende Leistung meist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wird die Mehrwertsteuer regelmässig gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG im Meldeverfahren entrichtet. Vorbehalten bleibt die Besteuerung des Eigenverbrauchs infolge Nutzungsänderung. Dazu ausführlich *Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000, 133 ff.
- <sup>2</sup> Einkommensteuer: Art. 8 Abs. 3 StHG bzw. Art. 19 DBG; Gewinnsteuer: Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. Art. 61 DBG; Grundstückgewinnsteuer: Art. 8 Abs. 3 StHG, Mehrwertsteuer: Art. 47 Abs. 3 MWSTG (Entrichtung der Steuer im Meldeverfahren); Verrechnungssteuer: Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG; Emissionsabgabe: Art. 6 Abs. 1 lit. a<sup>bis</sup> StG.
- <sup>3</sup> Entwurf zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG), BBl 2000 4531–4578.
- <sup>4</sup> Zum Begriff *Höhn Ernst/Robert Waldburger*, Steuerrecht Band 1, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 1 N 8.
- <sup>5</sup> Dazu *Höhn/Waldburger* (Anm. 4), § 23.
- <sup>6</sup> Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. Art. 58 DBG; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 (Separatum).
- <sup>7</sup> Art. 16 Abs. 3 DBG.

sitzdauerabzüge/-zuschläge) ist ein Vergleich leider kaum konizis zu bewerkstelligen. Bei den Grundbuchgebühren sind Maximalgebühren, soweit vorhanden, angegeben. Absteigende Promillebereiche deuten auf einen degressiven Tarif hin.

### A Bund

Der Bundesgesetzgeber hat aus fiskalpolitischen Gründen auf die Erhebung einer separaten Grundstückgewinnsteuer verzichtet, doch werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen von der **Einkommen- bzw. Gewinnsteuer** erfasst.<sup>6</sup> Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind grundsätzlich steuerfrei<sup>7</sup>, doch ist an die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu erinnern, wonach **steuerbarer Liegenschaftshandel** schon vorliegt, wenn «der Steuerpflichtige An- und Verkäufe nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätig, son-

dem wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut».<sup>8</sup>

## B Kantone

### 1. Grundstückgewinnsteuer

Die Grundstückgewinnsteuer ist aufgrund der Deckungsgleichheit von Steuergut und Steuerobjekt bzw. Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage als direkte Steuer ausgestaltet (**Spezialeinkommensteuer**).<sup>9</sup> Sie unterliegt daher klar dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV und damit den Bestimmungen des StHG. Die separat von anderen Steuern erhobene Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer, da sie unabhängig von der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erhoben wird.<sup>10</sup>

Aufgrund des StHG sind die Kantone zur **Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer verpflichtet**.<sup>11</sup> Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach Art. 12 Abs. 1 StHG zunächst Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.<sup>12</sup>

Die Besteuerung von Gewinnen auf der Übertragung von Grundstücken im Geschäftsvermögen ist nicht im Detail harmonisiert:

Im sogenannt **monistischen System** wird die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erhoben (allgemeine Objektsteuer). Diese Gewinne sind nach Art. 12 Abs. 4 StHG von der Einkommen- und Gewinnsteuer auszunehmen oder an diese anzurechnen.<sup>13</sup> Zum Stichtag 1. Januar 2003 kennen die Kantone BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TI, UR, ZH das monistische System.

Im sogenannt **dualistischen System** werden die Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens mit der ordentlichen Einkommen- bzw. Ge-

winnsteuer erfasst. Eine separate Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben. Zum Stichtag 1. Januar 2003 kennen die Kantone AG, AI, AR, FR, GE, GL, GR, LU, NE, OW, SG, SH, SO, TG, VD, VS, ZG das dualistische System.

Die Kantone sind in der Wahl ihres Systems frei. Eine **Vereinheitlichung der kantonalen Steuersysteme** zeichnet sich bisher nicht ab.<sup>14</sup>

Sowohl für das monistische als auch das dualistische System sieht die Steuerharmonisierungsgesetzgebung einen **«Steueraufschub»** bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG vor (Art. 12 Abs. 4 StHG).<sup>15</sup> Dieser Steueraufschub ist denn auch heute mit Ablauf der Umsetzungsfrist in allen Kantonen verankert.<sup>16</sup>

### 2. Handänderungssteuer

Die Handänderungssteuern knüpfen als Rechtsverkehrssteuern an der (formellrechtlichen oder wirtschaftlichen) Handänderung von Grundstücken an. Steuerbemessungsgrundlage<sup>17</sup> ist die vom Erwerber erbrachte Gegenleistung (Kaufpreis) für das Grundstück. Liegt die Gegenleistung unter dem Verkehrswert, wird i.d.R. ersatzweise auf diesen abgestellt.<sup>18</sup>

Als **indirekte** Steuer unterliegt die Handänderungssteuer nicht dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV.<sup>19</sup> Die Erhebung und Ausgestaltung der kantonalen und kommunalen Handänderungssteuern sind daher vielgestaltig. Die Kantone AG, GL, SH, TI, UR, VS, ZG kennen keine eigene Handänderungssteuer, sondern erheben eine entsprechende Steuer zusammen mit den Grundbuchgebühren (Gemengsteuer).

Die Kantone fühlen sich denn auch frei in der Entscheidung, ob sie **Umstrukturierungen** von den Handänderungsabgaben befreien wollen oder nicht. Die Kantone AI, AR, BE, BL (50%), BS, FR, LU, NE, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, ZH sehen eine Befreiung ganz oder teilweise vor. Nur die Kantone GE, JU, VD erheben die Handände-

- 8 BGE 125 II 113 = ASA 67, 644 = StR 54 (1999), 327 = StE 1999 B23.1 Nr. 41 = ZStP 1999, 70 m.w.H. Weiter *Danielle Yersin*, La Distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, ASA 67 (1998), 97 ff.; *Höhn/Waldburger* (Anm. 4), § 14 FN 46.
- 9 Vgl. *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995, 138; *Höhn/Waldburger* (Anm. 4), § 3 N 73 ff.; *Klaus A. Vallender*, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, ASA 61 (1992), 268 f.; *Markus Langenegger*, Handbuch der bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri-Bern 2002, 36 f. Andere Autoren stellen auf das Verhältnis zwischen Steuersubjekt und Steuerträger ab; vgl. *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002, N 2662 ff.
- 10 Vgl. Botschaft StHG (Anm. 6), 36 f., 99; *Höhn/Waldburger* (Anm. 4), § 22 N 7.
- 11 Vgl. *Bernhard Zwahlen*, Kommentar zu Art. 12 StHG, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), *Martin Zweifel/Peter Athanas* (Hrsg.), Basel/Frankfurt a.M. 1997, N 1.
- 12 Art. 12 Abs. 1 StHG.
- 13 Eine kumulative Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer mit der Einkommen- und Gewinnsteuer, wie sie vom Kanton Tessin praktiziert wurde, ist nicht mehr möglich; vgl. *Anton Baur*, Die Besteuerung von Gewinnen aus dem «gewerbmässigen» Handel mit Liegenschaften des Privatvermögens beim Bund und im Kanton Tessin, Neues zum Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, *Walter R. Schlupe/Peter R. Isler* (Hrsg.), Zürich 1993, 281 f.
- 14 Vgl. *Zwahlen* (Anm. 11), N 4.
- 15 Zum Begriff des «Steueraufschubs» bei formwechselnden Umwandlungen, *Markus Reich*, Umwandlung von Genossenschaften in Aktiengesellschaften ohne Änderung der Rechtsträgerschaft, StR 1995, 515 ff., 523 f.
- 16 So praktisch überall schon vor Ablauf der Umwandlungsfrist; vgl. *Yolanda Müller*, Fusionen im Konzern II, ST 1996, 391 ff., 392.
- 17 Zu den Begriffen die Hinweise in FN 9.
- 18 Z.B. Art. 243 StG SG; § 11 HStG SZ; nicht aber § 230 StG ZH; Art. 6 HPG.

rungssteuer im Falle von Umstrukturierungen voll. Gerade diese Kantone gehören auch zur tariflichen Spitzengruppe: GE 3%; JU 2,1% und VD 2,2%.

### 3. Grundbuchabgaben

Ausser BE (und AG im Falle von Umstrukturierungen) verlangen die Kantone für die Änderung des Eigentümers im Grundbuch eine **Abgabe abhängig vom Verkehrswert** (Registerabgabe).<sup>20</sup>

Soweit dem Gebührenpflichtigen für seine Abgabe eine Gegenleistung zufließt, handelt es sich dabei um eine Verwaltungsgebühr (Kausalabgabe). Bei der Bemessung der Abgabe ist, wo eine formell-gesetzliche Grundlage fehlt, grundsätzlich vom Wert der Leistung auszugehen, welcher sich als Auffluss von Art. 9 BV nach dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip bestimmt.<sup>21</sup> Starre «Promille-Gebühren» werden unter diesen Gesichtspunkten zu Recht als fragwürdig beurteilt.<sup>22</sup>

Das **Kostendeckungsprinzip** besagt, dass der Gesamtertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht übersteigen darf.<sup>23</sup> Die Definition des fraglichen

- 19 Vgl. *Francis Cagianut*, Kommentar zu Art. 42<sup>quinquies</sup> [a]BV, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, *Jean-François Aubert* et al. (Hrsg.), Basel 1987–1996, N 4; III/B.
- 20 Z.B. 2,5‰ gemäss Ziff. 2.2.1 Notariatsgebührenverordnung ZH; 5‰ gemäss § 8 Abs. 1 G über die Grundbuchabgaben AG. Der Kanton Bern erhebt eine fixe Gebühr von 100 Taxpunkten (entspricht CHF 100).
- 21 Vgl. *Blaise Knapp*, Grundlagen des Verwaltungsrechts Band II, 4. A., Basel/Frankfurt a.M. 1993, 658 ff.; *Häfelin/Haller* (Anm. 9), N 2636 ff.
- 22 Vgl. BGE 82 I 281; BGE 105 Ia 2; BGE 120 Ia 171 = Pra 84, Nr. 162; ZBl 1997, 373.
- 23 Vgl. *Häfelin/Haller* (Anm. 9), N 2637 m.w.H.

Verwaltungszweigs wird weitgehend den Kantonen überlassen und darf auch weniger einträgliche Amtstellen umfassen. So verwundert es nicht, dass gemäss neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts eine «Gebühr» in der Höhe von 2,5‰ (der Pfandsumme eines Schuldbriefs) das Kostendeckungsprinzip nicht verletzt.<sup>24</sup> Dennoch liegt u.E. auf der Hand, dass der eigentliche Aufwand bei Registeränderungen weitgehend unabhängig vom Interessenwert (z.B. dem Verkehrswert eines Grundstücks) ist.

Das Kostendeckungsprinzip wird denn auch dahingehend relativiert, dass die Kosten nicht dem tatsächlich verursachten Aufwand entsprechen müssten; der Ausgleich eines Ausfalls aus Verrichtungen, für die – etwa wegen mangelnden (wirtschaftlichen) Interesses – keine kostendeckende Entschädigung erhoben werden kann, mittels Gebühren aus bedeutenden Geschäften ist der Verwaltung nicht verwehrt. Gewisse **Querfinanzierungen** müssen somit in Kauf genommen werden.<sup>25</sup>

Ferner sei es zulässig, einerseits die Leistungsfähigkeit der staatlichen Einrichtung und die mit der amtlichen Handlung verbundene Verantwortung, andererseits die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen und dessen Interessen an der Amtshandlung konkret zu berücksichtigen. Die Gebühr darf jedoch nach dem **Äquivalenzprinzip** zum objektiven Wert der Leistung nicht in ein offensichtliches Missverhältnis geraten und muss sich in vernünftigen Grenzen bewegen.<sup>26</sup> Für die Grundbuchabgabe heisst dies in erster Linie, dass durch diese die Benützung der grundbuchlich eintragungspflichtigen zivilrechtlichen Institute weder verunmöglicht noch übermässig erschwert werden darf.<sup>27</sup>

Nach dem Gesagten kann davon ausgegangen werden, dass der dem kantonalen Gesetzgeber zur Verfügung gestellte **Gebührenrahmen durch das Bundesgericht weit gezogen wird.**<sup>28</sup>

Sollte der Gesetzgeber die beschriebenen Grenzen der Abgabebemessung dennoch überschreiten, so gilt der die eigentliche Verwaltungsgebühr übersteigende Teil der Abgabe als Steuer. Für die Erhebung einer solchen Gemengsteuer müssen die gleichen **Voraussetzungen erfüllt sein wie bei einer normalen Steuer.** Insbesondere müssen die in Art. 127 BV umschriebenen Anforderungen erfüllt sein: Die Ausgestaltung der Steuer, namentlich der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln.

Dass die **Kantone kompetent sind**, eine solche Steuer zu erheben (vgl. die Einschränkungen in Art. 134 BV), ist in Lehre und Rechtsprechung unbestritten.<sup>29</sup>

In einem frühen Entscheid des Bundesgerichts zu Grundbuchabgaben, in welchem eine Abgabe von 15‰ für die Eintragung eines Schuldbriefs zu prüfen war, wurde die Ausscheidung zwischen Steuer und Gebühr so vorgenommen, dass die Abgabe **in der Höhe von 7‰ als Steuer** qualifiziert wurde.<sup>30</sup> Der eigentliche Gebührenteil der Abgabe bzw. der Wert der Gegenleistung betrug damit im konkreten Fall 8‰ des Interessenwertes. In dieser Höhe könnte die «Gebühr» in einigen Kantonen die Handänderungssteuer sowie die Notariats- und Grundbuchgebühr zusammen abdecken. M.a.W. könnte nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zumindest ein Teil der Handänderungssteuern auch unter dem Titel «Verwaltungsgebühr» erhoben werden, was den **bundesgerichtlichen Gebührenrahmen als zu weit erscheinen lässt.** Die meisten Kantone qualifizieren denn auch schon weit niedrigere Promilleabgaben als Gemengsteuer und regeln diese Abgaben im formellen Gesetz.<sup>31</sup>

Die Spannweite bei den erhobenen Grundbuchgebühren reicht von 100.– (BE) bis 3‰ (GE) bei Kantonen mit Handänderungssteuer bzw. bis

- <sup>24</sup> Vgl. BGE 126 I 180; BGE 103 Ia 80.
- <sup>25</sup> Vgl. BGE 126 I 180, 191; BGE 103 Ia 85, 88; *Knapp* (Anm. 21), 666.
- <sup>26</sup> Vgl. BGE 126 I 180, 191; BGE 103 Ia 85, 88.
- <sup>27</sup> Vgl. IV.
- <sup>28</sup> Vgl. BGE 103 Ia 80, 84.
- <sup>29</sup> Z.B. BGE 82 I 281, 284.
- <sup>30</sup> Vgl. BGE 82 I 281; darauf verwiesen in BGE 126 I 180, 187. Anders die Beurteilung des zürcherischen Verwaltungsgerichtes in ZBGR 83, 347 ff., 350.
- <sup>31</sup> Vgl. VerwGer ZH vom 23.8.2001 = ZBGR 83, 347 ff., 350 = RB 2001, 40 f.
- <sup>32</sup> Z.B. 1‰ gemäss Ziff. 1.1.1 Notariatsgebührenverordnung ZH. Demgegenüber kennt das freie Notariat von Bern einen degressiven Gebührentarif zwischen 5‰ (bis CHF 200 000) und 1/2‰ (ab CHF 10 000 000).
- <sup>33</sup> Gemäss Auskunft des schweizerischen Notarenverbands kennen AI, AR, SH, SZ, TG, ZH das Amtsnotariat; AG, BE, BS, FR, GE, NE, JU, TI, UR, VD, VS kennen ein freiberufliches Notariat (oder Berufsnotariat); BL, GL, GR, LU, NW, OW, SG, SO, ZG kennen Mischformen, bei denen der Amts- und der Berufsnotar je ihren eigenen Beurkundungsbereich haben; in einigen Kantonen mit Mischform können sich die Zuständigkeiten aber auch überschneiden (vgl. GR: Kreisnotar und patentierter Notar); <http://www.notairesuisse.ch> (27.12.2002).
- <sup>34</sup> Vgl. BGE 103 Ia 85 ff., 87. Anders die Beurteilung in ZR 76, Nr. 78, BLVGE 2000, 85 ff. und BGER in ZBGR 48, 155. Nach einem Entscheid des Kantonsgerichts SZ in ZBGR 73, 286 ff., 289 soll – unter Berufung auf die widersprüchliche Bundesgerichtspraxis – für die Abgrenzung von Gebühr und Gemengsteuer die kantonale Organisationsform von Bedeutung sein, da im privaten Notariat Gemengsteuern unzulässig seien. Dadurch wird nun das Pferd endgültig am Schwanz aufgezümt, da nicht die Organisationsform der Verwaltung, sondern nur die Ausgestaltung der Abgabe für deren Qualifikation relevant sein kann.
- <sup>35</sup> Vgl. BGE 103 Ia 90.
- <sup>36</sup> Vgl. BGE 83 I 89 f. Im konkreten Fall wurde eine Gebühr für die Ausstellung von drei Erbgangsurkunden für die Übertragung von Liegenschaften von CHF 5901.80, 3‰ des amtlichen Wertes, als zu hoch bezeichnet. Angemessen sei eine Gebühr von 5–20 Franken (zzgl. 30% Teuerungszulage).

11‰ (TI) bei Kantonen ohne eigene Handänderungssteuer. Nur sehr wenige Kantone (AG, BS, SG, SH, TG, ZG) sehen eine **Privilegierung von Umstrukturierungen** bei den Grundbuchgebühren vor.

#### 4. Notariatsabgaben

**Für die Beurkundung von Verträgen auf Eigentumsübertragung ist eine Gebühr abhängig vom Verkehrswert des Grundstücks geschuldet.**<sup>32</sup> Aufgrund der Systemunterschiede im kantonalen Notariatswesen wird nur kurz auf diese Abgaben eingegangen.<sup>33</sup>

Auch für die Notariatsgebühr gilt, dass die Abgabe i.d.R. unabhängig vom notariellen Aufwand der Beurkundung erhoben wird. Zumindest im freiberuflichen Notariat müssen die Notariatsgebühren aber **zwingend die oben beschriebenen Grundsätze für die Bemessung von Verwaltungsgebühren erfüllen**, da Steuern nur vom Staat, nicht aber von Privaten erhoben werden dürfen.<sup>34</sup>

Wie bei den Grundbuchgebühren steckt das Bundesgericht den **Spielraum des Gesetzgebers für die Erhebung von Notariatsgebühren weit**. Ob die Abgabe das Kostendeckungsprinzip erfüllt, wird aus praktischen Erwägungen gar nicht erst geprüft: «Eine solche umfassende Prüfung des ganzen Tarifs [würde] den Rahmen der konkreten Normenkontrolle bei weitem sprengen.»<sup>35</sup> Auch ein offensichtliches Missverhältnis hoher Gebühren zur erbrachten Leistung und eine damit einhergehende Erschwerung der Benützung des privatrechtlichen Institutes der öffentlichen Beurkundung<sup>36</sup> wird i.d.R. verneint: Niemand lasse «sich von der Veräusserung eines Grundstückes bzw. vom Kauf desselben abhalten, weil er statt 3 oder 4‰ 6 bis 7‰ des Vertragswertes für Beurkundungsgebühren aufwenden muss.»<sup>37</sup> Nicht von Belang sei auch, dass einige der in Frage stehenden Geschäfte der vom Notar zusätzlich zur Verfügung gestellten

Rechtsberatung nicht bedürfen und daher weniger Aufwand verursachen.

### III Anhaltender Harmonisierungsbedarf

#### A Aus steuerrechtlicher Sicht lückenhafter Entwurf zu einem Fusionsgesetz

Mit Datum vom 13. Juni 2000 hat der Bundesrat den Entwurf zum Fusionsgesetz verabschiedet. Neben den privatrechtlichen Aspekten der Fusion, der Spaltung und der Umwandlung von Gesellschaften befasst sich das Fusionsgesetz auch insbesondere mit Fragen der direkten Steuern; dies um zu vermeiden, dass den neuen privatrechtlichen Handlungsmöglichkeiten Hindernisse entgegenstehen, die sich aus dem Steuerrecht ergeben können.<sup>38</sup>

Der Revisionsentwurf beschränkt sich bei den direkten Steuern darauf, die Umstrukturierungsvorschriften offener zu formulieren, die steuerneutralen Umstrukturierungen von den steuerbaren Veräusserungen klar abzugrenzen und die im Fusionsgesetz vorgesehenen Umstrukturierungen zu erleichtern.<sup>39</sup> Im Bereich der Grundstückgewinnsteuern bringt der bundesrätliche Vorschlag kaum Fortschritte. Erhalten bleibt den Kantonen namentlich die Wahl zwischen monistischem und dualistischem System.<sup>40</sup>

Der Bundesrat verzichtet aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken ausdrücklich auf die Verankerung einer Regelung betreffend Handänderungsabgaben und Grundbuchgebühren.<sup>41</sup> Nach Ansicht der Autoren bleibt der Entwurf zu einem Fusionsgesetz daher in wichtigen steuerrechtlichen Fragen lückenhaft.

#### B Keine Harmonisierungskompetenz des Bundes

Grundsätzlich sind die Kantone in der Ausgestaltung ihres Steuersystems frei.<sup>42</sup> Sie werden aber insbesondere durch die Steuerharmonisierungsgesetzgebung des Bundes (Art. 129 BV; StHG) und den Ausschluss gewisser kantonaler Steuern (Art. 134 BV) in ihren Kompetenzen eingeschränkt. Eine weitere Einschränkung ist in Art. 6 ZGB zu erblicken.

Gemäss Art. 129 Abs. 1 Satz 1 BV legt der Bund Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Unter den Begriff der direkten Steuern fallen die Steuern auf dem Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen, die Steuern auf dem Gewinn (Reinertrag) und dem Eigenkapital (oder Vermögen) der juristischen Personen sowie die Grundstücksgewinnsteuern.<sup>43</sup>

Die Handänderungssteuer als indirekte Steuer fällt nicht in den Anwendungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes.<sup>44</sup>

Wie der Bundesrat beschränkt sich daher auch die Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen aus verfassungsrechtlichen Gründen – fehlende Harmonisierungskompetenz – auf eine «Empfehlung» an die Kantone, die Handänderungssteuern im Rahmen von Umstrukturierungen nicht zu erheben. Zwar erkennt die Arbeitsgruppe die Notwendigkeit einer Privilegierung von Umstrukturierungen im Bereich der Handänderungsabgaben, da insbesondere Westschweizer Kantone in grossem Umfang Handänderungsabgaben erheben und dadurch Umstrukturierungen erheblich erschweren oder vereiteln.

Etwas widersprüchlich weist die Arbeitsgruppe aber darauf hin, dass der Bund aufgrund seiner Rechtsetzungskompetenz im Zivilrecht berechtigt sein «muss», in die Steuerkompetenz der Kantone einzugreifen, da in gewissen Fällen die Gesetzgebung des Bundes durch die Kanto-

ne vereitelt werden könnte.<sup>45</sup> Auch nach der hier vertretenen Auffassung ist aber die Frage, ob der Bund die Handänderungssteuern harmonisieren

dürfte, davon zu trennen, ob sich ein punktueller Eingriff in die kantonale Steuerhoheit rechtfertigen lässt.

- <sup>37</sup> Vgl. BGE 103 Ia 95. Dies obwohl die Gebühr im Vergleich zu anderen Kantonen als «ungewöhnlich hoch» (sechsmal höher als der billigste Kanton) bezeichnet wurde und unter dem Gesichtspunkt des Äquivalenzprinzips als nicht ganz unbedenklich erschien.
- <sup>38</sup> Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 13. Juni 2000 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG), BBl 2000 4337–4530, 4339.
- <sup>39</sup> Vgl. Botschaft Fusionsgesetz (Anm. 38), 4369; Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, ST 1998, 8 ff.; kritisch zur vorgeschlagenen Regelung *Markus Reich*, Umstrukturierungen im Steuerrecht, ST 1998, 263 ff.
- <sup>40</sup> Vgl. *Conrad Stockar*, Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz, ST 1998, 51 ff., 54.
- <sup>41</sup> Vgl. Botschaft Fusionsgesetz (Anm. 38), 4352.
- <sup>42</sup> Vgl. z.B. BGE vom 3.4.2000 = ASA 2002, 22 f. = ZGBR 82, 118 ff.
- <sup>43</sup> *Cagianut* (Anm. 19), N 4; *Urs R. Behnisch*, Kommentar zu Art. 129 BV, Die Schweizerische Bundesverfassung, *Bernhard Ehrenzeller et al* (Hrsg.), Zürich/Lachen 2002, N 12.
- <sup>44</sup> Vgl. BGE vom 3.4.2000 = ASA 2002, 22 f. = ZGBR 82, 118 ff.
- <sup>45</sup> Vgl. Bericht Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen (Anm. 39), 17.
- <sup>46</sup> Vgl. BGE 98 Ia 168; BGE 98 Ia 491 ff., 495; BGE 91 I 197 ff., 198; ZR 76, Nr. 78.
- <sup>47</sup> Vgl. *Blaise Knapp*, Kommentar zu Art. 64 [a] BV, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, *Jean-François Aubert et al.* (Hrsg.), Basel 1987–1996, N 49; *Arnold Marti*, Zürcher Kommentar zu Art. 6 ZGB, Zürich 1998, N 50; *Hans Schmid*, Basler Kommentar zu Art. 6 ZGB, Basel 2002, N 24 f.; *Hans Huber*, Berner Kommentar zu Art. 6 ZGB, Bern 1966, N 213 f.
- <sup>48</sup> Vgl. *Marti* (Anm. 47), N 375, 380; vgl. weiter *Huber* (Anm. 47), N 214.
- <sup>49</sup> *Klaus A. Vallender*, Kommentar zu Art. 26 BV, Die Schweizerische Bundesverfassung, *Bernhard Ehrenzeller et al* (Hrsg.), Zürich/Lachen 2002, N 30 ff.

### C Eingriff aufgrund Vereitelung des Bundeszivilrechts

Die Kompetenz zur Gesetzgebung auf dem Gebiet des Zivilrechts tangiert die Befugnis der Kantone zum Erlass öffentlich-rechtlicher Normen, insbesondere des Abgabenrechts, grundsätzlich nicht (Art. 6 ZGB, Art. 3 BV).<sup>46</sup> Diese sog. **expansive Kraft des kantonalen öffentlichen Rechts** findet ihre Schranke insbesondere dort, wo sich das kantonale öffentliche Recht nicht auf schutzwürdige öffentliche Interessen stützen kann bzw. gegen Sinn und Geist des Bundeszivilrechts verstösst. Als besonderer Fall der Missachtung von Sinn und Geist des Bundeszivilrechts gilt die Vereitelung oder übermässige Erschwerung desselben.<sup>47</sup>

Eine «**Vereitelung des Bundeszivilrechts** liegt vor, wenn die rechtlichen oder tatsächlichen Anwendungsbedingungen für eine vom Bundeszivilrecht vorgesehene Regelung durch kantonales Recht grundsätzlich oder in einem grossen Teil der Fälle (nicht nur in besonders gelagerten Einzelfällen) durch das kantonale öffentliche Recht beseitigt werden.» Als **übermässige Erschwerung** gilt, wenn das an sich zulässige Ziel des kantonalen Rechts auch mit Mitteln erreicht werden kann, welche die Anwendung des Bundeszivilrechts weniger stark beeinträchtigen (Verhältnismässigkeit).<sup>48</sup>

Im Zusammenhang mit Art. 6 ZGB sind besonders die Grundrechte zu beachten. Die **Eigentumsgarantie** (Art. 26 BV) schützt gegen konfiskatorische Besteuerung, doch zieht das Bundesgericht «die Grenze des Zulässigen so weit, dass es die Begrenzungsfunktion zugleich wieder beseitigt.»<sup>49</sup> Immerhin unterliegt die freie Wahl der Rechtsform eines Unternehmens und deren nachträgliche Änderung im Rahmen von

Umstrukturierungen grundsätzlich dem **Schutz der Wirtschaftsfreiheit** (Art. 27 BV).<sup>50</sup> Die Schutzwirkung der Wirtschaftsfreiheit im Bereich der Steuern ist jedoch gering. Gegen allgemeine Steuern und Kausalabgaben soll die Wirtschaftsfreiheit keine Schranke bilden, und zwar selbst dann nicht, wenn mit der Belastung durch diese allgemeine Steuer eine Erschwerung des Konkurrenzkampfs verbunden ist.<sup>51</sup> Der Schutz bleibt auf protektionistische und prohibitive Gewerbesteuern («Erdrosselungssteuern») beschränkt.<sup>52</sup> Der Gesetzgeber ist dennoch gehalten, die Steuern wettbewerbsneutral, also auch rechtsformneutral zu gestalten (Art. 94 BV).<sup>53</sup> Der Schluss liegt nahe, auch den Wechsel zwischen den Rechtsformen nicht unnötig durch Steuern zu behindern und durch einen punktuellen Eingriff in das Kantonale Steuerrecht den Wertungen der Verfassung zum Durchbruch zu verhelfen. Demgegenüber steht als öffentliches Interesse das fiskalische Interesse der Kantone an Steuereinnahmen, dem im Zusammenhang mit der Einschränkung von Grundrechten allerdings untergeordnete Bedeutung zukommt.<sup>54</sup>

«Dass gewisse Kantone die freie **Wahl der Rechtsform** durch eine verfassungsmässig ohnehin fragwürdige Steuer zunichte machen, während der Bund durch aufwendige Gesetzgebungsarbeiten die wirtschaftlich dringend gebotene Flexibilität im Bereich des Rechtsformwechsels verwirklichen will», kann richtigerweise nicht angehen.<sup>55</sup> Nach Reich kann ein punktueller Eingriff in die kantonale Steuererhebungscompetenz zwar nicht aus Art. 129 BV, wohl aber aus der Zivilrechtskompetenz des Art. 122 BV abgeleitet werden.

Böckli bezeichnet in diesem Zusammenhang die Erhebung einer Handänderungssteuer im Falle von Fusionen als schon **«in sich selbst sachwidrig**, da die Handänderungssteuer als eine echte Kapitalverkehrssteuer sowohl in ihrem

Konzept wie in ihrer Bemessungsgrundlage auf rechtsgeschäftliche Übertragungen der Verfügungsgewalt über ein Grundstück abstellt.» Bei der Fusion gäbe es kein auf die Übertragung der Verfügungsgewalt an einem Grundstück abzielendes Rechtsgeschäft.<sup>56</sup>

Die Rechtsprechung hat sich betreffend Vereitelung von Bundeszivilrecht vor allem mit kantonalen Gebühren befasst, doch unterliegt auch die Ausgestaltung des kantonalen Steuersystems den oben aufgezeigten Rechtsetzungsschranken.<sup>57</sup> Das Bundesgericht nimmt aber eine **Beinträchtigung der Benützung der bundeszivilrechtlichen Institute nicht leichthin an** – es zieht den zulässigen Rahmen des kantonalen Gesetzgebers vielmehr weit.<sup>58</sup>

Auch nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts – freilich noch ohne Berücksichtigung des Entwurfs zum Fusionsgesetz – verunmöglicht die Erhebung einer **Handänderungssteuer von 11% im Kanton Tessin** die Verwirklichung des handelsrechtlichen Instituts der Fusion nicht und verstösst daher auch nicht gegen den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts. Auch sei die Erhebung der Handänderungssteuer nicht sachwidrig, da eine Fusion ja gerade die Übertragung von Vermögen, u.a. von Grundstücken, bewirke.<sup>59</sup>

Das Verwaltungsgericht Zürich ist in seinem Entscheid vom 23. August 2001 der Praxis des Bundesgerichts gefolgt.<sup>60</sup> In erwähntem Entscheid war die Verfassungsmässigkeit von Grundbuchgebühren in der Höhe von CHF 450 330 zu beurteilen, die im Rahmen einer Fusion und dem damit einhergehenden Übergang von Grundstücken im Wert von CHF 180 132 000 erhoben wurden (entspricht einer Gebühr von 2,5‰). Richtigerweise wurde die Grundbuchabgabe als eine die Handänderungssteuer ergänzende (Gemeing-)Steuer qualifiziert. Wie durch die Tessiner Handänderungssteuer werde aber die **Verwirklichung des bundesrechtlichen Instituts**

der Fusion durch die genannte Steuer nicht gehindert. Zwar anerkennt das Verwaltungsgericht, dass eine Privilegierung aufgrund steuerwissenschaftlicher Erkenntnisse wünschenswert wäre, doch sei deswegen die Grundbuchabgabe als Gemengsteuer noch nicht verfassungswidrig.<sup>61</sup>

Auch das Bundesamt für Justiz (BJ) schliesst sich in seinem Gutachten zu Handänderungssteuern und Fusionsgesetz vom 16. Juni 1999 weitgehend der Rechtsprechung des Bundesgerichts an. Die Ziele und Zwecke des Fusionsgesetzes

würden danach durch Handänderungssteuern in der gegenwärtigen Höhe nicht vereitelt.<sup>62</sup> Das BJ stützt seine Ausführungen zur Kompetenzausscheidung auf die typologische Auslegungsmethode. Danach kann der Bundesgesetzgeber aufgrund Art. 122 BV Normen erlassen, wenn diese «typisch» privatrechtliche Zwecke verfolgen. Natürlich ist die Handänderungssteuer kein «typisch» privatrechtliches Institut; wäre sie das, könnte der Bundesgesetzgeber die Handänderungssteuer auch harmonisieren, was gar nicht in Frage steht. Vielmehr ist das Augenmerk darauf zu richten, ob die Verwirklichung bundeszivilrechtlich erlaubter Umstrukturierungen einen Eingriff in die Steuerhoheit der Kantone notwendig macht. «Mangels genauer Kenntnis» kann auch das BJ diese Frage nur beschränkt beurteilen.<sup>63</sup>

Die Lehre ist sich weitgehend einig, dass die Erhebung von Handänderungsabgaben im Rahmen von Umstrukturierungen die Verwirklichung des bundesrechtlichen Instituts der Fusion erheblich erschwert; ein diesbezüglicher Eingriff in die kantonale Steuerkompetenz erscheint daher gestützt auf Art. 122 BV möglich. Im Gegensatz dazu hat das Bundesgericht selbst hohe «Gebühren» bzw. Gemengsteuern als aus bundeszivilrechtlicher Sicht unschädlich angesehen, allerdings ohne sich vertieft mit der Problematik auseinander zu setzen.

## D Zulässigkeit punktueller Eingriffe in grundsätzlich kantonale Kompetenzen

Dass sich die Erhebung einer kantonalen Handänderungssteuer im Zusammenhang mit Umstrukturierungen, insbesondere Fusionen, nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht als verfassungswidrig erweist, lässt noch nicht den Schluss zu, dem Bundesgesetzgeber wäre ein entsprechender **punktuelle Eingriff in die kantonale Steuerhoheit** verwehrt.

<sup>50</sup> Vgl. Klaus A. Vallender, Kommentar zu Art. 27 BV, Die Schweizerische Bundesverfassung, Bernhard Ehrenzeller et al (Hrsg.), Zürich/Lachen 2002, N 19.

<sup>51</sup> Vgl. BGE 125 II 326 ff., 347; BGE 99 Ia 638 ff., 647 m.w.H. Kritisch Rhinow, Kommentar zu Art. 31 [a] BV, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Basel 1987–1996, N 216 ff.

<sup>52</sup> Vgl. Blumenstein/Locher (Anm. 9), 146. Klaus A. Vallender/Hans Rudolf Herzog, Schweizerisches Steuerlexikon I: Grundbegriffe, 175 f.

<sup>53</sup> Klaus A. Vallender/Marc D. Veit, Skizze des Wirtschaftsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrechts, ZBJW 135<sup>ter</sup>, 13.

<sup>54</sup> Z.B. BGE 124 I 11, 16.

<sup>55</sup> Reich (Anm. 39), 270; vgl. auch Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, 123 f.

<sup>56</sup> Peter Böckli, Fusions- und Spaltungsrecht: gelöste und ungelöste Probleme, ASA 1998, 2 ff., 29. A.M. Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Art. 50 HPG, Muri-Bern 1985, N 120.

<sup>57</sup> Vgl. BGE 98 Ia 168; BGE 99 Ia 638 ff., 650 f.

<sup>58</sup> Vgl. II/B.

<sup>59</sup> Vgl. BGE vom 3.4.2000 = ASA 2002, 22 f. = ZGBR 82, 118 ff.

<sup>60</sup> VerwGer ZH vom 23.8.2001 = ZBGR 83, 347 ff., 354, 360 = RB 2001, 40 f.

<sup>61</sup> Vgl. Zur Abgrenzung auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts in II/B.3.

<sup>62</sup> Vgl. Gutachten BJ, VPB 63, Nr. 83, 797 ff.

<sup>63</sup> Vgl. Gutachten BJ (Anm. 62), 804.

Immerhin wird zu beachten sein, dass mit dem Fusionsgesetz erstmals eine **abschliessende bundeszivilrechtliche Regelung** für die Abwicklung von Umstrukturierungen geschaffen wird, die auch steuerliche Aspekte umfasst und deren **Verwirklichung und einheitliche Anwendung auf dem ganzen Gebiet der Schweiz** sichergestellt sein muss.<sup>64</sup>

Eingriffe in grundsätzlich kantonale Kompetenzbereiche zwecks Förderung der Durchsetzung des Bundesrechts werden vielfach vorgenommen.<sup>65</sup> So ist seit langem anerkannt, dass der Bundeszivilgesetzgeber den Kantonen zwecks Durchsetzung des Bundeszivilrechts verbindliche **Organisations- und Verfahrensvorschriften** machen kann.<sup>66</sup>

Betreffend Eingriffe im Bereich der Steuern befreit Art. 10 Abs. 1 **Garantiegesetz** (SR 170.21) die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden. Seit der letzten Revision vom 5. Mai 1977 schliesst dies auch die kantonale Handänderungssteuer ein. Auch die Post als teilweise im Wettbewerb mit Privaten stehende, selbständige Anstalt mit Rechtspersönlichkeit (Art. 2 POG) zahlt grundsätzlich keine Handänderungssteuer.<sup>67</sup> Das gleiche gilt für die SBB, soweit diese nicht eine privatwirtschaftliche, kommerzielle Tätigkeit ausübt.<sup>68</sup> Verschiedene weitere Gesetze sehen ebenfalls die Steuerbefreiung für Einrichtungen des Bundes vor.<sup>69</sup>

Art. 92 des **Bundesgesetzes über die Enteignung** (EntG, SR 711) legt fest, dass für den Eigentumsübergang infolge Enteignung keine Handänderungssteuern, sondern nur Kanzleigebühren erhoben werden dürfen. Nach Ansicht des Bundesrates bedarf die Befreiung von Steuern in diesem Zusammenhang keiner Rechtfertigung. Beachtlich ist, dass die im Vorgängererlass (Bundesgesetz vom 1. Mai 1850 über die Verbindlichkeit zur Abtretung von Privatrechten)

noch vorgesehene Gebührenbefreiung aufgehoben wurde. Dies allerdings nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen, sondern weil der zuständigen Behörde für deren Leistung ein fairer Ausgleich gewährt werde sollte.<sup>70</sup>

Betreffend Abgaben privater Wirtschaftsakteure verpflichtet Art. 13 Abs. 2 BankG (SR 952.0) bestehende **Genossenschaftsbanken** unter gewissen Voraussetzungen zur Umwandlung in eine Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gemäss Art. 14 Abs. 3 BankG dürfen diesfalls weder eidgenössische noch kantonale Handänderungs- und Registrierungsabgaben erhoben werden. Auch wenn der Umwandlungspflicht ein Zwangscharakter anhaftet, beurteilt sich die Frage des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit dessen ungeachtet.<sup>71</sup> Notariatsgebühren werden durch diese Norm nicht tangiert. Die Abgabenbefreiung wurde bei Erlass des Bankengesetzes von der vorberatenden nationalrätlichen Kommission eingeführt. Auch der Nationalrat selbst war der Ansicht, Handänderungssteuern würden die Umwandlung der Genossenschaftsbanken unnötig erschweren. Die «unsympathische» Einmischung in die kantonale Rechtssphäre konnte damit gerechtfertigt werden. Zudem wurde durch den Eingriff die Handänderungssteuer nur punktuell (in wenigen Fällen) tangiert.<sup>72</sup>

Keine Grundbuchgebühren dürfen gemäss Art. 954 Abs. 2 ZGB erhoben werden bei Eintragung von **Bodenverbesserungen mit Bodentausch zum Zwecke der Abrundung landwirtschaftlicher Grundstücke**. Diese Sondernorm soll sich nach Ansicht des BJ erst seit Einführung von Art. 31<sup>octies</sup> [a]BV (Art. 104 BV) am 9. Juni 1996 auf eine genügende Kompetenz stützen können. Diese Ansicht verkennt, dass die Verwirklichung bundesrechtlicher Institute mitunter von punktuellen Eingriffen in grundsätzlich kantonale Kompetenzen abhängen kann.

Gemäss Art. 61 **Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz** (WEG, SR 843) sind Anmerkungen im Grundbuch nach diesem Gesetz gebührenfrei. Dies betrifft die Anmerkung öffentlich-rechtlicher Eigentumsbeschränkungen. Bundesrat wie Gesetzgeber nehmen diesen punktuellen Eingriff ohne Diskussion vor.<sup>73</sup> Die Quersicht zeigt, dass der Bundesgesetzgeber mitunter auch ohne ausdrückliche Ermächtigung Eingriffe in grundsätzliche kantonale Kompetenzbereiche vornimmt, um die Verwirklichung der von ihm – auf Grundlage der ihm gegebenen Kompetenzen der Bundesverfassung – geschaffenen Institute des Bundesrechts nicht zu gefährden oder eben erst zu ermöglichen.

<sup>64</sup> Dazu *Marti* (Anm. 47), N 52, 248 ff.; *Saladin*, Kommentar zu Art. 2 Ueb [a]BV, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, *Jean-François Aubert et al.* (Hrsg.), Basel 1987–1996, N 8 f.

<sup>65</sup> Vgl. auch Beispiele in Gutachten BJ (Anm. 62), 800.

<sup>66</sup> Vgl. *Marti* (Anm. 47), N 388; *Huber* (Anm. 47), N 105 ff.

<sup>67</sup> Vgl. BGE 127 II 1 ff., 5 f. = StR 2001, 191 = RDAF 2001 II, 441 = ASA 2002, 9 f.; BGE 111 Ib 6 ff.; dazu *Vallender* (Anm. 50), N 25.

<sup>68</sup> Vgl. BGER vom 13.6.2000 = StR 2000, 561 = ASA 2002, 7 f.

<sup>69</sup> Vgl. die Beispiele bei *Jürg Schmid*, Basler Kommentar zu Art. 954, Basel 1998, N 25.

<sup>70</sup> Vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 21.6.1926 zum Entwurf eines BG über die Enteignung, BBl 1926 II 1 ff., 92.

<sup>71</sup> So die Rechtfertigung von *Benno Lutz*, Kommentar zu Art. 14 BankG, Kommentar zum schweizerischen Bankengesetz, *Daniel Bodmer et al.* (Hrsg.), Zürich 2002 (1997), N 1.

<sup>72</sup> Vgl. Amtl. Sten. Bull. der Bundesversammlung (StR) 1934, 443 f. (5.11.1934).

<sup>73</sup> Vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 17. September 1973 zum Bundesgesetz zur Förderung des Wohnbaus und des Erwerbs von Wohnungs- und Hauseigentum (Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz), BBl 1973 II 679 ff., 750, 752 f.

Gerade für die Handänderungssteuern hat der Gesetzgeber schon einmal eine Ausnahme getroffen, um die Umstrukturierungen von Genossenschaftsbanken zu erleichtern.

Beachtlich ist auch, dass die Befreiung der Unternehmen von den Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen in den meisten Kantonen schon verankert ist; eine entsprechende bundesrechtliche Regelung tangiert die Kantone daher mehr virtuell als praktisch. Zu fordern ist, dass eine zu schaffende bundesrechtliche Norm die Unternehmen nicht nur von Handänderungssteuern, sondern auch von Grundbuchabgaben befreien sollte, soweit es sich nicht um echte Gebühren handelt; eine eventuelle «Ausweichbewegung» der Kantone von der Handänderungssteuer in die Grundbuchabgaben würde vom Bundesgericht im Verfahren der abstrakten wie konkreten Normenkontrolle kaum verhindert.

## IV Schlussbetrachtung

Bei der Übertragung von Grundstücken werden Unternehmen und Private mit vielerlei Abgaben belastet. Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen wiegen diese Abgaben schwer und können diese u.U. gar verhindern. Diese Erschwerung des «freien» Rechtsformwechsels birgt die Gefahr der Erhaltung ineffizienter Strukturen in sich.

Immerhin ist heute, mit Ablauf der in Art. 72 StHG verankerten Harmonisierungsfrist, in allen Kantonen ein «Aufschub» der direkten Steuern bei Umstrukturierungen verankert. Mehr noch sehen heute die meisten Kantone eine Steuerbefreiung der Umstrukturierungen auch bei den Handänderungssteuern vor, welche als indirekte Steuern nicht dem Harmonisierungsauftrag unterliegen. Lediglich die Kantone GE, JU und VD erheben die Handänderungssteuer in vollem Umfang auch bei Umstrukturierungen. Bei den Grundbuchgebühren ist der Kanton TI mit max.

# STEUERHARMONISIERUNGSBEDARF

| Kanton | Gewinnsteuer/Grundstückgewinnsteuer                         |   | Handänderungssteuer                                  |  | Grundbuchgebühren (exkl. Notar)                                     |   |
|--------|---|---|--|--|---|---|
|        | Typ/Grundlage   | Umstrukturierung                            | Typ/Grundlage  | Umstrukturierung                                 | Typ/Grundlage   | Umstrukturierung                                |
| AG     | D: 5-11% / 5-40%<br>S 67 f., 95 Abs. 2 S 6 <sup>74</sup>    | Steueraufschub<br>S 71 Abs. 2-4 S 6         | -  | -  | 3%<br>S 8 G Grundbuchgebühren <sup>75</sup>                         | 1000.-/C, max. 20000.-<br>S 22 G Grundbuchgeb.  |
| AI     | D: 5.5% / 5-40%<br>Art. 59, 103 S 6 <sup>76</sup>           | Steueraufschub<br>Art. 63, 104 lit. d f S 6 | 1%<br>Art. 116 S 6                                   | Steuerbefreiung<br>Art. 118 lit. f S 6           | -   | -   |
| AR     | D: 1.8% / 15-45%<br>Art. 68 f., 122 S 7 <sup>77</sup>       | Steueraufschub<br>Art. 72 S 6               | Gemeindesteuer 2%<br>Art. 234 S 6                    | Steuerbefreiung<br>Art. 237 Abs. 1 lit. c S 6    | 1%, 200.- - 400.- <sup>78</sup><br>Art. 12 Ziff. 8 (a) Gebhar       | -   |
| BE     | M: 1.44-13.77%<br>Art. 128 S 6 <sup>79</sup>                | Steueraufschub<br>Art. 133 Abs. 1 S 6       | 1.8%<br>Art. 2 HPC <sup>80</sup>                     | Steuerbefreiung<br>Art. 12 lit. h-k HPG          | 100.-<br>Anh IV GehV KV Ver <sup>81</sup>                           | -   |
| BL     | M: 3-25%<br>S 55 Abs. 2, 71 S 6 <sup>82</sup>               | Steueraufschub<br>S 73 lit. g S 6           | 2.5%<br>S 81 S 6                                     | Reduzierter Satz: 1.25%<br>S 84 Abs. 3 S 6       | 2-1/2% (max. 5000.-)<br>S 16 V Geh. im Zehrfacht <sup>83</sup>      | -   |
| BS     | M: 60-12%<br>S 104 S 6 <sup>84</sup>                        | Steueraufschub<br>S 105 Abs. 1 lit f S 6    | 3%<br>S 1 HSG <sup>85</sup>                          | Steuerbefreiung<br>S 4 Abs. 1 lit. g/h HSG       | 1%<br>S 51 VEG ZGR <sup>86</sup>                                    | Fusion: 1/2%<br>S 51 Ziff. 2a VEG ZGR           |
| FR     | D: 10%/10-33%<br>Art. 41, 45, 99 DSG <sup>87</sup>          | Steueraufschub<br>Art. 103 DSG              | 1.5% (+ Gemeinde: -1.5%)<br>Art. 1 HSG <sup>88</sup> | Steuerbefreiung<br>Art. 9 lit. e HSG             | 1.5-1%<br>Art. 76 f. G ü. Grundbuch <sup>89</sup>                   | -   |
| GE     | D: 10%/0-50%<br>Art. 11 L imp. pers. mor. <sup>90</sup>     | Steueraufschub<br>Art. 16 L imp. pers. mor. | 3%<br>Art. 33 L droits enreg. <sup>91</sup>          | -  | 3%<br>Art. 2 P Reg. fonc. <sup>92</sup>                             | -   |
| GL     | D: 9-18% / 1-30%<br>Art. 62 f., 105 S 6 <sup>93</sup>       | Steueraufschub<br>Art. 107 Nm 66 S 6        | -  | -  | 1%, 50.- - 1500.-<br>Art. 41 V Geh. ZGR/OR <sup>94</sup>            | -   |
| GR     | D: 3.5%-15% / 2.5-18%<br>Art. 41, 79 S 6 <sup>95</sup>      | Steueraufschub<br>Art. 63 S 6               | Fakult. Gemeindesteuer<br>Kompetenznorm Art. 43 GG   | 200 unterschiedliche<br>Regelungen               | 1%, 50.- - 1500.-<br>Art. 13 V Geh. Gb <sup>96</sup>                | Keine Ermässigung<br>Art. 13 lit. d V Geh. Gb   |
| JU     | M: 2.5-9%<br>Art. 87 L <sup>97</sup>                        | Steueraufschub<br>Art. 73, 91 lit. c L I    | 2.1%<br>Art. 5 LDMG <sup>98</sup>                    | Öffnl. Interesse: Erm. 50%<br>Art. 23a LDMG      | 2%<br>Art. 5 Demo. reg. fonc. <sup>99</sup>                         | -   |
| LU     | D: 4%/0-25.62%<br>S 1 GGS / S 71 f. S 6 <sup>100</sup>      | Steueraufschub<br>S 75 S 6                  | 1.5%<br>S 1 HSG <sup>101</sup>                       | Steuerbefreiung<br>S 3 Ziff. 5b HSG              | 2%<br>S 2 V Grundgebähr <sup>102</sup>                              | -   |
| NE     | D: 6-10% / 14-48%<br>Art. 56, 83 f. LChfr <sup>103</sup>    | Steueraufschub<br>Art. 87 LChfr             | 3.3%<br>Art. 1 L pers.droits.mut. <sup>104</sup>     | Steuerbefreiung<br>Art. 3 f. V pers. droits mut. | 1.25%-0.6%<br>Art. 9 L tarif reg. fonc. <sup>105</sup>              | -   |
| NW     | M: 14-40%<br>Art. 141 S 6 <sup>106</sup>                    | Steueraufschub<br>Art. 142 Ziff. 3 S 6      | 1%<br>Art. 136 S 6                                   | Steuerbefreiung<br>Art. 139 Ziff. 5 S 6          | 1%-1/2%, 200.- - 8000.-<br>Anhang V GR Geb <sup>107</sup>           | -   |
| OW     | D: 2.1%/0-3.1%<br>Art. 77 f., 144 S 6 <sup>108</sup>        | Steueraufschub<br>Art. 81 S 6               | 1.5%<br>Art. 157 S 6                                 | Steuerbefreiung/<br>Art. 159 lit. Fh S 6         | 1.5%-1/2%<br>Art. 12 Abs. 1 V Geh GR <sup>109</sup>                 | -   |
| SG     | D: 4.5-7.5% / 4.5-10%<br>Art. 81 f., 130 S 6 <sup>110</sup> | Steueraufschub<br>Art. 32, 68 S 6           | 1%<br>Art. 241 S 6                                   | Steuerbefreiung<br>Art. 244 lit. f S 6           | 2% - 1/2%, 100.- - 12500.-<br>Nr. 10.01 Geb.tarif GB <sup>111</sup> | 1%, 100.- - 5000.-<br>Nr. 10.03.02 Geb.tarif GB |
| SH     | D: 1-10% / 0.8-22.5%<br>Art. 64 f., 110 S 6 <sup>112</sup>  | Steueraufschub<br>Art. 21, 68 S 6           | -  | -  | 6%<br>S 14 Ziff. 1 V GB Geb <sup>113</sup>                          | 3%<br>S 14 Ziff. 2 V GB Geb                     |

|    |            |    |                 |     |            |     |            |     |           |     |          |
|----|------------|----|-----------------|-----|------------|-----|------------|-----|-----------|-----|----------|
| 74 | 651.100.   | 84 | 640.100.        | 94  | III B/3/1. | 104 | 635.       | 114 | 614.11.   | 124 | 9.3411.  |
| 75 | 725.100.   | 85 | 650.100.        | 95  | 720.000.   | 105 | 215.411.6. | 115 | 615.11.   | 125 | 9.4A.    |
| 76 | 611.       | 86 | 211.110.        | 96  | 217.200.   | 106 | 521.1.     | 116 | 172.200.  | 126 | 9.5A.    |
| 77 | 621.11.    | 87 | 631.1.          | 97  | 641.11.    | 107 | 214.12.    | 117 | 172.500.  | 127 | 3.4H.    |
| 78 | 152.2.     | 88 | 635.1.1.        | 98  | 215.326.2. | 108 | 641.4.     | 118 | 213.512.  | 128 | 642.1.   |
| 79 | 661.11.    | 89 | 214.5.1.        | 99  | 176.331.   | 109 | 213.61.    | 119 | 640.1.    | 129 | 211.611. |
| 80 | 215.326.2. | 90 | D 3 15; D 3 05. | 100 | 647; 620.  | 110 | 811.1.     | 120 | 632.      | 130 | 632.1.   |
| 81 | 154.21.    | 91 | D 3 30.         | 101 | 645.       | 111 | 914.5.     | 121 | 10.2.1.1. | 131 | 215.35.  |
| 82 | 331.       | 92 | E 1 50.04.      | 102 | 228.       | 112 | 641.100.   | 122 | 4.1.4.2.  | 132 | 631.1.   |
| 83 | 211.71.    | 93 | VI C/1/1.       | 103 | 631.0.     | 113 | 211.433.   | 123 | 3.2231.   | 133 | 243.     |

|    |   |  |                                    |  |   |                                |
|----|---|--|------------------------------------|--|---|--------------------------------|
| SO | D: 3-7% / 0-14%<br>§ 48, 91 StG <sup>114</sup>            | Steuerzuschub<br>§ 50 Abs. 1 lit. g, 94 StG    | 2,2%<br>§ 205 StG                  | Steuerbefreiung<br>§ 207 Abs. 1 lit. d StG   | 100-10000<br>§ 141 Gebührentarif <sup>115</sup> | -                              |
| SZ | M 2,4-4,2%<br>§ 64 Abs. 3, 104 StG <sup>116</sup>         | Steuerzuschub<br>§ 107 lit. d StG              | 1%<br>§ 1 HStG <sup>117</sup>      | Steuerbefreiung<br>§ 6 lit. f HStG           | 0,9%<br>§ 5 Nr. 1 Gebührentarif <sup>118</sup>  | -                              |
| TG | D: 5-7% / 11,2-5,4%<br>§ 76, 126 StG <sup>119</sup>       | Steuerzuschub<br>§ 21, 79, 129 StG             | 1%<br>§ 137 StG                    | Steuerbefreiung<br>§ 138, 129 Ziff. 4, 5 StG | 4%<br>§ 14 Abs. 2 G Geb. GB <sup>120</sup>      | 2%<br>§ 14 Abs. 2, 2 G Geb. GB |
| TI | M 3-30%<br>Art. 67 Ziff. 2, 123 ff. LT <sup>121</sup>     | Steuerzuschub<br>Art. 70 LT                    | -                                  | -  | 4-11%<br>Art. 11 Tarifa sul R.F. <sup>122</sup> | -                              |
| UR | M 1,4-43,75%<br>Art. 1 GStG <sup>123</sup>                | Steuerzuschub<br>Art. 5 lit. c-e GStG          | -                                  | -  | 1-2%<br>Art. 1 Ziff. 10 GebGB <sup>124</sup>    | -                              |
| VD | D: 4-14% / 12-18%<br>Art. 61 Abs. 2, 92 LT <sup>125</sup> | Steuerzuschub<br>Art. 97 LT                    | 2,2%<br>Art. 2 LMSD <sup>126</sup> | -  | 1,5%, 20--50000-<br>Art. 2 Reglarreg.donc.      | -                              |
| VS | D: 4-9,5% / 1-38,4%<br>Art. 44, 80 f. StG <sup>128</sup>  | Steuerzuschub<br>Art. 84 StG                   | -                                  | -  | 2%<br>Art. 96 V Führ. Kant. GB <sup>129</sup>   | -                              |
| ZG | D: 4-7% / 10-60%<br>§ 58 f., 189 StG <sup>130</sup>       | Steuerzuschub<br>§ 62 StG                      | -                                  | -  | 4%<br>§ 4 f. Gebührentarif <sup>133</sup>       | 2%<br>§ 5 Gebührentarif        |
| ZH | M: 4-10% / 5-40%<br>§ 63 f., 216 StG <sup>131</sup>       | Steuerzuschub<br>§ 67, 216 Abs. 3 lit. d-f StG | 1-1,5%<br>§ 227 StG                | Steuerbefreiung<br>§ 229 lit. d-f StG        | 2,5%<br>2.2.1 Novertatgeb <sup>133</sup>        | -                              |

11%, gefolgt von SH 6%, AG 5%, TG und ZG 4%, NE 3,3% sowie GE 3%, Spitzenreiter. Alle diese Kantone ausser TI und GE sehen bei Umstrukturierungen aber Ermässigungen vor. Das Bundesgericht gibt in seiner Rechtspre-

chung den Kantonen einen weiten Spielraum bei der Erhebung solcher «Gebühren» und verschafft den Belasteten kaum Schutz.

Auch im Zusammenhang mit Umstrukturierungen vertreten das Bundesamt für Justiz und das Bundesgericht in seiner eher föderalismusfreundlichen Rechtsprechung<sup>134</sup> die Ansicht, dass die heute erhobenen kantonalen Abgaben das bundeszivilrechtliche Institut der Fusion nicht übermässig beeinträchtigen.

Die Lehre scheint sich dagegen weitgehend einig, dass die Erhebung von Handänderungssteuern bzw. von Gemengsteuern bei den Grundbuchabgaben im Zusammenhang mit Umstrukturierungen sachwidrig ist. Dieser Ansicht sind auch die meisten Kantone gefolgt.

So ist zu bedauern, dass sich die Arbeitsgruppe Steuern und der Bundesrat nicht dazu durchringen konnten, im Entwurf zum Fusionsgesetz eine Steuerbefreiung von Handänderungssteuern und von Gemengsteuern bei den Grundbuchabgaben zu verankern. Ein solcher Eingriff in die kantonale Steuerhoheit wäre auf Basis der Zivilrechtskompetenz durchaus zu rechtfertigen. So sind auch in der Vergangenheit punktuelle Eingriffe in die kantonale Steuerhoheit, gerade bei den Handänderungssteuern, vorgenommen worden, um die Verwirklichung des Bundesrechts nicht zu gefährden. Es ist nicht ersichtlich, wieso die Schwelle für die Zulässigkeit eines punktuellen Eingriffs heute höher sein sollte. Der Nationalrat als Zweitrat ist dieser Ansicht gefolgt und hat am 12. März 2003 eine Befreiung der Umstrukturierungen von den Handänderungssteuern beschlossen; vorbehalten bleiben kostendeckende Gebühren (Art. 102a E FusG). Diese Bestimmung soll jedoch erst 5 Jahre nach den übrigen Bestimmungen (und 2 Jahre nach den geänderten steuerlichen Bestimmungen) in Kraft treten (Art. 109 Abs. 3 E FusG). Es ist zu hoffen, dass der Ständerat dieser zu begründenden Korrektur folgt.

<sup>134</sup> Dazu *Peter Hettich*, *Wirksamer Wettbewerb*, Bamberg 2003, 416ff., 426 m.w.H.