

162.12) analog heranzuziehen. Gemäss § 8 f. der Kostenverordnung muss die Entschädigung für eine anwaltlich vertretene Partei angemessen sein. Das Honorar bewegt sich grundsätzlich zwischen Fr. 100.– bis Fr. 3000.–, je nach Zeit- und Arbeitsaufwand, Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit. Gemäss ständiger Praxis des Regierungsrats übt dieser jedoch grosse Zurückhaltung bei der Zusprechung einer Parteientschädigung.

e) Der Rechtsvertreter reichte eine Honorarrechnung über Fr. 3500.– ein. Bei der Bemessung der Parteientschädigung fällt vorliegend ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer mit seinem Hauptantrag unterlegen ist und nur im Rahmen des Eventualantrags obsiegt hat. Somit ist ihm einzig der zur Geltendmachung der Rechtswidrigkeit notwendige Arbeitsaufwand seiner Rechtsvertreterin zu vergüten. Eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 600.– scheint vorliegend als angemessen. Dieser Betrag geht zu Lasten des Gemeinderats.

Regierungsrat, 4. Dezember 2001

3. Grundbuchwesen

Art. 1 Abs. 1 ZGB (SR 210); Art. 181, 770 Abs. 3, 914 OR (SR 220); Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} BG über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.0); §§ 1, 2, 3, 5 Abs. 1 und 2 insbes. Ziff. 3, 7, 26 Abs. 3, 29 G über den Gebührenrentariff im Grundbuchwesen (Grundbuchgebührentariff) vom 28. Februar 1980 (BGS 215.35); §§ 18 Abs. 1, 62 Steuergesetz vom 25. Mai 2000 (BGS 632.1); §§ 2, 5, 23 Abs. 1 Ziff. 3, 28 Abs. 2, 41 Abs. 1 VRG. – Grundbuchwesen; Grundbuchgebührentariff; Handänderungsgebühren

Sachverhalt:

A. Im Zuge einer umfassenden Umstrukturierung wurde das Immobilien-geschäft der Genossenschaft A. auf die B. Immobilien AG übertragen. Die Übertragung der Grundstücke erfolgte mittels Sacheinlagevertrag vom 27. November 2000. Die Übertragung erfolgte zum Buchwert, welcher gemäss Sacheinlagevertrag insgesamt Fr. 38'849'400.– betrug und unter Übernahme der Grundpfandschulden in der Höhe von insgesamt Fr. 17'675'000.–. Die Differenz zwischen den Übernahmewerten und den übernommenen Grundpfandschulden wurde einerseits durch Zuerkennung von Namenaktien beglichen, welche die Genossenschaft A. von der B. Immobilien AG als Gegenleistung erhielt, andererseits durch Gutschrift als Agio-Reserve.

B. Am 25. Januar 2001 stellte das Grundbuchamt Zug der Stadtgemeinde Zug für die Eigentumsübertragung infolge Sacheinlagevertrag die entsprechende Gebührenrechnung zu. Danach beliefen sich die zu entrichtenden

Handänderungsgebühren auf insgesamt Fr. 357'646.40. Die Rechnung basiert auf einem Übernahmewert von insgesamt Fr. 4'700'800.- und einem Gebührenansatz von 4 Promille. Am 8. Februar 2001 stellte die Stadtkanzlei Zug der B. Immobilien AG den Betrag von Fr. 357'646.40 in Rechnung.

C. Dagegen reichte die B. Immobilien AG am 1. März 2001 beim Regierungsrat Beschwerde mit folgendem Antrag ein: Die Verfügung der Beschwerdegegnerin vom 8. Februar 2001 betreffend die Erhebung der Gebühren des Grundbuchamtes sowie der Gemeinde basierend auf dem am 27. November 2000 verkündeten Sacheinlagevertrag zwischen der Genossenschaft A. und der Beschwerdeführerin sei aufzuheben und die Gebühren seien in Anwendung von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 des Gesetzes über den Gebährentarif im Grundbuchwesen (Grundbuchgebührentarif) auf Fr. 89'406.60 (Gebühren des Grundbuchamtes) resp. auf Fr. 89'416.60 (Gebühren der Gemeinde), insgesamt auf CHF 178'823.20 festzulegen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Die Beschwerdeführerin begründet die Beschwerde damit, dass eine Fusion bzw. ein fusionsähnlicher Sachverhalt vorliege, weshalb nicht der Satz von 4 Promille gemäss § 5 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif Anwendung finde, sondern der ermässigte Satz von 2 Promille der Handänderungssumme, welcher gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 im Falle einer Fusion gelte.

D. Der Stadtrat Zug weist in seinem Schreiben vom 3. April 2001 darauf hin, dass im vorliegenden Falle eine reine Rechtsfrage zu entscheiden sei. Da die zum Entscheid berufene Behörde das Recht von Amtes wegen anzuwenden habe, verzichte er auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Das Grundbuchamt führt in seiner Vernehmlassung vom 4. April 2001 an, dass der geltende Grundbuchgebührentarif Handänderungen infolge Sacheinlagevertrages nicht privilegiere, weshalb es den ordentlichen Gebührensatz von 4 Promille angewendet habe.

Aus den Erwägungen:

I.

1.

2.

II.

1.

2. Nach § 5 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif beträgt die Handänderungsgebühr in der Regel 4 Promille. In den in § 5 Abs. 2 geregelten Fällen findet der reduzierte Gebührenansatz von 2 Promille Anwendung. Privilegiert sind nach Ziff. 3 des erwähnten Absatzes Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne

wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten sowie bei Fusionen von juristischen Personen und sonstigen Handelsgesellschaften. Streitig ist nun, ob die Übertragung der im Kanton Zug gelegenen Grundstücke von der Genossenschaft A. mittels Sacheinlagevertrag und unter Übernahme der Grundpfandschulden eine Handänderung darstellt, welche gebührenrechtlich privilegiert ist.

Den Ausgangspunkt für die Beurteilung der Streitfrage bildet der Wortlaut des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif, dessen Sinn nach den allgemeinen Regeln der Auslegung zu ermitteln ist. ...

3. Nach dem Wortlaut von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 des Grundbuchgebührentarifs werden zivilrechtliche Handänderungen «bei Fusionen von juristischen Personen und sonstigen Handelsgesellschaften» mit einer Handänderungsgebühr von 2 Promille belastet. Wie der Begriff der Umwandlung wird auch derjenige der Fusion im geltenden Grundbuchgebührentarif nicht definiert. Der Begriff findet sich im Obligationenrecht, welches aber nur die Verschmelzung zwischen Aktiengesellschaften (Art. 748f. OR), Kommanditaktiengesellschaften (Art. 770 Abs. 3 OR), zwischen einer Aktiengesellschaft und einer Kommanditaktiengesellschaft (Art. 750 und 770 Abs. 3 OR) und zwischen Genossenschaften (Art. 914 OR) zu einer neuen Unternehmens Einheit ausdrücklich regelt. Es unterscheidet dabei die Absorptionsfusion (Art. 748 OR), bei der eine juristische Person von einer anderen übernommen wird, von der Kombinationsfusion (Art. 749 OR), bei der sich zwei oder mehrere Gesellschaften zu einer neuen Gesellschaft zusammenschliessen (Guhl/Merz/Koller/Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 8. Auflage, Zürich 1991, S. 701). In der Lehre und Rechtsprechung ist für diese gesetzlich geregelten Tatbestände der Verschmelzung der Begriff «echte Fusion» geläufig, deren für den Rechtsverkehr entscheidende Merkmale in bestimmten Rechtswirkungen, nämlich in der Gesamtrechtsnachfolge infolge Universal sukzession, der mitgliedschaftsrechtlichen Kontinuität und der Auflösung ohne Liquidation erblickt werden (Guhl/Merz/Koller/Druey, a.a.O., S. 701; Christoph von Greyerz, Die Aktiengesellschaft, Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/2, Basel 1982, S. 286; Rudolf Tschäni, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Art. 748 OR N. 1 m.H.a. BGE 108 Ib 445; 115 II 418).

Das Obligationenrecht setzt für die Annahme einer echten Fusion voraus, dass eine oder mehrere oder alle an der Fusion beteiligten Gesellschaften in einer einzigen, bereits bestehenden oder neu gegründeten Gesellschaft aufgehen (BGE 102 Ib 140). Der im vorliegenden Fall Handänderungsgebühren auslösende Rechtsvorgang, d.h. die Übertragung der mit dem Immobiliengeschäft verbundenen Aktiven und Passiven der Genossenschaft A. auf die B. Immobilien AG gegen Ausgabe neuer Aktien stellt keine echte Fusion dar, zumal die beteiligten Gesellschaften weiterbestehen. Dies wird von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten. Es wird vielmehr geltend

gemacht, es liege ein fusionsähnlicher Tatbestand vor. Der Begriff des fusionsähnlichen Tatbestandes ist gesetzlich nicht definiert. In Lehre und Praxis werden eine ganze Reihe fusionsähnlicher Tatbestände unterschieden (unechte Fusion, Quasifusion, fusionsähnliche Vermögensabtretung, etc.), welche von der Praxis im Hinblick auf Unternehmensrestrukturierungen aus verschiedenen Gründen einer echten Fusion vorgezogen werden (Tschäni, a.a.O., Art. 748 OR N. 1, 3; Guhl/Merz/Koller/Druey, a.a.O., S. 701; BGE 102 Ib 140). Dabei ist man sich einig, dass das Obligationenrecht die möglichen Formen der Fusion nicht abschliessend regelt (BGE 57 II 1, 115 II 415, 125 III 18). Anerkannt wird auch, dass der Fusion in Gestalt der Absorption nahekommende Wirkungen auch durch verschiedene Formen der gesetzlich ebenfalls nicht geregelten Spaltung erzielt werden können (Guhl/Merz/Koller/Druey, a.a.O., S. 701). Die Spaltung stellt ein der Fusion umgekehrter Vorgang, gewissermassen eine «rückwärts abgewinkelte Fusion» dar (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, S. 209, 296q). Mittels Spaltung überträgt eine Gesellschaft einen oder mehrere Teile ihres Vermögens auf eine oder mehrere andere Gesellschaften gegen Gewährung von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten an ihre Gesellschafterinnen und Gesellschafter. Während die echte Fusion eine Gesamtrechtsnachfolge infolge Universalsukzession bewirkt, werden fusionsähnliche Unternehmensrestrukturierungen mangels gesetzlicher Normierung regelmässig auf dem Wege der Sacheinlagegründung oder der Sachübernahme mit oder ohne Teilliquidation und Sachausschüttung unter Anwendung von Art. 181 OR durchgeführt, jedoch in der Weise, dass die übertragende Gesellschaft formell weiterbesteht. Da Art. 181 OR nur für die mit dem Vermögen oder Geschäft verbundenen Schulden ein Übergang von Gesetzes wegen vorsieht, müssen die Aktiven einzeln nach den Regeln der Singularsukzession übertragen werden. Da eine echte Fusion zwischen Gesellschaften unterschiedlicher Rechtsform, wie zwischen einer Genossenschaft und einer Aktiengesellschaft im geltenden Recht nicht vorgesehen ist (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensabtretung vom 13. Juni 2000; Fusionsgesetz; FusG; BBl 2000 S. 4343), müssen Gesellschaften unterschiedlicher Rechtsform entsprechende Wirkungen auf anderem Wege herbeiführen. Diese Notwendigkeit bestand auch im zu beurteilenden Fall. Die Genossenschaft A. und die B. Immobilien AG haben sich für den Abschluss eines Sacheinlagevertrages entschieden.

Ob im zu beurteilenden Vorgang ein fusionsähnlicher Vorgang liegt, ist dann von eher theoretischem Interesse, wenn sich aufgrund der Auslegung der einschlägigen Bestimmung des Grundbuchgebührentarifs zweifelsfrei ergibt, dass der Begriff der Fusion, so wie ihn der Grundbuchgebührentarif verwendet, mit dem obligationenrechtlichen Sinne des Begriffes übereinstimmt bzw. die gebührenmässige Privilegierung gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif eine echte Fusion voraussetzt. Dass nicht ohne weiteres von dieser Annahme auszugehen ist, deutet bereits die gesetzliche

Wendung «Fusionen von juristischen Personen und sonstigen Handelsgesellschaften» an. Da gemäss Obligationenrecht nur juristische Personen gleicher Rechtsform fusionieren können, macht die ausdrückliche Erwähnung sonstiger Handelsgesellschaften wenig Sinn. Unternehmenszusammenschlüsse zwischen «sonstigen Handelsgesellschaften», zu denen neben den Handelsgesellschaften mit Rechtspersönlichkeit, wie beispielsweise der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, auch die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft gehören (Guhl/Merz/Koller/Druey, a.a.O., S. 581, 583), können nicht auf dem Wege einer echten Fusion vollzogen werden. Wenn der Grundbuchgebührentarif diesem Grundsatz widersprechend auch Fusionen sonstiger Handelsgesellschaften gebührenmässig privilegiert, so bildet dies einen gewichtigen Anhaltspunkt dafür, dass sich der gebührenrechtliche Begriff der Fusion nicht mit demjenigen des Obligationenrechts deckt und die gebührenrechtliche Privilegierung von Handänderungen infolge von Fusionen gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif nicht auf die im Obligationenrecht explizit geregelten Arten beschränkt ist (Stephan Pfenninger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 161, Zürich 1995, S. 140). Dieses Auslegungsergebnis aufgrund des grammatikalischen Auslegungselements – es ist unter Berücksichtigung der übrigen Auslegungselemente zu verifizieren – ist, soviel steht fest, vom weitesten nach allgemeinem Sprachgebrauch noch möglichen Sinn des Wortes «Fusion» gedeckt.

4. Der Sinn eines Begriffes oder einer gesetzlichen Regelung lassen sich oft erst von der Zielsetzung der Norm her konkretisieren, wobei die gesetzgeberischen Vorarbeiten hierüber Aufschluss geben können. Das ist vor allem der Fall bei Gesetzen, die wirtschaftspolitische Ziele anstreben und Ausnahmeregelungen enthalten, deren Tragweite nicht von vornherein offensichtlich ist (BGE 102 Ib 145). Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass neben dem Gesetz auch die Gesetzesmaterialien keinen Aufschluss über die Tragweite des Begriffes «Fusion» erteilen. Dieser Auffassung kann nicht vorbehaltlos beigetreten werden. Welche Überlegungen zur Schaffung der Gesetzesbestimmung führten und die endgültige Fassung von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 des Grundbuchgebührentarifs bestimmten, kann insbesondere dem Bericht und Antrag der vorberatenden Kommission des Kantonsrats vom 29. August 1979 (Vorlage Nr. 4343) entnommen werden. Daraus wird zunächst ersichtlich, dass die geltende Regelung durch ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 30. April 1979 mitgeprägt wurde. Im betreffenden Entscheid hatte das Gericht – allerdings gestützt auf den damals massgebenden Kantonsratsbeschluss vom 6. November 1941 – einen Anspruch auf Gebührenreduktion infolge einer Übertragung von Grundeigentum durch eine Industrieholding AG auf eine von ihr gegründete und von ihr vollständig beherrschte Tochtergesellschaft in Form einer AG mangels gesetzlicher Grundlage verneint.

Den vorhandenen Protokollen ist weiter zu entnehmen, dass der Regierungsrat den Begriff der Fusion eng fassen wollte. Es bestand die Absicht, jene Tatbestände gebührenmässig zu privilegieren, deren Bevorzugung «auch in Bundesgesetzen auf irgendeine Weise» vorgesehen ist. Von einer ausdrücklichen gesetzlichen Erwähnung fusionsähnlicher Vorgänge nahm man mit der Begründung Abstand, dass damit ein Ansatzpunkt für Streitigkeiten bezüglich der Berechnung der Handänderungsgebühren geschaffen würde. Das Grundbuchamt wäre bei der Geltendmachung von fusionsähnlichen Tatbeständen zu umfangreichen Abklärungen gezwungen. Die gebührenmässige Privilegierung von fusionsähnlichen Tatbeständen erschien daher unter dem Aspekt der Rechtssicherheit nicht als praktikabel. In der Schlussabstimmung anlässlich der Sitzung der vorberatenden Kommission vom 29. August 1979 obsiegte aber trotz der genannten Bedenken die heutige, auf den Antrag Schweiger zurückzuführende Fassung gegenüber dem Antrag des Regierungsrates. Im Bericht und Antrag wird die heute geltende Fassung von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif wie folgt motiviert:

... «Als gleichermassen stossend wird nun aber auch von der Kommission erachtet, wenn jemand volle Handänderungsgebühren bezahlen muss, wenn er ein Grundstück besitzt und dieses in eine Aktiengesellschaft einbringt, in welcher er wiederum als Alleinaktionär das Eigentumsrecht an diesem Grundstück ausübt. In diesem Sinne werden auch die weiteren Handänderungen infolge Umwandlung ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten als privilegierungswürdig betrachtet. Derartige Umwandlungen, die lediglich eine Änderung der Rechtsform, nicht aber der wirtschaftlichen Beherrschungsverhältnisse bedeuten, entsprechen denn auch vielfach dem Bedürfnis, dadurch entweder die Haftung beschränken zu können oder zur Erstarkung und besseren wirtschaftlichen Absicherung des betreffenden Betriebes beizutragen, was nicht nur dem betreffenden Inhaber, sondern vielmehr auch den darin beschäftigten Arbeitnehmern zugute kommt und der Erhaltung von Arbeitsplätzen dienen kann. Da keine wirtschaftliche Änderung der Beherrschungsverhältnisse damit verbunden ist, rechtfertigt sich nach Ansicht der überwiegenden Mehrheit der Kommission die vorgeschlagene Privilegierung.»

Diese, die Umwandlung und die Fusion gleichermassen betreffende Begründung erhellt die Grundposition des Gesetzgebers, gibt Auskunft über den Zweck der Regelung und macht den historischen wie auch den geltungszeitlichen Normsinn deutlich: Paragraph 5 Abs. 2 Ziff. 3 soll verhindern, dass zivilrechtliche Handänderungen, welche sich lediglich in der Änderung der Rechtsform erschöpfen und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit keiner Eigentumsübertragung auf einen mit dem bisherigen nicht mehr identischen Rechtsträger verbunden sind, dem ordentlichen Gebührensatz von 4 Promille unterliegen. Dies als Folge davon, dass solche Handänderungen zwecks Reorganisation der Unternehmung erfolgen. Dass die Handänderung eine Gesamtrechtsnachfolge infolge Universalsukzession bewirkt, wur-

de für die Privilegierung ausdrücklich als nicht ausschlaggebend betrachtet. Etwas anderes gilt hinsichtlich des Erfordernisses einer grundbuchlichen Auswirkung des Vorganges. Dieser sollte vom für die Berechnung der Handänderungsgebühr zuständigen Grundbuchamt möglichst leicht und ohne grossen Aufwand festgestellt werden können, weshalb die Idee, durch Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an einer Immobiliengesellschaft bewirkte «Fusionen» gebührenrechtlich zu privilegieren, aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit verworfen wurde. Dies war auch deshalb sachgerecht, weil Objekt des Erwerbs von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft nach allgemeiner Auffassung die Wertpapiere als Beweglichkeiten und nicht das Unternehmen selbst bildet (vgl. Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, 3. Auflage, Zürich 1988, S. 62, 122).

Angesichts der auf Bundesebene laufenden Bestrebungen zur Erleichterung und steuerlichen Privilegierung von Unternehmensrestrukturierungen – sie wurden im Vernehmlassungsverfahren seitens aller Kantone begrüsst – kann davon ausgegangen werden, dass der kantonale Gesetzgeber den Begriff der Fusion heute nicht restriktiv fassen, sondern einer weiten Auslegung den Vorzug geben würde (Meier-Hayoz, a.a.O., Art 1 ZGB N. 155). Dies macht im Ergebnis auch die Beschwerdeführerin geltend, wenn sie ihren Rechtsstandpunkt unter Hinweis auf den Entwurf des Fusionsgesetzes zu untermauern versucht, den der Bundesrat am 13. Juni 2000 den eidgenössischen Räten unterbreitet hat. Das Ziel dieses Gesetzes besteht in der Erleichterung der rechtlichen Organisation von Unternehmungen, indem Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensabtretungen von Unternehmen gleicher oder unterschiedlicher Rechtsform im Normalfall ohne Steuerfolgen durchgeführt werden können. Als Beispiele nennt die Botschaft ausdrücklich den Tatbestand der Übertragung eines Betriebs auf eine Tochtergesellschaft (horizontale Spaltung). Der Wille des Bundesgesetzgebers, die Reorganisation von Unternehmungen de lege ferenda zu erleichtern und steuerlich zu begünstigen, bildet indessen für sich alleine keine verbindliche Richtschnur für die Beurteilung der Streitfrage, da dem schweizerischen Recht eine Vorwirkung von Erlassen fremd ist. Die im Gesetzesentwurf vorgesehenen Privilegierungen können aber als Ausdruck der im Zeitpunkt der Auslegung des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 des Grundbuchgebührentarifs vorherrschenden Wertvorstellungen und Zwecküberlegungen gewertet werden, was bei einer objektivzeitgemässen Auslegung der betreffenden Bestimmungen ins Gewicht fällt (Arthur Meier-Hayoz, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Art. 1 ZGB N. 162ff.; Ernst Kramer, Juristische Methodenlehre, Bern 1998, S. 91ff.). Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass der historische Auslegungsbefund dem aufgrund der grammatikalischen Auslegung ermittelten Normsinn nicht widerspricht. Er besteht darin, dass der Gesetzgeber nicht bloss Vorgänge privilegieren wollte und durch die endgültige Fassung des § 5 Abs. 3 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif privilegiert hat, wel-

che sämtliche Merkmale der im Obligationenrecht geregelten echten Fusionsstatbestände aufweisen, sondern auch andere zivilrechtliche Handänderungen an Grundstücken mit gleichen Zwecken und ähnlichen Wirkungen.

5. Aufschluss über den Normsinn liefert regelmässig auch die systematische Betrachtung einer Gesetzesnorm. Das systematische Auslegungselement zieht Schlüsse aus der Stellung einer Norm im Normengefüge (vgl. Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 1 ZGB N. 188ff.). Dabei ist nicht nur das in Frage stehende Gesetz, sondern die Rechtsordnung als Ganzes in die Betrachtungen einzubeziehen. Das systematische Auslegungselement ermöglicht einerseits die Berücksichtigung von übergeordneten Wertentscheidungen und damit die Vermeidung von Wertungswidersprüchen, aber auch eine disziplinenübergreifende Sichtweise, womit dem Postulat nach Einheit der Rechtsordnung Rechnung getragen wird (Lanz, a.a.O., S. 174). Aus ihm ergibt sich auch das Erfordernis der bundesrechtskonformen Auslegung und der Grundsatz, die Voraussetzungen der Steuerprivilegierung nach einkommenssteuerrechtlichen Grundsätzen auszulegen, soweit das Gesetz hierfür Raum lässt und nicht mit Blick auf die besondere Rechtsnatur der Handänderungsgebühr auf einen davon abweichenden Normsinn geschlossen werden muss (Pfenninger, a.a.O., S. 146).

Die Voraussetzungen der Privilegierung von Unternehmensrestrukturierungen gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif können vor allem mit denjenigen der Privilegierung der ebenfalls als Rechtsverkehrssteuer ausgestalteten Stempelabgabe verglichen werden (Pfenninger, a.a.O., S. 146 m.H.a. Max Kramer, Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse im Bereich der Emissionsabgabe, ASA 57 1988/89, S. 8). In der Botschaft (BB1 1972 II 1294ff.) zum entsprechenden Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10), welches den einer Fusion wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschluss in Art. 6 Abs. 1 Bst.a bis StG ausdrücklich von der Emmissionsabgabe ausnimmt, werden mehrere fusionsgleiche Sachverhalte umschrieben. Ausdrücklich erwähnt ist unter anderem die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Genossenschaft durch eine Aktiengesellschaft gemäss Art. 181 OR gegen Ausgabe neuer Beteiligungsrechte und unter Liquidation der übernommenen Unternehmen. Auch das Bundesgericht bezeichnet unter Verweis auf die Lehre die Übernahme des nicht in Form einer Aktiengesellschaft konstituierten Unternehmens mit Aktiven und Passiven durch eine Aktiengesellschaft gemäss Art. 181 OR sowie die Übertragung des Vermögens von einer Gesellschaft auf eine andere gegen Übernahme von Aktien der übernehmenden Gesellschaft ausdrücklich als fusionsähnlichen Sachverhalt. In Zusammenhang mit der Stempelabgabe hat es im Entscheid 102 Ib 145 festgestellt, dass einer echten Fusion infolge unterschiedlicher Gesellschaftsformen rechtliche Hindernisse entgegenstehen können, was dazu führe, dass der auf dem Wege der Fusion nicht erreichbare Zweck mit einer anderen Rechtsform verwirklicht werden müsse. Da mit der vom Gesetz getroffenen Lösung Fusionen begünstigt werden

sollten, sei davon auszugehen, dass in gleicher Weise auch der wirtschaftlich einer Fusion gleichkommende Zusammenschluss zu privilegieren ist. Es rechtfertigte sich, an die aus einem solchen Zusammenschluss zu erwartenden Wirkungen keinen strengeren Massstab anzulegen als gegenüber den eigentlichen Fusionen, sofern die Intensität der Verbindung rechtlich und faktisch nicht völlig integrierter Gesellschaften jener einer eigentlichen Fusion praktisch gleichkomme. Massgebend für den Eintritt einer wirtschaftlich der Fusion gleichkommenden Vereinigung ist nach dem erwähnten Entscheid, dass die Gesellschaften, die bei echter Fusion in die aufnehmende Gesellschaft überführt werden, zwar rechtlich als solche weiter existieren, aber wirtschaftlich von einer einzigen Stelle aus geleitet werden und sich die aus der Fusion erwarteten günstigen wirtschaftlichen Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit, die den Grund der Privilegierung bildeten, beabsichtigt werden oder zu erwarten sind. In diesem Fall habe der Zusammenschluss wirtschaftlich grundsätzlich die gleichen Wirkungen wie eine echte Fusion. Das Bundesgesetz wolle in diesem Falle den Zusammenschluss des Privilegs teilhaftig werden lassen ohne Rücksicht auf die rechtliche Form, in der die Wirtschaftskonzentration erreicht wird (BGE 102 Ib 147).

Nach einkommenssteuerrechtlichen Grundsätzen greift eine Steuerpflicht regelmässig dann nicht Platz, wenn der seit der letzten steuerbaren Handänderung aufgelaufene Mehrwert trotz eines Subjektwechsels nicht realisiert wird (Pfenninger, a.a.O., S. 146 m.H.a. Auskunft Finanzdirektion Zug vom 4.11.1993). Nach § 18 Abs. 1 des zugerischen Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (Steuergesetz; BGS 632.1) kann eine erfolgsneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung ohne Besteuerung der stillen Reserven als Einkommen erfolgen, soweit sie keine Liquidations- oder Veräusserungsmassnahme darstellt und die im Zeitpunkt der Umstrukturierung vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung in der Schweiz nicht entzogen werden. Die Regelung der Gewinnsteuer juristischer Personen in § 62 lautet wie folgt: «Stille Reserven einer juristischen Person werden bei einer erfolgsneutralen Umstrukturierung nicht besteuert, soweit sie keine Liquidations- oder Veräusserungsmassnahme darstellt und die im Zeitpunkt der Umstrukturierung vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung in der Schweiz nicht entzogen werden.» Einer Auslegung des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif nach einkommenssteuerrechtlichen Gesichtspunkten sind indessen Grenzen gesetzt, da im Handänderungsgebührenrecht nicht der Realisationsbegriff des Einkommenssteuer- bzw. Gewinnsteuerrechts den Ausschlag für die Privilegierung gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif gab. Im Vordergrund stand die begünstigte Behandlung von Universalsukzessionen und formellen Handänderungen, welche die wirtschaftlichen Verhältnisse nicht ändern (Pfenninger, a.a.O., S. 146f, Fn. 17 m.H.a. Auskunft Grundbuchamt Zug vom 31. Januar 1994).

6. Da gesetzliche Anordnungen zur Erfüllung bestimmter Zwecke erlassen werden, ist dem Zweck einer gesetzlichen Bestimmung bei der Ermittlung des Normsinns der ihm gebührende Stellenwert einzuräumen. Das te-

leologische Auslegungselement verlangt vom Rechtsanwender die Berücksichtigung des Normzweckes, der im Rahmen der gesamten Rechtsordnung zu eruieren ist (vgl. statt vieler Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 1 ZGB N. 192ff.; Lanz, a.a.O., ZBJV 137 2001, S. 15). Die Grenze der Auslegung liegt aus diesem Grunde nicht im möglichen Wortsinn einer Bestimmung, sondern im Normsinn (Pfenninger, a.a.O., S. 145). Die Rechtsanwendung darf nicht einfach auf formelle zivilrechtliche Kriterien abstellen, sondern hat die materiellen, zweckorientierten Gesichtspunkte einer Regelung zu berücksichtigen. Zum gleichen Ergebnis führt auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, von der im Abgaberecht meistens dann die Rede ist, wenn die Frage beantwortet werden muss, ob zivilrechtliche Begriffe in Steuernormen im Sinne der zivilrechtlichen Bedeutung oder im Sinne ihres wirtschaftlichen Inhaltes auszulegen sind (Raphael Lanz, Von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Privatrecht, ZBJV 137 2001 S. 1f.). Heute ist anerkannt, dass es sich bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht um eine Sondermethode der Auslegung handelt, sondern um eine ohne weiteres durch zweckgerichtete Gesetzesauslegung sich ergebende Betrachtungsweise. Sie wird in der Methodenlehre als Ausformung der teleologischen Interpretationsmethode dargestellt (Lanz, a.a.O., ZBJV 137 2001 S. 14).

Unter das teleologische Auslegungselement «subsumiert» werden kann einerseits der historisch-teleologische Zweck, den der historische Gesetzgeber mit der Schaffung des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif verfolgte, und andererseits der objektiv-teleologische Zweck, welcher im geltungszeitlichen Kontext zu eruieren ist (Kramer, a.a.O., S. 111). Wie bereits dargelegt, besteht zwischen diesen beiden Zwecken im zu beurteilenden Fall kein Spannungsverhältnis. Die grammatikalische, historische und systematische Auslegung weisen darauf hin, dass es handänderungsgebührenrechtlich nicht ausschlaggebend sein kann wie die «Fusion» bewirkt wird. Steuerlich massgebend sein muss im vorliegenden Fall das mit dem Abschluss des Sacheinlagevertrages verfolgte Ziel (Pfenninger, a.a.O., S. 202), das mangels gleicher Rechtsform der beteiligten Unternehmungen durch echte Fusion nicht zu erreichen war. Auch wenn die Privilegierung einer Unternehmensrestrukturierung bezüglich der Handänderungsgebühr eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage voraussetzt, dürfen die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage nicht überspannt werden. Es muss genügen, dass die privilegierte Behandlung von Umstrukturierungen mittels Fusion im Grundbuchgebührentarif eine ausdrückliche Erwähnung gefunden hat (Pfenninger, a.a.O., S. 140f., 145). Dass bei einer fusionsähnlichen Unternehmensreorganisation keine Universalsukzession stattfindet und die Aktiven daher auf dem Wege der Sacheinlage übertragen werden mussten, ist angesichts des Normzweckes kein Grund, den Anspruch auf Gebührenreduktion auszuschliessen (Pfenninger, a.a.O., S. 140f., 215).

Zusammenfassend ergibt sich, dass sich das bereits aufgrund der grammatikalischen Auslegung des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif sich ergebende Resultat, wonach der Begriff der Fusion nicht im engen obligatio-

nenrechtlichen Sinne zu verstehen ist, dem Ergebnis entspricht, das aufgrund der historischen, der systematischen und insbesondere auch der teleologischen Betrachtungsweise gefunden wurde. Setzt man den Begriff «Fusion» mit «echte Fusion» gleich, dann wird die Regelung des §5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif verglichen mit der Teleologie des Gesetzes zu eng interpretiert. Der Begriff der Fusion bzw. die gesetzliche Regelung ist daher auf den Anwendungsbereich zu erweitern ist, welcher der mit Hilfe aller sonstigen Auslegungsmittel eruierten ratio legis entspricht (Jaun, a.a.O., S. 23). Daraus ergibt sich, dass es sich beim zu beurteilenden Vorgang um einen privilegierten Tatbestand im Sinne von §5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif handelt.

....

Regierungsrat, 5. Juni 2001

4. Verwaltungsrecht

Waffentragbewilligung

§§ 7, 9 und 19 der Verordnung zur Bundesgesetzgebung über Waffen, Waffenzubehör und Munition (BGS 514.1); Art. 27 des eidgenössischen Waffengesetzes (SR 514.54); Art. 4 BV (neu 8) – Der Schutz von Personen, worunter auch der Schutz der eigenen Person fällt, gehört nicht zu den Aufgaben eines Liegenschafts- und Immobilienverwalters.

Aus dem Sachverhalt:

... B.H. stellte am 4. Februar 1999 ein Gesuch um Erteilung einer Bewilligung für das Tragen einer Waffe des Typs Revolver/Pistole nach neuem Recht. Mit Verfügung vom 6. August 1999 wies die Kantonspolizei Zug das Gesuch um Bewilligung eines Waffentragscheins ab. Am 10. August 1999 erhob B.H. gegen diese Verfügung Einsprache. (...) Mit Entscheid vom 24. November 2000 wies die Kantonspolizei die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob B.H. Beschwerde beim Regierungsrat.

Aus den Erwägungen:

...

1. Der Beschwerdeführer macht in formeller Hinsicht geltend, die angefochtene Verfügung sei in verwaltungsrechtlicher Hinsicht fragwürdig zustande gekommen, da seinem Rechtsvertreter der Einblick in die Empfehlung Nr. 4 der Schweizerischen Bundespolizei, Arbeitsausschuss Waffen und Munition, vom 10. November 1998 verweigert worden sei.