

2. Grundbuchwesen

§§ 2, 5 Abs. 2 Ziff. 3 und 8 G über den Gebührentarif im Grundbuchwesen (BGS 215.35) – Berechnung der Handänderungsgebühr beim Verkauf einer Geschäftsliegenschaft durch den Inhaber einer Einzelfirma an eine Kommanditgesellschaft, an welcher der Veräusserer als einziger Komplementär beteiligt ist – Tragweite des gesetzlich umschriebenen Tatbestandes der Umwandlung (E.1) – Qualifikation des zu beurteilenden Vorganges als Umwandlung einer Einzelfirma ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte des Beteiligten (E. 2) – Handelt es sich bei den Kommanditären um die Kinder des Veräusserers, findet eine gebührenrechtlich privilegierte Übertragung von Grundeigentum vom Vater auf die Kinder statt. – Der massgebende Gebührensatz beträgt 2 Promille der Handänderungssumme (E. 3).

Aus dem Sachverhalt:

Mit Vertrag vom 11. April 2002 verkaufte A. das GS Nr. zu einem Preis von Fr. 6'017'300.– an die A. & Co., einer Kommanditgesellschaft, an welcher neben A., als einzigem unbeschränkt haftenden Gesellschafter (Komplementär), dessen Kinder B. und C. als Kommanditäre beteiligt sind. Die Gemeinde stellte dem Verkäufer und der Käuferin am 6. Mai 2002 für die grundbuchlich vollzogene Eigentumsübertragung Handänderungsgebühren und Grundbuchkosten in der Höhe von insgesamt Fr. 48'148.40 in Rechnung. Dagegen erhoben A. und die A. & Co. (Beschwerdeführer) am 27. Mai 2002 Verwaltungsbeschwerde beim Regierungsrat. Sie forderten eine Gebührenberechnung gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif mit der Begründung, das grundbuchlich abgewickelte Geschäft erfolge im Zuge einer Umwandlung der Einzelfirma von A. als Liegenschaftshändler in die A. & Co. Es gelange daher der Gebührensatz von 2 Promille zur Anwendung. A. habe im Rahmen seines Ausscheidens aus anderen Gesellschaften diverse Geschäftsliegenschaften übernommen und mittels einer konkludent gegründeten Einzelfirma unter seinem Namen persönlich weiter bewirtschaftet. Die erworbenen Liegenschaften seien damit zum Geschäftsvermögen der Einzelfirma geworden. Als Geschäftsvermögen seien sie auch deklariert und besteuert worden. Vor allem aus Vorsorgegründen für seine Kinder habe A. beschlossen, seine ehemalige Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft umzuwandeln. Da das Gesetz neben einem unbeschränkt haftenden Komplementär zwingend auch beschränkt haftende Kommanditäre fordere, sei er gezwungen gewesen, zwei seiner Kinder als Gesellschafter aufzunehmen. Als Kommanditäre hätten diese sich mit einer symbolischen Einlage von je Fr. 1'000.– an der A. & Co. beteiligt. Wirtschaftlich betrachtet sei aber auch die neue Gesellschaft allein A. zuzurechnen, was sich unter anderem daraus ergebe, dass der gesamte Wert- und Gewinnzuwachs gemäss Gesellschaftsvertrag nur dem unbeschränkt haftenden Komplementär zukomme.

Aus den Erwägungen:

I.

(...)

II.

1. (...) Streitig ist dagegen, ob die Übertragung des in der Gemeinde X gelegenen Grundstücks (GS) Nr. von der Einzelfirma auf die Kommanditgesellschaft eine Handänderung darstellt, welche gebührenrechtlich privilegiert ist. Sowohl das Grundbuchamt als auch die Gemeinde X verneinen dies und halten den ordentlichen Gebührensatz von 4 Promille für massgebend. Die Beschwerdeführer vertreten demgegenüber den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine Privilegierung gegeben seien. (...).

Nach § 5 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif beträgt der ordentliche Gebührensatz bei Handänderungen an Grundstücken 4 Promille der Handänderungssumme, wobei der Einwohnergemeinde gemäss § 7 Grundbuchgebührentarif für alle Handänderungen Abgaben in derselben Höhe zustehen. In den in § 5 Abs. 2 geregelten Fällen gelangt ein reduzierter Gebührensatz zur Anwendung. Er beträgt 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. Eine Gebührenprivilegierung kann gemäss dem Wortlaut dieser Bestimmung namentlich beansprucht werden, wenn der zu beurteilende Sachverhalt – wie von den Beschwerdeführern behauptet – als 'Umwandlung' einer 'Einzelfirma' qualifiziert werden kann und diese 'Umwandlung' 'ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten' erfolgte. Um entscheiden zu können, ob der grundsätzlich gebührenpflichtige Vorgang dem gesetzlich umschriebenen Tatbestand unterfällt, mit dem sich die Rechtsfolge der gebührenrechtlichen Privilegierung verknüpft, muss der Sinn von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif nach den allgemeinen Regeln der Auslegung ermittelt werden. Nach herrschender Auffassung bildet dabei der in sprachlicher Hinsicht klargestellte Wortlaut des geschriebenen Rechts und der ihm zu entnehmende Wortsinn den Ausgangspunkt und gleichzeitig die Grenze der Auslegung (Meier-Hayoz zu Art 1 ZGB N. 38f.). Aus der in aller Regel zu beobachtenden Vagheit und Mehrdeutigkeit des Wortsinns eines Gesetzes ergibt sich aber auch die Notwendigkeit weiterer Interpretationsbemühungen (Ernst A. Kramer, Juristische Methodenlehre, Bern und München 1998, S. 43). Auch im vorliegenden Fall zeigt sich bei näherem Hinsehen, dass der Normsinn der einschlägigen Gesetzesbestimmung angesichts der Mehrdeutigkeit der in ihr enthaltenen Worte und Wortfolgen klärungsbedürftig ist. Weder der Begriff der Umwandlung noch der Begriff der Ein-

zelfirma sind im Grundbuchgebührentarif umschrieben. Dasselbe gilt auch für die Wortfolge 'ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten'.

1.1. Welche Bedeutung dem Begriff 'Umwandlung' im § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif zukommt, ist nicht ohne weiteres ersichtlich, da der Begriff keine klaren Konturen aufweist. Dass der Begriff der Umwandlung uneinheitlich verwendet wird, zeigt sich auch darin, dass die Fusion und die Spaltung von Unternehmen mitunter ebenfalls als Tatbestände der Umwandlung verstanden werden (Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel & Frankfurt a. Main 1996, S. 191). Im schweizerischen Zivilrecht ist der Begriff der Umwandlung in Zusammenhang mit Gesellschaften nur in Art. 824ff. OR anzutreffen, der sich über die sogenannte 'übertragende Umwandlung' einer Aktiengesellschaft (AG) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ausspricht. Das Wesensmerkmal einer übertragenden Umwandlung besteht nach der Lehre darin, dass die AG ohne Liquidation aufgelöst und ihr Vermögen analog der Fusion mittels Universalsukzession auf die neu gegründete GmbH übertragen wird (Patrick Hünerwadel, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2. Auflage 2002, zu Art. 824 OR N 1). Mit Bezug auf die Aktionäre, welche sich an der GmbH beteiligen, liegt eine Sacheinlage in der Höhe des von der AG auf die GmbH übertragenen Vermögens vor (Hünerwadel, a.a.O., zu Art. 824 OR N. 3). Die übertragende Umwandlung ist mit einem Wechsel des Rechtssubjekts verbunden. Enger gefasst wird der Begriff der Umwandlung im Entwurf des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 13. Juni 2000 (Fusionsgesetz; FusG). Er bezeichnet die Umwandlung unter Hinweis auf die Doktrin als Änderung der Rechtsform einer Gesellschaft unter Fortbestand aller vermögens- und mitgliedschaftsrechtlichen Beziehungen (Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 13. Juni 2000, S. 4357). Anders als bei der im Obligationenrecht geregelten Form der übertragenden Umwandlung bleibt die bisherige Gesellschaft gemäss dieser Begriffsbestimmung bestehen. Die Umwandlung bedingt keine Rechtsnachfolge und erfordert auch keine Übertragung von Rechtsbeziehungen. Sie erscheint daher als blosser Rechtskleidwechsel einer Gesellschaft (vgl. Botschaft, a.a.O., S. 4358).

In der schweizerischen Rechtslehre wird der Begriff der Umwandlung fast ausschliesslich verwendet für die Änderung der Rechtsform unter Wahrung der wirtschaftlichen Identität des Unternehmens (Reich/Duss, a.a.O., S. 191; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Auflage, Bern 1998, § 24 N 69; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 58 N 24ff.). Der materielle Kern des Unternehmens bleibt der gleiche. Was sich ändert, ist im wesentlichen lediglich das rechtliche Kleid und damit verbunden unter Umständen auch die finanzielle Grundlage der Unternehmung. Wenn weder

der Kreis der wirtschaftlichen Träger noch die Beteiligungsquoten wertmässig umgestaltet werden, liegt eine sogenannte 'reine Umwandlung' vor. Von einer 'gemischten Umwandlung' wird dagegen gesprochen, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse verändern, namentlich durch den Eintritt oder Austritt einzelner Gesellschafter bei Personenunternehmen oder von Anteilsinhabern bei Kapitalgesellschaften (Reich/Duss, a.a.O., S. 191).

Da sich die 'reine Umwandlung' in einem Rechtsformwechsel erschöpft ohne dass der zivilrechtliche Rechtsträger sich ändert, ist mit ihr keine Eigentumsübertragung auf einen mit dem bisherigen nicht mehr identischen Rechtsträger verbunden. Nach Auffassung von Reich liegt mangels Eigentumsübertragung kein Tatbestand einer gebührenpflichtigen Handänderung vor (STR 1995, S. 520). Folgt man dieser Auffassung, dann lässt sich daraus ableiten, dass der Begriff der Umwandlung, so wie er in § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif verwendet wird, nicht in einem engen Sinne verstanden werden darf. Dasselbe gilt übrigens auch für den Begriff der Fusion, dessen Bedeutung der Regierungsrat in einem im Jahre 2001 zu beurteilenden Fall ermittelte (GVP 2001, S. 195ff.). In historischer, systematischer und teleologischer Auslegung der Gesetzesbestimmung gelangte er zum Ergebnis, dass sowohl der entstehungszeitliche als auch der geltungszeitliche Normsinn des § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif darin besteht, Tatbestände zu privilegieren, welche sich lediglich in der Änderung der Rechtsform erschöpfen, wobei er diese Voraussetzung auch bei zivilrechtlichen Handänderungen als erfüllt betrachtete, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit keiner Eigentumsübertragung auf einen mit dem bisherigen nicht mehr identischen Rechtsträger verbunden sind. Der innere Grund der Privilegierung liegt nach diesem Rechtsverständnis in der Tatsache begründet, dass Handänderungen im Rahmen einer Fusion oder einer Umwandlung zwecks Reorganisation der Unternehmung erfolgen, welche nicht erschwert werden soll. (...) Einer weiten Fassung des Begriffs der Umwandlung ist dabei aber der Vorzug zu geben.

1.2. Paragraph 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif privilegiert unter anderem die Umwandlung einer Einzelfirma. Was unter dem Begriff 'Einzelfirma' zu verstehen ist, bedarf ebenfalls der Auslegung. Im allgemeinen wird unter dem Begriff 'Einzelfirma' der kaufmännische Name des von einem Einzelkaufmann geführten Unternehmens verstanden, d.h. der Geschäftsname. Häufig steht der Begriff aber auch für das Geschäft selbst. Nachdem eine blosser Änderung der Firma weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung an den Geschäftsgrundstücken bewirkt, das Vorliegen eines zivilrechtlichen Eigentumsüberganges im § 5 Abs. 2 Ziff. 3 aber stillschweigend vorausgesetzt wird, drängt sich eine Gleichsetzung des Begriffs 'Einzelfirma' mit 'Einzelunternehmung' auf. Es sind somit zivilrechtliche Handänderungen bei der Umwandlung einer 'Einzelunternehmung' in eine andere Unternehmensform privilegiert, sofern die weiteren der im § 5 Abs. 2 Ziff. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Als Inhaber einer

‘Einzelfirma’ und Alleineigentümer des GS 1224 kann sich A. aber nur dann auf § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif berufen, wenn die Handänderung zufolge Umwandlung sich auf ein der umzuwandelnden Einzelunternehmung gewidmetes Grundstück bezieht. Wer als Alleineigentümer nicht ein Betriebsgrundstück, sondern ein Privatgrundstück veräussert, kann nach einhelliger Auffassung nicht Umwandlung geltend machen (ZR 76 Nr. 121). Bringt ein Einzelkaufmann dagegen als Alleineigentümer das betriebliche Grundstück in die von ihm im Zuge der Umwandlung der Einzelfirma gegründete Kommanditgesellschaft ein und überträgt dasselbe zivilrechtlich ins Gesamteigentum der Gesellschafter, dann kann von der ‘Umwandlung’ einer ‘Einzelfirma’ gesprochen werden. Der Vorgang muss – soweit die weiteren vom Gesetz geforderten Voraussetzungen erfüllt sind – auch als gebührenrechtlich privilegierte Umwandlung gelten, ansonsten die Erwähnung der Umwandlung einer Einzelfirma in § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif überhaupt keinen Sinn machen würde. Dieses Ergebnis bestätigt die Annahme, dass der Begriff der Umwandlung im Grundbuchgebührentarif nicht in einem engen Sinne zu interpretieren ist. Nun erfordert aber die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft notwendigerweise den Beitritt von zusätzlichen Gesellschaftern (BJM 1991 S. 59, 62; Stephan Pfenninger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 195) und der Beitritt weiterer Gesellschafter führt zu einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse an den Geschäftsgrundstücken (Reich/Duss, a.a.O., S. 194). Es ist daher der Frage nachzugehen, ob das weitere gesetzliche Erfordernis der wertmässig gleichbleibenden Anteilsrechte der Beteiligten der Qualifikation des Vorganges als Umwandlung im Sinne des Grundbuchgebührentarifs und damit dem vermuteten Normsinn entgegensteht.

1.3. Als dritte Voraussetzung für eine Gebührenprivilegierung zufolge Umwandlung verlangt § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif, dass diese ‘ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten’ erfolgt. Auch der Sinn dieser Wortfolge ist nicht evident, zumal bei Einzelfirmen nur bei stark vereinfachender Betrachtungsweise gesagt werden kann, ihr Inhaber verfüge über einen Anteil von 1/1. Der Ausdruck ‘Anteilsrechte’ ist aber auch aus einem weiteren Grund irreführend: Bei Handelsgesellschaften verleihen Anteile einen Anspruch am Reingewinn und am Liquidationserlös, bei Genossenschaften mit Anteilscheinen einen solchen an einer Quote des Reinertrages, während sie bei Genossenschaften ohne Anteilscheine gar keinen Anspruch verkörpern. Über Anteilsrechte verfügen dagegen die Mitglieder einer einfachen Gesellschaft, einer Kollektiv- und einer Kommanditgesellschaft, weil am Gesellschaftsvermögen einschliesslich der Liegenschaften Gesamteigentum besteht. Von Anteilen in diesem Sinne wird als Voraussetzung einer gebührenrechtlich privilegierten Umwandlung in § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif verlangt, dass sie sich wertmässig nicht verändern. Das Anteilsrecht des an der bisherigen Einzelfirma ‘Beteiligten’ darf sich im

Zuge der Umwandlung 'wertmässig' nicht verändert haben, ansonsten eine gebührenrechtliche Privilegierung ausgeschlossen erscheint. Das Erfordernis gleichbleibender Anteilsrechte oder Beteiligungsverhältnisse, das eher auf die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer zugeschnitten ist, hat auch im Recht anderer Kantone seinen Niederschlag gefunden. Allgemein leitet man aus diesem gesetzlichen Erfordernis ab, dass mit der Umwandlung keine buchmässige Aufwertung und keine Realisation stiller Reserven verbunden sein darf. Weiter ist anerkannt, dass der Begriff der gleichbleibenden Anteilsverhältnisse keine exakte mathematische Gleichheit der Anteilsverhältnisse voraussetzen kann, weil sich eine Veränderung der Anteilsverhältnisse im Falle einer Umwandlung zumindest in einem gewissen Umfang aufdrängt. Regelmässig werden daher geringfügige Verschiebungen der bisherigen Anteile toleriert. In einzelnen Kantonen schliessen quotale Veränderungen der Anteile eine Gebührenprivilegierung nicht aus, sofern sie nicht mehr als 10% betragen (BJM 1991, S. 66). Andere Kantone wiederum stellen nicht auf die quotalen Änderungen, sondern vielmehr darauf ab, ob das Engagement des bisherigen Einzelunternehmers wertmässig und qualitativ aufrecht erhalten bleibt (Pfenninger, a.a.O., S. 193). Ist diese Voraussetzung erfüllt, dann bewirkt der Beitritt zusätzlicher Teilhaber für sich allein keine Änderung der Anteilsverhältnisse, selbst wenn sich der Wertanteil des bisherigen Einzelunternehmers an den Geschäftsgrundstücken dadurch verringert (Pfenninger, a.a.O., S. 191f., 196). So wird im Falle der Umwandlung einer AG in eine GmbH keine vollständige Kontinuität der Mitgliedschaft verlangt (Hünerwadel, a.a.O., zu Art. 824 OR N. 5) und auch die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft privilegiert, obwohl sich die Anteilsverhältnisse insoweit ändern, als neben dem früheren Geschäftsinhaber gemäss gesetzlicher Vorschrift mindestens zwei weitere Personen als Gründer der Aktiengesellschaft auftreten müssen (Art. 625 OR; Forstmoser/Meier-Hayoz, Einführung in das schweizerische Aktienrecht, Bern 1976, S. 307ff.; SGGVP 1993, S. 24ff.).

In der Rechtslehre wird das Erfordernis gleichbleibender Anteile oder Beteiligungsverhältnisse zunehmend in Frage gestellt. Es überwiegt heute die Auffassung, dass dieses Erfordernis der Steuerneutralität von Umwandlungen, welche mit einem Subjektwechsel verbunden sind, nicht entgegenstehe (STR 1995, S. 521; Zur Kritik der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 237ff; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1986, S. 556f). Einhellig wird die Meinung vertreten, dass bloss quotale Änderungen der Beteiligungsverhältnisse unschädlich seien (STR 1995, S. 521). Eine andere Sicht der Dinge würde im vorliegenden Fall zu keinem plausiblen Resultat führen: Paragraph 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif setzt voraus, dass die zusätzlichen Gesellschafter, ohne die eine Umwandlung einer 'Einzelfirma' gar nicht erfolgen kann, Gesamteigentümer der Geschäftsliegenschaften werden. Blicke nämlich der bisherige Einzelunternehmer Alleineigentümer der Unter-

nehmensliegenschaften, dann wäre von vornherein kein Handänderungstatbestand erfüllt. Der gebührenpflichtige Tatbestand der Umwandlung einer 'Einzelfirma' in eine Kommanditgesellschaft setzt somit voraus, dass der bisherige Einzelunternehmer sein Alleineigentum am Geschäftsvermögen aufgibt und in das Gesamteigentum der Teilhaber der zur Kommanditgesellschaft gewordenen Unternehmung überträgt. Das Erfordernis wertmässig gleichbleibender Anteilsrechte kann somit nicht bedeuten, dass eine mit der Umwandlung verbundene Veränderung der Berechtigung des bisherigen Einzelunternehmers – welcher vom Alleineigentümer zum Gesamteigentümer des Grundstücks wird – das Gebührenprivileg ausschliesst. Ansonsten ergäbe sich ein unlösbarer innerer Widerspruch zwischen der gesetzlichen Voraussetzung der wertmässig gleichbleibenden Anteilsrechte und der gebührenrechtlich ausdrücklich privilegierten Umwandlung einer Einzelfirma in eine andere Personengesellschaft.

1.4. Aufgrund der Klärung des Wortsinns lässt sich der folgende Normsinn ermitteln: Paragraph 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif will es Unternehmungen erleichtern, sich zu reorganisieren, indem er damit verbundene zivilrechtliche Eigentumsübertragungen an betrieblichen Grundstücken einem tieferen Handänderungsgebührensatz unterstellt. Voraussetzung ist gemäss dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut, dass sich die Umstrukturierung als 'Umwandlung' oder als 'Fusion' qualifizieren lässt. Auch wenn diesen zivilrechtlichen Begriffen im Abgaberecht nach verbreiteter Auffassung grundsätzlich die gleiche Bedeutung zukommt, dürfen die Begriffe der Umwandlung und der Fusion nicht in einem engen zivilrechtlichen Sinne verstanden werden (vgl. Ernst Höhn, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: StR 18 1963, S. 393). Soweit es um die 'Fusion' geht, hat der Regierungsrat diesen Standpunkt bereits im Jahre 2001 bekräftigt. Für die 'Umwandlung' kann nichts anderes gelten. Ob eine bestimmter Vorgang als privilegierungswürdige Umwandlung zu behandeln ist, entscheidet sich aufgrund des Sinnes der einschlägigen Norm als Ganzes (Höhn, a.a.O., S. 394f.). Nachdem es sich bei § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif um eine Bestimmung handelt, die eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Gunsten des Gebührenpflichtigen nicht nur zulässt, sondern vom Sinn der Rechtsnorm her fordert, ist der steuerrechtliche bzw. gebührenrechtliche Begriff der Umwandlung massgebend. Eine Umwandlung im Sinne des Grundbuchgebührentarifs setzt nicht voraus, dass das Unternehmen nur seine Rechtsform ändert unter Wahrung der Subjektsidentität. Eine solche liegt vielmehr dann vor, wenn das Unternehmen in Universal-sukzession auf den neuen Rechtsträger übertragen oder der bisherige Rechtsträger liquidiert und das Unternehmen auf einen neugegründeten Rechtsträger übertragen wird (Reich/Duss, a.a.O., S. 191f.). In welchem zivilrechtlichen Verfahren die Umwandlung bewerkstelligt wird, ist nicht ausschlaggebend. Eine solche extensive Auslegung des Begriffs der 'Umwandlung' zu Gunsten der Gebührenpflichtigen ist mit dem Wortlaut der

Gesetzesbestimmung vereinbar und wird vom Sinn der gesetzlichen Ordnung verlangt (ZR 71 Nr. 85).

2. A. hat bei seinem Austritt aus anderen Gesellschaften als Abfindung für seine Anteile diverse Liegenschaften im Kanton Zug und Umgebung übernommen. Das GS Nr. wurde am 12. März 1997 käuflich erworben. In Vollziehung des Kaufvertrages wurde A. als Alleineigentümer im Grundbuch eingetragen. Mit Schreiben vom 28. Mai 2002 bestätigte die kantonale Steuerverwaltung, dass das GS Nr. steuerlich dem Geschäftsvermögen zugeteilt sei. Daraus lässt sich ableiten, dass das GS Nr. Bestandteil des unter der Einzelfirma A. geführten Geschäftsbetriebes war. Die Nutzung und Verwaltung der Liegenschaft durch A. erfolgte in seiner seitens der Steuerbehörden anerkannten Eigenschaft als gewerbmässiger Liegenschaftshändler, in der keine private Vermögensverwaltung zu erblicken ist. Am 20. August 1997 gründete A. die A. & Co. in der Absicht, diejenigen Liegenschaften, welche längerfristig im Portefeuille bleiben und damit einmal seinen Nachlass bilden sollten, in diese überzuführen. Die Handänderung erfolgte im Rahmen einer Umstrukturierung, welche wohl hauptsächlich, aber nicht ausschliesslich erbrechtlich motiviert war.

2.1. Dass nicht sämtliche Grundstücke der Einzelunternehmung gleichzeitig ins Eigentum der A. & Co. übertragen wurden, die einzelnen Übernahmen sich vielmehr über einen Zeitraum erstreckten, der von 1997 bis Mitte 2000 dauerte, schliesst eine Qualifikation des Vorganges als Umwandlung im Sinne des Grundbuchgebührentarifs nicht aus. Ebenso wenig der Umstand, dass die von der Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft umgewandelte A. & Co. bereits vor dem Verkauf des GS Nr. bestand. Der zivilrechtliche Weg, auf dem die Umwandlung bewerkstelligt wird, ist – wie bereits dargelegt – nicht entscheidend, auch wenn der Ausdruck 'Umwandlung' einen Rechtskleidwechsel assoziiert. A. wählte dieses Vorgehen, weil auch die Liegenschaften aus den Gesellschaften, aus denen er ausschied, sukzessive in sein Eigentum übergingen und eine Überführung der für den Weiterverkauf bestimmten Liegenschaften in die Kommanditgesellschaft gar nicht angestrebt wurde. Wenn einzelne der von A. erworbenen Grundstücke vor oder nach der Gründung der Kommanditgesellschaft veräussert wurden, so ist darin unternehmenswirtschaftlich kein Vorgang der Teilliquidation der Einzelfirma oder ein Entzug betriebsnotwendiger Mittel zu erblicken. Die Veräusserung von Grundstücken bildete vielmehr den gewöhnlichen und wohl auch hauptsächlichsten Geschäftszweck der Einzelfirma. Dieser Geschäftszweck entspricht demjenigen, der auch von der Kommanditgesellschaft verfolgt wird. Trotz der Umwandlung der Einzelfirma in die Kommanditgesellschaft hat sich an der Bestimmung der Unternehmensgrundstücke zu identischen Geschäftszwecken nichts geändert.

2.2. Im Zuge der Umwandlung haben sich die Kinder von A. an der Kommanditgesellschaft als Kommanditäre mit je einer Einlage von Fr. 1'000.–

beteiligt. Bezüglich des GS Nr. erfolgte eine zivilrechtliche Handänderung auf der Grundlage eines Kaufvertrages. Neben den bisherigen Inhaber der Einzelfirma und Alleineigentümer des Grundstücks traten zwei zusätzliche Gesellschafter, welche gemäss Art. 544 Abs. 1 OR Gesamteigentümer des GS Nr. wurden (Meier-Hayoz, Berner Kommentar zu Art. 652 ZGB N. 33, 37). Das Geschäftsgrundstück Nr. wurde entsprechend Art. 562 OR und Art. 31 Abs. 2 der Verordnung betreffend das Grundbuch vom 22. Februar 1910 (GBV; SR 211.432.1) unter der Firma der Kommanditgesellschaft als deren Eigentum im Grundbuch eingetragen (Meier-Hayoz zu Art. 652 ZGB N. 32, 61; BGE 105 II 207). Dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass die Kommanditgesellschaft als vertragliche Personenvereinigung Gesamthandsgemeinschaft ist und keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt (BGE 72 II 181f., 78 I 10, 12, 78 I 120, 95 II 549, 99 III 2). Träger der Rechte und Pflichten der Gesellschaft wurden die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (Carl Baudenbacher, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 1. Auflage 1994, zu Art. 594 OR N 2).

Mit der Umwandlung der Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft hat A. einen Anteil an seinem Unternehmen seinen Kindern veräussert. Er hat sein Alleineigentum am Geschäftsvermögen aufgegeben und ist zusammen mit den Kommanditären zum Gesamteigentümer geworden. Es liegt eine gemischte Umwandlung vor, da die Beteiligungsverhältnisse sich verändert haben (Reich/Duss, a.a.O., S. 192). B. und C. mussten für den Erwerb des Gesellschaftsvermögens zu Gesamteigentum keine Entschädigung leisten. Die Leistung der Kommanditsumme – sie wurde nach Angaben der Beschwerdeführer gar noch nicht erbracht – wird gesetzlich zwingend vorausgesetzt. Sie bezeichnet die Haftungssumme des Kommanditärs im Aussenverhältnis und ist nicht als Vermögenseinlage oder als Einkaufssumme in das offene oder stille Unternehmenskapital zu qualifizieren (Baudenbacher, a.a.O., zu Art. 594 OR N 4ff.; Reich/Duss, a.a.O., S. 193). Sie stellt damit keine geldmässige Abfindung von A. für die von ihm teilweise veräusserte Berechtigung an der bisherigen Unternehmung dar. Da A. eine Gegenleistung für die Veräusserung der ideellen Beteiligungsquote am Geschäftsvermögen seitens seiner Kinder nicht erhielt, hat sich sein 'Anteilsrecht' an der Unternehmung 'wertmässig' nicht verändert (Reich/Duss, a.a.O., S. 193). Der ihm als Gegenleistung für die Veräusserung zukommende Anteil an der Kommanditgesellschaft erlaubt es ihm, sein unternehmerisches Engagement in seiner Eigenschaft als Komplementär weiterzuführen. Die wirtschaftliche Kontinuität des Unternehmens sowie der bisherige Geschäftszweck bleiben gewahrt (Reich/Duss, a.a.O., S. 216f.). Wirtschaftlich ist die neue Unternehmung nach wie vor einzig A. zuzurechnen. Die Kontinuität des unternehmerischen Engagements von A. ergibt sich auch aus der Rechtsstellung, die seinen Kindern als Kommanditäre gemäss Gesetz und Kommanditvertrag vom 14. August 1997 zukommt. Kommanditäre beteiligen sich an der Kommanditgesellschaft nur aus kapitalsbezogenem Interesse. Sie sind am Gesell-

schaftsvermögen, wie der Komplementär zwar zur gesamten Hand beteiligt. Im übrigen aber nimmt der Kommanditär eine im Vergleich zum Komplementär zurückgesetzte Stellung in der Gesellschaft ein. Der gänzliche Wegfall des personalistischen Elements zeigt sich insbesondere im Ausschluss von der Geschäftsführung (Art. 600 Abs. 1 OR), in den beschränkten Widerspruchs- und Kontrollrechten (Art. 600 Abs. 2 und 3 OR), der abweichenden Gewinn- und Verlustbeteiligung (Art. 601 OR), im Ausschluss von der Vertretung im Aussenverhältnis (Art. 603 OR) und in der Haftung, welche im Vergleich zu der unbeschränkten Haftung des Komplementärs nur im Umfang der Kommanditsumme besteht (Baudenbacher, a.a.O., zu Art. 594 OR N. 4). Zum gleichen Befund gelangt man aufgrund des Kommanditvertrages. Der während der Gesellschaft entstandene Gewinn sowie ein allfälliger Liquidationsüberschuss im Falle der Auflösung der Gesellschaft steht ausschliesslich dem Komplementär zu (Art. 8), der auch einen allfälligen Verlust unter Vorbehalt der Haftung der Kommanditäre im Umfange der Kommanditsumme alleine trägt (Art. 9).

3. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass im vorliegenden Fall eine Handänderung infolge Umwandlung einer Einzelfirma in eine andere Personengesellschaft, nämlich in eine Kommanditgesellschaft stattgefunden hat. Eine wertmässige Veränderung der Anteilsrechte des bisherigen Einzelkaufmanns ist nicht eingetreten. Dieser hat sein Alleineigentum am GS Nr. schenkungsweise zu Gunsten seiner Kinder aufgegeben und durch Umwandlung der Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft Gesamteigentum daran begründet (Reich/Duss, a.a.O., S. 195). Da der Kommanditgesellschaft keine Rechtspersönlichkeit zukommt, ist das GS Nr. nicht auf eine juristische Person, sondern ins Gesamteigentum der Gesamthandsgemeinschaft übertragen worden, der A. und seine Kinder angehören. Es liegt aus diesem Grunde nicht nur eine Umwandlung im Sinne von § 5 Abs. 2 Ziff. 3, sondern gleichzeitig auch eine Übertragung von Grundeigentum vom Vater auf die Kinder vor, welche gestützt auf § 5 Abs. 2 Ziff. 1 Grundbuchgebührentarif gebührenrechtlich ebenfalls privilegiert ist. Der massgebende Gebührensatz beträgt folglich 2 Promille, berechnet auf der massgebenden Handänderungssumme in der Höhe von Fr. 6'017'300.-. Damit erweist sich die Gebührenberechnung durch das Grundbuchamt bzw. die Verfügung der Gemeinde X als unrechtmässig, was zur Gutheissung der Beschwerde führt.

Regierungsrat, 18. Februar 2003