

§§ 2, 5 Abs. 2 Ziff. 4 und 6 Ziff. 4 G über den Gebührentarif im Grundbuchwesen (BGS 215.35) – Berechnung der Handänderungsgebühr im Falle der Abgeltung der ideellen Anteile der aus einer Kollektivgesellschaft ausscheidenden Gesellschafter durch Zuweisung von Stockwerkeigentum im Gesamteigentum der Gesellschaft – Eine Überführung von Gesamteigentum in Alleineigentum ist mit dem Rechtsgeschäft nicht verbunden (E.2) – Qualifikation des Vorganges als Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum (E.3) – Der Berechnung der Handänderungsgebühr sind auf Grund der schuldrechtlichen Gegebenheiten und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur die Fremdquoten zu Grunde zu legen, welche eine rechtsgeschäftliche Verschiebung erfahren haben. Die mit dem gleichzeitigen Eintritt des Ehegatten der verbleibenden Gesellschafterin in das Gesamthandsverhältnis bewirkte Eigentumsänderung ist als solche zwischen Ehegatten zu behandeln und daher von der Handänderungsgebühr befreit (E. 4).

Aus dem Sachverhalt:

Mit öffentlicher Urkunde vom 6. Mai 2003 begründete die F & Co. Immobilien an der Liegenschaft GS Nr., Gemeinde X, Stockwerkeigentum. An der Kollektivgesellschaft waren im damaligen Zeitpunkt AB, RK und EW zu je einem Drittel beteiligt. Es wurden insgesamt 14 Stockwerkeinheiten erstellt. Die Stockwerkeinheit Nr. 1 (127/1000 Miteigentum; Nr.), Nr. 3 (78/1000 Miteigentum; GS Nr.), Nr. 7 (92/1000 Miteigentum; GS Nr.) und Nr. 12 (3/1000 Miteigentum; GS Nr.) wurden in der Folge ins Eigentum von AB übertragen. Damit wurde der ideelle Anteil der gleichzeitig aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafterin abgegolten. Die Stockwerkeinheit Nr. 4 (83/1000 Miteigentum; GS Nr.), Nr. 5 (70/1000 Miteigentum; GS Nr.) und Nr. 6 (95/1000 Miteigentum; GS Nr.) wurden auf RK übertragen, welche ebenfalls aus der Kollektivgesellschaft ausschied. Neu der Kollektivgesellschaft beitrug RW, welcher seither zusammen mit seiner Ehegattin, EW, Kollektivgesellschafter der F & Co. Immobilien ist. Das Grundbuchamt stellte den drei Gesellschafterinnen unter anderem Handänderungsgebühren in der Höhe von Fr. 17'476.– in Rechnung. Es qualifizierte den Vorgang als Übertragung von Eigentum im Sinne von § 5 Abs. 1 Ziff. 1 Grundbuchgebührentarif qualifiziert, welcher Tatbestand dem ordentlichen Gebührensatz von 4 Promille unterliegt und legte der Berechnung den in der öffentlichen Urkunde enthaltenen Wert von Fr. 4'369'000.– zu Grunde. Dagegen reichte die F & Co. Immobilien (Beschwerdeführerin) beim Regierungsrat des Kantons Zug Verwaltungsbeschwerde ein. Darin vertritt die Beschwerdeführerin folgenden Standpunkt:

Bei der Kollektivgesellschaft handle es sich um eine Personengesellschaft in der Form einer Gemeinschaft zur gesamten Hand. Ihr Sondervermögen stehe nicht der Gesellschaft als solcher, sondern den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit zu. Durch den Übergang von Liegenschaften an die austretenden Gesellschafterinnen finde demzufolge lediglich grundbuchlich eine Änderung

statt. Deren Anteile an der Gesellschaft würden ersetzt durch Anteile an Grundstücken. Zivilrechtlich werde den austretenden Gesellschafterinnen etwas in das Alleineigentum überwiesen, an dem sie über die Gesellschaft bereits berechtigt gewesen seien. Da grundbuchlich lediglich eine schuldrechtliche Situation bereinigt werde, falle keine Handänderungsgebühr an. Eventualiter sei nur eine anteilmässige Handänderung anzunehmen und die Handänderungsgebühr nur auf jenem Wertanteil zu erheben, an dem die ausgetretenen Gesellschafterinnen nicht bereits Eigentum besaßen.

Aus den Erwägungen:

I.

(...)

II.

(...)

III.

1. (...) Streitig ist somit zunächst, ob eine gebührenpflichtige Handänderung vorliegt (E. 2. u. 3.). Eventualiter ist zu klären, auf welcher Grundlage die Handänderungsgebühr zu berechnen ist (E. 4.). (...).

2. Nach § 1 Grundbuchgebührentarif setzt die Erhebung von Handänderungsgebühren voraus, dass eine gebührenpflichtige Handänderung eingetreten ist. Der Begriff der Handänderung ist im geltenden Recht nicht definiert. Dieses führt lediglich eine Reihe von gebührenpflichtigen Tatbeständen auf. Im Vordergrund stehen dabei zivilrechtliche Eigentumsübergänge. Dazu gehören rechtsgeschäftliche Eigentumsübertragungen sowie Eigentumsübergänge, die nicht auf Rechtsgeschäft basieren. Gemäss § 5 Abs. 1 Ziff. 1 beträgt die Gebühr bei Übertragung von Eigentum und Miteigentum an Grundstücken 4 Promille. Dem gleichen Gebührensatz unterliegen die Überführung von Gesamteigentum in Alleineigentum und umgekehrt (§ 5 Abs. 1 Ziff. 2 Grundbuchgebührentarif).

Das Grundbuchamt begründet seine Gebührenberechnung gemäss § 5 Abs. 1 Ziff. 1 Grundbuchgebührentarif damit, dass die Zuweisung von Stockwerkeigentum an einzelne aus einer Kollektivgesellschaft ausscheidende Gesellschafter eine rechtsgeschäftliche Eigentumsübertragung zwischen einer juristischen und einer natürlichen Person darstelle. Diese Auffassung ist unzutreffend. Die schweizerische Lehre und Praxis ist einhellig der Meinung, dass der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft keine Rechtspersön-

lichkeit zukommt. Es handelt sich bei beiden Gesellschaftsarten nicht um juristische Personen, sondern um Gemeinschaften zu gesamter Hand. Obwohl die Gesellschaft im Aussenverhältnis als Trägerin von Rechten und Pflichten auftreten und im Grundbuch als Grundeigentümerin eingetragen werden kann (Art. 31 der Verordnung betreffend das Grundbuch vom 22. Februar 1910, GBV; SR 211.432.1), befindet sich das Gesellschaftsvermögen in Wirklichkeit im Gesamteigentum der Gesellschafter (Arthur Meier-Hayoz/ Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Auflage, Bern 1998, N. 13ff. zu § 9 und N. 9ff. zu § 10). Die Berechnung der Handänderungsgebühr durch das Grundbuchamt kann angesichts dessen nicht damit begründet werden, eine juristische Person habe rechtsgeschäftlich Eigentum auf natürliche Personen übertragen.

3. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, infolge der Übertragung von Stockwerkeinheiten im Gesamteigentum der Kollektivgesellschaftserinnen an die aus der Gesellschaft Ausscheidenden seien diese nicht mehr über die Gesellschaft an den einzelnen Grundstücken beteiligt, sondern direkt. Ihre Anteile an der Gesellschaft seien ersetzt worden durch die Anteile an Grundstücken. Zivilrechtlich sei den austretenden Gesellschafterinnen demzufolge etwas in das Alleineigentum überwiesen worden, an dem sie über die Gesellschaft vorher gesamthänderisch berechtigt gewesen seien. Die Beschwerdeführerin ist weiter der Ansicht, dass bei der Übertragung von Grundstücken 'im Eigentum' einer Kollektivgesellschaft auf ausscheidende Gesellschafter keine Handänderungsgebühr anfalle, da diese Gesellschafter schuldrechtlich bereits Eigentümer dieser Grundstücke seien. Auf diese schuldrechtlichen Gegebenheiten müsse, wie der Regierungsrat in seinem Entscheid vom 19. November 2002 erkannt habe, abgestellt werden. Es gehe einzig darum, das Grundbuch der aktuellen Situation anzupassen.

3.1. Die Umschreibung des zu beurteilenden Vorganges durch die Beschwerdeführerin ist insofern verwirrend, als sie den Eindruck erweckt, mit der Übertragung von Stockwerkeigentum auf die ausscheidenden Gesellschafterinnen habe zivilrechtlich eine Überführung von Gesamteigentum in Alleineigentum stattgefunden. Wäre dies der Fall, läge eine gebührenpflichtige Handänderung im Sinne von § 5 Abs. 1 Ziff. 2 Grundbuchgebührentarif vor und es käme der ordentliche Gebührensatz von 4 Promille zur Anwendung. Die Übertragung von Stockwerkeinheiten auf die ausscheidenden Gesellschafterinnen kommt jedoch nach herrschender Auffassung keiner Überführung von Gesamteigentum in Alleineigentum gleich. Die Stockwerkeigentümer sind nicht Alleineigentümer der von ihnen erworbenen Stockwerkeinheiten, sondern Miteigentümer des weiterhin im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden gemeinschaftlichen GS Nr. (Heinz Rey, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Vorbem. N. 29f., zu Art. 712a N.7). Ein gebührenpflichtiger Tatbestand im Sinne von § 5 Abs. 1 Ziff. 2 Grundbuchgebührentarif ist daher nicht eingetreten.

3.2. Der Argumentation der Beschwerdeführerin kann auch insofern nicht gefolgt werden, als sie sich auf den erwähnten Entscheid des Regierungsrates abstützt. Ob Handänderungsgebühren geschuldet sind, hängt vom Vorliegen einer gebührenpflichtigen Handänderung ab. Die Frage, ob eine gebührenpflichtige Handänderung als formelles Abgabeobjekt vorliegt, beurteilt sich nach sachenrechtlichen Kriterien. Diesen im zugerischen Recht unbestrittenen Grundsatz hat der Regierungsrat in dem von der Beschwerdeführerin angeführten Entscheid nicht in Frage gestellt. Die Handänderungsgebühr ist geschuldet, wenn sich ein formeller zivilrechtlicher Tatbestand verwirklicht hat, an den der Grundbuchgebührentarif abgaberechtliche Folgen knüpft. So wenig wie nach geltendem Recht auf dem Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein abgabepflichtiger Tatbestand begründet werden kann, so wenig kann gegen die Erhebung der Handänderungsgebühr eingewendet werden, eine schuldrechtliche Bewertung des Vorganges bzw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise lasse dies nicht zu (Gabriela Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Zürich 1989, S. 82, m.w.H.). In der Lehre und Praxis wird denn auch die Ansicht vertreten, dass eine Handänderungsgebühr – bei gegebener gesetzlicher Grundlage – auch dann erhoben werden darf, wenn die zivilrechtliche Handänderung mit keiner Veränderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht verbunden ist (Rüegg-Peduzzi, a.a.O., S. 115).

3.3. Die Beschwerdeführerin bringt zur Begründung Ihrer Rechtsbegehren auch den § 8 Grundbuchgebührentarif ins Spiel, ohne dass klar wird, was sie zu ihren Gunsten aus dieser Gesetzesbestimmung ableiten will. Gemäss dem ersten Satz von § 8 Abs. 1 wird die Gebühr beim Eintritt von Personen in ein Gesamteigentumsverhältnis, beim Austritt von Gesamteigentümern und beim Eintritt eines Erben an die Stelle eines verstorbenen Gesamteigentümers von den beteiligten Personen anteilmässig erhoben. In Abweichung von diesem allgemeinen Grundsatz stellt § 8 Abs. 2 fest, dass der Gesellschafterwechsel bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gebührenfrei ist. Der gesetzgeberische Grund dieser Privilegierung, die auch im Recht anderer Kantone anzutreffen ist, besteht darin, dass der Gesellschafterwechsel bei diesen Gesellschaftsarten keinen Niederschlag im Grundbuch findet und der geltende Grundbuchgebührentarif sich am Tatbestand einer grundbuchlichen Verrichtung orientiert. Die Gebührenfreiheit ist aber auch eine Folge davon, dass der Gesellschafterwechsel bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft nach herrschender Lehre die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an Grundstücken im Sondervermögen dieser Gesellschaften nicht berührt (Meier-Hayoz, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, N. 69f. zu Art. 652 ZGB; Christian Schöniger, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Basel & Frankfurt am Main 1992, S. 46, 52; LGVE 1975 II 47, S. 91 m.z.H.). Auch eine wirtschaftliche Handänderung sei damit nicht verbunden, weil die Verfügungsmacht darüber nicht auf ausscheidende Gesellschafter übertragen wird, sondern stets bei der Gemeinschaft verbleibt (Rüegg-Pe-

duzzi, a.a.O., S. 107). Der Anteil der übrigen erfährt beim Ausscheiden eines Teilhabers aus dem Gesamthandsverhältnis kraft Gesetzes eine Erweiterung (Anwachsung).

Im vorliegenden Fall ist der Tatbestand des § 8 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif nicht erfüllt. Mit dem Ausscheiden von AB und RK aus der Kollektivgesellschaft ist ihr Anteil am GS Nr. der verbleibenden Gesellschafterin und ihrem als Gesellschafter eingetretenen Ehemann nicht angewachsen. Vielmehr wurde den Ausgeschiedenen rechtsgeschäftlich Miteigentum am GS Nr. in Form von Stockwerkeigentum zugewiesen. Die Voraussetzungen, unter denen gestützt auf § 8 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif Gebührenfreiheit gefordert werden kann, liegen daher nicht vor. Es hat bezüglich des GS Nr. vielmehr eine Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum stattgefunden.

3.4. Zu den Tatbeständen, welche nach geltendem Recht zur Erhebung von Handänderungsgebühren führen, gehören auch die Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt. Mit der Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum ist nach richtiger Rechtsauffassung keine zivilrechtliche Eigentumsübertragung verbunden. Dennoch löst dieser Vorgang gemäss § 5 Abs. 2 Ziff. 4 Grundbuchgebührentarif Handänderungsgebühren aus. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Handänderungsgebühr im geltenden Recht nicht konsequent als Rechtsübertragungsabgabe ausgestaltet ist, zum anderen dürften die Unklarheiten hinsichtlich der dogmatischen Erfassung des Phänomens 'Gesamteigentum' die Formulierung dieses Tatbestandes mit beeinflusst haben (Schöniger, a.a.O., S. 44). Paragraph 5 Abs. 2 Ziff. 4 macht deutlich, dass der Begriff der Handänderung gemäss geltendem Recht neben den zivilrechtlichen Eigentumsübergängen im engeren Sinne auch Eigentumsänderungen umfasst, mit denen bei schuldrechtlicher bzw. wirtschaftlicher Betrachtung kein Übergang des Eigentums auf ein anderes Rechtssubjekt und kein Wechsel der tatsächlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück verbunden sind. Mit der Feststellung, dass im vorliegenden Fall eine Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum am GS Nr. stattgefunden hat, steht aber auch fest, dass eine gebührenpflichtige Handänderung im Sinne von § 5 Abs. 2 Ziff. 4 Grundbuchgebührentarif eingetreten ist. Die Gebühr beträgt gemäss § 5 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif lediglich 2 Promille der massgeblichen Handänderungssumme.

4. Das Grundbuchamt ist bei der Berechnung der Handänderungsgebühr von einer Handänderungssumme von Fr. 4'396'000.- ausgegangen. In ihrem Eventualbegehren fordert die Beschwerdeführerin, dass die Handänderungsgebühr lediglich auf den Werten berechnet werde, welche den ausgeschiedenen Gesellschafterinnen schuldrechtlich nicht bereits gehörten. Sie weisen darauf hin, dass die ausgeschiedenen Gesellschafterinnen eigentumsässig bereits am Sondervermögen der Kollektivgesellschaft zu je einem unausge-

schiedenen Drittel beteiligt gewesen seien. Die von ihnen erworbenen Stockwerkeigentumsanteile am GS Nr. hätten sich bei schuldrechtlicher Betrachtung in diesem Verhältnis bereits im Eigentum der Erwerberinnen befunden. Dieser schuldrechtlichen Bewertung der tatsächlichen Gegebenheiten sei gemäss der regierungsrätlichen Praxis der Vorzug zu geben, was dazu führe, dass die Handänderungsgebühr nicht auf dem gesamten Wert der erworbenen Grundstücke erhoben werden dürfe, sondern nur auf dem Wertanteil, der den Gesellschafterinnen eigentumsässig nicht bereits zuzustand. Es könne die Handänderungsgebühr folglich nur auf maximal zwei Dritteln des Anrechnungswertes, d.h. auf der Basis von Fr. 2'912'600.- berechnet werden.

Es ist in der Lehre und Praxis unbestritten, dass eine im Gesamteigentum stehende Sache nicht nur materiell unteilbar, sondern auch nicht in ideelle Quoten unterteilt ist. Mit Bezug auf die interne vermögensrechtliche Beteiligung der Gesamthänder am Gemeinschaftsvermögen kann aber dennoch von 'Anteilen' gesprochen werden. Sie verkörpern die Gesamtheit der vermögensrechtlichen Ansprüche der einzelnen Gesamthänder am Gemeinschaftsvermögen (BGE 87 I 345). Als 'innere Anteile' bilden sie zum einen die Grundlage für die Verteilung von Lasten und Erträgen der Gemeinschaft, zum anderen treten sie insbesondere als Anwartschaftsquote am der-einstigen Liquidationsergebnis bei Auflösung des Gesamthandsverhältnisses in Erscheinung (Schöniger, a.a.O., S. 45 m.H.a. Meier-Hayoz, a.a.O., N. 3 zu Art. 652 ZGB). Auch im Abgaberecht werden in Abweichung von der sachenrechtlichen Konzeption auf Grund der schuldrechtlichen Gegebenheiten und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise Anteilsquoten am Gemeinschaftsvermögen konstruiert und im Falle eines Personenwechsels bei Gesamthandsverhältnissen lediglich eine Teilveräusserung angenommen (Schöniger, a.a.O., S. 45f., m.z.H.; Rüeegg-Peduzzi, a.a.O., S. 41, 113; BGE 87 I 346). Diese Beurteilung erscheint auch im vorliegenden Fall angezeigt. Wird an einem im Gesamteigentum stehenden Grundstück Stockwerkeigentum begründet und einzelne Einheiten auf ausscheidende Gesellschafter übertragen, dann ist die Handänderungsgebühr nur auf den Werten zu berechnen, welche tatsächlich eine rechtsgeschäftliche Verschiebung erfahren haben. Auf dem Wertanteil, der den ausgetretenen Gesellschafterinnen am GS Nr. bereits zustand, werden keine Handänderungsgebühren geschuldet. Der Berechnung der Handänderungsgebühr ist daher nur die übergegangene Fremdquote zu Grunde zu legen (Schöniger, a.a.O., S. 45 m.z.H.; Rüeegg-Peduzzi, a.a.O., S. 115). Die übergegangene Fremdquote beträgt im vorliegenden Fall mit Bezug auf jede der beiden aus der Kollektivgesellschaft Ausgeschiedenen 2/3 des massgebenden Werts des GS Nr.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass das Grundbuchamt bei der Berechnung der Handänderungsgebühr zu Unrecht einen den ausgetretenen Gesellschafterinnen schuldrechtlich bereits zustehenden Wertanteil berücksichtigt hat. Seine Gebührenberechnung erweist sich damit als geset-

zeswidrig. Dass infolge des Eintritts von RW in die Kollektivgesellschaft eine weitere Eigentumsänderung stattfand, ist gebührenrechtlich irrelevant. Zum einen, weil der Gesellschafterwechsel bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft gemäss der Ausnahmebestimmung von § 8 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif gebührenfrei bleibt. Zum anderen, weil die durch den Eintritt eines Ehegatten in das Gesamthandsverhältnis bewirkte Verschiebung der Eigentumsanteile im vorliegenden Fall abgaberechtlich als solche zwischen Ehegatten zu behandeln und daher von der Handänderungsabgabe befreit ist (§ 6 Ziff. 4 Grundbuchgebührentarif; LGVE 1975 II 47, S. 92).

5.

(...)

Regierungsrat, 19. Dezember 2003

§§ 2, 3, 5 Abs. 2 Ziff. 3 G über den Gebührentarif im Grundbuchwesen (BGS 215.35) – Berechnung der Handänderungsgebühr bei einer Eigentumsübertragung infolge Umwandlung einer AG in eine GmbH. Als Stichtag für die Bestimmung des Grundstückswerts gilt der Zeitpunkt des Eigentumsüberganges, d.h. der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Handelsregister (E.1.) – Vermutung der Übereinstimmung von Preisvereinbarung und Grundstückswert (E. 2.1.) – Unter Vorbehalt eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Wert und Preis ist der Berechnung der Handänderungsgebühr die vertragliche Preisvereinbarung und nicht der subsidiäre Ersatzwert zu Grunde zu legen (E. 2.2.) – Bedeutung des Assekuranzwerts als Hilfsmittel bei der Wertbestimmung (E. 2.3.) – In casu Gebührenberechnung entsprechend der gesetzlichen Tatsachenvermutung (E. 3).

Aus dem Sachverhalt:

Die Z AG mit Sitz in Zug ist durch Beschlüsse der Generalversammlung vom 14. Dezember 2000 in die Z GmbH mit Sitz in Zürich umgewandelt worden. Aktiven und Passiven der Aktiengesellschaft (AG) gingen durch Universalsukzession und ohne Liquidation gemäss Umwandlungsbilanz vom 31. Oktober 2000 auf die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) über. Letztere verfügt über ein Stammkapital von Fr. 100'000.-. Für die bisherige Beteiligung an der AG erhielten die beiden Aktionäre eine Stammeinlage von Fr. 99'000.- bzw. Fr. 1'000.-. Die Umwandlung wurde am 17. Januar 2001 im Tagebuch des Handelsregisters des Kantons Zürich eingetragen. Durch die Umwandlung ging das Eigentum der Z AG am Grundstück (GS) Nr., Gemeinde X, in das Eigentum der Z GmbH über. Es