

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

handelt sich dabei um ein Grundstück, das die damals noch unter der Firma SWL AG tätige Z AG am 7. April 2000 von der ILI AG käuflich zum Preis von Fr. 33'500'000.- erworben hatte. Die Anmeldung des Eigentumsüberganges zufolge Umwandlung wurde dem Grundbuchamt am 23. Mai 2002 eingereicht.

Mit Kaufvertrag vom 12. Juni 2002 verkaufte die Z GmbH das GS Nr. nach Abtrennung einer Teilfläche zu einem Kaufpreis von Fr. 40'000'000.- der AO AG. Die Gemeinde X stellte den beteiligten Gesellschaften auf der Grundlage der Berechnungen des Grundbuchamtes die Gebührenrechnungen für die beiden Handänderungen zu. Für die Handänderung infolge Umwandlung wurde von der Z GmbH am 11. Juli 2002 ein Betrag von Fr. 180'000.- gefordert, was – unter Berücksichtigung des Gemeindeanteils – 4 Promille von Fr. 45'000'000.- entspricht.

Gegen diese Gebührenrechnung reichte die Z GmbH (Beschwerdeführerin) beim Regierungsrat des Kantons Zug Verwaltungsbeschwerde ein. Darin macht sie geltend, dass die Handänderungsgebühr aufgrund des Verkehrswertes im Zeitpunkt der Umwandlung der Z AG in die Z GmbH hätte bemessen werden müssen. Als Stichtag für die Wertbemessung gelte grundsätzlich der Zeitpunkt der Handänderung. Diese sei am 17. Januar 2001 erfolgt. Der Wert des Grundstücks habe zu jenem Zeitpunkt Fr. 32'806'933.- betragen.

Aus den Erwägungen:

I.

(...)

II.

1. Nach § 1 Grundbuchgebührentarif erhebt der Kanton für die Verrichtungen des Grundbuchamtes Gebühren, so auch bei Handänderungen. Grundlage für die Bemessung der Handänderungsgebühr ist die Handänderungssumme (§ 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif). Nach § 5 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif beträgt der ordentliche Gebührensatz 4 Promille. In den in § 5 Abs. 2 geregelten Fällen gelangt ein reduzierter Gebührensatz zur Anwendung. Er beträgt bei 'Handänderungen infolge Umwandlung von Einzel-firmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne wertmässige Veränderung der Anteilsrechte der Beteiligten sowie bei Fusionen von juristischen Personen und sonstigen Handelsgesellschaften' 2 Promille (§ 5 Abs. 2 Ziff. 3). Das Grundbuchamt und die Gemeinde X haben im zu beurteilenden Fall das Vorliegen einer Umwandlung im Sinne von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif anerkannt und den reduzierten Gebührensatz von

2 Promille für massgebend erklärt. Streitig ist, auf welcher Grundlage die Handänderungsgebühr zu berechnen ist. Die Beschwerdeführerin kritisiert insbesondere, das Grundbuchamt habe der Berechnung nicht den Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des umwandlungsbedingten Eigentumsüberganges zu Grunde gelegt, welcher Franken 32'806'933.- betragen habe. Es habe die Handänderungsgebühr letztlich aufgrund des Preises festgelegt, der anlässlich des etwa 16 Monate später erfolgten Weiterverkaufs erzielt wurde.

Gemäss dem Wortlaut des ersten Satzes von § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif bildet die Berechnungsgrundlage für die Handänderungsgebühr die Handänderungssumme, d.h. die Gegenleistung des Erwerbers für den Grundstückserwerb mit Einschluss der Zugehör (§ 3 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif). Übersteigt der Wert des Grundstückes im Zeitpunkt der Handänderung die Handänderungssumme, so ist die Gebühr nach dem zweiten Satz von § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif aufgrund des höheren Wertes zu berechnen. Bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken ist der Verkehrswert massgebend, bei landwirtschaftlichen der Ertragswert (§ 2 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif). Was den wertbestimmenden Stichtag anbelangt, so ergibt sich aus dem Grundbuchgebührentarif zweifelsfrei, dass der Zeitpunkt des Eigentumsüberganges ausschlaggebend ist. Die Massgeblichkeit des Werts in diesem Zeitpunkt entspricht dem Wesen der Handänderungsgebühr als Rechtsverkehrsabgabe und ist auch für die Fälle des ausserbuchlichen Eigentumserwerbs unbestritten (Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zum bernischen Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, N. 62, 67 zu Art. 7 HPAG; BN 1977, S. 183ff.). Wertänderungen, welche nach dem Eigentumsübergang eintreten, fallen bei der Berechnung der Handänderungsgebühr ausser Betracht (BN 1975, S. 55ff.). Dies gilt auch im Falle der Umwandlung einer AG in eine GmbH. Der Eigentumsübergang tritt hier ausserbuchlich im Zeitpunkt der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Handelsregister ein. Im vorliegenden Fall erfolgte er am 17. Januar 2001. Als Handänderungssumme im Sinne von § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif ist somit grundsätzlich der zwischen der Z AG und der Z GmbH festgelegte Übernahmepreis gemäss Umwandlungsbilanz vom 31. Oktober 2000 in der Höhe von Fr. 32'806'933.- zu betrachten. Er dient als Grundlage für die Berechnung der Handänderungsgebühr, sofern nicht auf einen höheren Wert des GS Nr. im Zeitpunkt des aussergrundbuchlichen Eigentumsüberganges abzustellen ist, der etwa 2 1/2 Monate später erfolgte, nämlich mit der Eintragung im Handelsregister.

2. Das Grundbuchamt hat die Handänderungsgebühr nicht auf dem öffentlich beurkundeten Übernahmepreis von Fr. 32'806'933.- berechnet. Es hat sich vielmehr am Erlös von Fr. 40'000'000.- orientiert, den die Z GmbH anlässlich des Weiterverkaufs eines grösseren Teils des GS Nr. am 12. Juni 2002 erzielte. Für die nicht Gegenstand dieses Verkaufs bildende, vom GS Nr. mit Mutation Nr. abparzellierte Fläche von 5'572 m² ermittelte es in Ab-

sprache mit der Gemeinde X einen Wert von Fr. 5'000'000.- (Fr. 890/m²). Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin anerkennt das Grundbuchamt, dass die Handänderungsgebühr auf der Handänderungssumme bzw. dem allenfalls höheren Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Eigentumsüberganges zufolge Umwandlung zu berechnen ist. Aus der Höhe des beim Weiterverkauf des verkleinerten GS Nr. erzielten Preises glaubt es jedoch ableiten zu können, dass der im Rahmen der Umwandlung vereinbarte Übernahmepreis von Fr. 32'806'933.- nicht dem wahren Wert des Grundstücks in jenem Zeitpunkt entsprach. Das Grundbuchamt vertritt, wenn auch nicht explizit, den Standpunkt, es könne die Handänderungsgebühr trotz vertraglicher Preisvereinbarung aufgrund des Verkehrswertes berechnen, der am 17. Januar 2001 höher gewesen sein müsse, und bei fehlender amtlicher Verkehrswertschätzung eine solche auf Kosten der Gebührenpflichtigen in die Wege leiten. Es ist weiter der Auffassung, es könne gemäss geltendem Grundbuchgebührentarif auf den indixierten Assekuranzwert abstellen, wenn weder eine Handänderungssumme noch eine amtliche Schätzung vorliegen. Die Beschwerdeführerin behauptet demgegenüber, der Verkehrswert im Zeitpunkt der umwandlungsbedingten Handänderung habe Fr. 32'806'933.- betragen. Der Streit dreht sich somit im wesentlichen um die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen das Grundbuchamt den vertraglich vereinbarten Übernahmepreis zufolge Umwandlung bei der Berechnung der Handänderungsgebühr ignorieren darf.

2.1. Wenn die Handänderungsgebühr gemäss dem ersten Satz von § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif auf der Handänderungssumme zu berechnen ist, so liegt diesem Anknüpfungspunkt der gesetzgeberische Gedanke zu Grunde, dass die Handänderungsgebühr vom wahren Wert der Sache erhoben werden soll und der wahre Wert der Sache sich regelmässig in dem von den Vertragsparteien unter Marktbedingungen vereinbarten Preis niederschlägt (Felix Richner/ Walter Frei/ Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, zu § 220 N. 13). Für die Übereinstimmung von Handänderungssumme und Verkehrswert eines nichtlandwirtschaftlichen Grundstückes spricht auch der Umstand, dass die Preisvereinbarung zu den formbedürftigen Vertragspunkten gehört. Zwar kommt der öffentlich beurkundeten Preisvereinbarung die erhöhte Beweiskraft öffentlicher Urkunden nicht zu (Max Kummer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Art. 9 ZGB N. 43). Dennoch besteht eine tatsächliche Vermutung für die Richtigkeit der öffentlich beurkundeten Parteierklärungen. Zum einen setzt sich die Urkundsperson dafür ein, dass der in der Urkunde erwähnte Preis dem tatsächlich versprochenen entspricht. Zum anderen hält die Nichtigkeitsfolge bei unrichtiger Verurkundung des Erwerbspreises erfahrungsgemäss von unrichtigen Erklärungen ab (BGE 104 II 101). Dasselbe fördert auch die Strafdrohung für den Tatbestand des Erschleichens einer Beurkundung von unrichtigen Parteierklärungen (Ruf, a.a.O., zu Art. 7 HPAG N. 94ff.; Kummer, a.a.O., zu Art. 8 N. 362, zu Art. 9

N. 44). Bereits aus diesen Gründen dürften die Fälle, in denen zwecks Einsparung von Handänderungsabgaben der in der Urkunde genannte Preis wesentlich unter dem tatsächlichen Wert des Erwerbsobjekts liegt, eher selten sein. Eine Unterbewertung ist auch im Hinblick auf im Falle der Weiterveräußerung allenfalls zu entrichtende Grundstücksgewinnsteuern uninteressant. Lässt sich eine vertragliche Preisvereinbarung ermitteln, dann erweist sich die im § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif statuierte Regel, auf diesen vereinbarten, durch öffentliche Urkunde als wahr bezeugten Erwerbspreis abzustellen, durchaus als sachgerecht. Denn dieser gibt im Sinn einer in der Lebenserfahrung gründenden natürlichen Vermutung den wahren Wert des veräusserten Grundstücks wieder, d.h. den Preis, der nach den üblichen Grundsätzen des Angebots und der Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zur massgeblichen Zeit vermutlich zu erzielen gewesen wäre (STR 1995, S. 188; STR 1985, S. 414f.; Martina Fierz, Der Verkehrswert von Liegenschaften aus rechtlicher Sicht, Zürich 2001, S. 43f. m.w.H.).

2.2. Die gesetzliche Regel, wonach die vertragliche Preisvereinbarung die Grundlage für die Berechnung der Handänderungsgebühr bildet, rechtfertigt sich nur solange, als der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Handänderung die Handänderungssumme nicht übersteigt. Übersteigt der Wert des Grundstücks die Handänderungssumme, so ist die Gebühr nach § 2 Abs. 1 zweiter Satz Grundbuchgebührentarif aufgrund dieses höheren Wertes zu berechnen. Das Grundbuchamt, das als rechtsanwendende Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen zu klären hat (BGE 106 Ib 204), muss bei der Berechnung der Handänderungsgebühr prüfen, ob der im Rechtsgrundausweis genannte Preis den wahren Wert des Grundstücks zum Ausdruck bringt. Im zu beurteilenden Fall konnte das Grundbuchamt diese Prüfung im Zeitpunkt der Umwandlung nicht vornehmen, da ihm der aussergrundbuchliche Eigentumsübergang erst im Zeitpunkt des Weiterverkaufs, d.h. ca. 16 Monate später zum Vollzug im Grundbuch angemeldet wurde. Es hat in der Folge den vertraglich festgelegten Übernahme wert in der Höhe von Fr. 32'806'933.- nicht berücksichtigt. Der anlässlich des Weiterverkaufs vereinbarte Kaufpreis schien darauf hinzudeuten, dass der im Rahmen der Umwandlung vereinbarte Übernahme wert nicht dem wirklichen Wert des Grundstücks im damaligen Zeitpunkt entsprochen hatte. Der Versicherungswert des Gebäudes in der Höhe von Fr. 56'341'000.- schien diese Annahme zu bestätigen. Weil bezüglich der Höhe des Verkehrswertes im Zeitpunkt der Umwandlung keine amtliche Schätzung besteht, wies das Grundbuchamt die Beschwerdeführerin auf die Möglichkeit einer amtlichen Schätzung auf eigene Kosten hin.

Der Argumentation des Grundbuchamt und der Gemeinde X liegt die Vorstellung zu Grunde, dass die Handänderungsgebühr auf dem Verkehrswert zu berechnen ist, sobald dieser den vertraglich vereinbarten Erwerbspreis übersteigt. Ein anderes Rechtsverständnis scheint aufgrund des Wortlauts von § 2 Abs. 1 Grundbuchgebührentarif geradezu ausgeschlossen

sen. Die Konsequenz dieser Auslegung besteht nun aber darin, dass die Handänderungsgebühr nur dann auf dem rechtsgeschäftlich festgelegten Preis berechnet wird, wenn dieser dem tatsächlichen Wert entspricht oder diesen überschreitet, nicht aber in jenen Fällen, in denen ein Grundstück zu einem darunter liegenden Preis veräussert wird. Diese Rechtsfolge lässt Zweifel darüber aufkommen, ob die vom Wortlaut gedeckte Praxis des Grundbuchamtes tatsächlich richtig ist. Hätte der Gesetzgeber die Massgeblichkeit der Preisvereinbarung als Berechnungsgrundlage davon abhängig machen wollen, dass der vereinbarte Preis mindestens die Höhe des geschätzten Verkehrswerts erreicht, dann hätte er als Grundlage für die Berechnung der Handänderungsgebühr bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken den amtlich zu schätzenden Verkehrswert des Grundstücks bezeichnen oder diesen zum für die Gebührenberechnung massgebenden Mindestwert erklären können. Dies hat er indessen – dem Beispiel anderer Kantone folgend – nicht getan (Gabriela Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Zürich 1989, S. 140). Von einem entsprechenden Vorschlag im zweiten Revisionsentwurf der damaligen Justiz- und Polizeidirektion vom 4. Juni 1976, die Handänderungsgebühren immer nach dem Wert des Grundstücks zu berechnen, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens Abstand genommen. Dem wirklichen bzw. objektiven Wert wurde nur Ersatzwertfunktion zugeschrieben durch Statuierung des Grundsatzes, dass die Handänderungsgebühr aufgrund der Handänderungssumme zu berechnen ist. Daraus lässt sich allerdings nur, aber immerhin soviel ableiten, dass dem Verkehrs- bzw. Ertragswert eine subsidiäre Bedeutung zukommt. Die Frage, wann auf den Ersatzwert abzustellen ist, bleibt klärungsbedürftig.

Dass das Grundbuchamt der Gebührenberechnung bei der Veräusserung eines nichtlandwirtschaftlichen Grundstücks nicht ohne weiteres den die Handänderungssumme übersteigenden Verkehrswert zugrunde legen darf, ergibt sich aus § 3 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist die Nichtberücksichtigung einer feststellbaren Preisvereinbarung nämlich nur zulässig, wenn diese 'offensichtlich' unter dem wirklichen Wert des Grundstückes liegt. Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Preis und Wert bildet auch in den einschlägigen Erlassen anderer Kantone die Voraussetzung für die Berechnung der Handänderungsabgabe aufgrund des Ersatzwertes. Dies liegt zum einen in der Erfahrungstatsache begründet, dass einer Wertermittlung mittels amtlicher Schätzung relativ grosse Unsicherheiten anhaften (Richner/ Frei/ Kaufmann, a.a.O., zu § 220 N. 73, 75), zum anderen darin, dass sich der objektive Wert eines Objekts nicht immer als Preis realisieren lässt (Fierz, a.a.O., S. 44, 110). Auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr spielt sich die Preisbildung je nach Marktlage innerhalb einer gewissen Bandbreite ab und der Preis, den der Erwerber nach Einschätzung des zukünftigen Nutzens des Erwerbsobjekts zu zahlen bereit ist, stellt eine individuelle Grösse dar, die nicht immer dessen objekti-

ven, wertmässig relativ konstant bleibenden Nutzen zu reflektieren braucht (Fierz, a.a.O., S. 43). Nach verbreiteter Auffassung in Lehre und Rechtsprechung muss die für die Gebührenerhebung zuständige Behörde dies grundsätzlich akzeptieren. Wenn der Veräusserer sein Grundstück zu einem günstigen, d.h. unter dem tatsächlichen Wert liegenden Preis veräussere, dann müsse auch dies respektiert werden. Es gehe nicht darum, fiktive Werte zu belasten (Markus Reich/ Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel und Frankfurt am Main 1996, S. 202). Unter diesen Umständen geht es – unter Vorbehalt eines offensichtlichen Missverhältnisses – nicht an, die Handänderungsgebühr jeweils auf dem höheren der nach Gesetz alternativ für die Berechnung sich anbietenden Werte zu berechnen. Dies hätte nämlich zur Folge, dass sich das leitende Prinzip der Gebührenberechnung nach dem wirklichen Parteiwillen nur zu Ungunsten des Gebührenpflichtigen auswirken kann.

Auf die Frage, wann die Disparität von Preis und Wert als offensichtliche im Sinne von § 3 Abs. 2 zu qualifizieren ist, gibt der Grundbuchgebührentarif keine Antwort. Nach der Praxis des Kantons Zürich liegt die Handänderungssumme dann offensichtlich unter dem wirklichen Wert des Grundstücks, wenn die Abweichung so gross und augenfällig ist, dass der durch seine tägliche Arbeit mit den Verkehrswertpreisen von Immobilien in seiner Region vertraute Grundbuchverwalter die Abweichung als eine wesentliche ohne weiteres zu erkennen vermag. Es greift unter solchen Umständen die natürliche Vermutung Platz, dass dem vereinbarten Preis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt bzw. das Veräusserungsgeschäft eine gemischte Schenkung beinhaltet. Die zürcherische Praxis erachtet ein offensichtliches Missverhältnis aus Gründen der Rechtssicherheit erst als gegeben, wenn die Differenz zwischen Verkehrswert und vereinbartem Erwerbspreis mindestens 25% ausmacht. Auch wenn diese Faustregel keinen Eingang in die zugerische Rechtspraxis gefunden hat, stützt sie die bisherigen Feststellungen. Es ist mit dem Grundbuchgebührentarif nicht vereinbar, wenn die Preisvereinbarung ignoriert wird, sobald sie den Verkehrswert unterschreitet. Das Grundbuchamt hat die Parteivereinbarung grundsätzlich zu respektieren. Dies rechtfertigt sich auch zur Vermeidung eines unverhältnismässigen administrativen Aufwandes. Die Möglichkeit, eine amtliche Schätzung zu verlangen, ist bei Vorliegen einer Preisvereinbarung – entgegen der Auffassung des Grundbuchamtes – erst gegeben, wenn das Missverhältnis zwischen Preis und Wert offensichtlich ist (§ 3 Abs. 3 Grundbuchgebührentarif). Die amtliche Schätzung dient aber nicht dazu, die Übereinstimmung von Preis und Wert im Einzelfall zu überprüfen. Alles andere wäre angesichts der Vermutung, dass die Vertragsparteien zu Marktbedingungen veräussern, systemwidrig und angesichts der Tatsache, dass der Gebührenpflichtige gemäss § 3 Abs. 3 Grundbuchgebührentarif die Kosten der amtlichen Schätzung zu tragen hat, unangebracht.

2.3. Das Grundbuchamt verteidigt die angefochtene Berechnung der Handänderungsgebühr schliesslich auch noch mit Hinweis auf § 3 Abs. 4 Grundbuchgebührentarif. Danach dürfe es bei überbauten Grundstücken auch auf den indextierten Versicherungswert des Gebäudes Nr. abstellen, der Fr. 56'341'000.- beträgt, vom Grundbuchamt aber als zu hoch eingestuft wird. Dass dem Assekuranzwert bei der Berechnung der Handänderungsgebühr keine hervorragende Bedeutung zukommen kann, ergibt sich bereits aus dem Gesetz. Der Assekuranzwert bildet gemäss § 3 Abs. 4 Grundbuchgebührentarif keinen Ersatzwert für die Berechnung der Handänderungsgebühr. Abgesehen davon hat sich in der Praxis gezeigt, dass der Assekuranzwert häufig gar nicht aussagekräftig ist. Er entspricht gemäss § 7 Abs. 1 des Gesetzes über die Gebäudeversicherung vom 20. Dezember 1979 (Gebäudeversicherungsgesetz; BGS 722.11) dem Neuwert des im Jahre 1984 erstellten Gebäudes bzw. der Kostensumme, die im Zeitpunkt des Schadenfalles für die Instandstellung bzw. die Neuerstellung des Gebäudes in gleicher Art, gleicher Grösse und gleichem Ausbau erforderlich ist (§ 7 Abs. 2 Gebäudeversicherungsgesetz). Der Ertragswert der Gebäude wird bei der Ermittlung des Versicherungswertes nicht berücksichtigt, was dazu führt, dass der Versicherungswert vom Verkehrswert eines Gebäudes oft erheblich abweicht. Dies ist insbesondere bei Renditeobjekten, wie Mehrfamilienhäusern und gewerblich genutzten Gebäuden der Fall, wo der Ertragswert die Höhe des Verkehrswertes massgeblich bestimmt. Der Assekuranzwert des auf GS Nr. stehenden Gebäudes vermag – nachdem er dem Ertragswert nicht Rechnung trägt – keinen Aufschluss über den Verkehrswert zu erteilen. Von daher kann der Auffassung des Grundbuchamtes und der Gemeinde X, wonach die Handänderungsgebühr gemäss geltendem Recht sogar auf dem Assekuranzwert hätte berechnet werden dürfen, nicht gefolgt werden. Dem Assekuranzwert kommt – dies lässt sich sowohl dem Gesetzeswortlaut als auch den Gesetzesmaterialien entnehmen – die Bedeutung eines Hilfsmittels für den Grundbuchverwalter zu, das ihm die Wertvergleiche erleichtern soll. Der Versicherungswert hat jedoch keine Ersatzwertfunktion mit der Folge, dass er als Berechnungsgrundlage für die Handänderungsgebühr dienen könnte.

2.4. In Zusammenfassung der obigen Ausführungen lässt sich feststellen, dass die Handänderungsgebühr nach den allgemeinen Regeln von § 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif auf der Handänderungssumme in der Höhe von Fr. 32'806'933.- zu berechnen ist, sofern der tatsächliche Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Umwandlung nicht offensichtlich über diesem vertraglichen Übernahmewert lag. Nachdem ein wesentlicher Teil des GS Nr. relativ kurze Zeit später zu einem Preis von Fr. 40'000'000.- veräussert worden ist und angesichts des ortsüblichen Quadratmeterpreises von Fr. 890.-, erweist sich die Annahme des Grundbuchamtes und der Gemeinde X, dass der auf dem Markt erzielbare Preis den vertraglich vereinbarten Übernahmepreis im Zeitpunkt des Eigentumsüberganges infolge Umwandlung überstiegen haben muss, nicht als unbegründet. Ob der vereinbarte

Übernahmepreis von Fr. 32'806'933.- den Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung 'offensichtlich' im Sinne von § 3 Abs. 2 Grundbuchgebührentarif unterschritt, erübrigt sich indessen festzustellen, da die Handänderungsgebühr aus anderen Gründen auf der Handänderungssumme und nicht auf dem gesetzlichen Ersatzwert zu berechnen ist.

3. Das Wesensmerkmal der Umwandlung einer AG in eine GmbH besteht nach Lehre und Rechtsprechung darin, dass die AG ohne Liquidation aufgelöst und ihr Vermögen mittels Universalsukzession auf die neu gegründete GmbH übertragen wird, unter weitgehender Kontinuität der Mitgliedschaft (statt vieler Patrick Hünerwadel, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2. Auflage 2002, zu Art. 824 OR N 1, 5). Die Anteilsinhaber erhalten anstelle ihrer Beteiligungsrechte an der umgewandelten Gesellschaft Anteilsrechte an der neuen Unternehmung. Der Beteiligungsaustausch ist bloss formeller Natur und verkörpert keinen Umsatzakt (Stephan Pfenninger-Bischofberger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 201, 203, m.z.H.) und die Zuteilung der neuen Beteiligungsrechte wird nicht als Entgelt für die Übertragung der Gesellschaftswerte verstanden. Die Umwandlung ist zwar mit einem Wechsel des berechtigten Rechtssubjekts verbunden, die wirtschaftliche Identität der Unternehmung bleibt jedoch gewahrt. Was sich ändert ist im wesentlichen lediglich das rechtliche Kleid der Unternehmung. Es findet aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Eigentumsübertragung auf einen mit dem bisherigen nicht mehr identischen Rechtsträger statt (RRB vom 18. Februar 2003, m.H.). Auch erfolgt keine Veräusserung zu Marktbedingungen und eine Realisierung von Mehrwerten, wie sie bei einer Veräusserung an einen Dritten regelmässig angestrebt wird, ist im Falle einer Umwandlung unerwünscht, da diese sonst gar nicht steuerneutral durchgeführt werden kann.

Es stellt sich angesichts dessen die Frage, ob die allgemeine Regel, wonach die Handänderungsgebühr im Falle einer offensichtlichen Unterschreitung des Verkehrswerts auf dem Ersatzwert zu berechnen ist, auch im Falle einer Umwandlung im Sinne von § 5 Abs. 2 Ziff. 3 Grundbuchgebührentarif uneingeschränkt Anwendung findet. Dass die Fragestellung berechtigt ist, zeigt die Veranlagungspraxis anderer Kantone. Dort wird – wenigstens im Falle einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine solche anderer Art – regelmässig auf den vertraglich vereinbarten Wert abgestellt (BN 1983, S. 155f.; BVR 1976, S. 262; Rüegg-Peduzzi, a.a.O., S. 152; Robert Martin Schwarz, Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden, Zürich 1985, S. 192; Ruf, a.a.O., N. 182ff., 219ff. zu Art. 7 HPAG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., zu § 220 N. 67, 71; Pfenninger, a.a.O., S. 183; Christian Schöniager, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Basel und Frankfurt a.M. 1992, S. 141; BJM 1991, S. 65). Dieses Vorgehen erweist sich auch im vorliegenden Fall als sachgerecht. Dies umso mehr, als der im Rahmen der Umwandlung der Z AG in die Z GmbH festgelegte Übernahmewert von Fr. 32'806'993.- ungefähr dem Preis entspricht, den die – damals noch die

Firma 'SWL AG' führende – Z AG der ILI AG für den käuflichen Erwerb der Liegenschaft am 7. April 2000 zu bezahlen hatte. Da gesellschaftsrechtliche, arbeitsrechtliche oder andere rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen diesen Kaufvertragsparteien durch die Akten nicht belegt sind, muss davon ausgegangen werden, diese hätten einander als gewöhnliche Dritte gegenüber gestanden und ihren Vertrag unter Marktbedingungen geschlossen (Richner/Frei/ Kaufmann, a.a.O., zu § 220 N. 67). Der damals ausgehandelte Erwerbspreis von Fr. 33'500'000.– lag nur unwesentlich über der Bewertung des Grundstückes in der Umwandlungsbilanz vom 31. Oktober 2000. Dies gilt auch im Verhältnis zur Bewertung des Grundstückes durch das kantonale Steueramt Zürich. Wie sich aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Akten ergibt, wurde die Liegenschaft bei der Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern per 31. Dezember 2000 entsprechend dem Bewertungsbericht der Revisoren mit einem Wert von Fr. 34'547'481.– berücksichtigt. Unter diesen Umständen ist entsprechend der gesetzlichen Tatsachenvermutung davon auszugehen, dass der im Rahmen der Umwandlung vereinbarte Übernahmewert in der Höhe von Fr. 32'806'933.– dem wahren Wert des Grundstückes im damaligen Zeitpunkt entsprach. Auf dieser Basis ist daher die Handänderungsgebühr zu berechnen, was zur Guttheissung der Verwaltungsbeschwerde führt.

Regierungsrat, 19. Dezember 2003