

ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2001.00171 vom 23. August 2001

ZH Verwaltungsgericht, 2001-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2001.00171

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2001.00171 du 23 août 2001

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2001.00171 del 23 agosto 2001

Regeste

Grundbuchgebühren | Bewirken die Grundbuchgebühren eine Diskriminierung der Eigentümer wertvoller Grundstücke? Das Verwaltungsgericht ist zuständig (E. 1). Die Beurkundungs- und Grundbuchgebühren stellen nach dem Willen des Gesetzgebers Gemengsteuern dar (E. 2c). Die verlangten tieferen Veranlagungen ergeben sich nicht aus einer verfassungskonformen Auslegung des Gesetzes. Verlangt wird vielmehr dessen akzessorische Überprüfung (E. 3a). Die zürcherischen Verwaltungsrechtspflegebehörden sind zur akzessorischen Normenkontrolle befugt (E. 3b). Die Steuererhebungsgrundsätze sind jetzt teilweise in der BV kodifiziert, ergeben sich aber auch aus Art. 8 und 9 BV. Steuerrechtliche Regelungen sind zurückhaltend zu überprüfen, da die Gefahr besteht, neue Ungleichheiten zu schaffen. Zudem ist eine gewisse Schematisierung des Abgaberechts im Interesse der Praktikabilität zulässig (E. 3c). Ergibt die Überprüfung einen Verstoss gegen höheres Recht, so ist nur der Anwendungsakt aufzuheben. In besonderen Fällen wird nur der Gesetzgeber zur Schaffung einer verfassungskonformen Regelung angehalten (E. 3d). Die Grundbuchgebühren verstossen nicht gegen Bundeszivilrecht; insbesondere bewirken sie keine Vereitelung des bundesrechtlichen Instituts der Fusion (E. 4a). Für die Beschwerdeführerin verstösst der Tarif gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. Dies ergebe sich daraus, dass eine kleine Zahl von Eigentumsänderungen einen sehr hohen Anteil des Ertrags erbringe. Mit Rechtsverkehrssteuern könne aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht erfasst werden. Die Abgabe sei deshalb auf einen Betrag zu reduzieren, der noch als echte Gebühr gelten könne (E. 4b aa). Die Bemessung der Abgabe durch einen festen Satz verstösst für sich nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dass wenige Transaktionen einen hohen Anteil des Ertrags erbringen, macht sie nicht zur unzulässigen Sondersteuer. Der Vorwurf der Diskriminierung von Umstrukturierungen zielt auf eine Privilegierung bestimmter Handänderungen. Im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden den Eigentümern wertvoller Grundstücke keine übermässigen Lasten auferlegt (E. 4b bb). Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, alle Eigentumsübertragungen durch Universalsukzession einander gleichzustellen (E. 4c). Umstrukturierungstatbestände sind nicht zwingend steuerlich zu privilegieren (E. 4d). Dass die Notariatsgebühr für die Beurkundung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge nach oben begrenzt ist, verlangt nicht eine analoge Begrenzung der Grundbuchgebühren (E. 4e). Es liegt kein Verstoss gegen das Stempelsteuergesetz vor (E. 4f). Auch wenn die Verfassungsmässigkeit der strittigen Abgabe zu verneinen wäre, könnte dem Antrag auf deren Herabsetzung nicht entsprochen werden (E. 5).

Erwägungen

E. 3

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass bezüglich der streitbetroffenen Eigentumsänderungen an den fraglichen Grundstücken in § 25 Abs. 1 NotG in Verbindung mit § 1 lit. A Ziff. 2.2.1 NotGebV eine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Erhebung der veranlagten Gebühren von Fr. 450'330.- gegeben ist. Sie macht zu Recht auch nicht geltend, aufgrund der Auslegung des kantonalen Rechts (§§ 24 ff. NotG und § 1 lit. A Ziff. 2.2.1 ff. NotGebV) müssten die Gebühren nach einem anderen der dort aufgeführten Tatbestände zu einem tieferen Satz veranlagt werden. Sie macht ausschliesslich geltend, die veranlagten Gebühren seien aus verschiedenen – im Folgenden (E. 4) näher zu behandelnden – Gründen verfassungswidrig. a) Soweit sich die Beschwerdeführerin auf verfassungsrechtliche Prinzipien beruft, nämlich auf das Gleichbehandlungsgebot und das Willkürverbot sowie die daraus abgeleiteten Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, macht sie zu Recht nicht geltend, bereits im Rahmen der Auslegung des kantonalen Gesetzes- und Verordnungsrechts ergäben sich tiefere als die angefochtenen Veranlagungen, sofern die genannten verfassungsrechtlichen Prinzipien berücksichtigt würden; sie macht also nicht geltend, die von ihr verlangten tieferen Veranlagungen folgten bereits aus einer verfassungskonformen Auslegung des kantonalen Rechts. Der verfassungskonformen Auslegung kommt in erster Linie eine harmonisierende Funktion zu; nach der heute vorherrschenden Auffassung soll sie nicht der Normberichtigung dienen, sondern nur dort den Ausschlag für ein bestimmtes Auslegungsergebnis geben, wo das Gesetz nach den herkömmlichen Interpretationsmethoden verschiedene Ergebnisse zulässt; eine weitergehende, normerhaltende Funktion kommt der verfassungskonformen Auslegung nach der Praxis des Bundesgerichts lediglich bei der Anfechtung von kantonalen Erlassen, d.h. im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle zu (Häfelin/ Haller, N. 148 ff.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a. M. 1990, Nr. 24 B IV; Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, § 50 N. 26 mit weiteren Hinweisen). Dass sich die von der Beschwerdeführerin verlangten tieferen Veranlagungen nicht schon aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung des kantonalen Rechts ergeben, zeigt sich unter anderem auch daran, dass die Beschwerdeführerin nicht in der Lage ist, betragsmässig genau bestimmte tiefere Veranlagungen aus den Bestimmungen des Notariatsgesetzes und der Notariatsgebührenverordnung abzuleiten. Was sie mit der Berufung auf die genannten verfassungsrechtlichen Prinzipien anstrebt, ist eine akzessorische Überprüfung des kantonalen Rechts; ihre diesbezügliche Argumentation läuft darauf hinaus, die Tarifordnung in § 25 Abs. 1 NotG in Verbindung mit § 1 lit. A Ziff. 2.2.1 ff. NotGebV sei verfassungswidrig, indem diese Ordnung die Eigentumsänderungen infolge von Fusionen bei der Gebührenbemessung nicht privilegieren bzw. indem sie "eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, nämlich Unternehmen mit hohen Grundwerten, die sich in einem Umstrukturierungsprozess befinden", bei der Gebührenbemessung diskriminiere. b) Die zürcherischen Verwaltungsrechtspflegebehörden sind zur akzessorischen Normenkontrolle befugt; insbesondere steht es ihnen zu, kantonale Gesetzesbestimmungen auf ihre Vereinbarkeit mit der Bundesverfassung hin zu überprüfen (zur akzessorischen Normenkontrolle des Verwaltungsgerichts vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, § 50 N. 117 ff., insbesondere N. 138 ff.). Das gilt auch für die Finanzdirektion als Rekursinstanz, wobei sie allerdings eine grössere Zurückhaltung als gerichtliche Instanzen zu beachten hat (Kölz/

Bosshart/Röhl, § 20 N. 26); davon ist die Finanzdirektion im vorliegenden Fall zutreffend ausgegangen. c) Die von der Beschwerdeführerin angerufenen Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wurden unter der Herrschaft der Bundesverfassung vom 29. Mai 1974 (aBV) aus Art. 4 Abs. 1 aBV entwickelt; sie galten als Konkretisierung des aus Art. 4 aBV abgeleiteten Rechtsgleichheitsgebots und Willkürverbots. Heute sind sie (mit Bezug auf Bundessteuern) in Art. 127 Abs. 2 BV ausdrücklich erwähnt; die grundrechtliche Garantiefunktion dieser Steuererhebungsprinzipien dürfte aber weiterhin aus dem Rechtsgleichheitsgebot (heute Art. 8 BV) und aus dem Willkürverbot (heute Art. 9 BV) abzuleiten sein. Das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot sind vom Gesetzgeber zu beachten, belassen ihm aber einen weiten Gestaltungsspielraum, der bei der verfassungsrichterlichen Überprüfung respektiert wird (Häfelin/Haller, N. 762 f.; Häfelin/Müller, Rz. 402; BGE 123 I 1 E. 6a). Das gilt namentlich auch im Abgaberecht. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen. Nach dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung ist eine sachlich unbegründete Ausnahme einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung unzulässig; eine absolute Gleichbehandlung ist nicht erforderlich; es genügt, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jede Person im Verhältnis der ihr zu Verfügung stehenden Mittel und der ihre Leistungsfähigkeit beeinflussenden Verhältnisse zur Deckung des Finanzbedarfs beitragen soll; eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wird auch hier nicht verlangt. Der Verfassungsrichter (und dementsprechend auch jede eine akzessorische Normenkontrolle vornehmende Rechtsmittelinstanz) muss sich bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung Zurückhaltung auferlegen, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und auch deswegen zulässig ist (BGE 126 I 76 E. 2a; 99 I 638 E. 9 S. 653 f.). d) Ergibt die akzessorische Prüfung, dass der überprüfte Rechtssatz gegen höherrangiges Recht verstösst, führt dies nicht dazu, dass er durch das Gericht aufgehoben werden kann; vielmehr wird er für den konkreten Einzelfall als unanwendbar erklärt; aufgehoben wird lediglich die angefochtene Verfügung. Unter bestimmten Voraussetzungen ist sogar von der Aufhebung der Verfügung abzusehen; die mit der Kompetenz zur akzessorischen Normenkontrolle verbundene Pflicht, als verfassungswidrig erkanntes Recht nicht anzuwenden, kann bei Vorliegen besonderer Gründe Ausnahmen in dem Sinn erfahren, dass mit der Feststellung der Verfassungswidrigkeit dem Rechtsmittelkläger nicht unmittelbar geholfen, sondern der Gesetzgeber zur Schaffung einer verfassungskonformen Regelung angehalten wird (Kölz/Bosshart/Röhl, § 50 N. 130 mit Hinweisen).

E. 4

a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die bei der fusionsweisen Übertragung von Grundstücken mit hohen Werten anfallenden hohen Gebühren stellen eine erhebliche Belastung dar, welche die Umsetzung der bundesrechtlich vorgesehenen vereinfachten

Rechtsnachfolge der Universalsukzession bei der echten Fusion (Art. 748 des Obligationenrechts [OR]) bzw. die Benützung des bundesrechtlich vorgeschriebenen Instituts des Grundbuchs (Art. 942 ff. des Zivilgesetzbuchs [ZGB]) erschwere. Sie will indessen ihre diesbezüglichen Ausführungen zu Recht nicht dahin verstanden haben, der zürcherische Grundbuchgebührentarif verstosse deswegen gegen das Bundeszivilrecht (insbes. Art. 954 ZGB). Das Bundesgericht hat denn auch in einem Urteil vom 3. April 2000 erkannt, wenn die Tessiner Grundbuchgebühr von 11 ‰ des Buchwerts von Grundstücken auch bei Eigentumsübertragungen infolge von gesellschaftsrechtlichen Fusionen (Art. 748 OR) erhoben werde, stehe dies nicht im Widerspruch zum Bundeszivilrecht; insbesondere könne darin keine Vereitelung des bundesrechtlichen Institutes der Fusion gesehen werden (ZBGR 82/2001 Nr. 15 E. 2b/cc und E. 3b). b) aa) Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Grundbuchgebührentarif verstosse gegen das sich aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ergebende Diskriminierungsverbot, indem er speziell für Eigentumsübertragungen von Grundstücken mit hohem Wert eine sachlich unbegründete Sondersteuer beinhalte. Wie der Regierungsrat im Gesetzgebungsverfahren ausgeführt habe, solle die Grundbuchgebühr "für grosse Werte" weiterhin Steuercharakter aufweisen; damit sei der Gesetzgeber "wohl der Ansicht" gewesen, bei der Übertragung von besonders werthaltigem Grundeigentum manifestiere sich im Unterschied zu den Transaktionen von kleineren und mittleren Grundstücken eine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die durch eine Steuer abgeschöpft werden dürfe. Die Grundbuchgebühr ziele damit "auf diese unwiderlegbar vermutete erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der an Transaktionen von Grundstücken mit hoher Werthaltigkeit beteiligten Personen" ab. Wie eng der tatsächlich vom Steuerelement der Grundbuchgebühren betroffene Personenkreis gefasst sei, zeige sich deutlich im vorliegenden Fall: Im Kanton Zürich seien 1999 aus ca. 17'200 gebührenpflichtigen Eigentumsänderungen mit einem Verkehrswertvolumen von ca. Fr. 14'807'413'000.- mittels den Grundbuchgebühren von 2,5 ‰ Bruttoerträge von ca. 37'000'000.- angefallen. Wenn im Jahr 1999 im Kanton Zürich der Gesamtwert der übertragenen Grundstücke und dementsprechend der Gesamtertrag an Grundbuchgebühren gegenüber früheren Jahren erheblich zugenommen habe, so sei dies vornehmlich auf die andauernden Umstrukturierung in der Wirtschaft zurückzuführen. Der gesamte infolge Fusion der A AG und Firma J auf die Beschwerdeführerin übertragene Zürcher Grundstücksbestand weise einen Verkehrswert von ca. Fr. 2'500'000'000.- auf; dabei betrage allein der Verkehrswert der 13 wertvollsten Zürcher Liegenschaften (Wert von je über Fr. 50'000'000.-) insgesamt ca. Fr. 2'010'000'000.-; allein die auf diesen 13 Eigentumsübertragungen geschuldete Grundbuchgebühr betrage ca. Fr. 5'000'000.-, was ca. 13,5 ‰ der Bruttoerträge ausmache. Gehe man mit der Vorinstanz davon aus, dass rund die Hälfte dieser Bruttoerträge Steuercharakter aufweise und berücksichtige man andererseits, dass von dem auf die 13 genannten Grundstücke entfallenden Grundbuchgebühren-Bruttoertrag Fr. 4'900'000.- als Steuer zu qualifizieren seien, mache der auf die 13 Grundstücke entfallende Steueranteil ca. 27 ‰ des gesamten Jahressteueraufkommens von ca. Fr. 18'000'000.- aus. Wenn jährlich 13 aus rund 17'200 Eigentumsänderungen zu einem Anteil von 13,5 ‰ bzw. 27 ‰ am gesamten Jahressteueraufkommen führten, so zeige dies deutlich auf, dass die angefochtene Gebührenregelung eine extrem einseitige Verteilung der Steuerlast bewirke, indem 0,08 ‰ der steuerpflichtigen Eigentumsübertragungen 27 ‰ des gesamten Jahressteueraufkommens generierten. Diese einseitige Verteilung der Steuerlast sei systematisch – durch die Umschreibung des Steuerobjekts und die Art der Steuerbemessung – bedingt, und sie sei,

weil sie eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen systematisch benachteilige, verfassungswidrig. Hinsichtlich der Art der Steuerbemessung und des Kreises der Steuerpflichtigen unterscheide sich die Grundbuchgebühr von der Handänderungssteuer, welche mit einem (gegenüber der Grundbuchgebühr hohen) Steuersatz von 1,5 % bzw. 1 % "vom ersten bis zum letzten Franken" gleichmässig auf dem gesamten die Hand ändernden Grundwert erhoben werde (§ 230 StG). Somit gehe der Gesetzgeber bei der Handänderungssteuer bei allen Handänderungen von einer abschöpfbaren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus, während er dies bei dem in der Grundbuchgebühr enthaltenen Steuerelement nur bei Handänderungen besonders wertvoller Grundstücke vermute. Wenn bezüglich "Grundstücken mittleren oder geringen Werts" bei der vergleichsweise hohen Handänderungssteuer von 1 bzw. 1,5 % eine abschöpfbare wirtschaftliche Leistung vermutet werde, während dies bei der vergleichsweise tiefen, in die Grundbuchgebühr eingebauten Steuer von 2,5 % gerade verneint werde, so lasse dies Letztere klar als Sondersteuer, nämlich als Reichtumssteuer erscheinen, die konzeptionell auf einen kleinen Kreis von Steuerpflichtigen zugeschnitten sei. Derart konzipierte Reichtumssteuern seien zwar nicht von vornherein unzulässig; je enger der Kreis der Steuerpflichtigen gezogen werde, desto grösser werde jedoch aus verfassungsrechtlicher Sicht der Erklärungsbedarf. Bezogen auf die zürcherische Grundbuchgebühr bedeute dies, dass sie zweifelsfrei in der Lage sein müsse, ihr Ziel, die Abschöpfung der gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, auch tatsächlich zu erreichen. Dies sei bei einer Rechtsverkehrssteuer, die an den Bruttowert der Grundstücke anknüpfe und nur bei Transaktionen erhoben werde, bereits im Ansatz nicht möglich. Denn gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit lasse sich einigermaßen sinnvoll nur mit einer Einkommens- oder einer Konsumsteuer abschöpfen. Erscheine schon die unwiderlegbare Vermutung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit anlässlich von Grundstückübertragungen allgemein bei Rechtsverkehrssteuern (also auch bezüglich der zürcherischen Handänderungssteuer) problematisch, so lasse sich eine Sonderabschöpfung einer angeblich gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (wie sie mit der zürcherischen Grundbuchgebühr bewirkt werde) überhaupt nicht rechtfertigen. Dies um so weniger, als diese Sondersteuer typischerweise Unternehmensumstrukturierungen mit hohen Grundwerten erfasse, bei denen es anerkanntermassen nicht zur Realisierung einer in den Grundwerten enthaltenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit komme. Bei der so als Sondersteuer konzipierten zürcherischen Grundbuchgebühr fehle es damit – wie bei der baselstädtischen Gebühr für Strassenreinigung (BGE 124 I 292) und der aargauischen Grundsteuer von Vorsorgeeinrichtungen (BGE 126 I 76) – an einem ausreichenden sachlichen Zusammenhang zwischen dem Steuertatbestand und dem Kreis der Steuerpflichtigen. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist demnach die Grundbuchgebühr auf einen Betrag zu reduzieren, der sich als echte Gebühr (ohne Steuerelement) noch rechtfertigen lasse und den sie in ihrem Hauptantrag für den vorliegenden Fall (jedoch im Sinn eines generellen Maximalansatzes) auf Fr. 10'000.- je Grundstück beziffert. Zur betrags- mässigen Begründung dieser Bemessung bringt sie aufgrund verschiedener Pauschalierungsüberlegungen (vgl. act.---) und unter Bezugnahme auf den vom Bundesgericht in BGE 126 I 180 beurteilten Solothurner Gebührentarif vor, es könne "angenommen" werden, dass der Gebührencharakter von Notariats- und Grundbuchgebühren bei einem einzelnen Beurkundungs- und Eintragungsgeschäft in der Grössenordnung von Fr. 10'000.- ende und die darüber hinaus erhobene Abgabe eine reine Steuer darstelle; bei einem (als zulässig angenommenen) Satz von 3,5 % werde dieser (als zulässig angenommene) Höchstbetrag

bei einem übertragenen Grundwert von ca. Fr. 2'500'000.- erreicht. bb) Der Auffassung der Beschwerdeführerin, die veranlagten Grundbuchgebühren erwiesen sich aus den dargelegten Gründen wegen Verletzung der angerufenen Steuererhebungsprinzipien, insbesondere wegen Verstosses gegen das aus dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung folgenden Diskriminierungsverbots, als verfassungswidrig, kann nicht beigetreten werden. Die Beschwerdeführerin behauptet zu Recht nicht, die Bemessung der Abgabe zu einem bestimmten (gleichbleibenden) Promillesatz des Verkehrswerts des übertragenen Grundstücks ohne Höchstbeschränkung verstosse für sich genommen gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie weist allerdings zu Recht darauf hin, es sei problematisch, bei der Regelung der Bemessung von Rechtsverkehrssteuern aufgrund des Liegenschaftswerts eine mit der Abgabe abschöpfbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unwiderlegbar zu vermuten. Es bleibt jedoch dem Gesetzgeber im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums überlassen, ob er durch eine (andere) Ausgestaltung der Bemessung dieser Problematik Rechnung tragen will; sie lässt für sich genommen jedenfalls die streitbetreffene Bemessungsregelung nicht als verfassungswidrig erscheinen. Dass angesichts des gemischten Charakters der zürcherischen Grundbuchgebühr als Gemengsteuer sowie aufgrund der Tarifgestaltung (2,5 ‰ des Verkehrswerts der übertragenen Liegenschaft, ohne Höchstbeschränkung) ein ganz geringer Anteil von allen Eigentumsänderungen in einem Jahr einen vielfach grösseren Anteil des ganzen "Steueraufkommens" generiert (nach den Schätzungen der Beschwerdeführerin im Jahr 1999 0,08 % der gesamten gebührenpflichtigen Eigentumsübertragungen 27 % des als Steuer zu betrachtenden gesamten Grundbuchgebührenertrags), trifft zwar zu; keineswegs zwingend ist indessen der hieraus gezogene Schluss, es werde deswegen von einer bestimmten "Gruppe" von Abgabepflichtigen eine verfassungsrechtlich unzulässige Sondersteuer erhoben. Gemäss der Argumentation der Beschwerdeführerin handelt es sich bei dieser Gruppe zunächst um Eigentümer von Grundstücken mit hohem Verkehrswert; unter Hinweis darauf, dass die im Jahr 1999 festgestellte Zunahme des Grundbuchgebührenertrags offenbar weitgehend auf die andauernden Umstrukturierungen in der Wirtschaft zurückzuführen sei, bezeichnet sie schliesslich die angeblich diskriminierte Gruppe von Abgabepflichtigen als "Unternehmen mit hohen Grundwerten, die sich in einem Umstrukturierungsprozess befinden". Soweit die Beschwerdeführerin ihren Vorwurf der diskriminierenden Besteuerung nicht allgemein auf "Eigentümer von Grundstücken mit hohem Verkehrswert", sondern spezieller auf "Unternehmen mit hohen Grundwerten, die sich in einem Umstrukturierungsprozess befinden" bezieht, vermag ihre Argumentation von vornherein nicht zu überzeugen. Denn insoweit geht es nicht um eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, die unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung diskriminiert würde, sondern um die Frage, ob eine bestimmte Gruppe von Handänderungen, nämlich solche infolge Umstrukturierung, aus verfassungsrechtlicher Sicht zwingend privilegiert werden müsste (dazu nachfolgend E. 4d). Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist aber auch insoweit nicht schlüssig, als sie den Vorwurf diskriminierender Besteuerung allgemein mit Bezug auf Eigentümer von Grundstücken mit hohem Verkehrswert erhebt. Rein formell stellt die zürcherische Grundbuchgebühr ohnehin keine Sondersteuer für Eigentümer von Grundstücken mit hohem Verkehrswert dar, denn sie wird von allen Eigentümern anlässlich von Handänderungen erhoben (vgl. BGE 99 Ia 638 E. 9a). Die Argumentation der Beschwerdeführerin läuft, worauf in der Vernehmlassung der Finanzdirektion zutreffend hingewiesen wird, im Kern auf den Vorwurf hinaus, es sei verfassungswidrig, wenn hundert

Eigentümer je einer kleinen Liegenschaft zusammen genommen nicht mehr Grundbuchgebühren bezahlen müssen als ein einziger Eigentümer aller dieser Liegenschaften bzw. ein Eigentümer einer einzigen Liegenschaft mit hundertmal grösserem Verkehrswert. Darin kann jedoch kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Diskriminierungsverbot erblickt werden. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verbietet es, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen. Diesem Grundsatz widerspricht es indessen nicht, wenn ein ganz geringer Anteil an allen Eigentumsänderungen in einem Jahr einen grossen Teil des im Grundbuchgebührenertrag enthaltenen Steueraufkommens generiert. Auch wenn es sich bei den Abgabepflichtigen, die sehr viele Grundstücke oder solche mit sehr hohem Verkehrswert besitzen und übertragen, um einen verhältnismässig kleinen Teil aller jener Personen handelt, die infolge Eigentumsübertragung eine Grundbuchgebühr zu entrichten haben, werden ihnen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die im Wert der übertragenen Grundstücke zum Ausdruck kommt, keine grösseren Lasten auferlegt. Es lässt sich demzufolge auch nicht einwenden, angesichts der so ausgestalteten Bemessungsregelung (2,5 ‰ des Liegenschaftsverkehrswerts, ohne Maximalbeschränkung) fehle es in verfassungswidriger Weise an einem ausreichenden sachlichen Zusammenhang zwischen dem Steuertatbestand und dem Kreis der Steuerpflichtigen. Anzumerken ist schliesslich, dass die zu beurteilende Abgabe nicht abstrakt in eine Gebühren- und eine Steuerkomponente zerlegt werden kann. Davon geht – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – auch die Vorinstanz aus. Dies hat insbesondere zur Folge, dass der behauptete Gebührenanteil nicht auf Einhaltung des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips hin zu überprüfen ist (Isabelle Häner, Privatisierung staatlicher Ausgaben [Finanzierungsprivatisierung] unter verfassungsrechtlichen Aspekten, ZBl 102/2001, S. 423 ff., 427); vgl. auch vorn E. 2c. Die von der Beschwerdeführerin als Präjudizien angerufenen bundesgerichtlichen Entscheide betreffen wesentlich anders gelagerte Regelungen. In BGE 124 I 289 beanstandete das Bundesgericht eine Regelung, wonach die Kosten der Strassenreinigung in der Stadt Basel zur Hälfte von den Grundeigentümern zu finanzieren waren; das Bundesgericht erwog, für diese Belastung gebe es keine sachlich ausreichende Gründe, namentlich deswegen nicht, weil die Reinigungskosten durch alle Verkehrsteilnehmer verursacht würden. In BGE 126 I 76 war die Verfassungsmässigkeit einer Steuernorm zu beurteilen, welche für Liegenschaften von im Übrigen steuerbefreiten Personalvorsorgeeinrichtungen eine Grundsteuer (Vermögenssteuer) von 2 ‰ des Liegenschaftswerts vorsah; vor dem Hintergrund der bundesrechtlichen Regelung in Art. 80 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) erachtete es das Bundesgericht als verfassungswidrigen Verstoß gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, wenn der Kanton Aargau in dem gemäss Art. 80 Abs. 3 BVG bundesrechtlich zulässigen Rahmen eine Grundsteuer nicht von allen juristischen Personen, sondern nur gerade von den im Übrigen steuerbefreiten Personalvorsorgeeinrichtungen erhebe. Aus BGE 126 I 180 kann die Beschwerdeführerin ebensowenig etwas zu ihren Gunsten ableiten; hier war zwar ebenfalls die Verfassungsmässigkeit einer kantonalen Grundbuchabgabe zu beurteilen; abgesehen davon, dass das Bundesgericht die streitbetreffende Solothurner Promillegebühr von 2,5 ‰ der Pfandsumme für die Errichtung von Schuldbriefen als verfassungskonform würdigte, qualifizierte es diese Abgabe als reine Verwaltungsgebühr, die keine Gemengsteuer beinhalte (a.a.O. E. 2 b/dd und ee). c) Die

Beschwerdeführerin hält an ihrem Vorwurf fest, die Erhebung der Grundbuchgebühr anlässlich von Eigentumsübertragungen infolge einer Fusion verstosse angesichts dessen, dass gemäss § 25 Abs. 4 NotG und § 1 lit. A Ziff. 2.2.5 NotGebV für Eigentumsübertragungen wegen Erbfolge keine Gemengsteuer, sondern lediglich eine Kanzleigebühr von maximal Fr. 200.- erhoben werde, gegen das Rechtsgleichheitsgebot. In beiden Fällen beruhe die Eigentumsübertragung auf einer Universalsukzession, fehle es an einem auf die Übertragung der Verfügungsgewalt abzielenden Rechtsgeschäft, mangle es an einem marktmässigen Gütertausch und könne der Eigentümer trotz des bloss deklarativen Charakters des Grundbucheintrags über das Grundstück im Grundbuch erst dann verfügen, wenn der Eintrag erfolgt sei. Diese Gemeinsamkeiten lassen eine unterschiedliche Regelung bezüglich der Erhebung von Grundbuchabgaben nicht als verfassungswidrig erscheinen. Im Rahmen seiner weiten Gestaltungsfreiheit ist der Gesetzgeber befugt, Eigentumsübertragungen aufgrund der Erbfolge bei der Erhebung von Grundbuchabgaben (§ 25 Abs. 4 NotG) und von Steuern (vgl. bei der zürcherischen Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer § 216 Abs. 3 lit. a und § 229 Abs. 1 lit. a StG) zu privilegieren, ohne dass er dies verfassungsrechtlich nur unter der Voraussetzung tun dürfte, dass auch andere Arten von Eigentumsübertragungen infolge Universalsukzession in gleicher Weise steuerlich privilegiert würden. Das hat auch das Bundesgericht im erwähnten Urteil vom 3. April 2000 betreffend die Tessiner Grundbuchabgabe ausdrücklich festgehalten (ZBGR 82/2001 Nr. 15 E. 4). Wenn es dies anlässlich einer Eigentumsübertragung an Grundstücken mit wesentlich tieferem Verkehrswert als im vorliegenden Fall zu beurteilen hatte, so vermag das entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin die präjudizielle Bedeutung seiner Entscheids nicht zu mindern. d) Die Beschwerdeführerin bringt vor, Umstrukturierungstatbestände sollten nach den Erkenntnissen der Steuerrechtswissenschaft im Hinblick auf die bei solchen Eigentumsänderungen fehlende Gewinnrealisierung keine Quelle der Besteuerung bilden. Dieser Erkenntnis habe der zürcherische Steuergesetzgeber bei der auf 1. Januar 1983 in Kraft getretenen Revision des früheren Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 hinsichtlich der Grundstückgewinn- und der Handänderungssteuer Rechnung getragen, welche Regelung das geltende Steuergesetz übernommen habe. Es sei "schwer verständlich", weshalb die Handänderungssteuer auf Unternehmenszusammenschlüssen mit Wirkung ab 1. Januar 1983 abgeschafft, jedoch die entsprechende als Gemengsteuer ausgestaltete Beurkundungs- und Grundbuchgebühr anlässlich der kurz danach erfolgten Totalrevision des Notariatsgesetzes unverändert beibehalten und damit ein "eklatanter Wertungswiderspruch" herbeigeführt worden sei (act. 2 Ziff. 124, 131-142). Für die abgaberechtliche Privilegierung von Eigentumsänderungen an Grundstücken infolge Unternehmenszusammenschlüssen spricht gesetzgebungspolitisch in der Tat die Erkenntnis, dass aus steuersystematischer Sicht Handänderungen ohne Realisierung eines Unternehmensgewinns keine Steuerquelle bilden sollten. Diese Erkenntnis hat sich in der Steuerrechtspraxis (Auslegung des gesetzlichen Gewinnbegriffs im Unternehmenssteuerrecht; vgl. nunmehr auch § 67 Abs. 1 StG) und in der Steuergesetzgebung (hinsichtlich der zürcherischen Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vgl. Antrag des Regierungsrats vom 11. März 1981 zur Änderung des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951, AB1 1981 I 701 ff., insbesondere S. 890 ff., nunmehr § 216 Abs. 3 lit. e und § 229 Abs. 1 lit. e StG; allgemein hinsichtlich Grundsteuern vgl. Markus Reich, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel etc. 2000, S. 119 ff.) weitgehend durchgesetzt. Für eine solche Privilegierung auch bei der zürcherischen Grundbuchgebühr,

soweit diese eine Steuer beinhaltet, sprechen daher gute Gründe. Wenn jedoch das geltende Notariatsgesetz keine solche Privilegierung vorsieht, so erweist es sich deswegen nicht als verfassungswidrig. e) Einen weiteren Widerspruch sieht die Beschwerdeführerin darin, dass "für gesellschaftsrechtliche Vorgänge" wie die Gründung einer Kapitalgesellschaft oder die Erhöhung des Kapitals gemäss § 26 NotG in Verbindung mit § 1 lit. B Ziff. 4.4.3.1 NotGebV die vorgesehene Beurkundungsgebühr von 1 ‰ auf den Höchstbetrag von Fr. 20'000.- begrenzt sei, während die Grundbuchgebühr für Eigentumsänderungen an Liegenschaften infolge einer Fusion keiner solchen Höchstbegrenzung unterliege. Sie zeigt aber nicht im Einzelnen auf, weshalb das Rechtsgleichheitsgebot eine Maximalbeschränkung sowohl bei der Beurkundungsgebühr für Gesellschaftsgründungen und Kapitalerhöhungen wie auch bei der (Beurkundungs- und) Grundbuchgebühr für Eigentumsübertragungen infolge von Unternehmenszusammenschlüssen zwingend gebiete. Das ist denn auch von der Finanzdirektion im angefochtenen Rekursentscheid (E. 7d) zutreffend verneint worden. f) Schliesslich wirft die Beschwerdeführerin die Frage auf, ob die auf der fusionsweisen Übertragung von Grundstücken erhobene Grundbuchgebühr, soweit sie eine Rechtsverkehrssteuer darstelle, mit Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 lit. a bis des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) vereinbar sei; denn gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a bis sei die Kapitalzuführung aufgrund von Unternehmensumstrukturierungen von der Emissionsabgabe befreit; und gemäss Art. 3 Abs. 1 StG dürften die Kantone auf Urkunden, die das Stempelgesetz als Gegenstand einer Stempelabgabe oder als steuerfrei erkläre, keine gleichgeartete Abgabe erheben. Gegenstand der Emissionsabgabe ist die Kapitalbeschaffung von inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entweder durch die Ausgabe von Beteiligungsrechten oder durch die Ausgabe von Obligationen und Geldmarktpapieren (Höhn/Waldburger, § 26 Rz. 12 f. und 17; Reich, S. 144). Dieses Steuerobjekt ist nicht identisch mit dem Gegenstand der zürcherischen Grundbuchgebühr; dass letztere keine reine Kausalabgabe ist, vermag hieran nichts zu ändern. Art. 3 Abs. 1 StG verbietet denn auch den Kantonen lediglich, die (Gegenstand der Emissionsabgabe oder einer entsprechenden Abgabebefreiung bildenden) "Urkunden" mit gleichgearteten Abgaben oder Registrierungsgebühren zu belasten. Die zürcherische Grundbuchgebühr bildet keine gleichgeartete Abgabe in diesem Sinn, denn sie wird allgemein bei Eigentumsübertragungen von Liegenschaften, nicht nur im Zusammenhang mit Kapitalbeschaffungen, geschweige denn nur im Zusammenhang mit Fusionen erhoben. Die Beschwerdeführerin zeigt jedenfalls nicht im Einzelnen auf, weshalb die angerufene Ordnung des Stempelgesetzes die streitbetreffene Grundbuchgebühr als bundesrechtswidrig erscheinen lässt.

E. 5

Wie anzumerken ist, könnte den Anträgen der Beschwerdeführerin, in Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide seien die Grundbuchgebühren für die Eigentumsübertragung an den streitbetreffenen Grundstücken auf höchstens Fr. 10'000.- pro Grundstück, eventuell auf höchstens Fr. 20'000.- pro Grundstück und subeventuell auf einen angemessenen Betrag pro Grundstück herabzusetzen, selbst dann nicht entsprochen werden, wenn mit ihr die Verfassungsmässigkeit der streitbetreffenen Abgabe verneint würde. Bereits die betragsmässigen Überlegungen, welche die Beschwerdeführerin zum gestellten Hauptantrag führen (vgl. act.---), zeigen klar auf, dass mit der Nichtanwendung von § 1 lit. A Ziff. 2.2.1 NotGebV eine Regelungslücke einträte, die auszufüllen angesichts der zahlreichen Möglichkeiten einer anderen (aus der Sicht der Beschwerdeführerin

verfassungskonformen) Gestaltung dem Gesetzgeber überlassen werden müsste (dazu vorn E. 3d; ferner RB 1996 Nr. 29 = ZBl 98/1997, S. 88 ff.; vgl. auch RB 1998 Nr. 36).

E. 6

... Demgemäss entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

...

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.