

ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2010.00626 vom 13. Januar 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-01-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2010.00626

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2010.00626 du 13 janvier 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2010.00626 del 13 gennaio 2011

Regeste

Notariatsgebühren | Gebühr für öffentliche Beurkundung von Grundstückkaufverträgen im Rahmen einer Umstrukturierung im Sinn von Art. 103 FusG. Die Notariatsgebührenverordnung sieht für die Grundbuchgebühren bei steuerbefreiten Eigentumsänderungen einen reduzierten Tarif vor. Hingegen kennt sie keine analoge Regelung für die Beurkundungsgebühren (E. 2). Was unter den Begriff der Handänderungsabgaben im Sinn von Art. 103 FusG fällt, war nicht Gegenstand der parlamentarischen Beratungen. Aus den Materialien lässt sich nicht schliessen, dass die Beurkundungsgebühren nicht unter Art. 103 FusG fallen (E. 4.1). Die öffentliche Beurkundung des Vertrags auf Eigentumsübertragung ist für die Handänderung zwingend. Die dafür erhobene Notariatsgebühr steht damit in einem derart engen Zusammenhang mit der Handänderung, dass sie als Handänderungsabgabe im Sinn von Art. 103 FusG zu qualifizieren ist (E. 4.2). Soweit die erhobenen Gebühren über das Kostendeckungsprinzip hinausgehen, haben sie Steuercharakter und sind mit Art. 103 FusG nicht vereinbar (E. 4.3). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Vorinstanz.

Erwägungen

E. 3

C AG, alle vertreten durch Genossenschaftsbund A, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch Notariat, Grundbuch- und Konkursamt F, Beschwerdegegner, betreffend Notariatsgebühren, hat sich ergeben: I. Die C AG erwarb im Rahmen von Umstrukturierungsmassnahmen im Liegenschaftsbereich der D-Gruppe vom Genossenschaftsbund A und von der Genossenschaft B Lagergebäude in E jeweils zum Buchwert. Die beiden Kaufverträge wurden durch das Notariat, Grundbuch- und Konkursamt (nachfolgend: Notariat) F am 23. Februar 2010 öffentlich beurkundet. Gleichentags erhob das Notariat F notarielle Gebühren von je 1 ‰ des Kaufpreises. Für den Vertrag zwischen der C AG und dem Genossenschaftsbund A ergab sich eine notarielle Gebühr in der Höhe von Fr. 19'775.90 (zuzüglich 7,6 % Mehrwertsteuer), für denjenigen zwischen der C AG und der Genossenschaft B eine notarielle Gebühr in der Höhe von Fr. 5'587.55 (zuzüglich 7,6 % Mehrwertsteuer). Daneben wurde eine grundbuchamtliche Gebühr im Betrag von Fr. 750.- bzw. Fr. 500.- in Rechnung gestellt. Die Gebühren wurden den Vertragsparteien jeweils zur Hälfte auferlegt. II. Dagegen erhoben der Genossenschaftsbund A, die Genossenschaft B sowie die C AG am 22. März 2010 Rekurs bei der Finanzdirektion. Sie beantragten, dass die notarielle Gebühr für die Beurkundung des Vertrags zwischen der C AG und dem Genossenschaftsbund A auf Fr. 750.- und diejenige für die Beurkundung des Vertrags zwischen der C AG und der Genossenschaft B auf Fr. 500.- festzusetzen seien. Die Finanzdirektion wies den Rekurs am 7. Oktober 2010

ab. III. Mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht vom 8. November 2010 wiederholten der Genossenschaftsbund A, die Genossenschaft B sowie die C AG ihre Rekursanträge. Die Finanzdirektion verwies am 8. Dezember 2010 auf ihren Rekursentscheid vom 7. Oktober 2010, an welchem sie vollumfänglich festhalte. Das Notariat F liess sich innert Frist nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Das Verwaltungsgericht ist gemäss § 41 Abs. 1 in Verbindung mit § 19 Abs. 1 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten. 2. Gemäss § 24 Abs. 1 des Notariatsgesetzes vom 9. Juni 1985 (NotG) erheben die Notariate für ihre Amtshandlungen Gebühren. Bei Eigentumsänderungen beträgt die Gebühr für die öffentliche Beurkundung 1 ‰ und diejenige für den Grundbucheintrag 1 ½ ‰ des Verkehrswerts (§ 25 Abs. 1 lit. a und § 25 Abs. 2 lit. a NotG). Ziff. 2.2.9 des im Anhang zur Notariatsgebührenverordnung vom 9. März 2009 (NotGebV) stehenden Gebührentarifs (GebT) sieht unter dem Titel "Grundbuchgebühren" einen reduzierten Tarif für steuerbefreite Eigentumsänderung durch Fusion, Spaltung, Vermögensübertragung oder Sacheinlage oder infolge entsprechender Tatbestände nach öffentlichem Recht vor. Danach beträgt die Grundbuchgebühr bis fünf Grundstücke pro Grundstück Fr. 250.-, für jedes weitere Grundstück Fr. 100.-, mindestens aber Fr. 500.-. Einen reduzierten Tarif für die Beurkundungsgebühren sieht der Gebührentarif hingegen nicht vor. Das Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (FusG) schliesst in Art. 103 die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinn von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3 quater des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) aus. Kostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten.

E. 3.1

Die Finanzdirektion führte in ihrem Rekursentscheid aus, mit dem in Art. 103 FusG verwendeten Begriff der "Handänderungsabgabe" seien nur Abgaben gemeint, die unmittelbar an die Eigentumsübertragung von Grundstücken anknüpfen. In den parlamentarischen Beratungen seien weitere Abgaben im Zusammenhang mit der Handänderung unerwähnt geblieben. Da der Eigentumsübergang bei Grundstücken erst mit dem Grundbucheintrag erfolge, sei es zulässig, lediglich für die Grundbuchgebühren einen reduzierten Tarif vorzusehen. Hingegen unterliege die vorliegend strittige Abgabe als Entgelt für die Beurkundung des Vertrags nicht der Beschränkung von Art. 103 FusG.

E. 3.2

Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass bei der klassischen Übertragung einer Liegenschaft immer ein Verpflichtungsgeschäft (öffentlich beurkundeter Kaufvertrag) und ein Verfügungsgeschäft (Grundbucheintragung) erforderlich seien. Sowohl für die öffentliche Beurkundung als auch für den Grundbucheintrag dürften bei einer steuerneutralen Umstrukturierung lediglich kostendeckende Gebühren verlangt werden. Soweit die notariellen Gebühren über eine rein kostendeckende Gebühr hinausgehen würden, liege ein Verstoss gegen Art. 103 FusG vor. In Analogie zu Ziff. 2.2.9 GebT seien die strittigen Gebühren deshalb auf ihren kostendeckenden Anteil von insgesamt Fr. 1'250.- zu reduzieren.

E. 4.1

Die Vermögensübertragung der Immobilien auf den Beschwerdeführer 3 erfolgte im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinn von Art. 24 Abs. 3 StHG. Zu Recht blieb deshalb unbestritten, dass ein Tatbestand im Sinn von Art. 103 FusG vorliegt. Zu prüfen ist jedoch, ob die angefochtenen notariellen Gebühren unter die Handänderungsabgaben im Sinn von Art. 103 FusG fallen.

E. 4.2.1

Art. 103 fand erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen Eingang in das Fusionsgesetz. Er enthält keine ausdrückliche Definition, was unter Handänderungsabgaben zu verstehen ist. In den parlamentarischen Debatten wurde im Wesentlichen darüber diskutiert, ob dem Bund Gesetzgebungskompetenz in Bezug auf die Handänderungsabgaben zukomme (AmtlBull NR 2003, 248 ff.; AmtlBull StR 2003, 728 ff.). Was unter den Begriff der Handänderungsabgaben fällt, war hingegen nicht Gegenstand der Beratungen. Dass über die Frage, ob Art. 103 FusG auch die Beurkundungsgebühren umfasst, nicht diskutiert wurde, lässt sich auch daraus erklären, dass sich diese praktisch nur im Kanton Zürich stellt, da die anderen Kantone (mit Ausnahme des Kantons Schaffhausen) eine Höchstgrenze für die Beurkundungsgebühr festgesetzt haben. Insofern lässt sich entgegen der Auffassung der Finanzdirektion aus den Materialien nicht schliessen, dass Grundbuchgebühren als Handänderungsabgaben zu gelten haben, Beurkundungsgebühren – mangels besonderer Erwähnung in den parlamentarischen Debatten – hingegen nicht. Sodann ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats offenbar im Bereich von Art. 103 FusG die Erhebung sämtlicher Gemengsteuern ausschliessen wollte (Oliver Künzler, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, Zürich etc. 2006, S. 224, Fn. 1530).

E. 4.2.2

Art. 103 FusG verbietet in Satz 1 die Erhebung kantonaler und kommunaler Handänderungsabgaben und behält in Satz 2 lediglich die kostendeckenden Gebühren vor. Daraus lässt sich schliessen, dass alle Abgaben, die sich ausschliesslich auf Handänderungen beziehen und nicht als reine Gebühren zu betrachten sind, unzulässig sind (Künzler, S. 223 f.). Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, durch die Aufnahme von Art. 103 FusG Umstrukturierungen zu erleichtern (vgl. etwa AmtlBull NR 2003, S. 248). Für die Eigentumsübertragung von Grundstücken ist ein Verpflichtungs- und ein Verfügungsgeschäft erforderlich. Das Verpflichtungsgeschäft, das heisst der Vertrag auf Eigentumsübertragung, muss gemäss Art. 657 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) öffentlich beurkundet werden. Das Verfügungsgeschäft erfolgt durch den Grundbucheintrag (Art. 656 Abs. 1 ZGB). Damit ergibt sich, dass die öffentliche Beurkundung des Vertrags auf Eigentumsübertragung für die Handänderung zwingend ist. Die für die öffentliche Beurkundung erhobene Notariatsgebühr steht damit in einem derart engen Zusammenhang mit der Handänderung, dass sie entgegen der Auffassung der Finanzdirektion wie die Grundbuchgebühr als Handänderungsabgabe im Sinn von Art. 103 FusG zu qualifizieren ist (vgl. Erwin R. Griesshammer, Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, 2004, Art. 103 N. 10; Künzler, S. 224; Stefan Oesterhelt, in: Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, 2005, Art. 103 N. 50).

E. 4.3

Art. 103 FusG untersagt aber nicht gänzlich die Erhebung von Beurkundungsgebühren, sondern schreibt lediglich vor, dass diese kostendeckend sein müssen. Die Beurkundungsgebühren im Sinn von Art. 25 Abs. 1 NotG weisen wie die Grundbuchgebühren im Sinn von Art. 25 Abs. 2 NotG einen gemischten Charakter auf. Zum Teil sind sie Entgelt für die vom Notariat und Grundbuchamt erbrachten Dienstleistungen, was sie insoweit als ohnehin dem Kostendeckungsprinzip unterliegende Verwaltungsgebühren erscheinen lässt. Zu einem nicht näher quantifizierten Teil, nämlich insoweit, als sie nicht mehr als angemessenes Entgelt für die Dienstleistungen betrachtet werden können, charakterisieren sie sich aber als Steuer. Mit diesen beiden Elementen kennzeichnen sie sich als Gemengsteuer (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 2687; VGr, 23. August 2001, VB.2001.00171, E. 2c = ZBGR 83/2002, S. 347 ff, 350). Die Finanzdirektion macht zu Recht nicht geltend, dass der Beschwerdegegner für die öffentliche Beurkundung der Kaufverträge lediglich kostendeckende Gebühren erhoben habe. Soweit die Gebühren in der Höhe von Fr. 19'775.90 bzw. Fr. 5'587.55 aber über das Kostendeckungsprinzip hinausgehen, haben sie Steuercharakter und sind mit Art. 103 FusG nicht vereinbar.

E. 4.4

Es würde nahe liegen, die Beurkundungsgebühren – wie von den Beschwerdeführenden beantragt – in analoger Anwendung von Ziff. 2.2.9 GebT gleich wie die Grundbuchgebühren zu bemessen. Indessen obliegt es der Vorinstanz, die Gebühren unter Beachtung des Kostendeckungsprinzips neu festzusetzen (§ 64 Abs. 1 VRG).

E. 4.5

Demgemäss ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Der Rekursentscheid der Finanzdirektion vom 7. Oktober 2010 ist aufzuheben. Die Sache ist im Sinn der Erwägungen zur Neubemessung der Gebühren an die Finanzdirektion zurückzuweisen.

E. 5

Da die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren faktisch obsiegen, sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 65a Abs. 1 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 VRG).

E. 6

Beim vorliegenden Urteil handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid. Ein solcher wird grundsätzlich als Zwischenentscheid qualifiziert, der sich nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) weiterziehen lässt (BGE 134 II 137 E. 1.3.2). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur dann anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG lässt sich ein Rückweisungsentscheid dann einstufen, wenn der unteren Instanz kein Beurteilungsspielraum mehr verbleibt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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