

### 3. Urteil vom 25. März 1953 i. S. Immo-Terra A.-G. gegen Stadt Zürich und Oberrekurskommission des Kantons Zürich.

#### *Kantonale Handänderungssteuer, Willkür.*

Auslegung einer Vorschrift, wonach den Handänderungen an Grundstücken gleichzustellen sind Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen an solchen wirken.

#### *Droits de mutation cantonaux, arbitraire.*

Interprétation d'une disposition légale selon laquelle sont assimilables à des mutations d'immeubles des actes juridiques qui, touchant le droit de disposition, ont, en fait aussi bien que du point de vue économique, les mêmes conséquences que des mutations.

#### *Tasse cantonali di mutazione, arbitrio.*

Interpretazione d'un disposto legale, secondo cui possono essere equiparati a mutazioni d'immobili gli atti giuridici che, relativamente al diritto di disposizione, hanno tanto in linea di fatto quanto dal lato economico le medesime conseguenze che le mutazioni.

A. — Nach dem zürch. Gesetz über die direkten Steuern vom 25. November 1917 (StG) sind die Gemeinden berechtigt, eine Handänderungssteuer zu erheben. § 126 (in der Fassung vom 2. Dezember 1928) umschreibt das Objekt dieser Steuer, wobei Abs. 2 bestimmt, dass die Steuer auch von den in § 119 Abs. 2 erwähnten Handänderungen erhoben werde. Nach dieser die Grundstücksgewinnsteuer betreffenden Vorschrift sind « den Handänderungen an Grundstücken Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen an solchen wirken ».

B. — Die Beschwerdeführerin Immo-Terra A. G. befasst sich mit dem An- und Verkauf, der Verwaltung und der Vermittlung von Liegenschaften. Im Jahre 1950 erfuhr sie, dass Xaver Haas seine abbruchreife Liegenschaft Niederdorfstrasse 9 in Zürich verkaufen wolle. Sie bot sich ihm als Vermittlerin an und liess sich am 31. Mai 1950 ein bis 30. September 1950 befristetes, an Dritte übertragbares « Kauf-Optionsrecht » einräumen gegen die Verpflichtung, innert dieser Frist eine Überbauung anzu-

stehen. Zu diesem Zwecke liess sie durch einen Architekten ein Bauprojekt ausarbeiten und reichte dieses bei der zuständigen Behörde, und zwar auf ihren eigenen Namen, ein. Inzwischen hatte sie nämlich, durch das Auftreten weiterer Liegenschaftsvermittler veranlasst, die genannte Liegenschaft durch öffentlich beurkundeten Vertrag vom 5. Juni 1950 gekauft unter Vorbehalt des Rechtes, bei Nichterhalt der Baubewilligung ohne Entschädigungspflicht vom Vertrag zurückzutreten, sowie des weiteren Rechtes, ihre Rechte und Pflichten aus dem Vertrag an eine andere juristische Person abzutreten. Am 27. Februar 1951 liess die Beschwerdeführerin Daniel Lanfranconi in den Vertrag eintreten gegen eine Pauschalentschädigung von Fr. 50,000.—. Ferner erhielt sie vom Verkäufer Haas eine Vergütung von Fr. 8000.—.

Die Kommission für ausserordentliche Steuern der Stadt Zürich nahm an, dass zwei Handänderungen, nämlich eine von Haas an die Beschwerdeführerin Immo-Terra A. G. und eine von dieser an Lanfranconi stattgefunden hätten, und auferlegte der Beschwerdeführerin deshalb für beide Käufe je die Hälfte der Handänderungssteuer in der unbestrittenen Höhe von zusammen Fr. 15,920.—. Die Beschwerdeführerin rekurierte hiegegen, indem sie geltend machte, sie sei nur formell, um sich ihr aus der Vorbereitung der Neuüberbauung ergebendes Vorrecht zu sichern, als Käuferin aufgetreten, habe aber keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft erworben. Die Finanzdirektion und die Oberrekurskommission (ORK) des Kantons Zürich, diese durch Entscheid vom 20. Juni 1952, wiesen den Rekurs ab. Beide Instanzen nahmen unter Hinweis auf die Praxis (Rechenschaftsbericht [RB] der ORK 1943 Nr. 66, 1944 Nr. 75/76, 1948 Nr. 60/61) übereinstimmend an, dass der Abschluss eines obligatorischen Kaufvertrages mit Substitutionsklausel über eine zum Abbruch und zur Neuüberbauung bestimmte Liegenschaft die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück auf den substitutions-

berechtigten Käufer übertrage und deshalb gemäss § 119 Abs. 2 und 126 Abs. 2 StG zu besteuern sei.

C. — Mit rechtzeitig erhobener staatsrechtlicher Beschwerde beantragt die Immo-Terra A. G., den Entscheid der ORK vom 20. Juni 1952 aufzuheben. Zur Begründung wird geltend gemacht, die ORK habe die §§ 126 Abs. 2 und 119 Abs. 2 StG willkürlich auf den vorliegenden Tatbestand angewandt. Aus der Entstehungsgeschichte dieser Bestimmungen ergebe sich eindeutig, dass der Gesetzgeber nur solche « wirtschaftlichen » Handänderungen den normalen Handänderungen habe gleichstellen wollen, bei denen die Verfügungsgewalt über ein Grundstück durch die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft eingeräumt werde. Die Annahme, dass die Beschwerdeführerin auf Grund des Kaufvertrages mit Haas diejenige Verfügungsgewalt über das Grundstück erhalten habe, die « tatsächlich und wirtschaftlich » der Stellung eines zivilrechtlichen Eigentümers gleichkomme, sei offensichtlich unrichtig.

D. — Die Stadt Zürich und die Oberrekurskommission des Kantons Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Das Bundesgericht hat von jeher erkannt, es sei jedenfalls nicht willkürlich, wenn bei der Besteuerung nicht auf die äussere zivilrechtliche Form, sondern auf den wirtschaftlichen Charakter einer Erscheinung abgestellt werde. Insbesondere hat es als vor Art. 4 BV zulässig erklärt, eine Steuer auf Liegenschaften einem andern als dem im Grundbuch eingetragenen Subjekt aufzuerlegen, sofern dessen Stellung zur Liegenschaft wirtschaftlich derjenigen eines Eigentümers gleichkomme (BGE 41 I 360 ff. ; vgl. ferner BGE 30 I 243, 32 I 633, 40 I 139, 45 I 26, 46 I 184). So hat es denn auch wiederholt entschieden, es sei vom Standpunkt des Art. 4 BV nicht zu beanstanden, die Handänderungssteuer ausser bei der zivilrechtlichen

Handänderung auch bei der Übertragung der Aktien einer Gesellschaft, deren einziges Aktivum eine Liegenschaft bildet, zu erheben, und zwar auch ohne dass eine ausdrückliche Vorschrift ein solches Abweichen vom zivilrechtlichen Begriff der Handänderung gestatte (nicht veröffentl. Urteile vom 1. Juli 1927 i. S. Breitenmoser c. Zürich und vom 2. Juli 1945 i. S. Müller und Gaegauf c. Luzern). Im Kanton Zürich beruht die Gleichstellung der wirtschaftlichen mit der rechtlichen Handänderung seit der Gesetzesrevision vom 2. Dezember 1928 nicht mehr bloss auf einer mehr oder weniger zweifelhaften Gesetzesinterpretation, sondern sie ist in § 119 Abs. 2 und § 126 Abs. 2 StG ausdrücklich vorgeschrieben. Dass diese Bestimmungen selbst verfassungswidrig seien, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Sie macht lediglich geltend, deren Anwendung auf den vorliegenden Tatbestand sei willkürlich.

2. — Das soll sie vor allem deshalb sein, weil sich aus der Entstehungsgeschichte dieser Bestimmungen eindeutig ergebe, dass der Gesetzgeber damit nur solche « wirtschaftlichen » Handänderungen den rechtlichen Handänderungen habe gleichstellen wollen, bei denen die Übertragung der Verfügungsgewalt über ein Grundstück durch Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft erfolge.

Diese Rüge ist schon deshalb unbegründet, weil den Gesetzesmaterialien keine verbindliche Kraft zukommt. Massgebend ist, wie das Bundesgericht stets erklärt hat (BGE 78 I 30 mit Zitaten), nicht, was in den Gesetzesmaterialien steht oder was bei der Gesetzesberatung in der gesetzgebenden Behörde gesagt wurde, sondern was dem Gesetz im Lichte allgemeiner Rechtsanschauung zu entnehmen ist (BGE 63 II 155), wobei die gegenwärtigen Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Sollte daher der Kantonsrat bei Erlass jener Bestimmungen nur die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft im Auge gehabt haben, so würde dies die Anwendung auf

andere, erst später bekannt gewordene oder als Steuerumgehung empfundene Tatbestände nicht ausschliessen, sofern es sich dabei um eine mit dem Wortlaut vereinbare Auslegung handelt. Nun geht aber aus der Entstehungsgeschichte von § 119 Abs. 2 und 126 Abs. 2 StG keineswegs eindeutig hervor, dass der Gesetzgeber damit nur die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft treffen wollte. Der erste, auf Ergänzung des § 119 StG gerichtete Antrag von Kantonsrat Kaufmann beschränkte sich freilich darauf, diese Art der Einräumung der wirtschaftlichen Herrschaftsgewalt der Übertragung des Grundeigentums gleichzustellen. Dieser Antrag wurde aber zurückgezogen zugunsten eines Antrags von Kantonsrat Guhl, der eine im wesentlichen der heutigen entsprechende Fassung vorschlug, welche allgemein von Rechtsgeschäften, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken, spricht und die mit diesen Wirkungen verbundene Übertragung von Anteilsrechten an juristischen Personen nur noch als Beispiel erwähnt. Bei der endgültigen Fassung schliesslich wurde auch diese beispielsweise Erwähnung fallen gelassen. Unter diesen Umständen kann aber sehr wohl angenommen werden, der Gesetzgeber habe den Entscheid darüber, ob nicht nur die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft, sondern auch andere Rechtsgeschäfte den Handänderungen gleichzustellen seien, der Praxis überlassen wollen.

3. — Nach dem Wortlaut von § 119 Abs. 2 und 126 Abs. 2 StG sind den Handänderungen solche Rechtsgeschäfte gleichzustellen, bei denen zwar der im Grundbuch eingetragene Eigentümer nicht wechselt, also keine zivilrechtliche Eigentumsübertragung stattfindet, die aber « bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen an solchen wirken ». Die ORK hat — mit Recht — angenommen, dass ein obligatorischer Kaufvertrag an sich noch keine steuerpflichtige Herrschaftsübertragung im Sinne

dieser Bestimmungen begründe. Sie verlangte vielmehr die Erfüllung weiterer, die Stellung des Käufers verstärkender Voraussetzungen, nämlich die Übertragung wesentlicher Teile der dem Eigentum innewohnenden Verfügungsgewalt. Den Entscheid darüber, welche Teile der Verfügungsgewalt als wesentlich zu gelten hätten, traf sie jeweils auf Grund der besonderen Sachlage des Einzelfalles. Bei einem vermieteten Hausgrundstück betrachtete sie den Tatbestand von § 119 Abs. 2 StG als erfüllt in einem Falle, wo Nutzen, Lasten und Verwaltung auf den Käufer übergegangen waren, dieser Dritten (Mieter und Kaufinteressenten) gegenüber als Eigentümer aufgetreten war und beim Weiterverkauf einen Zwischengewinn für sich behalten hatte (RB 1937 Nr. 79). Bei Bauland sowie bei Hausgrundstücken, die zum Abbruch und zur Neuüberbauung bestimmt waren, erblickte die ORK dagegen den wesentlichen Teil der Verfügungsgewalt in der Verkaufsmöglichkeit und nahm daher eine wirtschaftliche Handänderung schon an beim Abschluss eines obligatorischen Kaufvertrages mit Substitutionsklausel, wenn dadurch dem Käufer die Möglichkeit geboten werde, Dritten das Grundstück anzubieten und den Zwischengewinn für sich zu behalten, was z. B. nicht der Fall sei, wenn er als Treuhänder des späteren Erwerbers oder für eine zu gründende juristische Person handle (RB 1943 Nr. 66, 1944 Nr. 75/76, 1948 Nr. 59/61). Die Auffassung, dass die Grundstückgewinn- und die Handänderungssteuer unter den erwähnten Voraussetzungen auch beim Abschluss von Kaufverträgen mit Substitutionsklauseln zu erheben seien, lässt sich mit sachlichen Gründen rechtfertigen, ist mit dem Wortlaut sowie mit dem Sinn und Zweck der Bestimmungen vereinbar und kann daher nicht als willkürlich bezeichnet werden. Dann ist aber auch der angefochtene Entscheid, der — wie die Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkennt — in der Linie dieser seit 1943 gehandhabten Praxis liegt, aus dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV nicht zu beanstanden. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, ihre Funktion habe sich in der Vermittlungstätigkeit

erschöpft, ist unrichtig. Denn sie hat nicht einen Mäklervertrag, sondern einen Kaufvertrag mit Substitutionsklausel abgeschlossen, was ihr erlaubte, ein Bauprojekt auf eigene Rechnung auszuarbeiten, die Baubewilligung auf ihren eigenen Namen zu erwirken und vom zweiten Käufer Lanfranconi einen Mehrpreis von Fr. 50,000.— zu verlangen.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

---