

PROF. DR. IUR. THOMAS KOLLER

Notarinnen und Notare im Spannungsfeld zwischen Klientenschaft und Fiskus

- I. Einleitung
 1. Allgemeines
 2. Steuerliche Rechtsbelehrung als Aufgabe des Notars?
 3. Ausgewählte Problemkreise
- II. Schwarzzahlungsvereinbarungen bei Grundstückkäufen
 1. Die geltende Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Schwarzzahlungsvereinbarungen
 2. Auswirkungen einer allfälligen (hypothetischen) Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf die Notare
- III. Das gesetzliche Pfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezugs
 1. Problemlage
 2. Lösungsmöglichkeiten
- IV. Die Zustimmung der Steuerbehörden zur Eintragung eines Grundstückserwerbers im Grundbuch
 1. Ausgangslage
 2. Die Aufgabe des Notars
- V. Die Problematik der latenten Steuerlasten
 1. Das Phänomen
 2. Die rechtsgeschäftliche Relevanz von latenten Steuerlasten
- VI. Handänderungen von Grundstücken und Mehrwertsteuer
 1. Die subjektive Steuerpflicht
 2. Die objektive Steuerpflicht
- VII. Schluss

I. Einleitung

1. Allgemeines

Das Steuerrecht ist allgegenwärtig. Diese Aussage klingt in einer Zeit, in der man bereits beim einfachsten Kauf an einem Kiosk einen Steuertatbestand auslöst¹, schon beinahe banal. Den meisten Menschen – auch

Grossen Dank schulde ich meinem Assistenten Herrn lic. iur. JON S. PLOTKE für die ausserordentlich intensive und kompetente Mitarbeit bei der Ausarbeitung dieses Beitrages (Abschluss des Manuskripts: September 2002).

1 Art. 5 lit. a MWSTG (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [SR 641.20]).

den Nichtjuristinnen und -juristen – ist daher bewusst, dass zahlreiche Lebensbereiche einen Bezug zum Steuerrecht haben. Ganz besonders gilt dies wohl für rechtsgeschäftliche Vorgänge in der Art, mit denen die Notarinnen und Notare² im Berufsalltag zu tun haben. Während allerdings den Laien die konkreten Kenntnisse im Steuerrecht im Allgemeinen abgehen und diese daher – wenn überhaupt – nur vage Vorstellungen über die fiskalrechtliche Relevanz von rechtsgeschäftlichen Vorgängen haben werden, verhält es sich bei den Urkundspersonen in der Regel ganz anders. Sie sind täglich beruflich mit entsprechenden Fragen konfrontiert und sollten daher über ein sensibleres Problembewusstsein verfügen für das, was Einwirkungen des Steuerrechts – bisweilen ist auch von *Immissionen*³ die Rede – auf die zahlreichen Geschäftsvorfälle der Notariatspraxis bedeuten.

Diese «Immissionen» sind im Grunde nichts anderes als eine Auswirkung dessen, was heute vor allem in der politischen Diskussion vielfach in abwertendem Sinn als «Steuerstaat» bezeichnet wird. Dieser Ausdruck ist allerdings missverständlich. Geprägt wurde er vom berühmten Ökonomen JOSEPH SCHUMPETER, dem eine Pionierrolle bei der Klärung der Wechselwirkungen zwischen Staatsform, Wirtschaftsverfassung und Finanzverfassung zukommt. SCHUMPETER hat bereits im Jahre 1917 diesen Zusammenhang mit der einprägsamen Formel von der «freien Wirtschaft als Komplement des Steuerstaates» ausgedrückt⁴. Nach ihm dient der moderne hoheitliche Staat – anders als das mittelalterliche Feudalwesen – der Erfüllung von Gemeinschaftszwecken da, wo an sich individuelle Zwecke vorherrschen⁵. Diese Aufgaben kann der Staat nur mithilfe von Steuern erfüllen. Für ihn ist daher der Begriff «Steuerstaat» beinahe ein Pleonasmus⁶. So gesehen ist die Steuer – um mit W. RAINER WALZ zu sprechen – das «Korrelat einer gesellschaftlichen Ordnung, die die freie Verfügung des Bürgers über sein Eigentum zur obersten Maxi-

2 Um die Lesbarkeit des Textes nicht zu erschweren, wird in der Folge nur noch die männliche Bezeichnung verwendet. Selbstverständlich bezieht sich diese Formulierung immer auf Personen beider Geschlechter.

3 THOMAS KOLLER, *Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*, Bern 1993, S. 396; kritisch zu diesem Ausdruck PETER LOCHER, *Die steuerliche Behandlung vermögenswerter Leistungen unter Ehegatten nach neuem Ehe- und Erbrecht des ZGB mit seiner Übergangsordnung*, Bern 1988, S. 225 ff., spez. S. 226.

4 JOSEPH SCHUMPETER, *Die Krise des Steuerstaats*, Graz und Leipzig 1918 (zitiert nach RUDOLPH GOLDSCHIED/JOSEPH SCHUMPETER, *Die Finanzkrise des Steuerstaats, Beiträge zur politischen Ökonomie der Staatsfinanzen*, Edition Suhrkamp 698, Frankfurt a. M. 1976), S. 329 ff., spez. S. 364.

5 SCHUMPETER (Fn. 4), S. 337 ff.

6 SCHUMPETER (Fn. 4), S. 342 f.

me erhoben hat»⁷. Nach dieser – sicher treffenden – Auffassung ist daher gemäss GEORG CREZELIUS im liberalen Staat «... die Besteuerung kein Fremdkörper, vielmehr ein unverzichtbares Element der verkehrswirtschaftlich geprägten Wirtschaftsordnung»⁸. Und so müssen wir denn eines klar sehen: Der «Steuerstaat» ist nicht ein Leviathan, der sich unbefugt in alles einmischt und den es grundsätzlich zu bekämpfen gilt. Steuern sind vielmehr in einer freiheitlich-dezentral organisierten Wirtschaft unvermeidlich und unerlässlich. Das Steuerrecht kann letztlich nur an die wirtschaftlichen Ergebnisse des Rechtsverkehrs anknüpfen, der vom Privatrecht seinen organisatorischen Rahmen und die notwendigen Instrumente erhält⁹. Mithin ist es unvermeidlich, dass praktisch jeder privatrechtliche Vorgang irgendwie vom Steuerrecht beeinflusst wird. So ist denn auch nicht der Umstand, dass das Steuerrecht das Privatrecht tangiert, von Interesse, sondern nur die Frage, wie dies im Einzelfalle geschieht und welche Intensität die «Immissionen» des Steuerrechts auf das Privatrecht im konkreten Falle annehmen.

Zutreffen dürfte, dass sich im Verlauf der letzten Jahrzehnte die steuerrechtlichen Einwirkungen auf privatrechtliche Vorgänge wesentlich verstärkt haben. So konnte vor ein paar Jahren der bekannte St. Galler Steuerrechtler ERNST HÖHN mit guten Gründen folgende Aussage machen: «Ein Jurist, der bei einer Rechtsgeschäftsgestaltung die steuerlichen Folgen nicht beachtet, gleicht einem Arzt, der wirksame Medikamente abgibt, ohne die schädlichen Nebenwirkungen zu berücksichtigen¹⁰.» Ob diese Aussage auch auf die Tätigkeit der Notare zutrifft, ist in einem ersten Punkt zu prüfen.

2. Steuerliche Rechtsbelehrung als Aufgabe des Notars?

In der Literatur¹¹ wird die Frage, wie weit die Rechtsbelehrung des Notars in Steuersachen geht, kontrovers beantwortet. Ein Teil der Lehre und der Rechtsprechung lehnt eine solche Pflicht, soweit keine entsprechenden gesetzlichen Sonderbestimmungen (z.B. in einem kantonalen

7 W. RAINER WALZ, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Hamburg 1980, S. 35.

8 GEORG CREZELIUS, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne/Berlin 1983, S. 302.

9 TH. KOLLER, *Privatrecht und Steuerrecht* (Fn. 3), S. 38, m. w. Hw.

10 ERNST HÖHN, *Der Steuerberater im Spannungsfeld von Unternehmung und Staat*, ST 1989, S. 580 ff., spez. S. 581.

11 Eine Zusammenfassung der verschiedenen Lehrmeinungen und verschiedene Modelle der steuerlichen Belehrungspflichten des Notars finden sich auch bei LOUIS BOCHUD, *Notar und Steuern*, ZBGR 1995, S. 1 ff., spez. S. 14 ff.

Notariatsgesetz) vorliegen, gänzlich ab¹². Dies wird vor allem damit begründet, dass der Notar sich einerseits nicht um die wirtschaftliche Zweckmässigkeit eines Geschäfts kümmern muss und er andererseits vielfach als Folge der zunehmenden Komplexität des Steuerrechts überfordert wäre, in jedem Falle automatisch eine sachgerechte Steuerberatung parallel zum eigentlichen Verurkundungsgeschäft zu erbringen¹³.

Folgt man dem bernischen Appellationshof¹⁴, so kann man sich, zumindest was die wirtschaftliche Zweckmässigkeit eines Geschäfts und deren Prüfung anbelangt, diesem Teil der Lehre indessen nicht blind anschliessen. Gemäss Art. 21 des bernischen Notariatsgesetz¹⁵ könne der bernische Notar – so das oberste bernische Gericht im Zusammenhang mit einem Verzicht des Verkäufers auf das Verkäuferpfandrecht gemäss Art. 837 Abs. 1 Ziff. 1 ZGB¹⁶ – durchaus auch zur Erklärung möglicher wirtschaftlicher Folgen verpflichtet sein, gehören diese doch ebenfalls zur materiellen Rechtsbelehrung¹⁷, da sie meist auch Auswirkungen einer bestimmten rechtlichen Konzeption seien. Zudem soll der Notar abklären, ob das, was verurkundet wird, auch tatsächlich mit dem Parteiwillen übereinstimme. Dies könne aber erst dann geschehen, wenn zuvor bei den Parteien das Bewusstsein über die Tragweite des Geschäfts geschaffen werde und diese in voller Kenntnis der Sachlage seien. Zur Rechtsberatung und damit zu einer freiwilligen Aufgabe des Notars würde diese Tätigkeit erst, wenn der Notar über die Vermittlung des Bewusstseins von Tragweite und Risiko hinaus noch beim Entscheid mitwirken würde, ob nun das Geschäft und damit das entsprechende Risiko auf sich genommen werden soll oder nicht¹⁸. Aus diesen (sachgerechten) Überlegungen des bernischen Appellationshofes liessen sich durchaus gewisse Rechtsbelehrungspflichten des Notars über die steuerlichen Folgen eines Verurkundungsgeschäfts ableiten.

12 LEONHARD MÜLLER, Die Haftung der Urkundsperson, Zürich 2000, S. 184; ZBGR 1996, S. 103 (Kantonsgericht VS).

13 PETER RUF, Notariatsrecht, Langenthal 1995, S. 244 ff. Rz. 909 ff.; DERSELBE, Öffentliche Urkunde und Abgaberecht, ZBJV 1980, S. 415 ff.

14 ZBGR 1986, S. 139 ff. (Appellationshof BE).

15 BSG 169.11.

16 Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 211).

17 Zum Inhalt der materiellen Rechtsbelehrung vgl. ZBGR 1986, S. 142.

18 ZBGR 1986, S. 146. Zur Frage, wann und inwieweit Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts zu dessen (zivilrechtlichen) Geschäftsgrundlagen gehören, vgl. etwa ADRIANO MARANTELLI, Steuerlich motivierter Grundlagenirrtum?, ASA 66 S. 513 ff., und THOMAS KOLLER, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen – Ein Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme, ZBJV 1998, S. 309 ff., spez. S. 318 ff.

Vereinzelt wird denn auch in der Literatur die Auffassung vertreten, der Notar habe die Urkundsparteien im Rahmen seiner Rechtsbelehrungspflicht über die steuerrechtlichen Konsequenzen des beabsichtigten Geschäfts zu orientieren, insbesondere wenn ein Geschäft in verschiedenen Formen realisiert werden kann und die Wahl einer bestimmten Form die Entstehung der Steuer bewirkt oder deren Höhe beeinflusst¹⁹. Deutlich weniger weit geht die Mehrheit der Lehre und die Rechtsprechung. Sie beschränkt die Rechtsbelehrung in Steuerfragen auf Fälle, in welchen eine sachbeteiligte Person in Kenntnis der Steuern das Geschäft mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht, oder nicht in dieser Gestaltung, abgeschlossen hätte²⁰, auf Fälle, in welchen besondere Umstände vorliegen, sei es weil z.B. die Parteien ohne Belehrung in Gefahr laufen würden, einen Schaden zu erleiden²¹, oder auf eine blosser Hinweispflicht auf typische Gefahren im Zusammenhang mit dem zu verurkundenden Rechtsgeschäft²² beziehungsweise auf die mögliche Höhe einer damit verbundenen Besteuerung²³.

In einem neuen Entscheid des bernischen Appellationshofes²⁴, welcher vom Bundesgericht²⁵ bestätigt wurde, wird die steuerliche Abklärungspflicht bei den speziellen Rechtsbelehrungspflichten eingeordnet, mit der Folge, dass sie nur dann gegeben ist, wenn der Notar bei der Abklärung des Parteiwillens feststellen müsste, dass die Parteien Gefahr laufen, aus ihren Erklärungen einen Schaden zu erleiden. Zudem muss der Notar umfassende Kenntnis aller rechtserheblichen Tatsachen haben und der Sachverhalt muss für ihn übersichtlich und klar sein.

Anzufügen ist, dass verschiedene Autoren²⁶, die nur eine beschränkte Belehrungspflicht in steuerlichen Fragen annehmen, bei Steuerfragen, die eng mit dem Urkundengeschäft in Zusammenhang stehen, trotzdem eine umfassende Belehrungspflicht *jedenfalls im Sinne einer Hinweis- bzw. Warnpflicht* annehmen, so etwa bei Handänderungs- und Pfandrechtsab-

19 WALTER FELLMANN, Die vermögensrechtliche Verantwortlichkeit des Notars, ZBGR 1986, S. 129 ff., spez. S. 133, m. w. Hw.

20 CHRISTIAN BRÜCKNER, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zürich 1993, S. 497 Rz. 1750.

21 ZBGR 2000, S. 399 (Verwaltungsgericht BE); RUF, Notariatsrecht (Fn. 13), S. 245 Rz. 912.

22 ZBGR 2001, S. 289 (Kantonsgericht GR).

23 BRÜCKNER (Fn. 20), S. 498 Rz. 1752.

24 Urteil vom 30. Januar 2002, BN 2002, S. 243 ff.

25 Urteil 4C. 146/2002 vom 16. Juli 2002.

26 Als Beispiel sei RUF, Notariatsrecht (Fn. 13), S. 246 f. Rz. 916 ff., genannt.

gaben oder betreffend gesetzlichem Sicherungspfandrecht bei der Grundstückgewinnsteuer²⁷.

Zu einer Beratung in steuerlichen Fragen, die über die skizzierte notariatsrechtliche Belehrungspflicht hinausgeht, ist der Notar nach herrschender Meinung nicht verpflichtet²⁸. Übernimmt er eine solche Beratung freiwillig, so erfolgt dies im Rahmen eines dem Obligationenrecht unterstehenden Mandates²⁹. Immerhin ist es aber – wie aus Notariatskreisen selbst geltend gemacht wird – gerade diese freiwillige Beratung in zivil- und steuerrechtlichen Fragen, die das Ansehen des Notars (insbesondere des freiberuflichen) bei den Ratsuchenden ausmacht³⁰.

Selbst wenn man mit der Mehrheit der Lehre und der Rechtsprechung eine bloss beschränkte notariatsrechtliche Belehrungspflicht annimmt (das Gleiche gilt natürlich erst recht für den Fall einer umfassenden Belehrungspflicht), ergibt sich für den Notar die Notwendigkeit, die steuerlichen Auswirkungen einer bestimmten Verurkundungsvariante wenigstens in den Grundzügen zu kennen, denn nur dann ist er in der Lage, seine Hinweis-, Warn- oder Belehrungspflicht im konkreten Fall korrekt wahrzunehmen. Fehlt es an entsprechenden Kenntnissen, so ris-

27 Analog BRÜCKNER (Fn. 20), S. 498 Rz. 1751, der die steuerliche Belehrungspflicht auf die Grundstückgewinnsteuer, die Handänderungssteuer und die Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuern beschränken will.

Zum gesetzlichen Grundpfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezuges siehe hinten Teil III.

28 Erst recht ist der Notar nach Ansicht des bernischen Appellationshofes dann von einer Belehrungspflicht befreit, wenn er für die Abklärung der steuerrechtlichen Folgen einen Fachmann beiziehen lässt bzw. selber einen solchen Fachmann beizieht. Es macht nämlich keinen Sinn, wenn er nochmals über die gleichen Probleme aufklären müsste (Urteil vom 30. Januar 2002, BN 2002, S. 251 f.). Eine gegen diese Ansicht erhobene staatsrechtliche Beschwerde mit der Begründung, mit ihr lege der Appellationshof willkürlich die Bestimmungen über die Zuständigkeit des Notars bei der öffentlichen Beurkundung (Art. 15 Notariatsgesetz – BE, BSG 169.11) falsch aus, wurde im Urteil 4P.98/2002 vom 16. Juli 2002 vom Bundesgericht abgewiesen.

Basiert die Aufklärungs- und Beratungspflicht zudem auf einer Norm des kantonalen öffentlichen Rechts, was meist der Fall sein dürfte (z.B. auf einem kantonalen Notariatsgesetz; vgl. so im Kanton Bern), so ist eine eidgenössische Berufung ans Bundesgericht wegen Verletzung des Bundesrechts auch dann unzulässig, wenn diese Norm bundesrechtliche Begriffe beinhaltet oder sie auf Bundesrecht verweist. Die entsprechenden öffentlichen Pflichten des kantonalen Rechts vermögen als solche keine Ansprüche des Bundesprivatrechts zu begründen (BGE 127 III 248 E. 1b und BGE 4C. 146/2002 vom 16. Juli 2002).

29 RUF, Notariatsrecht (Fn. 13), S. 250 ff. Rz. 931 ff.; MÜLLER (Fn. 12), S. 189 ff.

30 RUF, Öffentliche Urkunde und Abgaberecht (Fn. 13), S. 420, m. w. Hw.

kiert die Urkundsperson, den am Verurkundungsgeschäft Beteiligten gegenüber schadenersatzpflichtig zu werden³¹.

3. Ausgewählte Problemkreise

Die steuerlichen Probleme, mit denen Notare konfrontiert sind, sind vielfältig. Deshalb ist hier eine Beschränkung auf ein paar wenige Fragen unumgänglich. Bei der Auswahl der Probleme, die ich anschliessend zu behandeln gedenke, bin ich nicht ganz willkürlich vorgegangen. Die Notare sehen sich oft bestimmten Erwartungshaltungen ihrer Klienten ausgesetzt. Diese möchten von den Urkundspersonen in der Regel vor allem eine rasche Abwicklung von Geschäften und möglichst auch noch in steuersparender Form. Zwischen diesen beiden Erwartungen und der fiskalischen Realität besteht nun aber oft ein Spannungsverhältnis. Die Notare sind vielfach – bildlich gesprochen – im «Sandwich» zwischen den Klienten einerseits sowie dem Fiskus andererseits. Bei der Auswahl der im Folgenden zu besprechenden Fragen stand für mich diese Sandwich-Position im Mittelpunkt.

II. Schwarzzahlungsvereinbarungen bei Grundstückskäufen

1. Die geltende Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Schwarzzahlungsvereinbarungen

Schwarzzahlungsfälle bei Grundstückskäufen sind als Phänomen seit Jahrzehnten wohl bekannt³². Von Schwarzzahlung spricht man dann, wenn die Parteien im öffentlich beurkundeten Grundstückkaufvertrag einen niedrigeren Kaufpreis verurkunden lassen, als sie untereinander

31 Dazu müssen allerdings weitere Voraussetzungen – wie z.B. die adäquate Kausalität zwischen eingetretenem Schaden und der Pflichtverletzung – erfüllt sein (vgl. als Beispiel, in dem die Adäquanz verneint wurde, das Urteil Nr. 203/II/2001 des OGer BE vom 23.8.2001, zitiert in: BN 2001, S. 115 Ziff. 2).

32 Zur zivilrechtlichen Behandlung von formmängelbehafteten Grundstückkaufverträgen – insbesondere auch bei Schwarzzahlungsvereinbarungen (Kaufpreissimulation) – besteht eine reichhaltige Literatur und Rechtsprechung (vgl. dazu statt aller nur etwa HEINZ REY, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 2. Aufl. Bern 2000, N 1416 ff.; ALFRED KOLLER, Vom Formmangel und seinen Folgen, in: Der Grundstückkauf, 2. Aufl. Bern 2001, S. 77 ff.; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/HEINZ REY, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil ohne ausservertragliches Haftpflichtrecht, 7. Aufl. Zürich 1998, N 547 ff.; HANS GIGER, Berner Kommentar Band VI/2/1/3, Bern 1997 [im Folgenden: BK-GIGER], Art. 216 OR N 343 ff., je m. w. Hw.).

effektiv vereinbart haben³³. Dieses Vorgehen kann bezwecken, einen oder mehrere private Dritte oder, wie wohl in den meisten Fällen, die Steuerbehörden³⁴ zu täuschen³⁵.

Nach zurzeit geltender Praxis³⁶ verlangt das Bundesgericht beim Abschluss eines Grundstückkaufvertrages die vollständige und korrekte Beurkundung des Kaufpreises im Sinne einer *qualifizierten Deklarationspflicht*³⁷. Wird der von den Parteien effektiv gewollte Kaufpreis nicht richtig – insbesondere zu tief – beurkundet, so leidet der Vertrag an einem Formmangel und ist daher nichtig. Erfüllen ihn beide Parteien zu einem weit überwiegenden Teil freiwillig und irrtumsfrei, so wird im Regelfall allerdings das nachträgliche Geltendmachen des Formmangels durch eine Partei als rechtsmissbräuchlich betrachtet³⁸. Faktisch führt diese bundesgerichtliche Praxis zu einer Heilung des Formmangels nach Erfüllung. Ob auch ein Anspruch auf Erfüllung des ausstehenden Rests aus Art. 2 Abs. 2 ZGB besteht³⁹, liess das Bundesgericht neuerdings offen; es bejahte jedenfalls eine Schadenersatzpflicht nach den Grundsätzen der Vertrauenshaftung⁴⁰.

33 TH. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht (Fn. 3), S. 145, m. w. Hw.

34 Da für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Regelfall auf den verurkundeten Verkaufspreis abgestellt wird.

35 Abweichend von der von mir vertretenen Ansicht, bei der Beurteilung von Schwarzzahlungsfällen müsse auch im Zivilrecht den steuerrechtlichen Motiven der Parteien Rechnung getragen werden (TH. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht [Fn. 3], S. 165 ff.), sind GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/REY (Fn. 32), N 569a, der Meinung, dass es nicht zur Zweckerfüllung der Formvorschriften gehöre, Steuerhinterziehungen zu verhindern, weshalb die Frage der Formungültigkeit ohne Rücksicht auf die steuerrechtlichen Motive einer Falschbeurkundung zu beurteilen sei. Auf eine mögliche Täuschung der Steuerbehörden komme es folglich nicht an.

36 Entscheid 4C.299/1998 des BGer vom 7. Januar 1999, zitiert nach ZBJV 1999, S. 173 ff.

37 Entscheid 4C.299/1998 des BGer vom 7. Januar 1999 (Fn. 36), S. 174; BRÜCKNER (Fn. 20), S. 701 Rz. 2499.

38 Entscheid 4C.299/1998 des BGer vom 7. Januar 1999 (Fn. 36), S. 174, m. w. Hw.

39 Bejaht – allerdings in einem nicht eine Schwarzzahlungsvereinbarung betreffenden Fall – wurde ein solcher Anspruch in BGE 112 II 107 ff., verneint in einem Schwarzzahlungsfall (jedenfalls indirekt) in BGE 104 II 99 ff., spez. S. 107 E. 4c.

40 Entscheid 4C.299/1998 des BGer vom 7. Januar 1999 (Fn. 36), S. 175. EUGEN BUCHER kritisiert in seiner Urteilsbesprechung zu diesem Fall die gewählte Lösung des Bundesgerichtes nicht im Resultat, aber in der Begründung, stark. Aus seiner Sicht besteht kein Anlass auf das Institut der Vertrauenshaftung zurückzugreifen, insbesondere weil dies indirekt zu einem Leistungsanspruch, abgeleitet aus dem Rechtsmissbrauchsverbot, führe. Dies sei abzulehnen, handle es sich doch beim Rechtsmissbrauchsverbot um nichts anderes als um eine in eine Verbotsnorm gekleidete *exceptio doli*, d.h. um eine prozessuale Einrede der Arglist (vgl. EUGEN BUCHER, Was man aus einem Fall von «Putativ-Vertrauenshaftung» lernen kann, recht 2001, S. 65 ff.).

Die reichhaltige Rechtsprechung des Bundesgerichts⁴¹ zu dieser Thematik hat nun allerdings bei unteren Instanzen Verwirrung gestiftet und zu einer eigenartigen Verwischung des Rechtsbewusstseins geführt. Und auch die Literatur war gegen diese aufweichende Tendenz nicht immun. So wird heute von einem Teil der Lehre die Auffassung vertreten, der Käufer könne trotz Formmangels bei Vorliegen eines Rechtsmissbrauchsstatbestandes auf Zuspreehung des Eigentums klagen und somit die Erfüllung des Vertrages beanspruchen⁴². Wird der Vertrag freiwillig und irrtumsfrei beidseitig erfüllt, so wird zum Teil eine eigentliche Heilung des Formmangels angenommen⁴³. Vereinzelt wurde in der Literatur für Schwarzzahlungsfälle gar ein Anspruch der Parteien auf gerichtliche Zuspreehung des Eigentums gemäss Art. 665 Abs. 1 ZGB postuliert⁴⁴, woraus sich dann konsequenterweise auch gleich ein Anspruch der Parteien gegenüber dem Grundbuchverwalter auf Eintragung des formmängelbehafteten Geschäfts ableiten liesse⁴⁵.

Nun könnte man im Grund noch einen Schritt weitergehen. Wenn die Parteien ein Recht auf Eintragung eines formmängelbehafteten Kaufes im Grundbuch haben, so müssten sie eigentlich auch gegenüber dem Notar ein Recht auf Abschluss eines formmängelbehafteten Vertrages besitzen. Die Einhaltung der Formvorschriften wäre dann allerdings weitgehend ins Belieben der Parteien gestellt und damit ohne Sinn⁴⁶. Was das für die praktizierenden Notare bedeuten würde, liegt auf der Hand. Sie müssten dem Begehren von Personen, die nur eine teilweise

41 Als Beispiele ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Entscheid 4C.299/1998 des BGer vom 7. Januar 1999 (Fn. 36), BGE 119 II 135 ff., 113 II 402 ff., 112 II 330 ff., 112 II 107 ff., 104 II 99 ff., 92 II 323 ff.

42 A. KOLLER (Fn. 32), S. 96 ff.; BK-GIGER (Fn. 32), Art. 216 OR N 447.

43 A. KOLLER (Fn. 32), S. 103 ff., m. w. Hw.

44 So ALOIS RIEMLE, *Der erfüllte Schuldvertrag*, Freiburg i.Ue. 1995, S. 67 Rz. 180 und S. 71 Rz. 187.

45 Ein solcher Anspruch stünde indessen mit der Pflicht des Grundbuchverwalters zur Prüfung, ob alle objektiv wesentlichen Punkte des Grundstückskaufvertrages formgültig verkündet sind (Art. 965 Abs. 3 ZGB; Art. 18 Abs. 1 lit. a GBV; vgl. dazu auch HENRI DESCHENAUX, *Das Grundbuch*, 1. Abteilung, in: *Schweizerisches Privatrecht V/3*, hrsg. v. ARTHUR MEIER-HAYOZ, Basel und Frankfurt am Main, 1988, S. 498 Anm. 45; REY (Fn. 32), N 1334 und N 1512; BETTINA VERENA SCHEGG, *Grundbuchanmeldung und Prüfungspflicht des Grundbuchverwalters im Eintragungsverfahren*, Diss. Zürich 1997, S. 308/309), im Widerspruch.

Einen anderen Ansatz verfolgt offenbar BK-GIGER (Fn. 32), Art. 216 OR N 447. Nach ihm führt der angemessene Weg «wohl» über das Recht, zunächst die Beseitigung der Formerfüllungshindernisse und damit einen vollstreckbaren Titel für die Erfüllungsklage zu erhalten.

46 WERNER FLUME, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, 2. Band, *Das Rechtsgeschäft*, 4. Aufl. Berlin/Heidelberg/New York 1992, S. 276.

Beurkundung des Kaufpreises verlangen, stattgeben. Das wäre aber in notariatsrechtlicher Hinsicht unzulässig, denn eine solche Beurkundung verstiesse gegen die notarielle *Wahrheitspflicht*. Unvollständige Verurkundungen des Kaufpreises bei Grundstücksgeschäften dienen stets der Täuschung irgendwelcher Dritter, sei dies nun der Fiskus, seien dies andere Mit- oder Gesamteigentümer des Grundstückes, sei dies eine gewinnanteilsberechtigende Person oder ein Vertretener, dessen Vertreter ihn zu betrügen versucht. Dass eine Urkundsperson zu solchen Machenschaften nicht Handlangerdienste leisten darf, ist offenkundig⁴⁷. In der Lehre ist denn auch zu Recht anerkannt, dass ein Notar keine simulierten Geschäfte verurkunden darf⁴⁸. Eine Urkundsperson, die wissentlich einen solchen Vertrag beurkunden würde, würde sich zudem wegen Urkundenfälschung im Amt gemäss Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB⁴⁹ strafbar machen⁵⁰.

2. Auswirkungen einer allfälligen (hypothetischen) Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf die Notare

In eine eigenartige Zwangslage könnten die Notare geraten, wenn das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Beurkundungsbedürftigkeit des richtigen Kaufpreises einmal ändern sollte. Ursprünglich verlangte das Bundesgericht nur die Aufnahme der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch ausstehenden Kaufpreisrestanz in die öffentliche Urkunde⁵¹. Wenn unser höchstes Gericht je zu dieser Rechtsprechung zurückkehren sollte (was nach meinem Dafürhalten allerdings in keiner Weise sachgerecht wäre⁵²), so wären die Schwarzzahlungsfälle zivilrechtlich nicht mehr relevant und würden strafrechtlich auch nicht mehr den Tatbestand der Erschleichung einer falschen Beurkundung nach Art. 253 StGB⁵³ erfüllen. Ein Begehren von Klienten um blosser Beurkundung der im Vertragsschlusszeitpunkt noch offen stehenden Kaufpreisrestanz würde die Notare dann allerdings in ein Dilemma versetzen. Dürften sie einem sol-

47 BOCHUD (Fn. 11), S. 30; BRÜCKNER (Fn. 20), S. 90 ff. Rz. 275 ff.

48 BRÜCKNER (Fn. 20), S. 90 Rz. 275; MÜLLER (Fn. 12), S. 168/169; BOCHUD (Fn. 11), S. 30; ZBGR 2000, S. 398/399 (Verwaltungsgericht BE). Undeutlich demgegenüber RUF, Notariatsrecht (Fn. 13), S. 223/224 Rz. 843.

49 Schweizerisches Strafgesetzbuch (SR 311.0).

50 MÜLLER (Fn. 12), S. 169; ZBGR 2000, S. 399 (Verwaltungsgericht BE); BGE 78 IV 112.

51 BGE 50 II 142 ff.; 49 II 466 ff.

Geändert wurde diese Praxis (nach einem Vorläufer in BGE 78 IV 105 ff., in dem es um die Beurkundung eines zu hohen Kaufpreises ging) mit BGE 84 IV 163 ff. (vgl. dazu auch TH. KOLLER, *Privatrecht und Steuerrecht* [Fn. 3], S. 160).

52 In diesem Sinne wohl auch BK-GIGER (Fn. 32), Art. 216 OR N 245 ff. und N 407 f., der sich klar zu Gunsten der Pflicht zur Verurkundung des gesamten Kaufpreises ausspricht.

53 BGE 117 IV 181 ff.

chen Begehren, das letztlich entweder der Steuerhinterziehung oder dem Betrug von Privatpersonen dient, entsprechen? Diese Frage ist ausgesprochen heikel zu beantworten. Die Lösung müsste wohl darin gesehen werden, dass in der öffentlichen Urkunde ausdrücklich nicht von Kaufpreis, sondern von Kaufpreisrestanz gesprochen würde. Dies würde nicht nur den (zurzeit bloss hypothetischen) zivilrechtlichen Erfordernissen genügen, sondern auch der Wahrheit entsprechen. Gleichzeitig könnte dann allerdings jedermann beim Lesen der Urkunde feststellen, dass bereits vor Vertragsabschluss irgendwelche Zahlungen - in unbekannter Höhe - stattgefunden haben. Damit könnten die Notare der Erwartungshaltung der Klienten, die im Regelfalle gerne Steuern «sparen» möchten, nicht mehr genügen. Eine Änderung der bundesgerichtlichen Praxis im skizzierten Sinne könnte die Notare also im Spannungsfeld zwischen Klientschaft und Fiskus in eine unangenehme Lage bringen, zumal die Praxis gezeigt hat, dass leider nicht alle Mitglieder dieses Berufsstandes über genügend psychologische Abwehrkräfte gegen von den Klienten mit starkem Nachdruck vorgebrachte Ansinnen auf unrichtige Beurkundung bestimmter Tatsachen verfügen⁵⁴. Es bleibt daher auch aus diesem Grund zu hoffen, dass unser höchstes Gericht in Bezug auf Schwarzzahlungsfälle nicht zu seiner ursprünglichen Rechtsprechung zurückkehren wird.

III. Das gesetzliche Pfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezugs

Seit dem 1. Januar 2001 sind alle Kantone bundesrechtlich verpflichtet, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben⁵⁵. Um den Steuerbezug sicherzustellen, sehen verschiedene kantonale Steuergesetze entsprechen-

54 Vgl. dazu eindrücklich etwa ZBGR 2000, S. 395 ff. (Verwaltungsgericht BE). In diesem Disziplinarfall machte der beschuldigte Notar zu seiner Entlastung geltend, er habe sich vom sehr bestimmten Auftreten des Verkäufers und von dessen verbal ausgeübtem Druck beeinflussen lassen (a.a.O., S. 405).

55 Art. 12 i. V. m. Art. 72 StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14]).

Zur Grundstückgewinnsteuer im Allgemeinen vgl. etwa ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern etc. 2001, S. 557 ff.; BERNHARD ZWAHLEN, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Band I/1 (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden), 2. Aufl. Basel etc. 2002, Art. 12 StHG Rz. 1 ff.; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 188/189; FELIX RICHNER, Steuern und Abgaben beim Grundstückkauf, in: Der Grundstückkauf, 2. Aufl. Bern 2001, S. 551 ff., spez. S. 562 ff.

de Sicherungsinstrumente, meist in Form eines gesetzlichen Grundpfandrechtes, vor⁵⁶. Ein solches Grundpfandrecht stellt zwar eine relativ starke Immission des Steuerrechts auf das Privatrecht dar, die aber unvermeidlich ist, wenn das Sicherungsinstrument seinen Zweck erreichen soll⁵⁷.

1. Problemlage

Es liegt auf der Hand, dass ein gesetzliches Grundpfandrecht zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuer die Arbeit der Notare erschwert und dass es für sie oft schwierig sein wird, den Erwartungshaltungen ihrer Klienten – speziell in Bezug auf die Raschheit der Abwicklung eines Grundstückgeschäftes – gerecht zu werden, kann doch das Risiko einer späteren Belastung des übertragenen Grundstückes mit einem gesetzlichen Grundpfandrecht genauere Abklärungen und weitere Vertragsverhandlungen im Bereich der Grundstückgewinnsteuer auslösen. Einerseits gehört es heute unbestrittenermassen zu den elementaren Sorgfaltspflichten der Notare, Grundstückskäufer auf die Risiken aufmerksam zu machen, die mit diesem gesetzlichen Grundpfandrecht verbunden sind. Eine Verletzung dieser Aufklärungspflicht begründet einen Haftungstatbestand⁵⁸. Andererseits wird im Regelfall eine blosser Aufklärung des Kaufinteressenten nicht genügen. Dem Käufer sind im Rahmen der Vorbereitung der öffentlichen Beurkundung Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen, die seinen Interessen Rechnung tragen. Im Gegenzug müssen – ebenso selbstverständlich – diese Sicherungsmöglichkeiten für den Verkäufer akzeptabel sein. Das Spannungsfeld zwischen Klientschaft und Fiskus, in dem sich der Notar hier befindet, wird damit um ein Spannungsfeld zwischen den Klienten selbst erweitert.

56 So z.B. auch das bernische Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (in Kraft seit 1. Januar 2001) in Art. 241 (BSG 661.11; im Folgenden StG/BE).

Vgl. zu den Steuerpfandrechten im Allgemeinen etwa ARMIN ZUCKER, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, Diss. Zürich 1988; ANDREA PEDROLI, *L'ipoteca legale per crediti d'imposta*, *Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese* 1995, S. 529 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 55), S. 326 ff. Zu einem wichtigen Spezialfall (Zulässigkeit eines gesetzlichen Grundpfandrechts zur Sicherung der Liquidationsgewinnsteuer) siehe BGE 122 I 351 ff.

57 THOMAS KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte zur Sicherung von Steuerforderungen – Probleme für Grundstückskäufer und Banken, in: *Berner Bankenrechtstag 1996 – Theorie und Praxis der Grundpfandrechte*, hrsg. von WOLFGANG WIEGAND, Bern 1996, S. 33 ff., spez. S. 35, m. w. Hw.

58 Siehe oben I.2; vgl. auch BRÜCKNER (Fn. 20), S. 273 Rz. 894; RUF, *Notariatsrecht* (Fn. 13), S. 246 Rz. 916; MÜLLER (Fn. 12), S. 184 Anm. 222 i. V. m. S. 178; BOCHUD (Fn. 11), S. 7 ff.; ZBGR 1996, S. 103 ff., spez. S. 105 (Kantonsgericht VS).

Damit überhaupt eine dem Einzelfall angemessene Sicherungsklausel zu Gunsten des Käufers in den Vertrag eingebaut werden kann, muss zunächst die ungefähre Höhe des zu erwartenden Steuerbetrages bestimmt werden. Dies kann an sich durch eine einfache Anfrage bei der Steuerverwaltung geschehen. Doch ist die Sache in Wirklichkeit nicht so einfach. Denn die Steuerverwaltung kann die Auskunft nur gestützt auf die ihr eingereichten Unterlagen erteilen. Sind diese Unterlagen nicht vollständig, so wird sich die Steuerverwaltung nicht auf die Richtigkeit der von ihr erteilten Auskunft behaften lassen wollen⁵⁹. Dazu kommt, dass das Grundstückgewinnsteuerrecht in den Einzelheiten relativ kompliziert ausgestaltet ist, was die Ermittlung der ungefähren Höhe der vom Verkäufer zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer zusätzlich erschwert⁶⁰.

Steht einmal die ungefähre Höhe der nach der Grundstückveräußerung geschuldeten Grundstückgewinnsteuer fest, so stellt sich die Frage, wie der Käufer gegen die nachteiligen Folgen des allfälligen Pfandzuges des Fiskus geschützt werden kann.

2. Lösungsmöglichkeiten

Dies kann auf verschiedene Arten geschehen. Infrage kommen dabei etwa die Vereinbarung eines teilweisen Kaufpreisrückbehalts, die Errichtung eines Sperrkontos bei einer Bank, bei einem Treuhänder oder beim Notar selbst, die Stellung einer Bankgarantie durch den Verkäufer⁶¹ oder die Verpfändung von Vermögenswerten⁶². Welches die beste Art des Schutzes des Käufers ist, kann nicht allgemein gesagt werden, müssen doch die konkreten Umstände des Einzelfalles beachtet werden. Nicht immer stellt zum Beispiel die Übergabe des sicherzustellenden Betrages zur treuhänderischen Verwaltung an den Notar eine für beide Seiten befriedigende Lösung dar⁶³. Insbesondere wird der Grundstückverkäufer eine solche Lösung nicht akzeptieren können, wenn er gedenkt, den Veräußerungserlös in ein Ersatzgrundstück zu investieren. Dann entfällt – soweit der erzielte Erlös reinvestiert wird – unter gewissen Voraussetzungen die Grundstückgewinnsteuerpflicht (bzw. genau genommen

59 In diesem Sinne auch MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Muri b. Bern 2002, S. 234.

60 TH. KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte (Fn. 57), S. 45 f., m. w. Hw.

61 TH. KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte (Fn. 57), S. 47 f., m. w. Hw.

62 Musterurkunde Kaufvertrag (621.3), Verband bernischer Notare, Ausgabe 20 – 12.2000, S. 21.

63 Die Musterurkunde Kaufvertrag (621.3), a. a. O., basiert auf diesem Sicherstellungsmechanismus.

wird die Besteuerung durch Übertragung von latenten Steuerlasten aufgeschoben)⁶⁴. Dennoch benötigt der Käufer eine Sicherheit. Denn erst nach erfolgter Ersatzanschaffung steht fest, dass die Steuer nicht geschuldet ist und damit das gesetzliche Grundpfandrecht nicht zum Tragen kommt. Wie lässt sich dieses Dilemma lösen?

Denkbar sind z.B. folgende Möglichkeiten:

1. Der Verkäufer stellt dem Käufer eine Bankgarantie. Dann steht ihm von Anfang an der volle Verkaufserlös zur freien Verfügung. Nach erfolgter Reinvestition lässt der Verkäufer durch die zuständige Steuerbehörde verbindlich feststellen, dass aus der Veräußerung keine Grundstücksgewinnsteuer geschuldet ist und daher kein gesetzliches Pfandrecht besteht. Damit wird die Bankgarantie, deren Kosten sich in der Regel nach der Laufzeit bemessen, hinfällig.
2. Der Käufer überweist den gesamten Kaufpreis auf ein Sperrkonto beim Notar oder bei einem Treuhänder. Der Notar oder der Treuhänder wird beauftragt, ausschliesslich vom Verkäufer visitierte Rechnungen für die Bezahlung von Reinvestitionsleistungen – Kauf eines Ersatzgrundstückes, wertvermehrende Aufwendungen beim Ersatzgrundstück oder gar Bau eines ganzen Hauses auf der Ersatzliegenschaft – zu begleichen. Damit wird sichergestellt, dass der Verkäufer den Veräußerungserlös effektiv reinvestiert und nicht für andere Zwecke verwendet.

Beide skizzierten Lösungen haben ihre Vor- und Nachteile. Die Variante «Bankgarantie» ist im Allgemeinen relativ teuer und wird oft nur realisierbar sein, wenn der Verkäufer seinerseits der Bank Sicherheiten leistet (etwa indem er eine Lebensversicherungspolice verpfändet); sie lässt sich aber einfach abwickeln. Die Variante «Sperrkonto» besitzt die erwähnten banktechnischen Nachteile nicht, ist jedoch aufwändig in der Handhabung und erfordert vom Notar oder Treuhänder unter Umständen eine ausserordentlich hohe Sorgfalt bei der Kontrolle der vom Verkäufer zur Bezahlung eingereichten Rechnungen. Letztlich wird sich diese Variante wohl – jedenfalls wenn die Reinvestition unter anderem im Bau eines ganzen Hauses besteht – kaum über einen Notar abwickeln lassen. Besser geeignet wird in diesem Fall der Beizug eines erfahrenen Bautreuhänders sein, wie dies etwa auch bei Generalunternehmerverträgen zur Vermeidung der Risiken aus Bauhandwerkerpfandrechten geschieht⁶⁵.

⁶⁴ Art. 132 ff. StG/BE.

⁶⁵ TH. KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte (Fn. 57), S. 48.

Welche Lösung auch immer die Notare wählen, eines liegt auf der Hand: Das gesetzliche Pfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezuges hat zu einer deutlichen Verkomplizierung der Arbeit der Notare bei Grundstückkaufverträgen geführt, denn in vielen Fällen bedeutet dies, dass sich die Urkundsperson, die ja unparteiisch zwischen den Vertragskontrahenten zu stehen hat, mit steuerlichen Angelegenheiten des Verkäufers auseinandersetzen muss, um bei der Vertragsgestaltung die Interessen des Käufers gegenüber dem Fiskus genügend zu wahren.

IV. Die Zustimmung der Steuerbehörden zur Eintragung eines Grundstückserwerbers im Grundbuch

1. Ausgangslage

Das Recht der direkten Bundessteuer kennt kein gesetzliches Pfandrecht zur Sicherung des Bezuges von Steuern, die mit Grundstücken zusammenhängen⁶⁶. Jedoch darf gemäss Art. 172 Abs. 1 DBG⁶⁷ der Erwerber eines Grundstückes im Grundbuch nur mit schriftlicher Zustimmung der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer als Eigentümer eingetragen werden, wenn eine in der Schweiz ausschliesslich auf Grund von Grundbesitz steuerpflichtige natürliche oder juristische Person ein in der Schweiz gelegenes Grundstück veräussert. Diese Zustimmung wird erst erteilt, wenn die mit dem Besitz oder der Veräusserung des Grundstückes im Zusammenhang stehende Steuer bezahlt oder sichergestellt ist oder wenn feststeht, dass keine Steuer geschuldet ist oder der Veräusserer hinreichend Gewähr für die Erfüllung der Steuerpflicht bietet⁶⁸. In diesem Sonderfall behindert das Recht der direkten Bundessteuer die Abwicklung von Liegenschaftskaufverträgen unter Umständen ausserordentlich stark⁶⁹.

66 Zum gesetzlichen Grundpfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezugs in kantonalen Gesetzen siehe vorstehend Kap. III.

67 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11).

68 Art. 172 Abs. 2 DBG; vgl. zu Art. 172 DBG insgesamt etwa FERDINAND FESSLER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), Basel etc. 2000, Art. 172 DBG Rz. 1 ff.

69 Das Bundesgericht hat denn auch solche Zustimmungserfordernisse, wie sie früher in kantonalen Steuergesetzen vorgekommen sind (z.B. aArt. 172 StG/VS), wegen Vereitelung des Bundesprivatrechts als bundesrechtswidrig erklärt (BGE 106 II 322 ff. = Pra 69 [1980] Nr. 229 S. 597 ff.; THOMAS KOLLER, Der Grundbuchverkehr und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - Überlegungen zu einer missglückten Weichenstellung, recht 1993, S. 38 ff., spez. S. 46 ff.).

In erster Linie beeinträchtigt Art. 172 DBG die Arbeit des Grundbuchverwalters⁷⁰. Dieser muss – wenn er seiner Amtspflicht korrekt nachkommen will – theoretisch in jedem Falle prüfen, ob ein angemeldeter Kaufvertrag unter diese Norm fällt, und wenn ja, ob die erforderliche Einwilligung der Steuerbehörden vorliegt⁷¹. Dies kann der Grundbuchverwalter jedoch nur in den wenigsten Fällen ohne viel Aufwand feststellen. Aus diesem Grunde verlassen sich offenbar viele Grundbuchverwalter – gemäss mündlichen Auskünften – auf die entsprechenden Angaben im notariell beurkundeten Kaufvertrag. Damit wird die Untersuchungslast vom Grundbuchverwalter auf die Urkundsperson verschoben, und diese hat somit eine wichtige steuerrechtliche Aufgabe zu übernehmen. Dies ist immerhin deshalb vertretbar, weil der Notar ohnehin die Pflicht hat, die Kaufvertragsparteien auf das Zustimmungserfordernis aufmerksam zu machen⁷².

2. Die Aufgabe des Notars

Unproblematisch ist diese Aufgabe dann, wenn es sich beim Veräusserer um eine juristische Person handelt, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt und ihren Sitz in der Schweiz hat⁷³. Dies lässt sich auf Grund des Handelsregistereintrages leicht feststellen⁷⁴. Art. 172 DBG kommt auch dann nicht zur Anwendung, wenn der Veräusserer eine natürliche Person ist, welche in der Schweiz wohnt⁷⁵. Aber diese Feststellung zu treffen, ist für den Notar unter Umständen nicht so einfach. Noch komplizierter wird die Sache, wenn der Veräusserer zwar in der Schweiz weder Sitz noch Wohnsitz hat, aber auf Grund eines wirtschaftlichen Anknüpfungspunktes – der allerdings nicht ausschliesslich in Grundbesitz bestehen darf – in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig ist⁷⁶. Auch dann bedarf der Erwerber zur Eintragung im Grundbuch

70 TH. KOLLER, Der Grundbuchverkehr und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Fn. 69), S. 39 ff.

71 FESSLER (Fn. 68), Art. 172 DBG Rz. 17/18.

72 BOCHUD (Fn. 11), S. 29.

73 Gemäss Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 51 Abs. 1 DBG ist keine Zustimmung der Steuerbehörden erforderlich, wenn der Veräusserer eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz ist, da solche juristischen Personen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind.

74 Sind solche juristischen Personen doch verpflichtet, sich im Handelsregister einzutragen (Art. 934 Abs. 1 OR [Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, 5. Teil: Obligationenrecht; SR 220]).

75 Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 DBG.

76 Siehe Art. 4 Abs. 1 resp. Art. 51 Abs. 1 DBG. Als Beispiel sei eine Verkäuferin genannt, die in der Schweiz gelegene Grundstücke (Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG) resp. in der Schweiz gelegene Liegenschaften (Art. 51 Abs. 1 lit. e DBG) vermittelt oder damit handelt.

der Einwilligung der Steuerbehörden nicht⁷⁷. Wie aber soll das der Notar feststellen? Auf die blossen Auskünfte des Verkäufers jedenfalls wird er sich nicht verlassen dürfen.

Besonders schwierig wird die Arbeit der Urkundsperson, wenn sie im Kaufvertrag feststellen soll, dass das konkrete Geschäft dem Zustimmungserfordernis von Art. 172 DBG deshalb nicht unterliegt, weil der Veräusserer auf Grund eines früheren öffentlichrechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz eine Pension erhält⁷⁸ oder – noch exotischer – weil dem Veräusserer für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz ausgerichtet wird⁷⁹. Hat der Veräusserer weder Sitz noch Wohnsitz in der Schweiz, so ist es natürlich am einfachsten, wenn die Urkundsperson bei den zuständigen Steuerbehörden eine Bestätigung einholt, dass die Einwilligung zum Eintrag des Erwerbers im Grundbuch nicht erforderlich ist. Ob damit allerdings den Interessen der Klientschaft genügend Rechnung getragen wird, ist fraglich. Denn offenbar sind nicht alle Steuerbehörden in der Lage, einen solchen «Persilschein» binnen nützlicher Frist auszustellen.

Noch schwieriger wird die Arbeit des Notars, wenn eine Einwilligung der Steuerbehörde notwendig ist. Von namhaften Vertretern des Grundbuchrechts wird die Auffassung vertreten, diese Zustimmung habe im Zeitpunkt der Anmeldung des Grundstückkaufvertrages beim Grundbuchamt bereits vorzuliegen, könne also nicht erst nachträglich eingeholt werden⁸⁰. Ich persönlich teile diese Auffassung nicht. Nach meinem Empfinden sachgerechter wäre eine analoge Vorgehensweise, wie sie auch gemäss Art. 18 BewG⁸¹ für die Bewilligung für den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vorgesehen ist⁸². Sollte die

77 Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 DBG resp. Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 51 Abs. 1 DBG; FESSLER (Fn. 68), Art. 172 DBG Rz. 4 ff.

78 Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 lit. d DBG.

79 Art. 172 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 lit. f DBG.

80 DESCHENAUX (Fn. 45), S. 530 und S. 533 f., m. w. Hw.; DIETER ZOBL, Grundbuchrecht, Zürich 1999, S. 181; RUF, Notariatsrecht (Fn. 13), S. 248 Rz. 924; MÜLLER (Fn. 12), S. 229; ROLAND PFÄFFLI, Der Ausweis für die Eigentumseintragung im Grundbuch, Diss. St. Gallen 1999, Langenthal 1999, S. 48/49 und S. 51.

81 Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (SR 211.412.41).

82 TH. KOLLER, Der Grundbuchverkehr und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Fn. 69), S. 41. Damit hätte der Grundbuchverwalter die Möglichkeit, dem Veräusserer eine Frist einzuräumen, binnen welcher dieser bei der zuständigen Behörde ein Bewilligungsverfahren einzuleiten hat (Art. 18 BewG i. V. m. Art. 24a Abs. 2 der Verordnung betreffend das Grundbuch [SR 211.432.1]).

von mir abgelehnte Ansicht aber zutreffen, so ist die Aufgabe des Notars ausgesprochen heikel. Die Steuerbehörden dürfen die Einwilligung nur erteilen, wenn keine Steuer geschuldet ist oder wenn die geschuldeten Steuern bezahlt oder sichergestellt werden. Problematisch ist die Situation insbesondere dann, wenn der Verkäufer zur Bezahlung der Steuer nicht in der Lage ist, solange er nicht über den Kaufpreis verfügt. Das zwingt den Notar dazu, gemeinsam mit den Kaufvertragsparteien einerseits und den Steuerbehörden andererseits Lösungen zur Sicherstellung der geschuldeten Steuern zu suchen, die den Interessen aller Beteiligten angemessen Rechnung tragen. Und dabei gilt es erst noch dem Käufer klar zu machen, dass er wohl nach Abschluss des Kaufvertrages einen obligatorischen Anspruch gegenüber dem Verkäufer auf Erfüllung besitzt, bis zur Anmeldung des Geschäftes beim Grundbuchverwalter aber über keinerlei dingliche Rechte am gekauften Grundstück verfügt⁸³. In diesem Spannungsfeld die Interessen aller Beteiligten richtig zu wahren, ist eine Aufgabe, um die die Notare nicht zu beneiden sind.

V. Die Problematik der latenten Steuerlasten

1. Das Phänomen

Latente Steuerlasten sind ein wichtiges Phänomen des modernen Steuerrechts. Für viele im Steuerrecht nicht besonders bewanderte Juristinnen und Juristen handelt es sich hierbei jedoch um einen «geheimnisumwitterten Fiskalaspekt»⁸⁴, den man ruhig dem Spezialisten überlassen darf und den man im Rahmen der zivilrechtlichen Alltagsjurisprudenz nicht zu berücksichtigen braucht. Eine solche Vogel-Strauss-Haltung ist indessen vollkommen verfehlt. Auch die Notare können vor dieser Realität des Steuerrechts die Augen nicht verschliessen, denn latente Steuerlasten haben unter Umständen immense Auswirkungen auf privatrechtliche Verhältnisse, die von Urkundspersonen mitgestaltet werden⁸⁵.

Latente Steuerlasten beruhen auf der (sicheren oder bloss möglich erscheinenden) künftigen Verwirklichung eines bestimmten Steuertatbe-

83 Art. 656 Abs. 1 i. V. m. Art. 972 ZGB.

84 PETER LOCHER, Wann sind latente Steuern bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu berücksichtigen?, *Der Bernische Notar (BN)* 1988, S. 189 ff., spez. S. 189.

85 Als Beispiel sei eine Handänderung genannt, welche entweder die Voraussetzungen eines Steueraufschubstatbestandes der Art. 131 ff. StG/BE erfüllt oder bei welcher die Folgen einer früheren unter diese Tatbestände fallende Handänderung und des damit verbundenen Steueraufschubs zu beachten sind.

standes. Sie entstehen im Wesentlichen dann, wenn die Voraussetzungen für eine bestimmte Besteuerung wirtschaftlich gesehen zwar bereits gegeben wären, der rechtliche Steuertatbestand jedoch noch nicht erfüllt ist. In gewissem Sinne – jedenfalls aus ökonomischer Sicht – führt eine solche Situation zu einem Steueraufschub⁸⁶. Im modernen Steuerrecht sind solche Konstellationen häufig⁸⁷. Für die Notare von zentralem Interesse ist dabei das Grundstücksgewinnsteuerrecht. Diese Steuer ist erst geschuldet, wenn ein im Steuergesetz bezeichneter Realisierungstatbestand erfüllt ist, so regelmässig (wenn auch mit Ausnahmen) im Falle einer Veräusserung eines Grundstückes sowie bei zahlreichen der Veräusserung gleichgestellten Rechtsgeschäften⁸⁸. Der steuerbare Gewinn ergibt sich dabei im Wesentlichen aus der Differenz zwischen dem Veräusserungspreis und den Anschaffungskosten⁸⁹. Erhöht sich nun der Wert einer Liegenschaft während Jahren – und dies war mindestens bis zu Beginn der neunziger Jahre über längere Zeit der Fall –, so erwächst dem Eigentümer eine kontinuierlich ansteigende latente Grundstücksgewinnsteuerlast, die sich erst im Realisierungsfall zu einer effektiven Steuer(zahl)last aktualisiert⁹⁰.

Von besonderem Interesse ist nun, dass solche latenten Steuerlasten unter bestimmten Voraussetzungen (d. h. wenn ein so genannter Steueraufschubstatbestand erfüllt ist⁹¹) auf ein anderes Grundstück oder gar auf eine andere Person – mithin auf ein anderes Steuersubjekt – übertragen werden. Im einen Fall spricht man auch etwa von *Steuerlastobjektwechsel*, im andern Fall von *Steuerlastsubjektwechsel*⁹². Das neue Objekt bzw. Subjekt übernimmt die übertragene latente Steuerlast, bis sich dann vielleicht eines Tages diese alte latente Steuerlast, allenfalls zusammen mit einer in der Zwischenzeit angewachsenen neuen latenten Steuerlast, in eine effektive Steuerlast umwandelt. LOUIS BOCHUD hat solche übertragenen Steuerlasten daher zutreffend als *latente Steueraltlasten* bezeichnet⁹³.

86 Zur Entstehung von latenten Steuern bei Vermögensübertragungen ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht Band II, 8. Aufl. Bern etc. 1999, S. 631 ff.

87 Einzelne Beispiele aus dem Bundesrecht: Art. 30 DBG, Art. 64 DBG, Art. 8 Abs. 4 StHG, Art. 12 Abs. 3 StHG, Art. 24 Abs. 4 StHG.

88 Art. 12 Abs. 2 StHG; Art. 128 StG/BE i. V. m. Art. 130 StG/BE.

89 Art. 12 Abs. 1 StHG; Art. 137 StG/BE.

90 THOMAS KOLLER, Die (Nicht-)Berücksichtigung latenter Steuerlasten im Ehegüterrecht (BGE 121 III 304 ff.), ZBJV 1996, S. 247 ff., spez. S. 248.

91 Art. 12 Abs. 3 StHG; Art. 131 ff. StG/BE.

Vgl. zu den Steueraufschubstatbeständen im Allgemeinen etwa HÖHN/WALDBURGER, Band I (Fn. 55), S. 574 ff.; ZWAHLEN (Fn. 55), Art. 12 StHG Rz. 61 ff.

92 BOCHUD (Fn. 11), S. 6.

93 BOCHUD (Fn. 11), S. 6.

Anhand von zwei Beispielen aus dem bernischen Grundstückgewinnsteuerrecht möchte ich diese Zusammenhänge verdeutlichen.

1. Wird ein vom Veräusserer dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Eigenheim verkauft und der Erlös innert angemessener Frist für den Erwerb eines Ersatzobjekts in der Schweiz verwendet, so wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben⁹⁴. Der entsprechende Gewinn wird erst bei einer Weiterveräusserung des Objekts besteuert (sofern nicht wieder ein Steueraufschubtatbestand erfüllt ist). Das wäre ein Beispiel für einen *Steuerlastobjektwechsel*.
2. Die Grundstückgewinnbesteuerung wird auch aufgeschoben, wenn unter Ehegatten güterrechtliche Forderungen, scheidungsrechtliche Ansprüche oder ausserordentliche Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie i.S.v. Art. 165 ZGB durch Übereignung von Grundstücken an einen Ehepartner abgegolten werden, sofern beide Ehegatten einverstanden sind⁹⁵. Auch hier erfolgt die Besteuerung erst, wenn der übernehmende Ehegatte das Grundstück weiterveräussert (und dabei wiederum kein Steueraufschubtatbestand vorliegt). Dies wäre ein Beispiel für einen *Steuerlastsubjektwechsel*.

Und nun kann man natürlich die beiden Beispiele beliebig kombinieren. So wäre es etwa denkbar, dass ein Ehegatte sein Eigenheim verkauft und den Erlös in ein Ersatzobjekt investiert. Ein paar Jahre später überträgt er das Ersatzobjekt im Scheidungsverfahren zwecks Erfüllung güterrechtlicher Forderungen unter Steueraufschub auf den andern Ehegatten, der das Haus ein paar Jahre später veräussert und sich – vielleicht in einem andern Kanton – ein neues Eigenheim kauft⁹⁶. Und wieder ein paar Jahre später stirbt dieser Ehegatte und hinterlässt die Liegenschaft

94 Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; Art. 134 lit. a StG/BE.

95 Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG; Art. 134 lit. b StG/BE. Vgl. dazu auch PETER LOCHER, Grundstückgewinnsteueraufschub beim Handwechsel von Grundstücken unter Ehegatten, in: THOMAS GEISER/THOMAS KOLLER/RUTH REUSSER/HANS PETER WALTER/WOLFGANG WIEGAND (Hrsg.), *Privatrecht im Spannungsfeld zwischen gesellschaftlichem Wandel und ethischer Verantwortung*, Festschrift für HEINZ HAUSHEER, Bern 2002, S. 377 ff.

96 Nach Art. 126 Abs. 1 lit. d StG/BE betrachtet sich der Kanton Bern als zuständig, bei Veräusserung eines ausserkantonalen Ersatzgrundstückes den bei der früheren Veräusserung des bernischen Grundstückes aufgeschobenen Rohgewinn zu besteuern. Ob das unter dem Gesichtspunkt von Art. 127 Abs. 3 BV (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [SR 101]) sowie im Hinblick auf Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zulässig ist, ist meines Erachtens allerdings fraglich (kritisch dazu auch PETER LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, ASA 65 S. 609 ff., spez. S. 628 ff.; Frage offen gelassen bei ZWAHLEN [Fn. 55], Art. 12 StHG Rz. 76). Siehe dazu auch Art. 5 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9.3.2001 (SR 642.141).

dem einzigen Kind⁹⁷. Dieses Kind seinerseits möge nun – nicht weil es das Schicksal will, sondern um das Beispiel ins Groteske zu führen – seinerseits sterben und das ererbte Eigenheim dem anderen Elternteil, d. h. dem geschiedenen Ehegatten des vorverstorbenen Elternteils, vererben. Damit hat sich der Kreis geschlossen. Die latente Steuerlast auf dem ersten Eigenheim ist über mehrere Objekte und Subjekte zum ursprünglichen Träger zurückgekehrt. Und sollten die verschiedenen Objekte während der Besitzdauer der erwähnten Person ihrerseits Wertsteigerungen erfahren haben, so hat sich die Steuerlast um weitere latente Steuerlasten verschiedener Stufen erhöht.

Aus diesem vielleicht ein wenig absurd tönenden Beispiel lässt sich sehr gut herauslesen, wie kompliziert es sich mit latenten Steuerlasten, insbesondere mit latenten Steuerlasten, verhalten kann.

2. Die rechtsgeschäftliche Relevanz von latenten Steuerlasten

Wo liegt nun aber die rechtsgeschäftliche Relevanz dieser Steuerlasten? Die Antwort ist im Grunde ganz einfach, selbst wenn verschiedene Leute, so auch unsere höchsten Richter in Lausanne, früher Mühe damit hatten⁹⁸. Mit einem Vermögenobjekt unmittelbar verbundene latente Steuerlasten beeinflussen offenkundig den *Wert dieses Vermögensgegenstandes*. Das ist im Bereich der notariatsrechtlichen Tätigkeit insbesondere dann von Bedeutung, wenn jemand ein solches Grundstück unter Steueraufschub erwirbt, übernimmt der Erwerber doch dann die ganze auf der Liegenschaft ruhende latente Steuerlast. Bei der Festsetzung des Grundstückwertes muss diesfalls der übernommenen latenten Steuerlast Rechnung getragen werden, d. h. vom – wie auch immer ermittelten – Verkehrswert der Liegenschaft muss im Wesentlichen diese latente Steuerlast abgezogen werden. Das bietet bereits dann Schwierigkeiten, wenn nur ein einmaliger Steueraufschub vorliegt. Beim Erwerb des Grundstückes steht nämlich selten fest, ob und in welcher Höhe sich die latente Steuerlast je in eine effektive wandeln wird. Verschiedene Umstände – insbesondere Steuerermässigungen bei langer Besitzdauer⁹⁹ – können dazu führen, dass sich die übernommene Steuerlast fortlaufend

97 Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird auch bei Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang (...) oder Erbvorbezug aufgeschoben (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; Art. 131 Abs. 1 StG/BE). Gemäss Art. 131 Abs. 2 StG/BE übernehmen die Erben latente Steuerlasten vom Erblasser (vgl. dazu auch LANGENEGGER [Fn. 59], S. 62).

98 Kritik auch bei BOCHUD (Fn. 11), S. 6, welcher bemerkt, dass diese Zusammenhänge in der zivilrechtlichen Rechtsprechung zu Unrecht viel zu wenig Beachtung finden.

99 Vgl. z.B. Art. 144 StG/BE.

vermindert. Zudem ist es denkbar, dass ein echter Besteuerungstatbestand über Jahrzehnte hinweg nie verwirklicht wird. Diesen Unsicherheiten kann bei der Bemessung des Abzugspostens nur näherungsweise Rechnung getragen werden. Schlimmstenfalls hat die Bestimmung des Negativpostens ex aequo et bono zu erfolgen. Noch viel schwieriger wird naturgemäss die Ermittlung des Abzugspostens, wenn latente Steuerlasten zu berücksichtigen sind!

Der Notar hat nun in vielfältiger Funktion mit latenten Steuerlasten zu tun, so etwa bei der Vorbereitung eines Grundstückkaufvertrages, wenn es darum geht, im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Grundpfandrecht zur Sicherung des Grundstückgewinnsteuerbezuges¹⁰⁰ die voraussichtliche Höhe der aus der Veräusserung resultierenden Grundstückgewinnsteuer durch die Steuerverwaltung ermitteln zu lassen. In diesem Zusammenhang muss der Notar stets prüfen, ob das zu veräussernde Grundstück seinerzeit unter Steueraufschub erworben wurde, denn dieser Umstand wird von den Steuerbehörden bei der Auskunftserteilung je nach Sachlage nicht automatisch berücksichtigt¹⁰¹ (wohl aber bei der definitiven Steuerberechnung!). Wenn ja, gilt es weiter zu erforschen, ob das vormalige Grundstück ebenfalls unter Steueraufschub übertragen worden ist usw. Das kann ganz offenkundig zu einer ausserordentlichen Belastung bei der Vorbereitung eines Liegenschaftskaufvertrages führen.

Weiter spielen latente Steuerlasten eine grosse Rolle bei der Abwicklung von güter- und erbrechtlichen Auseinandersetzungen, mit denen sich Notare zu befassen haben¹⁰². Bei solchen Auseinandersetzungen müssen die einzelnen Vermögensgegenstände bewertet werden. Latente Steuerlasten, die mit einem Wirtschaftsobjekt eng verknüpft sind, sind vom Verkehrswert dieses Gegenstandes in Abzug zu bringen¹⁰³. Ganz besonders gilt dies natürlich für latente Grundstückgewinnsteuerlasten.

In einem 1995 publizierten Entscheid¹⁰⁴ hat allerdings das Bundesgericht für die güterrechtliche Auseinandersetzung im Rahmen eines Scheidungs-

100 Dazu oben Kap. III.

101 Vgl. dazu etwa LANGENEGGER (Fn. 59), S. 234, sowie TH. KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte (Fn. 57), S. 46.

102 Ausführlicher zu diesem Thema LOCHER, Latente Steuern (Fn. 84), S. 189 ff.

103 REGINA ELISABETH AEBI-MÜLLER, Die optimale Begünstigung des überlebenden Ehegatten, Güter-, erb-, obligationen- und versicherungsrechtliche Vorkehren, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, Diss. Bern 2000, Bern 2000, S. 130/131 Rz. 06.112, S. 173 Rz. 07.83 und S. 349 Rz. 13.65; TH. KOLLER, Die (Nicht-)Berücksichtigung latenter Steuerlasten (Fn. 90), S. 247 ff.

104 BGE 121 III 304 ff.

verfahrens anders entschieden. Es hat dabei ausgeführt, künftige nur schätzungsweise feststellbare latente Lasten dürften nur zurückhaltend berücksichtigt werden. So sei bei der Vorschlagsermittlung eine latente Steuerlast nur dann zu berücksichtigen, wenn mit Sicherheit oder hoher Wahrscheinlichkeit feststeht, dass ein Vermögensgegenstand veräußert wird¹⁰⁵. Dieser Entscheid ist in verschiedener Hinsicht ausgesprochen problematisch und wurde in der Lehre denn auch stark kritisiert¹⁰⁶. Diese Kritik blieb nicht ungehört. Als das Bundesgericht sich 1999 erneut mit diesem Fragenkomplex beschäftigen musste, hat es sich dann auch mit ihr auseinandergesetzt und eine Änderung der Rechtsprechung vorgenommen¹⁰⁷. So hat es ausdrücklich festgehalten, dass latente Lasten jeglicher Art als wertvermindernde Faktoren bei der Bewertung eines Grundstückes grundsätzlich zu berücksichtigen seien¹⁰⁸. Werden latente Lasten bei der Bewertung von Vermögensgegenständen nicht berücksichtigt, so partizipieren zwar beide Ehegatten im Rahmen der Vorschlagbeteiligung an einem allfälligen Gewinn, während die Lasten bzw. das Risiko von deren Verwirklichung einseitig demjenigen Ehegatten überbunden werden, der den betreffenden Vermögenswert übernimmt. Das sei nicht haltbar¹⁰⁹. Dem Umstand, dass das Grundstück vielleicht erst nach langer Zeit einmal veräußert wird und sich dadurch die Steuerlast eventuell erst sehr spät aktualisiert, sei bei der Ermittlung der Höhe der Abzugsposten Rechnung zu tragen. Da in aller Regel nur selten exakte Angaben darüber gemacht werden können, wie sich die latente Last auf den Wert eines Vermögensgegenstandes auswirke, müsse sich der Richter daher häufig damit behelfen, die in Rechnung zu stellenden künftigen Belastungen «ex aequo et bono» zu ermitteln¹¹⁰.

Die entscheidende Frage bleibt natürlich, in welcher Höhe Notare allfällige latente Steuerlasten bei der Ermittlung des Wertes von Vermögensgegenständen einsetzen wollen¹¹¹. Das wird meist nur anhand von groben Schätzungen erfolgen können (bei denen ich den Notaren eine gehörige Portion «Freizeichnung» empfehle). In schwierigeren Fällen lohnt es sich wohl, Experten aus der Treuhandbranche beizuziehen.

105 BGE 121 III 305.

106 Vgl. dazu einlässlich TH. KOLLER, Die (Nicht-)Berücksichtigung latenter Steuerlasten (Fn. 90), S. 247 ff.

107 BGE 125 III 50 ff.; vgl. dazu auch THOMAS KOLLER, Neue Bundesgerichtsurteile im Schnittstellenbereich zwischen Privatrecht und Steuerrecht – Fallstricke oder Hilfe für Familienrechtler?, recht 1999, S. 114 ff.

108 BGE 125 III 55.

109 BGE 125 III 55.

110 BGE 125 III 55.

111 Vgl. dazu auch den Hinweis bei LANGENEGGER (Fn. 59), S. 62/63.

VI. Handänderungen von Grundstücken und Mehrwertsteuer

Auch die Mehrwertsteuergesetzgebung¹¹² sollte vom Notar bei Grundstückkaufverträgen im Auge behalten werden, kann sie doch, je nach genauer Sachlage, das Geschäft erheblich beeinflussen¹¹³.

1. Die subjektive Steuerpflicht

Grundvoraussetzung für diese Beeinflussung ist, dass es sich beim Verkäufer um eine mehrwertsteuerpflichtige Person handelt. Die *subjektive Steuerpflicht* ist bei folgenden Sachverhalten gegeben:

1. Der Verkäufer übt eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig aus. Die erzielten Einnahmen aus diesen Lieferungen und Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland übersteigen jährlich gesamthaft 75 000 Franken¹¹⁴, und er ist nicht gemäss Art. 25 MWSTG von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen. Dabei ist zu beachten, dass weder eine fehlende Gewinnabsicht noch die gewählte Rechtsform eine Rolle spielen¹¹⁵.
2. Der Verkäufer unterliegt gemäss den obigen Ausführungen zwar nicht der Mehrwertsteuerpflicht, er optiert aber freiwillig gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. b¹¹⁶ und/oder Art. 27 MWSTG für die subjektive Steuerpflicht,

112 Vgl. zum Mehrwertsteuergesetz einlässlich etwa ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern etc. 2000, sowie im Überblick HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band I (Fn. 55), S. 601 ff.

113 Vgl. dazu auch die kurze Übersicht bei RICHNER (Fn. 55), S. 597 ff. Die Mehrwertsteuer kann im Übrigen auch die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer beeinflussen (vgl. dazu z.B. SUSANNE LEBER/RUDOLF SCHUMACHER, Berücksichtigung der MWST bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer, Der Schweizer Treuhänder 2002, S. 249 ff.; DOMINIK LÜSCHER/PIA BURKHARD JAKOB, Berücksichtigung der Mehrwertsteuer bei der Bemessung der bernischen Grundstückgewinnsteuer, BN 2002, S. 233 ff.).

114 Art. 21 Abs. 1 Satz 1 MWSTG. Die Begründung der subjektiven Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland gemäss Art. 24 MWSTG kann hier vernachlässigt werden.

115 Eidg. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 02, S. 6.

116 Art. 26 MWSTG betrifft die Option für an sich von der Besteuerung ausgenommene Umsätze und damit eigentlich die objektive Steuerpflicht (vgl. dazu nachfolgend Ziff. 2). Wer sich für eine derartige Option entscheidet und nicht sonst schon mehrwertsteuerpflichtig ist, wird mit der Bewilligung des Antrages durch die Eidg. Steuerverwaltung dadurch naturgemäss aber auch subjektiv steuerpflichtig (RICHNER [Fn. 55], S. 598 Rz. 196; vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER [Fn. 112], S. 305 ff., welche – zu Recht – sowohl die Fälle von Art. 27 als auch von Art. 26 MWSTG im Kapitel über die subjektive Steuerpflicht behandeln). Bei der Optierung für die Ver-

und sein Gesuch um Unterstellung wird von der Eidg. Steuerverwaltung bewilligt. Diese Bewilligung wird erteilt, wenn der Gesuchsteller verschiedene relativ strenge Voraussetzungen (wie z.B. das Führen von Geschäftsbüchern) erfüllt¹¹⁷. Die freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht gilt für mindestens fünf Jahre¹¹⁸.

2. Die objektive Steuerpflicht

Ist eine dieser Voraussetzungen erfüllt, so kann die Handänderung an einem Grundstück verschiedene mehrwertsteuerrechtlich relevante Vorgänge auslösen.

Grundsätzlich ist gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken von der Besteuerung ausgenommen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Handänderungen von Grundstücken sowohl den kantonalen Handänderungsabgaben als auch den Grundstückgewinnsteuern unterworfen sind¹¹⁹. Steuerbefreit gemäss MWSTG ist die Veräusserung der Grundstücke selber, inklusive aller Bestandteile und des Zugehört, nicht aber weiterer Fahrnisgegenstände, selbst wenn diese im gleichen Vertrag übertragen werden. Auch die Übertragung immaterieller Werte (z.B. von Goodwill) und weitere mit der Handänderung im Zusammenhang stehende Leistungen müssen (bei gegebener subjektiver Steuerpflicht) versteuert werden¹²⁰.

Damit ein Verkäufer bei der Veräusserung von überbauten Liegenschaften die *taxe occulte* vermeiden beziehungsweise reduzieren kann, sieht das Gesetz nun aber vor, dass er sich für die Übertragung des Grundstückes freiwillig der *objektiven Steuerpflicht* unterstellen kann¹²¹. Dabei ist aber zu beachten, dass einerseits der Wert des Bodens immer von der Steuerpflicht ausgenommen ist und andererseits für die Optierung nur solche Umsätze aus Handänderungen in Frage kommen, welche nachweislich mit inländischen steuerpflichtigen Personen getätigt werden. Welche Auswirkungen eine mögliche Option auf das Grund-

steuerung von Grundstückveräusserungserlösen und Grundstückvermietungen kann dabei die (objektive) Steuerpflicht auf einzelne Objekte begrenzt werden (Art. 26 Abs. 4 MWSTG).

117 Vgl. dazu im Einzelnen Art. 26 Abs. 2 MWSTG sowie EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 02, S. 22 ff.

118 Art. 26 Abs. 3 MWSTG; EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 02, S. 26.

119 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (Fn. 112), S. 239; HÖHN/WALDBURGER, Band I (Fn. 55), S. 651.

120 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (Fn. 112), S. 240.

121 Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG; siehe oben.

stückverkaufsgeschäft haben kann, möchte ich anhand von zwei Fallgruppen kurz erläutern:

1. Das Grundstück selbst unterliegt bereits der (objektiven) Mehrwertsteuerpflicht, d. h. es wurde im Sinne von Art. 38 Abs. 2 MWSTG zu einem vorsteuerabzugsberechtigenden Zweck genutzt¹²². Kommt es nun zum Verkauf dieses Grundstückes, so stellen sich zwei Fragen: Handelt es sich um ein Verkaufsgeschäft, für welches der Verkäufer optieren kann? Wenn ja, soll der Verkäufer optieren? Die erste Frage kann mit Hinweis auf Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG beantwortet werden: Es muss geprüft werden, ob es sich beim Käufer nachweislich um eine inländische mehrwertsteuerpflichtige Person handelt und diese das zu erwerbende Objekt ganz oder teilweise zur gewerblichen Nutzung im Rahmen einer steuerbaren Tätigkeit oder zur der Mehrwertsteuer kraft Option unterliegenden Vermietung verwendet¹²³. Ist dies der Fall, so ist eine Optierung für den Verkauf möglich. Das Ergebnis der zweiten Frage muss mit Blick auf die daraus folgenden Auswirkungen gefunden werden. Optiert der Verkäufer, so wird das Verkaufsgeschäft mehrwertsteuerpflichtig, d. h. der Verkäufer hat die *Lieferungssteuer* zu entrichten¹²⁴, die offen auf den Käufer überwält werden darf¹²⁵. Der Käufer kann diesen Betrag seinerseits als Vorsteuer bei seiner Mehrwertsteuerabrechnung abziehen¹²⁶. Anders verhält es sich jedoch, wenn der Verkäufer nicht optiert. Dann liegt eine Nutzungsänderung jener Art vor, dass eine Liegenschaft, die bisher für eine der Steuer unterliegende Geschäftstätigkeit genutzt wurde, nunmehr für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit¹²⁷ verwendet wird¹²⁸. Dieser Vorgang löst beim Verkäufer die *Eigenverbrauchssteuer* gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. b MWSTG aus¹²⁹ die vom Verkäufer gegenüber dem Käufer nicht offen ausgewiesen werden darf und den Käufer nicht zum

122 Dabei kann es sich entweder um eine Betriebsimmobilie handeln (als Beispiel sei das Werkstattgebäude einer Garagenunternehmung genannt) oder um eine Liegenschaft, deren Vermietung aufgrund einer Option des Verkäufers der Mehrwertsteuer unterliegt (Art. 26 Abs. 1 lit. b i. V. m. Art. 18 Ziff. 21 MWSTG).

123 EIDG. STEUERVERWALTUNG, Branchenbroschüre Nr. 16, S. 19/20.

124 Ohne den Wert des Bodens (Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG).

125 Art. 37 MWSTG.

126 Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG.

127 Vgl. Art. 18 Ziff. 20 MWSTG.

128 EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 15.

129 EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 04, S. 23/24; DIESELBE, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 15 unten; DIESELBE, Branchenbroschüre Nr. 16, S. 41. Zur Bemessung der Eigenverbrauchssteuer vgl. DIESELBE, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 41 ff.

Vorsteuerabzug berechtigt¹³⁰. Damit fällt die steuerliche Belastung für die Vertragspartner mit bzw. ohne Optierung völlig unterschiedlich aus, und es ist anzunehmen, dass die Vertragspartner bei Kenntnis dieser Sachlage bereit sind, bei der Ausgestaltung des Kaufvertrages, insbesondere auch bei der Festsetzung des Kaufpreises, dieser unterschiedlichen Belastung Rechnung zu tragen¹³¹. Aus steuerlichen Gründen kann es somit interessant sein, die Liegenschaft zu einem tieferen (Netto-)Verkaufspreis mit Mehrwertsteuer-Option zu verkaufen als zu einem höheren (Brutto-)Verkaufspreis ohne Option. Diese Überlegung kann sogar bei der Wahl des Vertragspartners eine Rolle spielen (da eine Optierung nur möglich ist, wenn es sich beim Käufer um eine inländische steuerpflichtige Person handelt, welche die Liegenschaft für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit nutzen will).

2. Das Grundstück selbst unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, d. h. es wurde nicht zu einem geschäftlichen Zweck im Sinne von Art. 38 MWSTG genutzt¹³². Dementsprechend konnte der Verkäufer bisher keine Vorsteuern – z. B. auf dem Bezug von baugewerblichen Leistungen etc. – von seiner Mehrwertsteuerrechnung abziehen. Auch in diesem Fall sind wieder die gleichen zwei Fragen zu beantworten. Für die erste Fragen gilt das Gleiche wie in der ersten Fallgruppe, und auch hier muss die zweite Frage mit Blick auf das Resultat betrachtet werden. Verzichtet der Verkäufer auf eine Option im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG, so ist der Verkauf des Grundstückes gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Es muss keine Mehrwertsteuer – insbesondere auch keine Eigenverbrauchssteuer¹³³ – bezahlt werden. Entscheidet sich der Verkäufer hingegen für eine Optierung im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG, so hat dies folgende Auswirkungen: Das Verkaufsgeschäft unterliegt der Mehrwertsteuerpflicht¹³⁴; der Verkäufer hat somit, wie im ersten Fall, die Lieferungssteuer zu entrichten, die er offen auf den Käufer überwälzen darf. Der Käufer kann diesen Betrag seinerseits wiederum als Vorsteuer bei seiner Mehrwertsteuerabrechnung abziehen. An-

130 Art. 38 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 37 MWSTG e contrario; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (Fn. 112), S. 374 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Band I (Fn. 55), S. 671 Rz. 181; EIDG. STEUERVERWALTUNG, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 8 unten.

131 Ebenso RUDOLF SCHUMACHER, Mehrwertsteuer und Immobilien, BN 2001 S. 18 ff., spez. S. 30.

132 Als Beispiel sei ein zum «Finanzvermögen» einer Unternehmung gehörendes Haus genannt, welches an eine Privatperson vermietet ist, was gemäss Art. 18 Ziff. 21 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist.

133 Da sich die Liegenschaft nicht im Mehrwertsteuerbereich befunden hat.

134 Ohne den Wert des Bodens, Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG.

dererseits darf der Verkäufer nun nachträglich die auf ihn früher (z.B. von Erbringern baugewerblicher Leistungen) überwältigten Vorsteuern zurückfordern¹³⁵. Diesen Vorgang nennt man *Einlageentsteuerung*. Dazu müssen aber folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sein¹³⁶: Die Vorsteueraufwendungen müssen unter dem Regime der Mehrwertsteuer (d.h. seit 1. 1. 1995) angefallen sein, es müssen dafür Belege, welche die Bedingungen von Art. 37 MWSTG erfüllen, vorhanden sein, und der Wertverzehr ist entsprechend zu berücksichtigen¹³⁷. Wegen dieser Einlageentsteuerung kann die Optierung für den Verkäufer eventuell interessant sein. Es kommt also auch hier wiederum zu einer von Fall zu Fall unterschiedlichen Mehrwertsteuerbelastung sowohl beim Verkäufer als auch beim Käufer. Es liegt auf der Hand, dass diese Unterschiede Auswirkungen auf die Festsetzung des Kaufpreises durch die Vertragsparteien haben können.

Besonders kompliziert wird die Sachlage bei Immobilien, die vor dem Verkauf nur teilweise der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen oder welche der (grundsätzlich steuerpflichtige) Erwerber nur teilweise für der Mehrwertsteuerpflicht unterstehende geschäftliche Zwecke zu verwenden gedenkt¹³⁸. Denn bei solchen Liegenschaften ist die mehrwertsteuerrechtliche Situation für die der Besteuerung unterliegenden Teile einerseits und für die weiteren Gebäudeteile andererseits getrennt zu beurteilen.

Fazit dieser Überlegungen: Je nach Art und Verwendungszweck des Grundstückes und des wirtschaftlichen Umfelds (Höhe der Vorsteuern, Möglichkeit der vollen Abwälzung der Mehrwertsteuerbelastung auf den Käufer etc.) kann es gewichtige finanzielle Auswirkungen haben, ob man sich für oder gegen eine freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht entscheidet. Soll also das Grundstücksveräußerungsgeschäft optimal ausgestaltet sein, so sind vertiefte Blicke auf die mehrwertsteuerliche Gestaltung des Rechtsgeschäfts und eine Beratung bezüglich dieser Thematik unerlässlich¹³⁹.

135 Art. 42 MWSTG.

136 Eidg. Steuerverwaltung, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 7.

137 Art. 42 Abs. 3 MWSTG. Für die relativ komplizierten Einzelheiten bezüglich Bemessung der Einlageentsteuerung bei Immobilien vgl. Eidg. Steuerverwaltung, Spezialbroschüre Nr. 05, S. 41 ff.

138 Dies ist z.B. der Fall, wenn der Verkäufer nur einen Teil des Gebäudes an mehrwertsteuerpflichtige Personen vermietet hat bzw. der Käufer nur einen Teil des Gebäudes an solche Personen zu vermieten gedenkt (und jeweils gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG für die Besteuerung der Mieteinnahmen optiert wird).

139 Ebenso Schumacher (Fn. 131), S. 30.

Wie die vorstehende Skizze gezeigt hat, sind die mit der Mehrwertsteuer verbundenen Fragen bei der Veräusserung einer Liegenschaft ausserordentlich komplex. Vom Notar wird man daher nicht erwarten dürfen, dass er die Parteien des Kaufvertrages ohne entsprechendes ausdrückliches Mandat (das er nur annehmen wird, wenn er über einschlägiges Fachwissen verfügt) über die möglichen mehrwertsteuerrechtlichen Folgen des Geschäfts und die verschiedenen Ausgestaltungsvarianten aufklärt. Es ist nach meinem Dafürhalten Sache der Parteien, sich über diese Fragen rechtzeitig durch spezialisierte Personen beraten zu lassen. Immerhin wird man vom Notar verlangen dürfen, dass er den Beizug von Mehrwertsteuerexperten empfiehlt, wenn er feststellt, dass den Parteien das notwendige Problembewusstsein fehlt¹⁴⁰.

Aber auch wenn man dem Notar jegliche (bzw. fast jegliche) Beratungspflicht im Bereiche der mehrwertsteuerlichen Ausgestaltung des Rechtsgeschäftes abspricht, darf dieser die Mehrwertsteuerthematik bei Grundstückkaufverträgen nicht ganz aus den Augen lassen, stellt doch das Mehrwertsteuergesetz für Geschäftsfälle, die der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen¹⁴¹, gewisse Minimalanforderungen an die Ausgestaltung von Rechnungen auf¹⁴². Bei Handänderungen dürfte es den Normalfall darstellen, dass neben dem zu beurkundenden Grundstückkaufvertrag keine weiteren Schriftstücke erstellt werden¹⁴³. Daher ist der Grundstückkaufvertrag – insbesondere damit er als Beleg für eine spätere Vorsteuerrückerstattung auf Seiten des Käufers dienen kann – mehrwertsteuerkonform auszugestalten. Es sind insbesondere die von der Steuer ausgenommenen Werte, wie auch jene des steuerbaren Gebäudeteils und der Steuerbetrag im Grundstückkaufvertrag exakt auszuweisen¹⁴⁴. Nur dann kann von einem mängelfreien Grundstückkaufvertrag gesprochen werden, wie ihn der Notar anzufertigen hat¹⁴⁵. Zumindest im Bereich der Formvorschriften hat so-

140 Ebenso ANDREAS FLÜCKIGER, Die Mehrwertsteuer bei öffentlich beurkundeten Grundstücksgeschäften, ZBGR 1996, S. 73.

141 Z. B. weil gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG für die Besteuerung der Übertragung einer Liegenschaft optiert wurde.

142 Art. 37 MWSTG.

143 Wie etwa eine Rechnung des Verkäufers für den Kaufpreis. Wird trotzdem eine solche Rechnung separat ausgestellt, so kann es sinnvoll erscheinen, die Verpflichtung, diese auszustellen, in den zu verurkundenden Grundstückkaufvertrag aufzunehmen (vgl. SCHUMACHER [Fn. 131], S. 29).

144 Eidg. STEUERVERWALTUNG, Branchenbroschüre Nr. 16, S. 28.

145 «Die Urkundsperson ist für die Beobachtung der gesetzlichen Formen verantwortlich.» (MÜLLER [Fn. 12], S. 192) Die Verantwortung der Urkundsperson für die Einhaltung der gesetzlichen Formen umfasst nach meinem Dafürhalten auch jene der Mehrwertsteuergesetzgebung.

mit der Notar bei Handänderungen die Regelungen der Mehrwertsteuergesetzgebung im Auge zu beachten, will er sich nicht der Gefahr einer mangelhaften Urkunde und den damit verbundenen Folgen aussetzen¹⁴⁶.

VI. Schluss

Notare bewegen sich schon seit langem und je länger je mehr in einem ausgeprägten Spannungsfeld zwischen Klientschaft und Fiskus. Das ist letztlich nur eine Reflexwirkung der Interdependenz, die generell zwischen den beiden Teilrechtsordnungen Privatrecht und Steuerrecht besteht¹⁴⁷. Dieses Thema aber – und insbesondere ein Teilbereich davon, nämlich die Frage nach dem Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht – hat, wie es der frühere Präsident des Deutschen Bundesfinanzhofes HEINRICH LIST einmal formulierte, «den Vorzug ewiger Jugend an sich»¹⁴⁸. Wir Menschen besitzen diesen Vorzug leider nicht. Daher werden nicht wir, wohl aber unsere Nachfolgerinnen und Nachfolger sich auch in vielen Jahrzehnten noch mit dem Spannungsfeld zwischen Privatrecht und Steuerrecht auseinandersetzen müssen. Vielleicht wird daraus wiederum ein Beitrag für eine Festschrift des Verbandes bernischer Notare (z.B. zu dessen 150. Jubiläum) erwachsen.

146 Ein Grundstückkaufvertrag, der nicht mehrwertsteuerkonform ausgestaltet ist, ist allerdings nicht zivilrechtlich formungültig. Da den Parteien aber eventuell mehrwertsteuerrechtliche Vorteile entgehen können, riskiert der Notar allerdings, schadenersatzpflichtig zu werden.

Musterklauseln für die typischsten Konstellationen bei Kaufverträgen finden sich bei FLÜCKIGER (Fn. 140), S. 87 ff. (zu beachten ist, dass sich dieser Aufsatz noch auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des MWSTG bezog. Eine Mehrheit der Musterklauseln ist aber auch heute noch anwendbar).

147 Mehr zu dieser Interdependenz TH. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht (Fn. 3), passim.

148 Zitiert nach CLAUS GRIMM, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für GEORG DÖLLERER, Düsseldorf 1988, S. 7.