

Beurkundungsprobleme bei Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückkaufverträgen

(gleichzeitig ein Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007)



THOMAS KOLLER,
Prof. Dr. iur., Universität
Bern

wohl aber unter den Vertragsparteien und damit privatrechtlich: *Dem extern Steuerpflichtigen steht dann gegenüber dem Vertragspartner ein zivilrechtlicher Anspruch darauf zu, dass dieser intern die Steuerlast übernimmt*³ und so zum Steuerträger wird⁴, sei es, indem er die extern vom andern geschuldete Steuer direkt bezahlt, sei es, dass er dem extern Steuerpflichtigen den Steuerbetrag zukommt lässt. Privatrechtliche Klauseln, welche intern die Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts anders verteilen als von der massgebenden Steuergesetzgebung vorgesehen, nennt man *Steuerüberwälzungsklauseln*⁵.

Inhaltsübersicht:

1. Die Bedeutung von Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückkaufverträgen
2. Die Pflicht zur Klarheit der Preisbeurkundung bei Grundstückkaufverträgen
 - a) Das neue wegleitende Urteil des Bundesgerichts zur Pflicht der klaren Preisbeurkundung
 - b) Die Bedeutung dieses Urteils im Allgemeinen
3. Die Auswirkungen dieses Urteils auf die Beurkundung von Steuerüberwälzungsklauseln
 - a) Die urkundentechnische Platzierung von Steuerüberwälzungsklauseln
 - b) Welchen Anforderungen an die "Bestimmtheit" haben Steuerüberwälzungsklauseln zu genügen?
4. Schlussfolgerung

1. Die Bedeutung von Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückkaufverträgen

Wer Steuerschuldner ist, bestimmt das Steuerrecht. Ein Dritter kann gegenüber dem Fiskus durch privatrechtliche Vereinbarung nicht zum Steuersubjekt gemacht werden¹. In der Praxis finden sich dennoch in vielen Verträgen Bestimmungen darüber, welche Partei welche Steuern zu bezahlen hat. Soweit solche Vertragsbestimmungen mit den gesetzlichen Regeln über die subjektive Steuerpflicht übereinstimmen, kommt ihnen rechtlich keine eigenständige Bedeutung zu; sie mögen allenfalls – insbesondere bei Grundstückkaufverträgen – dazu dienen, rechtsunkundige Parteien daran zu erinnern, dass mit dem Rechtsgeschäft gewisse Steuerfolgen verbunden sind². Anders verhält es sich, wenn entsprechende vertragliche Regelungen von den gesetzlichen Normen über die Steuerpflicht abweichen. Solche Klauseln wirken zwar nicht gegenüber dem Fiskus,

Meinem Assistenten Herrn lic. iur. MATTHIAS REY danke ich herzlich für die kritische Durchsicht des Textes. Das Manuskript wurde am 5. November 2007 abgeschlossen.

- 1 Vgl. dazu für Steuerüberwälzungsklauseln bei der Grundstückgewinnsteuer FERDINAND ZUPPINGER, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, ASA 61, 309 ff., spez. 321; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 217 N 11; MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Bern 2002, Art. 126 N 4; GABRIEL RUMO, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Diss. Freiburg i.Ue. 1993, 284.
- 2 In der Regel versuchen die Notare, mit solchen Klauseln ihrer (beschränkten) Belehrungspflicht über die Steuerfolgen des zu beurkundenden Grundstücksgeschäfts zu genügen. Siehe zur Frage der Belehrungspflicht von Urkundspersonen über Steuerfolgen etwa MADELEINE SIMONEK, Steuern und Abgaben, in: JÜRGEN SCHMID (Hrsg.): Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars, Zürich 2006, 241 ff.; MICHEL MOOSER, Le droit notarial en Suisse, Bern 2005, N 236 ff.; THOMAS KOLLER/JON S. PLOTKE, Urkundsperson und Steuerberatung – Pflicht oder Kür?, AJP 2004, 235 ff., je m.w.Nw.
- 3 In der steuerrechtlichen Literatur wird in diesem Zusammenhang auch etwa vom *externen Steuerregress* gesprochen, während vom internen Steuerregress die Rede ist, wenn der Steuerzahler auf einen Dritten zurückgreift, der seinerseits vom Fiskus zur Steuerentrichtung hätte angehalten werden können (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, 84 f.). Die privatrechtliche Optik ist naturgemäss genau umgekehrt: Die privatrechtliche Übernahme von Steuern betrifft aus dieser Sicht die interne Steuerlastverteilung.
- 4 Vgl. zu diesem Begriff etwa BLUMENSTEIN/LOCHER (FN 3), 85; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 9 Rz. 13.
- 5 Von den Steuerüberwälzungsklauseln zu unterscheiden sind *Steuerklauseln* (vgl. zur Problematik von Steuerklauseln etwa THOMAS KOLLER, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen – Ein Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme, ZBJV 1998, 309 ff., spez. 330 ff. und 337 ff.). Unter einer Steuerklausel versteht man eine vertragliche Abrede, derzufolge ein Vertrag dahinfällt, wenn er bestimmte (im Einzelnen

In Grundstückskaufverträgen kommen Steuerüberwälzungsklauseln häufig vor⁶. Das wichtigste Beispiel in der Praxis ist die Übernahme der an sich vom Verkäufer geschuldeten Grundstücksgewinnsteuer durch den Käufer. Wirtschaftlich fällt eine solche Steuerüberwälzungsklausel unter Umständen stark ins Gewicht, weil die Grundstücksgewinnsteuer sehr hoch ausfallen kann. Quantitativ weniger bedeutsam sind Steuerüberwälzungsklauseln in Bezug auf Handänderungssteuern. In den meisten Kantonen, die eine solche Rechtsverkehrssteuer erheben, hat der Käufer diese zu entrichten⁷; vereinzelt ist diese Abgabe von beiden Parteien je zur Hälfte zu tragen⁸ (und theoretisch denkbar wäre natürlich auch eine Regel, welche den Verkäufer als alleiniges Steuersubjekt bestimmt). Eine Steuerüberwälzungsklausel liegt dann vor, wenn die Handänderungsabgabe intern dem Verkäufer oder, falls das massgebende Steuerrecht beide Parteien als steuerpflichtig erklärt, allein einer Partei angelastet wird.

Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückskaufverträgen haben Auswirkungen auf das vertragliche Synallagma. Übernimmt der Käufer die extern vom Verkäufer zu tragende Grundstücksgewinnsteuer, so erhöht sich dadurch seine Gegenleistung, die er für den Erwerb des Grundstückes erbringt. Trägt der Verkäufer die Handänderungssteuer, die gemäss massgebendem kantonalem Recht vom Käufer zu tragen wäre, so vermindert sich die Gegenleistung, welche er vom Käufer erhält. Im Steuerrecht hat dies zur Folge, dass bei jeder Steuer, die an den Grundstückskaufpreis anknüpft, der Steuerbetrag selber Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Steuer bildet. Dies lässt sich am praktisch wichtigsten Beispiel der Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer durch den Käufer leicht illustrieren: Steuerobjekt ist bei dieser Steuer der bei einer Grundstücksveräusserung erzielte Gewinn, d.h. die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten⁹. Bestandteil des Erlöses ist nicht nur der vom Käufer bezahlte Kaufpreis i.e.S., sondern auch die Grundstücksgewinnsteuer; dementsprechend erhöht sich der steuerbare Gewinn um den Betrag dieser Steuer¹⁰. Dieser Wirkungsmechanismus wird plastisch – wenn auch sachlich falsch – als "Steuer auf der Steuer" bezeichnet¹¹. Bei Steuern mit einem linearen Steuersatz (wie im Allge-

denen zunehmenden Bereitschaft der Steuerbehörden zu so genannten "Rulings" vor einem Geschäftsabschluss kommen Steuerklauseln in der Praxis bei uns (anders als dem Vernehmen nach in Deutschland) immer seltener vor. Als Steuerüberwälzungsklauseln im weiten Sinne könnten übrigens auch vertragliche Regelungen bezeichnet werden, mit denen die Parteien auf eine vom Abgaberecht vorgeschriebene Überwälzung der Steuerlast verzichten. In der Schweiz kommt dies gelegentlich bei der Verrechnungssteuer (*Nettodividenden- bzw. Nettozinsvereinbarung*) und bei den Sozialversicherungsabgaben (*Nettolohnvereinbarung*) vor. Obschon sowohl bei der Verrechnungssteuer als auch bei den AHV-Beiträgen das öffentliche Recht die (interne) Überwälzung der Abgabe auf den Zins- oder Dividendengläubiger bzw. auf den Arbeitnehmer vorschreibt, sind Nettovereinbarungen nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Insbesondere im Arbeitsrecht sind mit solchen Vereinbarungen aber heikle Probleme verbunden (vgl. dazu etwa BGE 127 III 449 und THOMAS KOLLER, Zur Zulässigkeit von so genannten Brutto-Bruttolohn-Vereinbarungen und von Nettolohn-Vereinbarungen im Arbeitsvertrags-, Agenturvertrags- und Sozialversicherungsrecht, AJP 2002, 587 ff.). Sie haben wie Steuerüberwälzungsklauseln im engeren Sinne nur Wirkung unter den Parteien und nicht gegenüber den Steuerbehörden bzw. Ausgleichskassen, beeinflussen aber die Bemessungsgrundlage (vgl. dazu für die Verrechnungssteuer etwa THOMAS KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993, 105 f., und DERS., Harmonien und Dissonanzen im Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht, SJZ 2000, 305 ff., spez. 306 ff.).

6 Siehe dazu etwa THOMAS P. WENK, in: PETER B. NEFZGER/MADELEINE SIMONEK/THOMAS P. WENK (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 76 N 5 ("Die in der Praxis verbreitete Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer durch den Erwerber ...") [Hervorhebung hinzugefügt].

7 So z.B. im Kanton Bern (Art. 2 lit. a des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern [HPG]; BSG 215.326.2) und im Kanton Luzern (§ 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 28. Juni 1983; SRL 645).

8 So z.B. im Kanton Basel-Landschaft (§ 84 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974; SGS 331) und im Kanton Obwalden (Art. 158 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 30. Oktober 1994; Gesetzesdatenbank Nr. 641.4).

Eine interessante steuerrechtliche Regelung kennt der Kanton Aargau, welcher die Parteien solidarisch für die Handänderungsabgabe haften lässt, ohne festzulegen, welche Partei im Innenverhältnis welchen Anteil der Steuer tragen soll (§ 5 Abs. 2 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben vom 7. Mai 1980; SAR 725.100). Auch hier wird man wohl jede vertragliche Abrede, welche von der hälftigen Aufteilung der Steuer abweicht, als Steuerüberwälzungsklausel auffassen dürfen.

9 Art. 12 Abs. 1 StHG.

10 WALDBURGER/HÖHN (FN 4), § 22 Rz. 44; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (FN 1), § 220 N 37; WENK (FN 6), § 76 N 5; RUMO (FN 1), 198; PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstücksgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, 62; Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 1971, ASA 41, 607 ff.

11 ARGVP 1988, 305 f.; ADRIANO MARANTELLI, Steuerlich motivierter Grundlagenirrtum?, ASA 66, 513 ff., spez. 517; TH. KOLLER, Harmonien und Dissonanzen (FN 5), 320.

genauer umschriebene) ungünstige Steuerfolgen zeitigt bzw. wenn bestimmte günstige Steuerfolgen nicht eintreten. Die zivilrechtliche Qualifikation von Steuerklauseln ist umstritten; am naheliegendsten ist es, sie als auflösende Bedingungen (*Resolutivbedingungen*) zu betrachten. Zivilrechtlich sind sie selbstverständlich ohne weiteres zulässig. Wesentlich heikler ist die Frage, ob mit einer solchen auflösenden Bedingung in einem Vertrag dessen ungünstige Steuerfolgen (nachträglich) beseitigt werden können (dazu TH. KOLLER, Wechselwirkungen [a.a.O.], 337 ff. m.w.Nw.). Die Funktion von Steuerklauseln besteht darin, im zunehmend komplexer werdenden Steuerrecht den Prognoseunsicherheiten über die Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts durch privatautonome Gestaltung Rechnung zu tragen. Dank der in der Schweiz offenbar vorhan-

meinen bei den Handänderungssteuern) lässt sich die so insgesamt geschuldete Steuer mit einem einfachen Dreisatz berechnen. Wesentlich komplizierter ist die Ermittlung des geschuldeten Steuerbetrages bei Steuern mit progressiven Steuersätzen, wie sie in aller Regel bei den Grundstücksgewinnsteuern zu finden sind. Hier kann in der Praxis der geschuldete Steuerbetrag nur annäherungsweise mit einem iterativen Verfahren festgestellt werden¹².

*Dass Steuerüberwälzungsklauseln bei Grundstückskaufverträgen in die öffentliche Urkunde aufzunehmen sind, steht ausser Frage*¹³. Solche Klauseln sind Bestandteil der Preisbildung. Der Kaufpreis ist nach jahrzehntelanger bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der öffentlichen Urkunde aufzuführen, und zwar in korrekter Höhe. Wird er nicht zutreffend verurkundet, so ist der Grundstückskaufvertrag nichtig. Fraglich ist nun aber, *wie genau Steuerüberwälzungsklauseln notariatstechnisch im Grundstückskaufvertrag zu verurkunden sind*. Anlass zu dieser Frage gibt ein wichtiges Urteil des Bundesgerichts zur Frage der korrekten Beurkundung des Kaufpreises bei Liegenschaftskäufen (in dem allerdings keine Steuerüberwälzungsklausel zur Diskussion stand).

2. Die Pflicht zur Klarheit der Preisbeurkundung bei Grundstückskaufverträgen

a) Das neue wegleitende Urteil des Bundesgerichts zur Pflicht der klaren Preisbeurkundung

Im konkreten Fall¹⁴ hatten die Vertragsparteien in Ziff. 2 der öffentlichen Urkunde den Kaufpreis mit Fr. 850 000.– beziffert und in Ziff. 3 der Urkunde die Zahlungsmodalitäten geregelt. Eine Seite weiter hinten wurde sodann in einer Ziff. 7 festgehalten, dass die (zwei) Käufer zur Ablösung eines Inhaberschuldbriefes den Betrag von Fr. 500 000.– bezahlen würden. Der zuständige Grundbuchverwalter wies in der Folge die Anmeldung mit der Begründung ab, der in Ziff. 3 (und 1) genannte Kaufpreis entspreche nicht dem effektiven Wert der Gegenleistung. Der Kaufpreis betrage in Wirklichkeit Fr. 1 350 000.–, weil die Käufer zusätzlich zum Betrag von Fr. 850 000.– noch Fr. 500 000.– für die Ablösung des Schuldbriefes zu bezahlen hätten. Sowohl die Justizkommission des Obergerichts des Kantons Luzern als auch das Bundesgericht schützten diesen Standpunkt.

Das Bundesgericht hält zunächst unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung fest, dass *unter die Formvorschrift der öffentlichen Beurkundung* gemäss Art. 216 Abs. 1 OR unter anderem *sämtliche objektiv wesentlichen Vertragspunkte* fallen. Sodann führt es aus, mit Bezug auf den vertragswesentlichen Punkt des *Kaufpreises* bestehe in der Lehre Einigkeit, dass sich dieser *aus der Gesamtheit aller (Geld)leistungen zusammensetze, welche der Käufer dem Verkäufer als Entgelt für die Übertragung des Eigentums*

am Grundstück erbringen müsse, und sich der Beurkundungszwang auf diesen Gesamtbetrag erstrecke¹⁵. Der zu beurteilende Vertrag beziffere den gesamthaften Kaufpreis mit Fr. 850 000.–, was nicht der effektiv zu erbringenden Gegenleistung für die Eigentumsverschaffung entspreche; *die Angabe sei mithin objektiv und subjektiv falsch*. Da die Parteien einen unwahren, nicht dem wirklichen Parteiwillen entsprechenden Kaufpreis verurkundet hätten, sei der Vertrag nichtig. *Vor diesem Hintergrund sei es belanglos, dass die in Ziff. 7 zusätzlich vereinbarte Leistung ebenfalls öffentlich beurkundet sei, werde doch die Falschaussage in Ziff. 1 und 3 damit nicht richtig*¹⁶.

Ergänzend erklärt das Bundesgericht sodann noch, mit Blick auf die *Belegfunktion* der öffentlichen Urkunde sowie auf die *Wahrheits- und Deklarationspflicht* sei es nicht zutreffend, dass die Beschwerdeführer vollständige Transparenz geschaffen hätten und ihr Vorgehen absolut normal wäre. Praxisüblich sei, zuerst den Kaufpreis zu nennen und unmittelbar anschliessend die Modalitäten der Kaufpreistilgung zu regeln, wozu auch die Ablösung oder Übernahme von Grundpfandschulden gehöre. Die von den Beschwerdeführern gewählte Darstellungsweise könne keinen anderen Hintergrund haben, als den Umfang der effektiv zu erbringenden geldwerten Leistungen vor Dritten zu verbergen¹⁷.

12 In der bernischen Praxis geschieht dies mit einer "dreifachen Aufrechnung"; vgl. dazu LANGENEGGER (FN 1), Art. 138 N 8 m.Nw. und mit einem ausführlichen Berechnungsbeispiel.

Zur im Kanton Zürich angewandten Näherungsmethode siehe RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (FN 1), § 220 N 37.

Zur Berechnungsmethode im Kanton Graubünden siehe das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 1971, ASA 41, S. 607 ff.

13 Vgl. statt aller etwa CHRISTOPH LEUENBERGER, Abschluss des Grundstückskaufvertrages, in: ALFRED KOLLER (Hrsg.), Der Grundstückskauf, 2. A., Bern 2001, 27 ff., 74 N 134.

14 Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007; vgl. zu diesem Urteil auch ROLAND PFÄFFLI, Rechtsfolgen bei unrichtiger Angabe des Kaufpreises beim Grundstückskauf, in: Jusletter vom 1. Oktober 2007.

15 Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007, E. 4.

Zu erwähnen ist immerhin, dass in der Literatur vereinzelt die Frage aufgeworfen wurde, ob es richtig sei, dass die Höhe des Kaufpreises verurkundet werden müsse und ob nicht die Beurkundung der Entgeltlichkeit als solcher genügen würde (JÖRG SCHMID, Die öffentliche Beurkundung von Schuldverträgen, Ausgewählte bundesrechtliche Probleme, Diss. Freiburg i.Ue. 1988, Rz. 563 f.; deutlich ablehnend dazu CHRISTIAN BRÜCKNER, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zürich 1993, Rz. 2544, Fn. 195).

16 Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007, E. 5.

17 A.a.O., E. 5.

b) Die Bedeutung dieses Urteils im Allgemeinen

Der diesem Urteil zugrunde liegende Fall ist zunächst einmal in *notariats-, straf- und steuerrechtlicher Hinsicht bemerkenswert*. Wie das Bundesgericht zu Recht festhält, kann die in der Urkunde gewählte Darstellungsweise effektiv nur den Zweck gehabt haben, die von den Käufern zu erbringende Gegenleistung vor Dritten zu verbergen bzw. zu verschleiern. Bedenklich ist, dass dazu eine Urkundsperson des Kantons Luzern Hand geboten hat. Mit den Amtspflichten eines Notars lässt sich dies auf keinen Fall vereinbaren; es bleibt nur zu hoffen, dass gegen die betreffende Urkundsperson angemessene disziplinarrechtliche sowie gegen alle Beteiligten allenfalls strafrechtliche Massnahmen ergriffen worden sind¹⁸. Erschwerend kommt hinzu, dass in der Beschwerde an das Bundesgericht geltend gemacht wurde, rein vertragsrechtlich stehe der Eigentumsübertragung synallagmatisch der Kaufpreis von Fr. 850 000.– gegenüber; das Zusammenzählen des Kaufpreises und der Ablösesumme sei zivilrechtlich sogar unzulässig und widerspreche der wirtschaftlichen Realität¹⁹. Das Bundesgericht tut dieses widersinnige Argument zu Recht mit der gebotenen Kürze als falsch ab²⁰.

Vor wem der wahre Kaufpreis hätte verschleiert werden sollen, lässt sich dem Urteil nicht entnehmen. Vielleicht stand einem Dritten (z.B. aus einem vertraglichen Gewinnanteilsrecht²¹) ein Anteil des Kaufpreises zu und es ging eventuell darum, diesen zu prellen; vielleicht sollte der wahre Kaufpreis vor dem Ehegatten des Verkäufers verschleiert werden etc.²². Wahrscheinlicher dürfte allerdings sein, dass mit der intransparenten Beurkundung des Kaufpreises versucht wurde, den Fiskus bei der Ermittlung der Grundstückgewinn- und der Handänderungssteuer zu täuschen; angesichts des heutigen Massenbetriebes bei Steueranlagen mögen sich die Beteiligten eine gute Chance ausgerechnet haben, dass die zuständigen Veranlagungsbehörden nicht die ganze öffentliche Urkunde durchlesen, sondern auf den formal als Kaufpreis bezeichneten Betrag abstellen würden²³.

In *privatrechtlicher Hinsicht* dürfte das Urteil wohl für etlichen Diskussionsstoff sorgen. Ich wage die Prognose, dass es nicht von allen Fachvertretern als richtig begrüsst werden wird. *Unbestritten ist zwar, dass die Übernahme von Grundpfandschulden durch den Käufer als Bestandteil der für den Liegenschaftserwerb zu erbringenden Gegenleistung grundsätzlich in die öffentliche Urkunde aufzunehmen ist*²⁴. Daran gebracht es in casu indessen nicht. Soweit ersichtlich, haben das Bundesgericht und die Literatur aber bisher noch nie (ausdrücklich) zur Frage Stellung genommen, ob sämtliche Leistungen des Käufers in der Urkunde zu einem Gesamtpreis zusammengefasst werden müssen, wie das im hier diskutierten Entscheid nun von der II. Zivilabteilung bejaht wird. Diese Auffassung dürfte in der Lehre zum Teil auf Widerspruch stossen, ist nach meinem Dafürhalten aber sachgerecht²⁵. Das liesse sich schon vom Ergebnis her begründen: *Das Zivilrecht soll keine Handlangerdienste für*

*die Täuschung von Dritten, seien dies Private, sei dies der Grundbuchverwalter oder der Fiskus, leisten*²⁶. Das Bundesgericht tönt dies erfreulicherweise selber an, wenn es ausführt, *solche Intentionen verdienten keinen Rechtsschutz*²⁷. In den Zwanzigerjahren des letzten Jahrhunderts hat unser höchstes Gericht noch die gegenteilige Haltung vertreten, erwoog es doch in einem Entscheid: "Die Höhe des Kaufpreises ist lediglich eine Angelegenheit der Parteien unter sich, und

18 Neben den Tatbeständen des Steuerstrafrechts (insbesondere des Steuerbetrugs [Art. 59 StHG]) kommen als mögliche gemeinrechtliche Straftatbestände Urkundenfälschung im Amt (Art. 317 StGB), Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) und allenfalls auch Betrug (Art. 146 StGB) in Frage. Zum Verhältnis zwischen Steuerbetrug und gemeinrechtlicher Urkundenfälschung vgl. neuerdings das zur Publikation bestimmte Urteil BGE 6B_367/2007 vom 10. Oktober 2007.

Bei einer öffentlichen Urkunde gemäss Art. 216 OR handelt es sich um eine "öffentliche Urkunde" im Sinne des *Urkundenstrafrechts* (Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB; BGE 132 IV 12 E. 8.1. S. 15 m.Nw.).

19 Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007, E. 3.

20 Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007, E. 4. Zu hoffen bleibt, dass diese Begründung nicht vom ebenfalls Beschwerde führenden Notar stammt.

21 Vertragliche Gewinnanteilsrechte werden in der Praxis gelegentlich bei einer Erbteilung in einem nicht landwirtschaftlichen Erbgang vereinbart und sind oft dem gesetzlichen Gewinnanspruchsrecht der Miterben im landwirtschaftlichen Erbrecht (Art. 28 ff. BGG) nachgebildet. Mit solchen vertraglichen Gewinnanteilsrechten sind nicht nur interessante privatrechtliche, sondern auch steuerrechtliche Probleme verbunden (vgl. dazu THOMAS KOLLER, Einkommenssteuerrechtliche Probleme bei der erbrechtlichen Unternehmensnachfolge mit Gewinnanteilsrecht abgefundener Miterben, ASA 56, 225 ff.).

22 Weitere Beispiele für die Täuschung privater Dritter (bei Schwarzzahlungsvereinbarungen) bei TH. KOLLER, *Privatrecht und Steuerrecht* (FN 5), 145 (spez. dort auch Fn. 124).

23 Vor Bundesgericht hatten die Beschwerdeführer offenbar geltend gemacht, es sei "klar, dass für die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer alle Leistungen zusammenzurechnen seien" (Urteil des Bundesgerichts 5A.33/2006 vom 24. April 2007, E. 3). Das heisst indessen noch nicht, dass es in casu nicht um einen Versuch ging, den Fiskus zu hintergehen.

24 Vgl. dazu statt aller etwa HEINRICH HONSELL, *Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil*, 8. A., Bern 2006, 163.

25 Wohl im gleichen Sinn früher bereits WOLFGANG WIEGAND/CHRISTOPH BRUNNER, *Vom Umfang des Formzwanges und damit zusammenhängenden Fragen des Grundstückkaufvertrages*, recht 1993, 1 ff., spez. 7: "Wird der Kaufpreis teilweise oder ganz durch Übernahme bestehender Grundpfandschulden beglichen, so müssen gleichwohl der Kaufpreis ausdrücklich und genau aufgeführt und die tatsächlich bestehenden (und nicht die nominellen) Pfandschulden angegeben werden."

26 Dazu ausführlich TH. KOLLER, *Privatrecht und Steuerrecht* (FN 5), 145 ff. (betr. Schwarzzahlungen bei Grundstückkäufen) und spez. 162.

27 Urteil des Bundesgerichts 5A.33.2006 vom 24. April 2007, E. 5 in fine.

die Öffentlichkeit hat kein schutzwürdiges Interesse daran, dass der Kaufpreis in der Beurkundung genau aufgedeckt werde.²⁸ Erst nach der Änderung seiner Rechtsprechung zur korrekten Verurkundung des Kaufpreises bei Grundstückkäufen Ende der Fünfziger- und Anfang der Sechzigerjahre²⁹ hat das Bundesgericht diese zum Teil von antifiskalistischen Reflexen³⁰ geprägte Haltung überwunden. So klar wie im hier diskutierten Entscheid hat aber eine zivilrechtliche Abteilung des Bundesgerichts³¹, soweit ersichtlich, noch nie erklärt, dass der Versuch zur Täuschung Dritter bei der öffentlichen Beurkundung eines Grundstückkaufes keinen Rechtsschutz verdient.

Richtig ist das Urteil *aber auch unter dem Gesichtspunkt des Formzwecks der öffentlichen Beurkundung*. Die öffentliche Beurkundung eines so wichtigen Geschäfts wie eines Grundstückkaufvertrages bezweckt unter anderem *die Schaffung klarer Verhältnisse*³²; der Wille der Parteien soll klar und vollständig zum Ausdruck kommen³³. Formal liesse sich – in Übereinstimmung mit den Beschwerdeführern – gegen das hier diskutierte Urteil zwar einwenden, die strittige Urkunde habe der *Wahrheitspflicht* genügt, *da sie alle von den Käufern zu erbringenden Leistungen enthalte*. Materiell indessen kann davon keine Rede sein: *Die verschleierte Wahrheit* – die Gesamtheit aller von den Käufern zu erbringenden Leistungen kann nur eruiert werden, indem man aus mehreren Ziffern, die sich auf verschiedenen Seiten der Urkunde finden, alle Einzelleistungen herausdestilliert – *ist mangels Klarheit keine genügende "Wahrheit" im Sinne des Urkundenrechts*. Das Gegenteil lässt sich nicht zuletzt auch im Hinblick auf die *verstärkte Beweiskraft*, welche der öffentlichen Urkunde zukommt³⁴, nicht vertreten. Das Gebot der Klarheit der öffentlichen Urkunde ist sowohl im Interesse der Vertragsparteien als auch im Interesse Dritter, zu denen neben Privaten auch der Grundbuchverwalter und der Fiskus³⁵ gehören.

Bei einer derart verschleierte Preisangabe wie im vorliegenden Fall besteht ein erhebliches Risiko, dass dem Käufer beim Vertragsschluss nicht genügend bewusst war, welche Gesamtleistung er für den Erwerb des Grundstückes zu erbringen hat. Einer der Zwecke der öffentlichen Beurkundung besteht darin, *die Parteien vor unüberlegten Entschlüssen zu bewahren und dafür zu sorgen, dass sie die Tragweite ihrer Verpflichtung erkennen*³⁶. Das Risiko, dass dem Käufer der Gesamtumfang der von ihm zu erbringenden Leistung nicht deutlich zum Bewusstsein kommt, kann nur durch eine klare (nicht zersplitterte) Darstellung der Gesamtpreishöhe und der Bezahlungsmodalitäten minimiert werden³⁷. Zu Recht hat denn auch das Bundesgericht

In späteren Urteilen schimmern ganz gelegentlich solche antifiskalistischen Reflexe der I. Zivilabteilung des Bundesgerichts wieder durch; so z.B. in BGE 94 II 270 S. 273: "Die Vertragsschliessenden waren nicht gehalten, dem Fiskalrecht zuliebe einen bestimmten Gesichtspunkten Rechnung tragenden Kaufpreis und Werklohn abzumachen und beurkunden zu lassen."

- 31 In casu handelte es sich um die II. zivilrechtliche Abteilung.
32 INGBORG SCHWENZER, Basler Kommentar, Obligationenrecht I (BSK OR I-SCHWENZER), 4. A., Basel 2007, Art. 11 N 2; DIES., Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 4. A., Bern 2006, Rz. 31.02; HONSELL, OR BT (FN 24), 158 ("Inhaltsklarheit"); HANS SCHMID, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I (BSK ZGB I-SCHMID), 3. A., Basel 2006, Art. 9 N 12 ("Förderung der Klarheit"); ARTHUR MEIER-HAYOZ, Berner Kommentar, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Band IV, Das Sachenrecht, 1. Abteilung, Das Eigentum, 2. Teilband: Grundeigentum I, Art. 655–679 ZGB (BK-MEIER-HAYOZ), 3. A., Bern 1974, Art. 657 ZGB N 3 ("klare Erfassung der übereinstimmenden Willen der Parteien"); HEINZ REY, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 3. A., Bern 2007, N 1360 ("Klarstellungs- und Präzisierungszweck"). Zur Klarheitspflicht (obligation de clarté) im Notariatsrecht MOOSER (FN 2), N 208 ff.
33 BGE 118 II 32 E. 3d S. 34; 90 II 274 E. 6 S. 281 f.
34 Art. 9 ZGB; vgl. zur verstärkten Beweiskraft der öffentlichen Urkunde etwa BSK ZGB I-SCHMID (FN 32), Art. 9 N 21 ff.
35 A.M. – jedenfalls der Tendenz nach – HANS GIGER, Berner Kommentar, Schweizerisches Obligationenrecht, Band VI, 2. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 1. Teilband, Kauf und Tausch, 3. Abschnitt: Der Grundstückkauf, Art. 216–221 OR (BK-GIGER), Bern 1997, Art. 216 OR N 14 (unter Hinweis auf den durch die spätere Rechtsprechung überholten BGE 50 II 150); KARL SPIRO, Die unrichtige Beurkundung des Kaufpreises beim Grundstückkauf, Basel 1964, 27 f.; ebenso zumindest bzgl. der Verurkundung des Kaufpreises wohl auch REY, Sachenrecht (FN 32), N 1387 ff. i.V.m. N 1361a. So wie hier TH. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht (FN 5), 161 ff. (nach einlässlicher Analyse der Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Schwarzzahlungsfällen und der entsprechenden Stellungnahmen der Zivilrechtsliteratur). Andeutungsweise wie hier auch BRUNO SCHMIDLIN, Berner Kommentar, Schweizerisches Obligationenrecht, Band VI, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, 1. Teilband, Art. 1–18 OR, Lieferung 3: Kommentar zu Art. 11–17 OR (BK-SCHMIDLIN), Bern 1986, Art. 11 OR N 115, demzufolge insbesondere beim Grundstückkauf öffentliche Interessen deutlich hervortreten und bei der öffentlichen Beurkundung auch allgemeine Interessen mitspielen würden.
36 BGE 118 II 32 E. 3d S. 34. Vgl. zu den Formzwecken generell etwa BK-GIGER (FN 35), Art. 216 OR N 8 ff.; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/HEINZ REY, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 8. A., Zürich 2003, N 497 ff.; BSK OR I-SCHWENZER (FN 32), Art. 11 N 2; DIES., OR AT (FN 32), Rz. 31.02 f.; BK-SCHMIDLIN (FN 35), Art. 11 OR N 8 ff.; HONSELL, OR BT (FN 24), 158 f.; ALFRED KOLLER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band I, Bern 2006, § 12 N 6 ff.; REY, Sachenrecht (FN 32), N 1360 ff.

- 37 Vgl. dazu auch BK-GIGER (FN 35), Art. 216 OR N 248, der im Zusammenhang mit der Schwarzzahlungsproblematik davon spricht, *wer ohne Rücksicht auf die Zersplitterung des zu erbringenden finanziellen Aufwands die Gesamtbelastung beurkunden müsse, entgehe dem gefährlichen Verniedlichungs-*

28 BGE 50 II 142 E. 3 in fine S. 147.

29 BGE 86 II 33 E. a S. 37; 86 II 221 E. 5 S. 231; 87 II 28 E. 3 S. 30 f., in Anlehnung an BGE 84 IV 163.

30 Siehe dazu illustrativ etwa BGE 50 II 142 E. 5 in fine 150: "Öffentliche Beurkundung und Grundbuch sind ihrem rechtspolitischen Zweck nach nicht dazu da, dem Staate die Grundlagen für fiskalische Abgaben zu liefern."

bereits früher ausgeführt, dass der Kaufpreis nicht einen Rahmenbegriff darstelle, sondern in einem bestimmten Betrag bestehe, der als solcher verurkundet werden müsse³⁸.

Auf die Wahrung der Klarheitspflicht in der Gestaltung der Urkunde kann selbst dann nicht verzichtet werden, wenn die Parteien ex post übereinstimmend erklären, ihnen sei alles hinreichend klar gewesen (z.B. weil ihnen der Notar die Tragweite sämtlicher Vertragsklauseln mündlich detailliert erklärt habe). Der Formzwang gilt auch dann, wenn der vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Schutzzweck im Einzelfall nicht erforderlich ist³⁹. Liesse man eine derartige nachträgliche übereinstimmende Erklärung der Parteien genügen, so würde der Beurkundungsvorgang vollkommen ins Belieben der Parteien und des Notars gestellt. Man könnte sich dann ebenso gut fragen, weshalb überhaupt der ganze Kaufpreis verurkundet werden muss, und bei Schwarzzahlungsfällen könnten die Parteien etwa behaupten, ihnen sei der Gesamtpreis (unter Einbezug der Schwarzzahlung) durchaus bewusst gewesen, weshalb auf eine Beurkundung des wahren Preises ohne Schaden habe verzichtet werden können. Das liesse die öffentliche Beurkundung weitgehend wertlos werden, was jedoch nicht zugänglich wäre, da die Formvorschrift beim Grundstückkauf auch um der öffentlichen Ordnung willen aufgestellt wurde⁴⁰.

Welche Auswirkungen das vorstehend skizzierte Urteil auf die Rechtsprechung in Schwarzzahlungsfällen haben wird, lässt sich zurzeit noch nicht abschätzen. Bedeutsam dürfte es bei dem in der privatrechtlichen Literatur breit diskutierten Problem eines allfälligen "Erfüllungsanspruchs als Rechts(missbrauchs)folge" werden⁴¹. Verschiedentlich wird in der Lehre geltend gemacht, die Berufung auf einen Formmangel (z.B. bei einer Schwarzzahlungsvereinbarung) könne nicht nur nach beidseitiger freiwilliger Erfüllung des an sich nichtigen Vertrages rechtsmissbräuchlich sein, sondern eine rechtsmissbräuchliche Erfüllungsverweigerung vermöge sogar einen Erfüllungsanspruch zu begründen. Aufgrund des hier diskutierten Entscheids dürfte zumindest klar sein, dass bei einem formnichtigen Vertrag auch im Falle rechtsmissbräuchlichen Verhaltens einer Partei generell kein Anspruch (der Gegenpartei) gegenüber dem Grundbuchverwalter auf Eintragung im Grundbuch besteht⁴². Offen ist aber weiterhin, ob die benachteiligte Partei diesfalls gegen den Kontrahenten auf Abschluss eines regelkonform öffentlich beurkundeten Vertrages klagen oder ob der Richter in Rechtsmissbrauchsfällen dem Käufer gar direkt das Eigentum am Grundstück zusprechen könnte⁴³.

3. Die Auswirkungen dieses Urteils auf die Beurkundung von Steuerüberwälzungsklauseln

a) Die urkundentechnische Platzierung von Steuerüberwälzungsklauseln

Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückkaufverträgen haben – wie dargelegt⁴⁴ – ebenfalls Auswirkungen auf das

Synallagma. Ganz besonders deutlich wird dies bei der Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer durch den Käufer. Da diese Steuer sehr hoch ausfallen kann, erhöht sich mit einer solchen Klausel der Gesamtbetrag der vom Käufer zu erbringenden Leistung unter Umständen beträchtlich. Dass entsprechende Vertragsbestimmungen grundsätzlich in die öffentliche Urkunde aufzunehmen sind, ist wie erwähnt unbestritten⁴⁵ und dürfte denn auch in der notariellen Praxis stets erfolgen. Erfahrungsgemäss werden aber Steuerüberwälzungsklauseln in der Urkunde meist – wenn nicht durchwegs – separat aufgeführt und nicht bei denjenigen Ziffern der Urkunde berücksichtigt, welche den Kaufpreis festsetzen und dessen Zahlungsmodalitäten regeln.

Aufgrund des vorstehend diskutierten Bundesgerichts-urteils muss davon ausgegangen werden, dass eine solche Beurkundungsweise nicht bundesrechtskonform und ein entsprechender Grundstückkaufvertrag wegen des Formmangels nichtig ist, und zwar selbst dann, wenn damit (wie bei Steuerüberwälzungsklauseln in aller Regel) keine Täuschung des Fiskus oder von Dritten beabsichtigt wird. Gerichtsentscheide zu dieser Frage bestehen soweit ersichtlich noch nicht; aber Urkundspersonen und Vertragsparteien riskieren, dass die Grundbuchverwalter und die Gerichte künftig in Anlehnung an das Urteil 5A.33/2006 vom

effekt, der leicht die Selbsteinschätzung der wirtschaftlichen Potenz verschleiern könne.

- 38 BGE 78 II 221 E. 1c S. 225; zustimmend BK-GIGER (FN 35), Art. 216 OR N 251; ähnlich WIEGAND/BRUNNER (FN 25), 7: "Der Preis muss im Vertrag genau und richtig bestimmt sein." (Hervorhebung hinzugefügt). HONSELL, OR BT (FN 24), 162 f. lässt demgegenüber die Bestimmbarkeit des Kaufpreises genügen. Die von ihm angegebene Bundesgerichtsentscheide (BGE 106 II 146; 103 II 110; 95 II 309) haben allerdings nicht die Bestimmbarkeit des Kaufpreises, sondern die Bestimmbarkeit des Grundstückes zum Gegenstand. Ähnlich wie HONSELL auch SCHMID, Öffentliche Beurkundung (FN 15), Rz. 340, und REY, Sachenrecht (FN 32), N 1403.
- Siehe zu den sich aus der Frage der Bestimmtheit oder blossen Bestimmbarkeit des Kaufpreises ergebenden Problemen bei Steuerüberwälzungsklauseln hinten Ziff. 3 lit. b bei FN 50 ff.
- 39 BGE 87 II 28 E. 4c S. 33 f.; BK-SCHMIDLIN (FN 35), Art. 11 OR N 21; LEUENBERGER, Grundstückkaufvertrag (FN 13), 39 N 23.
- 40 BGE 82 II 550 E. 3 S. 553; BK-MEIER-HAYOZ (FN 32), Art. 657 ZGB N 2; vgl. bereits auch BGE 39 II 224 S. 226 betreffend Vorvertrag (Art. 22 Abs. 1 und Art. 216 Abs. 2 OR).
- 41 Vgl. zu diesem Problem etwa ALFRED KOLLER, Vom Formmangel und seinen Folgen, in: ALFRED KOLLER (Hrsg.), Der Grundstückkauf, 2. A., Bern 2001, 77 ff., spez. 95 ff. N 38 ff. m.w.Nw.
- 42 So auch A. KOLLER, Formmangel (FN 41), 97 f. N 43; unklar DERS., OR AT (FN 36), § 12 N 106.
- 43 Art. 656 Abs. 2 ZGB. Für diese Lösung A. KOLLER, Formmangel (FN 41), 97 f. N 43; andeutungsweise wohl auch BK-GIGER (FN 35), Art. 216 OR N 447 in fine.
- 44 Vgl. vorne Ziff. 1.
- 45 Vgl. vorne FN 13.

24. April 2007 so entscheiden werden. Zumindest bei hohen Steuerbeträgen, wie sie bei der Grundstückgewinnsteuer zur Diskussion stehen, wäre dies auch sachgerecht, denn nur mit einer klaren Beurkundung im Zusammenhang mit der ganzen Preisbestimmung besteht die Gewähr, dass dem Käufer die Tragweite der von ihm übernommenen Pflichten bei Vertragsabschluss genügend bewusst wird. Ob bei im Verhältnis zum eigentlichen Kaufpreis relativ kleinen Steuerbeträgen, wie dies in der Regel bei Handänderungssteuern der Fall sein wird, eine Ausnahme angebracht sein könnte, sei hier dahingestellt. *Der vorsichtige Notar sollte auf jeden Fall auch eine solche Steuerüberwälzungsklausel in der öffentlichen Urkunde unmittelbar bei der Preisbestimmung miterwähnen.*

b) Welchen Anforderungen an die "Bestimmtheit" haben Steuerüberwälzungsklauseln zu genügen?

Dies allein wird möglicherweise aber noch nicht genügen. *Denn fraglich ist im Weiteren, wie der Einbezug einer Steuerüberwälzungsklausel in die Preisbestimmungsregelung genau erfolgen soll.* Der exakte Steuerbetrag ist im Zeitpunkt des Vertragsschlusses mangels einer Veranlagungsverfügung formell noch nicht bekannt. Insbesondere bei der Grundstückgewinnsteuer lässt er sich zu diesem Zeitpunkt auch oft kaum verlässlich oder zumindest nicht genau vorausbestimmen, da die Ermittlung des steuerbaren Gewinns ausserordentlich kompliziert sein kann (z.B. wegen der Berücksichtigung wertvermehrender Investitionen als Anlagekosten nach grösseren Renovationen, wegen dem Vorliegen von latenten Steuerlasten infolge früherer Steueraufschubstatbestände⁴⁶ oder wegen einer Verlustverrechnung bei einer interkantonal tätigen Unternehmung⁴⁷). Ob dem Klarheitsgebot Genüge getan ist, wenn bloss die Steuerüberwälzungsvereinbarung als solche (bei der Preisbestimmung) aufgeführt wird, ist zweifelhaft: Dem Käufer kann nicht einmal die Grössenordnung der von ihm zu erbringenden (zusätzlichen) Leistung bewusst gemacht werden. Darüber hinaus wird in der Lehre geltend gemacht, *der Kaufpreis müsse sich aus der öffentlichen Urkunde selber ergeben*; es reiche nicht aus, wenn er sich aus anderen Dokumenten bestimmen lasse⁴⁸. Das Bundesgericht seinerseits hat in einem früheren Entscheid – wie erwähnt – beim Preis eine Rahmenangabe nicht genügen lassen, sondern einen in der öffentlichen Urkunde aufzuführenden bestimmten Betrag verlangt⁴⁹.

Zum Teil wird in der Literatur immerhin der Standpunkt vertreten, die *Bestimmbarkeit des Kaufpreises* genüge⁵⁰, allerdings nur ausnahmsweise, wenn im Zeitpunkt der Vornahme der Beurkundung der Preis noch nicht feststehe, sondern erst später noch bestimmt werden müsse⁵¹. Die Leistungen müssten *so vollständig und genau angegeben werden, wie sie im Zeitpunkt der Beurkundung bereits vereinbart*, d.h. von den Parteien bestimmt seien⁵². Umfasse der Parteiwille nur einen *ungefähren Preis* oder eine Preisberechnungsformel, beispielsweise einen Quadratmeterpreis für eine noch

zu vermessende Fläche, so sei der ungefähre Preis als solcher oder die Preisberechnungsformel zu beurkunden; nicht die Beurkundung eines "genauen Preises", sondern die genaue Beurkundung des bei den Parteien bei Vertragsschluss vorhandenen Wissens und Willens sei erforderlich⁵³. Was das im Einzelnen für die "Genauigkeit" der Beurkundung des Kaufpreises heisst, wird indessen nicht näher ausgeführt. Zwar hat auch das Bundesgericht in einem Urteil die bloss Bestimmbarkeit des Preises nach Art. 184 Abs. 3 OR im Rahmen einer öffentlichen Beurkundung nicht generell ausgeschlossen; gleichzeitig hat es aber ausgeführt, von Bestimmbarkeit könne nur die Rede sein, *wenn alle zur Bestimmung des Kaufpreises notwendigen Faktoren aus der Urkunde selbst ermittelt werden könnten und es dazu des Beizuges anderer Beweismittel nicht bedürfe*⁵⁴.

Unter diesen Umständen muss damit gerechnet werden, dass der bloss Hinweis in der öffentlichen Urkunde, der Käufer übernehme die Grundstückgewinnsteuer, privatrechtlich auch dann nicht genügen wird, wenn die entsprechende Klausel auf dem Dokument unmittelbar bei der Preisbestimmung platziert wird. Verlangt man allerdings beurkundungstechnisch die genaue Angabe des zu übernehmenden Steuerbetrages, so sind Steuerüberwälzungsklauseln jedenfalls bei der Grundstückgewinnsteuer faktisch unmöglich. Zu überlegen wäre daher, ob wenigstens *die Angabe der ungefähren Grössenordnung der zu entrichtenden Steuer bei der Preisbestimmung* hinreichend ist. Die Grössenordnung dieser Steuer kann die Urkundsperson vor Vertragsschluss in vielen Fällen mittels einer Anfrage bei

46 Siehe zu den mit Steueraufschubstatbeständen verbundenen praktischen Problemen bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer mit latenten Steuerlasten, eventuellen latenten Steuerlasten, Steuerlastobjektwechseln und Steuerlastsubjektwechseln etwa LOUIS BOCHUD, Notar und Steuern, ZBGR 1995, 1 ff., spez. 6 f.; THOMAS KOLLER, Steuerrechtsbezogene Nebenpflichten im Privatrecht, ZSR 1993 I 157 ff., spez. 172 ff.

47 Vgl. dazu BGE 132 I 220 und 131 I 249 sowie zum letzteren Entscheid JOACHIM WYSSMANN, Besteuerung von Veräusserungsgewinnen auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Bauunternehmen im interkantonalen Verhältnis, ASA 73, 755 ff., und URS BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ZBJV 2006, 185 ff., spez. 218 ff.

48 LEUENBERGER, Grundstückkaufvertrag (FN 13), 61 f. N 88; vgl. auch BGE 84 IV 163 E. 1b S. 165 und dazu sogleich im Text.

49 BGE 78 II 221 E. 1c S. 225; vgl. vorne FN 38.

50 HONSELL, OR BT (FN 24), 162 (siehe dazu die vorne in FN 38 geäusserte Kritik); SCHMID, Öffentliche Beurkundung (FN 15), Rz. 340; REY, Sachenrecht (FN 32), N 1403.

51 BK-MEIER-HAYOZ (FN 32), Art. 657 ZGB N 84 m.Nw.

52 BRÜCKNER, Beurkundungsrecht (FN 15), Rz. 2542.

53 BRÜCKNER, Beurkundungsrecht (FN 15), Rz. 2544.

54 BGE 84 IV 163 E. 1b S. 165; SCHMID, Öffentliche Beurkundung (FN 15), Rz. 340.

der zuständigen Steuerbehörde in Erfahrung bringen⁵⁵. Dies wirft dann allerdings sofort die Frage auf, wie stark die später effektiv geschuldete Steuer von dem im Vertrag als Grössenordnung genannten Betrag abweichen darf, ohne dass der Vertrag formnichtig wird. Da die Steuerbehörden die Auskunft nur unverbindlich und bloss gestützt auf (vorerst oft unvollständige) Angaben des potentiellen Verkäufers erteilen, kann der später im Veranlagungsverfahren verbindlich festgesetzte Steuerbetrag ganz beträchtlich höher (oder tiefer) ausfallen. Dem Käufer, der sich – überrascht von der Höhe der von ihm zu übernehmenden Grundstücksgewinnsteuer – auf einen Formmangel beruft, wird man denn auch nicht ohne weiteres Rechtsmissbrauch vorwerfen können, selbst wenn er den Kaufpreis i.e.S. freiwillig bezahlt hat und der Verkäufer den Eigentumsübergang im Grundbuch eintragen liess. Die Frage der Formnichtigkeit kann in einem solchen Fall daher auch nach dem (teilweisen) Vollzug des Geschäfts praktisch relevant werden.

4. Schlussfolgerung

Vorsichtige Urkundspersonen und Vertragsparteien sollten bei dieser unsicheren Sachlage zumindest auf die Grundstücksgewinnsteuer betreffende Steuerüberwälzungsklauseln verzichten. Sachlich wäre dies kein "Verlust". Solche Klauseln sind – das kann nicht stark genug betont werden – jedenfalls für im Liegenschaftenhandel nicht erfahrene Käufer *schlicht nicht transparent genug*.

Erschwerend kommen zwei weitere Gesichtspunkte hinzu: Zum einen hat der Käufer im Veranlagungsverfahren keine Parteistellung und ist daher darauf angewiesen, dass der Verkäufer gegenüber den Steuerbehörden gleichsam treuhänderisch für ihn seine Interessen an einem möglichst tiefen Steuerbetrag wahr (z.B. indem er alle Unterlagen beibringt, um wertvermehrende Investitionen nachzuweisen, alle sinnvollen Rechtsmittel ausschöpft etc.). Da der Verkäufer in einer solchen Situation letztlich kein eigenes Interesse an einer niedrigen Steuerveranlagung hat, sind die Grundstücksgewinnsteuer betreffende Steuerüberwälzungsklauseln privatrechtlich sehr streitträchtig. Zum anderen wird dem Käufer, der dem Verkäufer die Grundstücksgewinnsteuerlast abnimmt, ein (vertragliches) Recht auf volle Einsicht in alle für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns relevanten Unterlagen des Verkäufers (Baukostenabrechnungen im Zusammenhang mit wertvermehrenden Investitionen; Bilanzen, soweit eine Verrechnung von Verlusten aus einem Geschäftsbetrieb in Frage steht etc.) zustehen. Auch diese Folge der Vereinbarung von Steuerüberwälzungsklauseln kann zu beträchtlichen Streitigkeiten unter den Parteien führen. Solche Klauseln sind somit nicht nur aus den skizzierten beurkundungsrechtlichen Gründen nicht empfehlenswert.

Sinnvoller ist es daher so oder anders, auf die Grundstücksgewinnsteuer betreffende Steuerüberwälzungsklauseln generell zu verzichten und stattdessen den zahlenmässig ausgewiesenen Kaufpreis entsprechend höher anzusetzen. Den Parteien und der Urkundsperson bleiben so unlieb-

same Auseinandersetzungen mit den Steuerbehörden, dem Grundbuchverwalter und in der Regel auch untereinander erspart.

- 55 Dies muss der Notar in der Regel auch dann tun, wenn keine Steuerüberwälzungsklausel in den Vertrag aufgenommen wird. Denn im Grundstückkaufvertrag muss ein genügender Schutz des Käufers für den Fall vorgesehen werden, dass der Verkäufer die Grundstücksgewinnsteuer nicht zahlt und der Fiskus von dem ihm nach kantonalem Recht in der Regel zustehenden gesetzlichen Pfandrecht Gebrauch macht (vgl. dazu einlässlich THOMAS KOLLER, Gesetzliche Grundpfandrechte zur Sicherung von Steuerforderungen – Probleme für Grundstückskäufer und Banken, in: WOLFGANG WIEGAND [Hrsg.], Theorie und Praxis der Grundpfandrechte, Berner Bankrechtstag, Band 3, Bern 1996, 33 ff., spez. 44 ff.).
Zu den Steuerpfandrechten im Allgemeinen neuerdings einlässlich PETER STÄHLI, Das Steuergrundpfandrecht, unter besonderer Berücksichtigung des bernischen Rechtes, Diss. Bern 2006.

Dans son arrêt 5A.33/2006 du 24 avril 2007, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la *clarté de l'authentification du prix de vente dans les contrats de vente immobilière*. Dans le cas d'espèce, le prix de vente de fr. 850 000.– a été fixé sous chiffre 1 de l'acte officiel de vente. Conformément au chiffre 7 figurant sur la page suivante de l'acte, les acquéreurs se sont engagés en sus à payer fr. 500 000.– pour liquider une cédula hypothécaire au porteur. Tant les instances cantonales que le Tribunal fédéral ont considéré le contrat de vente comme formellement nul, car le prix de vente était en réalité de fr. 1 350 000.–, alors que l'acte officiel ne portait mention que d'un montant de fr. 850 000.–. L'indication de prix figurant dans l'acte de vente contrevenait ainsi à *l'obligation de vérité et au principe de la déclaration obligatoire*.

Cet arrêt devrait avoir d'importantes répercussions au niveau de l'authentification *des clauses de transfert d'impôt, de telles clauses influant sur la nature synallagmatique d'un contrat*. Ainsi, l'acquéreur qui prend en charge l'impôt sur le gain immobilier afin d'acquérir l'immeuble fournit une prestation supplémentaire. C'est la raison pour laquelle, dans l'acte de vente, une clause de transfert d'impôt doit figurer avec la clause fixant le prix de vente. Toutefois, il n'est guère possible d'évaluer à quelles exigences la "précision" quantitative d'une clause de transfert d'impôt doit satisfaire. Par souci de prudence, il convient donc de dissuader les notaires et les parties contractantes d'adopter de telles clauses dans les contrats de vente immobilière.

(trad. LT LAWTANK, Fribourg)