

BGE 150 II 20

Bundesgericht (BGE), 2024-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_150 II 20](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_150%20II%20)

FR: ATF 150 II 20

IT: DTF 150 II 20

Regeste

Regeste Art. 712I ZGB; Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; steuerliche Behandlung des Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften und der Anteile daran. Zivil- und steuerrechtlicher Charakter des Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft und der Einlagen der Stockwerkeigentümer (E. 4.3-4.5). Eine Zahlung des Erwerbers an den Veräusserer einer Stockwerkeinheit für den Anteil am Erneuerungsfonds ist kein "Einkauf" in den Erneuerungsfonds; sie kann einer Einlage in den Erneuerungsfonds nicht gleichgestellt werden und ist steuerlich nicht abzugsfähig (E. 4.6).

Erwägungen

E. 3.1

Die Vorinstanz hat den Betrag, den der Beschwerdeführer nach seinen Angaben dem Verkäufer der Stockwerkeinheit für den Anteil am Erneuerungsfonds bezahlt hatte, nicht als Liegenschaftskosten gemäss Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zum Abzug zugelassen. Sie hat sich dabei namentlich auf Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der Verordnung der ESTV vom 24. August 1992 über die abziehbaren BGE 150 II 20 S. 22 Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) berufen und erwogen, dass diese Regelung den sachenrechtlich bedingten Eigenheiten des Erneuerungsfonds Rechnung trage. Demgegenüber habe es sich bei der streitgegenständlichen Zahlung offensichtlich um einen Teil des Veräusserungsgeschäfts ohne jeglichen Bezug zu Liegenschaftsunterhalt gehandelt.

E. 3.2

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die ESTV-Liegenschaftskostenverordnung lückenhaft sei, und ersucht das Bundesgericht, die von ihm identifizierte Lücke dahingehend zu füllen, dass "Einkäufe" in den Erneuerungsfonds - d.h. der Erwerb einer Quote des Erneuerungsfonds - gleich wie Einlagen behandelt und ebenfalls zum Abzug zugelassen werden.

E. 4.1

Aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 148 II 378 E. 3.1; BGE 146 II 6 E. 4.1; BGE 139 II 363 E. 2.1 mit zahlreichen Hinweisen). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG die Unterhaltskosten, die Kosten der

Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden, wobei der Steuerpflichtige nach Art. 32 Abs. 4 DBG anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen kann.

E. 4.2

Der Bundesrat hat den Abzug von Liegenschaftskosten auf Verordnungsstufe näher geregelt. Die Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung 2018; SR 642.116; in Kraft seit dem 1. Januar 2020) ist vorliegend zeitlich noch nicht anwendbar; einschlägig ist also die Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung 1992; AS 1992 1792). Der Abzug von Liegenschaftskosten nach DBG und der bundesrätlichen Verordnung wird zudem durch die bereits erwähnte BGE 150 II 20 S. 23 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung weiter konkretisiert. Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung bezeichnet Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds (Art. 712l ZGB) von Stockwerkeigentumsgemeinschaften als abziehbare Unterhaltskosten, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden.

E. 4.3

Der Erneuerungsfonds ist ein durch einmalige oder periodische Beiträge der Stockwerkeigentümer geäuftetes, zweckgebundenes Sondervermögen, welches die Ausführung künftiger Unterhalts- und Erneuerungsarbeiten erleichtern soll. Er ist Bestandteil des Verwaltungsvermögens der Stockwerkeigentümergeinschaft als Verwaltungsgemeinschaft, welche von Gesetzes wegen zivilrechtlich dahingehend verselbständigt ist, dass ihr insofern die Handlungsfähigkeit sowie im Verfahren die Partei- und Prozessfähigkeit zukommt, als sie im Zusammenhang mit der Verwaltungstätigkeit in eigenem Namen klagen und beklagt werden kann (Urteil 5A_972/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 7.2.6.1). Die materielle Rechtszuständigkeit (Eigentum an Sachen bzw. Inhaberschaft an Rechten) am Fondsvermögen bleibt indes, bedingt durch die sachenrechtliche Struktur des Stockwerkeigentums, bei den einzelnen Stockwerkeigentümern (BGE 125 II 348 E. 2; GÄUMANN/BÖSCH, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. II, 7. Aufl. 2023, N. 8 der Vorbemerkungen zu Art. 712a-t ZGB; LENA MANZ, Unterhalt und Ersatzneubau im Stockwerkeigentum, 2021, Rz. 401; MEIER-HAYOZ/REY, Berner Kommentar, 1988, N. 49 der Vorbemerkungen zu den Art. 712a-712t ZGB und N. 11 f. zu Art. 712l ZGB ; WERMELINGER, Zürcher Kommentar, 2010, N. 77 zu Art. 712l ZGB). Denn die Stockwerkeigentümergeinschaft ist zwar im Bereich der gemeinschaftlichen Verwaltung (beschränkt) vermögensfähig (Art. 712l Abs. 1 ZGB ; MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 17 zu Art. 712l ZGB ; vgl. BGE 145 III 121 E. 4.3.3, BGE 145 III 8 E. 3.2.1; Urteil 2C_652/2015 / 2C_653/2015 vom 25. August 2016 E. 4.1, in: StE 2016 B 25.6 Nr. 68, ZBGR 100/2019 S. 27 mit Hinweisen auf die Literatur; vgl. auch MIHAELA AMOOS PIGUET, in: Commentaire romand, Code civil, Bd. II, 2016, N. 5 zu Art. 712l ZGB ; GÄUMANN/BÖSCH, a.a.O., N. 4 f. zu Art. 712l ZGB), doch kann sie mangels Rechtspersönlichkeit (BGE 142 III 551 E. 2.2; BGE 125 II 348 E. 2) im Unterschied zur Körperschaft nicht selbständige Vermögensträgerin sein (vgl. HEINZ REY, Strukturen des Stockwerkeigentums, ZSR 99/1980 I S. 263). Die Stockwerkeigentümergeinschaft kann aber über den Erneuerungsfonds im Rahmen

seines BGE 150 II 20 S. 24 Zwecks ähnlich wie ein Eigentümer mit Rechtspersönlichkeit verfügen. Zudem haftet das Verwaltungsvermögen ihren Gläubigern für die Gemeinschaftsschulden (vgl. MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 53 zu Art. 712l ZGB ; WERMELINGER, a.a.O., N. 115 ff. zu Art. 712h ZGB). Den einzelnen Stockwerkeigentümern ist also trotz ihrer materiellen Rechtszuständigkeit die direkte Verfügungsbefugnis über das Verwaltungsvermögen und insbesondere über den Erneuerungsfonds entzogen. Sie können ihren Anteil am Erneuerungsfonds auch nicht separat, sondern nur zusammen mit dem Stockwerkeigentum veräußern, ist die Mitberechtigung am Erneuerungsfonds doch "mit der Rechtsposition als Stockwerkeigentümer und dadurch mit dem rechtlichen Schicksal des im Miteigentum stehenden Grundstücks untrennbar verbunden" (MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 47 zu Art. 712m ZGB ; vgl. Urteil 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1, ZBGR 82/2001 S. 50). Möglich bleibt jedoch die Auflösung des Erneuerungsfonds durch einfachen Mehrheitsbeschluss der Gemeinschaft (Urteil 2C_652/2015 / 2C_653/2015 vom 25. August 2016 E. 4.1, in: StE 2016 B 25.6 Nr. 68, ZBGR 100/2019 S. 27, mit Hinweis auf MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 48 zu Art. 712m ZGB ; MANZ, a.a.O., Rz. 426).

E. 4.4

Im Urteil 2C_652/2015 / 2C_653/2015 vom 25. August 2016 hat das Bundesgericht dafür gehalten, dass aus Sicht des einzelnen Stockwerkeigentümers die Einzahlung eines Vorschusses oder Beitrags in den Erneuerungsfonds eine definitive Ausgabe darstellt (E. 4.2). Ob von einer definitiven Ausgabe des Stockwerkeigentümers ausgegangen werden kann, ist nach dem soeben Ausgeführten jedoch zumindest aus zivilrechtlicher Sicht zweifelhaft. Denn er bleibt am Erneuerungsfonds mitberechtigt, verliert die zivilrechtliche Berechtigung an den eingelegten Mitteln also nicht. Zudem kann er durch die Veräußerung des Stockwerkeigentums auch den Anteil am Erneuerungsfonds realisieren (vgl. LISSI/DINI, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 34 zu Art. 32 DBG). Das Bundesgericht hatte denn auch schon in BGE 125 II 348 E. 4 erwogen, dass die Stockwerkeigentümer ihren Anteil am Ertrag und Vermögen aus dem Erneuerungsfonds zu deklarieren und versteuern haben (bestätigt in Urteil 2P.126/ 1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1, ZBGR 82/2001 S. 50; vgl. zustimmend HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 1 zu Art. 10 DBG ; BGE 150 II 20 S. 25 PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 22 zu Art. 10 DBG).

E. 4.5

Wenn die Stockwerkeigentümer am Erneuerungsfonds anteilig berechtigt bleiben und die Erträge und das Vermögen daraus zu deklarieren und versteuern haben, bedeutet dies allerdings noch nicht, dass Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung gegen das Gesetz verstösst. Die dort vorgesehene Behandlung der Einlagen in den Erneuerungsfonds als Unterhaltskosten kann nämlich auch als Konkretisierung des in Art. 41 Abs. 1 DBG verankerten Periodizitätsprinzips verstanden werden. Dieses besagt, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie anfallen (Urteile 2C_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.3, in: StE 2021 B 25.6 Nr. 80; 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 3.3, in: StE 2021 B

25.6 Nr. 79; 2C_ 285/2020 vom 20. September 2020 E. 5.2, in: StE 2021 B 26.12 Nr. 10, StR 75/2020 S. 936, SVR 2022 IV Nr. 13 S. 42; 2C_687/2018 vom 15. Februar 2019 E. 4.4; vgl. zum Periodizitätsprinzip im Bereich der Unternehmenssteuern BGE 137 II 353 E. 6.4.4). Die Frage, wann Einkünfte (positives Einkommen) und abziehbare Aufwendungen (negatives Einkommen) anfallen, ist gerade im Bereich des Privatvermögens komplex und das Periodizitätsprinzip demgemäss konkretisierungsbedürftig (vgl. zur Periodisierung von Einkünften jüngst BGE 149 II 400 E. 4.2-4.4). Die Regelung von Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung setzt die Einlage in den Erneuerungsfonds in zeitlicher Hinsicht dem definitiven Mittelabfluss gleich. In Anbetracht des Entzugs der Verfügungsbefugnis und der Zweckbindung des Erneuerungsfonds halten gewisse Autoren die Regelung für vertretbar (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 30 zu Art. 32 DBG mit Hinweisen). Sie hat zumindest eine gewisse Einfachheit und Praktikabilität für sich, weil dank ihr die Stockwerkeigentümer und die Steuerbehörden wenigstens die individuellen Anteile an den effektiven Aufwendungen nicht auseinander zu dividieren brauchen. Im Übrigen hatte die ESTV den kantonalen Steuerverwaltungen bereits unter altem Recht empfohlen, die Einlagen in den Erneuerungsfonds umgehend zum Abzug zuzulassen (vgl. Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Waadt vom 11. März 1983 E. 5c, in: StR 39/1984 S. 215, mit Hinweis auf das Kreisschreiben der ESTV vom 17. November 1980; AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 6 zu Art. 32 DBG ; vgl. auch Urteil der BGE 150 II 20 S. 26 Steuerrekurskommission des Kantons Aargau vom 24. Juni 1977 E. 1, in: ZBl 79/ 1978 S. 171).

E. 4.6

Ob diese Vorteile der Regelung ausreichen, um Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der ESTV-Liegenschaftskostenverordnung als gesetzeskonform erscheinen zu lassen, kann hier letztlich offenbleiben. Im Unterschied zu den Steuerpflichtigen im Verfahren 2C_652/2015 / 2C_653/2015 ersucht der Beschwerdeführer nämlich nicht darum, die Unterhaltskosten abziehen zu dürfen, wenn der Erneuerungsfonds die betreffende Aufwendung tätigt. Vielmehr will er als Käufer einer Stockwerkeinheit den Betrag vom steuerbaren Einkommen abziehen können, den er dem Verkäufer für den Anteil am Erneuerungsfonds bezahlt hat. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers lässt sich eine solche Zahlung jedoch von vornherein nicht mit Unterhaltskosten gleichsetzen. Sie ist das Entgelt, das der Käufer dem Verkäufer für die Veräusserung beweglichen Vermögens in Form des Anteils am Erneuerungsfonds bezahlt (vgl. Urteil 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000 E. 3a/bb, in: StE 2000 A 24.35 Nr. 1, ZBGR 82/2001 S. 50), fliesst nicht dem Erneuerungsfonds zu und wird zu keinem Zeitpunkt für den Unterhalt des Grundstücks verwendet. Es kann offensichtlich keine Rede davon sein, dass sich der Käufer der Stockwerkeinheit mit einer solchen Zahlung in den Erneuerungsfonds "einkauft", wie der Beschwerdeführer meint, weil der Begriff des Einkaufs eine Leistung zugunsten des Fonds impliziert (vgl. zu diesem Begriff im Recht der beruflichen Vorsorge [im Kontext von Art. 79b BVG] BGE 142 V 169 E. 2.2; BGE 142 II 399 E. 3.3.4).

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