

BGer 2P.126/1998 vom 27. Januar 2000

Bundesgericht, 2000-01-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.126_1998

FR: TF 2P.126/1998 du 27 janvier 2000

IT: TF 2P.126/1998 del 27 gennaio 2000

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen sind steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

E. 2

Den juristischen Personen gleichgestellt sind die Anlagefonds mit Grundeigentum sowie die Stockwerkeigentümergeinschaft für das ihr gehörende Vermögen und dessen Ertrag.

E. 3

Das Bundesgericht hatte sich bislang nicht mit der Frage zu befassen, in welchem Kanton bei Stockwerkeigentum der Erneuerungsfonds bzw. ein Anteil hieraus sowie dessen Ertrag steuerbar sind. a) aa) Nach ständiger Rechtsprechung unterliegen das Grundeigentum und der daraus fliessende Ertrag der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache (BGE 119 Ia 46 E. 3 S. 48; 116 Ia 127 E. 2b S. 130; 111 Ia 120 E. 2a S. 123). Das Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons ist ein Ausfluss der Gebietshoheit (Locher, a.a.O., § 7, I A, 1 Nr. 12). Das Grundeigentum als einziges der Gebietshoheit unentziehbar unterliegendes Gut soll dem Träger dieser Gebietshoheit zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten sein (BGE 111 Ia 120 E. 2a S. 123). Primär ist vom zivilrechtlichen Begriff des Grundeigentums auszugehen (Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl. 1993, § 9 Ziff. 6). Das Stockwerkeigentum zählt gemäss Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 in Verbindung mit Art. 712a Abs. 1 ZGB zum Grundeigentum, weshalb es der Steuerhoheit des Belegenheitskantons unterliegt (vgl. BGE 95 I 26 E. 2-4 S. 29 ff.). Die Bestandteile (Art. 642 ZGB) und die Zugehör (Art. 644 f. ZGB) werden steuerrechtlich dem Grundstück zugerechnet (Locher, a.a.O., § 7, I A, 2 Nr. 1-7). bb) Eine Erstreckung dieser Regel auf den Erneuerungsfonds und dessen Erträge scheidet aus. Zwar ist die Mitberechtigung am Erneuerungsfonds mit der Rechtsposition als Stockwerkeigentümer und dadurch mit dem rechtlichen Schicksal des Grundstücks untrennbar verbunden; der Stockwerkeigentümer kann nicht selbständig über seinen Anteil verfügen oder diesen zurückfordern; genauso wenig kann er die Auflösung des Fonds verlangen; ein Erwerber der Stockwerkeinheit tritt eo ipso in die Rechte und Pflichten des Veräusserers auch bezüglich des Erneuerungsfonds ein (Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., N. 47 zu Art. 712m ZGB). Allerdings ist der Erneuerungsfonds gesetzlich nicht vorgeschrieben. Wie er im Reglement oder durch einfachen Mehrheitsbeschluss der Stockwerkeigentümersammlung geschaffen werden kann, ist er grundsätzlich durch einen ebensolchen Beschluss auflösbar (Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., N.

48 zu Art. 712m; Patrick Bloch, a.a.O., S. 52). In einem solchen Fall wäre das Guthaben anteilmässig zwischen den Stockwerkeigentümern aufzuteilen, ohne dass dies Auswirkungen auf das Grundstück hätte. Beim Fonds handelt es sich weder um einen Bestandteil noch um eine Zugehör im Sinne der Art. 642 Abs. 2 und Art. 644 Abs. 2 ZGB, da ihm dafür schon die Eigenschaft der körperlichen bzw. beweglichen Sache fehlt. Vielmehr stellt es einen nichtliegenschaftlichen Wert dar (Andreas von Albertini, Die steuerliche Behandlung des Erneuerungsfonds im Kanton Zürich, in: Stockwerkeigentum 1975, 2 S. 23 ff., insbes. S. 27; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Aufl. 1983, N. 24 zu § 164 StG). Auch wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein enger Zusammenhang mit den Stockwerkeigentumseinheiten als solchen bestehen mag, ist eine Ausweitung der Steuerhoheit des Kantons der belegen Sache nicht statthaft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist im Doppelbesteuerungsrecht grundsätzlich nur zulässig, wenn eine Steuerumgehung vorliegt oder die Kollisionsnorm selbst wirtschaftliche Begriffe verwendet (ASA 62 S. 726 E. 3 mit Hinweisen). Beides ist vorliegend nicht der Fall. Somit richtet sich die Besteuerung des Erneuerungsfonds und von dessen Ertrag nicht nach den für das unbewegliche Vermögen geltenden Kriterien. Dies steht im Einklang mit der Praxis bei der Verrechnungssteuer: Gemäss Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642. 21) erhebt der Bund diese Steuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen. Auch dort wird der Erneuerungsfonds nicht zum unbeweglichen, sondern zum beweglichen Kapitalvermögen gezählt, weshalb die Erträge auf dem Fonds regelmässig der Verrechnungssteuerpflicht unterliegen (vgl. BGE 125 II 348 E. 5b S. 354).

b) Nach den vom Bundesgericht zum Doppelbesteuerungsrecht aufgestellten Regeln werden das bewegliche Vermögen und dessen Ertrag am Hauptsteuerdomizil des Eigentümers bzw. Nutzniessers besteuert; davon wird bei Geschäftsvermögen teilweise abgewichen (vgl. Locher, a.a.O., § 6, I A und § 8). Angesichts der Rechtsnatur der Stockwerkeigentümergeinschaft und des Erneuerungsfonds (siehe E. 2b) ist zu prüfen, inwieweit die für andere Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit aufgestellten Kollisionsregeln entsprechend zum Zuge kommen.

aa) Vermögen und Ertrag der kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaft sowie der einfachen oder stillen Gesellschaft sind unabhängig davon, ob die beteiligten Kantone die Gesellschaft als solche oder die einzelnen Gesellschafter als Steuersubjekte behandelt, am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar (Locher, a.a.O., § 8, IV A, 1 Nr. 5). Kaufmännische Gesellschaften betreiben ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (Art. 552 Abs. 1 und Art. 594 Abs. 1 OR). Beteiligungen samt Ertrag an nichtkaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, deren Tätigkeit sich in der blossen Vermögensverwaltung erschöpft und die keine ständigen körperlichen, der Geschäftstätigkeit dienenden Anlagen und Einrichtungen am Gesellschaftssitz haben, sind am Hauptsteuerdomizil der Gesellschafter steuerbar (BGE 98 Ia 212 E. 3 S. 217 ff., Höhn, a.a.O., § 11 Ziff. 11, § 13 Ziff. 18 und 19 mit Fussnote 39). Das gleiche gilt für die einfachen und die stillen Gesellschaften, die über keine dauernden äusseren Einrichtungen verfügen (Höhn, a.a.O., § 13 Ziff. 31).

bb) Stockwerkeigentum ist besonders ausgestaltetes Miteigentum an einem Grundstück, das dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und auszubauen (Art. 712a Abs. 1 ZGB). Die Stockwerkeigentümer bilden in ihrer Gesamtheit die Stockwerkeigentümergeinschaft. Diese Rechtsgemeinschaft des Sachenrechts ist zwar

zur Wahrung der Interessen der Stockwerkeigentümer aufgestellt (vgl. auch BGE 111 II 330 E. 7 S. 338 f.), sie entsteht aber kraft gesetzlicher Anordnung und ist nicht zur Verfolgung eines gemeinsamen Zweckes bestimmt. Darin unterscheidet sich die Stockwerkeigentümergeinschaft von den Gesellschaften des Handelsrechts und namentlich der Kollektivgesellschaft (Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., N. 50 der Vorbem. zu den Art. 712a ff.; Werner von Steiger, Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/1, 1976, S. 235, 332). Die Funktion der Stockwerkeigentümergeinschaft besteht darin, das gemeinsame Grundstück zu nutzen und zu verwalten und dessen Wert zu erhalten; darin erschöpft sie sich auch (BGE 125 II 348 E. 2 S. 350). In diesem Rahmen erwirbt sie im eigenen Namen das sich aus der Verwaltungstätigkeit ergebende Vermögen. Dazu zählt auch der Erneuerungsfonds. Die einzelnen Stockwerkeigentümer bleiben aber zivilrechtlich weiterhin gesamthänderische Eigentümer der in den Erneuerungsfonds eingebrachten Mittel (vgl. Art. 544 Abs. 1 OR und obige E. 2b). Diese sind auf einem besonderen Konto der Gemeinschaft einzuzahlen (Meier-Hayoz/Rey, a.a.O. N. 57 zu Art. 712s ZGB). Der Zweck des Erneuerungsfonds besteht darin, zu verhindern, dass kostspielige Reparaturen die Stockwerkeigentümer erst im Zeitpunkt ihrer Ausführung erheblich belasten und dass die Ersteigentümer fast keine, die Rechtsnachfolger wegen der regelmässig in späteren Jahren anfallenden Erneuerungsarbeiten recht hohe Beträge leisten müssen. Damit soll auch vermieden werden, dass gewisse Stockwerkeigentümer sich aufgrund fehlender Mittel wichtigen Arbeiten entgegenstellen (vgl. Patrick Bloch, a.a.O., S. 19-21). Dagegen dient der Fonds nicht zur Bestreitung der laufenden Verwaltungskosten (Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., N. 44 zu Art. 712m ZGB). Die im Fonds gebundenen Mittel sind nach den Grundsätzen einer sorgfältigen Verwaltung ertragbringend anzulegen (Hans-Peter Friedrich, a.a.O.). Mehr als an der Höhe des Ertrags liegt dabei aber an der Sicherheit der Anlage (vgl. Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., N. 56 zu Art. 712s ZGB). Gerade in Bezug auf den Erneuerungsfonds beschränkt sich die Tätigkeit der Gemeinschaft somit auf die Vermögensverwaltung. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt die Verwaltung eines gemeinsamen Vermögens selbst dann nicht als kaufmännisches Gewerbe, wenn das Vermögen beträchtlich ist und die Geschäftsführung über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinausgeht. Dabei bleibt es, auch wenn diese Verwaltung einen stark spekulativen und sogar bankähnlichen Charakter annähme, solange kein eigentlicher Kundenverkehr vorhanden ist (BGE 98 Ia 212 E. 2 S. 217). Im Hinblick darauf ist die Stockwerkeigentümergeinschaft bezüglich des Erneuerungsfonds wie eine nichtkaufmännische Personengesamtheit zu behandeln. Zu einem anderen Ergebnis führt auch nicht, dass einige Kantone den Stockwerkeigentümern den steuerrechtlichen Abzug der in den Fonds gezahlten Beträge als Unterhaltsaufwendung erlaubt, obwohl diese nicht sogleich für Reparaturarbeiten verwendet werden. Unter anderem angesichts der dabei bestehenden uneinheitlichen Praxis der Kantone bleibt die sachenrechtliche Zuordnung entscheidend. Demnach ist das Vermögen am Erneuerungsfonds bzw. der Anteil daran und dessen Ertrag am Hauptsteuerdomizil der Stockwerkeigentümer steuerbar. Bei diesem Ergebnis besteht Übereinstimmung sowohl mit dem Recht der Verrechnungssteuer (siehe E. 3a/bb) als auch mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642. 14). c) Damit liegt eine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Die Veranlagungsverfügung der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden vom 10. Dezember 1997 ist nach dem Gesagten aufzuheben. Lausanne, 27. Januar 2000

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