[AZA 0/4]
2P.126/1998/sch

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****
27. Januar 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hartmann, Hungerbühler, R. Müller, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Merz.

In Sachen
A.X._____ und B.X_____,
Beschwerdeführer, beide vertreten durch Burckhardt Treuhand AG,
Scheideggstrasse 73, Postfach, Zürich,

gegen
Kanton Aargau, vertreten durch das Kantonale Steueramt,
Kanton Graubünden, vertreten durch die Kantonale Steuerverwaltung,

betreffend
Art. 46 Abs. 2 aBV
(Steuerrechnung 1997), hat sich ergeben:

A.- Das Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG/GR) regelt in Art. 6 ff. die Steuern der natürlichen Personen und in Art. 74 ff. diejenigen der juristischen Personen. Unter dem Titel "Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit" bestimmt Art. 11 Abs. 3 StG/GR, dass das einer Stockwerkeigentümergemeinschaft als solcher gehörende Vermögen und dessen Ertrag, insbesondere der Erneuerungsfonds, als Ganzes nach den für juristische Personen geltenden Regeln besteuert werden. Art. 74 StG/GR handelt von der unbeschränkten Steuerpflicht und lautet wie folgt:
1 Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen sind steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.
2 Den juristischen Personen gleichgestellt sind die Anlagefonds mit Grundeigentum sowie die Stockwerkeigentümergemeinschaft für das ihr gehörende Vermögen und dessen Ertrag.
3 Ausländische juristische Personen sowie die nach Artikel 11
Absatz 4 steuerpflichtigen ausländischen Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten werden jenen inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich und tatsächlich am ähnlichsten sind.

B.- Die Eheleute X._____ haben Wohnsitz in O._____, Kanton Aargau. Der Ehemann ist seit 1. Oktober 1984 Eigentümer einer Stockwerkeinheit (3-Zimmer-Wohnung) im Kanton Graubünden. Für diese besteht eine auf den Vermögens- und Eigenmietwert beschränkte Steuerpflicht im Kanton Graubünden. Ausserdem besteuerte die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden mit Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 1997 gestützt auf Art. 74 Abs. 2 StG/GR die Stockwerkeigentümergemeinschaft für den Erneuerungsfonds (Kapital- und Gewinnsteuer, Zuschlag für Finanzausgleich, Kultussteuer).

C.- Mit Verfügung vom 11. März 1998 hat die Steuerkommission O._____/AG die Eheleute X._____ für die ordentlichen Steuern 1997/98 definitiv veranlagt. Dabei wurde der quotenmässige Anteil des Ehemannes am Vermögen und Ertrag des Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergemeinschaft mitbesteuert.
Im Anschluss hieran haben die Eheleute X._____ am 7. April 1998 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung gegen die Verfügungen vom 10. Dezember 1997 und 11. März 1998 erhoben.
Aus den Erwägungen:
2.- a) Eine gegen Art. 46 Abs. 2 aBV (vgl. Art. 127 Abs. 3 der neuen Bundesverfassung, nBV) verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche

Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 125 I 54 E. 1b S. 55 f.). Ausserdem hat das Bundesgericht aus Art. 46 Abs. 2 aBV abgeleitet, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten darf, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 116 Ia 127 E. 2a S. 130, mit Hinweisen).

b) Eine Doppelbesteuerung setzt damit in der Regel voraus, dass ein- und derselbe Steuerpflichtige von einer mehrfachen Belastung betroffen wird. Von diesem Erfordernis der Identität des Steuersubjektes kann abgesehen werden, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind. Eine solche besondere Beziehung erblickte das Bundesgericht bei der Nutzniessung zwischen Nutzniesser und Eigentümer, bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter sowie zwischen der Stiftung und dem Stifter (vgl. BGE 121 I 150 E. 1c S. 152, mit Hinweisen).
Eine derart enge Verbundenheit ist auch vorliegend gegeben. Zwar erwirbt eine Stockwerkeigentümergemeinschaft nach aussen hin formell die in den Erneuerungsfonds gezahlten Beträge unter eigenem Namen. Der Beschwerdeführer ist indes nicht nur Mitglied dieser Gemeinschaft; es kommt hinzu, dass an den in den Fonds eingebrachten Mitteln zivilrechtlich Miteigentum aller Stockwerkeigentümer besteht (vgl. BGE 125 II 348 E. 2 S. 351; BBl 1962 II 1518; Patrick Bloch, Le fonds de rénovation dans la propriété par étages, Diss. Lausanne 1988, S. 28; Hans-Peter Friedrich, Das Stockwerkeigentum, 2. Aufl. 1972, § 20 N. 4; Meier-Hayoz/Rey, Berner Kommentar, N. 49 der Vorbem. zu Art. 712a ff. ZGB und N. 11 zu Art. 712l ZGB; in N. 47 zu Art. 712m ZGB spricht der Berner Kommentar von einer dem Miteigentum entsprechenden Berechtigung). Die Stockwerkeigentümergemeinschaft ist keine juristische Person (BGE 125 II 348 E. 2 S. 350). Sie weist wohl von Gesetzes wegen gewisse körperschaftliche Züge auf, die zudem im Bereich der gemeinschaftlichen Verwaltung durch eine beschränkte Vermögens- und Handlungsfähigkeit mit entsprechender Prozess- und Betreibungsfähigkeit ergänzt werden (vgl. Art. 712l ZGB), sie erlangt deswegen jedoch noch keine
Rechtspersönlichkeit (BGE 125 II 348 E. 2 S. 350). Insoweit ist die Stockwerkeigentümergemeinschaft mit der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft vergleichbar. Diese sind ebenfalls keine juristischen Personen, sondern Personengesamtheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit (BGE 95 II 547 E. 2 S. 549 f.; 116 II 651 E. 2 S. 652), welche trotzdem in gewisser Hinsicht wie eine juristische Person behandelt werden, indem ihnen im Aussenverhältnis Handlungs-, Prozess- und Betreibungsfähigkeit zugesprochen werden (Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Aufl. 1998, § 1 N. 10, § 2 N. 59, § 13 N. 18 ff.; § 14 N. 15). Auch bei ihnen besteht ein Sondervermögen, das von den Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter losgelöst ist; nach aussen hin erscheint die Gesellschaft an diesem Sondervermögen als berechtigt (vgl. Art. 562 und 602 OR). Dieses steht aber in Wirklichkeit doch nicht der Gesellschaft als solcher zu, sondern den Gesellschaftern zu gesamter Hand (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 13 N. 19 und § 14 N. 15 f.; Roland Ruedin, Droit des sociétés, 1999, S. 143, N. 724).
Der Kanton Graubünden besteuert zwar den gesamten Erneuerungsfonds samt Ertrag, während der Kanton Aargau nur den auf die Beschwerdeführer entfallenden Anteil daran erfasst. Auf die Beschwerdeführer bezogen wird aber der gleiche Vermögensbestandteil mit dem gleichen daraus erzielten Ertrag in beiden Kantonen besteuert. Damit kommt es zur Anwendung des Doppelbesteuerungsverbotes.

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 Zuge- hör (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 Erträgnisse 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 Stockwerkeigentümerversammlung 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 anteilsmässig 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/Schärrer/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 belegenen 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 Stockwerkeigentümergemeinschaft 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 Gebäudesausschliesslichzubenutzenundinnenauszubauen(Art. 712aAbs. 1 ZGB). Die Stockwerkeigentümer bilden in ihrer Gesamtheit die Stockwerkeigentümergemein-

schaft. 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 Stockwerkeigentümergemeinschaft 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 Stockwerkeigentümergemeinschaft 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 Stockwerkeigentümergemeinschaft 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