Urteilskopf

125 II 348

33. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 26. März 1999 i.S. Stockwerkeigentümergemeinschaft K. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung und Eidgenössische Steuerrekurs-kommission (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 24 Abs. 5 VStG, Art. 55 VStV; Verrechnungssteuer; Rückerstattungsanspruch von Personenvereinigungen und Rechtsgemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen der Stockwerkeigentümergemeinschaft ist von den einzelnen Stockwerkeigentümern geltend zu machen.

Regeste (fr):
Art. 24 al. 5 LIA, art. 55 OIA; impôt anticipé; droit au remboursement des groupements de personnes et des communautés d'intérêts sans personnalité juridique.

Le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de la communauté des propriétaires d'étages doit être requis par les propriétaires d'étages à titre individuel.

Regesto (it):
Art. 24 cpv. 5 LIP, art. 55 OIPrev; imposta preventiva, diritto al rimborso spettante ad unioni di persone o a comunioni d'interessi senza personalità giuridica.

Il rimborso dell'imposta preventiva prelevata sui redditi della comunione dei comproprietari per piani deve essere richiesto a titolo individuale da ogni singolo comproprietario.

Sachverhalt ab Seite 348

Mit Entscheid vom 4. Februar 1997 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung den Antrag der Stockwerkeigentümergemeinschaft K. auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, fällig geworden auf den Erträgen des Jahres 1995, ab. Sie begründete ihren Entscheid damit, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht der Stockwerkeigentümergemeinschaft, sondern jedem einzelnen Stockwerkeigentümer entsprechend dem Verhältnis seines Anteils am Ertrag respektive Vermögen der Stockwerkeigentümergemeinschaft zustehe. Mit Einspracheentscheid vom 30. April 1998 bestätigte sie ihren Entscheid. Eine Beschwerde der Stockwerkeigentümergemeinschaft wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission am 4. November 1998 ab. Die Stockwerkeigentümergemeinschaft führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, dem Begehren auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Stockwerkeigentümergemeinschaft sei stattzugeben. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Stockwerkeigentümergemeinschaft im Sinne der sachenrechtlichen Regelung des Stockwerkeigentums (Art. 712a ff. ZGB). Einzig streitig und zu entscheiden ist die Frage, ob die Rückerstattung der auf den Erträgen 1995 erhobenen Verrechnungssteuer von der Stockwerkeigentümergemeinschaft selbst oder vom einzelnen Stockwerkeigentümer geltend zu machen ist. a) Nach Art. 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe dieses Gesetzes vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet. Art. 21-33 des Gesetzes regeln die Rückerstattung der auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen sowie Versicherungsleistungen erhobenen Verrechnungssteuer. Natürliche Personen haben die Rückerstattung der Verrechnungssteuer - mit Ausnahme derjenigen auf Versicherungsleistungen (Art. 33 Abs. 2 VStG) - beim Kanton, in dem sich der Wohnsitz befindet, zu beantragen (Art. 30 Abs. 1 VStG). Sie haben Anspruch auf Rückerstattung, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten (Art. 22 VStG) und in diesem Zeitpunkt das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besassen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG). Den Anspruch verwirkt, wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und entsprechenden Vermögenswerte entgegen den gesetzlichen Vorschriften den zuständigen Steuerbehörden nicht angibt (Art. 23 VStG). Juristische Personen sowie Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit haben die Rückerstattung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu beantragen (Art. 30 Abs. 2 VStG). Auch für sie besteht ein Rückerstattungsanspruch nur, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten (Art. 24 Abs. 2 VStG), in diesem Zeitpunkt das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besassen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG) und die mit der Verrechnungssteuer erfassten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht haben (Art. 25 Abs. 1 VStG). Im Übrigen regelt die Verordnung den Rückerstattungsanspruch von Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die das Recht der Persönlichkeit nicht erlangt haben, aber über eine eigene Organisation verfügen und im Inland tätig sind oder verwaltet werden (Art. 24 Abs. 5 VStG).

b) Gestützt auf diese Vorschrift hat der Bundesrat in Art. 55 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) Folgendes festgelegt: Gleich den juristischen Personen haben Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer: a. Gemeinschaftsunternehmen (Baukonsortien u. dgl.), wenn die Verrechnungssteuer von Zinsen von Guthaben abgezogen wurde, die sie ausschliesslich für Zwecke des Gemeinschaftsunternehmens unterhalten, und sofern dem Rückerstattungsantrag ein Verzeichnis aller Teilhaber beigelegt wird; b. Personenvereinigungen, die das Recht der Persönlichkeit nicht erlangt haben, aber über eine eigene Organisation verfügen und ausschliesslich oder vorwiegend im Inland tätig sind, wenn die Mitglieder für ihren Anteil am Einkommen und Vermögen der Vereinigung nicht steuerpflichtig sind und für ihren Anteil an den Einkünften der Vereinigung persönlich keinen Rückerstattungsanspruch geltend machen; c. Im Inland verwaltete Vermögensmassen, die einem besonderen Zweck gewidmet sind, jedoch das Recht der Persönlichkeit nicht erlangt haben, wenn die Vermögenswerte und ihr Ertrag steuerlich nicht bestimmten Personen zugerechnet werden können.

2. Stockwerkeigentum ist besonders ausgestaltetes Miteigentum an einem Grundstück, das dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen (Art.

712a Abs. 1 ZGB). Die Stockwerkeigentümer bilden in ihrer Gesamtheit die Stockwerkeigentümergemeinschaft. Diese Rechtsgemeinschaft des Sachenrechts ist zwar zur Wahrung der Interessen der Stockwerkeigentümer aufgestellt (s. 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, Berner Kommentar, Vorbemerkungen zu den Art. 712a-712t, N. 50; WERNER VON STEIGER, Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/1, S. 235, 332). Die Stockwerkeigentümergemeinschaft ist auch keine juristische Person. Sie weist zwar 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; BGE 119 II 404 E. 5 S. 408), sie erlangt deswegen jedoch noch keine Rechtspersönlichkeit. Die

Funktion der Stockwerkeigentümergemeinschaft besteht darin, das gemeinsame Grundstück zu nutzen und zu verwalten und dessen Wert zu erhalten; darin erschöpft sie sich auch. Formell ist die Gemeinschaft in gewissen Bereichen rechtszuständig, die materielle Rechtszuständigkeit verbleibt indes, bedingt durch die sachenrechtliche Struktur des Stockwerkeigentums, beim einzelnen Miteigentümer. Diesem steht das ausschliessliche Recht zu, bestimmte Teile des Gebäudes zu nutzen und über seinen zum Grundstück ausgestalteten Miteigentumsanteil (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB) zu verfügen (vgl. RENÉ BÖSCH, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Vorbemerkungen zu Art. 712a-t ZGB, Rz. 7; MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 49, 51; HEINZ REY, Strukturen des Stockwerkeigentums, ZSR 99/1980 I S. 263 f.). Gemäss dieser rechtlichen Qualifikation der Stockwerkeigentümergemeinschaft kommt aber als Grundlage für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer Art. 24 Abs. 2 VStG nicht in Betracht. Bei der Stockwerkeigentümergemeinschaft handelt es sich weder um eine juristische Person noch um eine Handelsgesellschaft ohne juris- tische Persönlichkeit im Sinne dieser Vorschrift. Unter Handelsgesellschaften sind Kollektiv- und Kommanditgesellschaften zu verstehen. Einfache Gesellschaften und andere Personenvereinigungen oder Rechtsgemeinschaften wie die Stockwerkeigentümergemeinschaft fallen nicht darunter (vgl. PFUND/ZWAHLEN, Verrechnungssteuer, II. Teil Basel 1985, N. 4.1 zu Art. 24 VStG).

3. Eine Rückerstattungsberechtigung der Stockwerkeigentümergemeinschaft kommt daher nur in Betracht, wenn der Bundesrat sie gestützt auf die Ermächtigungsnorm (Art. 24 Abs. 5 VStG) in Art. 55 VStV vorgesehen hat. a) Die Rückerstattung gemäss lit. b oder c von Art. 55 VStV setzt voraus, dass die Mitglieder der Personenvereinigung für ihren Anteil am Einkommen und Vermögen der Vereinigung nicht steuerpflichtig sind (lit. b) bzw. dass die fraglichen Vermögenswerte und ihr Ertrag steuerlich nicht bestimmten Personen zugerechnet werden können (lit. c). Diese Voraussetzung erfüllen Stockwerkeigentümergemeinschaften nicht, da die einzelnen Stockwerkeigentümer steuerpflichtig sind und der Ertrag ihnen auch anteilmässig zugerechnet werden kann. b) Fragen kann sich nur, ob Art. 55 lit. a VStG als Grundlage für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Stockwerkeigentümergemeinschaft herangezogen werden kann. Nach dieser Vorschrift haben Anspruch auf Rückerstattung: «Gemeinschaftsunternehmen

(Baukonsortien u. dgl.), wenn die Verrechnungssteuer von Zinsen von Guthaben abgezogen wurde, die sie ausschliesslich für Zwecke des Gemeinschaftsunternehmens unterhalten, und sofern dem Rückerstattungsan-

trag ein Verzeichnis aller Teilhaber beigelegt wird». Was unter Gemeinschaftsunternehmen zu verstehen ist, wird deutlich aus dem vom Verordnungsgeber gemachten Hinweis auf «Baukonsortien u. dgl.». Der Begriff des Gemeinschaftsunternehmens ist offensichtlich restriktiv zu verstehen. Es soll kein Auffangtatbestand für alle Personenvereinigungen geschaffen werden, die aus irgendeinem Grund die Rechtspersönlichkeit nicht besitzen oder erlangt haben (so auch PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., N. 8.5 zu Art. 24 VStG). Vielmehr trifft die Verrechnungssteuerverordnung eine sehr beschränkte Auswahl. Bei den Gemeinschaftsunternehmen nach der Art von Baukonsortien handelt es sich nach PFUND/ZWAHLEN (a.a.O., N. 5.17 zu Art. 21 VStG) um vertragliche Zusammenschlüsse einiger weniger Personen zur Verfolgung eines bestimmten wirtschaftlichen Zwecks (in der Regel zur Ausführung eines grösseren Werkes, wofür die Arbeitskapazität und der finanzielle Rückhalt des Einzelnen nicht ausreicht), zeitlich begrenzt bis dieser Zweck erreicht ist und betrieblich nur insoweit, als es der Zweck erheischt. Stockwerkeigentümergemeinschaften entsprechen dieser Umschreibung nicht. Sie sind nicht Gemeinschaftsunternehmen im Sinne eines vertraglichen Zusammenschlusses zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zwecks, und ebenso fehlt das Element der zeitlichen Begrenzung, wie es sich zwanglos aus dem Hinweis des Verordnungsgebers auf Baukonsortien und dergleichen ableiten lässt.

4. Die Beschwerdeführerin macht geltend, Art. 55 VStV sei gesetzeskonform und rechtsgleich auszulegen. Daraus ergebe sich, dass sich die Sachlage bei Stockwerkeigentümergemeinschaften genau gleich darstelle wie bei den in Art. 55 lit. a VStV genannten Gemeinschaftsunternehmen. Einzuräumen ist, dass ein Rückerstattungsanspruch für Stockwerkeigentümergemeinschaften den Rahmenbedingungen von Art. 24 Abs. 5 VStG entsprechen würde und der Bundesrat befugt wäre, in der Verordnung einen solchen vorzusehen. Gesetzlich verpflichtet ist er dazu aber nicht, und auch der Begriff des Gemeinschaftsunternehmens in lit. a der fraglichen Verordnungsbestimmung muss nicht ausdehnend interpretiert werden. Die Verrechnungssteuer dient in erster Linie - wenn auch nicht ausschliesslich - der Sicherung der Kantons- und Gemeindesteuern und soll die Steuerhinterziehung von im Inland domizilierten

Steuerpflichtigen eindämmen (BGE 118 Ib 317 E. 2 S. 322; PFUND, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, VStG Einl., N. 41). Der Entscheid, wie weit Personenvereinigungen berechtigt sein sollen, die Verrechnungssteuer selber zurückzuverlangen, darf auf den Sicherungszweck dieser Steuer ausgerichtet werden. Da die einzelnen Stockwerkeigentümer und nicht die Gemeinschaft ihren Anteil am Ertrag und Vermögen aus dem Erneuerungsfonds zu deklarieren und versteuern haben, entspricht es dem Sicherungszweck am besten, wenn die Verrechnungssteuerrückerstattung an diese Deklaration anknüpft. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verweist denn auch darauf, dass die bisher - «auf Zusehen hin» - geübte Praxis, welche sowohl Rückerstattungsanträge der Gemeinschaft wie auch solche der einzelnen Stockwerkeigentümer zuliess, mit erheblichem administrativem Aufwand verbunden war und die Gefahr doppelter Rückerstattungen - sowohl durch die Eidgenössische Steuerverwaltung als auch die kantonalen Steuerbehörden - mit sich brachte. Zudem kann der einzelne Steuerpflichtige die Deklaration leicht vergessen, wenn er die Rückerstattung nicht selber beantragen muss, was dem Sicherungszweck zuwiderläuft. Bei Gemeinschaftsunternehmen wird dementsprechend nur zurückhaltend ein Rückerstattungsanspruch bejaht. Es geht dort im Wesentlichen darum, dass Zinsen auf Bankkonti, über die der gemeinschaftliche Zahlungsverkehr für die Erfüllung eines Werkvertrags oder Auftrags (Lieferanten, Löhne, Abschlagszahlungen des Werkherrn) abgewickelt wird, vom Gemeinschaftsunternehmen als solchem zurückgefordert werden können, dies unter der Voraussetzung, dass die verrechnungssteuerbelasteten Zinsen brutto in der Gemeinschaftsrechnung verbucht werden (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., N. 5.17 zu Art. 21 VStG). Für ein solches Verfahren mögen verfahrensökonomische Gründe sprechen, die bei Stockwerkeigentümergemeinschaften nicht gegeben sind.

5. Die Beschwerdeführerin wendet gegen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die einzelnen Stockwerkeigentümer ein, dass die Nutzung des sich aus der Verwaltung der Stockwerkeigentümergemeinschaft ergebenden Vermögens der Gemeinschaft zustehe. Das wirft zwei Fragen auf: Zunächst, ob der einzelne Stockwerkeigentümer das «Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes» besitzt; nur unter dieser Voraussetzung besteht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG ein Anspruch des Stockwerkeigentümers auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Sodann ist zu fragen, ob die Rückerstattung an die einzelnen Stockwerkeigentümer der zivilrechtlichen Regelung zuwiderläuft.

a) Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG muss im Lichte des hauptsächlichen Zwecks der Verrechnungssteuer - Sicherung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden auf den Einkünften der Steuerpflichtigen aus beweglichem Kapitalvermögen, aus Lotteriegewinnen und Versicherungen, sowie auf den Vermögenswerten, woraus solche Einkünfte fliessen - gesehen werden. Aus dieser Sicht steht aber das «Recht zur Nutzung» derjenigen Person zu, welcher der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert steuerrechtlich zuzurechnen ist und die gegebenenfalls auch einkommenssteuerpflichtig ist (vgl. PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., N. 2.20 zu Art. 21 VStG). Das sind die einzelnen Stockwerkeigentümer, nicht die Gemeinschaft. Art. 712h Abs. 2 Ziff. 3 ZGB bringt zwar zum Ausdruck, dass Steuern auch den Stockwerkeigentümern gemeinschaftlich auferlegt werden können, doch bestimmt das kantonale Steuerrecht, ob der Miteigentumsanteil als solcher oder die ganze Liegenschaft besteuert werden soll (HANS-PETER FRIEDRICH, Das Stockwerkeigentum, 2. Aufl. 1972, § 17 Rz. 11; MEIER-HAYOZ/REY, a.a.O., N. 59 zu Art. 712h ZGB). Miteigentumsanteile an Grundstücken und deren Ertrag werden denn auch bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen regelmässig bei den einzelnen Stockwerkeigentümern besteuert. Diesen steht daher das Recht zur Nutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG zu.
b) Mit der zivilrechtlichen Regelung des Stockwerkeigentums steht dies nicht im Widerspruch. Art. 712l Abs. 1 ZGB erklärt die Gemeinschaft der Stockwerkeigentümer im Bereich der gemeinschaftlichen Verwaltung für befähigt, das anfallende Vermögen und insbesondere die Mittel des Erneuerungsfonds unter eigenem Namen zu erwerben. Das bedeutet, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Leistungen, wie namentlich die Erträge auf dem Erneuerungsfonds, der Gemeinschaft unter eigenem Namen zustehen. Der Gesetzgeber hat mit dieser Regelung der Stockwerkeigentümergemeinschaft beschränkte Vermögens- und Handlungsfähigkeit verliehen, um sie als geschlossene Einheit am Rechtsverkehr teilnehmen zu lassen. Diese Ordnung wird aber dadurch, dass der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer den einzelnen Stockwerkeigentümern und nicht der Gemeinschaft zuerkannt wird, nicht in Frage gestellt.

6. Die Beschwerdeführerin wirft der Eidgenössischen Steuerverwaltung vor, sie habe ihre bisherige Praxis unzulässigerweise geändert. Tatsächlich hat die Eidgenössische Steuerverwaltung bisher Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Stockwerkeigentümergemeinschaften

«auf Zusehen hin» (vgl. PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., N. 5.18 zu Art. 21 VStG) entgegengenommen. Sie hat aber die Änderung in einem Kreisschreiben vom 16. Januar 1995 angekündigt. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts verlangt von einer Praxisänderung, dass sie sich auf ernsthafte, sachliche Gründe zu stützen vermag (BGE 111 II 308 E. 2). Solche sind vorliegend gegeben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verweist zu Recht darauf, dass die bisherige Praxis uneinheitlich war, indem sowohl die Stockwerkeigentümer selber als auch die Gemeinschaft ein Begehren stellen konnte, was zu praktischen Schwierigkeiten führte. Zudem vermochte sich die bisherige Praxis nicht auf die Regelung in der Verordnung zu stützen. Ein hinreichender Grund

für die Änderung der Verwaltungspraxis ist damit gegeben.