

BASLER JURISTISCHE MITTEILUNGEN

Herausgegeben vom Basler Juristenverein

REDAKTION (*= REDAKTIONSAUSSCHUSS)

PROF. DR. DANIELA THURNHERR*, BASEL

YOLANDA BERGER, ADVOKATIN, BASEL

FRANK EMMEL*, ADVOKAT, ZIVILGERICHT BASEL-STADT, BASEL

PROF. DR. ROLAND FANKHAUSER, BASEL

PROF. DR. FELIX HAFNER*, BASEL

HEIDI MAYER JÜLICH, ADVOKATIN, BASEL

DR. THOMAS RAMSEIER, ADVOKAT, MUTTENZ

Nr. 4 Juli 2020

Photovoltaikanlagen auf fremden Gebäuden: Sachenrechtliche Klärungen und ausgewählte steuerrechtliche Themen

von Dr. Markus W. Stadlin, Advokat und Notar, Basel

I. Ausgangslage

1.1 Im Rahmen der Zielsetzung, den **Einsatz erneuerbarer Energien** zu fördern, haben Bund und Kantone Massnahmen getroffen und Anreize gesetzt, um die Produktion von Strom auf der Basis von **Solarenergie** zu erhöhen. Die Energiegesetzgebung¹ sieht primär die finanzielle Unterstützung der Einspeisung von selbst produziertem Strom durch Photovoltaikanlagen («PVA») vor.² Die Baugesetzgebung erleichtert sodann die Baubewilligungspflicht,³ indem der (Ein-) Bau von PVA auf bestehenden Gebäuden bei Erfüllung der Voraussetzungen von der

¹ Energiegesetz vom 30.9.2016 («EnG»), SR 730.0, Energieverordnung vom 1.11.2017 («EnV»), SR 730.01, und Energieförderungsverordnung vom 1.11.2017 («EnFV»), SR 730.03; vgl. dazu BBl 2013 7561 ff.

² Bspw. in Form von Einmalentschädigungen oder kostendeckenden Einspeisevergütungen

³ Art. 18a RPG (SR 700) und Art. 32a und b RPV (SR 700.1)

Bewilligungspflicht befreit ist, und schliesslich bestehen steuerliche Anreize.⁴

Die erwähnten Förderinstrumente haben ihre Zielsetzung (mindestens teilweise) erreicht: Der (noch immer vergleichsweise tiefe) Anteil der Solarenergie an der gesamten Energieversorgung in der Schweiz wurde erhöht. Andererseits ist eine verbreitete Tendenz zu beobachten, dass Gebäudeeigentümer geeignete Flächen Dritten gegen Entgelt zum Zwecke des Betriebs einer PVA und Einspeisung des produzierten Stroms ins öffentliche Netz zur Verfügung stellen.

1.2 Die «PVA auf fremdem Dach» ist gekennzeichnet durch ein wirtschaftliches Auseinanderfallen des Eigentums am Gebäude einerseits, der PVA andererseits. Diese Konstellation ruft, bevor auf die steuerrechtlichen Fragestellungen eingetreten werden kann, zwingend nach sachenrechtlichen Klärungen: (i) Führt das sachenrechtliche Akzessionsprinzip dazu, dass die PVA mit Einbau ins Eigentum des Grundstückseigentümers übergeht und wenn ja, (ii) wie kann diese Rechtslage bei Bedarf dinglich durchbrochen und/oder wie kann ihr vertraglich begegnet werden?

1.3 Aus der Optik der Parteien ist neben der zuverlässigen Kenntnis der steuerrechtlichen Konsequenzen der Konstellation «PVA auf fremdem Dach» vor allem auch die Fragestellung relevant, wie die Rechtsposition des Anlagebetreibers bestmöglich gesichert werden kann.

II. Photovoltaikanlage

2.1 Eine PVA ist eine **Solarstromanlage**, die Sonnenenergie in andere Energieformen umwandelt. Mit ihr wird über Solarzellen elektrische Energie in Form von Gleichstrom erzeugt, der normalerweise über einen Wechselrichter in Wechselstrom umgewandelt und ins Stromnetz des Stromanbieters eingespeist wird. Der PVA-Betreiber verkauft m.a.W. dem Netzbetreiber, bspw. den Basler IWB, Strom.

2.2 Im Hinblick auf die nachstehenden Fragestellungen gilt es, die PVA wie folgt zu systematisieren. Solarenergieanlagen existieren in Form von **gebäudeintegrierten Anlagen**, von **additiven**

⁴ Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 (SR 642.116), in Kraft seit dem 1.1.2020

Anlagen (Aufdachanlagen) oder – uns hier weiter nicht interessierenden – Freilandanlagen.

2.3 Bei gebäudeintegrierten Anlagen ersetzen Solarmodule Teile der Gebäudehülle, so z.B. die Fassadenverkleidung, Balkone und/oder Dacheindeckung. Sowohl bezüglich der Sachanlagen für Dach (Indach-Anlagen, Solarziegel), Fassade als auch Balustrade gilt, dass sie im noch nicht montierten Zustand **körperliche Sachen** darstellen.⁵ Wenn einmal eingebaut, zeichnen sie sich durch folgende Merkmale aus:

- *Äussere Verbindung*: Sie selbst stellen das oder einen Teil des Gebäudedaches dar, mit der Konsequenz, dass deren Entfernung einer Gebäudebeschädigung gleichkommt und dessen Funktionstüchtigkeit nicht mehr gegeben ist;
- *Innere Verbindung*: Sie bilden mit dem Gebäude bestimmungsgemäss eine Einheit und stehen mit ihm in einer inneren, wirtschaftlich-funktionellen Verbindung; ohne Dach, Fassade oder Geländer wäre das Gebäude unvollständig;
- *Dauerhaftigkeit der Verbindung*: Mit der kostenintensiven Installation zeigt der Ersteller in erkennbarer Art und Weise, dass die PVA mit der Absicht einer verbleibenden Verbindung mit dem Gebäude verknüpft sein soll.⁶

2.4 Bei den additiven Anlagen (Aufdachanlagen), die im noch nicht montierten Zustand **körperliche Sachen** darstellen, werden Solarmodule mittels einer Unterkonstruktion auf dem Gebäude befestigt. Die Solarmodule selber befinden sich mit geringem Abstand verschraubt zum bzw. auf dem Dach, übernehmen aber keine eigentliche Dachfunktion. Diese Verbindung muss, da sie starken äusseren Einflüssen wie z.B. Stürmen und Winden standhalten muss, robust ausgestaltet und vor allem mechanisch stabil verankert sein.⁷

III. Sachenrechtliche Klärungen

3.1 Additive wie gebäudeintegrierte Solarenergieanlagen können sachenrechtlich betrachtet entweder Fahrnis darstellen oder

⁵ Hrubesch-Millauer Stephanie, AJP 2015, S. 351 ff., S. 355

⁶ Hrubesch-Millauer, a.a.O., S. 355f

⁷ Hrubesch-Millauer, a.a.O., S. 357

Bestandteile des Gebäudes sein bzw. mit dem Einbau werden. Während ihnen im ersten Fall ein eigenes rechtliches Schicksal zukommt, d.h. der Eigentümer des Gebäudes nicht Eigentümer der PVA ist, wird im zweiten Fall der Gebäudeeigentümer rechtlich zwingend Eigentümer der PVA.

3.2 Die sachenrechtliche Kategorie von **Fahrnis** kennzeichnet körperliche Sachen, die nicht fest mit dem Boden verbunden sind und deren räumliche Lage ohne Substanzverlust beliebig geändert werden kann. Gemäss Art. 677 Abs. 1 ZGB behalten Hütten, Buden, Baracken und ähnliche Bauten ihren besonderen Eigentümer, sofern sie *ohne Absicht bleibender Verbindung* auf fremdem Grund aufgerichtet sind. Die Abgrenzung erfolgt somit anhand des subjektiven Elements der Absicht der Beteiligten sowie in objektiver Hinsicht anhand der Art der Baute und der Intensität der Verbindung mit dem Boden (konkret der Immobilie).

3.3 Bestandteile sind aufgrund des zwingenden Akzessionsprinzips Teil des Eigentums an der Hauptsache. Man spricht bei dieser Konstellation von einer Dauerbaute. Sie liegt nach dem vorstehend Ausgeführten vor, wenn die Baute (hier die auf dem Gebäude errichtete PVA⁸) mit der Absicht dauernder Verbindung errichtet wird und ihre Abtrennung – bei lediglich loser Verbindung – nicht ohne Zerstörung, Beschädigung oder unverhältnismässigen Aufwand erfolgen kann.

3.4 Die Solaranlage stellt vor der Montage (für sich alleine) eine körperliche Sache ihres Eigentümers dar. Betreffend ihr rechtliches Schicksal im Nachgang zur erfolgten Montage stehen sich nach heutigem Stand – mindestens unter der Annahme des Vorliegen des subjektiven Elements der Dauerhaftigkeit – zwei namhafte Lehrmeinungen gegenüber.

Hrubesch-Millauer⁹ gelangt aufgrund ihrer Untersuchungen zur sachenrechtlichen Einordnung von (**gebäudeintegrierten und additiven**) **Solarenergieanlagen** zum Resultat, dass beide als **Bestandteile eines Gebäudes** zu qualifizieren sind. Sie unterwirft ihr Analyseresultat der nachfolgenden (umgekehrten) Überprüfung:

⁸ Die nämliche Thematik stellt sich auch bezüglich in Gebäude-Untergeschossen erstellten Energieanlagen (die nicht nur die «eigene», sondern auch benachbarte Liegenschaften bedienen sollen)

⁹ Hrubesch-Millauer, a.a.O., S. 360

Ausgehend von der Rechtsqualität der Fahrnis¹⁰ stellt sie fest, dass eine Abtrennung einer auf die eine wie die andere Art mit einem Gebäude verbundenen PVA¹¹ zwingend zu gewissen unvermeidlichen Beschädigungen sowohl an der Hauptsache (Gebäude) als auch bzw. oder an der Nebensache (in Form der Solaranlage) führe. Das die Fahrnis definierende Element der Möglichkeit der Veränderung der Lage ohne Eingriff in die eigene (Solaranlage) oder die Substanz der anderen Sache (Gebäude) sei somit (klarerweise) nicht gegeben.

In Bezug auf **additive (Aufdach-) Anlagen** verneinen Hürlimann/Oswald¹² deren Bestandteilsqualität, wenn der generierte Strom im Sinne eines wirtschaftlich-funktionalen Zusammenhangs nicht zumindest teilweise für die Versorgung des betroffenen Gebäudes verwendet wird oder bestimmt ist oder aufgrund der konkreten Parteivereinbarung das Element der Dauerhaftigkeit nicht erfüllt ist.¹³

3.5 Das sachenrechtlich zwingende Bestandteilsprinzip kann wiederum durchbrochen werden, indem die Eigentümer des Gebäudes und der PVA in vertraglicher Form beschränkte dingliche Rechte in Form von Dienstbarkeiten an der PVA begründen. Hierbei ist neben den **(Personal-) Dienstbarkeiten i.S.v. Art. 781 ZGB** (den sog. «anderen Dienstbarkeiten», auch «irreguläre Personalservitute» genannt) insbesondere das **Baurecht** zu erwähnen.

IV. Sicherung von auf fremden Gebäuden erstellten Photovoltaikanlagen

4.1 Der ggf. frühere (Fahrnis-) Eigentümer einer auf einem fremden Gebäude erstellten (auf- oder eingebauten) PVA hat i.d.R. das Bedürfnis, sich die Nutzung und darüber hinaus – vor allem im Hinblick auf die Beschaffung von Fremdkapital – das

¹⁰ Körperliche Sache, die ohne Eingriff in ihre eigene oder in die Substanz einer anderen Sache in ihrer räumlichen Lage verändert werden, sich verändern oder weggeführt werden kann

¹¹ Bestehend sowohl aus Solar-Modulen als auch aus Wechselrichter, Kabel, Schalter, Leitungsanlagen usw., welche vor der Inbetriebnahme in einem Gebäude[inneren] verlegt, eingerichtet und installiert werden

¹² Hürlimann-Kaup Bettina/Oswald Diana, Die Fotovoltaikdienstbarkeit – ausgewählte sachenrechtliche Fragen, ZBJV 50/2014, S. 679 ff.

¹³ Hürlimann/Oswald, a.a.O., S. 703

Eigentum an der Anlage zu sichern. Es bieten sich ihm hierbei primär die Dienstbarkeit (nachstehend Ziff. 4.3), die Grundlast (Ziff. 4.4), der blosse Mietvertrag (Ziff. 4.2) und schliesslich und vor allem das selbständige und dauernde Baurecht (Ziff. 4.5) an.

4.2 Der Abschluss eines (nur obligatorisch wirkenden) schriftlichen **Mietvertrags**¹⁴ verschafft dem PVA-Betreiber eine vergleichsweise schwache Rechtsposition, welche allerdings durch eine grundbuchliche Vormerkung des Mietvertrags¹⁵ verstärkt werden kann.

4.3 In der Praxis werden – um die Nutzung von PVA dinglich sicherzustellen – regelmässig (sog. irreguläre) **Personaldienstbarkeiten** in Form der «anderen Dienstbarkeiten» i.S.v. Art. 781 ZGB errichtet. Das Personalservitut bedarf zu seiner Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung und des Eintrags im Grundbuch; anders als das selbständige und dauernde Baurecht verschafft es dem PVA-Betreiber jedoch **kein Eigentum**, womit die Hypothekierung der Anlage ausgeschlossen ist (vgl. dazu aber die nachstehenden Ausführungen unter Ziff. VI. zur «Basler Praxis»).

4.4 Mittels der Errichtung einer öffentlich zu beurkundenden **Grundlast** im Sinne von Art. 782 ZGB verpflichtet sich der PVA-Betreiber gegenüber dem Gebäudeeigentümer zur Lieferung einer bestimmten Menge an Energie. Für die Gegenleistung des Energiebezügers in Form des Lieferpreises haftet dieser (ausschliesslich) mit seinem Grundstück.

4.5 Der Inhalt und die Vorteile des für den hier untersuchten Sachverhalt zentral wichtigen **selbständigen und dauernden Baurechts** und vor allem die durch Lehre, Verwaltung und Rechtsprechung gesetzten rechtlichen Grenzen dessen Einsatzes ergeben sich aus nachstehenden Ausführungen unter Ziff. V. zur «Berner Praxis».

¹⁴ Vgl. dazu den von SWISSOLAR zur Verfügung gestellten, mit Kommentaren versehenen Mustervertrag «Dachnutzungsvertrag» (abruf- bzw. beziehbar unter www.swissolar.ch)

¹⁵ Mit der Wirkung, dass auch ein künftiger Eigentümer an den Mietvertrag gebunden ist und vor allem, dass das ausserordentliche Kündigungsrecht des Vermieters bei dringendem Eigenbedarf gemäss Art. 261 Abs. 2 lit. a OR ausgeschaltet und damit dem Grundsatz «Kauf bricht Miete nicht» volle Geltung verschafft wird (vgl. Zucker Armin/Eichenberger Christian, Die Vormerkung des Mietverhältnisses im Grundbuch – Ausgewählte praktische Fragen, in *AJP* 7/2010, S. 834 ff.); BSK OR I 7. Auflage 2020 – Weber Roger Art. 261b N 1

V. Im speziellen: Dingliche Sicherung von Photovoltaikanlagen durch selbständige und dauernde Baurechte gemäss Berner Praxis

5.1 Für diejenigen Sachverhalte, bei denen das «wirtschaftliche Eigentum» an Grundstück oder Baute einerseits, an der PVA andererseits auseinanderfällt, das rechtliche Eigentum an der PVA aber aufgrund des zwingenden sachenrechtlichen **Akzessionsprinzips** ebenfalls dem Grundeigentümer zusteht, ist der Mietvertrag und sind dingliche Regelungen, die das Akzessionsprinzip nicht durchbrechen, für die Parteien verständlicherweise mitunter unbefriedigend.

5.2 Hier bietet sich, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt bzw. erfüllbar sind, die Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts i.S.v. Art. 675 Abs. 1 i.V.m. Art 779 ff. ZGB (in der Folge «Baurecht») an.

5.3 Gegenstand des Baurechts sind zwingend **Immobilien**; an Fahrnis ist kein Baurecht möglich. Die nachstehenden Ausführungen treffen somit auf in sog. «Indachmontage» erstellte PVA zu wie auch auf PVA in «Aufdachmontage», sofern neben dem gegebenen Element der äusseren körperlichen Verbindung das weitere Erfordernis des **wirtschaftlich-funktionalen Zusammenhangs** vorliegt. Letzteres ist gemäss der Lehre dann der Fall, wenn die PVA zumindest teilweise der Energieversorgung des Gebäudes dient oder nach Ablauf der Baurechtsdauer die Funktion der Stromversorgung des betroffenen Gebäudes übernehmen soll.¹⁶

5.4 Entsprechend verlangen die **Weisungen** der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 4.2.2014¹⁷ für die Begründung einer Baurechtsdienstbarkeit auf dem Dach eines Gebäudes, dass (kumulativ)

- es sich bei der Anlage nicht um eine Fahrnisbaute handelt;
- die Solarstromanlage als Ganzes bauliche und wirtschaftlich-funktionale Eigenständigkeit genießt (wobei zur Anlage nebst

¹⁶ Siegenthaler Natalie, Dingliche Sicherung von Photovoltaikanlagen durch selbständige und dauernde Baurechte, Erste Erfahrungen aus der Praxis, in: Jusletter 30. November 2015

¹⁷ Weisungen der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern betreffend dingliche Sicherung von Solarstromanlagen (z.B. auf Hausdächern) durch Begründung von SDR vom 4.2.2014

- den Solarpanels auch weitere Teile wie Wechselrichter, die eine konstruktive Einheit bilden müssen, gehören);
- die Anlage in Bestand und Gebrauch vom übrigen Gebäude unabhängig ist, sie somit keine konstruktive Einheit mit dem Gebäude bildet, es sich insbesondere um keine Indachmontage handelt;
 - die Anlage jederzeit ohne Zerstörung des übrigen Gebäudes entfernbar ist;
 - zwischen den Parteien die nötigen Vereinbarungen getroffen sind, so dass bei einer Entfernung der Solarstromanlage das Risiko einer Schädigung der Baute, auf der die Anlage aufgebaut ist, ausgeschlossen ist.

VI. Im speziellen: Dingliche Sicherung von Photovoltaikanlagen gemäss Basler Praxis

6.1 Die Basler Behördenpraxis lehnt die oben beschriebene Berner Praxis gestützt und unter Bezugnahme auf zentrale sachenrechtliche Prinzipien, die nicht einheitliche Lehre und BGE 98 II 199 ff. ab¹⁸ und kennt entsprechend kein selbständiges und dauerndes Baurecht an der PVA.

6.2 An Stelle des Baurechts wird im Kanton Basel-Stadt bei Bedarf eine irreguläre Personaldienstbarkeit als «Benützungrecht» gemäss Art. 781 ZGB begründet, als selbständiges und dauerndes Recht ausgestaltet und (wiewohl im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen) bei Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen im Sinne von Art. 22 GBV (als Grundstück) mit eigenem Blatt im Grundbuch zur Eintragung gebracht.^{19,20} Auf diese Weise wird die separate Verpfändung der PVA ermöglicht.²¹

¹⁸ Fallstricke zum Baurecht (27.10.2016), Moshe Amir, S. 38–44 («Fallstricke»)

¹⁹ Fallstricke, S. 44; Hrubesch-Millauer Stephanie/Graham-Siegenthaler Barbara/Roberto Vito, Sachenrecht, 5. Auflage Bern 2017, Ziff. 08.137

²⁰ Der Verfasser dankt Frau Dr. Annatina Wirz, Vorsteherin des Basler Grundbuchamts, für Ihre wertvollen Hinweise

²¹ In diesem Zusammenhang zu erwähnen schliesslich die Möglichkeit, eine PVA im Pfandvertrag i.S.v. Art. 805 Abs. 2 und 3 ZGB als sog «negative Zugehör» zu definieren, womit deren Mitverpfändung mit der Liegenschaft verhindert wird (vgl. dazu BSK ZGB II 6. Auflage 2019 – Schmid-Tschirren Christina Art. 805 N 7)

VII. Steuerrechtliche Themen²²

7.1 Grundsätzliches

Die Sensibilisierung der Schweizer Bürger für umweltrechtliche Belange hat in den vergangenen Jahren stark zugenommen. Die Politik reagierte, wie eingangs umschrieben, darauf und implementierte Fördermassnahmen. Dieses Umfeld veranlasste die Fisci im Hinblick auf die Gewährleistung einer einheitlichen Veranlagungspraxis, Regeln aufzustellen, und zwar in Form von Merkblättern als **verwaltungsinterne Weisungen**.²³

7.2 Schweizerische Steuerkonferenz

Während den erwähnten Merkblättern, wenn sie denn inhaltlich überhaupt bekannt sind bzw. werden, keine Aussenwirkung zukommt (somit den Steuerpflichtigen keine Rechtsposition einzuräumen vermögen), existiert eine durch die Schweizerische Steuerkonferenz verfasste und publizierte **«Analyse»** zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen in einer aktualisierten Fassung vom 3. Februar 2016,²⁴ der alleine aufgrund ihrer Autorenschaft eine m.E. grosse Bedeutung zukommt.²⁵

Die besagte Analyse befasst sich u.a. mit der steuerlichen Behandlung von (i) Investitionen in Neu- und bestehende Bauten des Privat- wie des Geschäftsvermögens, (ii) Einkünften und Erträgen aus der Stromproduktion und der Subventionierung und (iii) der Vermögensbewertung, mit Hinweis auf interkantonale Aspekte. Dabei streift sie auch die gewerbsmässige Stromproduktion und die Anlagen auf fremden Dächern. Der Verfasser steht unter dem Eindruck, die darin zum Ausdruck gebrachten

²² Basis der nachstehenden Ausführungen bildet u.a. die «Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen» des Vorstands der Schweizer Steuerkonferenz (in der Fassung vom 3.2.2016); einsehbar unter www.steuerkonferenz.ch

²³ Zur Rechtsnatur von «Verwaltungsverordnungen» vgl. Uhlmann Felix/Binder Iris, Verwaltungsverordnungen in der Rechtsetzung: Gedanken über Pechmarie, LeGes 20 (2009) 2, S. 151–174

²⁴ Vgl. FN 22

²⁵ Vgl. aber nachstehende Einschränkung (in Form der seitherigen Rechtsprechung)

Grundsätze haben einen nicht unbedeutenden Einfluss auf die noch nicht stark gefestigten Praxen der Kantone gehabt.

7.3 SWISSOLAR

Der Schweizerische Fachverband für Sonnenenergie SWISSOLAR bietet in seinem **Merkblatt Photovoltaik Nr. 9** aus dem Jahr 2018²⁶ einen Überblick über die kantonale und eidgenössische Steuerpraxis zur Thematik PVA. Es werden bezüglich der PVA im Privatvermögen die Grundsätze und Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit von Investitionskosten und die Versteuerung von Einkünften behandelt und die Vermögenssteuer gestreift. Der **Sachverhalt PVA auf fremden Dächern** bleibt leider unerörtert. Betreffend dem Geschäftsvermögen zuzurechnende PVA wird auf die Einkommens- und Gewinnsteuer eingegangen und die Vermögenssteuer bei Personenunternehmen kurz erwähnt. Abschliessend gibt SWISSOLAR im Diskussionsteil Empfehlungen über möglichst steuerattraktive Gestaltungen ab, nicht ohne auf nicht vorhersehbare künftige Entwicklungen steuerlicher Art hinzuweisen.

7.4 Höchstrichterliche Rechtsprechung

Die erwähnte «Veranlagungslandschaft», d.h. die Praxen der kantonalen Fisci, wie auch der Branchenverband SWISSOLAR wurden nach Auffassung des Verfassers wohl kürzlich in Unruhe versetzt. In zwei Urteilen vom 16.9.2019²⁷ hatte das Bundesgericht zwei amtliche Bewertungen von Liegenschaften zu überprüfen, auf welchen eine PVA (und zwar in beiden Fällen eine Aufdachanlage) errichtet worden war.

Das Bundesgericht war konkret angerufen, die bisherige bernische Praxis zu überprüfen, welche Solaranlagen auf Dächern als Bestandteil der Liegenschaft ansah und als unbewegliches Vermögen besteuerte, was sich unter anderem auf die Höhe der amtlichen Werte der Liegenschaften und auf die Eigenmietwerte auswirkte.

²⁶ Einsehbar unter www.swissolar.ch

²⁷ BGE 2C_511/2017 und BGE 2C_510/2017

Das Bundesgericht hat sich in seinen beiden Entscheiden nicht nur zum kantonalen (hier Bernischen) Vermögenssteuerwert geäußert und hierbei – m.E. sehr zu Recht – die **harmonisierungsrechtlichen Vorgaben** einfließen lassen, sondern (möglicherweise überschüssend) – als obiter dictum bzw. als Teil seiner Argumentationskette – auch Aussagen zu den Einkommens- und Ertragssteuern gemacht, die mir mindestens ebenso bemerkenswert erscheinen.

7.4.1 Vermögenssteuer

Das Bundesgericht führte aus, dass das **kantonale Schätzungsverfahren** Teil des harmonisierten Steuerrechts im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StHG bilde, jedoch zu untersuchen sei, ob das StHG den Kantonen Vorgaben hinsichtlich der **Vermögensbesteuerung** von PVA mache oder nicht.

- In diesem Zusammenhang stellte das Bundesgericht fest, dass
- weil das StHG den Begriff des Grundstücks (im fraglichen Bereich) nicht näher ausführe, es eine Frage des kantonalen (Steuer-) Rechts sei, ob und wie die Vermögensbesteuerung an die **Grundstückqualität** anknüpfe;
 - die Kantone autonom seien, wie sie den **Vermögenssteuerwert einer PVA** festlegen wollen;
 - es sich bei der Bewertung um eine wirtschaftliche Fragestellung handle, so dass sich der Gehalt der Bewertung nicht durch einen Rückgriff auf das **Sachenrecht** ergebe, weswegen keine bundesrechtliche Notwendigkeit bestehe, dass die Bewertung von PVA an die zivilrechtliche Qualifikation anknüpfe.

Das Bundesgericht fasst zusammen, dass die Kantone harmonisierungsrechtlich zwar verpflichtet seien, PVA im steuerbaren Vermögen zu erfassen, es ihnen aber frei stehe, dies zusammen mit oder separat von den Liegenschaften zu tun, auch wenn hierbei unterschiedliche Methoden zur Anwendung kämen.

7.4.2 Einkommenssteuer

Unter dem Thema «horizontale» oder «vertikale» Harmonisierung führt das Bundesgericht in Sachen **Einkommensbesteuerung** weiter aus, dass

- gemäss einer verbreiteten kantonalen Praxis kostendeckende Einspeisevergütungen und der Ertrag aus Direktvermarktung des erzeugten Stroms **steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen** darstelle, hierbei allerdings übersehen werde, dass Art. 7 Abs. 1 StHG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG keine (ausreichende) Rechtsgrundlage hierfür bieten, weil ein Vermögensertrag im Sinne von Art. 21 DBG ein «Zurverfügungstellen» voraussetze, was hier aber mangels Vermietung oder Verpachtung der PVA durch den Stromproduzenten an das Elektrizitätswerk nicht erfolge;
- der gelieferte Strom auch nicht im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG analog zu Kies und Sand («und andere Bestandteile des Bodens») behandelt werden könne, weil Strom **keinen Bestandteil des Bodens** darstelle;
- bei **gewerbsmässigem** Vorgehen eine steuerliche Erfassung im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 StHG als selbständige (Neben-) Erwerbstätigkeit in Frage komme, bei nichtkommerzieller Stromerzeugung einzig die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG zur Verfügung stehe;
- auch **keine Eigenmietwertbesteuerung** im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG in Frage komme, weil Einspeisevergütungen nicht als Vermögensertrag qualifizieren würden.

Das Bundesgericht schliesst diese Gedanken zu den Einkommenssteuern mit der Konklusion, dass es für die Qualifikation des aus PVA erzielten Einkommens **unerheblich** bleibe, ob die PVA Bestandteil des Grundstücks sei oder einen selbständigen beweglichen Gegenstand darstelle.

VIII. Zusammenfassung/Erkenntnisse

8.1 Die zivil- bzw. sachenrechtliche Qualifizierung von auf Liegenschaftsdächern montierten PVA scheint dem Verfasser mangels Mit-Berücksichtigung der mit einer Solaranlage zwingend verbundenen Komponenten (wie z.B. Wechselrichter, Kabel, Leitungsanlagen), die vor der Inbetriebnahme der Anlage im Gebäudeinnern verlegt, eingerichtet und installiert werden müssen,²⁸ nicht immer korrekt auszufallen. Sachenrechtlich dürften derartige

²⁸ Hrubesch-Millauer, a.a.O., S. 357

Anlagen (worunter auch die sog. Aufdachanlagen) m.a.W. regelmässig und zwar rechtlich zwingend Bestandteile des Gebäudes bilden.

8.2 Das Steuerharmonisierungsrecht greift einerseits tief in die Veranlagungspraxen der kantonalen Fisci ein, lässt den kantonalen Steuerverwaltungen aber auch Freiräume. Die Zeiten, in denen die Kantone in kantonalen Steuerzuständigkeiten legisfizieren und im Rahmen der Steuerveranlagung und des -bezugs walten durften, sind definitiv Geschichte.

8.3 Für einen anhand und auf Basis des Römischen Rechts ausgebildeten Sachenrechtler ist es «gewöhnungsbedürftig», zu akzeptieren, dass Steuerfolgen (und zwar nicht solche, die aus guten Gründen legislatorisch auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise fussen) unbesehen um das zivilrechtliche Eigentum an Tatbestände anknüpfen.

8.4 Für den Steuerrechtler mag es schwer nachvollziehbar sein, dass es gemäss Bundesgericht für die Qualifikation des aus PVA erzielten Einkommens unerheblich sein soll, ob die PVA Bestandteil des Grundstücks ist oder einen selbständigen beweglichen Gegenstand darstellt.

8.5 Jedenfalls wird es spannend sein zu beobachten, auf welche Weise die rechtsanwendenden Behörden auf Basis und unter Beachtung der beschriebenen höchstrichterlichen Spielregeln eine stimmige, in sich geschlossene, mit den doppelbesteuerungsrechtlichen Kriterien verträgliche und nicht neue Rechtsunsicherheiten provozierende Praxis entwickeln werden.