Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2019

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



MLaw, LL.M. Taxation, Partnerin bei Tax Partner AG



lic. iur. Rechtsanwältin, eidg. dipl. Steuerexpertin, Partnerin bei Tax Partner AG

Inhalt

1 Beteiligung im Geschäftsvermögen 0
2 Schadenersatz – Einkommen aus Rechtsverzicht 1
3 Übertragung einer Einzelfirma auf Aktiengesellschaft – Steuerumgehung 4
4 Zahlung aus Genossenschaft als qualifizierter Beteiligungsertrag 5
5 Photovoltaikanlage als Teil des (un)beweglichen Vermögens 7

1. Beteiligung im Geschäftsvermögen

BGer 2C_102/2019 vom 25. November 2019 i.S. A.A. und B.A. gegen kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2014.

a) Sachverhalt

Der als selbständigerwerbender Tennislehrer tätige A.A. erwarb 1999 eine 50 % Beteiligung an einem Sportcenter (D. AG) mit einer Fremdfinanzierung von 50.4 %. Für die Jahre 2001 – 2014 deklarierte A.A. Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Tennislehrer. Den Steuererklärungen lag jeweils eine Erfolgsrechnung bei, in der die mit dem Erwerb verbundenen Aufwendungen pauschaliert wurden. A.A. fakturierte seine Unterrichtsstunden über D. AG, d.h. die D. AG war seine einzige Kundin. 2014 veräusserte A.A. seine Beteiligung an der D. AG.

Der Steuerkommissär erfasste den Kapitalgewinn auf den Aktien der D. AG als steuerbaren Veräusserungsgewinn auf einer Beteiligung im Geschäftsvermögen. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie in diesem Punkt der Rekurs an das kantonale Steuerrekursgericht und die Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht.

In der Beschwerde an das Bundesgericht rügen die Beschwerdeführenden, dass der Beschwerdeführer einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn erzielt habe, weil materiell gar keine selbständige Erwerbstätigkeit vorgelegen habe.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass der Fremdfinanzierungsgrad beim Beteiligungserwerb und der Einbezug einer Bank für die Finanzierung auf eine auf selbständigen Erwerb ausgerichtete Aktivität hinweise. Der Beteiligungserwerb bzw. die damit verbundene erhebliche Investition stehe in starkem Zusammenhang mit der bisherigen selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers. Insgesamt würden die Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit überwiegen. Als entscheidendes Kriterium beurteilt das Bundesgericht die Tatsache, dass der Beschwerdeführer gegenüber den Steuer- und Sozialversicherungsbehörden über einen Zeitraum von mehr als einem Jahrzehnt als Selbständigerwerbender aufgetreten ist. Ein solches Verhalten lasse eine nachträgliche Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit und den Veräusserungsgewinn auf den Aktien der D. AG als privater Kapitalgewinn nicht zu.

c) Kommentar

Es ist die Tendenz festzustellen, dass vermehrt Beteiligungen infolge ihres «Hilfscharakters» zur selbständigen Erwerbstätigkeit im Verkaufszeitpunkt als Geschäftsvermögen qualifiziert werden. Vor allem dann, wenn einer solchen Qualifikation von Veräusserungsgewinnen die jahrelange Behandlung als private Beteiligung voranging, stellen sich Fragen der Rechtssicherheit bzw. der Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes von Treu und Glauben durch die Steuerbehörden.

Im vorliegenden Fall muss sich allerdings der Beschwerdeführer selbst den Grundsatz von Treu und Glauben entgegenlassen halten, hat er doch über ein Jahrzehnt eine materiell wahrscheinlich unselbständige Erwerbstätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit deklariert und stellte die D. AG gemäss Sachverhalt die alleinige Erwerbsgrundlage des Beschwerdeführers dar.

Vermutlich gelangte im vorliegenden Fall die Begrenzung der Schuldzinsen im Privatvermögen in den Jahren vor der Veräusserung der Beteiligung nicht zur Anwendung, weshalb auf diesen Punkt im Urteil nicht eingegangen werden musste.

2. Schadenersatz – Einkommen aus Rechtsverzicht

BGer 2C_44/2019 vom 16. Dezember 2019 i.S. A. gegen kantonale Steuerverwaltung des Kantons Waadt betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2014, Entschädigung für Auflösung eines Mietvertrags.

a) Sachverhalt

Seit 1988 mietete A. von B. für eine Monatsmiete von CHF 700 eine Dreizimmerwohnung und ein separates Zimmer in der Innenstadt von X. Ab 1990 betrug die Miete CHF 770. 2012 verkaufte B. die Mietliegenschaft an C. AG. Die C. AG kündigte das Mietverhältnis von A. mit Schreiben vom 28. Januar 2013 auf den 31. Oktober 2013. A. machte Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit der Kündigung geltend und verlangte die Erstreckung des Mietverhältnisses. Während der Hängigkeit des Verfahrens vor Mietgericht einigten sich die Parteien am 30. Januar 2014 im Wesentlichen auf Folgendes:

A. zieht seine Klage vor Mietgericht zurück und verlässt die Wohnung per 31. März 2014. Der Mietvertrag wird aufgelöst. Per 1. April 2014 bezieht er eine 3.5-Zimmerwohnung in X (monatlicher Mietzins CHF 1'560). C. AG stellt dafür die Mietzinsgarantie. C. AG überweist CHF 50'000 auf ein gemeinsames Konto von A. und C. AG bzw. D (Verwaltungsrat von C. AG). Monatlich werden von dem Konto CHF 800 an den neuen Vermieter von A. überwiesen. Ausserdem erhält A. CHF 2'000 für die Umzugskosten. Bei Umzug von A. erfolgen die Zahlungen zugunsten des neuen Vermieters. Bei Wegzug von A. aus der Schweiz erhält er den Kontosaldo ausbezahlt.

Die Zahlungen von CHF 800 pro Monat erfolgten schliesslich direkt an A. In seiner Steuererklärung 2014 deklarierte er die CHF 50'000 als Vermögen. In der Veranlagung wurde die Entschädigung von CHF 50'000 abzüglich CHF 2'400 für verschiedene Unkosten als steuerbares Einkommen qualifiziert.

Die dagegen erhobene Einsprache wurde teilweise gutgeheissen und die im Jahr 2014 ausbezahlten CHF 7'200 wurden als ordentliches Einkommen besteuert. Der Restbetrag unter Abzug der CHF 2'000 Umzugskostenentschädigung wurde als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen besteuert. Ein dagegen erhobener Rekurs wurde vom kantonalen Verwaltungsgericht abgewiesen.

In der Beschwerde an das Bundesgericht verlangte der Beschwerdeführer, dass die Entschädigung nicht als Einkommen bzw. dass eventualiter jährlich nur der jeweils überwiesene Betrag besteuert werde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass aufgrund der in Art. 16 Abs. 1 DBG verankerten Reinvermögenszugangstheorie grundsätzlich alle Vermögenszugänge besteuert werden. Dazu gehöre auch die in Art. 23 lit. d erwähnte Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts.

Für den Rückzug seiner Klage vor Mietgericht einschliesslich des mit grösster Wahrscheinlichkeit erfolgreichen Erstreckungsbegehren habe er von der neuen Eigentümerin

eine Entschädigung von CHF 50'000 erhalten. Der alte Mietvertrag habe jedoch keinen steuerlichen Wert aufgewiesen. Das (zukünftige) Recht die Wohnung zu benutzen sei mit der Verpflichtung zur Bezahlung des Mietzinses einhergegangen. Das Gleiche gelte für die neue Wohnung, deren Benutzung durch den Beschwerdeführer mit dem höheren Mietzins abgegolten werden müsse. Damit habe das Vermögen des Beschwerdeführers keine Einbusse erlitten und die Entschädigung von CHF 50'000 stelle nicht einen Ersatz für den Vermögensverlust dar, sondern erhöhe das Vermögen des Beschwerdeführers. Auch liege kein Fall von Art. 261 Abs. 3 OR, da eine solche Schadenersatzleistung nur vom Verkäufer und ehemaligen Vermieter stammen könne.

Schliesslich fügt das Bundesgericht an, dass auch die Umzugsentschädigung von CHF 2'000 steuerbares Einkommen darstelle, aber infolge des Verbots der reformatio in peius nicht besteuert werden dürfe.

Die eventualiter geltend gemachte gestaffelte Besteuerung sei nicht zulässig, da bereits am 30. Januar 2014 der feste Anspruch des Beschwerdeführers auf die Entschädigungsleistung bestanden habe. Dies gehe klar aus dem vom Mietrichter genehmigten aussergerichtlichen Vergleich hervor. Die Zahlungsmodalitäten hätten keinen Einfluss auf das Entstehen des Rechtsanspruchs.

c) Kommentar

Das Bundesgericht legt in diesem Entscheid klar die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Schadenersatzleistung dar. Diese muss immer eine Vermögenseinbusse ausgleichen und stellt eine eigentliche Vermögensumschichtung dar. Die Kommerzialisierung eines Rechts ohne Vermögenssteuerwert führt zu einer Steuerbarkeit der entsprechenden Leistung wie dies auch ausdrücklich in Art. 23 lit. d DBG festgehalten ist. Im vorliegenden Fall ging es um das Recht des Mieters von Wohnräumen auf Erstreckung des Mietverhältnisses gemäss Art. 272 OR.

Die praktische Konsequenz ist in solchen Fällen die Einrechnung der Einkommenssteuer in eine allfällige Entschädigung. Interessant wäre die Meinung des Bundesgerichts zu einem Fall von Art. 272a OR, wonach der Vermieter dem Mieter zur Vermeidung der Erstreckung einen gleichwertigen Ersatz anbieten kann. Ein solcher Naturalersatz mit einer Tragung der Mehrkosten durch den Vermieter müsste nach dem Sinn der Gesetzesbestimmung wohl steuerfrei sein.

Mit Bezug auf die Qualifizierung der Umzugskosten als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten ist dem Bundesgericht vorliegend zuzustimmen.

3. Übertragung einer Einzelfirma auf Aktiengesellschaft – Steuerumgehung

BGer 2C_993/2018 vom 11. Juli 2019 i.S. kantonale Steuerverwaltung des Kantons Waadt gegen C.C. und F.C. betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2005 – 2008, Steuerumgehung.

a) Sachverhalt

C.C. mit Wohnsitz im Kanton Waadt betrieb eine Apotheke in Form einer Einzelfirma im Kanton Waadt und eine weitere im Kanton Wallis. Ebenfalls war C.C. zu 81.67 % an der A. AG beteiligt, welche bis im Frühling 2003 ein Eisenwaren- und Haushaltsgeschäft betrieb. Das Aktienkapital betrug CHF 300'000. Ende 2003 war die A. AG überschuldet und wies einen Verlustvortrag von CHF 1'092'436 auf. Die A AG hatte Schulden gegenüber C.C. bzw. der Einzelfirma im Kanton Waadt im Betrag von CHF 986'705 (Stand Ende 2004). Die A AG änderte ihre Firma, ihren Zweck auf den Betrieb einer Apotheke und verlegte den Sitz in den Kanton Wallis. Zudem übernahm die A. AG die Aktiven und Passiven der Einzelfirma im Kanton Wallis zum Buchwert mit Wirkung auf 1. Januar 2004. Ab diesem Zeitpunkt erzielte die A AG Gewinne, von denen sie die Vorjahresverluste aus der vorhergehenden Geschäftstätigkeit in Abzug brachte.

Im Rahmen der Veranlagung der A. AG verweigerte die Steuerverwaltung des Kantons Wallis die Anrechnung der Vorjahresverluste infolge Steuerumgehung. Schliesslich bestätigte das Bundesgericht die Verweigerung der Verlustanrechnung infolge Steuerumgehung (BGer 2C_1027/2011 und 2C_1028/2011 vom 14. Juni 2012).

Aufgrund dieses Urteils eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Waadt ein Nachsteuerverfahren gegen F.C. und C.C. mit Bezug auf den im Rahmen der Umstrukturierung erzielten Steuervorteil. Die Steuerverwaltung rechnete in den Jahren 2004 und 2005 die Werterholung auf dem Aktienkapital der A. AG im Umfang der Beteiligungsquote als Einkommen von C.C. auf. Im Rahmen des Einspracheverfahrens schritt die Steuerverwaltung zu einer reformatio in peius und rechnete ausserdem die in den streitbetroffenen Jahren erfolgten Darlehensrückzahlungen an C.C. als Einkommen auf. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Waadt teilweise gut und entschied, dass die Darlehensrückzahlungen nicht als Einkommen qualifizierten. In der Beschwerde an das Bundesgericht beantragte die kantonale Steuerverwaltung die Wiederherstellung des Einspracheentscheids und die Aufrechnung der Darlehensrückzahlungen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG vorliegt, da die A. AG wegen ihrer Überschuldung rechtlich gar nicht zu einer Gewinnausschüttung in der Lage war.

In der Folge prüft das Bundesgericht das Vorliegen einer Steuerumgehung. Es sei bereits durch das frühere Bundesgerichtsurteil festgestellt worden, dass eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vorliege. Aus kommerzieller Sicht sei die Übertragung einer gewinnträchtigen Einzelfirma auf eine überschuldete Aktiengesellschaft in keiner Weise sinnvoll. Die ungewöhnliche Rechtsgestaltung erstrecke sich auch auf die Rückzahlung der Darlehen. Das Vorgehen habe für den Beschwerdegegner zu einem offensichtlichen Steuervorteil geführt, da er die Gewinne der A. AG als steuerfreie Darlehensrückzahlung habe beziehen können, anstatt als steuerbarer Beteiligungsertrag. Damit sei das alleinige Motiv für die gewählte Rechtsgestaltung die Steuerersparnis gewesen und alle Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung seien gegeben. Als Konsequenz müsse der unrechtmässige Bezug der Gewinne als Darlehensrückzahlung als geldwerter Vorteil aus Beteiligung besteuert werden.

c) Kommentar

Die Qualifikation der vorliegenden Umstrukturierung als Steuerumgehung ist nachvollziehbar. Erstaunlich ist allerdings, dass auf die Frage, ob es sich beim Darlehen von C.C. bzw. der Einzelfirma an die A. AG um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt, nicht weiter eingegangen wird. Eine Darlehensforderung im Geschäftsvermögen hätte die Einzelfirma bzw. den Steuerpflichtigen bei Ausfall zu einem steuerlich abzugsfähigen Aufwand berechtigt. Entsprechend darf die Rückzahlung eines bilanzierten, nicht wertberichtigten Darlehens nicht zu steuerbarem Einkommen führen. Im Bundesgerichtsurteil wird durch den Verweis auf Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG die Qualifikation als Privatvermögen impliziert. Diesfalls wäre ein Ausfall ein steuerlich irrelevanter Kapitalverlust, weshalb aus der durch die Umstrukturierung ermöglichten Rückzahlung ein ungerechtfertigter Steuervorteil resultiert.

4. Zahlung aus Genossenschaft als qualifizierter Beteiligungsertrag

BGer 2C_812/2018 vom 20. August 2019 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Aargau betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015, Zahlung aus Genossenschaft.

a) Sachverhalt

A.A. und B.A. sind selbständigerwerbende Landwirte. A.A. ist einer von sieben Genossenschaftern der Milchgenossenschaft U. Die Milchgenossenschaft weist kein Grundkapital auf und es bestehen keine Anteilsscheine. Ende Dezember 2015 erhält A.A. von der

Milchgenossenschaft U. eine als Dividende bezeichnete Zahlung von CHF 20'000, welche von der Steuerkommission als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst wurde. Den Antrag von A.A. und B.A., die Auszahlung aus der Genossenschaft als qualifizierten Beteiligungsertrag zu 40 % des Tarifs zu besteuern, wurde von der Steuerkommission im Einspracheverfahren abgelehnt, alsdann vom Spezialverwaltungsgericht im Rekursverfahren gutgeheissen und schliesslich vom Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren wiederum abgelehnt. Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts erheben die Beschwerdeführer A.A. und B.A. Beschwerde beim Bundesgericht und beantragen, dass die Auszahlung der Milchgenossenschaft als qualifizierter Beteiligungsertrag privilegiert besteuert wird, um eine wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hat vorliegend die Frage geprüft, ob es sich bei einer Ausschüttung aus einer Genossenschaft, die kein Grundkapital ausweist und keine Anteilsscheine ausgegeben hat, um einen Beteiligungsertrag handelt, der von der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung profitieren kann. Der Wortlaut von Art. 18b Abs. 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1bis DBG spricht explizit von Genossenschafts*anteilen*, womit bei Fehlen von Anteilsscheinen eine privilegierte Besteuerung wohl ausgeschlossen sein dürfte. Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen ist für die Kantone hinsichtlich Steuersubjekt und Steuerobjekt in Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG harmonisiert worden. Anders als im DBG ist der Wortlaut des StHG weniger eindeutig. Gemäss dem Wortlaut des StHG fallen «geldwerte Vorteile aus *Beteiligungen aller Art*, die mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals [...] einer Genossenschaft ausmachen», in den Bereich der privilegierten Einkommensbesteuerung. Gemäss Bundesgericht führt die grammatikalische Auslegung der StHG-Norm im Gegensatz zur DBG-Norm zu keiner eindeutigen Antwort. Bei einer systematischen und vor allem teleologischen Auslegung kommt das Bundesgericht jedoch zum Schluss, dass eine privilegierte Besteuerung und damit eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nur dann zur Anwendung gelangen kann, wenn es sich um Erträge aus einer finanziellen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt. Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung solle den Beteiligungsinhabern zukommen, die einen gewissen Einfluss auf das Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten eines Unternehmens haben. Ziel sei es, die Personen zu entlasten, die der Gesellschaft Risikokapital zur Verfügung stellen. Die Beschwerde wird abgewiesen und eine privilegierte Besteuerung der Ausschüttung aus der Milchgenossenschaft mangels Grundkapital und Anteilsscheine ausgeschlossen.

c) Kommentar

Das Bundesgericht stellt nicht grundsätzlich in Frage, dass auch bei einer Genossenschaft ohne Grundkapital und Anteilsscheine eine wirtschaftliche Doppelbelastung vor-

liegt. Allerdings erachtet es das Bundesgericht als gerechtfertigt, Genossenschaften mit und ohne Grundkapital unterschiedlich zu behandeln, mit der Begründung, eine steuerliche Entlastung setze einen Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne eines Entgelts für die Nutzungsüberlassung von Kapital voraus.

Einen praktisch identischen Sachverhalt hatte das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft mit seinem Entscheid vom 30. September 2015 zu beurteilen. Ähnlich wie das Bundesgericht kam auch das Kantonsgericht Basel-Landschaft zum Ergebnis, dass das Vorliegen von Beteiligungsrechten eine Grundvoraussetzung für die Anwendung der privilegierten Besteuerung sei. Gemäss der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II sollten mit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung die Risikokapitalgeber entlastet werden. Insbesondere sollte verhindert werden, dass Gewinne thesauriert und anschliessend bei einem Verkauf als steuerfreier Kapitalgewinn vereinnahmt werden, übersetzte Löhne ausbezahlt und die Gesellschaften mit verzinslichen Darlehen anstatt unentgeltlichem Risikokapital der Anteilsinhaber ausgestattet werden. Diese Aspekte seien bei einer Genossenschaft ohne Grundkapital jedoch nicht anwendbar.

In der Praxis bedeuten diese Entscheide, dass Genossenschaften mit maximal zehn Genossenschaftern ein Grundkapital bestimmen und Anteilsscheine ausgeben sollten, damit die Genossenschafter bei allfälligen Ausschüttungen von der privilegierten Einkommensbesteuerung Gebrauch machen können.

5. Photovoltaikanlage als Teil des (un)beweglichen Vermögens

BGer 2C_510/2017 vom 16. September 2019 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen A.A. und B.A. betreffend amtliche Bewertung ab 2010, Photovoltaikanlage.

a) Sachverhalt

A.A. und B.A. sind Eigentümer eines Grundstücks, auf dem sich ein Wohnhaus und eine Scheune befinden. Auf Letzterer wurde eine Photovoltaikanlage (Aufdachanlage) errichtet und die dafür angefallenen Kosten wurden als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht. Im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung berücksichtigte die Steuerverwaltung des Kantons Bern in ihrem Einspracheentscheid die Photovoltaikanlage im amtlichen Wert des Grundstücks. Einen dagegen erhobenen Rekurs von A.A. und B.A. hiess die Steuerrekurskommission gut und setzte den amtlichen Wert des Grundstücks ohne Berücksichtigung der Photovoltaikanlage fest. Die dagegen erhobene Einsprache der Steuerverwaltung des Kantons Bern wurde vom Verwaltungsgericht abgewiesen. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragt mit ihrer Beschwerde an das Bundesgericht eine Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und eine Bestätigung des Einspracheentscheides, welcher die Photovoltaikanlage als Bestandteil des amtlichen Werts des Grundstücks vorsah.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Strittig ist die Frage, ob die Photovoltaikanlage im Rahmen der amtlichen Bewertung für Grundstücke im Kanton Bern zu berücksichtigen ist. Das Bundesgericht hat vorliegend nur geprüft, ob ein Verstoss gegen das Willkürverbot vorliegt bzw. ob das Urteil der Vorinstanz mit der bundesrechtlichen Steuerharmonisierung vereinbar ist.

Vorliegend entschied das Verwaltungsgericht, dass die Photovoltaikanlage nicht Bestandteil des Grundstücks ist und als beweglicher Gegenstand damit nicht in die amtliche Bewertung einfliesst. Im Rahmen seiner Willkürprüfung kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass der Entscheid der Vorinstanz nicht völlig unhaltbar ist und weist die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Bern ab.

In seinem Urteil hält das Bundesgericht fest, dass allein aus dem Umstand, dass die Kosten für die Errichtung der Photovoltaikanlage als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen sind, keine automatische Qualifikation als unbewegliches Vermögen folgen kann. Gerade bei energiesparenden Massnahmen, die energiepolitische bzw. ausserfiskalische Ziele verfolgen, ist die Abziehbarkeit der Kosten explizit vorgesehen und unabhängig von der Frage, ob die angeschafften Vermögenswerte Bestandteil des unbeweglichen Vermögens bilden.

Das Bundesgericht führt weiter aus, dass Photovoltaikanlagen weder Hausrat noch persönliche Gebrauchsgegenstände darstellen und entsprechend nicht unter die gesetzlichen Ausnahmen von der Vermögenssteuer fallen. Im Ergebnis besteht damit eine harmonisierungsrechtliche Pflicht, Photovoltaikanlagen der Vermögenssteuer zu unterwerfen. Keine harmonisierungsrechtlichen Vorgaben bestehen gemäss Bundesgericht hinsichtlich der Frage, ob es sich um unbewegliches Vermögen handelt. Vielmehr haben die Kantone die Freiheit zu entscheiden, ob sie Photovoltaikanlagen in die Grundstückbewertung einfliessen lassen wollen oder ob die Besteuerung im ordentlichen Steuererklärungsverfahren als selbständige Vermögensgegenstände erfolgt.

Schliesslich kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass die Praxis verschiedener Kantone, welche Einspeisevergütungen als steuerbarer Ertrag aus (un)beweglichem Vermögen qualifizieren, nicht korrekt sei. Vielmehr liege bei der Gewinnung von Solarstrom Einkommen aus selbständiger (Neben-)Erwerbstätigkeit vor, wenn sie gewerbsmässig erfolgt. Erfolgt die Stromerzeugung nicht kommerziell, fällt das Einkommen unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG.

c) Kommentar

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat ihre Besteuerungspraxis aufgrund dieses Entscheids entsprechend angepasst. Aufdachanlagen gelten fortan als bewegliches Ver-

mögen und sind in der Steuererklärung separat anzugeben, während Indachanlagen als Bestandteil der Liegenschaft in den amtlichen Wert einfliessen. Auch hält die Steuerverwaltung nun explizit fest, dass sämtliche Formen von Vergütungen als übriges Einkommen besteuert werden und beim Eigengebrauch der Eigenmietwert nicht erhöht wird.

Fraglich ist, ob sich durch die unterschiedliche Qualifikation von Photovoltaikanlagen bzw. aufgrund der Abgrenzung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen bei Aufdachanlagen interkantonale Steuerausscheidungsproblematiken ergeben können. Das Bundesgericht wollte sich zu dieser Frage nicht äussern. In diesem Zusammenhang hat die SSK am 15. Februar 2011 ihre Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen veröffentlicht. Darin hält sie fest, dass Teile, die mit dem Gebäude fest verbunden sind, in die Liegenschaftsbewertung einzubeziehen sind. Dabei erwähnt die SSK auch explizit Solaranlagen, allerdings nur solche, die mit dem Gebäude fest verbunden sind und deren Entfernung zu einer Beschädigung des Gebäudes führen würden. Insofern scheint sich die SSK auf Indachanlagen zu beschränken. Interkantonale Besteuerungskonflikte können sich auch im Bereich der Einkommenssteuer ergeben, wenn die Kantone allfällige Vergütungen unterschiedlich – teilweise als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen und teilweise als übriges Einkommen – qualifizieren.