



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 22. August 2019

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger, Jarkko Schäublin und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] vertreten durch Dr. A, Advokatin, [...]
	gegen
	Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2016 (Abzug der Verwaltungskosten, § 31 Abs. 2 lit. c StG; sachenrechtliche Qualifikation einer additiven Photovoltaik- anlage, Art. 642 Abs. 2 ZGB)

Sachverhalt

- A. In ihrer Steuererklärung deklarierten die Rekurrenten, die Ehegatten X, unter anderem für die im Privatvermögen gehaltene Liegenschaft B, Basel (Sektion [...] / Parz.- [...]), effektive Liegenschaftskosten in Höhe von CHF 107'917.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 3. Mai 2018 wurden diverse Liegenschaftskosten nicht anerkannt, unter anderem die Treuhandspesen der C AG. Zur Begründung für diese Aufrechnung wurde angeführt, die Gesellschaft gehöre den Rekurrenten und sei nicht im Bereich Liegenschaftsverwaltung tätig. Bei den geltend gemachten Kosten handle es sich daher um nicht abziehbare private Verwaltung des Eigentümers.

- B. Mit Einsprache vom 30. Mai 2018 bzw. vom 25. Juni 2018 beantragten die Rekurrenten die Abziehbarkeit der Verwaltungskosten in Höhe von CHF 4'536.00.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens forderte die Steuerverwaltung weitere Belege im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage, welche auf der Liegenschaft der Rekurrenten installiert ist, ein. Nach Eingang diverser Belege kündigte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit Schreiben vom 26. November 2018 eine reformatio in peius an.

Mit Entscheid vom 30. Januar 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich der Verwaltungskosten ab. Zudem qualifizierte sie die Photovoltaikanlage als Bestandteil der Liegenschaft, was zur Folge hatte, dass die Erträge dieser Anlage in Höhe von CHF 5'796.00 als Einkommen aufgerechnet wurden und sich damit der Steuerwert der Liegenschaft neu auf CHF 2'654'785.00 erhöhte.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 28. Februar 2019. Die Rekurrenten, vertreten durch Dr. A, Advokatin, beantragen unter o/e-Kostenfolge, es seien die Verwaltungskosten in Höhe von CHF 4'536.00 zum Abzug zuzulassen. Zudem seien die Einnahmen aus der Photovoltaikanlage in der Höhe von CHF 5'796.00 nicht als Einkommen aufzurechnen und der Liegenschaftswert der Liegenschaft B unverändert zu belassen.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. April 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. Januar 2019 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 28. Februar 2019 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. Januar 2019 betreffend kantonale Steuern pro 2016 sei aufzuheben und es seien die Verwaltungskosten in Höhe von CHF 4'536.00 zum Abzug zuzulassen. Zudem seien die Einnahmen aus der Photovoltaikanlage in der Höhe von CHF 5'796.00 nicht als Einkommen aufzurechnen und der Liegenschaftswert der Liegenschaft B unverändert zu belassen.

b) Einerseits ist zu prüfen, ob es sich bei den geltend gemachten Verwaltungskosten um abziehbare Drittkosten handelt. Andererseits ist zu prüfen, ob die Einspeisevergütung der Photovoltaikanlage durch die Rekurrenten zu versteuern ist.

3. a) § 31 Abs. 2 lit. c StG sieht vor, dass bei Liegenschaften im Privatvermögen die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden können. Dazu zählen insbesondere die Auslagen für Porti, Telefon, Inserate, Formulare und Betreibungen, ferner die tatsächlichen Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter oder -verwalterin, nicht hingegen die kalkulatorischen Kosten für die eigene Arbeit des Hauseigentümers bzw. der Hauseigentümerin (§ 34 Abs. 3 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000).

b) Bezüglich der Verwaltungskosten bringen die Rekurrenten vor, der Ehemann hätte die Liegenschaft vom verstorbenen Vater geerbt. Sein Vater habe die Liegenschaft selbst betreut, wohingegen er seit 2016 die Firma C AG damit beauftragt habe. Bei dieser Gesellschaft handle es sich um eine eigene Rechtspersönlichkeit und ein eigenständiges Steuersubjekt, auch wenn deren Aktien zu 100% durch den Rekurrenten gehalten würde und er deren Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident sei. Die Verwaltung erfolge in den Geschäftszeiten der C AG und werde unter

Verwendung ihrer Infrastruktur vorgenommen. Entsprechend werde sie von der Gesellschaft in Rechnung gestellt und der entsprechende Erlös in der Jahresrechnung der Gesellschaft verbucht. Die Einnahmen aus der Liegenschaftsverwaltung seien auch von der Gesellschaft versteuert worden.

c) Demgegenüber ist die Steuerverwaltung der Ansicht, dass die geltend gemachten Verwaltungskosten bloss simuliert und damit nicht abzugsfähig sind. Die Treuhandspesen seien in dieser Steuerperiode das erste Mal verbucht worden. Auch die vormalige Treuhänderin der Rekurrenten habe sich anlässlich eines Gesprächs überrascht ob der Verbuchung gezeigt, da die Liegenschaftsabrechnung bis anhin durch die Eigentümerschaft erstellt worden sei. Die Steuerverwaltung bemängelt das Fehlen eines schriftlichen Vertrages. Ferner sehe die Rechnung aus wie jene der Vorjahre, was darauf hindeute, dass der Rekurrent die Verwaltung seiner Liegenschaft auch im Jahr 2016 selbst vorgenommen habe. Es gebe keine Hinweise auf eine Beteiligung der Gesellschaft an der Liegenschaftsabrechnung. Auch der Rechnungsbeleg der Gesellschaft wecke Zweifel an einer Drittverwaltung. Denn die Rechnung bestehe aus zwölf Monatspauschalen. Solch ein einzelner Rechnungsbeleg sei untypisch. Weitere Unterlagen fehlten. Daher handle es sich nicht um abziehbare Drittverwaltungskosten.

d) Selbst wenn es sich vorliegend bei der C AG um eine von dem Rekurrenten beherrschte Gesellschaft handelt, ist diese eine eigenständige Rechtsperson und stellt damit grundsätzlich eine Drittpartei dar. Weder das Gesetz noch die Rechtsprechung schliessen den Abzug von Verwaltungskosten aus, bloss weil es sich bei der Leistungserbringerin um eine von der steuerpflichtigen Person beherrschte Gesellschaft handelt. Eine Korrektur drängt sich nur auf, wenn das Vertragsverhältnis simuliert wurde und einzig dem Zweck der Steuerumgehung dient. Dafür liegen in casu keine Hinweise vor. Die von der Steuerverwaltung vorgebrachten Argumente erweisen sich als nicht stichhaltig. Es ist unklar, was sie aus der Aussage der vormaligen Treuhänderin der Rekurrenten ableiten will. Dass der ehemalige Eigentümer der Liegenschaft die Verwaltung selbst übernommen hat, stellt für seinen Nachfolger keinen Hinderungsgrund dar, eine Drittperson mit der Verwaltung zu beauftragen. Die Rechnungstellung in Monatspauschalen ist nicht unüblich. Dass die Gliederung der Jahresrechnung derjenigen der Vorjahre entspricht, stellt ebenfalls keinen ausreichenden Hinweis auf eine Simulation dar. Mangels Nachweis einer Steuerumgehungsabsicht sind die Verwaltungskosten zum Abzug zuzulassen und der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

4. a) Für die Klärung der Frage, durch wen die Einnahmen aus der Photovoltaikanlage zu versteuern sind, muss zunächst geklärt werden, in wessen Eigentum diese steht. Gemäss dem nicht öffentlich beurkundeten (und damit formungültigen) Dienstbarkeitsvertrag zwischen dem Rekurrenten und der C AG betreffend Nutzungsrecht an der Photovoltaikanlage vom 10. Dezember 2012 hat die C AG mit Genehmigung des Eigentümers auf dem Dach der Liegenschaftsparzelle [...] am [...] 2012 eine Photovoltaikanlage installiert. Gemäss Ziffer 3 und 4 des Vertrages hat die C AG das Alleinnutzungsrecht der Photovoltaikanlage für eine Dauer von 25 Jahren. Nach Ablauf dieser 25 Jahre fallen die Anlage und das Eigentum daran kostenlos in das Eigentum des Eigentümers der Liegenschaft. Alternativ muss die Anlage auf Kosten der „Nutzniesserin“ entfernt und der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt werden (Ziffer 4 des Dienstbarkeitsvertrages). Ebenfalls aus dem Jahr 2012 datiert ein Vertrag zwischen der C AG und den IWB Industrielle Werke Basel über die Rückspeisung von Solarstrom ins IWB-Netz und die kostenbasierte Vergütung durch die IWB für den Anlagestandort B.

b) Die Steuerverwaltung qualifiziert die Photovoltaikanlage als Bestandteil der Liegenschaft und will die Einspeisevergütung bei den Rekurrenten besteuern. Sie hält fest, es bestehe eine äussere Verbindung der Anlage mit dem Dach. Dass die Konstruktion fest und dauerhaft sei, ergebe sich bereits daraus, dass sie starken äusseren Einflüssen wie Wind standhalten müsse. Zudem führe die Abtrennung der Anlage zwangsläufig zu einer gewissen Beschädigung der Liegenschaft. Auch eine innere Verbindung bestehe, da die Liegenschaft nicht mehr nur zu Wohnzwecken genutzt werde, sondern auch zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen. Zur Erfüllung dieses Zwecks hingen Photovoltaikanlage und Hauptsache zwingend voneinander ab und bildeten eine sachliche Einheit. Da der Dienstbarkeitsvertrag eine Dauer von 25 Jahren vorsehe, sei auch das zeitliche Kriterium erfüllt. Daher handle es sich um einen Bestandteil der Liegenschaft. Die Anlage stehe damit im Eigentum des Rekurrenten und könne nur dann ein eigenes rechtliches Schicksal haben, wenn die Akzession durchbrochen werde. Die Errichtung einer entsprechenden Dienstbarkeit setze einen Grundbucheintrag voraus, was vorliegend nicht der Fall sei. Entsprechend sei der Ertrag der Photovoltaikanlage durch die Rekurrenten zu versteuern und erhöhe sich der Liegenschaftswert.

c) Die Rekurrenten hingegen sind der Ansicht, dass es sich bei der Photovoltaikanlage um Fahrnis handelt. Entsprechend genüge der eingereichte Nutzungsvertrag zum Nachweis, dass die Einspeisevergütung durch die C AG zu versteuern sei.

d) Gemäss Art. 642 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) ist Bestandteil einer Sache, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Es wird ein körperlicher Sachteil vorausgesetzt, der einerseits zur Hauptsache eine äusserliche, körperliche Verbindung aufweist und ihr andererseits aufgrund einer dauernden inneren Verbindung zugehört.

e) Die äussere Verbindung, die Voraussetzung für einen Bestandteil bildet, besteht in der physischen Verbundenheit von Hauptsache und Bestandteil, also in deren körperlichen Zusammenhang. Insoweit kann bereits eine Verbindung durch blosser Schwerkraft genügen (vgl. Wiegand in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchIT ZGB, 5. Auflage, Basel 2015, Art. 642 N 14). Vorliegend wurde die Anlage im Aufdachverfahren mit Dachhaken und Stockschrauben montiert. Bei dieser Art der Montage werden die Module auf Schienen geschraubt, welche über dem Dach angebracht sind. Diese Schienen sind ihrerseits mittels Dachhaken mit der Dachunterkonstruktion verbunden. Auch wenn diese Anlage wieder abmontiert werden kann, sorgt die Befestigung angesichts des beträchtlichen Gewichts der Anlage gemeinsam mit der Schwerkraft für eine körperliche Verbindung im Sinne von Art. 642 Abs. 2 ZGB. Eine äussere Verbindung der Photovoltaikanlage mit der Liegenschaft ist somit zu bejahen.

f) Weitere Voraussetzung bildet die innere Verbindung. Eine innere Verbindung liegt vor, wenn Bestandteil und Hauptsache eine sachliche, d. h. bestimmungsgemässe und dauerhafte, Einheit bilden (vgl. Hürlimann-Kaupt/Oswald, Die Fotovoltaikdienstbarkeit - ausgewählte sachenrechtliche Fragen, ZBJV 150/2014, S 679 ff., S. 702). Der Bestandteil muss die Funktionsfähigkeit der Hauptsache ergänzen und vollenden und damit in einer wirtschaftlich-funktionellen Verbindung mit dieser stehen, mit anderen Worten wirtschaftlich wertvoller machen. Der wirtschafts-funktionelle Aspekt ist vor allem dann wesentlich, wenn die Trennung des entsprechenden Teils keine Zerstörung oder Beschädigung der Hauptsache nach sich zieht, sondern zu einer Veränderung derselben führt. Es geht um die wirtschaftliche Bedeutung des Gegenstandes, wobei die Veränderung für die Hauptsache nicht von wesentlicher Bedeutung zu sein braucht (vgl. BGE 106 II 333 E. 5).

g) Einig ist sich die Lehre bei der Qualifikation einer gebäudeintegrierten Photovoltaikanlage. Diese ersetzt Teile der Gebäudehülle und ist entsprechend offensichtlich als Bestandteil der Liegenschaft zu qualifizieren. Bei der vorliegenden Photovoltaik-

anlage handelt es sich jedoch nicht um eine gebäudeintegrierte, sondern um eine additive Anlage (Aufdachanlage), welche auf das Dach der Liegenschaft aufgeschraubt wurde. In der Lehre ist umstritten, ob es sich bei Aufdachanlagen um Fahrnis oder Bestandteil handelt. Hrubesch-Millauer vertritt die Ansicht, dass sowohl integrierte als auch additive Anlagen als Bestandteil zu qualifizieren sind (Hrubesch-Millauer, Die sachenrechtliche Einordnung von (gebäudeintegrierten und additiven) Solarenergieanlagen, AJP 2015, S. 351 ff.). Nach Hürlimann-Kaupt/Oswald hingegen ist auf die innere Verbindung abzustellen, welche sie am wirtschaftlich-funktionellen Aspekt festmachen (Hürlimann-Kaupt/Oswald, Die Fotovoltaikdienstbarkeit - ausgewählte sachenrechtliche Fragen, ZBJV 150/2014, S 679 ff.). Während Hürlimann-Kaupt/Oswald bei einer additiven Photovoltaikanlage, welche der Energieversorgung des Gebäudes dient, ebenfalls eine innere Verbindung mit der Hauptsache annehmen, verneinen sie diese in anderen Fällen. Höchststrichterlich wurde die Frage noch nicht entschieden.

h) Die Photovoltaikanlage hat als Aufdachanlage weder eine Dachfunktion, noch bildet sie eine konstruktive Einheit mit dem Dach, es handelt sich um eine zusätzliche, vom Dach unabhängige Konstruktion. Eine Entfernung der Anlage würde weder eine Zerstörung oder eine Beschädigung noch eine Veränderung im Sinne von Art. 642 Abs. 2 ZGB bewirken. Zwar braucht eine solche Veränderung gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht von wesentlicher Bedeutung zu sein, sondern es genügt bereits der Verlust oder die Verringerung der bisherigen wirtschaftlichen Bedeutung bzw. die Minderung des aktuellen Gebrauchs- oder Tauscherts (vgl. BGE 106 II 333 E. 5). Eine solche Wertminderung liegt aber bei der Entfernung der vorliegenden Anlage nicht vor. Die Liegenschaft würde in ihrer Funktion nicht beeinträchtigt. Es wäre einzig die Stromproduktion betroffen. Es ist entsprechend auf die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts zu verweisen, wonach Maschinen und Einrichtungsgegenstände, die mit einem Gebäude oder Grundstück verbunden sind, nicht zu dessen Bestandteilen zu zählen sind, weil ihre Entfernung die Identität der Hauptsache nicht beeinträchtigen (vgl. Wiegand, a.a.O., Art. 642 N 16). Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall wesentlich von dem in BGE 106 II 333 zugrundeliegenden Sachverhalt. In diesem Spezialfall wurde die Bestandteileigenschaft einer Tankanlage, welche mittels Leitungen mit dem Grundstück verbunden war, bejaht, weil eine Entfernung der Tankanlage eine Veränderung der Hauptsache nach sich gezogen hätte (BGE 106 II 335 E. 5). Mit der Entfernung der Tanks wäre eine unmittelbare Erschwerung und Verteuerung der bisherigen Nutzung des Grundstücks einhergegangen, was den Gebrauchswert beeinträchtigt hätte.

Die innere Verbindung entsteht auch nicht durch die direkte Stromversorgung der Liegenschaft durch die Photovoltaikanlage. Der erzeugte Strom wird ins Stromnetz der IWB eingespeisen (vgl. Vertrag über die Rückspeisung von Solarstrom ins IWB-Netz und die kostenbasierte Vergütung durch die IWB zwischen der C AG und den IWB Industrielle Werke Basel aus dem Jahr 2012).

i) Entsprechend handelt es sich bei der Photovoltaikanlage nicht um einen Bestandteil. Sie kann demzufolge ihr eigenes Schicksal haben und das Eigentum muss nicht mittels Personaldienstbarkeit nach Art. 781 ZGB (hier: formungültiger, nicht im Grundbuch zum Eintrag gebrachter Dienstbarkeitsvertrag) bzw. einer Einräumung einer Baurechtsdienstbarkeit gemäss Art. 675 in Verbindung mit Art. 779 ZGB durchbrochen werden. Eine öffentliche Beurkundung des zugrunde liegenden Vertrages sowie ein Eintrag in das Grundbuch erübrigen sich damit. Entsprechend genügt der eingereichte Vertrag zwischen der C AG und dem Rekurrenten vom 10. Dezember 2012 und die Erträge aus der Stromeinspeisung sind durch die C AG zu versteuern.

j) Gestützt auf dieses Ergebnis ist die Photovoltaikanlage auch beim Liegenschaftswert unbeachtlich. Die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung ist daher aufzuheben.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Photovoltaikanlage keine innere Verbindung mit der Liegenschaft aufweist. Daher ist sie nicht als Bestandteil zu qualifizieren, was dazu führt, dass die Einspeiseentschädigung der IWB gestützt auf den Nutzungsvertrag zwischen der C AG nicht durch die Rekurrenten zu versteuern ist. Entsprechend ist auch die Aufrechnung der Steuerverwaltung bezüglich des Liegenschaftswertes aufzuheben. Bezüglich der Verwaltungskosten haben die Rekurrenten ausreichend dargelegt, dass diese ein Entgelt für tatsächlich geleistete Dienstleistungen darstellen. Eine Simulation zu Steuerumgehungszwecken ist jedenfalls nicht ersichtlich. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.
6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung ist der zulässige Überwälzungstarif massgebend. Der entsprechende Honorarrahmen liegt gemäss § 14 Abs. 1 der Honorarordnung für die Anwältinnen und Anwälte des Kantons Basel-Stadt vom 15. Dezember 2004 zwischen CHF 180.00 und CHF 400.00 pro Stunde. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Unter Berücksichtigung des praktisch identischen, parallelen Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird entsprechend dem Ausgang des Verfahrens den Rekurrenten eine Parteientschädigung von 6 Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 250.00, somit von CHF 1'500.00 inkl. Auslagen zuzügl. 7.7% Mehrwertsteuer zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. Januar 2019 aufgehoben. Der Abzug der Verwaltungskosten in der Höhe von CHF 4'536.00 wird zugelassen, die Erträge der Photovoltaikanlage in der Höhe von CHF 5'796.00 sind nicht durch die Rekurrenten zu versteuern und folglich wird die im Einspracheentscheid vorgenommene Erhöhung des Steuerwerts der Liegenschaft aufgehoben.
 2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Der Vertreterin der Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 1'500.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer (7.7%) zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.