

## Praxis der Steuerverwaltung zu Photovoltaikanlagen bis zum 24. Oktober 2019

### 1 Einleitung

Als Photovoltaikanlagen gelten Anlagen, die mittels Solarzellen einen Teil der Sonnenstrahlung in elektrische Energie umwandeln. Das Energiegesetz (EnG; SR 730.0) sieht zur verstärkten Nutzung erneuerbarer Energien verschiedene Fördermassnahmen vor:

- Dazu zählt die sog. **kostendeckende Einspeisevergütung** für Strom aus Photovoltaikanlagen (Artikel 7a EnG). Die Netzbetreiber sind dabei verpflichtet, in ihrem Netzgebiet die gesamte Elektrizität, die aus Neuanlagen durch die Nutzung von Sonnenenergie (Photovoltaik) gewonnen wird, abzunehmen und zu kostendeckenden Preisen zu vergüten. Die Netzbetreiber liefern den Produzenten die von ihnen benötigte Energie zu Bezugspreisen, die sie auch von den übrigen Abnehmern verlangen. Weil für die kostendeckende Einspeisevergütung eine Anmeldung bei der hierfür zuständigen Stelle (swissgrid.ch) erforderlich ist und oft mehrjährige Wartezeiten bestehen, sind die tatsächlich erzielten Einspeisevergütungen teilweise nicht kostendeckend. Die steuerliche Behandlung ist bei kostendeckender Einspeisevergütung und bei nicht kostendeckender Einspeisevergütung dieselbe.
- Daneben besteht seit 2014 die Möglichkeit der **Einmalvergütung** für neue kleine Photovoltaikanlagen (Art. 7a<sup>bis</sup> EnG). Betreiber von Photovoltaik-Neuanlagen unter 30 kW können einen einmaligen Beitrag gemäss Artikel 7a<sup>ter</sup> in Anspruch nehmen (Einmalvergütung). Das Gleiche gilt für eine wesentliche Erweiterung der Neuanlage, wenn dabei die Gesamtleistung nicht auf 30 kW oder mehr erweitert wird.
- Zudem besteht für den selbstproduzierten Strom eine Abnahmepflicht der Netzbetreiber gegen eine **Vergütung zu marktorientierten** Preisen (Art. 7 EnG).

Zulässig ist auch der **Eigenverbrauch** des selbst produzierten Stroms am Ort der Produktion (Art. 7 Abs. 2bis, Art. 7a Abs. 4bis EnG).

Die vorliegende Praxisfestlegung orientiert sich an der Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien in der Fassung vom 3. Februar 2016. Sie gilt sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer.

### 2 Grundsätze

Im Zusammenhang mit den sich stellenden Steuerfragen ist von Bedeutung, dass die steuerpflichtige Person die erzeugte Energie gegen Entschädigung ins Netz einspeist und die selbst benötigte Energie zu den üblichen Bezugspreisen aus dem öffentlichen Netz bezieht oder die erzeugte Energie im Sinne des Eigenverbrauchs ganz oder teilweise selbst verbraucht.

Weiter ist entscheidend, dass die auf dem Grundstück erstellten Photovoltaikanlagen im Eigentum des Grundeigentümers stehen (Akzessionsprinzip nach Art. 671 ZGB), sofern nicht bei der Installation eine entsprechende Dienstbarkeit im Grundbuch eingetragen wurde. Der Betrieb einer **Photovoltaikanlage auf dem eigenen Grundstück** stellt in der Regel keine selbstständige Erwerbstätigkeit dar. Bei den erzielten Einkünften handelt es sich deshalb nicht um Einkommen aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit, sondern um Einkommen aus unbeweglichem Vermögen. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt nur vor, wenn die Anlage auf einem Grundstück montiert wird, welches bereits vorher Geschäftsvermögen darstellte (vgl. nachfolgend Ziffer 3). Die Installation einer **Photovoltaikanlage auf einem fremden Grundstück** stellt demgegenüber immer eine selbstständige Erwerbstätigkeit dar (vgl. nachfolgend Ziffer 4).

### 3 Anlagen auf dem eigenen Grundstück

#### 3.1 Grundstücke im Privatvermögen

##### 3.1.1 Investitionskosten und Unterhaltskosten

Bei den **Investitionskosten** handelt es sich um wertvermehrnde Aufwendungen (Anlagekosten). Die steuerrechtlichen Bestimmungen sehen allerdings vor, dass Investitionen, die zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, als Unterhalt gelten und entsprechend abziehbar sind. Diese Massnahmen beziehen sich allerdings nur auf die Anbringung von **Installationen auf oder an bestehenden Bauten** (Art. 36 des Steuergesetzes i. V. m. Art. 1 Abs. 1 Bst. f der Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken). Zu den Installationen auf oder an bestehenden Bauten gehören auch freistehende Anlagen auf dem gleichen Grundstück.

Demgegenüber zählen die Kosten für **Installationen auf oder an Neubauten** nicht zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten. Selbst getragene Installationskosten, welche im Jahr der Fertigstellung eines Neubaus (Bauabnahme) anfallen, können bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft bei der Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten in Abzug gebracht werden. Die Kosten für den **Unterhalt** bestehender Photovoltaikanlagen (Reparatur, Renovation, Ersatz) können wie die übrigen Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug gebracht werden.

### 3.1.2 Vergütungen und Eigenverbrauch

Vergütungen (Einmalvergütung, kostendeckende Einspeisevergütung, Vergütungen auf dem freien Markt) werden als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen besteuert. Die Deklaration ist auf dem Formular 7, Ziffer 7.1 vorzunehmen. Die Kosten für den Bezug der selbst benötigten Energie stellen steuerlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar. Kürzt der Netzbetreiber die Einspeisevergütung um die Kosten für den Bezug der eigenen Energie, ist als steuerbares Einkommen die ungekürzte Einspeisevergütung zu deklarieren und nicht nur die Nettzahlung des Netzbetreibers.

Falls die gewonnene Energie ganz oder teilweise zum Eigengebrauch zur Verfügung steht, wird der Eigenmietwert des Grundstücks angemessen erhöht (siehe Ziffer 3.1.4).

### 3.1.3 Subventionen und Investitionshilfen

Von Dritten geleistete Subventionen und Investitionshilfen für Investitionen an bestehenden Bauten sind wie die Einspeisevergütung als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern. Die Deklaration ist ebenfalls auf dem Formular 7, Ziffer 7.1 vorzunehmen. Von Dritten geleistete Subventionen und Investitionshilfen für Investitionen an Neubauten sind nicht als Einkommen zu deklarieren, wirken sich jedoch bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer aus, indem sie im entsprechenden Umfang die selbst getragenen Anlagekosten (Investitionskosten) der Liegenschaft vermindern.

### 3.1.4 Amtlicher Wert und Eigenmietwert

Durch die Installation einer Photovoltaikanlage erhöht sich der amtliche Wert der Liegenschaft.

Wird die produzierte Energie gegen eine steuerbare Vergütung ins öffentlich Netz eingespeist, bleibt der Eigenmietwert unverändert. Falls die gewonnene Energie ganz oder teilweise zum Eigengebrauch zur Verfügung steht, wird der Eigenmietwert (entsprechend dem Umfang des Eigengebrauchs) angemessen erhöht. Die steuerliche Behandlung entspricht damit derjenigen von Solaranlagen zur Warmwassergewinnung (z.B. Sonnenkollektoren), wo ebenfalls eine Erhöhung des Eigenmietwertes resultiert.

## 3.2 Grundstücke im Geschäftsvermögen

### 3.2.1 Investitionskosten und Unterhaltskosten

Die **Investitionskosten** für Photovoltaikanlagen im Geschäftsvermögen stellen Anlagekosten dar und sind zu **aktivieren**. Für Liegenschaften im Geschäftsvermögen wird den Anliegen des Umweltschutzes und der rationellen Energieverwendung durch besondere Abschreibungsregeln Rechnung getragen. Anlagen zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie können im Jahr der Erstellung und im nächsten Jahr je bis zu 50 Prozent und in den folgenden Jahren bis zu 40 Prozent vom Buchwert abgeschrieben werden (Art. 11 Abs. 2 Abschreibungsverordnung, AbV)<sup>1</sup>. Weil es sich bei Photovoltaikanlagen nicht um mobiles Anlagevermögen handelt, sind Sofortabschreibungen grundsätzlich nicht zulässig. **Unterhaltskosten** sind der Erfolgsrechnung zu belasten. Bei der Kantons- und Gemeindesteuer ist es nach Rücksprache mit der Steuerverwaltung des Kantons Bern möglich, für Umweltschutzmassnahmen im Rahmen von Artikel 21 AbV steuerfreie Rücklagen im Umfang von bis zu 20 % des massgebenden Reingewinnes zu bilden, sofern die Ausführung der notwendigen Massnahmen bereits eingeleitet worden ist. Die Rücklagen dürfen höchstens während vier Jahren gebildet werden. Die laufenden Kosten sind sodann der Rücklage zu belasten.

<sup>1</sup> Abweichende Regeln gelten bei Elektrizitätswerken.

### 3.2.2 Vergütungen

Die Einspeisevergütung stellt steuerbaren Ertrag dar. Sie ist auf einem separaten Ertragskonto (Erlös aus Stromproduktion) zu verbuchen. Die Kosten für den Bezug der selbst benötigten Energie stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

### 3.2.3 Subventionen und Investitionshilfen

Von Dritten geleistete Subventionen und Investitionshilfen inkl. Einmalvergütungen sind den aktivierten Anlagekosten (erfolgsneutral) gutzuschreiben. Sie wirken sich bei einer späteren Veräusserung bei der Grundstückgewinnsteuer aus. Bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer werden nur die selbst getragenen Anlagekosten berücksichtigt. Subventionen und Investitionshilfen vermindern im entsprechenden Umfang die Anlagekosten (Investitionskosten) der Liegenschaft. Subventionen und Investitionshilfen an Unterhaltskosten sind der Erfolgsrechnung gutzuschreiben.

### 3.2.4 Amtlicher Wert

Durch die Installation einer Photovoltaikanlage erhöht sich der amtliche Wert der Liegenschaft.

## **4 Anlagen auf fremden Grundstücken**

### **4.1 Selbstständige Erwerbstätigkeit**

Das Betreiben von Photovoltaikanlagen auf fremden Grundstücken stellt wegen der damit verbundenen Gewinnerzielungsabsicht eine selbstständige Erwerbstätigkeit dar (selbstständiger Haupt- oder Nebenerwerb). Massgeblich sind die Ausführungen in Ziffer 3. Der Mietzinsaufwand für die Benutzung des fremden Grundstückes gilt als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Für den Eigentümer des Grundstücks stellen die geleisteten Zahlungen Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar.

### **4.2 Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung**

Bei natürlichen Personen gilt in der Regel der Wohnsitz als Geschäftsort. Werden Photovoltaikanlagen nicht am Geschäftsort bzw. am Sitz betrieben, stellen diese eine Betriebsstätte dar. Im Rahmen der interkantonalen bzw. interkommunalen Steuerauscheidung ist von einer Teilung nach der quotenmässigen Methode aufgrund von Hilfsfaktoren (z. B. Umsatz) auszugehen. Dem Geschäftsort bzw. Sitz ist ein Präzipuum (Vorausanteil) von 10 bis 20 Prozent zu gewähren.

---

Fassung vom 26.11.2019