

Kantonale und eidgenössische Steuerpraxis

1 Übersicht

Seit der Einführung der Solarstrombörsen einiger Elektrizitätswerke und aktuell insbesondere mit der kostendeckenden Einspeisevergütung (KEV) und der Einmalvergütung (EIV) ergeben sich neue Steuerthemen. Im Februar 2011 (aktualisiert im September 2014) hat die Schweizerische Steuerkonferenz deshalb die Auswirkungen der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien analysiert. Dieser Publikation kommt keine rechtliche Verbindlichkeit zu. Sie gibt aber die gemeinsame Auffassung der Steuerbehörden im Zusammenhang mit Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) wieder.

2 Photovoltaik-Anlagen im Privatvermögen

PV-Anlagen sind grundsätzlich dem Privatvermögen zuzuordnen, wenn sie auf dem eigenen, überwiegend privat (nicht geschäftlich) genutzten, Grundstück installiert werden.

a) Abzugsfähigkeit der Investitionskosten

Die Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz unterscheidet bei der Abzugsberechtigung nicht, ob ein Betreiber einer PV-Anlage den Strom gemäss KEV verkauft, eine EIV erhält oder ob er den Strom für den Eigenbedarf nutzt. In allen Fällen können die Baukosten einer Solaranlage in der Steuererklärung als **Liegenschaftsunterhaltskosten** grundsätzlich in Abzug gebracht werden.

Die Abzugsfähigkeit besteht nur im Jahr der Fälligkeit der Rechnung; es besteht also praxisgemäss keine Möglichkeit die Investitionskosten über mehrere Jahre abzuschreiben. Wird beim Liegenschaftsunterhalt die Pauschale gewählt, so deckt diese auch die Investitionskosten in die PV-Anlage mit ab! Aktuell können Energiesparmassnahmen bei bestehenden Gebäuden in fast allen Kantonen vollständig von den Steuern abgezogen werden. Nur Luzern kennt keinen Abzug dieser Art, dort können nur die Unterhaltskosten steuerlich abgezogen werden.

Aber Achtung: Das gilt nur bei bestehenden Bauten, bei **Neubauten** (jünger als 5 Jahre) kann kein Abzug geltend gemacht werden, da dies dann keinen Unterhalt darstellt, sondern einen Anteil der Baukosten.

Einmalvergütungen werden in der Praxis häufig direkt von den Investitionskosten abgezogen, sofern die Investitionskosten steuerlich abzugsfähig sind. In diesen Fällen werden somit nur die Netto-Investitionskosten vom Einkommen abgezogen (anstelle einer separaten Deklaration der Einmalvergütung und der Investitionskosten), weshalb sich keine zusätzliche Steuerbelastung ergeben sollte.

Sofern die Investitionskosten nicht abzugsfähig sein sollten, unterliegt eine Einmalvergütung jedoch grundsätzlich der Einkommenssteuer. Dieses Ergebnis kann sich auch einstellen, wenn abzugsfähige Investitionskosten nicht im selben Jahr wie die steuerbare Einmalvergütung anfallen.

b) Versteuerung von Einkünften

Die Produktion von Strom für den Eigenbedarf (Eigennutzung) ist nach überwiegender Auffassung nicht steuerpflichtig: «Soweit die Anlage der Eigenbedarfsdeckung dient, wird lediglich der Betrag besteuert, der netto aus der Anlage erwirtschaftet wird, d.h. Gesamtvergütung abzüglich Eigenverbrauch. Dies in Anlehnung an andere

Umweltschutzmassnahmen (Solarkollektoranlage, Wärmeisolation, Wärmepumpenheizung usw.)». Zitat aus*. Hingegen gilt: Entschädigungen aus der KEV respektive Direktvermarktung des Stroms oder durch Überlassung von Liegenschaftsteilen für den Betrieb einer Solaranlage stellen steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar.

Abzugsfähig vom Bruttoertrag sind nur Liegenschaftsunterhalts- und Finanzierungskosten (Schuldzinsen, im Rahmen der Begrenzung). Für die übrigen Betriebskosten, die Entwertung (Abschreibung) und die Kapitalrückzahlung ist kein Abzug zulässig. Zumindest teilweise wird dieser Nachteil durch den zusätzlich erlaubten Abzug der Investitionskosten beim Liegenschaftsunterhalt kompensiert.

Nach einem neueren Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau sind zudem auch die Kosten für bezogenen Strom nicht vom Bruttoertrag abzugsfähig, da letztere nicht als Gewinnungskosten, sondern als Lebenshaltungskosten gelten.

Die Tabelle auf Seite 2 zeigt das Beispiel für eine 20-kW-PV-Anlage mit kumulierten, gerundeten Zahlen und ohne Diskontierung der Geldflüsse. Bei der PV-Anlage wird nach der KEV ab dem 21. Jahr ein Eigenverbrauch von 40 % angenommen. Auf der KEV-Basis 2015 kostet die Anlage rund CHF 40'000.-, und der kumulierte KEV-Ertrag über 20 Jahre beträgt CHF 75'191.-.

Die Anlage würde je zur Hälfte aus eigenen Mitteln und mit einem Bankdarlehen finanziert. Die entsprechende Verteilung und Besteuerung ist ebenfalls dargestellt. Vorbehalten bleibt der Einfluss auf den Eigenmietwert durch eine Wertsteigerung des Grundstücks.

Die Besteuerung von **Förderbeiträgen** wird hier nicht im Detail betrachtet, weil es dazu und zur Einmalvergütung leider noch keine eindeutige Praxis gibt. Förderbeiträge stellen grundsätzlich steuerbares Einkommen dar. Andererseits werden sie in vielen Fällen als Investitionsminde rung betrachtet und somit steuerlich nicht direkt erfasst. Swissolar stellt sich auf dem Standpunkt, dass Förderbeiträge, welche zwingend mit einer eigenen Investition verknüpft sind, wie beispielsweise die Einmalvergütung, in jedem Fall als Investitionsminde rung verstanden werden. Probleme kann es geben, wenn die Einmalvergütung erst im Folgejahr ausbezahlt wird, und somit in eine neue Steuerperiode fällt, wo keine Investition gegenüber steht, weil die Anlage im Vorjahr gebaut und bezahlt wurde. Das kann mit einer entsprechenden Zeit- und Zahlungsplanung vermieden werden.

c) Vermögenssteuer

Der Wert der Solaranlage gilt als steuerbares Vermögen (Teil des Vermögenswerts des Grundstücks).

3 PV-Anlagen im Geschäftsvermögen

a) Einkommens- und Gewinnsteuer

Personenunternehmen, die PV-Anlagen geschäftlich nutzen und Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) können vom Ertrag sämtliche geschäftsmässig begründeten Aufwendungen zum Abzug bringen. Dies umfasst neben sämtlichen Unterhaltskosten auch die Finanzierungskosten, sowie die Abschreibungen der Investitionskosten. Die Investitionskosten sind zu aktivieren. Daraus folgt, dass schliesslich nur der Nettoertrag versteuert werden muss. Wie die Tabelle auf Seite 2 zeigt, ist das im Wesentlichen der rechnerische Eigenkapitalzins sowie ein allfälliger Gewinn. Im Ergebnis ist der steuerbare Net-

* «Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen» (<http://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Analysen>)

toertrag für die gleiche Tätigkeit im Geschäftsvermögen in der Regel geringer als wenn die PV-Anlage im Privatvermögen ist. Andererseits unterliegt das Einkommen aus einem Personenunternehmen dafür den Sozialversicherungsabgaben, wie AHV, IV und EO.

Die Eigenstromnutzung von PV-Anlagen ist ebenfalls nicht steuerbar, reduziert aber (steuerlich abzugsfähige) Aufwendungen.

Eine allfällige Einmalvergütung ist als Ertrag zu verbuchen. In der Regel darf damit eine Sofortabschreibung in der Höhe der Einmalvergütung vorgenommen werden.

b) Vermögenssteuer bei Personenunternehmen

Der Wert der Solaranlage gilt als steuerbares Vermögen (Teil des Vermögenswerts des Grundstücks). Steuerpflichtig ist der Inhaber respektive der jeweilige Teilhaber.

4 Mehrwertsteuer

Bei der **Mehrwertsteuer** (MWST) ist für PV-Anlagen zu unterscheiden, ob der Betreiber einer PV-Anlage mehrwertsteuerpflichtig ist oder nicht. Mehrwertsteuerpflichtig sind alle, die pro Jahr wenigstens einen steuerbaren Umsatz von CHF 100'000.- ausweisen oder auf die Befreiung ihrer unternehmerischen Tätigkeit von der MWST verzichtet haben.

- Ohne MWST-Pflicht können die Vorsteuern, die auf Investitionen lasten, nicht zurückgefordert werden. Die Vorsteuern stellen somit einen Teil der Investitionskosten dar. Andererseits unterliegt für solche Betreiber beim Verkauf von Strom das Entgelt auch nicht der MWST, d.h. das Entgelt unterliegt grundsätzlich nur der Einkommens- oder Gewinnsteuer.
- Wenn ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit eine PV-Anlage baut und betreibt, kann es die Vorsteuer auf den Bau der Anlage (z.B. die Vorsteuer auf Solarmodulen) bei der darauf folgenden Mehrwertsteuerabrechnung nach allgemeinen Kriterien als Vorsteuer abziehen. Mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen haben die auf der Vergütung erhobene MWST grundsätzlich an die Eidg. Steuerverwaltung zu überweisen.

Beispiel für eine Abrechnung bei einem Vergütungstarif von CHF 0.264/kWh (Anlage mit 20kW):

Rechnungsbetrag für die Energielieferung:	CHF	4'888.89
MWST 8 %	CHF	391.11
Vergütung nach KEV 20 000 kWh à 0.264 =	CHF	5'280.00

5 Diskussion

Der Eigenmietwert und damit die zugehörigen Unterhaltskosten stehen auf dem Prüfstand. Es wird geprüft, beides ersatzlos abzuschaffen, was voraussichtlich auch die Investitionen in umweltschonende Technologien betreffen würde. Dies gilt es mit Bezug auf PV-Anlagen zu verhindern. Vielmehr sollte die steuerliche Behandlung von KEV-PV-Anlagen verbessert werden, unter anderem weil der Einmalabzug der Investitionskosten die spätere steuerliche Benachteiligung der privaten PV-Anlage nicht kompensiert. Steuern dürfen aus Sicht von Swissolar die weitere Entwicklung von PV-Anlagen nicht behindern. Es sollte möglichst eine vergleichbare Belastung von privaten und geschäftlichen PV-Anlagen angestrebt werden.

Für neue Anlagen im Privatvermögen könnte die Auslagerung der Anlage in ein Unternehmen (Kapitalgesellschaft oder kaufmännisches Personenunternehmen) Abhilfe schaffen. Allerdings darf dabei der daraus resultierende administrative Aufwand nicht übersehen werden. Beim Gebäudeunterhalt ist in dem Fall kein Sonderabzug mehr möglich, stattdessen können bei beiden Rechtsformen die für Unternehmungen üblichen Abzüge vorgenommen werden. (s. Kapitel 3, PV-Anlagen im Geschäftsvermögen). Ein Nettoertrag aus einem Personenunternehmen oder der Lohn bei einer Kapitalgesellschaft ist den Sozialversicherungsabgaben unterstellt.

Aus steuerlichen Gründen ist die Auslagerung der PV-Anlage in eine Kapitalgesellschaft vor allem bei einem Neubau prüfenswert, weil da keine zusätzlichen Unterhaltskosten geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Das vorliegende Merkblatt wurde mit grösstmöglicher Sorgfalt erstellt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität seiner Inhalte wird keine Gewähr geleistet. Insbesondere entbindet es nicht, die einschlägigen und aktuellen Empfehlungen, Normen und Vorschriften zu konsultieren und zu befolgen. Das vorliegende Merkblatt dient ausschliesslich zu Informationszwecken. Eine Haftung für Schäden, die aus dem Konsultieren bzw. Befolgen dieses Merkblatts entstehen, wird ausdrücklich abgelehnt.

Die Urheberrechte liegen bei Swissolar.

Tabelle 1: Beispiel zu den Einkommensteuern, PVA mit 20 kW stc, integriert, 20 Jahre KEV, weitere 5 Jahre Direktverkauf mit 40 % Eigenverbrauch, Zahlenwerte gerundet, ohne Teuerung berechnet.

Pos. Finanzkennwerte	Privat	Kapitalgesellschaft
	CHF	CHF
1 Investitionskosten (IK)	40'000	40'000
2 Finanzierung mit Eigenkapital (EK)	20'000	20'000
3 Finanzierung mit Fremdkapital (FK)	20'000	20'000
Einahmen, in CHF als Summe von 25 J.		
	Summierte steuerpflichtig Beträge Ja/Nein	Summierte steuerpflichtig Beträge Ja/Nein
4 Summe der KEV-Erträge, Jahr 1 - 20	75'191 Ja	75'191 Ja
5 Stromverkauf ab dem 20. Jahr	7'977 Ja	7'977 Ja
6 Eigenverbrauch ab dem 20. Jahr (ca. 40 %)	5'000 Nein, vgl. Text	5'000 Nein
Aufwand, in CHF als Summe von 25 J.		
	Summierter abzugsfähig Aufwand Ja/Nein	Summierter abzugsfähig Aufwand Ja/Nein
7 Investition	40'000 (Ja) ¹	40'000 Nein
8 Amortisation (linear)/Rückzahlung	40'000 Nein	40'000 Ja
9 Unterhalt, 20 % vom Ertrag oder effektiv	16'633 Ja ²	
10 Unterhalt effektiv, Annahme 5 Rp/kWh		21'270 Ja
11 Kapitalzins FK 4 %, Rückzahlung linear	10'000 Ja	10'000 Ja
Steuerbares Einkommen aus PVA pro Jahr		
	Einkommen p.a.	Nettoertrag p.a.
12 Jahr 0	-40'000 ¹	- ⁴
13 Jahr 1-19 p.a. Stromverkauf (wie Pos. 4)	2'608 ²	296 ⁴
14 Jahr 20-25 p.a. (Stromverkauf gemäss Pos. 5)	876 ^{2,3}	-600 ^{3,4}

¹ Gilt nicht bei Neubauten, der Abzug gilt nur bis zum Einkommen null für das betreffende Jahr, Gutschriften oder Verlustvorträge sind nicht möglich.

² Ohne Berücksichtigung eines allfälligen Eigenmietwerts

³ Ohne Berücksichtigung Ersparnis Stromkauf (vgl. Text),

⁴ Lineare Abschreibung über Nutzungsdauer