

Betrieb einer Photovoltaikanlage

§ 27 Nr. 4
Einzelfragen Nr. 1
(Steuererklärung Ziff. 350,
Formular Liegenschaften)

Gesetzliche Grundlagen

- | | |
|-------------|---|
| § 21 StG | ¹ Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Vorbehalten ist § 32. |
| § 27 StG | ¹ Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere <ul style="list-style-type: none"> a) alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung; b) der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen; c) Einkünfte aus Baurechtsverträgen; d) Einkünfte aus eigener oder vertraglicher Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens. |
| § 39 StG | ³ Bei Liegenschaften können abgezogen werden <ul style="list-style-type: none"> d) die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen an bestehenden Bauten gemäss Regelung durch das Eidgenössische Finanzdepartement; |
| § 62 StG | ¹ Grundstücke und Gebäude werden zum Katasterwert bewertet.
² Der Katasterwert wird unter Berücksichtigung des Verkehrs- und des Ertragswertes festgelegt. Öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen, insbesondere zu Gunsten des Natur- und Heimatschutzes, sind angemessen zu berücksichtigen.
³ Der Kantonsrat bestimmt, in welchem Mass für die einzelnen Arten von Grundstücken und Gebäuden dem Verkehrs- und dem Ertragswert Rechnung zu tragen ist. |
| Art. 16 DBG | ¹ Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. |
| Art. 21 DBG | ¹ Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere: <ul style="list-style-type: none"> a. alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung; |

- b. der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen;
- c. Einkünfte aus Baurechtsverträgen;
- d. Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens.

Art. 32 DBG

² Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das EFD bestimmt, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

Weitere gesetzliche Grundlagen

- Steuerverordnung Nr. 16: Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen vom 28. Januar 1986 (BGS 614.159.16, StVO Nr. 16)
- Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 9. März 2018 (SR 642.116, Liegenschaftskostenverordnung, LKV)
- Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (SR 642.116.1)
- Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (SR 642.116.2, ESTV-Liegenschaftskostenverordnung)
- Verordnung über die Förderung der Produktion von Elektrizität aus erneuerbaren Energien vom 1. November 2017 (SR 730.03 Energieförderungsverordnung, EnFV)

Weitere Grundlagen

- Schweizerische Steuerkonferenz SSK: Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen, aktualisierte Fassung vom 27. August 2020 (zit.: Analyse SSK)

Inhalt

1	Einleitung.....	3
1.1	Begriff und Definition	3
1.1.1	Bauformen	4
1.1.2	Sachenrechtliche Qualifikation von Photovoltaikanlagen.....	4
1.2	Stromspeichergeräte / Batterie	5
1.3	Bidirektionale Ladestation	5
2	Grundstücke im Privatvermögen.....	6
2.1	Steuerwert	6
2.2	Investitionskosten	6
2.2.1	(Ersatz-)Neubau	6
2.2.2	Altbau	7
2.3	Unterhaltskosten	7
2.4	Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung).....	7
2.5	Einspeisevergütung.....	8
2.6	Eigenmietwert.....	8
3	Grundstücke im Geschäftsvermögen.....	8
3.1	Vermögenssteuerwert	8
3.2	Investitions- und Unterhaltskosten / Abschreibungen	9
3.3	Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung).....	9
3.4	Einspeisevergütung.....	9
4	Anlagen auf fremden Grundstücken.....	9
5	Steuerausscheidung	10
5.1	Steuerausscheidung im Privatvermögen	10
5.2	Steuerausscheidung im Geschäftsvermögen.....	11
6	Direkte Bundessteuer.....	11

1 Einleitung

1.1 Begriff und Definition

Eine Photovoltaikanlage (kurz: PVA) ist eine Solarstromanlage, die mittels Solarzellen einen Teil der Sonnenstrahlung in elektrische Energie umwandelt. Demgegenüber sind Solarthermieranlagen primär auf die Wärmebereitstellung zur Warmwasseraufbereitung oder Heizungsunterstützung ausgelegt, und nicht – wie eine PVA – auf die Produktion von Strom. PVA sowie Solarthermieranlagen werden steuerrechtlich gleichbehandelt mit dem einzigen Unterschied, dass eine Solarthermieranlage keinen Ertrag abwirft. Der Einfachheit halber wird deshalb im Folgenden nur auf PVA eingegangen.

1.1.1 Bauformen

PVA können in verschiedenen Formen errichtet bzw. mit einem Gebäude oder dem Boden verbunden werden:

- Gebäudeintegrierte (eingebaute) PVA
Anlagen, die in Bauten integriert sind und neben der Stromproduktion zusätzlich dem Wetterschutz, dem Wärmeschutz oder der Absturzsicherung dienen. Sie ersetzen die Gebäudehülle (Fassade bzw. Dach) oder Balkonbrüstungen.
- An- oder aufgebaute PVA
Anlagen, die konstruktiv mit Bauten oder sonstigen Infrastrukturanlagen verbunden sind und einzig der Stromproduktion dienen, beispielsweise auf Flachdächern mittels Befestigungssystemen oder auf einem Ziegeldach montierte Module. Darunter fallen auch auf einem Flachdach aufgeständerte PVA, die durch ihr eigenes Gewicht oder durch die zum Dach gehörende Kiesschicht gehalten werden und Winddruck und Windsog Widerstand leisten.
- Freistehende PVA
Sie besitzen keine konstruktive Verbindung zu Bauten und werden z.B. in Gärten oder auf Brachland erstellt.

1.1.2 Sachenrechtliche Qualifikation von Photovoltaikanlagen

Bei einer mit dem Gebäude verbundenen PVA kann es sich entweder um einen Bestandteil des Gebäudes und damit des Grundstücks handeln oder um Fahrnis. Etwas Drittes gibt es nicht (HÜRLIMANN/OSWALD, die Photovoltaikdienstbarkeit – ausgewählte sachenrechtliche Fragen, ZBJV 150 (2014), S. 700 ff., auch zum Folgenden). Fahrnis sind nach allgemeiner Umschreibung Sachen, die ihre räumliche Lage ohne Substanzverlust beliebig ändern können. Bestandteil einer Sache ist gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB alles, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Erforderlich ist einerseits eine äusserliche, körperliche Verbindung zwischen Sacheil und Hauptsache und andererseits eine innere, im Sinne einer dauernden Verbindung.

Sowohl bei gebäudeintegrierten als auch bei an- oder aufgebauten PVA besteht regelmässig eine äussere Verbindung. Das gilt auch bei Anlagen auf Flachdächern, deren Befestigung einzig über die Schwerkraft erfolgt. Eine innere Verbindung liegt nur vor, wenn Hauptsache und Bestandteil eine dauerhafte Einheit bilden. Das trifft bei gebäudeintegrierten PVA zweifellos zu, sind sie doch ein unverzichtbares Element der Gebäudehülle (Dach, Fassade) oder haben eine andere, dauernde Funktion am Bau (z.B. Balkonverkleidung). Eine innere Verbindung liegt aber auch dann vor, wenn der produzierte Strom dauerhaft (mindestens teilweise) zur Versorgung des Gebäudes dient. Die dauerhafte Verbindung fehlt jedoch, wenn die Sache nur zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt ist, insbesondere, wenn sie ein Dritter dank eines befristeten Nutzungsrechts aufbaut und sie ausschliesslich für eigene Zwecke verwendet. Bei PVA ist darum die Dauerhaftigkeit im Sinne des Sachenrechts zu verneinen, wenn der Berechtigte sie nach Ablauf des Nutzungsrechts wieder abbauen und entfernen muss. Hingegen kann sie bejaht werden, wenn die

Parteien vereinbaren, dass der Grundeigentümer sie nach Ablauf des Nutzungsrechts weiterverwenden kann.

Ergänzend zu der Definition der Bestandteile im ZGB gelten gemäss § 226 EG ZGB als Bestandteile eines Grundstücks insbesondere alles, was in oder an einem Gebäude erd-, mauer-, niet- oder nagelfest ist sowie die einer Liegenschaft dienenden Leitungen für Wasser, Heizungen, Gas, Elektrizität und dergleichen.

Somit gilt der wohl häufigste Fall, nämlich die dem Hauseigentümer gehörende Aufdachanlage, in aller Regel als Bestandteil des Gebäudes: Die Anlage dient entweder der Stromversorgung des Gebäudes oder mit ihr werden zusätzliche Einnahmen erzielt, was letztlich die wirtschaftliche Bedeutung des Gebäudes erhöht. Die Anlagen werden sodann mit der Absicht bleibender Verbindung erstellt, zumal die Anschaffungskosten amortisiert werden müssen. Auch eine Aufdachanlage besteht – nebst den Solarmodulen – zudem aus weiteren Anlageteilen wie Wechselrichter, Kabel, Schalter, Leitungsanlagen usw., welche vor der Inbetriebnahme in einem Gebäudeinneren verlegt, eingerichtet und installiert werden. Die Abtrennung einer Solaranlage führt damit unweigerlich zu gewissen unvermeidlichen Beschädigungen i.S.v. Art. 642 Abs. 2 ZGB am Gebäude und/oder an der Solaranlage (zum Ganzen: STEPHANIE HRUBESCH-MILLAUER, die sachenrechtliche Einordnung von [gebäudeintegrierten und additiven] Solarenergieanlagen, in: AJP 2015, S. 351, 357 ff.).

1.2 Stromspeichergeräte / Batterie

Das Steuergericht hat mit Urteil vom 23. Mai 2022 (SGSTA.2021.40) seine bisherige Praxis bezüglich der Abzugsfähigkeit von Stromspeichergeräten geändert. Der Einbau von Speichereinheiten im Verbund mit erneuerbaren Energieerzeugungsanlagen trägt zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien bei, insbesondere wenn der Speicher mit einer intelligenten Steuerung verbunden ist, die dazu dient, die Energieverluste der Anlage (Clipping) möglichst zu vermeiden. Die Investitionen in Energiespeicheranlagen gelten daher als abziehbare Energiespar- und Umweltschutzmassnahme, ausser bei Neubauten während der ersten fünf Jahre (siehe Ziff. 2.2.1).

Die Batterie wird zum Katasterwert bewertet. Der anteilige Steuerwert der Batterie wird bei der Katasterschätzung gesondert ausgewiesen. Er fliesst in die Eigenmietwertberechnung der Liegenschaft mit ein.

1.3 Bidirektionale Ladestation

Eine bidirektionale Ladestation ermöglicht, eine Fahrzeugbatterie als Zwischenspeicher zu nutzen, damit - im Gegensatz zum monodirektionalen Laden - die elektrische Leistung und Energie bei Bedarf von der Fahrzeugbatterie gezielt ins private Hausnetz bzw. ins öffentliche Versorgungsnetz gespeist werden kann.

Im Zusammenspiel mit einer Photovoltaikanlage kann mit einer bidirektionalen Ladestation einerseits eine (dafür vorgesehene) Fahrzeugbatterie geladen werden, andererseits kann eine solche Ladestation aber auch die Energie aus der Fahrzeugbatterie an die Liegenschaft abgeben, um z.B. den Nachtstrombedarf einer Liegenschaft abzudecken. Auf-

grund der möglichen Verwendung für das private Hausnetz sind der bidirektionalen Ladestation Eigenschaften eines Stromspeichergeräts zuzusprechen. Aus diesem Grund kann ein Teil der Kosten für eine bidirektionale Ladestation zum Abzug zugelassen werden (ausser bei einem Neubau bzw. Ersatzneubau), nicht aber die Kosten der Autobatterie. Voraussetzung dafür ist aber, dass die bidirektionale Ladestation selbst am Grundstück installiert ist. Die Höhe der abzugsfähigen Kosten haben die Steuerpflichtigen anlässlich der Steuerdeklaration nachzuweisen, indem aufgezeigt wird, inwieweit die bidirektionale Ladestation in ihrer Eigenschaft als Batteriespeicher (und nicht zum Aufladen der Fahrzeugbatterie) genutzt wurde.

2 Grundstücke im Privatvermögen

2.1 Steuerwert

In sachenrechtlicher Hinsicht können PVA je nach Ausgestaltung entweder Bestandteil eines Gebäudes und damit des Grundstücks oder Fahrnis bilden (siehe dazu vorstehend Ziff. 1.1.2). Mit BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017 vom 16. September 2019 hat das Bundesgericht festgehalten, dass PVA zwar der Vermögenssteuer unterliegen, die Kantone jedoch autonom darin sind, wie sie deren Vermögenssteuerwert festlegen (a.a.O., E. 6.2). Dabei muss die steuerrechtliche Bewertung von PVA nicht notwendigerweise an deren zivilrechtliche Qualifikation anknüpfen. Eine PVA kann somit entweder im Rahmen der Katasterschätzung oder stattdessen auch als selbständiger Gegenstand im Vermögen besteuert werden. Dennoch ist es sachgerecht, nicht ohne Not von der zivilrechtlichen Qualifikation abzuweichen.

PVA gelten sachenrechtlich in aller Regel als Bestandteil eines Gebäudes (vgl. dazu Ziff. 1.1.2), weshalb deren steuerrechtliche Beurteilung analog erfolgt. Durch die Installation einer PVA erhöht sich somit bei Anlagen auf dem eigenen Grundstück dessen Katasterwert. Der anteilige Steuerwert der PVA wird dabei gesondert ausgewiesen.

2.2 Investitionskosten

2.2.1 (Ersatz-)Neubau

Die Kosten für die Installationen einer PVA auf oder an Neubauten stellen wertvermehrnde Aufwendungen dar und können als solche nicht bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden. Als Neubauten sind auch die sogenannten Ersatzneubauten zu behandeln, ebenso Gebäude, die in den letzten fünf Jahren fertig gestellt worden sind. Die Installationskosten, soweit sie der Eigentümer selbst trägt, erhöhen die Anlagekosten (Investitionskosten) und reduzieren bei einer späteren Weiterveräusserung der Liegenschaft die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer.

Wird hingegen eine PVA auf einem neu erstellten Gebäudeteil (z.B. Carport, Wintergarten oder Zimmeranbau) installiert, können die Kosten abgezogen werden, sofern das Hauptgebäude seit mehr als fünf Jahren besteht und eine sachliche Verbindung zur PVA besteht.

2.2.2 Altbau

Die Kosten für die Installation einer PVA auf oder an bestehenden Gebäuden stellen Aufwendungen für Massnahmen dar, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen und können als solche bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden (Art. 5 LKV; § 6 Abs. 1 StVO Nr. 16). Zu den Installationen auf oder an bestehenden Bauten können auch freistehende Anlagen auf dem gleichen Grundstück gezählt werden. Werden die Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann die steuerpflichtige Person nur die Kosten abziehen, die sie selbst trägt (Art. 1 Abs. 2 LKV; § 6 Abs. 4 StVO Nr. 16).

Bei rein mobilen Anlagen, die z.B. auf einem Balkon angebracht werden (sogenannte Plug-&-Play-Solaranlagen oder Balkonkraftwerke) fehlt ein sachenrechtlicher Bezug zum Gebäude, weshalb solche Kosten nicht zum Abzug berechtigen.

Können die Kosten im Rechnungsstellungsjahr nicht vollständig berücksichtigt werden, so können die verbleibenden Kosten ab der Steuerperiode 2020 auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden (§ 39 Abs. 3^{bis} StG und § 8^{bis} StVO Nr. 16). Der Übertrag erfolgt, sofern das Reineinkommen negativ ist (siehe hierzu die Ausführungen im Steuerbuch § 39 Nr. 2).

2.3 Unterhaltskosten

Die Kosten für den Unterhalt bestehender PVA (Reparatur, Renovation, Ersatz) können wie die übrigen Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug gebracht werden. Macht die steuerpflichtige Person die Unterhaltskostenpauschale geltend, sind damit auch allfällige Aufwendungen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen abgegolten. Es ist nicht möglich, die entsprechenden Aufwendungen zusätzlich zur Unterhaltskostenpauschale geltend zu machen. Der Abzug für Energiesparmassnahmen setzt also voraus, dass für den Liegenschaftsunterhalt der effektive Abzug gewählt wird. Für die Berechnung der Unterhaltskostenpauschale wird der Ertrag aus der Einspeisevergütung nicht miteinbezogen. Für die Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Unterhaltskosten wird auf die Ausführungen im Steuerbuch § 39 Nr. 2 verwiesen. Hingegen sind Abschreibungen, mit denen der Entwertung der Anlage Rechnung getragen werden soll, im Privatvermögen ausgeschlossen (Urteil KSG SGSTA.2014.63 vom 12. Januar 2015; Analyse SSK, Ziff. 2.3).

2.4 Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung)

Unter Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütungen) fallen die verschiedenen Förderprogramme im Bereich Energie.

Unter Einmalvergütungen (EIV) fallen Investitionsbeiträge an Anlagebetreiber von Photovoltaikanlagen aller Grössen. Unterschieden wird gemäss Art. 7 EnFV (Verordnung über die Förderung der Produktion von Elektrizität aus erneuerbaren Energien [Energieförderungsverordnung], SR 730.03) zwischen Einmalvergütungen für kleine Anlagen (KLEIV von 2 bis 100 kW) und für grosse Anlagen (GREIV ab 100 kW). Photovoltaik wird in der Schweiz auf Bundesebene durch die Pronovo AG gefördert.

Zusätzlich gibt es Förderprogramme einzelner Kantone, Gemeinden und Energieversorger.

Sind die Investitionskosten steuerlich abzugsfähig (siehe Ziffer 2.2.2), werden die Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung) als übriges Einkommen besteuert. Die Vergütung wird nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen nach § 46 StG besteuert.

Sind die Investitionskosten steuerlich nicht abzugsfähig (siehe Ziffer 2.2.1), unterliegen die Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung) nicht der Einkommenssteuer, vermindern jedoch die Anlagekosten (Investitionskosten) und erhöhen damit bei einer späteren Weiterveräusserung der Liegenschaft die geschuldete Grundstückgewinnsteuer.

2.5 Einspeisevergütung

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können Einspeisevergütungen mangels entsprechender Rechtsgrundlage nicht als Vermögensertrag erfasst werden (BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017, E. 7.2 vom 16. September 2019). Bei nicht kommerzieller Stromerzeugung werden die Vergütungen deshalb nach § 21 Abs. 1 StG mit der Einkommensgeneralklausel als übriges Einkommen besteuert.

Der Kanton Solothurn wendet bei der Besteuerung von Einspeisevergütungen das Nettoprinzip an. Besteuert wird nur der ausbezahlte Ertrag aus der Einspeisevergütung. Keine Relevanz hat, ob der Netzbetreiber eine Verrechnung zwischen den beiden Beträgen vornimmt oder die Stromeinspeisung ohne Verrechnung vergütet wird.

2.6 Eigenmietwert

Bei Anlagen auf dem eigenen Grundstück unterliegt der selbst verbrauchte Strom nicht der Eigenmietwertbesteuerung (BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017, E. 7.2.3). Bei der Katasterschätzung werden PVA separat ausgewiesen und fliessen nicht in die Eigenmietwertberechnung mit ein, d.h. beim Eigengebrauch von PVA wird der Eigenmietwert nicht erhöht.

3 Grundstücke im Geschäftsvermögen

3.1 Vermögenssteuerwert

Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen bildet die dazu gehörende PVA ebenfalls Geschäftsvermögen. Die Investitionen stellen Anlagekosten dar und sind zu den Anschaffungskosten mit dem Bruttobetrag (d.h. ohne Abzug der daran geleisteten Subventionen und Einmalvergütungen) als separate Position (erfolgsneutral) zu aktivieren.

Soweit die PVA Bestandteil der Geschäftsliegenschaft bildet, was bei Anlagen auf dem eigenen, dem Geschäft dienenden Grundstück die Regel ist, erhöht sich durch die Installation dessen Steuerwert (Katasterwert).

3.2 Investitions- und Unterhaltskosten / Abschreibungen

Die Unterhaltskosten stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Ordentliche, pauschale Abschreibungen sind zulässig.

PVA können im Jahr der Erstellung und in den beiden nächsten Jahren um höchstens 50 % vom Buchwert resp. 25 % des Anschaffungswertes abgeschrieben werden. Ab dem vierten Jahr beträgt die zulässige Abschreibung 25 % des Buchwertes resp. 12.5 % des Anschaffungswertes (§ 16 Abs. 3 VV StG; StB SO § 35 Nr. 1).

3.3 Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung)

Subventionen / Investitionshilfen (inkl. Einmalvergütung) für die Finanzierung von PVA stellen steuerbaren Ertrag dar. Im Umfang der als Ertrag verbuchten Subvention / Investitionshilfe (inkl. Einmalvergütung) kann sogleich eine Sofortabschreibung der PVA vorgenommen werden (Analyse SSK, Ziff. 3.2 f.). Die Anlagekosten der PVA werden durch diese Abschreibung jedoch nicht vermindert.

3.4 Einspeisevergütung

Die Vergütung aus Einspeisung (Direktvermarktung oder kostendeckende Einspeisevergütung) stellt Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Die Kosten der geschäftlich benötigten Energie gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Bei einem Verbrauch für private Zwecke liegt eine steuerbare Privatentnahme vor.

4 Anlagen auf fremden Grundstücken

Anlagen auf fremden Grundstücken bzw. Dächern kommen in unterschiedlichsten Formen vor.

Beispiele:

- Einige, jedoch nicht alle, Aktionäre einer Immobiliengesellschaft errichten auf dem Dach des von ihnen bewohnten Mehrfamilienhauses im Eigentum der Immobiliengesellschaft eine PVA.
- Ein Gewerbetreibender erstellt und betreibt mit Zustimmung des Eigentümers auf der gemieteten Geschäftsliegenschaft eine PVA.
- Ein im Energiebereich tätiges Unternehmen lässt sich von zahlreichen Grundeigentümern (insb. Landwirte oder andere Unternehmen) das Recht einräumen, auf den Dächern der Gewerbe- oder Industriegebäude PVA zu errichten und zu betreiben.
- Ein im Energiebereich tätiges Unternehmen lässt sich von zahlreichen Grundeigentümern (insb. Landwirte oder andere Unternehmen) das Recht einräumen, auf den Dächern der Gewerbe- oder Industriegebäude PVA zu planen, zu finanzieren und zu betreiben. Das Unternehmen verkauft die Solarpanels. Die Investoren werden damit Eigentümer von Solarpanels auf fremden Dächern. Dementsprechend sind in der Bilanz des im Energiebereich tätigen Unternehmens keine Solarpanels aktiviert. In der

Erfolgsrechnung dagegen wird ein Erlös aus dem Verkauf dieser Solarpanels ausgewiesen.

Eine PVA auf einem fremden Dach zu erstellen und zu betreiben, kann auf verschiedene Weise vereinbart werden, wobei ein Miet- oder Pachtvertrag wohl im Vordergrund steht.

Nach Praxis des Solothurnischen Steuergerichts ist regelmässig von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen, wenn die Anlage auf einer fremden Liegenschaft erstellt worden ist und betrieben wird (Urteil KSG SGSTA.2015.34; BST.2015.31 vom 11. Januar 2016). Es gelten hierbei die Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. dazu StB SO § 23 Nr. 1). Der Ertrag einer PVA auf einem fremden Grundstück ist demnach in der Regel als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern. Die eigenen Kosten für Betrieb, Versicherung und Unterhalt der Anlage sowie die Abschreibungen gelten als geschäftsmässig begründeter Aufwand.

Eine PVA, die wirtschaftlich und steuerlich ein Aktivum des selbständig Erwerbenden darstellt, kann konsequenterweise nicht zugleich als Vermögen des Hauseigentümers erfasst werden. Entsprechend kann der Hauseigentümer im Veranlagungsverfahren den Nachweis erbringen, dass er wirtschaftlich nicht bzw. noch nicht an der PVA berechtigt ist. Ist dieser Nachweis erbracht, wird die PVA bis zum Übergang in das unbeschwertete Eigentum von der Vermögensbesteuerung ausgenommen. Wenn der selbständig Erwerbende die PVA aktiviert und über die entsprechende Dauer abschreibt, kann sie der Hauseigentümer nicht auch noch als Investitionskosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen abziehen. Beim selbständig Erwerbenden ist der Einkommenssteuerwert für die Vermögensbesteuerung relevant.

Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person lediglich in PVA-Panels investiert, die PVA-Anlage aber nicht selber betreibt. Erhält der Investor für den Platz, den die PVA-Panels benötigen, lediglich eine Berechtigung als Dachuntermieter, ist er an der betreffenden Liegenschaft nicht dinglich berechtigt. Die Investition in die PVA kann daher steuerlich nicht geltend gemacht werden, da gemäss § 39 Abs. 2 StG nur der Eigentümer der Liegenschaft Unterhaltskosten bzw. Kosten, die dem Energiesparen dienen, in Abzug bringen kann. Investitionen in PVA-Panels sowie die daraus resultierenden Erträge sind ausschliesslich am Wohnsitz steuerbar. Die Investition wird als übriges Vermögen besteuert, wobei der damit verbundene Wertverlust mit 25 % pro Jahr vom Restwert (analog der Abschreibungen beim Geschäftsvermögen) zu berücksichtigen ist.

5 Steuerauscheidung

5.1 Steuerauscheidung im Privatvermögen

Einspeisevergütungen, Einmalvergütungen und sonstige Subventionen werden, obschon diese als übriges Einkommen zu besteuern sind, einkommenssteuerlich dem Belegenheitsort zugewiesen, da zwischen der PVA und der Liegenschaft ein sehr enger Zusammenhang

besteht. Dasselbe gilt auch für die anfallenden Gewinnungskosten sowie die Aufwendungen für die Erstellung der PVA auf eigenen Liegenschaften, da es sich um vom Gesetzgeber den Liegenschaftskosten gleichgestellte Aufwendungen handelt.

Entschädigungen für die Überlassung von Liegenschaftsteilen zum Betrieb einer PVA stellen steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar und sind ebenfalls dem Belegenheitsort zuzuordnen. Der Vermögenswert einer PVA wird stets dem Belegenheitsort der Liegenschaft zugeordnet (zum Ganzen: Analyse SSK, Ziff. 5.1).

5.2 Steuerauscheidung im Geschäftsvermögen

Einspeisevergütungen, Einmalvergütungen und sonstige Subventionen sind einkommenssteuerlich dem Geschäftsort oder der Betriebsstätte zur Besteuerung zuzuweisen. Dies gilt auch für Entgelte für die Nutzungsüberlassung, die nach den Grundsätzen der interkantonalen Steuerauscheidung dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind sowie für Erträge aus Anlagen auf fremden Grundstücken. Dasselbe gilt für die vermögenssteuerliche Auscheidung.

6 Direkte Bundessteuer

Die Regelung bei der direkten Bundessteuer ist identisch.