

# SO\_GERICHTE SGSTA.2021.40 vom 23. Mai 2022

SO Obergericht, 2022-05-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2021.40](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2021.40)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2021.40 du 23 mai 2022

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2021.40 del 23 maggio 2022

## Regeste

Abzüge, Liegenschaften, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, Solar-Batteriespeicher, Praxisänderung. Praxisänderung: Einbau von Speichereinheiten im Verbund mit erneuerbaren Energieerzeugungsanlagen als Beitrag zur rationellen Energieverwendung oder Nutzung erneuerbarer Energien, umso mehr bei Verbindung des Speichers mit einer intelligenten Steuerung; Investitionen als steuerlich abziehbare Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen.

## Volltext

KSGE 2022 Nr. 3

StG § 39 Abs. 3 lit. d, DBG Art. 32 Abs. 2. Abzüge, Liegenschaften, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, Solar-Batteriespeicher, Praxisänderung.

Praxisänderung: Einbau von Speichereinheiten im Verbund mit erneuerbaren Energieerzeugungsanlagen als Beitrag zur rationellen Energieverwendung oder Nutzung erneuerbarer Energien, umso mehr bei Verbindung des Speichers mit einer intelligenten Steuerung; Investitionen als steuerlich abziehbare Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen.

Aus den Erwägungen

2. Umstritten ist vorliegend die Frage, ob der eingebaute Batteriespeicher und Batteriewechselrichter als Energiesparmassnahme oder Massnahme, die dem Umweltschutz dient, vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Das kantonale Steuergesetz (§ 39 Abs. 3 lit. d StG) und das Gesetz über direkte Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 DBG) sehen hier eine nahezu identische Regelung vor. In beiden Gesetzesbestimmungen wird auf die Regelungen des Eidgenössischen Finanzdepartements verwiesen. Damit rechtfertigt es sich, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln. Soweit notwendig wird auf einzelne Differenzierungen hingewiesen.

3.1. Unterhaltskosten sind nach herrschender Lehre (vgl. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Art. 32 N 37) Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind (Reparaturen, Renovationen). Unterhaltskosten umfassen daher sowohl die Kosten der Instandhaltung (regelmässige Aufwendungen, um die Funktionsfähigkeit eines Gebäudes sicherzustellen) als auch diejenigen der Instandstellung (unregelmässige, grössere Aufwendungen, welche die Ertragsfähigkeit eines Grundstücks sicherstellen) dienen.

3.2. Obschon Investitionen, die dem Energiesparen oder dem Umweltschutz dienen, meist einen wertvermehrenden Charakter haben, können sie aus energiepolitischen Gründen

gestützt auf die ausdrückliche gesetzliche Grundlage abgezogen werden (Richner et al., a.a.O., Art. 32 N 121). Ob es sinnvoll ist, energiepolitische und damit ausserfiskalische Zielsetzungen in die Steuergesetzgebung zu integrieren, kann hier dahin gestellt bleiben (vgl. dazu Zwhalen/Lissi, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Art. 32 N 25; Locher, Kommentar zum DBG, 2. Aufl., Art. 32 N 39).

3.3. Auf Stufe Bund wird in Art. 32 Abs. 2 DBG der Grundsatz festgehalten, dass Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, vom Einkommen abgezogen werden können, wobei das Eidgenössische Finanzdepartement den Rahmen festlegt. In Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung, VAKLP; SR 642.116) ist festgehalten, dass als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, Aufwendungen für Massnahmen gelten, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbaren Energien beitragen. In Art. 1 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (VMRE; SR 642.116.1) werden die entsprechenden abziehbaren Massnahmen aufgezählt, wobei die Liste nicht als abschliessend anzusehen ist (Bundesgericht, BGer, Entscheid vom 12. Mai 2009, 2C\_666/2008, E. 2.1; StE 2010 B 25.7 Nr. 5). Erwähnt werden beispielsweise in Art. 1 lit. b Ziff. 4 VMRE der Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Kraft-Koppelungsanlagen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien. Zu den erneuerbaren Energien gehören die Sonnenenergie, die Geothermie, die Umgebungswärme (mit oder ohne Wärmepumpen), die Windenergie und die Biomasse (inkl. Holz oder Biogas).

3.4. In Art. 9 Abs. 3 StHG (Steuerharmonisierungsgesetz, SR 642.14) ist festgehalten, dass die Kantone Abzüge für Umweltschutz und Energiesparen vorsehen können. Das Harmonisierungsgesetz verzichtet damit auf einen bundesrechtlichen Zwang und überlässt es den Kantonen, ob sie diese Abzugsmöglichkeiten vorsehen wollen. Falls sie diese Abzugsmöglichkeiten gewähren, sind die Kantone aber streng an die bundesrechtlichen Vorgaben gebunden. Auch hier ist in Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG festgehalten, dass das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen den Rahmen vorgibt (Reich/Von Ah/Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Art. 9 N 57).

3.5. Der Kanton Solothurn hat von der Möglichkeit, einen Abzug für Umweltschutz und Energiesparen vorzusehen, Gebrauch gemacht. In § 39 Abs. 3 lit. d StG wird festgehalten, dass die Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen an bestehenden Bauten gemäss Regelung durch das Eidgenössische Finanzdepartement abgezogen werden können. In § 6 Abs. 1 der kantonalen Steuerverordnung Nr. 16 (StVO 16) betr. Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen (BGS 614.159.16) wird festgehalten, dass als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, Aufwendungen gelten würden, für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Für Einzelheiten wird auf die Liegenschaftskostenverordnung des Bundes (VAKLP) verwiesen. Umweltschutz- und Energiesparmassnahmen werden somit im Kanton Solothurn und im Bund praktisch identisch geregelt.

3.6. Die Frage, ob Solarbatterien steuerlich abgezogen werden können, wird von den Kantonen unterschiedlich beurteilt. Gemäss dem Bericht "Besteuerung von Solarstrom-Anlagen" des Bundesamts für Energie vom 30. September 2020 (unter: [bfe.admin.ch/bfe/de/home/news-und-medien/publikationen.html](http://bfe.admin.ch/bfe/de/home/news-und-medien/publikationen.html)) wird der Abzug in den Kantonen Aargau, Bern, Obwalden, Schwyz, St. Gallen, Wallis und Zürich und Wallis mindestens teilweise gewährt, während die Kantone Solothurn, Uri und Zug den Abzug verweigern. Andere Kantone hätten an der Umfrage des Bundesamts nicht teilgenommen.

4.1. Die Vorinstanz hält zunächst in Ziff. III.4. f. ihrer Vernehmlassung fest, dass die abzugsfähigen Massnahmen in Art. 1 VMRE erwähnt würden. Abzugsfähig seien Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, wie zum Beispiel der Einbau von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien sowie der Einbau und Ersatz von Installationen, die in erster Linie der rationellen Energienutzung dienen, wie beispielsweise Regelungen, thermostatische Heizkörperventile, Umwälzpumpen, Ventilatoren, Wärmedämmungen von Leitungen, Armaturen oder des Heizkessels, Messeinrichtungen zur Verbrauchserfassung und zur Betriebsoptimierung sowie Installationen im Zusammenhang mit der verbrauchsabhängigen Heiz- und Warmwasserkostenabrechnung. Die übrigen Kosten und Aufwendungen seien gemäss § 41 Abs. 4 lit. e StG nicht abziehbar.

4.2. Zunächst ist festzuhalten, dass Art. 1 VMRE unbestrittenermassen die abziehbaren Massnahmen nicht abschliessend, sondern nur beispielhaft aufzählt. Dies wird durch das Wort "insbesondere" unterstrichen (Richner et al., a.a.O., Art. 32 N 122; BGer, Entscheid vom 12. Mai 2009, 2C\_666/2008, E. 2.1). Mit der beispielhaften Aufzählung wird ermöglicht, dass dem technischen Fortschritt entsprechend Investitionen in weitere neue Technologien vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, ohne stets die Verordnung anpassen zu müssen. Die blosser Tatsache, dass Solar-Batterie-Speicher nicht auf dieser Liste erwähnt werden, ist daher nicht entscheidend. Massgebend ist hingegen die Frage, ob diese Speicher etwas zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (Art. 1 VAKLP), was als steuermindernder Sachverhalt vom Rekurrenten nachzuweisen ist.

4.3. Nach Ansicht der Vorinstanz dient die hauseigene Batterie einzig dem Zwischenlagern der selber produzierten Energie anstelle der direkten Einspeisung in das Stromnetz. Damit könne im Ergebnis keine Energie gespart werden. Auch das Bundesamt für Energie hält auf S. 35 des Schlussberichts "Besteuerung von Solarstrom-Anlagen" (abrufbar unter: a.a.O., vgl. oben, E. 3.6.) fest, dass eine Batterie keine Energie produziere oder spare. Nach Ansicht des Rekurrenten ist diese Sichtweise überholt. Ein Energiespeicher könne im Zusammenspiel mit einem Hybridwechselrichter Strom sparen, indem er dazu diene, die Energieverluste der Anlage (Clipping) möglichst zu vermeiden. Damit könne der Netzbezug von Strom in der Nacht weitgehend eingespart werden.

Dass mit einem Batterie-Speicher Energie nicht primär gespart, sondern zwischengelagert wird, liegt auf der Hand. Allerdings ist dieser Punkt nicht entscheidend. Generell geht es bei der Photovoltaik nicht um das Einsparen von Energie, sondern um die Nutzung erneuerbarer Energien. Auf S. 28 des Schlussberichts "Besteuerung von Solarstrom-Anlagen" wird dazu festgehalten: "Photovoltaik spart keine Energie, sondern erzeugt zusätzliche.". Eingespart werden kann höchstens der Bezug von Netzstrom.

Ein Solar-Batterie-Speicher dient primär dazu, den Eigenverbrauch der Stromproduktion aus der eigenen Photovoltaikanlage zu steigern. Mit dem eingesetzten Hybrid-Wechselrichter kann zusätzlich gewährleistet werden, dass auch die Batterie ausschliesslich mit Solarstrom geladen wird. Somit kann ein möglichst grosser Anteil des selbst produzierten Stroms auch selbst genutzt werden, ohne dass er ins Netz zurückfliesst. Wenn nun mit den Speichern mehr erneuerbare Energie genutzt und weniger Netzstrom verbraucht wird, dient dies der verstärkten Nutzung erneuerbarer Energien im Sinne von Art. 1 Abs. 1 VAKLP.

5.1. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat sich in einem Entscheid vom 20. Mai 2020 (WBE.2020.77, abrufbar unter:[gesetzessammlungen.ag.ch/app/de/decrees/2223](https://gesetzessammlungen.ag.ch/app/de/decrees/2223)) auch mit Solar-Batterie-Speichern befasst und kommt dabei zum Schluss, dass der Ausstieg aus der Kernenergie und der angestrebte Ersatz fossiler Energien bis 2050 eine Erhöhung der Stromproduktion aus erneuerbaren Energien erfordert (E. 3.4.2.). Weiter hält das Verwaltungsgericht fest, dass Batteriespeicher Belastungen durch Photovoltaikanlagen reduzieren und damit den Netzausbaubedarf vermeiden helfen könnten. Netzdienlich eingesetzt, würde ein grosses Flexibilitätspotential zur Verfügung stehen. Die lokale und verlustarme Speicherung des Solarstroms könne somit zu einer rationellen Nutzung erneuerbarer Energien beitragen.

5.2. Dass eine hohe Anzahl von Solar-Batterie-Speichern für die Netzbelastung durchaus problematisch sein kann, zeigt die Studie "Die Rolle von dezentralen Speichern für die Bewältigung der Energiewende" der Schweizerischen Akademie der Technischen Wissenschaften (SATW-Studie; abrufbar unter:[satw.ch/fileadmin/user\\_upload/documents/02\\_Themen/05\\_Energie/SATW\\_Speicherstudie\\_Studie\\_DE.pdf](https://satw.ch/fileadmin/user_upload/documents/02_Themen/05_Energie/SATW_Speicherstudie_Studie_DE.pdf)) auf S. 29 ff. exemplarisch auf. Die Studie kommt zum Schluss, dass aber der Einsatz von Smart-Grid-Komponenten (z.B. Wechselrichter-Regelungen oder RONT-Einsatz) mithelfen können, die Belastungen im Verteilnetz besser zu verteilen, womit der Netzausbaubedarf verkleinert wird.

5.3. Vorliegend hat der Rekurrent mit dem Einsatz eines Hybrid-Wechselrichters verbunden mit einer Hausbatterie Smart-Grid-Komponenten verwendet, die es ermöglichen, den erzeugten Solarstrom mit Hilfe des externen Speichers zwischenzulagern und im richtigen Zeitpunkt zu verbrauchen. Weiter können dadurch die Clipping-Verluste (verlorengangene Energie, wenn die Leistung des Solarsystems die Kapazität des Wechselrichters übersteigt) minimiert werden, indem diese Clipping-Energie ohne Umwandlung direkt als Gleichstrom (DC) abgespeichert wird. Damit trägt dieses System zur rationellen Energieverwendung im Sinne von Art. 1 Abs. 1 VAKLP bei.

6. Die Vorinstanz hat den Abzug der Investitionskosten des Rekurrenten für den Batteriespeicher und den Wechselrichter nicht zuletzt auch unter Berufung auf den Entscheid des Kantonalen Steuergerichts vom 4. Juni 2018 (SGSTA.2018.17, unter:[gerichtsentscheide.so.ch](https://gerichtsentscheide.so.ch)) verweigert. In diesem Entscheid hat das Steuergericht den Abzug für eine Solarbatterie bei einer Insellösung nicht zugelassen, weil dadurch primär die Wohnqualität und die Nutzungsmöglichkeit des Hauses erhöht werden konnten. Dass der Einbau des Batteriespeichers eine massgebliche Umweltschutzmassnahme darstelle, konnte nach Ansicht des Steuergerichts demgegenüber nicht nachgewiesen werden.

Der Entscheid darf aber nicht so verstanden werden, dass dem Einbau von Batteriespeichern bei Photovoltaikanlagen generell der Abzug verweigert wird. Auch im Hinblick auf die Energiestrategie 2050 ist eine allzu restriktive Auslegung der Energiespar-

und Umweltschutzmassnahmen nicht angebracht. Im Sinne einer Praxisänderung ist somit klarzustellen, dass der Einbau von Speichereinheiten im Verbund mit erneuerbaren Energieerzeugungsanlagen (Photovoltaik, Windkraft etc.) zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beiträgt. Dies gilt umso mehr, wenn der Speicher mit einer intelligenten Steuerung verbunden wird. Diese Investitionen gelten daher als abziehbare Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen.

7. Da der Rekurrent nicht Alleineigentümer seines Grundstücks ist, sondern einen Miteigentumsanteil von 19/20 besitzt, rechtfertigt es sich, dass er von den geltend gemachten Kosten von CHF 7'638 einen Anteil von 19/20, d.h. einen Betrag von CHF 7'256 abziehen kann. Wer die Investition konkret bezahlt hat, ist hier nicht massgebend.

Steuergericht, Urteil vom 23. Mai 2022 (SGSTA.2021.40; BST.2021.35)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.