



SGAR vom 2. September 2024

# Photovoltaikanlagen in der Landwirtschaft

## Steuerrechtliche Fragen



# Inhalt

- Grundlagen
- Steuerliche Behandlung
  - Investitionskosten
  - Laufende Besteuerung
  - Veräusserung



# Grundlagen

# Definition

## Solaranlage

- Technische Anlage, welche Sonnenstrahlen in Energie umwandelt
  - Photovoltaik
    - Mittels Sonneneinstrahlung Strom produzieren
  - Solarthermie
    - Sonnenenergie erwärmt Trägerflüssigkeit und wandelt dann kaltes in warmes Wasser um
    - Ferner: Solarkraftwerke zur Umwandlung in Strom (bspw. durch Turbine) oder chemische Energie

# Installation

## Gebäude

- Additive Anlagen (Aufdachanlagen)
  - Anbau/Aufbau an vorhandenem Gebäude, ohne dass dessen Struktur (wesentlich) verändert wird
- Integrierte Anlagen (Indachanlagen, gebäudeintegrierte Anlagen)
  - Bestandteil des Gebäudes, welche Teile der Gebäudehülle ersetzen

## Gebäudeunabhängige Installation

- Freistehend
- Schwimmend
- u.v.m.



# Sachenrechtliche Einordnung

## Mit Gebäude verbunden

- Bestandteil
  - Unbewegliches Vermögen
    - Äussere, körperliche Verbindung
    - Innere und dauernde Verbindung
- Fahrnis
  - Bewegliches Vermögen, nicht fest mit dem Boden verbunden



# Sachenrechtliche Einordnung

## Direkt mit Boden verbunden

- Fahrnisbauten
  - Ohne Absicht bleibender Verbindung
  - Eigentum verbleibt beim «besondern Eigentümer»
- Dauerbauten
  - Absicht bleibender Verbindung
  - Eigentum geht auf den Grundstückseigentümer über (Akzessionsprinzip)
  - Kann durch Baurecht durchbrochen werden



# Stromeinspeisung

## Netzverbundanlage

- Produzierter Strom wird ins öffentliche Stromnetz eingespeist

## Inselanlage

- Anlage ist nicht ans öffentliche Stromnetz angeschlossen

## Zusammenschluss zum Eigenverbrauch (ZEV)

- Mehrere Stromkonsumenten (allenfalls mit mehreren Grundstücken) schliessen sich zusammen
  - Beziehen einen Teil ihres Stroms aus Eigenproduktion und speisen einen Teil ins öffentliche Stromnetz ein



# Stromverwendung

## Eigenverbrauch

- Direkter Verbrauch des selbstproduzierten Stroms
  - Allenfalls als ZEV

## Einspeisung (Verkauf)

- Stromlieferung an Energieversorger

## (Zwischen-) Speicherung

- Aufgeschobener Eigenverbrauch

# Vergütungen bei Photovoltaikanlage

(kostendeckende) Einspeisevergütung

- Vom Bund garantierter Vergütungstarif
- Seit 2009, nicht mehr möglich für neue Anlagen ab 31.12.2022

Investitionsbeiträge (Einmalvergütung)

- Förderinstrument (Bund sowie einzelne Kantone, Gemeinden, Energieversorger)

Einspeisevergütung durch Energieversorger

- Rückspeisetarif für eingespeisten Strom
- Herkunftsnachweis für erzeugten Strom



# Gesetzlich relevante Grundlagen

Verschiedene gesetzliche Regelungen sind für die Beurteilung der Steuerfolgen relevant

- Sachenrecht
- Handelsrecht
- Bäuerliches Bodenrecht
- Steuerrecht



# Steuerliche Behandlung



# Investitionskosten

## Exkurs: Privatvermögen

# Grundlage Privatvermögen

## Gemäss Art. 9 Abs. 3 StHG können Kantone Investitionskosten in Energiesparmassnahmen steuerlich fördern

<sup>3</sup> 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. **Zudem können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen.** Bei den drei letztgenannten Abzügen gilt folgende Regelung:<sup>68</sup>

- a.<sup>69</sup> Bei den Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen, welche Investitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können; den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

# Grundlage Bund Privatvermögen

## Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer

**Art. 1** Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen  
(Art. 32 Abs. 2 zweiter Satz DBG)

<sup>1</sup> Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden.

<sup>2</sup> Werden die Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, so kann die steuerpflichtige Person nur die Kosten abziehen, die sie selbst trägt.

<sup>3</sup> Das Eidgenössische Finanzdepartement bezeichnet in Zusammenarbeit mit dem Eidgenössischen Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation die den Unterhaltskosten gleichgestellten Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien im Einzelnen.



# Investitionskosten

# Geschäftsvermögen

# Aktivierung

## Massgeblichkeitsprinzip

- Alle selbständig Erwerbstätigen und Landwirte müssen eine Buchhaltung führen
- Investitionen müssen gemäss Handelsrecht aktiviert werden
  - Keine Aufwandverbuchung der Investitionskosten (steuerlich kein Abzug der Investition)
- Verbuchung als separate Position (bspw. feste Einrichtung/Installation) oder
- Verbuchung als Teil des Gebäudes



# Abschreibungen

Bei Verbuchung separat als feste Einrichtung/Installation

- Abschreibung im ersten und zweiten Jahr bis 50% vom Buchwert
  - Anschliessend nach den für die betreffende Anlage üblichen Sätzen
- Besondere kantonale Abschreibungsverfahren möglich
  - Bspw. Sofortabschreibung, Einmalerledigungsverfahren

Bei Verbuchung als Teil des Gebäudes

- Abschreibung nach den Abschreibungssätzen für Gebäude

Merkblatt ESTV A/2001 für Landwirtschaft/Forstwirtschaft

# Subventionen

Sämtliche Förderbeiträge sind steuerbar

- Subventionen können unterschiedlich verbucht werden
  - Als Ertrag (Bruttomethode)
    - Buchwert der Investition vermindert sich nicht
  - Erfolgsneutral als Verminderung der aktivierten Investitionskosten (Nettomethode)
    - Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vermindern Subventionen den Buchwert, jedoch nicht die Anlagekosten im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG (kumulierte Abschreibungen)



# Laufende Besteuerung

## Exkurs: Privatvermögen

# Erträge aus Stromproduktion

## Bruttoprinzip

- Erträge aus dem Verkauf von Strom sind vollumfänglich steuerbar
- Der Bezug von Strom beim Stromanbieter stellt Lebenshaltungskosten dar

## Nettoprinzip

- Erträge aus dem Verkauf von Strom sind nur steuerbar, soweit sie höher sind als die Kosten für den aus dem Netz bezogenen Strom

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
Stromverkauf (an Dritte)	CHF 800	CHF 1'500	CHF 2'000
Stromkosten (von Dritten)	CHF 1'200	CHF 1'200	CHF 1'200
Steuerbar Bruttoprinzip	CHF 800	CHF 1'500	CHF 2'000
Steuerbar Nettoprinzip	CHF 0	CHF 300	CHF 800



# Laufende Besteuerung Geschäftsvermögen

# Erträge aus Stromproduktion

## Erträge aus Stromproduktion

- Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage (bspw. die Einspeisevergütung) stellen steuerbaren Ertrag dar
  - Kosten für den Bezug der geschäftlich benötigten Energie (Stromkosten) stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar
- Wird produzierter Strom nicht eingespeist, sondern direkt geschäftlich verwendet, ist hierfür weder Ertrag noch Aufwand zu verbuchen
- Verbrauch für private Zwecke (Eigenverbrauch) ist steuerbare Privatentnahme
  - Privatanteil gemäss Merkblatt NL 1/2007 in der Land- und Forstwirtschaft

# Erträge aus Stromproduktion

Nettoprinzip kommt im Geschäftsvermögen nicht zur Anwendung

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
Stromverkauf (an Dritte)	CHF 800	CHF 1'500	CHF 2'000
Stromkosten (von Dritten)	CHF 1'200	CHF 1'200	CHF 1'200
Privatanteil (Lebenshaltungskosten)	CHF 1'500	CHF 1'500	CHF 1'500
Steuerbar	CHF 1'100	CHF 1'800	CHF 2'300

# Anlagen auf fremdem Grundstück

Betreiben von Photovoltaikanlagen auf einem fremden Grundstück kann

- eine selbstständige Erwerbstätigkeit (kommerziell) oder
- übriges Einkommen bzw. Vermögensertrag darstellen

Praxis in den Kantonen uneinheitlich; folgende Kriterien können massgebend sein:

- Fahrnis oder Bestandteil des Gebäudes
- Strom für das Gebäude wird selber verwendet oder vollständig verkauft

# Vermögenssteuer

Photovoltaikanlagen sind im steuerbaren Vermögen zu erfassen

- Bewegliches Geschäftsvermögen zum Buchwert

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke

- Bewertung zum Ertragswert
  - Verweis auf das BGG und dessen Nebenerlasse, inklusive der «Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes»
  - Ertrag von Photovoltaikanlagen gehört zum Ertragswert
    - Gilt gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern auch, wenn Anlage nicht Bestandteil des Grundstücks ist
- Berücksichtigung des Verkehrswertes im kantonalen Recht möglich



# Veräusserung Geschäftsvermögen



# Kapitalgewinn bewegliches Vermögen

## Einkommenssteuer

- Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert
  - Die realisierten wiedereingebrachten Abschreibungen und ein Wertzuwachs unterliegen bei der Veräusserung der Einkommenssteuer
  - Kanton/Gemeinde und Bund
    - Zusätzlich AHV-beitragspflichtig

# Wertzuwachsge Gewinn Landwirtschaft – Grundstück

## Grundstückgewinnsteuer

- Erlös unterliegt Grundstückgewinnsteuer (Kanton/Gemeinde) soweit er die Anlagekosten übersteigt
  - Anlagekosten beinhalten auch die (brutto oder netto) aktivierten Investitionskosten
    - Gilt gemäss der Praxis im Kanton Bern unabhängig davon, ob die Investition separat oder als Teil des Gebäudes aktiviert wurde

## Direkte Bundessteuer

- Erlös ist steuerfrei soweit er die Anlagekosten übersteigt
  - Anlagekosten beinhalten auch die Investitionskosten (brutto)

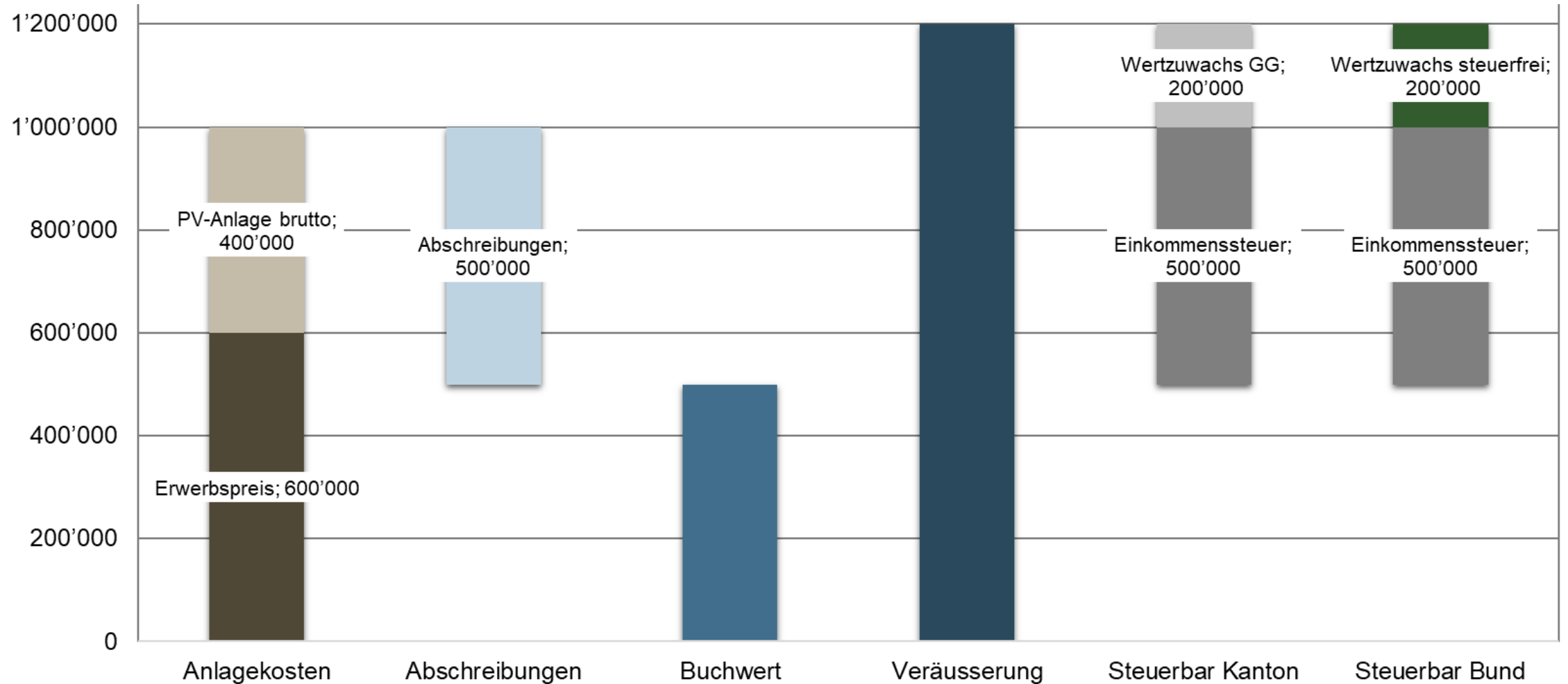


# Kumulierte Abschreibungen – Grundstück

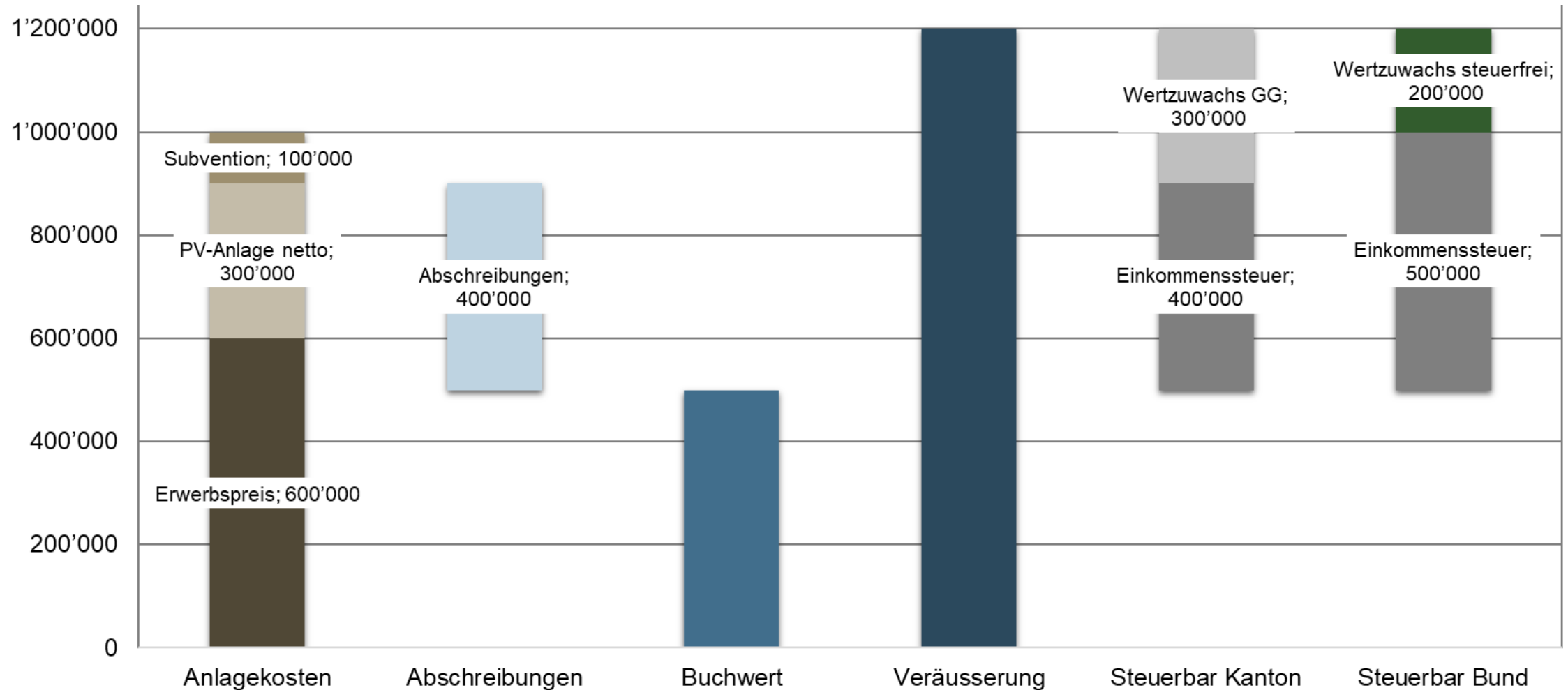
## Einkommenssteuer

- Die realisierten wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen bei der Veräusserung der Einkommenssteuer
  - Kanton/Gemeinde und Bund
    - Zusätzlich AHV-beitragspflichtig

# Bruttoverbuchung – Steuerfolgen Verkauf Grundstück



# Nettoverbuchung – Steuerfolgen Verkauf Grundstück





# Überführung ins Privatvermögen

Bei der Überführung von separat bilanzierten Photovoltaikanlagen ins Privatvermögen werden gemäss der Praxis im Kanton Bern keine wiedereingebrachten Abschreibungen besteuert

- Ein allfälliger Restbuchwert kann vor der Überführung erfolgswirksam abgeschrieben werden
- Im Umfang der nicht besteuerten Abschreibungen auf der Photovoltaikanlage werden die Anlagekosten des überführten Grundstücks herabgesetzt

# Fazit

Die Steuerfolgen bei Photovoltaikanlagen im landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen hängen von verschiedenen Faktoren ab

- Verbuchung
  - Investition separat oder als Teil des Gebäudes verbucht
  - Subventionen als Ertrag oder erfolgsneutral verbucht
- Bei Anlage auf fremdem Grundstück
  - Sachenrechtliche Verhältnisse
- u.w.m.

# Fragen?



Danke für die Aufmerksamkeit!

