

### 13 Liegenschaftsunterhaltskosten

**Die Kosten eines zu einer Photovoltaikanlage gehörigen, nicht überdimensionierten Zusatzspeichers (Batterie) sind als Kosten für eine Massnahme zur rationellen Energieverwendung zu qualifizieren und damit als Gebäudeunterhaltskosten steuerlich abzugsfähig.**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Mai 2020, in Sachen KStA gegen A., B. und Gemeinderat C. (WBE.2020.77).

#### *Aus den Erwägungen:*

1.

Streitig ist vorliegend die Frage, ob die Beschwerdegegner die Kosten für die Nachrüstung ihrer Photovoltaikanlage mit einer E3DC-Speichereinheit als Liegenschaftsunterhalt in Abzug bringen können.

2.

2.1.

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 (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten nur die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Gemäss § 24 Abs. 4 StGV ist die Verordnung über den Abzug der Kosten des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 9. März 2018 (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) mit Ausnahme von deren Art. 4 sinngemäss anwendbar. Aus dieser weitgehenden Integration der – bundesrechtlichen – Liegenschaftskostenverordnung ins kantonale Recht ist abzuleiten, dass der Unterhaltskostenbegriff des kantonalen Rechts weithin jenem des Rechts der direkten Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 DBG) entspricht.

Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 32

Abs. 2 DBG und Art. 5 Liegenschaftskostenverordnung). Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten gemäss Art. 5 Liegenschaftskostenverordnung Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energie beitragen. Das Eidgenössische Finanzdepartement hat gestützt auf die ihm in Art. 32 Abs. 2 DBG ausdrücklich eingeräumte Kompetenz zum Erlass von Ausführungsvorschriften in der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992 (SR 642.116.1; im Folgenden Verordnung) festgelegt, welche Massnahmen als dem Energiesparen und Umweltschutz dienend den Unterhaltskosten gleichzustellen sind. Dazu gehören gemäss Art. 1 der Verordnung Massnahmen zur Verhinderung des Energieverlusts der Gebäudehülle (lit. a), Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b), Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte (lit. c) sowie Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wobei diese Geräte im Gebäudewert eingeschlossen sein müssen (lit. d).

Gemäss Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung sind Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, deren Kosten zum Abzug berechtigen, insbesondere der Einbau von Wärmepumpen, Wärme-Kraft-Koppelungsanlagen und Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, worunter nach der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung namentlich die Sonnenenergie zählt. Gemäss der Verordnung ist damit der Einbau von Anlagen zur Nutzung von Solarenergie den Unterhaltskosten gleichzustellen. Bezüglich Anlagen zur Speicherung von Energie enthält die Verordnung keine ausdrückliche Regelung.

## 2.2.

Nach Auffassung der Vorinstanz ist in der heutigen Zeit der globalen Klimaerwärmung in den Bereichen des Energiesparens und des Umweltschutzes aus steuerlicher Sicht eine grosszügige Betrachtungsweise sachgerecht. Daher seien alle Kosten für Installationen, die der Optimierung der Nutzung der Sonnenenergie dienen, als Massnahmen zur rationellen Energienutzung zu qualifizieren und

zum Abzug zuzulassen. Die Kosten der Neuanschaffung der Speichereinheit seien daher abzugsfähig.

Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, Anlagen zur Speicherung von Energie seien steuerlich nicht abzugsfähig, weil dies auf Verordnungsebene nicht ausdrücklich vorgesehen sei. Der Schweizerische Fachverband für Sonnenenergie (Swissolar) habe im Vernehmlassungsverfahren betreffend die Anpassung der Liegenschaftskostenverordnung gefordert, die Speicherung erneuerbarer Energien in die Verordnung über Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien aufzunehmen, was in der Folge bewusst unterlassen worden sei. Damit liege ein qualifiziertes Schweigen des Verordnungsgebers vor, womit bereits nachgewiesen sei, dass Batteriespeicher steuerlich nicht abzugsfähig seien.

3.

3.1.

Die Steuerkommission D. verweigerte die Abzugsfähigkeit der Speichereinheit gestützt auf das Merkblatt „Liegenschaftsunterhalt (LUK)“ des Steueramtes Aargau, Stand 21. November 2014 (Merkblatt). Dieses sieht auf S. 26 in Bezug auf Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlage vor, dass Aufwendungen in Zusammenhang mit "der Lagerung oder dem Transport von Energieträgern" nicht abzugsfähig sind. Die Vorinstanz hält diesbezüglich fest, es sei vertretbar, das Speichern von Energie unter den Begriff „Lagerung“ zu subsumieren. Für Gerichte seien Merkblätter jedoch nicht verbindlich, weshalb das Spezialverwaltungsgericht davon abweichen dürfe.

Das Merkblatt bezieht sich auf die Lagerung von Energieträgern und nicht von Energie. Bei Energieträgern handelt es sich um Stoffe, deren Energiegehalt für Energieumwandlungsprozesse nutzbar ist. Dazu zählen u.a. Holz, Kohle, Öl, aber auch Sonne, Wind und Wasser. Der hier infrage stehende Batteriespeicher dient hingegen nicht der Speicherung bzw. Lagerung eines Energieträgers, sondern von elektrischer Energie und trägt damit zur besseren Ausnutzung der energieerzeugenden Photovoltaikanlage bei. Der Einsatz einer Speichereinheit ist nicht vergleichbar mit der Lagerung von Heizöl

oder Holz. Vielmehr ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass gemäss dem Merkblatt, S. 26, die erstmalige Installation von Wärmerückgewinnungen bei Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlage als abzugsfähige Energiesparmassnahme qualifiziert wird. Auch die Kosten von Speichereinheiten, die zu solchen Anlagen gehören und die damit die effiziente Ausnutzung eines Energieträgers ermöglichen, sind abzugsfähig. Unabhängig vom Entscheid über die Massgeblichkeit des Merkblatts für das Verwaltungsgericht (vgl. zur Bindungswirkung von Verwaltungsverordnungen für gerichtliche Instanzen BGE 144 III 353 E. 2.2 S. 355 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 1.5) lässt sich damit die Verweigerung der Abzugsfähigkeit der zu einer Photovoltaikanlage gehörigen Speicheranlage nicht ohne weiteres auf das Merkblatt stützen.

### 3.2.

Als nicht stichhaltig erweist sich auch die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach mit Bezug auf Kosten von Anlagen, welche der Speicherung photovoltaisch erzeugter elektrischer Energie dienen, ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vorliege. In Art. 1 lit. b der Verordnung wird nämlich ausdrücklich statuiert, es handle sich um eine beispielhafte Aufzählung der abzugsfähigen Massnahmen bei haustechnischen Anlagen. So bleibt in diesem Bereich auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Raum für die steuerliche Berücksichtigung weiterer Massnahmen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.1; vgl. dazu auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019 N 39 zu Art. 32).

### 3.3.

Die Minderheit der Vorinstanz vertritt die Ansicht, es sei aus dem Blickwinkel des Energiesparens bzw. der Nutzung erneuerbarer Energien konsequent, nur die Kosten für die Anschaffung gewisser Anlagen zur Wärme- bzw. Stromerzeugung steuerlich zu privilegieren – nicht jedoch die Folgekosten. So würden beim Ersatz einer bestehenden Heizung durch Alternativsysteme (z.B. Wärmepumpen) auch nur die Kosten für die sanitären Anpassungsarbeiten zum Abzug zugelassen, nicht aber die Kosten

für die Wärmeverteilung und die Radiatoren (RGE vom 15. Mai 2004 [RV.2003.50004]).

Bei der erstmaligen oder zusätzlichen Installation von Leitungen und Radiatoren handelt es sich gemäss Merkblatt, S. 28 um eine nicht abzugsfähige Investition. Dies ist sachgerecht, wird doch ein Wärmeverteilungssystem unabhängig vom genutzten Energieträger benötigt, womit dieses auch nicht zu einer rationelleren Nutzung von erneuerbaren Energien beiträgt. Allein die Tatsache, dass Radiatoren im Zuge der Anschaffung einer Wärmepumpe installiert werden, ändert nichts an deren Charakter als wertvermehrende Investition.

#### 3.4.

Weiter ist die Minderheit der Vorinstanz der Ansicht, es sei nur die Produktion von Solarstrom steuerlich zu fördern, nicht aber dessen Speicherung, weil diese nicht in direktem Zusammenhang mit rationeller Energieverwendung oder mit der Nutzung erneuerbarer Energien stehe. Der Beschwerdeführer stellt darüber hinaus den Nutzen von Batteriespeichern grundsätzlich in Frage, weil in der Schweiz mit Pumpspeicherwerken bereits grosse Energiespeicher existierten.

##### 3.4.1.

Um diese Einwände bzw. deren Stichhaltigkeit rechtlich einordnen zu können, muss zunächst auf die aktuelle Schweizer Klimapolitik verwiesen werden. Denn nur vor dem Hintergrund der aktuellen politischen Stossrichtung sowie des gesetzlichen Bezugsrahmens im Energiebereich lassen sich tragfähige Rückschlüsse hinsichtlich der Vertretbarkeit einer allfälligen steuerlichen Förderung von Energiespeichern ziehen.

Der Bundesrat und das Parlament haben im Jahr 2011 einen Grundsatzentscheid für einen schrittweisen Ausstieg aus der Kernenergie gefällt. In Art. 12a KEG wurde in der Folge festgelegt, dass keine Rahmenbewilligungen für die Erstellung von Kernkraftwerken mehr erteilt werden. Am 21. Mai 2017 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger das Referendum zum EnG angenommen. Dieses sieht in Art. 1 einen Übergang zu einer Versorgung durch – insbesondere einheimische – erneuerbare Energien vor. Gemäss Art. 2 Abs. 2

EnG wird bei der Produktion von Elektrizität aus erneuerbaren Energien – ausgenommen Wasserkraft – ein Ausbau der inländischen Produktion auf mindestens 4'400 GWH im Jahr 2020 und 11'400 GWH im Jahr 2035 angestrebt.

Im Rahmen des Pariser Klimaübereinkommens hat sich die Schweiz zudem verpflichtet, bis 2030 ihren Treibhausgasausstoss gegenüber dem Stand von 1990 zu halbieren. Während der Beratungen zur Totalrevision des CO<sub>2</sub>-Gesetzes, welches den Zeitraum bis 2030 abdeckt, hat der Bundesrat am 28. August 2019 als indikative Zielsetzung des Weiteren beschlossen, dass die Schweiz ihre Treibhausgasemissionen bis 2050 auf Netto-Null absenken solle (<https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/fachinformationen/klimaziel-2050.html>).

### 3.4.2.

Der Ausstieg aus der Kernenergie sowie der angestrebte Ersatz fossiler Energien bis 2050 erfordern eine Erhöhung der Stromproduktion aus erneuerbaren Energien, was gemäss wissenschaftlichen Erkenntnissen zu einem höheren Anteil an fluktuierender Stromerzeugung führt. Dies wird signifikante Auswirkungen auf das Stromsystem, insbesondere auf den täglichen Netzbetrieb haben (Schweizerische Akademie der Technischen Wissenschaften, SATW-Speicherstudie, Die Rolle von dezentralen Speichern für die Bewältigung der Energiewende [SATW-Studie], 2016, S. 6, abrufbar unter: [https://www.satw.ch/fileadmin/user\\_upload/documents/02\\_Themen/05\\_Energie/SATW\\_Speicherstudie\\_Studie\\_DE.pdf](https://www.satw.ch/fileadmin/user_upload/documents/02_Themen/05_Energie/SATW_Speicherstudie_Studie_DE.pdf), S. 6).

Batteriespeicher können gemäss der SATW-Studie die durch Photovoltaik-Spitzen auftretenden Belastungen im Verteilnetz effektiv reduzieren und damit anderweitig notwendigen konventionellen Netzausbaubedarf vermeiden helfen (SATW-Studie, S. 36). Da Verteilnetzengpässe und unzulässige lokale Netzbelastungen meist nur lokal beseitigt werden können, sind die Energiespeicherkapazitäten von dezentralen Speichern im Verteilnetz von hohem Wert, während die riesigen Speicherkapazitäten von Pumpspeichern und saisonalen Speicherseen in den Alpen in dieser Hinsicht praktisch keinen Mehrwert bieten (vgl. SATW-Studie,

S. 50). Muss dezentral erzeugter Photovoltaikstrom in einem Pumpspeicherkraftwerk zwischengespeichert werden, entstehen durch die lange Stromtransport- und Umwandlungskette von der Niederspannungsebene (NE 7) in die Hochspannungsebene (NE 1) zudem ungleich höhere Netz-/Umwandlungsverluste als bei der dezentralen Zwischenspeicherung direkt im Verteilnetz (SATW-Studie, S. 43 und 63 f.).

Wenn Batteriesysteme von Endkunden netzdienlich eingesetzt werden, steht ein grosses Flexibilitätspotential zur Verfügung, das dazu beitragen kann, dezentrale, erneuerbare Stromproduktion im Verteilnetz ohne zusätzlichen Netzausbau einzubinden (SATW-Studie, S. 90; vgl. dort auch zu den Anforderungen an die Tarifgestaltung für einen netzdienlichen Einsatz). Zudem stellen lokale Batteriespeicher aufgrund der geringen Netz-/Umwandlungsverluste im Vergleich zu zentralen Grossspeichern eine effiziente Form der Speicherung dar. Der Einwand des Beschwerdeführers, Batterien seien in Anbetracht der vorhandenen Pumpspeicherkraftwerke nicht sinnvoll, erweist sich damit als unzutreffend.

Festzuhalten ist damit, dass die lokale und verlustarme Speicherung des Solarstroms zu einer rationellen Nutzung erneuerbarer Energien beitragen kann. Die Möglichkeit der zeitversetzten Inanspruchnahme von Solarenergie macht zudem den Gebrauch von Technologien wie beispielsweise E-Autos attraktiver, was zu einem verminderten Einsatz fossiler Brennstoffe führt. Das Speichern von Energie steht somit auch in einem direkten Zusammenhang mit der vermehrten Nutzung erneuerbarer Energien, was – wie erläutert – den gesetzgeberischen Bestrebungen im Energiebereich entspricht.

Es sind somit keine Gründe erkennbar, welche die Kosten der hier zu beurteilenden E3DC-Speichereinheit nicht als Aufwendung im Hinblick auf eine rationelle Energienutzung erscheinen lassen; dies zumal auch deshalb, weil auch andere unter Art. 1 lit. b Ziff. 4 der Verordnung genannte Anlagen regelmässig über einen Speicher verfügen, der es erlaubt, erzeugte Energie, die nicht direkt verbraucht werden kann, bedarfsgerecht zu verwenden.

### 3.5.1.

Die Beschwerdegegner bringen in der Beschwerdeantwort schliesslich noch vor, damit eine Solaranlage sinnvoll betrieben werden könne und überhaupt attraktiv werde, müsse die gewonnene Energie für die Nutzung in der Nacht oder wenn die Bedingungen nicht ideal seien, gespeichert werden können.

### 3.5.2.

Die Förderung von Solarstrom wurde auf Bundesebene grundlegend umgestellt. Das revidierte Energiegesetz sieht im Unterschied zum bisherigen Recht eine kostenorientierte (Art. 15 EnG) und nicht mehr eine kostendeckende (Art. 7a aEnG) Einspeisevergütung (KEV) vor. Ab 2023 werden keine neuen Anlagen mehr in das Fördersystem aufgenommen und die Einmalvergütung wird zum Hauptfördersystem für Photovoltaikanlagen. Mit der Einmalvergütung werden gemäss Art. 25 EnG für Anlagen mit bis 100kw Leistung höchstens 30% der bei der Inbetriebnahme massgeblichen Investitionskosten von Referenzanlagen abgedeckt, wobei das Instrument bis 2030 vorgesehen ist (Art. 38 EnG). Der Wechsel von der kostendeckenden Einspeisevergütung zu einer Einmalvergütung hat zur Folge, dass die Rentabilität einer Photovoltaikanlage insbesondere von einem hohen Eigengebrauch und den dadurch reduzierten Strombezugskosten abhängt (Bundesamt für Energie, Faktenblatt, Förderung Photovoltaik, Version 1.2 vom 1. Mai 2019, S. 3).

Um die in Art. 2 EnG statuierten Ziele zum Ausbau der Elektrizität aus erneuerbaren Energien bis 2035 zu erreichen, ist ein massgeblicher Zubau an Photovoltaikanlagen erforderlich. Die Bereitschaft zur Investition in Solarenergie hängt wiederum von der Rentabilität einer Anlage ab, welche durch den Einsatz einer Batterie und dem damit erhöhten Eigengebrauch massgeblich gesteigert werden kann. Die Frage der steuerlichen Förderung von Photovoltaikanlagen inkl. Speichereinheiten erweist sich somit als entscheidend für die Attraktivität der Technologie als Ganzes. Im Hinblick auf den angestrebten Ausbau der erneuerbaren Energien ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Speichereinheiten für Solaranlagen deshalb zu befürworten.



## 3.6.

Zusammenfassend rechtfertigt zum einen der Aspekt der Einheit der Rechtsordnung und damit eine den energiepolitischen Zielsetzungen, wie sie in der Energiegesetzgebung des Bundes zum Ausdruck kommen, entsprechende Gesetzesauslegung, die hier geltend gemachten Kosten für einen zu einer Photovoltaikanlage gehörigen Batteriespeicher zum Abzug zuzulassen. Zum andern legt es aber auch das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nahe, auch bei Hauseigentümern, welche sich zum Einbau einer Photovoltaikanlage anstatt einer anderen der rationellen Energienutzung dienenden Anlage entschliessen und diese mit einem (zusätzlichen) Speicher ausstatten, jedenfalls die Kosten eines wie hier (nicht überdimensionierten) Speichers steuerlich zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

**14 Steuertarif**

**Eine alleinerziehende Mutter, die den Unterhalt ihres volljährigen Kindes, das sich nicht in Ausbildung befindet, aber unterstützungsbedürftig ist, zur Hauptsache bestreitet, ist zum Tarif B zu veranlagten.**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 8. Juli 2020, in Sachen KStA gegen A. und Gemeinderat B. (WBE.2019.412).

*Aus den Erwägungen*

## 1.

## 1.1.

Umstritten ist vorliegend einzig die Frage, ob die Beschwerdeführerin zum Tarif B oder zum Tarif A zu veranlagten ist.

## 1.2.