

# **Besteuerung von PV-Anlagen auf Dächern: Bestandteil eines Gebäudes oder bewegliche Sache?**

## **1. Praxis der Besteuerung von PV-Anlagen im Kanton Bern**

Im Kanton Bern werden alle PV-Anlagen, die auf einem Dach eines Gebäudes installiert worden sind, von der Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung als Bestandteil des Gebäudes angenommen. Der durch einen Schätzer der Steuerverwaltung ermittelte Wert der PV-Anlage erhöht den Liegenschaftswert und führt bei privaten Eigentümern zu jährlich wiederkehrenden zusätzlichen Liegenschaftssteuern von ca. 0.1 - 0.15 % und Vermögenssteuern von ca. 0.24 - 0.7 %.

Bei einer Liegenschaftssteuer von 0.15%, einer Steueranlage der Gemeinde von 1.75 (Kanton 3.06), einer Kirchensteueranlage von 0.25 und einem steuerbaren Vermögen von 97'000 Fr ergibt dies z.B. für eine Familie mit einer PV-Anlage auf dem eigenen Hausdach bereits eine zusätzliche steuerliche Belastung pro Jahr von 0.5% (0.35% V + 0.15% L) des amtlichen Werts der PV-Anlage oder **10% während den ersten 20 Jahren**.

Zusätzlich zu den Liegenschafts- und Vermögenssteuern muss auch der Verkaufserlös der Energieproduktion von privaten Eigentümern einer PV-Anlage als Einkommen aus Liegenschaftsertrag versteuert werden. Der **Grenzsteuersatz** einer Familie mit einem steuerbaren Einkommen von z.B. 91'000 Fr beträgt bereits **ca. 30%** (höhere Einkommen bis zu 46%). Die Gemeinwesen erhalten in diesem Fall etwa 6 von 20 Jahreserlösen als zusätzliche Einkommenssteuern.

Mit den verbleibenden 70% oder 14 Jahreserlösen kann der Eigentümer seine Investitionskosten amortisieren, den Unterhalt und das Risiko von Defekten finanzieren, seine Vermögens- und Liegenschaftssteuern für die PV-Anlage begleichen und vielleicht sogar eine Entschädigung für den entgangenen Wertschriftenertrag erhalten.

Jede auf einem privaten Gebäudedach errichtete PV-Anlage wird damit für die Gemeinwesen zu einer recht attraktiven und langfristig stabilen zusätzlichen Steuerquelle.

## **Erfahrungen in anderen Kantonen**

Ähnliche Erfahrungen wie im Kanton Bern sind für die Kantone Luzern und Jura bekannt. PV-Anlagen juristischer Personen werden unter der Annahme, dass sie zum Bestandteil des Gebäudes zählen, amtlich bewertet. Die in diesen Fällen eingereichten Einsprachen sind hängig bzw. wurden teilweise bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids im Kanton Bern sistiert.

## 2. Amtliche Bewertung von PV-Anlagen

Sofern für die Installation der PV-Anlage ein Baugesuch eingereicht worden ist oder auch später für ein Gebäude ein Baugesuch für eine andere Erweiterungsbaute eingereicht wird, erfolgt eine amtliche Bewertung aller bisher noch nicht bewerteten Gebäudeteile inkl. der PV-Anlage durch einen Schätzer der kantonalen Steuerverwaltung.

Von der Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung des Kantons Bern werden unterschiedliche Schätzungsverfahren für die Ermittlung des Verkehrswert einer PV-Anlage angewandt. Leider sind diese Verfahren bisher nicht vollständig öffentlich zugänglich dokumentiert worden. Die bisher angewandten Schätzungsverfahren, basierend auf einem möglichen KEV-Ertrag, führen meistens zu sehr hohen amtlichen Werten einer PV-Anlage.

### Beispiel:

Eine auf einem Hausdach angebaute PV-Anlage mit einer maximalen Leistung von 10 kWp, angemeldet und gebaut im Herbst des Jahre 2013, wird vermutlich nie mehr die KEV-Vergütung von ca. 332 Fr/MWh für die jährlich ins Netz eingespiesenen ca. 10 MWh erhalten.

Der amtliche Wert ist trotzdem auf der Basis der prognostizierten KEV-Vergütung, mit einem Abschlag von 50% und einem "Realwertzuschlag" von 9% berechnet worden und beträgt ca.  $10 \text{ MWh} * 332 \text{ Fr/MWh} * 0.5 / 7.5\% * 1.09 = \text{ca. } 24'000 \text{ Fr}$ .

Die BKW bezahlt für die ins Netz eingespiesene Energie ab 2017 jedoch gerade noch einen Marktpreis von 40 Fr/MWh. Eine realistischere Schätzung des Ertragswerts ergäbe einen langfristig eher vertretbaren Verkehrswert von etwa  $10 \text{ MWh} * 40 \text{ Fr/MWh} / 10\% = 4'000 \text{ Fr}$ .

Die Liegenschafts- und Vermögenssteuern würden auf der Basis des amtlichen Werts für diese PV-Anlage und die oben skizzierte Familie über die Dauer von 20 Jahren insgesamt 2'400 Fr betragen. Die Einkommenssteuern würden mit dem Marktpreis der BKW von 40 Fr/MWh für dieselbe Dauer von 20 Jahren nochmals 2'400 Fr betragen. Sollte die PV-Anlage doch KEV erhalten, würden für die Dauer von 20 Jahren beinahe 20'000 Fr an Einkommenssteuern kassiert werden.

## 2. Sachenrecht

Im Schweizerischen Sachenrecht des ZGB wird unterschieden zwischen dem Grundeigentum als unbeweglichen Sache und einer beweglichen Sache, auch Fahrnis genannt. Für Grundeigentum gilt grundsätzlich das Akzessionsprinzip (ZGB, Art 667, Abs. 2.), nach dem sämtliche darauf errichteten Bauten als deren Bestandteil zum Grundeigentum gehören. Das unbewegliche Vermögen und damit auch das Grundeigentum wird gemäss Steuergesetz des Kantons Bern (StG Art 52, Abs. 1, lit. a und Abs 2) amtlich bewertet.

Fahrnisbauten auf Grundstücken (Art. 677 ZGB) unterliegen jedoch nicht dem Akzessionsprinzip, wenn sie "ohne Absicht dauernder Verbindung" erstellt worden sind.

- Eine PV-Anlage gilt gemäss Sachenrecht als bewegliche Sache, wenn sie
- a. nicht auf dem Dach integriert, sondern zusätzlich darauf aufgebaut worden ist,
  - b. wieder ohne erhebliche Beschädigung des Dachs entfernt werden kann,
  - c. nur während der wirtschaftlich produktiven Betriebsdauer von einigen Jahrzehnten und nicht dauernd auf dem Dach belassen werden soll.

Das bewegliche Vermögen und somit auch Fahrnisbauten werden nicht amtlich bewertet, zählen jedoch ebenfalls zum besteuerten Vermögen. Der Verkehrswert einer PV-Anlage als Fahrnisbaute kann ähnlich dem Verkehrswert eines Fahrzeugs (Abschreibung von 35% pro Jahr) oder via eine realistische Ertragswertschätzung ermittelt werden.

### **Die Photovoltaikdienstbarkeit**

Ein Betreiber, der auf einem fremden Grundstück oder Gebäude eine PV-Anlage betreibt, kann über die Errichtung einer Personaldienstbarkeit die Nutzung an dieser Anlage dinglich sichern. Häufig wird dieses Vorgehen gewählt, wenn über einen gewissen Zeitraum zwischen Eigentümer des Gebäudes und Eigentümer der PV-Anlage die Dachnutzung über einen Mietvertrag vereinbart wurde.

Personaldienstbarkeiten zählen gemäss Steuergesetz des Kantons Bern oder des Kantons Luzern zum unbeweglichen Vermögen und sind somit amtlich zu bewerten (z.B. Art 52 Abs. 1 Bst. C StG Bern). Frau Bettina Hürlimann-Kaup et. A. stellt in Ihrem Aufsatz zur Fotovoltaikdienstbarkeit (ZBJV 09/2014 S. 714) allerdings klar, dass Nutzungsrechte sowohl als Fahrnisbauten als auch für Dauerbauten in Form einer Personaldienstbarkeit gemäss Art 781 ZGB eingetragen werden können. Entscheidend dafür ist die rechtliche Qualifikation – als unbewegliches oder bewegliches Vermögen. Eine Personaldienstbarkeit impliziert damit nicht per se unbewegliches Vermögen.

Selbst wenn man zu der Überzeugung gelangen würde, eine Neubewertung des amtlichen Werts sei durch den Eintrag einer Personaldienstbarkeit in das Grundbuch berechtigt, so wäre der Wert mit Null anzusetzen. Gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. April 1994 (A19/1991) können Personaldienstbarkeiten, soweit sie für die amtliche Bewertung von Bedeutung sind, bewertet werden. Grundsätzlich kann ihnen ein Wert zugewiesen werden, wenn sie für den Berechtigten einen geldwerten Vorteil bedeuten, **gleichzeitig** muss aber das belastete Grundstück so betroffen sein, dass dies eine entsprechende Herabsetzung des amtlichen Werts rechtfertigt.

Im Falle einer Installation einer PV-Anlage auf einem fremden Gebäude erfüllt aber die Dienstbarkeit einzig eine dingliche Sicherungsfunktion des parallel abgeschlossenen Mietvertrags. Der Eigentümer des Gebäudes wird zwar für die entsprechende Nutzung des Daches entschädigt, die Personaldienstbarkeit wirkt sich unter diesen Umständen aber **nicht** wertmindernd auf das Grundstück aus. Eine Herabsetzung des amtlichen Werts ist nur bei **unentgeltlich** eingeräumten Nutzungsrechten gerechtfertigt.

Sofern die an den Eigentümer des Gebäudes entrichtete Entschädigung marktgerecht ist, sind die Nutzungsrechte in diesem Fall mit **Null** amtlich zu bewerten.

## 4. Juristische Verfahren

Im Jahre 2012 hat die Steuerrekurskommission in einem Rekurs gegen einen Entscheid der Steuerverwaltung aus dem Jahre 2009 eine angebaute PV-Anlage eines Unternehmens als Fahrnisbaute bestätigt. Nach einer Beschwerde der Steuerverwaltung hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern diesen Entscheid im Jahre 2014 ebenfalls nochmals bestätigt (Dossier "100 2012 240").

Obschon dieser Entscheid seit Herbst 2015 im Kanton Bern rechtsverbindlich ist (das BGR hat der Steuerverwaltung die Beschwerdelegitimation verweigert), hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern in mehreren weiteren Fällen das Urteil des Verwaltungsgerichts missachtet. Bis November 2016 sind 2 ähnliche Rekurse gegen amtliche Werte von angebauten PV-Anlagen bereits wieder von der Steuerrekurskommission auf Fahrnis entschieden worden und von der Steuerverwaltung mittels Beschwerde wieder ans Verwaltungsgericht des Kantons Bern weiter gezogen worden und nun dort in der Beurteilung. Weiter sind bei der Steuerrekurskommission mehrere ähnliche Rekurse gegen einen Entscheid der Steuerverwaltung vorläufig sistiert worden.

Im Laufe des ersten Halbjahres 2017 wird mit einem Entscheid des Verwaltungsgerichts in den beiden pendenten Verfahren gerechnet. Die Steuerverwaltung hat indes verlauten lassen, dass sie ein Verfahren einer natürlichen Person bis vor Bundesgericht (BGR) weiterziehen will. Die Steuerverwaltung dürfte jedoch kaum Aussichten auf einen Erfolg haben, weil das Sachenrecht im ZGB keinen Unterschied zulässt, ob der Eigentümer der Sache eine natürliche oder eine juristische Person ist.

Ob die klare Missachtung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern durch die Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung nicht ggf strafrechtliche Konsequenzen für deren Verantwortliche haben könnte, wäre im Fall einer Anzeige in einem eigenen Verfahren von Amtes wegen zu prüfen.

## 5. Politische Vorstösse

Im Grossen Rat des Kantons Bern ist in der Herbstsession 2016 ein Postulat mit dem Titel "*Faire Besteuerung von Solaranlagen und energetischen Sanierungen*" (Geschäftsnummer 2016.RRGR.892) von Kornelia Hässig eingereicht worden. Damit ist der Regierungsrat beauftragt worden zu prüfen und aufzuzeigen, wie die anreizmildernden steuerlichen Nebeneffekte (verursacht durch die amtliche Bewertung von PV-Anlagen) behoben werden können. Vom Regierungsrat wird in der Regel erwartet, dass er ein Postulat innerhalb von 6 Monaten beantwortet und dieses im Grossen Rat zur Beratung traktandiert.

In Deutschland werden alle PV-Anlagen, ob angebaut oder dachintegriert, seit dem Jahre 2010 immer als "selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter" und damit nicht als Bestandteil eines Gebäudes qualifiziert. Dieser Entscheid zeigt, dass nach über 10 Jahren Erfahrung mit dem deutschen EEG und dessen praktischen Anwendung, die öffentliche Verwaltung auch einfach verständliche Abgrenzungen für Bürger umsetzen können, sofern der politische Wille dazu gegeben ist. Allerdings kennt Deutschland keine Vermögenssteuern sondern Kapitalgewinnsteuern, womit viele Probleme mit der amtlichen Bewertung entfallen.

## **6. Engagement von VESE und SSES**

Die in diesem Dokument beschriebenen Erkenntnisse sind aus den Erfahrungen und Abklärungen von betroffenen Eigentümern von PV-Anlagen zusammen getragen worden. VESE und der SSES unterstützen die Eigentümer und Betreiber von PV-Anlagen durch den Transfer des erarbeiteten Wissens in den Bereichen des Sachen- und des Steuerrechts in der Schweiz. Deshalb würde es VESE begrüßen, wenn weitere Eigentümer und Betreiber von PV-Anlagen, auch aus anderen Regionen, ihre Erfahrungen und Erkenntnisse via VESE teilen würden.

Senden Sie bitte Ihre Erfahrungen an [info@vese.ch](mailto:info@vese.ch).

VESE wird die Betroffenen vernetzen und die Beiträge und Erfahrungen seiner Mitglieder wieder konsolidiert zur Verfügung stellen.