

BALCONSULT.AG

wirtschaftsprüfung und -beratung

Consulting

Point Nr. 61

Themen dieser Ausgabe:

- **Steuerliche Auswirkungen von Photovoltaikanlagen**
- **Bedingte Gewinnbeteiligung bei À-fonds-perdu-Beiträgen**

Thomas Allemann
dipl. wirtschaftsprüfer

Andreas Herren
dipl. wirtschaftsprüfer

lange gasse 4 4052 basel
fon +41 61 205 17 00
fax +41 61 205 17 01
www.balconsult.ch

Steuerliche Auswirkungen von Photovoltaikanlagen

Grundsatz

Bei selbstbewohnten Liegenschaften im Privatvermögen können werterhaltende Aufwendungen (Reparatur- und Renovationskosten), Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Investitionen im Sinne von wertvermehrenden Aufwendungen, die bei der Liegenschaft zu einer dauernden Wertvermehrung führen (z. B. Einbau einer Sauna) sind hingegen nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme gibt es diesbezüglich bei Auslagen für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen: Bei der direkten Bundessteuer und in praktisch allen Kantonen können sowohl Investitionen in Erd- oder Luftwärmepumpen, in Pelletheizungen und dergleichen als auch Investitionen in solare Warmwasseranlagen, solare Heizungsunterstützung und Photovoltaikanlagen von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. In den nachfolgenden Ausführungen wird von selbstbewohnten Liegenschaften im Privatvermögen ausgegangen.

Bemessung des Aufwands

Bei der direkten Bundessteuer und in den meisten Kantonen sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, wie Unterhaltskosten, abzugsfähig. Dazu gehören auch Photovoltaikanlagen (Solaranlagen). Gemäss Praxishinweis des Kantons Zürich gelten die Kosten für die Erstellung einer Photovoltaikanlage bei einer neu errichteten Liegenschaft dann als abziehbare Investitionen, wenn der Einbau der Anlage mindestens ein Jahr nach der Fertigstellung des Neubaus (oder der Totalsanierung, welche einem Neubau gleichkommt) erfolgt und die entsprechende Liegenschaft seither mindestens ein Jahr bewohnt wurde. Andere Kantone kennen eine längere Frist. Werden für die Erstellungskosten von Photovoltaikanlagen Subventionen zugesprochen, so ist nur derjenige Teil als Unterhaltskosten abzugsfähig, welcher die steuerpflichtige Person selbst zu tragen hat. Die zugeflossenen Fördergelder müssen also mit den effektiven Investitions- und Unterhaltskosten verrechnet werden. Gemäss einer Entscheidung des Kantons St. Gallen wird bei einem zeitlichen Auseinanderfallen der Investition und der Rückvergütung (z. B. Investition 2021 und Rückvergütung 2022), die Einmalvergütung im Jahr des Zuflusses als übrige Einkünfte besteuert. Dies ist konsequent und hat grundsätzlich nur Einfluss auf die Steuerprogression. Mit dem Inkrafttreten der revidierten Liegenschaftskostenverordnung für die direkte Bundessteuer sind seit 2020 Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. In anderen Worten: Sofern beim Reineinkommen (ohne Sozialabzüge) ein Verlust in der Steuererklärung ausgewiesen wird, kann ein Übertrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden erfolgen.

Bemessung des Ertrags

Sämtliche Einkünfte (Einspeisevergütungen) aus dem Verkauf von ins Netz eingespeistem Strom stellen steuerbares Einkommen dar. Die Kantone haben zwei unterschiedliche Praxen bezüglich der Besteuerung der Entschädigung bei Anlagen, welche der Eigenbedarfsdeckung dienen. Beim Nettoprinzip wird die Gesamtvergütung abzüglich des Eigenverbrauchs besteuert. Beim Bruttoprinzip stellen die Kosten für den Bezug der selbst benötigten Energie für den Eigentümer nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar. Folglich wird der Bruttoertrag der Einspeisevergütung ungekürzt besteuert.

Vermögenssteuerwert

In einigen Kantonen erfolgt nach Installation der Photovoltaikanlage eine Neubewertung der Liegenschaft. Die wertvermehrende Investition führt zu einer Anhebung des Eigen- und Vermögenssteuerwerts.

«In Kürze»

1. Investitionskosten für eine Photovoltaikanlage können so geplant werden, dass sie steuerlich abzugsfähig sind.
2. Fördergelder und Subventionen kürzen den Steuerabzug, bzw. eine im Folgejahr ausbezahlte Einmalvergütung wird als übrige Einkünfte besteuert.
3. Sämtliche Erträge (Einspeisevergütungen) stellen steuerbares Einkommen dar. In Bezug auf die Eigenbedarfsdeckung bestehen unterschiedliche kantonale Regelungen.

Bedingte Gewinnbeteiligung bei À-fonds-perdu-Beiträgen

Rückerstattungspflicht

Sinn und Zweck der von Bund und Kantonen ausgerichteten Härtefallentschädigungen ist, dass die begünstigten Unternehmen damit ihre ungedeckten Fixkosten bezahlen können. Damit sollen Unternehmen, welche infolge der Coronapandemie hohe Umsatzausfälle erleiden, mit Beiträgen unterstützt werden. Um Übererschädigungen zu verhindern, sehen das Covid-19-Gesetz und die Covid-19-Härtefallverordnung eine bedingte Gewinnbeteiligung vor: Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über CHF 5 Mio., denen ab dem 1. April 2021 ein À-fonds-perdu-Beitrag zugesichert wurde, und die im Jahr von dessen Ausrichtung einen steuerbaren Jahresgewinn erzielen, haben die erhaltenen Härtefallgelder bis zur Höhe des Jahresgewinns zurückzuerstatten. Es stellt sich somit die Frage, wie der für die allfällige Rückerstattungspflicht massgebliche Gewinn zu ermitteln ist.

Gewinnermittlung

Ausgangspunkt ist die handelsrechtliche Jahresrechnung. Daraus leitet sich, mit Vorbehalt steuerlicher Korrekturvorschriften, der steuerbare Jahresgewinn ab. Nach Handelsrecht zulässige Bewertungen, die zu steuerlich akzeptierten stillen Reserven führen, sind somit grundsätzlich erlaubt und verkleinern den massgebenden Jahresgewinn. Einzuhalten ist dabei aber der Grundsatz der Stetigkeit: Die Geltendmachung der Aufwendungen resp. die Bildung stiller Reserven muss im Sinne der Fortschreibung der bestehenden, unternehmensspezifischen Rechnungslegungspraxis erfolgen. Werden stille Reserven zum ersten Mal und damit in Abkehr von unternehmensspezifischen Verbuchungsrichtlinien vorgenommen (z. B. erstmalige Bildung des Warendrittels oder einer Arbeitgeberbeitragsreserve, übermässige Abschreibungen oder Neubildung von Wertberichtigungen), könnte dieses Vorgehen als missbräuchliche Gewinnschmälerung qualifiziert werden. Gleich beurteilt werden könnten überhöhte Boni und Lohnbezüge oder allgemein gewinnreduzierende Massnahmen, welche gegenüber den Verbuchungsrichtlinien der Vorjahre ohne sachlichen Grund abweichen. Als missbräuchlich befundene Reduktionen würden für die Ermittlung des relevanten Jahresgewinns aufgerechnet.

Vorjahresverluste

In Bezug auf Härtefallentschädigungen, die im Jahr 2021 ausgerichtet wurden, ist für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung ausschlaggebend. Ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgebender Verlust darf vom steuerbaren Jahresgewinn 2021 in Abzug gebracht werden. Der Klarheit halber ist festzuhalten, dass sich diese beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit ausschliesslich auf die Gewinnermittlung im Zusammenhang mit der bedingten Gewinnbeteiligung bezieht. Die ordentliche Steueranlagung erfolgt nach den gewöhnlichen Regeln.

Berücksichtigung im Abschluss

Wurde der À-fonds-perdu-Beitrag als Ertrag verbucht und sind die Voraussetzungen für eine Rückerstattungspflicht gegeben, ist im Abschluss eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Auch der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit kann angebracht sein, wenn bei der Erstellung des Jahresabschlusses Ermessensentscheide gefällt wurden, welche sich auf den Gewinn auswirken und die offensichtlich nicht unbeachtlich für die Beurteilung einer bedingten Gewinnbeteiligung sein könnten.

Kantonale Regelungen

Zu beachten ist, dass auch einige Kantone Rückerstattungspflichten im Zusammenhang mit Härtefallentschädigungen kennen. Deren Bestimmungen gehen teilweise über die Vorgaben auf eidgenössischer Ebene hinaus oder betreffen auch Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als CHF 5 Mio.

«In Kürze»

1. Unternehmen, die einen À-fonds-perdu-Beitrag erhalten haben, können unter Umständen mit Rückerstattungspflichten konfrontiert werden.
2. Weichen Verbuchungen von der unternehmensspezifischen Rechnungslegungspraxis ab, besteht die Möglichkeit, dass diese als missbräuchlich qualifiziert und Gewinnaufrechnungen vorgenommen werden.
3. Im Einzelfall ist zu beurteilen, ob die Unwägbarkeit einer Rückerstattungspflicht als Rückstellung oder als Eventualverbindlichkeit im Abschluss zu berücksichtigen ist.