



Fall-Nr.:	I/1-2023/267, 268
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	07.11.2024
Entscheiddatum:	15.08.2024

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.08.2024

Steuerrechtliche Behandlung von Stromrückvergütungen aus Photovoltaikanlagen, Art. 47 lit. a StG. Das Steueramt wendet das Nettoprinzip an, wonach nur der Solarertrag zu versteuern ist, der nach Verrechnung der Gesamtvergütung mit dem Strombezug aus dem Netz ausbezahlt wird. Damit werden umweltpolitische Ziele verfolgt. Das Nettoprinzip ist daher in diesem Kontext unter dem Gesichtspunkt des Energierechts auszuglegen. Danach ist der Ort der Produktion massgebend und somit das Grundstück, auf dem sich die Produktionsanlage befindet. Eine anlagenübergreifende Anwendung des Nettoprinzips ist aufgrund dieser klaren gesetzlichen Regelung somit ausgeschlossen. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. August 2024, I/1-2023/267, 268).

«Entscheid siehe PDF»



Sachverhalt:

A.- A.___ und B.___ besitzen ein selbstbewohntes Einfamilienhaus an der R.___gass 00 in S__ und eine weitere Immobilie in W.___ (Stall, GB-Nr. 000, C.___, D.___), auf deren Dach eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage) installiert wurde. Am 25. September 2022 reichten sie die Steuererklärung für das Jahr 2021 ein, worin ein steuerbares Einkommen von Fr. ___ und ein steuerbares Vermögen von Fr. ___ deklariert wurde. Die Steuerbehörde nahm verschiedene Korrekturen vor und rechnete dem steuerbaren Einkommen namentlich auch Ertrag aus dem Betrieb der PV-Anlage in der Höhe von Fr. ___ hinzu. Sie veranlagte die Eheleute am 9. Mai 2023 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ___ (satzbestimmend) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ___ (satzbestimmend) und für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ___. Die Steuerpflichtigen erhoben dagegen am 25. Mai 2023 Einsprache und beantragten unter anderem, die Erträge aus der PV-Anlage (Fr. ___) seien mit den in S.___ angefallenen Stromkosten von Fr. ___ zu verrechnen und daher nicht als steuerbare Einkünfte zu werten. Das Kantonale Steueramt hiess die Einsprache teilweise gut und reduzierte den Solarertrag um die in der Liegenschaft in W.___ angefallenen Stromkosten in der Höhe von Fr. ___ auf Fr. ___. Mit Einspracheentscheiden vom 22. November 2023 wurden A.___ und B.___ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. ___ und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. ___ und für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ___ veranlagt.

B.- Mit Eingabe vom 9. Dezember 2023 erhoben A.___ und B.___ bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 22. November 2023. Sie beantragten, die Erträge aus der PV-Anlage in W.___ seien nicht als steuerbare Einkünfte zu werten, unter Kostenfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2024 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. A.___ und B.___ verzichteten mit Schreiben vom 17. Januar 2024 auf Einsicht in die Akten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

1.- Die Verfahren I/1-2023/267 (Kantons- und Gemeindesteuern 2021) und I/1-2023/268 (Direkte Bundessteuer 2021) betreffen die gleichen Verfahrensparteien. Die sich in den Verfahren stellenden Fragen hängen aktenmässig und inhaltlich eng zusammen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, den Rekurs und die Beschwerde im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern zu erledigen (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114; BGE 135 II 260 E. 1.3 und 142 II 293 E. 1.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2.- [Eintretensvoraussetzungen]

3.- a) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer (nachfolgend: Rekurrenten) machen geltend, den Einspracheentscheiden sei nicht zu entnehmen, wie diese zustande gekommen seien. Ausser dem allgemeinen Prinzip, dass sämtliche Einkünfte zu besteuern seien, habe die Vorinstanz keine gesetzlichen Grundlagen genannt. Es sei daher nicht klar, ob die Verrechnung abgelehnt worden sei, weil sie sich auf zwei Liegenschaften oder auf zwei Gemeinden erstrecke. Mit diesem Einwand monieren die Rekurrenten sinngemäss eine Verletzung ihres Anspruchs auf Begründung und damit des rechtlichen Gehörs.

b) Die Pflicht, Verfügungen zu begründen, ergibt sich für kantonale Behörden aus dem kantonalen Verfahrensrecht. Ein Mindestanspruch auf Begründung folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV (SR 101), wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess und die entscheiderelevanten Rechtsnormen aufgeführt sind (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 1070 f.; R. Wiederkehr, Die Begründungspflicht nach Art. 29 Abs. 2 BV und die Heilung bei Verletzung, ZBl 111/2010 S. 483).

c) Die Vorinstanz begründete ihren Standpunkt sehr kurz (vgl. hinten E. 4a/aa). Sie verwies zwar auf das standortbezogene Nettoprinzip, führte jedoch keine rechtlichen Grundlagen für dessen Anwendung im konkreten Fall an. Es war den Rekurrenten daher nicht möglich, die Verfügung in diesem Punkt auf ihre Rechtmässigkeit hin zu überprüfen. Dies erscheint



insbesondere deshalb problematisch, weil die Rekurrenten bereits in der Einsprache vom 25. Mai 2023 gerügt haben, die Aufrechnung sei in der Veranlagungsverfügung einzig mit einem Hinweis auf die Wegleitung zur Steuererklärung begründet worden. Dort sei indes lediglich vermerkt, dass die Erträge der PV-Anlagen als Einkünfte zu versteuern seien (vi-act. 1.6, S. 3). Somit liegt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, die vom Gericht jedoch aufgrund der umfassenden Prüfungsbefugnis geheilt werden kann (Art. 46 VRP). Die Gehörsverletzung ist indes bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen.

4.- Im Rekursverfahren ist umstritten, ob die Vorinstanz dem steuerbaren Einkommen 2021 zu Recht Einkünfte aus der Energierücklieferung in der Höhe von Fr. ____ zurechnete.

a) aa) Die Vorinstanz erwog, als richtig erweise sich die Nettobetrachtungsweise für Stromrückvergütungen aus PV-Anlagen. Die Abnahmevergütungen seien daher um die Kosten für den Energiebezug zu reduzieren. Die Nettoabrechnungsmethode beziehe sich auf den Standort der Anlage. Eine Verrechnung von Stromertrag und Strombezug verschiedener Liegenschaftsstandorte sei nicht vorgesehen.

bb) Die Rekurrenten machen zusammengefasst geltend, eine Beschränkung der Verrechnung auf einen wie auch immer definierten Liegenschaftsstandort verstosse gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit. Im Steuerrecht heisse es unter anderem, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu erfolgen habe. Ob die PV-Anlage auf dem Dach des Wohnhauses in S.___ oder auf dem Stall in W.___ angebracht sei, ändere an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nichts. Es gebe keinen Grund, die beiden Fälle ungleich zu behandeln. Wenn es auf den, wie auch immer definierten, Liegenschaftsstandort ankäme, müssten die Erträge aus der PV-Anlage den Liegenschaften zugeschrieben werden. Gemäss der Veranlagungsberechnung sei dies aber nicht der Fall.

b) aa) Die Betreiber von PV-Anlagen dürfen die selbst produzierte Energie am Ort der Produktion ganz oder teilweise selber verbrauchen. Sie dürfen die selbst produzierte Energie auch zum Verbrauch am Ort der Produktion ganz oder teilweise veräussern. Beides gilt als Eigenverbrauch (Art. 16 Abs. 1 des Energiegesetzes [SR 730.0, abgekürzt: EnG]). Gemäss dem Bundesgericht kommt für die Besteuerung der Veräusserungserlöse im nicht kommerziellen Bereich einzig die Einkommensgeneralklausel von Art. 29 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG in Frage (BGer 2C_510/2017 vom 16. September 2019 E. 7.2.2 und 7.4; T. Hess, Besteuerung von Photovoltaikanlagen im Privatvermögen, in: StR 78/2023, S. 636; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl.2014, II. Teil,



N 465). Danach unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer.

bb) Art. 29 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG enthalten den Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer. Als Ausfluss des Nettoprinzips ist nur das Reineinkommen steuerbar, also das Bruttoeinkommen abzüglich der damit zusammenhängenden Aufwendungen und anderer Vermögensabgänge. Nur Reinvermögenszuflüsse führen zur Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Vermögenszufluss muss für den privaten Konsum verwendbar sein. Steht demnach einem Vermögenszugang ein korrelierender Vermögensabgang gegenüber, so liegt kein steuerbares Einkommen vor. Zu berücksichtigen ist dabei der Grundsatz der Unmassgeblichkeit der Einkommensverwendung, wonach unter anderem die Lebenshaltungskosten nicht vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind. Dazu gehören auch die Kosten für die Unterkunft, eingeschlossen Heizungs- und Reinigungskosten. Nimmt man das Einkommen als Massgrösse für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, so darf die aktuelle Einkommensverwendung keine Rolle spielen (REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 16 DBG N 22a; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 34 N 7).

cc) Ob die Kosten für den Bezug der selbst genutzten Energie vom Solarertrag abgezogen werden dürfen, ist in der Lehre umstritten, zumal es sich bei den Stromkosten grundsätzlich um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten handelt (Art. 47 lit. a StG, Art. 34 lit. a DBG). Es besteht denn auch keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, um die Eigennutzung einer PV-Anlage steuerlich zu erfassen, wie dies bei der Wohnnutzung des eigenen Hauses der Fall ist. Bei der Ermittlung des zugeflossenen Einkommens aus selbst produziertem Strom kommen in den Kantonen daher verschiedene Methoden und unterschiedliche Besteuerungsnormen zur Anwendung (STEGE/NEUHAUS, Die Besteuerung von Solaranlagen im Privatvermögen, in: ZStP 2/2023, S. 96; SSK-Analyse 2020, S. 6). So kennen einzelne Kantone das sogenannte Bruttoprinzip, wonach die Kosten für den Bezug der vom Eigentümer selbst benötigten und beim betreffenden Elektrizitätswerk bezogenen Energie nicht zum Abzug zugelassen wird, sodass die gesamte Einspeisevergütung der Einkommenssteuer unterliegt. In dieser Betrachtungsweise wird davon ausgegangen, dass es sich bei den Bezugskosten für Strom um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten handelt, die auch von Haushalten ohne PV-Anlage nicht vom Einkommen abgezogen werden dürfen (Bundesamt für Energie, EnergieSchweiz, Besteuerung von Solarstrom-Anlagen, Schlussbericht vom 5. Juni 2023, S. 12). Beim sogenannten Nettoprinzip ist hingegen nur der Solarertrag zu versteuern, der nach Verrechnung der Gesamtvergütung mit dem Strombezug aus dem Netz ausbezahlt wird. Vergütungen für den eingespeisten Strom werden



m.a.W. nur besteuert, soweit sie höher sind als die Kosten für den aus dem Netz bezogenen Strom. Das Nettoprinzip wird jedoch nicht einheitlich definiert. Namentlich ist nicht verbindlich festgelegt, wie die Nettobemessung erfolgen soll. So versteht bspw. die SSK das Nettoprinzip als Gesamtvergütung abzüglich Eigenverbrauch, wobei Letzterer auch den aus dem Netz bezogenen Strom versteht (HESS, a.a.O., S. 640 f. und FN 166; STEGER/NEUHAUS, a.a.O., S. 97). Gemäss der Praxis im Kanton St. Gallen wird nicht die gesamte Einspeisevergütung besteuert, sondern nur der um die Kosten für den Bezug des eigenen Stroms gekürzte Solarertrag (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II. Teil, N 465).

c) aa) Es ist unbestritten, dass den Rekurrenten von der St. Gallisch-Appenzellischen Kraftwerke AG (SAK) in der Steuerperiode 2021 insgesamt Fr. ___ für Energierücklieferungen in W. ___ vergütet wurden (vgl. act. 3/7-10). Diese Einkünfte unterlagen, wie dargelegt, der Einkommensteuer nach Art. 29 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG. Die Vorinstanz reduzierte diesen Betrag um die Kosten für den Strombezug in Wildhaus, die mit Fr. ___ sehr gering ausfielen. Eine explizite gesetzliche Grundlage bestand, wie ebenfalls aufgezeigt, dafür nicht. Vielmehr entsprach dieses Vorgehen der st. gallischen Praxis, wonach die Anwendung des Nettoprinzips – namentlich im Kontext mit reinen Eigenbedarfsanlagen der Photovoltaik – als gesetzessystematisch korrekt und grundsätzlich Sachgerecht betrachtet wird (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II. Teil, N 465). Diese steuerliche Besserstellung von Grundeigentümern mit einer PV-Anlage gegenüber Hauseigentümern, die keine Solarpanels installiert haben und die Stromkosten nicht vom Einkommen abziehen können, dient keinen fiskalischen Zwecken. Vielmehr werden mit dieser Art der Besteuerung umweltpolitische Ziele verfolgt, wie dies auch bei anderen Umweltschutzmassnahmen der Fall ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 16 N 46f i.f.; vgl. PH. J. KOMOR, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, Bern 2020, N 376). Das Nettoprinzip ist daher in diesem Kontext unter dem Gesichtspunkt des Energierechts auszulegen (nachfolgend).

bb) Das Energiegesetz vom 30. September 2016 bezweckt unter anderem den Übergang hin zu einer Energieversorgung, die stärker auf der Nutzung erneuerbarer Energien, insbesondere einheimischer erneuerbarer Energien, gründet (Art. 1 Abs. 2c EnG). Als Hauptinstrument zur Erreichung dieses Ziels wurde die kostendeckende Einspeisevergütung eingeführt (Botschaft zur Revision des Energierechts vom 4. September 2013, BBl 2013 7561. S. 7623, nachfolgend: Botschaft) und die Einspeisung netzgebundener Energie und der Eigenverbrauch in Art. 15 ff. EnG geregelt. Das Einspeisevergütungssystem ist als Ausgleichssystem zu verstehen, das die Investitionssicherheit für Neuanlagen erhöhen und



die Investoren motivieren soll, möglichst viel Energie zu produzieren und die Anlage in einem einwandfreien Zustand zu halten (Botschaft, S. 7624). Dabei steht es den Betreibern von Anlagen frei zu entscheiden, welchen Anteil an der selber produzierten Energie sie veräussern wollen und wie viel sie gleich selber verbrauchen (Eigenverbrauch). Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass ein (privater) Anlagebetreiber de facto gezwungen werden könnte, sämtliche selber produzierte Elektrizität zu veräussern, indem der Netzbetreiber die gesamte produzierte Strommenge als eingespeist abrechnet und vergütet, und zwar unabhängig davon, ob diese physisch nicht ins Verteilnetz eingespeist oder am Ort der Produktion verbraucht wurde (Botschaft, S. 7671). Einschränkend ist jedoch zu beachten, dass als *Ort der Produktion* das Grundstück gilt, auf dem sich die Produktionsanlage befindet (Art. 14 Abs. 1 der Energieverordnung [SR 730.01, abgekürzt: EnV]). Seit der Teilrevision vom 1. April 2019 (AS 2019 913) zählen neu auch angrenzende Grundstücke als *Ort der Produktion*, sofern das Verteilnetz nicht beansprucht wird und sie nur durch eine Strasse, ein Eisenbahntrasse oder ein Fließgewässer getrennt sind (Art. 14 Abs. 2 EnV; P. BAUMGARTNER, Zusammenschluss zum Eigenverbrauch – praktische Erfahrungen nach zwei Jahren, in: Heselhaus/Schreiber [Hrsg.], Energierechtstagung 2021, Zürich/St. Gallen 2022, S. 91). Eine anlagenübergreifende Anwendung des Nettoprinzips ist aufgrund dieser klaren gesetzlichen Regelung somit ausgeschlossen. Damit fällt auch eine Verrechnung unter steuerlichen Gesichtspunkten ausser Betracht.

cc) Die PV-Anlage der Rekurrenten befindet sich in W.___ und somit in grosser Distanz zum Wohnhaus in S.___. Die Voraussetzungen von Art. 16 Abs. 1 EnG i.V.m. Art. 14 Abs. 2 EnV sind offensichtlich nicht erfüllt. Der am ständigen Wohnort verbrauchte Strom kann daher nicht als Eigenverbrauch im Sinn von Art. 16 Abs. 1 EnG bezeichnet und mit dem in Wildhaus erzielten Solarertrag verrechnet werden.

d) Vor diesem Hintergrund erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet; sie sind abzuweisen.

5.- [Kostenspruch]



Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidungsbüher) bezahlen die Rekurrenten und der Staat (Kantonales Steueramt) je zur Hälfte. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil der Rekurrenten verrechnet und diesen im Restbetrag von Fr. 400.– zurückerstattet.
4. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidungsbüher) bezahlen die Beschwerdeführer und der Staat (Kantonales Steueramt) je zur Hälfte. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil der Beschwerdeführer verrechnet und diesen im Restbetrag von Fr. 400.– zurückerstattet.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.