



Rapport 2021-DFIN-54

30 novembre 2021

du Conseil d'Etat au Grand Conseil sur le postulat 2020-GC-90 Ralph Alexander Schmid/Mirjam Ballmer – Encouragements fiscaux conséquents pour l'utilisation des énergies renouvelables par les privés: adaptation de la pratique des autorités fiscales fribourgeoises

Nous avons l'honneur de vous présenter le rapport faisant suite au postulat précité.

1. Résumé du postulat

Par postulat déposé et développé le 2 juin 2020, les postulants thématisent l'importance que revêt l'énergie solaire dans l'effort de maintenir le changement climatique dans une mesure acceptable. Dans ce contexte, ils rappellent qu'à défaut de pouvoir être stockée, une partie de l'énergie solaire produite par les ménages est injectée dans le réseau; les revenus ainsi générés sont soumis à l'impôt sur le revenu alors même que les ménages concernés sont souvent contraints d'acheter l'énergie qui leur manque au prix coûtant (méthode brute). Compte tenu de ces éléments et dans le but d'encourager l'utilisation des énergies renouvelables par les privés, les postulants demandent au Conseil d'Etat d'examiner l'opportunité:

- > d'un passage à une imposition de l'énergie solaire selon la méthode nette (imposition uniquement si l'énergie produite est supérieure à l'énergie achetée);
- > d'admettre la déductibilité fiscale des investissements engagés pour le stockage de l'énergie;
- > de procéder à d'autres adaptations des réglementations et/ou de la pratique afin de favoriser une utilisation maximale du potentiel de production d'énergie renouvelable par les personnes physiques.

2. Rapport du Conseil d'Etat

2.1. Etat des lieux

Comme il l'a déjà relevé dans sa réponse au postulat, le Conseil d'Etat reconnaît pleinement la nécessité de valoriser les ressources énergétiques renouvelables et indigènes et, partant, d'agir en vue de ralentir le changement climatique et ses effets. La mise en œuvre de la stratégie énergétique et le thème du climat représentent d'ailleurs l'un des enjeux de la présente législature. En outre, la politique climatique du Conseil d'Etat se base sur deux objectifs, à savoir d'une part assurer la capacité d'adaptation du territoire aux changements climatiques et, d'autre part, sortir de la dépendance

aux énergies fossiles et réduire les émissions de gaz à effet de serre de 50% d'ici à 2030. Le plan climat consiste à tirer un bilan des émissions des gaz à effet de serre dans le canton, à identifier les risques liés aux changements climatiques et proposer des mesures afin de réduire ces émissions et ces risques.

Au niveau de la Confédération, la question climatique est également prioritaire. La politique énergétique 2050, qui participe grandement à la réduction des émissions de CO₂, a été plébiscitée par le peuple en votation populaire en mai 2017. Cette dernière comporte, entre autres, un volet fiscal entré en vigueur au 1^{er} janvier 2020. A partir de cette période fiscale, les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement (énergétiquement meilleure) peuvent être déduits du revenu imposable. De même, les frais engagés en vue d'économiser l'énergie qui n'auraient pas pu être portés en déduction du revenu l'année de l'investissement faute de revenus suffisants peuvent être reportés sur les deux périodes fiscales suivantes. En revanche, aucune modification des frais déductibles (par le biais d'une révision de l'ordonnance du Département fédéral des finances) n'a été prévue.

Dans sa réponse, le Conseil d'Etat précisait que la Confédération subventionne actuellement pour environ 20% les investissements pour les installations solaires photovoltaïques par le programme Pronovo. Cet encouragement est particulièrement favorable à l'autoconsommation du courant, mais ne l'est pas lorsqu'un éventuel surplus de production doit être injecté dans le réseau. Afin d'y remédier, la Confédération aspire à ce que le courant réinjecté dans le réseau soit mieux valorisé à l'avenir, sachant que certains distributeurs reprennent aujourd'hui ce courant au prix du marché de l'électricité. Dans ce contexte, afin de pérenniser de manière large l'approvisionnement en électricité de la Suisse en y intégrant notamment le développement de la production d'électricité renouvelable, différents projets législatifs sont en cours d'élaboration, à savoir la révision de la loi sur l'énergie et la révision de la loi sur l'approvisionnement en électricité.

Au niveau fiscal, la Conférence suisse des impôts (ci-après CSI) met régulièrement à jour sa circulaire portant sur les installations photovoltaïques afin de tenir compte des développements techniques et jurisprudentiels. Parmi les récentes

décisions on rappellera que le Tribunal cantonal argovien s'est récemment prononcé de manière favorable pour la prise en compte fiscale des investissements des batteries de stockage¹.

2.2. Bases légales

L'art. 32 al. 2 et 2^{bis} LIFD prévoit que le ou la contribuable peut déduire les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui ont été définis par le Département fédéral des finances. Depuis le 1^{er} janvier 2020, les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont en outre assimilés aux frais d'entretien. Ces derniers, ainsi que les investissements destinés à économiser l'énergie, peuvent en outre être déduits au cours des deux périodes fiscales suivantes s'ils ne peuvent pas être revendiqués en déduction l'année au cours de laquelle ils ont été engagés. L'art. 9 al. 3 LHID prévoit que les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques; la définition des frais pouvant être assimilés à des frais d'entretien est déterminée avec le Département fédéral des finances.

Le canton de Fribourg a fait usage de cette compétence et admet la déduction des investissements destinés à économiser l'énergie (art. 33 LICD). Dans le cadre de la mise en œuvre du droit cantonal, il a suivi la réglementation de la Confédération, particulièrement lors de l'élaboration de l'ordonnance de la DFIN sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés ainsi que des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (RSF 631.421).

Cette ordonnance est spécifiée dans la notice spéciale du SCC relative à la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement². La pratique fribourgeoise s'inspire enfin de l'analyse de la CSI sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques (version actualisée le 27 août 2020)³.

La marge de manœuvre du SCC est donc limitée par le cadre juridique précité. Des modifications de la pratique ne sont envisageables que pour autant qu'elles respectent le droit supérieur.

2.3. Analyse des propositions formulées

2.3.1. Passage à une imposition de l'énergie solaire selon la méthode nette

Selon la jurisprudence dont les considérants sont rappelés dans l'analyse de la CSI, lorsque la production d'électricité n'est pas commerciale, les rétributions (telles que rétributions pour courant injecté, rétributions uniques ou vente directe) constituent du revenu imposable au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, 7 al. 1 LHID. Comme les rétributions pour courant injecté ne représentent pas du revenu de la fortune immobilière, l'électricité produite pour la consommation propre ne peut pas être soumise à l'imposition de la valeur locative au sens de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. S'agissant des installations qui servent à la couverture des besoins du propriétaire, il existe différentes pratiques cantonales pour l'imposition des rémunérations:

Selon le principe du net, tant que l'installation sert à couvrir les besoins propres du propriétaire, seul le montant net provenant de l'installation est imposé, soit la rémunération globale sous déduction de la consommation par le propriétaire. Ainsi, lorsque la production, établie pour un même laps de temps, ne dépasse pas l'énergie utilisée, on peut considérer qu'il s'agit d'une production destinée à ses propres besoins.

Selon le principe du brut, les coûts pour obtenir l'énergie dont le propriétaire a besoin sont considérés fiscalement comme des dépenses d'entretien privé non déductibles. Par conséquent, le montant brut de la rémunération du courant injecté est imposé sans réduction en tant que revenu.

Dans tous les cas de figure, le courant effectivement injecté dans le réseau et rémunéré dans le cadre de la RPC par l'exploitant du réseau est imposable.

Le canton de Fribourg applique historiquement la méthode dite «brute». L'application de cette méthode a récemment été jugée conforme au droit par le Tribunal cantonal⁴. Dans cet arrêt, les recourants estimaient qu'il n'y avait pas lieu d'imposer le courant injecté dans le réseau étant donné d'une part qu'ils avaient opté pour la rétribution unique au prix coûtant et, d'autre part, qu'ils consommaient globalement plus d'électricité qu'ils n'en produisaient.

Le Service cantonal des contributions justifiait l'application de la méthode brute par des motifs d'égalité de traitement entre les propriétaires qui produisent une partie de l'énergie qu'ils consomment et ceux qui doivent acheter toute l'énergie qu'ils consomment. Pour ces derniers, les frais d'électricité constituent des frais d'utilisation du revenu fiscalement non déductibles.

¹ Arrêt du 20 mai 2020 WBE.2020.77.

² https://www.fr.ch/sites/default/files/2020-01/notice_sei_f_d%C3%A8s%202020.pdf.

³ https://www.csi-ssk.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_photovoltaique_V2020_FR.pdf.

⁴ 604 2019 43/44

Dans ses considérants, le Tribunal cantonal a rappelé que les gestionnaires de réseau sont obligés de reprendre et de rétribuer l'électricité produite dans les installations nouvelles au prix coûtant pour autant que l'exploitant n'ait pas demandé une rétribution unique. Lorsque les exploitants optent pour cette option, les gestionnaires du réseau doivent reprendre l'électricité produite au prix du marché. Le traitement fiscal est identique que l'on se trouve dans le cadre d'une rétribution au prix coûtant ou au prix du marché. Se fondant sur l'analyse de la CSI et de la législation cantonale, le Tribunal cantonal a estimé que la méthode d'analyse brute appliquée par le canton de Fribourg est admissible.

Les postulants souhaitent que le canton de Fribourg modifie sa pratique de manière à appliquer, à l'instar d'autres cantons, la méthode nette. Avec cette méthode, l'électricité injectée dans le réseau n'est imposée que si elle dépasse la quantité globalement consommée par le producteur ou la productrice.

Le 14 juin 2021, le canton de Fribourg s'est doté d'un Plan Climat. Celui-ci s'inscrit dans deux volets, plusieurs axes stratégiques et de nombreuses actions. Ainsi 17 mesures ont notamment été prises dans l'axe Energie et bâtiment (volet «Atténuation»), en vue notamment de favoriser un approvisionnement énergétique efficace et décarboné et d'augmenter la production d'énergie renouvelable localement dans le canton de Fribourg. Cette mesure doit notamment être concrétisée par une information sur les aides à la pose de panneaux photovoltaïques. Si le Plan Climat ne prévoit pas expressément de mesures d'ordre fiscal, le Conseil d'Etat estime que le changement de paradigme visant à passer de la méthode brute à la méthode nette contribue activement à la mise en œuvre de la mesure précitée: les personnes intéressées à la pose de panneaux photovoltaïques pourront ainsi bénéficier d'informations professionnelles, de subventions fédérales à la pose et, enfin, d'une incitation fiscale au moment de l'injection dans le réseau. Ce changement poursuit un objectif extra-fiscal et vise à encourager la pose et l'utilisation efficiente de panneaux photovoltaïques.

Proposition: compte tenu des éléments qui précèdent, le Conseil d'Etat est favorable au changement de méthode et invite le Service cantonal des contributions à modifier sa pratique en conséquence à partir de la période fiscale 2023.

2.3.2. Déductibilité des investissements engagés pour le stockage de l'énergie

A l'heure actuelle, une majorité des cantons refuse la déduction des investissements engagés pour les batteries de stockage au titre de frais d'entretien d'immeuble. Le refus est motivé par le fait que les batteries permettent seulement de stocker le courant mais qu'elles ne génèrent aucune économie. Dès lors, elles constituent des frais d'utilisation du

revenu. Dans sa pratique constante, le SCC a toujours suivi cette approche.

Appelé à se prononcer sur la question, le Tribunal du canton d'Argovie a récemment admis la déduction fiscale des batteries de stockage. Dans ce cas, l'instance inférieure reconnaît que la déductibilité des installations de stockage n'est pas expressément réglée dans la législation. Elle relève toutefois que compte tenu du réchauffement climatique, il est important d'adopter une position souple au niveau fiscal également. C'est la raison pour laquelle tous les coûts engagés pour des installations visant à optimiser l'utilisation de l'énergie solaire doivent être considérés comme des mesures visant à une utilisation rationnelle de l'énergie, y compris les coûts engagés pour l'installation de batteries de stockage doivent donc pouvoir être déductibles. L'administration fiscale soutient quant à elle que les installations pour le stockage de l'énergie ne sont pas déductibles car elles ne sont pas expressément prévues par la législation. Dans ce contexte l'administration a rappelé que, malgré la demande formulée par Swissolar dans le cadre d'une révision de l'ordonnance fédérale pertinente, la déductibilité fiscale des batteries n'a pas été introduite (expressément). L'administration argovienne estime donc être en présence d'un silence qualifié qui ne laisse pas de place à une interprétation souple. Dans son arrêt, le Tribunal administratif a considéré que les batteries de stockage peuvent être assimilées aux accumulateurs thermiques utilisés dans les installations solaires pour la production d'eau chaude et les installations solaires pour le chauffage d'appoint font partie du système d'énergie de base d'un bâtiment et pour lesquelles la déduction fiscale est aujourd'hui admise¹. En outre, l'art. 1 let. b de l'ordonnance sur les frais d'économie mentionne expressément qu'il s'agit d'une énumération *exemplative* des mesures d'économie d'énergie; il est dès lors possible de prévoir la déductibilité fiscale de mesures complémentaires. Le Tribunal conteste ainsi l'existence d'un silence qualifié de la législation.

Dans le cadre du traitement du cas², le Tribunal s'est aussi posé la question de savoir s'il se justifie d'encourager non seulement la production mais aussi le stockage d'énergie solaire étant donné que le stockage n'est pas directement lié à l'utilisation rationnelle d'énergie. Dans ce contexte, l'autorité fiscale a remis plus généralement en question l'utilité des batteries de stockage étant donné que la Suisse est déjà dotée de grosses installations de stockage d'énergie (installations de pompage/turbinage). Afin de répondre à cette critique, le Tribunal rappelle les lignes directrices de la politique énergétique, telle qu'elle découle des conventions internationales et du droit interne. Se fondant sur l'analyse de la Schweizerische Akademie der Technischen Wissenschaften

¹ Dès lors, ces installations ont non seulement un lien externe physique avec l'immeuble mis aussi un lien interne et durable. Le lien interne peut aussi se baser sur le stockage de l'énergie solaire du toit dans le bâtiment (batterie).

² Arrêt du Tribunal administratif d'Argovie du 20 mai 2020 WBE.2020.77.

(SATW-Speicherstudie, die Rolle von dezentralen Speicher für die Bewältigung der Energiewende), il indique que selon les connaissances scientifiques actuelles, l'augmentation de la production d'électricité grâce aux énergies renouvelables générerait une production d'électricité dans une large mesure fluctuante. Cela entraînera des conséquences significatives sur le système électrique, notamment sur l'exploitation réseau quotidienne. Les batteries de stockage peuvent effectivement réduire les charges provoquées dans le réseau de distribution par les pics d'énergie solaire, ce qui permet d'éviter ou de réduire le besoin d'extension du réseau. Étant donné que l'on ne peut remédier que localement aux goulots rencontrés dans les réseaux de distribution et les surcharges locales du réseau, les capacités de stockage d'énergie décentralisées dans le réseau de distribution ont une grande importance alors que les capacités de stockage des lacs d'accumulation n'apportent dans ce contexte pratiquement aucune valeur ajoutée. En effet, si l'électricité photovoltaïque produite de manière décentralisée doit être entre-stockée dans des installations de stockage turbinage, on constate des pertes de réseau ou de transformation importantes notamment en raison des longs transports d'électricité et de la chaîne de transformation par rapport à un stockage décentralisé. Selon cette étude, les batteries de stockage permettent effectivement une économie d'énergie, respectivement elles permettent une production plus efficiente des installations photovoltaïques en limitant les pertes de production. Pour toutes ces raisons, les batteries de stockage locales représentent une forme efficiente de stockage de l'électricité comparée aux installations de stockage centralisées. Comme telles, elles sont parties intégrantes de la politique énergétique 2050. Le Tribunal relève enfin le changement de paradigme survenu dans la loi sur l'énergie. Le système de subventionnement selon un système de couverture des coûts est transformé en un système «orienté sur les coûts». Selon ce système, les producteurs ne pourront demander plus qu'une contribution unique. Pour être rentable, les installations photovoltaïques devront permettre une large couverture des besoins propres, ce qui est possible grâce aux batteries de stockage.

Proposition: sur la base de la jurisprudence cantonale précitée, des analyses scientifiques à l'appui desquelles le Tribunal a statué et considérant les objectifs du Plan Climat cantonal, le Conseil d'Etat estime opportun d'admettre la déductibilité fiscale au titre de frais d'économie d'énergie pour l'acquisition et le remplacement des batteries de stockage.

2.3.3. Autres mesures

Dans sa réponse au postulat du 29 septembre 2020, le Conseil d'Etat a rappelé que la politique énergétique 2050, adoptée en votation populaire en mai 2017, comporte entre autres un volet fiscal entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020. A partir de cette période fiscale, les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement (énergétiquement meilleure) peuvent être déduits du revenu imposable. De même, les frais engagés en vue d'économiser l'énergie qui n'auraient pas pu être portés en déduction du revenu l'année de l'investissement faute de revenus suffisants peuvent être reportés sur les deux périodes fiscales suivantes. Des mesures fiscales supplémentaires n'apparaissent donc ni nécessaires, ni opportunes.

Le Conseil d'Etat demande au Grand Conseil de prendre acte de ce rapport donnant suite au postulat 2020-GC-90 des députés Ralph Alexander Schmid et Mirjam Ballmer.



Bericht 2021-DFIN-54

30. November 2021

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Postulat 2020-GC-90 Schmid Ralph Alexander/Ballmer Mirjam – Konsequente steuerliche Anreize für die Nutzung erneuerbarer Energien durch Private: Anpassung der Praxis der freiburgischen Steuerbehörde

Wir unterbreiten Ihnen den Bericht, mit welchem dem oben genannten Postulat Folge geleistet wird.

1. Zusammenfassung des Postulats

Mit ihrem am 2. Juni 2020 eingereichten und begründeten Postulat bringen die Verfasserin und der Verfasser die wichtige Rolle der Solarenergie beim Bestreben, den Klimawandel auf ein verkraftbares Mass zu begrenzen, zur Sprache. Dabei erinnern sie daran, dass ein Teil des von Privathaushalten produzierten Solarstroms, der nicht gespeichert werden kann, ins Netz eingespeist wird und das so generierte Einkommen der Einkommenssteuer unterliegt, während die betreffenden Haushalte manchmal Strom aus dem öffentlichen Netz zu Marktpreisen beziehen müssen (Bruttoprinzip). Angesichts dessen bitten die Verfasserin und der Verfasser des Postulats den Staatsrat zu prüfen, ob zur Förderung der Nutzung erneuerbarer Energien durch Private:

- > die Besteuerung des Solarstroms künftig nach dem sogenannten Nettoprinzip vorzunehmen ist (es wird lediglich der Betrag besteuert, der netto mit der Anlage erwirtschaftet wird, also Gesamtvergütung ohne Eigenverbrauch);
- > die Investitionen für Energiespeicher künftig steuerlich abgezogen werden können;
- > und weitere Anpassungen der Vorschriften und oder der Praxis möglich sind, um Anreize für eine optimale Ausschöpfung des Potenzials der Produktion erneuerbarer Energie durch Privatpersonen oder Unternehmer zu schaffen.

2. Bericht des Staatsrats

2.1. Bestandesaufnahme

Wie schon in seiner Antwort auf das Postulat bemerkt, stimmt der Staatsrat vollkommen damit überein, dass erneuerbare einheimische Energieressourcen aufgewertet werden müssen, um etwas zur Verlangsamung des Klimawandels zu tun. Die Umsetzung der Energiestrategie und der Klimawandel sind ausserdem zentrale Themen der laufenden Legislatur. Des Weiteren basiert die Klimapolitik des Staatsrats auf den

zwei Pfeilern Sicherstellung der Kapazität des Territoriums, sich an den Klimawandel anzupassen, und Befreiung von der Abhängigkeit von fossiler Energie sowie Halbierung der Treibhausgasemissionen bis 2030 und Erreichen der Klimaneutralität bis 2050. Mit dem Klimaplan sollen eine Bilanz der Treibhausgasemissionen im Kanton erstellt, die Risiken des Klimawandels identifiziert und Massnahmen zur Senkung der Emissionen und der Risiken vorgeschlagen werden.

Beim Bund hat die Klimafrage ebenfalls Vorrang. Die durch das Stimmvolk im Mai 2017 an der Urne gutgeheissene Energiepolitik 2050 trägt erheblich zur CO₂-Reduktion bei. Sie enthält unter anderem auch steuerliche Anreize, die am 1. Januar 2020 in Kraft getreten sind. Ab dieser Steuerperiode können Rückbaukosten im Hinblick auf einen energiesparenden Ersatzneubau vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Ebenso können dem Energiesparen dienende Kosten, die in der laufenden Steuerperiode nicht vollständig vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden konnten, in den zwei nachfolgenden Steuerperioden zum Abzug gebracht werden. Hingegen war keinerlei Änderung der abzugsfähigen Kosten (durch eine Revision der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements) vorgesehen.

In seiner Antwort wies der Staatsrat auch darauf hin, dass der Bund Investitionen in Photovoltaikanlagen über das Programm Pronovo zu rund 20% subventioniert. Diese Förderung ist besonders vorteilhaft beim Eigenverbrauch des produzierten Stroms, nicht aber, wenn ein allfälliger Überschuss ins Netz eingespeist werden muss. Um hier Abhilfe zu schaffen, möchte der Bund, dass der ins Netz eingespeiste Strom künftig besser vergütet wird, da gewisse Verteiler diesen Strom derzeit zum Marktpreis übernehmen. Im Hinblick auf eine möglichst breit abgestützt Stromversorgung der Schweiz und insbesondere den Einbezug der Entwicklung und Produktion erneuerbarer Elektrizität, sind verschiedene Gesetzesvorhaben in Arbeit, namentlich die Revision des Energiegesetzes und des Stromversorgungsgesetzes.

Auf steuerlicher Ebene aktualisiert die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) laufend ihre Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen, um den technischen und

steuerrechtlichen Aspekten Rechnung zu tragen. Unlängst hat sich das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Investitionen in Batteriespeicher ausgesprochen¹.

2.2. Gesetzliche Grundlagen

Nach Artikel 32 Abs. 2 und 2^{bis} DBG können die vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmten Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, steuerlich zum Abzug gebracht werden. Seit dem 1. Januar 2020 sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt. Letztere sowie dem Energiesparen dienende Investitionen sind in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. Nach Artikel 9 Abs. 3 StHG können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen; das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt in Zusammenarbeit mit den Kantonen, welche Investitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können.

Der Kanton Freiburg macht von dieser Möglichkeit Gebrauch und lässt den Abzug von dem Energiesparen dienenden Investitionen zu (Art. 33 DStG). Bei der Umsetzung des kantonalen Gesetzes ist er der Regelung des Bundes gefolgt, insbesondere bei der Ausarbeitung der Verordnung der FIND über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens und der dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionen (SGF 631.421).

Diese Verordnung wird im besonderen Merkblatt der KSTV für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, ausgeführt². Die freiburgische Praxis lehnt sich schliesslich auch an die Analyse der SSK zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen an (aktualisierte Version vom 27. August 2020)³.

Der Spielraum der KSTV ist also durch den rechtlichen Rahmen eingeschränkt. Praxisänderungen sind nur möglich, sofern sie in Einklang mit dem übergeordneten Recht sind.

2.3. Analyse der Vorschläge

2.3.1. Wechsel zu einer Besteuerung des Solarstroms nach dem Nettoprinzip

Gemäss Rechtsprechung, deren Erwägungen in der Analyse der SSK aufgegriffen werden, stellen Einkünfte aus nicht kommerzieller Stromerzeugung, wie etwa Entschädigungen aus Einspeisevergütung, Einmalvergütungen oder Direktvermarktung steuerbares Einkommen im Sinne der Generalklausel von Artikel 16 1 Abs. 1 DBG bzw. Artikel 7 Abs. 1 StHG dar. Weil Einspeisevergütungen somit nicht als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen qualifizieren, kann selbst erzeugter Strom auch nicht der Eigenmietwertbesteuerung gemäss Artikel 21 Abs. 1 Bst. b DBG unterliegen. Bei Anlagen, welche der Eigenbedarfsdeckung dienen, bestehen unterschiedliche kantonale Praxen bezüglich der Besteuerung der Entschädigungen aus Stromerzeugung:

Nach dem Nettoprinzip wird - soweit die Anlage der Eigenbedarfsdeckung dient - lediglich der Betrag besteuert, der netto aus der Anlage erwirtschaftet wird, d.h. Gesamtvergütung abzüglich Eigenverbrauch. Wenn die Erzeugung zeitgleich den Verbrauch nicht übersteigt, kann von einer Eigenerzeugung ausgegangen werden.

Nach dem Bruttonprinzip werden die Kosten für den Bezug der vom Eigentümer selbst benötigten Energie steuerlich als nicht abziehbare Lebenshaltungskosten qualifiziert. Als Folge davon wird der Bruttobetrag der Einspeisevergütung ungekürzt als Ertrag besteuert.

In jedem Fall steuerbar ist der tatsächlich ins Netz eingespeiste Strom, der vom Netzbetreiber im Rahmen der KEV vergütet wird.

Im Kanton Freiburg kommt seit jeher das Bruttonprinzip zur Anwendung. Die Anwendung dieses Prinzips ist kürzlich vom Kantonsgericht als rechtskonform beurteilt worden⁴. In diesem Gerichtsfall waren die Beschwerdeführer der Auffassung, der ins Stromnetz eingespeiste Strom sei nicht steuerbar, da sie sich für die Einmalvergütung entschieden hätten und zudem insgesamt mehr Strom verbrauchten als sie produzierten.

Die kantonale Steuerverwaltung begründete die Anwendung des Bruttonprinzips mit der Gleichbehandlung von Eigentümern, die einen Teil des von ihnen verbrauchten Stroms selbst erzeugen, und solchen, die den gesamte von ihnen verbrauchten Strom kaufen müssen. Für sie sind die Stromkosten nicht von der Einkommenssteuer abziehbare Verbrauchskosten.

¹ Urteil vom 20. Mai 2020 WBE.2020.77.

² https://www.fr.ch/sites/default/files/2020-01/notice_sei_d_d%C3%A8s%202020.pdf.

³ https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Photovoltaik_V2020_DE.pdf.

⁴ 604 2019 43/44

In seinen Erwägungen wies das Kantonsgericht darauf hin, dass die Netzbetreiber verpflichtet sind, die gesamte Elektrizität, die aus Neuanlagen gewonnen wird, abzunehmen und zu kostendeckenden Preisen zu vergüten, sofern der Anlagebetreiber keine Einmalvergütung beantragt hat. Wird eine Einmalvergütung in Anspruch genommen, besteht für den selbstproduzierten Strom eine Abnahmepflicht der Netzbetreiber gegen eine Vergütung zu marktorientierten Preisen. Die steuerliche Behandlung ist dieselbe, ob bei kostendeckender Vergütung oder Entschädigung zu Strommarktpreisen. Gestützt auf die Analyse der SSK und auf die kantonale Gesetzgebung kam das Kantonsgericht zum Schluss, dass das im Kanton Freiburg zur Anwendung kommende Bruttoprinzip zulässig ist.

Die Verfasser des Postulats möchten, dass der Kanton Freiburg seine Praxis ändert und wie andere Kantone das Nettoprinzip anwendet. Nach diesem Prinzip wird nur der über den Eigenverbrauch hinausgehende Strom, der ins Netz eingespeist wird, besteuert.

Seit dem 14. Juni 2021 hat der Kanton Freiburg einen Klimaplan, der auf zwei Pfeilern basiert, mehrere strategische Achsen und zahlreiche Massnahmen umfasst. So sind insbesondere in der strategischen Achse Energie und Gebäude (Pfeiler «Verminderung») 17 Massnahmen namentlich zur Förderung einer energieeffizienten und kohlenstofffreien Energieversorgung und zur Steigerung der Produktion lokaler, erneuerbarer Energien im Kanton Freiburg getroffen worden. Diese Massnahmen müssen noch mit einer Information über die Finanzhilfen für den Einbau von Solarpanels konkretisiert werden. Obwohl der Klimaplan nicht ausdrücklich steuerliche Massnahmen vorsieht, ist der Staatsrat der Ansicht, dass der Paradigmenwechsel vom Brutto- zum Nettoprinzip aktiv zur Umsetzung der oben genannten Massnahme beiträgt: Wer an der Installation einer Photovoltaikanlage interessiert ist, kann so von professionellen Informationen, Bundessubventionen für die Installation und schliesslich von einem steuerlichen Anreiz zum Zeitpunkt der Einspeisung ins Netz profitieren. Diese Änderung verfolgt ein ausserfiskalisches Ziel und soll die Installation und den effizienten Einsatz von Photovoltaikanlagen fördern.

Vorschlag: Nach dem Gesagten spricht sich der Staatsrat für einen Wechsel der Besteuerungsmethode aus und lädt die Kantonale Steuerverwaltung ein, ihre Praxis ab der Steuerperiode 2023 entsprechend zu ändern.

2.3.2. Abzugsfähigkeit von Investitionen in Energiespeicherungsanlagen

Derzeit lehnt eine Mehrheit der Kantone den steuerlichen Abzug von Investitionen in Batteriespeicher als Liegenschaftsunterhaltskosten ab. Diese Ablehnung wird damit begründet, dass Batterien nur Strom speichern, aber kein

Energiesparen erlauben und daher als Verbrauchskosten gelten. In seiner ständigen Praxis ist die KSTV immer diesem Ansatz gefolgt.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, das sich zu dieser Frage äussern musste, hat kürzlich Batteriespeicher zum Abzug zugelassen. In diesem Fall räumt die Vorinstanz ein, dass die Abzugsfähigkeit von Batteriespeichern in der Gesetzgebung nicht ausdrücklich geregelt ist. Nach ihrer Auffassung ist jedoch 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 Energieentwertung zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen. Die Kosten der Neuanschaffung der Speichereinheit seien daher abzugsfähig. Das Steueramt 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 Verordnungsgewalters vor, womit bereits nachgewiesen sei, dass Batteriespeicher steuerlich nicht abzugsfähig seien. In seinem Urteil kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, Speicherbatterien können mit thermischen Akkumulatoren gleichgesetzt werden, die in Solaranlagen zur Warmwasserbereitung verwendet werden, und Solaranlagen zur Heizungsunterstützung sind Teil des grundlegenden Energiesystems eines Gebäudes, für das der Steuerabzug heute zulässig ist¹. Ausserdem werde in Art. 1 lit. b der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien nämlich ausdrücklich statuiert, es handle sich um eine *beispielhafte* Aufzählung der abzugsfähigen Massnahmen bei haustechnischen Anlagen. So bleibt Raum für die steuerliche Berücksichtigung weiterer Massnahmen. Das Gericht bestreitet damit das Vorliegen eines qualifizierten Schweigens der Gesetzgebung.

Bei der Auseinandersetzung mit diesem Fall² hat sich das Gericht auch die Frage gestellt, ob nicht nur die Produktion von Solarstrom, sondern auch dessen Speicherung steuerlich zu fördern sei, da diese nicht in direktem Zusammenhang mit rationeller Energieverwendung stehe. In diesem Zusammenhang stellte die Steuerbehörde den Nutzen von Batte-

¹ Solche Anlagen haben neben der äusseren, körperlichen Verbindung auch eine innere, dauernde Verbindung mit dem Gebäude. Eine innere Verbindung kann auch darin bestehen, dass der Solarstrom vom Dach im Gebäude (Akku) gespeichert wird.

² Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 20. Mai 2020 WBE.2020.77.

riespeichern grundsätzlich in Frage, weil in der Schweiz mit Pumpspeicherwerken bereits grosse Energiespeicher existierten. Als Antwort auf diese Kritik verweist das Gericht auf die Stossrichtungen der Schweizer Klimapolitik, wie sie sich aus den internationalen Vereinbarungen und nach innerstaatlichem Recht ergeben. Gestützt auf die Analyse der Schweizerischen Akademie der Technischen Wissenschaften (SATW-Speicherstudie, die Rolle von dezentralen Speicher für die Bewältigung der Energiewende) vermerkt es, dass der Ausstieg aus der Kernenergie sowie der angestrebte Ersatz fossiler Energien bis 2050 eine Erhöhung der Stromproduktion aus erneuerbaren Energien erfordere, was gemäss wissenschaftlichen Erkenntnissen zu einem höheren Anteil an fluktuierender Stromerzeugung führe. Dies wird signifikante Auswirkungen auf das Stromsystem, insbesondere auf den täglichen Netzbetrieb haben. Batteriespeicher können die durch Photovoltaik-Spitzen auftretenden Belastungen im Verteilnetz effektiv reduzieren und damit anderweitig notwendigen konventionellen Netzausbaubedarf vermeiden helfen. 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 dieser Hinsicht praktisch keinen Mehrwert bieten. Muss dezentral erzeugter Photovoltaikstrom in einem Pumpspeicherkraftwerk zwischengespeichert werden, entstehen durch die lange Stromtransport- und Umwandlungskette von der Niederspannungsebene in die Hochspannungsebene zudem ungleich höhere Netz-/Umwandlungsverluste als bei der dezentralen Zwischenspeicherung direkt im Verteilnetz. Nach dieser Studie leisten die Batteriespeicher effektiv einen Beitrag zum Energiesparen, beziehungsweise sie erlauben eine effizientere Stromproduktion der Photovoltaikanlagen durch geringere Netz-/Umwandlungsverluste. Lokale Batteriespeicher stellen damit im Vergleich zu zentralen Grossspeichern eine effiziente Form der Speicherung dar. Sie sind als solche Teil der Energiepolitik 2050. Das Verwaltungsgericht spricht schliesslich auch von einem Paradigmenwechsel im Energiegesetz, das im Unterschied zum bisherigen Recht eine «kostenorientierte» und nicht mehr eine kostendeckende Einspeisevergütung vorsieht. Nach diesem System können die Produzenten nur noch eine Einmalvergütung verlangen, was zur Folge hat, dass die Rentabilität einer Photovoltaikanlage insbesondere von einem hohen Eigengebrauch abhängt, der wiederum durch den Einsatz einer Batterie möglich ist.

Vorschlag: Gestützt auf die oben dargelegte kantonale Rechtsprechung, die wissenschaftlichen Analysen, auf die das Gericht bei seinem Urteil abstützte, und in Anbetracht der Ziele des kantonalen Klimaplanes hält der Staatsrat die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für die Anschaffung und den Ersatz von Batteriespeichern als Energiesparkosten für zweckmässig.

2.3.3. Weitere Massnahmen

In seiner Antwort auf das Postulat vom 29. September 2020 erinnerte der Staatsrat daran, dass die im Mai 2017 an der Urne gutgeheissene Energiepolitik 2050 auch steuerliche Anreize enthält, die am 1. Januar 2020 in Kraft getreten sind. So können ab dieser Steuerperiode Rückbaukosten im Hinblick auf einen energiesparenden Ersatzneubau vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Ebenso können dem Energiesparen dienende Kosten, die in der fraglichen Steuerperiode aufgrund unzureichender Einkünfte nicht vollständig vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden konnten, in den zwei nachfolgenden Steuerperioden zum Abzug gebracht werden. Zusätzliche steuerliche Massnahmen sind somit weder nötig noch zweckmässig.

Der Staatsrat beantragt dem Grossen Rat von diesem Bericht, mit welchem dem Postulat 2020-GC-90 von Grossrat Ralph Alexander Schmid und Grossrätin Mirjam Ballmer Folge geleistet wird, Kenntnis zu nehmen.
