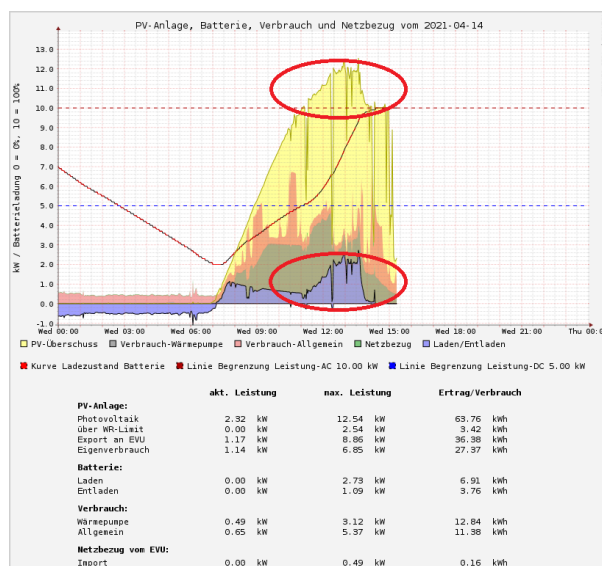


Ein engagiertes Plädoyer für Steuerabzüge für Batteriespeicher

Batteriespeicher machen eine PV-Anlage erst komplett – sie verdoppeln oder verdreifachen den Strom-Eigenverbrauch im angeschlossenen Haushalt. Derzeit sind allerdings Investitionen in Batteriespeicher im Kanton Solothurn beim Liegenschaftsunterhalt nicht abziehbar. Das Steueramt verweigert den Abzug mit der Begründung, «**dass Batterien nur Strom speichern, aber nicht einsparen würden**. Dazu würden Hausbatterien Lebenskosten senken, da man ja damit Nachtstrom für den Gebrauch am Tag speichern könne».

Das ist nicht korrekt. Insbesondere DC-Energiespeicher können in Zusammenspiel mit einem Hybridwechselrichter sehr wohl Strom sparen. PV-Anlagen werden normalerweise so geplant, dass die Anlagen bei der PV-Leistung unter Standardbedingungen (25°C Oberflächentemperatur) im Vergleich zum Wechselrichter überdimensioniert werden. Eine PV-Anlage bringt nur an 3-5% der Einsatzstunden mehr Leistung, als der Wechselrichter verarbeiten kann, so dass man diese Energie-Verluste als gegeben hinnimmt. Setzt man einen zu grossen Wechselrichter ein, dann sinkt der Ertrag leider ebenfalls, da ein Wechselrichter im Bereich der ersten 5% der Gesamtleistung grössere Einbussen bei der Stromproduktion zeigt. Mit einer intelligenten Steuerung und einer Hausbatterie lässt sich die Energie jedoch retten, indem die Energie oberhalb der AC-Grenze direkt via DC-Kabel in der Batterie gespeichert wird. Bei der im Bild gezeigten Anlage kann dies an kalten Tagen bis zu 5% des Stromertrags eines ganzen Tages ausmachen. Je nach Leistungs-Dimensionierung der PV-Anlage im Vergleich zum Wechselrichter übersteigen die Energie-Zugewinne durch Speicherung der Clipping-Energie die erst durch den Einsatz der Hausbatterie verbrauchte Betriebsenergie bei weitem. Es ist zudem sehr wahrscheinlich, dass auch in der Schweiz mit zunehmendem Ausbau der Photovoltaik zur Schonung der Netzinfrastruktur eine Begrenzung der PV-Einspeiseleistung¹ erfolgen wird, Hausbatterien würden hier dann effektiv helfen, die dadurch entstehenden Verluste von ca. 1-2% der Anlagenproduktion sinnvoll zu nutzen.



Dazu kommt folgendes: Im Bundesgesetz ist unter Art. 32 Abs. 2 zweiter Satz DBG² folgendes definiert: Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, die **(1) zur rationellen Energieverwendung** oder **(2) zur Nutzung erneuerbarer Energien** beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden. Eine rationelle Energieverwendung ist also ein Kriterium, die Nutzung ist die andere. Mit der Erhöhung des Eigenverbrauch-Anteils des von der eigenen PV-Anlage hergestellten Stroms ist eindeutig **Punkt (2)** erfüllt. Es besteht keine Notwendigkeit gesetzliche Anpassungen auf Kantonsebene zu machen, welche die vertikale Harmonisierung zwischen Bundesrecht und Kantonsrecht verletzen würden.

¹ <https://www.pv2grid.ch/photovoltaik/charakteristik-leistungsbegrenzung>

² <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20171368/index.html>

Ausserdem sprechen folgende Argumente für den Steuerabzug:

- Das Verwaltungsgericht des Kt. AG hat im Sommer entschieden³, Batteriespeicher zum Steuerabzug zuzulassen. Das Urteil hat zwar keinen Einfluss auf den Kt. SO, aber es zeigt die juristische Auffassung in einem anderen Kanton. Spätestens das Bundesgericht wird mit ziemlicher Sicherheit gleich entscheiden wie der Kt. Aargau.
- Batteriespeicher sind als 'chemische Speicher' gleichzusetzen mit 'thermischen Speichern' bei Solarthermie, wo es bereits Steuerabzüge gibt.
- Hausbatterien entlasten Strom-Netze, glätten Produktionsspitzen, sind dadurch wichtiger Bestandteil der Energiestrategie 2050.
- Batteriespeicher sind lange nicht mehr so umweltschädlich wie behauptet. Werden immer mehr durch erneuerbare Energien hergestellt.
- Batteriespeicher senken sicher nicht die Lebenskosten wie von der Steuerverwaltung behauptet. Eine Umschichtung von Nacht- zu Tagesstrom ist unrentabel und wird durch technische Massnahmen verunmöglicht.
- Es darf/muss keine Rolle spielen, ob ein Speicher mit der PV-Anlage erstellt oder nachgerüstet wird. Eine Nachrüstung eines Batteriespeichers ist oft zielführender, da der Energieverbrauch erst mit Installation der PV-Anlage richtig gemessen wird und die ideale Batteriegrösse nachträglich besser definiert werden kann.
- Im Zusammenspiel mit H2-Brennstoffzellen sind Hausbatterien ein wichtiger Bestandteil der in Zukunft angebotenen Wasserstoff Heizungen, ohne geht es nicht. Hier ist der Wirkungsgrad besser als bei zentralen Pufferspeichern wie Stauseen.

³ Das Urteil ist auf den folgenden Seiten anonymisiert angehängt

WBE.2020.77 / mf / we

(3-RV.2019.131)

Art. 43

Urteil vom 20. Mai 2020

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Martin
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde- **Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau
führer

gegen

Beschwerde- **A.**_____
gegner 1

Beschwerde- **B.**_____
gegnerin 2

beide vertreten durch Realit Treuhand AG

und

Gemeinderat C._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 16. Januar 2020

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

Im Jahr 2013 liessen die Eheleute A. und B. auf ihrer Liegenschaft eine Photovoltaikanlage installieren. Die dadurch entstandenen Kosten wurden steuerlich vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Im Jahr 2017 liessen die Eheleute die Photovoltaikanlage mit einer E3DC-Speichereinheit nachrüsten (Lieferung und Rechnungsdatum: 22. Dezember 2016). Für die dadurch entstandenen Kosten von CHF 13'749.00 machten sie in der Steuererklärung 2016 einen Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten geltend.

Am 15. Mai 2018 veranlagte die Steuerkommission C. A. und B. für die Steuerperiode 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 95'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 258'100.00), einem qualifizierten Beteiligungsertrag von CHF 163'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 15'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 15'000.00). In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 13'749.00 lediglich CHF 1'794.00 (10% des Eigenmietwertes) zum Abzug zugelassen.

B.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2018 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache und beantragten, die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten für die Anschaffung der Speichereinheit im Betrag von CHF 13'749.00 seien zum Abzug zuzulassen. Die Steuerkommission C. wies die Einsprache mit Entscheidung vom 21. Mai 2019 ab.

C.

Über einen Rekurs der Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid urteilte das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, am 16. Januar 2020:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 246'100.00 festgesetzt.
2.
Die Steuerkommission C. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.
3.
Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.
4.
Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

D.

1.

Das Kantonale Steueramt erhob dagegen am 25. Februar 2020 verwaltungsgerichtliche Beschwerde und beantragte:

1.

In Gutheissung der Beschwerde seien das satzbestimmende Einkommen auf CHF 258'100.00 und das steuerbare Einkommen auf CHF 95'100.00 und der qualifizierte Beteiligungsertrag auf CHF 163'000.00 festzusetzen.

2.

Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht verzichtete mit Aktenüberweisung vom 26. Februar 2020 auf eine Vernehmlassung. Der Gemeinderat C. verzichtete mit Schreiben vom 9. März 2020 auf eine Beschwerdeantwort. Die Beschwerdegegner reichten am 3. April 2020 eine Beschwerdeantwort ein und beantragten die Abweisung der Beschwerde.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

II.

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 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Gemäss § 24 Abs. 4 StGV ist die bundesrätliche Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) 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 Ordnungsgebers vor, womit bereits nachgewiesen sei, dass Batteriespeicher steuerlich nicht abzugsfähig seien.

3.

3.1.

Die Steuerkommission C. 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 Klimaanlageanlagen 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 des Kernenergiegesetzes vom 21. März 2003 (KEG; SR 732.1) 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 Energiegesetz vom 30. September 2016 (EnG; SR 730.0) 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 CO₂-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, S. 6).

Batteriespeicher können gemäss der SATW-Studie die durch Photovoltaikspitzen 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.

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.

III.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 i.V.m. § 33 Abs. 3 VRPG).

Der Beschwerdeführer hat den Beschwerdegegnern die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG). Die Parteientschädigung ist in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 i.V.m. Abs. 2 des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150) für die von einem Treuhandunternehmen vertretenen Beschwerdegegner auf CHF 400.00 festzusetzen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Staates.

3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdegegnern die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in der Höhe von CHF 400.00 zu ersetzen.

Zustellung an:
das Kantonale Steueramt
die Beschwerdegegner (Vertreterin)
den Gemeinderat C.
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 20. Mai 2020

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth