

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.218 vom 8. Januar 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-01-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2012.218](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2012.218)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.218 du 8 janvier 2013

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.218 del 8 gennaio 2013

## Regeste

Beschwer, rechtliches Interesse, Betrieb einer Photovoltaikanlage, selbständige Erwerbstätigkeit, Geschäftsvermögen, Präponderanzmethode, alternatives Wirtschaftsgut, geschäftlich begründete Kosten, Abschreibung, Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, Unterhaltskosten der Liegenschaft, Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, Lebenshaltungskosten, Beweisverfahren, Mangel des Einschätzungsverfahrens, Rückweisung Die Pflichtigen betreiben auf einem eigenen Grundstück, welches zum Privatvermögen gehört, eine Photovoltaikanlage. Obwohl sie eine Höhereinschätzung beantragen, ist die Prozessvoraussetzung der Beschwer zu bejahen. Vorliegend ist unklar, ob die Erträge aus der Photovoltaikanlage Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit, aus unbeweglichem Privatvermögen oder aus Liebhaberei sind. Unerheblich ist die Tatsache, dass die Anlage fest mit einem Grundstück des Privatvermögens verbunden ist. Denn die Frage, was Geschäftsvermögen ist, ist wirtschaftlich und nicht sachenrechtlich nach dem Akzessionsprinzip zu beurteilen. Da das kantonale Steueramt kein Beweisverfahren zur Untersuchung des Sachverhalts durchführte, ist die Sache zur Verbesserung des Mangels an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## Erwägungen

### E. 2

ST.2012.242

- 8 - zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Begriff dar (Madeleine Simonek, Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, 525). Grundstückbestandteile, welche der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, sind im Übrigen selbst dann (unter gewissen Voraussetzungen) aktivierungsfähig und damit Bestandteil des Geschäftsvermögens, wenn das betreffende Grundstück sich nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Selbständigerwerbenden befindet (BGr, 17. November 2006, 2A.44/2006, StR 2007, 116; vgl. auch Karl Blumer, Die kaufmännische Bilanz, 10. A. 1989, S. 95). Eine Aktivierung ist aber nur möglich, wenn es sich bei den Gebäudebestandteilen um Installationen handelt, welche der selbständigen Erwerbstätigkeit unmittelbar dienen (vgl. auch Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. A., 2009, § 8 N 172 ff.).

### E. 3

a) Einkünfte aus unbeweglichem Privatvermögen sind nicht Entgelt für eine Tätigkeit wie das Einkommen aus Erwerbstätigkeit. Sie fließen dem Steuerpflichtigen von Dritten als Entgelt für die Zurverfügungstellung von Vermögenswerten zu, die in seinem Eigentum stehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 29 f. DBG, und § 21 N 16 f. StG). Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen ist somit jeder Wertzufluss aus einem unbeweglichen

Vermögensrecht, der nicht adäquate Folge der Realisation dieses Rechts bildet. b) Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Diesbezüglich hat der Bundesrat am 24. August 1992 die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer erlassen (SR 642.116; ZStB II, Nr. 63/650). Gemäss Art. 5 dieser Verordnung fallen der Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden unter die Sonderregelung. Ebenfalls am 24. August 1992 erliess das Eidgenössische Finanzdepartement die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1; ZStB II, Nr. 63/660). Wie aus Art. 1 lit. b Ziff. 4 dieser Verordnung hervorgeht, gehört der Einbau von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien zu den Investitionen gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG. 2 DB.2012.218 2 ST.2012.242

- 9 - Gemäss der Verweisung von § 30 Abs. 2 StG fand die Regelung des Bundes auch Eingang in das Zürcher Steuerrecht.

#### **E. 4**

a) Nach Auffassung des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz stellt der Betrieb einer Photovoltaikanlage bei einer selbst bewohnten oder selbst genutzten Liegenschaft, unabhängig von der Grösse der Anlage, keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Für die Frage, ob die Erträge aus dem Stromverkauf Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen seien, müsse auf die Qualifikation des betreffenden Grundstücks abgestellt werden. Stelle das Grundstück nach der Präponderanzmethode (ohne Photovoltaikanlage) Geschäftsvermögen dar, sei Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit anzunehmen. Andernfalls sei von Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen auszugehen (Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen, an der Sitzung vom 15. Februar 2011 vom Vorstand der SSK genehmigt). b) Dieser Rechtsauffassung der Schweizerischen Steuerkonferenz kann indessen nicht in sämtlichen Punkten zugestimmt werden. Ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, muss mittels der erwähnten Abgrenzungskriterien ermittelt werden. Dient eine Anlage in überwiegendem Ausmass dem Stromverkauf an Dritte und nicht der Deckung des eigenen Strombedarfs des Betreibers, so strebt dieser, unter Inkaufnahme eines unternehmerischen Risikos, einen unternehmerischen Gewinn an. Dass die Abnehmer des Stroms auf Grund der Besonderheiten des Strommarktes zahlenmässig beschränkt sind, ändert nichts daran, dass der Betreiber durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital planmässig zur Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit setzt allerdings voraus, dass auf Grund einer Investitionsrechnung überhaupt damit zu rechnen ist, dass die Anlage während ihrer Lebensdauer insgesamt einen Gewinn abwirft. Falls diese Frage zu verneinen wäre, müsste auf Liebhaberei geschlossen werden (vgl. oben Ziff. 2b). c) Der durchschnittliche jährliche Stromkonsum eines Dreipersonenhaushalts in einem Einfamilienhaus dürfte unter 8'000 kWh liegen ([www.stadtwerke.winterthur.ch](http://www.stadtwerke.winterthur.ch)). Gemäss dem Vertrag, welchen die Pflichtigen am 2

DB.2012.218 2 ST.2012.242

- 10 - 29. Oktober 2009 mit den Elektrizitätswerken des Kantons Zürich (EKZ) schlossen, beträgt vorliegend die jährliche Nennliefermenge aus der Anlage 30'000 kWh und damit ein Mehrfaches des erwähnten Strombedarfs eines Dreipersonenhaushalts. In den wenig sonnenreichen Monaten Oktober bis Dezember 2009 lieferten die Pflichtigen eine Energiemenge von 3'666 kWh, welche von den EKZ mit Fr. 2'052.95 (Fr. 0.56/kWh) entschädigt wurden. Es bestehen demgemäss gewisse Anhaltspunkte, dass vorliegend eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegen könnte, wenn sich auf Grund einer Investitionsrechnung ergäbe, dass während der Lebensdauer der Anlage mit einem Ertragsüberschuss gerechnet werden könne. Wie dargelegt, ist die Tatsache unerheblich, dass die Photovoltaikanlage fest mit dem Gebäude verbunden ist, auf dem sie montiert ist, und damit sachenrechtlich einen Bestandteil der sich im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft bildet. Auf Grund des unklaren Sachverhalts ist insgesamt indessen eine endgültige Beurteilung nicht möglich, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine Liebhaberei oder Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen anzunehmen ist.

## E. 5

a) Laut Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Kooperationsmaxime; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 1 ff. StG mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Verfahrensinstruktion liegt bei der zuständigen Behörde (Prozessmaxime des Amtsbetriebs); diese besorgt ausschliesslich die Verfahrensleitung (Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, 1974, S. 9). Die Steuerpflichtigen sind daher, abgesehen von der Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung, nicht gehalten, aus eigener Initiative tätig zu werden. b) Leitet die Veranlagungsbehörde im Einschätzungsverfahren, das grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht ist, ein Beweisverfahren zur Abklärung von steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen ein, so hält sie den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung an. Als Ausfluss aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) sind die Steuerpflichtigen indessen nicht nur zur Mitwirkung verpflichtet (§ 135 Abs. 1 StG), sondern auch berechtigt, Beweisanträge zu stellen, an der Beweiserhebung mitzuwirken und 2 DB.2012.218 2 ST.2012.242

- 11 - sich zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 19 DBG). Die Beweisaufgabe muss daher so formuliert sein, dass sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, diese Rechte auch auszuüben. Erst nach Abschluss des Beweisverfahrens ist unter Würdigung sämtlicher Beweismittel zu prüfen, ob der Beweis erbracht wurde (Grundsatz der freien Beweiswürdigung). Eine so genannte antizipierte Beweiswürdigung, bei der die Behörde befugt ist, auf gewisse Beweiserhebungen zu verzichten, ist nur zulässig, falls die entsprechenden Beweismittel nach den Erkenntnissen der Lebenserfahrung nicht zur Klärung des Sachverhalts beitragen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 24). c) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein

materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 31 f. StG). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93, RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291). d) Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren sowie im Einspracheverfahren verzichtete das kantonale Steueramt auf die Durchführung eines Beweisverfahrens. Wie dargelegt, kann auf der Grundlage der vorhandenen Unterlagen nicht beurteilt werden, ob vorliegend eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine Liebhaberei oder Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen anzunehmen ist. Demnach erweist sich ein Beweisverfahren als unerlässlich. Die Sache ist daher, in teilweiser Gutheissung von Beschwerde und Rekurs, an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt ist im zweiten Rechtsgang gehalten, den rechtserheblichen Sachverhalt umfassend abzuklären, damit eine Beurteilung des Betriebs der Photovoltaikanlage möglich ist. 2 DB.2012.218 2 ST.2012.242

- 12 -

#### **E. 6**

Da das kantonale Steueramt das Verfahren verursacht hat, sind die Kosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 StG). Parteischädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.