



## Entscheid

8. Januar 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch lic.iur. Daniel Kimmich,  
Stauffacherstrasse 26, 8004 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Nord,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009**

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2009 deklarierten die Ehegatten A und B (nachfolgend die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen von Fr. 97'887.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 96'387.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 766'498.- (Staats- und Gemeindesteuern).

Bestandteil dieser Einkommenszahlen war ein Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 46'077.- (Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchführung) im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem den Pflichtigen gehörenden Grundstück (Ökonomiegebäude). Der Verlust von Fr. 46'077.- setzte sich aus einem Ertrag aus Energielieferung von Fr. 2'053.- (01.10.2009 bis 30.12.2009) und aus einer Abschreibung von Fr. 48'130.- zusammen. Für die Installation der Anlage hatten die Pflichtigen im Jahr 2009 einen Betrag von Fr. 248'130.30 aufgewendet, in welchem ein Förderbeitrag der Gemeinde C in Höhe von Fr. 15'840.- enthalten war.

In der Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2009 vom 9. Februar 2012 und im Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 vom 9. Februar 2012 liess der zuständige Steuerkommissär die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage in Höhe von Fr. 248'130.30 vollständig zum Abzug zu und errechnete so ein Einkommen bzw. einen Verlust von Fr. 108'589.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 107'889.- (Staats- und Gemeindesteuern). Entsprechend setzte er bei beiden Entscheiden das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.- fest. Ferner verfügte er ein steuerbares Vermögen (Staats- und Gemeindesteuern) von Fr. 685'000.-.

B. Am 9. März 2012 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen diese Entscheide und machten geltend, beim Betrieb der Photovoltaikanlage handle es sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit. Entsprechend stelle die Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Mit Einspracheentscheiden vom 9. August 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Zur Begründung führte es an, dass mit der Einspeisung der überschüssigen Energie ins Netz keine Marktteilnahme stattfindet, weshalb keine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden könne. Auch die Vermietung von

Lagerraum an Privatpersonen stelle keine Geschäftstätigkeit dar. Aus diesen Gründen würden die Erträge aus der Photovoltaikanlage Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen darstellen, weshalb keine Abschreibungen vorgenommen werden könnten.

C. Am 7. September 2012 erhoben die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und beantragten, es seien das steuerbare Einkommen auf Fr. 113'700.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 112'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen (Staats- und Gemeindesteuern) auf Fr. 766'498.- festzusetzen. In formeller Hinsicht beantragten die Pflichtigen aus Kostengründen die Sistierung des Beschwerdeverfahrens bis zur Beendigung des Rekursverfahrens. Zur Begründung der materiellen Rechtsmittelanträge brachten sie vor, bei der Liegenschaft handle es sich um Geschäftsvermögen. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage könne durchaus als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden. Bei derartigen Investitionen sei eine gewisse "Durststrecke" in der Natur der Sache begründet.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 4. Oktober 2012 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel. Ergänzend zum Vorbringen in den Einspracheentscheiden machte es geltend, dass das Ökonomiegebäude baulich mit dem benachbarten Wohngebäude verbunden sei, weshalb die Liegenschaft in der Gesamtheit betrachtet werden müsse.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zur Ergreifung eines Rechtsmittels ist berechtigt, wer durch einen anfechtbaren Entscheid seinen Behauptungen nach in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird, d.h. wenn er durch den angefochtenen Hoheitsakt als beschwert erscheint (RB 2001 Nr. 106, 1996 Nr. 44 m. H., 1972 Nr. 36, je zum Rekurs). Dabei kommt es grundsätzlich auf die Auswirkungen des Urteildispositivs an. Denn allein dieses enthält den rechtsverbindlichen und der Rechtskraft zugänglichen Entscheid über

die Sache selber, d.h. den Verfahrensgegenstand, nicht aber die ihm zugrunde liegende Begründung (RB 1996 Nr. 44 m.H., auch zum Folgenden).

Das steuerrechtliche Interesse kann dabei mit dem im Verwaltungsrecht allgemein geltenden schutzwürdigen Interesse gleichgesetzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 132 N 13 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 140 N 14 StG; je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Das steuerrechtliche bzw. schutzwürdige Interesse kann dabei rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher (materieller oder ideeller) Natur sein; ein bloss ideelles Interesse muss dabei besonders ausgeprägt sein. In diesem Fall besteht das Interesse im praktischen Nutzen, den das erfolgreiche Rechtsmittel haben würde. Ein schutzwürdiges Interesse kann auch vorliegen, wenn der Rechtsmittelentscheid zwar ohne steuerrechtliche Wirkung bleiben wird, andere Rechtsgebiete aber zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abstellen (z.B. AHV, Krankenkassenprämienverbilligungen etc.); mit dem Rechtsmittel muss ein mit dem angefochtenen Entscheid eingetretener Nachteil beseitigt werden.

Nach Art. 123 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 132 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Bezweckt ein Rechtsmittel die Abänderung der von der Steuerbehörde festgesetzten Steuerfaktoren, so ist ein schutzwürdiges rechtliches Interesse regelmässig ohne weiteres gegeben; der Steuerpflichtige hat ein gesetzlich statuiertes Recht darauf, dem wahren Sachverhalt entsprechend eingeschätzt zu werden. Dies gilt selbstredend auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige höher eingeschätzt werden will, als es der Behörde als richtig erscheint.

Ein Teil der Lehre und einzelne Gerichte scheinen dennoch eine andere Auffassung zu vertreten. So ist erklärt worden, ein Antrag auf Höhereinschätzung sei i.d.R. ausgeschlossen (VGr, 19. April 2000, ZStP 2000, 245; RB 1980 Nr. 86 und 1972 Nr. 36; BGr, 20. Januar 1973, ASA 43, 342). Gleichwohl seien aber auch Fälle denkbar, in denen ein steuerrechtliches Interesse an einer Höhereinschätzung bestehen könne; so z.B., um ein Nachsteuerverfahren abzuwenden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 14 DBG, und § 140 N 15 StG).

b) Ein solcher Ausnahmefall im letzteren Sinn läge hier ohnehin vor: Die Nichtanerkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit seitens des kantonalen Steueramts würde dazu führen, dass in Zukunft auf der Photovoltaikanlage keine erfolgswirksamen Abschreibungen vorgenommen werden könnten.

Den Pflichtigen ist damit die Legitimation zur Erhebung von Rechtsmitteln zuzusprechen.

2. Es stellt sich die Frage, wie der Betrieb der Solarstromanlage rechtlich zu qualifizieren ist, insbesondere, ob es sich bei den betreffenden Einkünften um (selbstständige) Erwerbseinkünfte, Einkünfte bzw. Verluste aus Liebhaberei oder um Erträge aus unbeweglichem Vermögen handelt.

a) Die selbständige Erwerbstätigkeit, umfassend die unternehmerische Tätigkeit einerseits und die freiberufliche andererseits, ist darauf ausgerichtet, durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zur Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilzunehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 6 ff. DBG, und § 18 N 8 ff. StG). Der Selbständigerwerbende bietet seine Leistung Dritten an, wodurch seine Tätigkeit nach aussen sichtbar wird. Die blossе Verwaltung eigenen Vermögens, welche von aussen betrachtet weder eine gewerbsmässige Tätigkeit sichtbar macht noch Dritten eine Leistung bietet, ist deshalb keine selbständige Erwerbstätigkeit (Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1, Ziff. 12, 15, 22 und 34; Reimann/Zuppinger/Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b, N. 3). Die selbständige Erwerbstätigkeit braucht nicht im Hauptberuf ausgeübt zu werden; ein Steuerpflichtiger kann sowohl unselbständig und daneben auch selbständig erwerbstätig sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 10 StG mit weiteren Hinweisen). Ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist nach der Gesamtheit der konkreten Umstände zu beurteilen.

b) Die selbständige Erwerbstätigkeit muss sodann von der Liebhaberei abgegrenzt werden: Zur Erwerbs- oder Geschäftstätigkeit gehört, dass tatsächlich ein Einkommen erzielt wird: Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als

Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei oder aus einem andern nicht kommerziellen Grund. Denn wer eine unrentable Aktivität wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste, StR 1981, 236). Allerdings muss nicht jedes einzelne mit einem Verlust abgeschlossene Jahr oder selbst die Tatsache, dass während mehrerer Jahre Verlust erzielt worden ist, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. A., 2001, § 14 Rz 45). Ob sich nämlich eine Tätigkeit lohnt, lässt sich methodisch richtig nur nach Betrachtung des Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sog. Totalgewinn, vgl. Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [StuW], 1999, 259; StRK II, 17. Februar 2000, 2 ST.1999.419, E. 6a). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. Die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit ist eine Frage, die grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden kann, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den auf das Steuerjahr folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), mit Hinweisen zum Ganzen).

Qualifiziert sich die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als Liebhaberei oder produziert sie reine Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG und § 33 lit. a StG,), so können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

c) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG, § 27 Abs. 1 StG). Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 3 ff. DBG, und § 27 N 2 ff. StG).

Zu diesen Kosten zählen laut Art. 28 Abs. 1 DBG und § 27 Abs. 1 lit. a StG die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen auf den Aktiven des Geschäftsvermögens.

d) Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, welche ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG, § 18 Abs. 3 StG). Bei alternativen Wirtschaftsgütern, welche sich oftmals nicht aufgrund eindeutiger Umstände dem geschäftlichen oder privaten Bereich zuteilen lassen (Grundstücke, Wertpapiere etc.), entscheidet sich die Frage, ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände (BGE 133 II 420 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 100 f. DBG ).

Nach den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind alle Erträge, welche den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil betreffen, ins Verhältnis zum Gesamtertrag aus der Liegenschaft zu setzen. Dieser umfasst sämtliche auf die Liegenschaft entfallenden Einkünfte gemäss Art. 21 DBG bzw. § 21 StG, unter Einbezug des zum Marktwert festgesetzten Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Teil. Beträgt der so ermittelte Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50%, liegt eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor und gilt die Liegenschaft insgesamt als Geschäftsvermögen (vgl. Ziff. 2.1 des Merkblatts "Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Artikel 18 DBG, Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung", Anhang zum gleichnamigen Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992, in: ASA 61, 507 ff.).

e) Einrichtungen einer Liegenschaft, welche einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen und damit handelsrechtlich aktivierungsfähig und aktivierungspflichtig sind, bilden auch dann Geschäftsvermögen und können abgeschrieben werden, wenn die betreffende Liegenschaft nach Massgabe der Präponderanzmethode dem Privatvermögen angehört. Die Verpflichtung zur Zulassung von allen Aufwendungen im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit zwingt zu dieser Annahme. Die Tatsache, dass diese Einrichtungen auf Grund ihrer festen Verbindung mit der Liegenschaft sachenrechtlich Bestandteile dieser Liegenschaft bilden (Akzessionsprinzip), ist demgemäss unerheblich. Der Begriff des Geschäftsvermögens stellt denn auch keinen

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.).

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.

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

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

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.

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

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 keine materielle Entscheidung 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.

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). Parteientschädigungen 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).

Demgemäss erkennt Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. August 2012 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. August 2012 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]