

I. Kantonale Steuern

A. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

52 Einkommensgeneralklausel; Erträge aus Photovoltaik-Anlage (§ 25 Abs. 1 StG).

Erträge aus einer Photovoltaik-Anlage sind steuerbares Einkommen.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 25. März 2010 in Sachen H. + K.G. (3-RV.2007.217)

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Die Rekurrenten sind Besitzer einer Photovoltaikanlage. Den mit dieser Anlage erzeugten Strom verbrauchen sie zum Teil selber. Der nicht selbst verbrauchte Teil des produzierten Stromes, das heisst der Produktionsüberschuss, wird in das Netz der AEW Energie AG (im Folgenden: AEW) eingespiesen. Dafür erhalten die Rekurrenten von der AEW eine Entschädigung, die sich im Jahr 2005 auf CHF 489.35 belief.

3.2.

Die Steuerkommission A. erfasste die Entschädigung der AEW als "übrige Einkünfte" mit der Einkommenssteuer. Zur Begründung wurde auf eine Stellungnahme der EStV vom 12. Oktober 2006 verwiesen. Darin wird folgendes ausgeführt:

"Was die Vergütungen der AEW an die Besitzer der Photovoltaikanlagen für den überschüssigen, ins übrige Netz abgelieferten Strom betrifft, sind wir der Auffassung, dass hier wiederkehrende Einkünfte nach Art. 16 Abs. 1 DBG vorliegen. Die Medienmitteilung der AEW vom 11. November 2003 spricht davon, dass diese Vergütungen 'eine Voraussetzung für eine sinnvolle Amortisationszeit' seien. Es geht also um die längerfristige Bildung von Rücklagen für den künftigen Ersatz der Photovoltaikanlage. Des-

wegen sind wir der Ansicht, dass die Einnahmen nicht direkt mit den laufenden Unterhaltskosten für die Photovoltaikanlage verrechnet werden können. Das Nettoprinzip ist also nicht anwendbar."

3.3.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung ebenfalls auf das Schreiben der EStV vom 12. Oktober 2006.

Das Steuerrekursgericht wies das Kantonale Steueramt darauf hin, dass aus dem Schreiben der EStV vom 12. Oktober 2006 nicht hervorgehe, weshalb die Vergütungen der AEW unter § 25 StG bzw. Art. 16 DBG fallen sollen. Es werde viel mehr ohne eine Begründung festgestellt, dass dies die Auffassung der EStV sei. Das KStA wurde aufgefordert, die seiner Ansicht nach korrekte steuerliche Qualifikation der Vergütungen der AEW darzulegen und zu begründen.

In der Ergänzung zur Vernehmlassung hielt das KStA folgendes fest:

"Die Begründung der EStV, warum im vorliegenden Fall Einkünfte gemäss § 25 StG bzw. Art. 16 DBG vorliegen sollen, ist in der Tat nicht besonders ausführlich. Die Auffassung, wonach es sich im vorliegenden Fall um Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 27 StG handelt, ist unseres Erachtens aber abzulehnen. Geht man vom Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit aus, so sind die einzelnen Kriterien (...) zu prüfen. Auch wenn der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit umfassender sein mag als jener des Unternehmens, des Geschäfts, Betriebes oder Gewerbes (...), so erscheint im vorliegenden Fall die Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit als fragwürdig, weil zentrale Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit fehlen. Da nur der überschüssige Strom ins Netz abgeliefert wird, kann beispielsweise nicht ernsthaft von einer Gewinnerzielungsabsicht gesprochen werden. (...)

Naheliegender ist es, die Vergütungen der AEW als Einkommen im Sinne der Generalklausel gemäss § 25 StG bzw. Art. 16 DBG zu qualifizieren, vergleichbar mit Einkünften aus Liebhaberei oder gelegentlichen nebenberuflichen Einkünften. Der Umstand, dass es sich dabei nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt, schliesst die Steuerbarkeit der Einkünfte indes nicht aus (...). Es handelt sich dabei eben um einmalige oder

wiederkehrende Einkünfte im Sinne der Generalklausel, welche steuerbares Einkommen darstellen. (...)"

4.

4.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG). Nach dem solchermassen formulierten Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer fallen alle Einkünfte, ob wiederkehrend oder einmalig, ob in der Form von Geld oder Naturalien, unter den Einkommensbegriff und unterliegen damit der Einkommenssteuer (VGE vom 4. November 2009 in Sachen W. + M.J. [WBE. 2009.18]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 25 StG N 7). Das Verwaltungsgericht hat dazu weiter im VGE vom 4. November 2009 in Sachen W. + M.J. [WBE. 2009.18] ausgeführt (Zitate weggelassen):

"2.1.

(...)

Die Einkommensgeneralklausel von § 25 Abs. 1 StG 'überdacht' gewissermassen (ebenso wie jene von Art. 16 Abs. 1 DBG) die beispielhaften Aufzählungen in den § 26 bis 32 StG und ergänzt diese. Fällt eine Einkunft nicht unter eine der genannten Bestimmungen, so ist sie daher grundsätzlich unter die Generalklausel zu subsumieren und dementsprechend steuerbar.

2.2.

Gemäss § 33 lit. a - k StG sind bestimmte, abschliessend aufgezählte Einkünfte (dass die Aufzählung abschliessend sein muss, ergibt sich aus Art. 7 Abs. 4 StHG) nicht der Einkommenssteuer unterworfen.

3.

3.1.

In der Rechtsanwendung führt das Zusammenspiel von § 25 Abs. 1 und § 33 lit. a - k StG bei nicht unter §§ 26 - 32 DBG [recte: StG] subsumierbaren Einkünften dazu, dass zunächst weiter zu prüfen ist, ob sie gegebenenfalls unter eine der gemäss § 33 lit. a - k StG steuerfreien Einkünfte fallen. Muss das verneint werden, kommt die Einkommensgeneralklausel zum Zug und die infrage stehende Einkunft ist der Besteuerung zu unterwerfen."

4.2.

Es ist unbestritten, dass den Rekurrenten von der AEW CHF 489.35 als Entgelt für den Verkauf von mit der hauseigenen Photovoltaikanlage produziertem Strom (Überschuss nach Eigenverbrauch) entrichtet worden sind. Es ist somit nachfolgend zu prüfen, ob eine der Ausnahmen gemäss § 33 lit. a - k StG vorliegt. Nur wenn das der Fall ist, entfällt die Einkommensbesteuerung.

4.3.

4.3.1.

Es ist offensichtlich, dass keine der Ausnahmen gemäss § 33 lit. a - h und lit. k StG in Frage kommen kann. Es liesse sich einzig fragen, ob der erzielte Ertrag aus Stromverkauf als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen gemäss § 33 lit. i StG zu qualifizieren ist.

4.3.2.

Die Erzielung eines Kapitalgewinnes setzt voraus, dass ein bis zur Veräusserung unbeachtlicher Mehrwert eines Vermögenswertes realisiert wird. Mithin fliesst ein Entgelt zu, das seiner Form und seinem wirtschaftlichen Gehalt nach ein anderes Vermögensrecht verkörpert. Eine Veräusserung stellt dabei jede Form eines entgeltlichen Ausscheidungsvorganges dar, bei welchem die Substanz (eines Vermögenswertes) ganz oder teilweise aus der Vermögenssphäre der Steuerpflichtigen verschwindet. Es stellt daher auch das Entgelt für die Minderung oder für den Verschleiss der Substanz einen Ausscheidungsvorgang und somit Veräusserungserlös und nicht Vermögensertrag dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 15).

4.3.3.

Die Entschädigung der AEW für den nicht selbst verwendeten Solarstrom erfüllt die genannten Anforderungen für einen auf Privatvermögen - davon ist aufgrund des gewährten Abzuges der Investition als Liegenschaftsunterhaltskosten und des steuerfreien Eigenverbrauchs auszugehen - steuerfreien Kapitalgewinn nicht. Die Entschädigung fällt somit als steuerbares Einkommen unter die Generalklausel.

4.4.

Soll nicht auf die Generalklausel zurückgegriffen werden, ist die Entschädigung am ehesten als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen im Sinne von § 30 Abs. 1 lit. a StG (Ertrag aus sonstiger Nutzung) mit der Einkommenssteuer zu erfassen, was jedoch vorliegend offen gelassen werden kann.

53 Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit; Privatanteil an den Autokosten (§ 25 Abs. 2 StG).

Berechnung des Privatanteils an den Autokosten bei selbständig Erwerbenden ab dem Jahr 2007 (Pauschalmethode).

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 25. März 2010 in Sachen E. + M.B. (3-RV.2009.64)

Aus den Erwägungen

5.2.

5.2.1.

Die Pauschalmethode zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten wurde - neben der Ermittlung aufgrund der effektiven Kosten - schon unter dem Merkblatt N1/2001 der EStV (gültig für die Geschäftsjahre mit Abschlussstag 30. Juni 2007 oder früher) von den aargauischen Steuerbehörden regelmässig im Verfahren der Kantons- und Gemeindesteuern angewendet. Gemäss den dort aufgeführten Grundsätzen wurde der Privatanteil pauschal anhand der Komponenten Katalogpreis des Geschäftswagens (bei Occasionswagen der Katalogpreis im Jahr der ersten Inverkehrsetzung), gesamte Fahrleistung mit dem Geschäftswagen im Jahr und private Fahrleistung mit dem Geschäftswagen im Jahr festgelegt (vgl. VGE vom 8. April 2009 in Sachen E. + O.K. [WBE.2008.304], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; RGE vom 25. Oktober 2007 in Sachen S. + R.R.). Das StRG hat die Pauschalmethode in Fällen, in denen sich eine genaue Berechnung nur schwer erstellen lässt, als aussagekräftig erachtet (RGE vom 26. März 2009