

# Einkommenssteuer

## Vermögensverwaltungskosten und Verlustverrechnung

### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 14. Oktober 2013

*Wird ein Verlust aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit von der Steuerbehörde nicht anerkannt, so müsste dies in einem Rechtsmittelverfahren geklärt werden. Nicht anerkannte Vorjahresverluste können deshalb nicht in einer späteren Steuerperiode wieder gerügt werden. Vermögensverwaltungskosten dienen der Bewahrung von Vermögen und Vermögenserträgen, nicht jedoch der Erhaltung im Sinne von Erlangen. Vornehmlich gilt dieser Grundsatz im Rahmen von Erbstreitigkeiten.*

#### *Sachverhalt:*

A. A.X und B.X deklarierten in der Steuererklärung 2009 Verluste aus selbständiger Tätigkeit des Ehemanns in der Höhe von Fr. 28'582.–, die in den Jahren 2003 bis 2008 entstanden waren, sowie Anwalts- und Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 27'308.–, die aus einer Erbstreitigkeit in den Jahren 2004 bis 2008 angefallen waren. Mit Verfügungen vom 26. Mai 2011 verweigerte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die beiden Abzüge. Die Einsprache dagegen war erfolglos, ebenso wie eine Beschwerde an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, und anschliessend an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht.

B. Vor Bundesgericht beantragen A.X. und B.X. die Urteile des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 12. September 2012 aufzuheben und die geltend gemachten Kosten zum Abzug zuzulassen.

C. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung schlossen mit Eingaben vom 1. Februar 2013 respektive mit Eingaben vom 12. April 2013 auf Abweisung der Beschwerden.

#### *Erwägungen:*

1.

1.1. Die vorliegenden Beschwerden richten sich gegen zwei praktisch übereinstimmende Urteile, betreffen dieselben Parteien und werfen identische Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden

in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.2. Die Beschwerden sind zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] sowie Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Dazu gehören nach Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG namentlich die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen.

2.2. Vorliegend geht es um Verluste aus den Jahren 2003 bis 2008. Solche Verluste aus vorangegangenen Geschäftsjahren können entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht gestützt auf Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG zum Abzug gebracht werden, weil sie nicht im aktuellen Steuerjahr 2009 entstanden («eingetreten») sind, wie es der klare Wortlaut der Bestimmung verlangt.

3.

3.1. Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 211 DBG), weil die übrigen Einkünfte kleiner waren als die erzielten Verluste (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, 2012, § 15 Rz. 157). Die Beschwerdeführer berufen sich zudem auf diese Bestimmung.

Verluste können nach der Vorschrift von Art. 211 DBG indessen nicht beliebig auf künftige Steuerjahre vorgetragen werden, sondern nur insoweit, als sie noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten. Das ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift («soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten») und folgt auch aus dem Periodizitätsprinzip, wonach Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind (vgl. Urteil 2C\_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011, S. 679).

Wird der Verlust in einem Steuerjahr von der Steuerbehörde zu Unrecht nicht anerkannt, so ist der Verlustabzug auf dem Rechtsmittelweg geltend zu machen. Wenn die Beschwerdeführer der Ansicht waren, dass der Verlust in den Vorjahren zu Unrecht nicht anerkannt wurde, hätten sie dies mit Rechtsmitteln gegen die Veranlagungen für die Steuerperioden 2003–2008 geltend machen müssen. Dies haben sie unterlassen.

3.2. Der Vorwurf der Beschwerdeführer, die Steuerbehörde habe in den Vorjahren im Zusammenhang mit der Verweigerung der Verlustabzüge das rechtliche Gehör verweigert (Art. 29 Abs. 2 BV) und gegen Treu und Glauben verstossen (Art. 5 Abs. 3 BV, Art. 9 BV), ist aus denselben Gründen verspätet. Derlei hätte ebenfalls mit Rechtsmitteln gegen die Veranlagungen 2003–2008 geltend gemacht werden müssen. An dieser Stelle ist darauf nicht mehr zurückzukommen. Zu Recht hat das Kantonsgericht im angefochtenen Entscheid unter diesen Umständen die Frage offengelassen, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2003–2008 einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachging.

#### 4.

4.1. Bei beweglichem Vermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 DBG). Vermögensverwaltungskosten sind Ausgaben, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens getätigt werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. Urteil 2A.62/1999 vom 1. März 2000 E. 2d; ASA 67 477 E. 2c). Auch Anwalts- und Gerichtskosten können Vermögensverwaltungskosten darstellen. Erforderlich ist, dass die Aufwendungen der Bewahrung der Vermögenswerte dienen («conservation des valeurs»: XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl. 2012, § 7 Rz. 306; «Erhaltung und Sicherung der Einkommensquelle»: Reich, a.a.O., § 13 Rz. 185; siehe auch Dieter Egloff, in: Klöti-Weber/ Siegrist/Weber (Hrsg.), *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3. Aufl. 2009, § 39 Rz. 15; FELIX RICHNE r/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3. Aufl. 2013, § 30 Rz. 19).

Nicht als Vermögensverwaltungskosten gelten dagegen Kosten, die dazu dienen, Vermögenswerte überhaupt erst zu erlangen. Hierbei handelt es sich um nicht abziehbare Kosten für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). So sind beispielsweise Kosten, die mit dem Erwerb von Wertchriften verbunden sind, steuerlich nicht abziehbar (Urteil 2A.62/1999 vom 1. März 2000 E. 2d).

4.2. Die Beschwerdeführer machen unter dem Titel «Vermögensverwaltungskosten» einen Betrag von Fr. 28'582.– geltend. Dabei handelt es sich um Anwalts- und Gerichtskosten aus den Jahren 2004 bis 2008 für eine Erbstreitigkeit, die im Jahre 2009 erledigt worden ist. Die Beschwerdeführer führen aus, die Schwester habe nach einem mehrere Jahre dauernden Zivilprozess das Testament anerkannt; sie beantragen deshalb, dass im Zeitpunkt des «erstrittenen Vermögenszugangs im Jahre 2009» diese Anwalts- und Gerichtskosten zum Abzug zuzulassen seien, weil sie der «Erhaltung des Vermögens» gedient hätten.

Den Beschwerdeführern entgeht dabei allerdings, dass «Erhalten» zweierlei bedeuten kann. Nach seinem ersten Wortsinn meint «Erhalten» Bewahrung (auch «Erhaltung» genannt), nach dem zweiten Wortsinn «Bekommen». Als Vermögensverwaltungskosten abziehbar sind nach dem vorhin Gesagten aber nur die Kosten für die Bewahrung des Vermögens, nicht für die Erlangung von Vermögenswerten.

Die von den Beschwerdeführern im Umfang von Fr. 27'308.– getätigten Aufwendungen dienten nicht der Bewahrung («Erhaltung») des Vermögens; sie wurden vielmehr getätigt, um die Erbschaft überhaupt erst zu erlangen («erhalten» im zweiten Sinne des Wortes). Es kann sich dabei somit von vornherein nicht um Vermögensverwaltungskosten handeln (vgl. auch EGLOFF, a.a.O., § 39 Rz. 10). Hätten die Kosten der Bewahrung von Vermögenswerten gedient, so hätten sie zudem nach dem Periodizitätsprinzip bereits in den Vorjahren, in denen das Vermögen gesichert («erhalten» im ersten Sinne des Wortes) wurde, zum Abzug gebracht werden müssen.

## 5.

5.1. Da die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Anwaltskosten keine abziehbaren Vermögensverwaltungskosten darstellen, ist zu prüfen, ob die Aufwendungen unter den allgemeinen Gewinnungskostenbegriff von Art. 25 DBG fallen. Danach können Aufwendungen zum Abzug gebracht werden, die zur Erzielung von Einkünften bzw. zur Erlangung von steuerbaren Vermögenszugängen getätigt wurden. Steht einem steuerbaren Vermögenszugang ein korrespondierender Vermögensabgang gegenüber, so liegt kein Reinvermögenszugang und damit auch kein Zufluss von steuerbarem Einkommen vor (vgl. MARKUS REICH, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, FStR 1/2004, 8). Gewinnungskosten sind diejenigen Vermögensabgänge, die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht sind (kausaler Gewinnungskostenbegriff; vgl. Urteil 2C\_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3).

5.2. Aus diesen allgemeinen Grundsätzen der Einkommensbesteuerung kann allerdings nichts zugunsten der Beschwerdeführer abgeleitet werden. Aufwendungen für die Erlangung einer Erbschaft schmälern die erlangte Erbschaft, die gestützt auf Art. 24 lit. a DBG nicht der Einkommenssteuer unterliegt. Die von den Beschwerdeführern getätigten Aufwendungen stellen somit keine Gewinnungskosten für steuerbare Einkünfte im Sinne von Art. 25 DBG dar, sondern können allenfalls – nach Massgabe der einschlägigen kantonalen Regelung – bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer steuermindernd in Anrechnung gebracht werden (vgl. § 13 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Januar 1980 [SGS 334], wonach die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf dem vom Steuerpflichtigen erworbenen «reinen Vermögen» erhoben wird).

5.3. Weil die Kosten von Fr. 27'308.– dazu dienten, die Erbschaft und damit das Vermögen überhaupt erst zu erlangen, fehlt es den Kosten bereits an einer wirtschaftlichen Konnexität mit steuerbaren Einkünften. Die Frage nach der zeitlichen Konnexität der Kosten stellt sich nicht mehr, weshalb auf die Ausführungen der Beschwer-

deführer und der Vorinstanzen zum Periodizitätsprinzip bzw. zur periodengerechten Zuordnung der zum Abzug geltend gemachten Kosten nicht weiter einzugehen ist.

5.4. Aus denselben Gründen gehen auch die Vorbringen der Beschwerdeführer ins Leere, soweit sie die «entscheidenden Erwägungen» des Kantonsgerichts als unhaltbar erachten und darin Verletzungen von Art. 9 BV und Art. 29 Abs. 2 BV erblicken, die wiederum eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zur Folge hätten. Da die getätigten Aufwendungen weder Vermögensverwaltungskosten gemäss Art. 32 Abs. 1 DBG darstellen noch sonst den Charakter von Gewinnungskosten im Sinne von Art. 25 DBG aufweisen, ist es nicht willkürlich, wenn die geltend gemachten Kosten von den Vorinstanzen steuerlich nicht zum Abzug zugelassen worden sind. Dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird im Gegenteil dadurch zum Durchbruch verholfen, dass Kosten für die Bewahrung des Vermögens (Art. 32 Abs. 1 DBG) und für die Erlangung von steuerbaren Vermögenszugängen (Art. 25 DBG) zum Abzug zugelassen werden, nicht aber jene Kosten, die mit der Erzielung einkommenssteuerfreier Einkünfte im Zusammenhang stehen.

6. Die Beschwerdeführer bringen vor, dass Gründe vorliegen, die eine Revision (Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG) rechtfertigen würden. Unklar ist dabei, ob sie hiermit einen formellen Antrag auf Revision der Steuerverfügungen für die Jahre 2003–2008 stellen. Für die Behandlung des Revisionsbegehren ist indes in jedem Fall die Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat (Art. 149 Abs. 1 lit. b DBG). Zudem erscheint ein Revisionsbegehren vorliegend deshalb als aussichtslos, weil die Beschwerdeführer als Revisionsgrund vorbringen, was sie bei der ihnen zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren hätten geltend machen können (vgl. Art. 147 Abs. 2 DBG und vorne E. 3.1).

7. Die hier für die Staatssteuer massgeblichen Vorschriften bezüglich Verlusten aus selbständiger Tätigkeit (§ 29 Abs. 1 lit. b und § 89 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 [StG/BL; SGS 331] bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. c und Art. 67 Abs. 1 StHG) sowie bezüglich Vermögensverwaltungskosten (§ 29 Abs. 1 lit. e StG/BL bzw. Art. 9 Abs. 1 StHG) lauten praktisch gleich wie Art. 27 Abs. 2 lit. b und Art. 211 DBG respektive wie Art. 32 Abs. 1 DBG. Dasselbe gilt für den Begriff der Gewinnungskosten (Art. 9 Abs. 1 erster Satz StHG; implizit auch § 29 StG/BL), für die Steuerfreiheit des Vermögenszuwachses infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung (§ 28 lit. a StG/BL bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG) und für die Bestimmungen über die Revision (§ 132 Abs. 1, 2 und 4 StG/BL bzw. Art. 51 Abs. 1, 2 und 4 StHG). Insofern ist das zum DBG Ausgeführte ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend (Urteile 2C\_819/2009 vom 28. September 2010 E. 4; 2A.2/2006 vom 17. Mai 2006 E. 3), und die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

8. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Gerichtskosten nach Massgabe von Art. 65, 66 Abs. 1 erster Satz und Abs. 5 BGG den Beschwerdeführern aufzuerlegen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Verfahren 2C\_1278/2012 und 2C\_1279/2012 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer (2C\_1279/2012) abgewiesen.
3. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Staatssteuer (2C\_1278/2012) abgewiesen.
4. ...
5. ...