



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 4. Februar 2015 (810 14 334)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2007

Besetzung Vorsitz Stefan Schulthess, Kantonsrichter Markus Clausen, Christian
Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Gerichtsschreiberin
Stephanie Schlecht

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegeg-
nerin**

Beigeladene **Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

Betreff Direkte Bundessteuer 2007
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 15. August 2014)

A. Am 26. März 2009 veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft gestützt auf eine amtliche Einschätzung A.____ für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 251'800.--.

B. Die vom Steuerpflichtigen am 25. April 2009 dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung am 29. Juni 2012 teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen von Fr. 251'800.-- auf Fr. 169'600.--.

C. Am 2. August 2012 erhob A.____ beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), gegen den Einspracheentscheid Beschwerde. Das Steuergericht hiess die Beschwerde von A.____ mit Entscheid vom 15. August 2014 teilweise gut und erkannte, dass sowohl der Beitrag für die Säule 3a in der Höhe von Fr. 6'000.-- als auch die Hypothekarzinsen in der Höhe von Fr. 25'588.90 zum Abzug zuzulassen seien. Die geltend gemachte Verlustanrechnung aus dem Verkauf der Liegenschaften (Wohnung in B.____, Wohnung X.____, Stockwerkparzelle Y.____, Z.____weg) wies das Steuergericht mit der Begründung, die unsubstanzierten Sachverhaltsvorbringen des Beschwerdeführers würden die amtliche Veranlagung nicht umzustossen vermögen, ab.

D. Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 15. August 2014 erhob A.____ am 4. November 2014 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragt, es sei der aus der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. dem gewerbmässigen Liegenschaftshandel des Vorjahres (2006) resultierende Verlust von Fr. 140'040.-- (Fr. 93'812.-- und Fr. 46'228.--) bei der direkten Bundessteuer 2007 anzurechnen. Zur Begründung führte er aus, dass die definitive Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2006 am 23. Januar 2014 erfolgt und unangefochten in Rechtskraft erwachsen sei. Der angefochtene Entscheid des Steuergerichts basiere jedoch auf der Ermessensveranlagung vom 26. März 2009 bzw. auf dem Einspracheentscheid vom 29. Juni 2012. Dannzumal sei der in der Steuerperiode 2007 anrechenbare Verlust des Vorjahres noch nicht bekannt gewesen, weshalb der angefochtene Entscheid darauf keinen Bezug haben können.

E. Mit Vernehmlassungen vom 10. Dezember 2014 beantragt das Steuergericht die Gutheissung der Beschwerde, während die Steuerverwaltung auf teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. 93'812.-- (= Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit) schliesst. Die Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 46'228.-- hingegen seien nicht zum Abzug zuzulassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

H. Mit Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2014 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung:**

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden.
2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.
3. Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1, Art. 130 Abs. 1 DBG). Das Veranlagungsverfahren ist demnach vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht und verpflichtet die Steuerbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Veranlagung des Steuerpflichtigen nur solche Tatsachen zu Grunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (MARTIN ZWEIFEL, a.a.O., N 2 zu Art. 130). Die Steuerbehörden haben zusammen mit dem Steuerpflichtigen den rechtserheblichen Sachverhalt, nämlich die „massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse“ festzustellen. Dabei obliegt die Abklärung des Sachverhalts und die Steuerveranlagung der Behörde, während der Steuerpflichtige zur Selbstdeklaration und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist (MARTIN ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a; Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 1 – 82, 2. Auflage, Basel 2008, N 1 zu Art. 123, N 1 ff. zu Art. 130 m.w.H.). Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht, und die unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt eine Verletzung materiellen Rechts dar (vgl. REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, Zürich/St. Gallen 2012, N 666 ff.; Urteil des Bundesgerichts 2C_647/2014 vom 1. Mai 2014 E. 1.5 mit Hinweisen). Wurde der Sachverhalt durch die Vorinstanz gar nicht oder mangelhaft abgeklärt, kann eine Rückweisung angezeigt sein (vgl. § 17 Abs. 1 VPO; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, a.a.O., N 1544).
4. Der Beschwerdeführer macht geltend, der mit rechtskräftiger Verfügung vom 23. Januar 2014 veranlagte Vorjahresverlust (2006) in der Höhe von Fr. 140'040.-- sei bei der direkten Bundessteuer 2007 in Abzug zu bringen.
5. Das Steuergericht hält in seiner Vernehmlassung fest, nach Art. 31 Abs. 1 DBG könnten Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden und ein Verlustüberschuss würde grundsätzlich von Amtes wegen berücksichtigt. Dies gelte auch für den Fall einer Ermessensveranlagung. Der Steuerpflichtige habe die Pflicht, den

Abzug von Verlustüberschüssen unverzüglich geltend zu machen, denn der Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung verbiete es dem Selbständigerwerbenden, den Zeitpunkt der Verlustverrechnung selber zu wählen. Vorliegend sei die definitive Veranlagung des Vorjahres (2006), in welchem ein Verlust rechtskräftig festgestellt worden sei, erst nach der Veranlagung des nachfolgenden Jahres (2007) erfolgt. Insofern sei es dem Pflichtigen nicht möglich gewesen, den Verlust bei Einreichung der Steuererklärung, im Einspracheverfahren oder zum damaligen Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung geltend zu machen. Das Steuergericht habe an seiner Verhandlung vom 15. August 2014 den Verlustüberschuss des Vorjahres entsprechend nicht in seine Beurteilung einbezogen.

6. In ihrer Vernehmlassung schliesst die Steuerverwaltung lediglich in Bezug auf die Verlustverrechnung im Umfang von Fr. 93'812.-- auf Gutheissung. Demgegenüber stellt sie den Schuldzinsenabzug im Umfang von Fr. 46'228.-- in Frage, da dieser allenfalls bereits beim Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel berücksichtigt worden sei. Immerhin gehe aus dem Revisionsbericht Nr. C.____ hervor, dass die fälligen Hypotheken- und Baukreditzinsen bereits bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt worden seien. Ferner sei den Unterlagen des Konsortialpartners zu entnehmen, dass Hypothekarzinsen von der D.____ / E.____ deklariert worden seien. Es komme dazu, dass gemäss Praxis des Kantons Basel-Landschaft eine Aktivierung der Schuldzinsen bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel nur ausnahmsweise zugelassen werde. Daher sei die Steuerverwaltung der Auffassung, die Schuldzinsen seien bereits ausreichend berücksichtigt worden und eine erneute Verrechnung würde zu einem unerwünschten sog. „double dip“ führen.

7. Strittig ist demnach einzig, ob die Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 46'228.--, welche in der definitiven Veranlagung des Vorjahres 2006 rechtskräftig festgestellt worden sind, bei der direkten Bundessteuer 2007 in Abzug zu bringen sind.

8.1 Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach Art. 26-33a abgezogen (Art. 25 DBG). Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Dazu gehören insbesondere (Abs. 2) die Abschreibungen und Rückstellungen nach den Art. 28 und 29 (lit. a), die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (lit. b), die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (lit. c), Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach Artikel 18 Abs. 2 entfallen (lit. d). Gemäss Art. 43 Abs. 2 DBG ist für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit das durchschnittliche Ergebnis der in der Bemessungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre massgebend. Verluste aus früheren Bemessungsperioden erweitern bei Selbständigerwerbenden den Bemessungszeitraum, da vom durchschnittlichen Einkommen der Bemessungsperiode (Art. 43) Verlustüberschüsse aus sieben vorangegangenen Bemessungsperioden abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 31 Abs. 1 DBG; Art. 211 aDBG; DANIEL SCHÄR, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., N 9 zu Art. 43).

8.2 Vorliegend wurde der Beschwerdeführer am 26. März 2009 für das Jahr 2007 veranlagt, obwohl die definitive Veranlagung des Vorjahres (2006) noch nicht vorlag. Wie ausgeführt, erfolgte diese erst am 23. Januar 2014, wies einen Verlust aus und erwuchs ohne Anfechtung in Rechtskraft. Die Steuerbehörde hat den Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer 2007 somit in einem Zeitpunkt veranlagt, in welchem unklar war, ob sich der Bemessungszeitraum bei ihm als Selbständigerwerbender allenfalls durch Verluste aus den Vorjahren erweitert. Nach der definitiven Veranlagung (2006) ist das zumindest im Umfang von Fr. 93'812.-- unbestrittenmassen der Fall. Ob auch die Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 46'228.-- verrechenbar und damit bei der Veranlagung 2007 zu berücksichtigen sind, ist durch die Steuerbehörde zu prüfen. Vor diesem Hintergrund steht fest, dass im Zeitpunkt der Veranlagung (2007) der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht einwandfrei festgestellt worden war und die Rüge der unvollständigen Feststellung des Sachverhalts demnach berechtigt ist. Mit der definitiven Veranlagung des Vorjahres kann der massgebliche Sachverhalt in Bezug auf eine allfällige Verlustverrechnung nun eruiert werden. Wie in E. 3 ausgeführt, ist es Aufgabe der Veranlagungsbehörde, den Sachverhalt umfassend abzuklären. Damit erweist sich die vorliegende Angelegenheit als noch nicht spruchreif. Die Steuerverwaltung hat die Sachlage daher in Bezug auf den geltend gemachten Schuldzinsenabzug in der Höhe von Fr. 46'228.-- genauer abzuklären und neu zu beurteilen. Die definitive Festlegung des steuerbaren Einkommens kann demnach nicht vom Kantonsgericht vorgenommen werden. Die Streitsache ist deshalb zur vollständigen Sachverhaltsabklärung und Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Dies führt in Gutheissung der Beschwerde zur Aufhebung des Entscheids des Steuergerichts vom 15. August 2014.

9. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gehen die Verfahrenskosten des vorinstanzlichen wie auch des kantonsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens zu Lasten der Gerichtskasse (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die erhobenen Kostenvorschüsse sind zurückzuzahlen. Von der Zusprechung von Parteientschädigungen wird abgesehen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 15. August 2014 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
Dem Beschwerdeführer wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vorsitz

Gerichtsschreiberin