



Entscheid vom 31. Mai 2013 (510 13 9)

Verlustverrechnung bei natürlichen Personen

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider, Dr. P. Leumann, P. Salathe, Dr. P. Spitz, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**, vertreten durch **B.**

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2008 - 2011**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügungen zur Staatssteuer der Steuerperioden 2008, 2009, 2010 und 2011 vom 25. Oktober 2012 wurden die von der Pflichtigen geltend gemachten Verlustvorträge gestrichen.

2. Mit Eingaben vom 28. November 2012 erhob die Vertreterin Einsprache und begehrte, 1. Es sei das steuerpflichtige Einkommen auf Fr. 0.-- festzulegen und 2. Für die Steuerjahre 2008 - 2011 sei ein Verlustvortrag in jeweils folgender Höhe zu gewähren: Für die Steuerperiode 2008 ein Verlustvortrag von Fr. 167'124.--, für die Steuerperiode 2009 ein Verlustvortrag von Fr. 135'857.--, für die Steuerperiode 2010 ein Verlustvortrag von Fr. 97'989.-- und für die Steuerperiode 2011 ein Verlustvortrag von Fr. 60'367.--. Zur Begründung führte sie aus, die Verlustverrechnung sei von der Steuerverwaltung nicht gewährt worden, da kein selbständiges Einkommen vorhanden sei. Dies sei unzutreffend, gesetzeswidrig und willkürlich, da weder im Steuerharmonisierungsgesetz noch im kantonalen Steuergesetz eine Bestimmung zu finden sei, die eine selbständige Erwerbstätigkeit voraussetze. Würde die Aufrechnung rechtens sein, so ergäbe sich eine rechtsungleiche Behandlung gegenüber den Kapitalgesellschaften. Dort könne eine Verlustverrechnung solange vorgenommen werden, als diese existiere und innerhalb der Schweiz steuerpflichtig sei. Bei der Steuerpflichtigen werde ein Gewinn in vollem Umfang steuerlich erfasst. Wenn eine Gewinnbesteuerung erfolge, müsse logischer- und konsequenterweise auch eine Verlustverrechnung gewährt werden.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 13. Dezember 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen ab.

Zur Begründung führte sie aus, dass der Pflichtige (weiterhin) (irgend)eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben müsse, um in den Genuss der Verlustverrechnung zu kommen. Darüber hinaus dürften die Steuerämter aber keine weiteren Anforderungen an die Verlustverrechnung stellen.

Betreffend die Ungleichbehandlung natürlicher Personen im Vergleich zu juristischen Personen sei es so, dass solange juristische Personen nicht liquidiert würden, sie jedes Jahr eine Steuererklärung samt Jahresrechnung einreichen müssten. Ein Verlustvortrag könne steuerlich während sieben Jahren verrechnet werden. Falls das Jahresergebnis Fr. 0.-- oder gar negativ sei, könne vom Verlustvortrag nichts verrechnet werden. Hier liege auch die Parallele

zu den nicht juristischen Personen. Werde kein Ergebnis aus selbständiger Erwerbstätigkeit erwirtschaftet, sei eine Verrechnung mit dem Verlustvortrag aus selbständigem Erwerb der Vorperioden nicht möglich.

4. Mit Eingabe vom 16. Januar 2013 erhob die Vertreterin Rekurs und begehrte, 1. Es seien die Verluste gesetzeskonform zur Verrechnung zu bringen und es sei festzustellen, dass die Einkünfte 2008, 2009, 2010 und 2011 mit Fr. 0.-- festzulegen seien, 2. Entsprechend seien die Verlustvorträge folgendermassen anzuerkennen: 2008 mit Fr. 172'793.--, 2009 mit Fr. 141'526.--, 2010 mit Fr. 103'658.-- und 2011 mit Fr. 69'036.--, 3. Unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung führte sie aus, die Erwägungen im Einsprache-Entscheid seien nicht gesetzeskonform und die zitierten Bundesgerichtsurteile seien nicht zu beachten. Die Schweiz kenne keine Verfassungsgerichtsbarkeit. Massgebend sei allein der Volkswille. Gemäss Bundesverfassung seien das Bundesgericht und die rechtsanwendende Behörden an die Gesetze und das Völkerrecht gebunden. Aus dem klaren Gesetzeswortlaut gehe hervor, dass die Verlustverrechnung mit dem steuerbaren Einkommen zulässig sei. Es stehe nirgends geschrieben, dass eine weitergehende, selbstständige Erwerbstätigkeit Voraussetzung sei. Die Interpretation, wie sie die Steuerverwaltung vornehme und wie sie das Bundesgericht zum Ausdruck bringe, seien nicht zu beachten, da sie nicht verfassungskonform seien. Auch der Vergleich mit den juristischen Personen sei nicht massgebend. In der Einsprache habe man geltend gemacht, dass eine rechtsgleiche Behandlung gegenüber Kapitalgesellschaften bestehe. Dort könne eine Verlustverrechnung so lange vorgenommen werden, als die Kapitalgesellschaft existiere.

5. Mit Vernehmlassung vom 27. Februar 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, in Bezug auf die behauptete Fehlerhaftigkeit der Bundesgerichtspraxis sei daran zu erinnern, dass das Bundesgericht die oberste gerichtliche Instanz der Rechtspflege im Bundesstaat sei. Selbständigerwerbende könnten gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes ihre Verlustüberschüsse aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren nur solange zur Verrechnung bringen, soweit sie ihre selbstständige Erwerbstätigkeit noch nicht aufgegeben hätten. Nach Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit könnten keine Verluste mehr verrechnet werden. Nehme die steuerpflichtige Person zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine (andere) selbstständige Erwerbstätigkeit im Umfang von 20 % auf, lebten die noch nicht verrechneten Verlustüberschüsse aus den sieben vorangegangenen Steuerperioden grundsätzlich wieder auf. An dieser Auslegung ändere auch die Tat-

sache nichts, dass dies so im Gesetz nicht ausdrücklich normiert sei. Wie den Unterlagen zu entnehmen sei und von der Rekurrentin auch nicht bestritten werde, sei die selbständige Erwerbstätigkeit mit der per 1. Januar 2007 erfolgten Hofübergabe vollständig aufgegeben worden. Somit entfalle auch das Recht, die in den vorangegangenen Geschäftsjahren realisierten Verluste mit dem aktuellen steuerbaren Einkommen zu verrechnen.

6. Mit Eingabe vom 13. März 2013 replizierte die Vertreterin und beantragte, der Rekurs sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Steuerverwaltung vollumfänglich gutzuheissen. Zur Begründung führte sie aus, das Bundesgericht habe die Bundesverfassung verletzt. Würde das, was das Bundesgericht gemacht habe, richtig sein, so würde es über dem Souverän stehen. Sie anerkenne, dass das Bundesgericht die oberste gerichtliche Instanz der Rechtspflege im Bundesstaat sei. Es stehe ihm aber nicht das Recht zu, vom Volk und den Ständen beschlossene Gesetzesartikel willkürlich abzuändern. Die Verlustverrechnung für sieben Steuerperioden sei ein Ausgleich gegenüber der Gewinnbesteuerung bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Verlust werde von der Steuerverwaltung anerkannt und bereits in der Steuerperiode 2007 sei eine Verlustverrechnung gewährt worden. Die Steuerpflichtige sei Mitbewirtschafterin und selbständig erwerbstätig gewesen. Deshalb stehe ihr das Recht zu, auch nach der Betriebsübergabe, den Verlust mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen, wie dies im Gesetz stehe und viele Kommentatoren anerkennen würden. Die Steuerverwaltung führe aus, dass mit der Gewährung der Verlustverrechnung eine Ungleichbehandlung zwischen natürlichen und juristischen Personen erfolgen würde. Gerade das sei aber nicht der Fall. Bei juristischen Personen könne die Verlustverrechnung so lange geltend gemacht werden, als Einkommenssubstrat während sieben dem Verlustereignis folgenden Jahren deklariert werde. Wenn bei einer juristischen Person oder auch bei einer natürlichen Person kein steuerpflichtiges Einkommen vorhanden sei, könne kein Verlust mehr verrechnet werden, weil ja kein steuerpflichtiges Einkommen vorhanden sei.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend ist zu prüfen, ob Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit verrechnet werden können, wenn keine solche mehr ausgeübt wird.

a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 23 Abs. 1 StG). Steuerbar sind gemäss § 24 insbesondere sämtliche Einkünfte aus unselbständiger bzw. selbständiger Erwerbstätigkeit. Unter den letztgenannten Begriff fällt jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Im Übrigen wird nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; 122 II 446 E. 5a S. 452 f.). In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu. Diese Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann (BGE 122 II 446 E. 3c S. 450; Urteil 2A.244/2005 vom 9. November 2005, E. 2.2 mit Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 14 zu Art. 18 DBG). An dieser Absicht fehlt es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird (Urteil 2A.126/2007 vom 19. September 2007 E. 2.3, in StR 63, 36 S. 38).

b) Verluste können bei natürlichen Personen nicht nur von deren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch vom übrigen Einkommen abgesetzt werden; bei Gemeinschaftsbesteuerung nach § 8 StG gilt dies sogar für die Einkünfte des Partners (Locher,

a.a.O., Rz. 4 zu Art. 9 bzw. Rz. 4 und 9 zu Art. 31 DBG; Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a/b], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, N 8 zu Art. 31 in Verbindung mit N 5 zu Art. 211 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, N 25 zu Art. 9 bzw. N 3 zu Art. 211 DBG).

c) Als weitere Voraussetzung einer steuerlich relevanten Verlustverrechnung besagt das im Steuerrecht vorherrschende Periodizitätsprinzip, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie anfallen. Es gilt das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung. Demnach sind vortragbare Verluste stets mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen. Der Steuerpflichtige hat den Verlust im frühest möglichen Zeitpunkt geltend zu machen. Versäumt er dies, hat er das Verlustverrechnungsrecht insoweit verwirkt, als eine Berücksichtigung des Verlustes bei der massgebenden Veranlagung möglich gewesen wäre (vgl. Nefzger, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 89 N 3; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Bern 2009, § 38 N 4). Dasselbe ergibt sich aus den handelsrechtlichen Buchhaltungsvorschriften, in deren Rahmen das Prinzip unter der Bezeichnung umfassender Periodisierungsgrundsatz und im Einklang mit dem Realisierungsgrundsatz in dem Sinne gilt, dass sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in eine bestimmte Buchhaltungsperiode fallen, dieser Periode auch tatsächlich zuzuschreiben sind (vgl. BGE Nr. 2C_429/2010 vom 9. August 2011, E. 2.1).

d) Nach § 89 Abs. 1 StG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. § 89 StG entspricht wortwörtlich Art. 211 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, dem für die juristischen Personen geltenden Art. 67 DBG sowie Art. 67 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, weshalb auch auf die Ausführungen in den entsprechenden Kommentaren verwiesen werden kann. § 89 StG führt zwar zu einer starken Einschränkung des Periodizitätsprinzips, jedoch gilt auch hier, dass Verluste aus den dem Bemessungsjahr unmittelbar vorangegangenen sieben Geschäftsjahren nur geltend gemacht werden können, soweit sie bei den bisherigen Veranlagungen noch nicht berücksichtigt worden sind und auch nicht berücksichtigt werden konnten. Die Tatsache, dass sie nicht berücksichtigt worden sind, genügt allein noch nicht. Der Steuerpflichtige hat die Pflicht, einen entsprechenden Antrag zu stellen, auch wenn

Verlustüberschüsse grundsätzlich von Amtes wegen zu berücksichtigen sind. Somit ist es nicht im Belieben der Steuerpflichtigen, den in einem Vorjahr erlittenen Verlust zunächst nicht geltend zu machen und den Abzug erst in der nächsten oder übernächsten Steuerperiode zu verlangen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 67 DBG N 5; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 38 N 4).

3. Mit Urteil 2C_101/2008 vom 18. Juni 2008 (ASA 78, 317 f. = RDAF 2008 II 505) (BGer) hat das Bundesgericht entschieden, dass Verlustvorträge gemäss Art. 211 DBG bei natürlichen Personen und deren Partner nicht nur von deren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch vom übrigen Einkommen abgesetzt werden können. Für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung genüge, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Ein organischer Zusammenhang zwischen verlustbringender Quelle und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit könne nicht verlangt werden. Ebenso wenig bilde der Umstand, dass die in geringfügigem Ausmass ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit vorab dazu dienen solle, den Verlustabzug zu erhalten, einen Grund, diesen nicht zu gewähren. Zu diesem Schluss kam das Bundesgericht nach eingehender Auseinandersetzung mit der Lehre:

a) Bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit könnten nach der einen in der Lehre vertretenen Auffassung noch nicht verrechnete Verluste in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr in Abzug gebracht werden (Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/ Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N 2 zu Art. 211 DBG; Peter B. Nefzger, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, § 89 N 11; vgl. noch Markus Reich/Marina Züger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2 b], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, N 10 zu 211 DBG; vgl. ferner die Weisung des Kantons Thurgau betreffend Verlustverrechnung bei Selbständigerwerbenden, Ziff. 3., in StR 58 [2003], S. 154; bzw. die Weisung des Kantons Luzern betreffend Verlustverrechnung und Sanierungen, Ziff. 1.1.2, in StR 60 [2005], S. 714 ff., insbesondere S. 715). Zur Begründung dieser Auffassung werde ausgeführt, das Periodizitätsprinzip werde auch bei anderen Aufwandüberschüssen (z.B. aus Liegenschaftsbewirtschaftung) nicht durchbrochen. Der Sinn der Verlustverrechnungsnorm sei es, dem selbständig Erwerbenden im Rahmen der Verlustverrechnungsperiode einen Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen zu ermöglichen, damit nicht rein zufällige Einzeljahresergebnisse besteuert würden. Das Totalgewinnprinzip gelte vorab für Unternehmen und könne daher nicht als Rechtfertigung für eine Verlustver-

rechnung mit übrigem Einkommen nach Liquidation oder Veräusserung des Unternehmens und Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit herangezogen werden (vgl. Reich/Züger, a.a.O., [2008], N 10 zu Art. 211 DBG). Immerhin sei es auch nach dieser Auffassung möglich, bei Weiterführung oder Wiederaufnahme einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit die Verlustverrechnung nach Art. 211 weiterhin bzw. wiederum zu beanspruchen (Agnor/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, a.a.O., N 2 zu Art. 211 DBG; Luzerner Weisungen, a.a.O., Ziff. 1.3.8, in StR 60 S. 722 f.) (BGer E. 2.2.1).

b) Es gebe freilich eine sogar noch restriktivere Betrachtungsweise innerhalb dieser Lehrmeinung, die einen Zusammenhang von Gewinnen und Verlusten verlange und daher Verluste aus einer bestimmten selbständigen Erwerbstätigkeit nicht mit Einkünften aus einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verrechnung zulasse (Katharina von Streng, Verlustverrechnung im Unternehmungssteuerrecht, Diss. ZH 1988, S. 117; Thurgauer Weisung, a.a.O., Ziff. 3, in StR 58 S. 154; in diesem Sinne auch der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 31. Juli 2001 E. 3c/d, in BStPra 2001, 483 S. 485 ff.). In eine ähnliche Richtung zielen die Luzerner Praxis, die in Fällen, in welchen an Stelle des bisherigen Haupterwerbs ein geringfügiger selbständiger Nebenerwerb (Umsatz geringer als Fr. 25'000.--) aufgenommen werde, nicht als Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit gelten lasse und damit die Verrechnung der aus dem selbständigen Haupterwerb stammenden, noch nicht verrechneten Verlustüberschüsse ausschliesse (Luzerner Weisung, a.a.O., Ziff. 1.3.6, in StR 60 S. 722) (BGer E. 2.2.2).

c) Auf der andern Seite werde in der Doktrin die gegenteilige Auffassung vertreten, wonach sogar bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit noch nicht berücksichtigte Verluste - im Rahmen der Verlustvortragsperiode - mit übrigem Einkommen verrechenbar sein sollen (neuerdings Reich/Züger, a.a.O., N 10 zu Art. 211 DBG; Richner/Frei/ Kaufmann, a.a.O., N 10 zu Art. 211; Philipp Funk, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl. Muri/Bern 2004, N 5 zu § 38 StG AG; Heinz Weidmann/Benno Grossmann/Rainer Zigerlig, Wegweiser durch das St. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. Muri/Bern 1999, S. 103 f.). Zugunsten dieser Lösung werde der weite Wortlaut von Art. 211 DBG angeführt sowie auf das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) verwiesen (BGer E. 2.2.3).

d) Ein organischer Zusammenhang zwischen verlustbringender Quelle und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit könne nicht verlangt werden; denn sonst wäre nicht erklärbar, weshalb die Verluste auch mit übrigem Einkommen, ja sogar mit Einkommens des Partners, verrechnet werden könnten. Für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung nach Art. 211 DBG genüge mithin, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Für die Luzerner Praxis, die in diesem Zusammenhang einen Mindestumsatz von Fr. 25'000.-- verlange, fehle klarerweise die gesetzliche Grundlage (BGer E. 3.2)

e) Der Umstand, dass die in geringfügigem Ausmass ausgeübte Tätigkeit vorab dazu dienen solle, den Verlustabzug zu erhalten, sei kein Grund, diesen nicht zu gewähren. Massnahmen des Steuerpflichtigen, die dazu dienen, nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert zu werden, können schwerlich als rechtsmissbräuchlich eingestuft werden (BGer E. 3.3).

f) Die im Jahre 2002 ausgeübte Tätigkeit des Beschwerdegegners sei als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Dass es sich dabei bloss um eine geringfügige selbständige Nebenerwerbstätigkeit gehandelt habe, spiele keine Rolle. Damit stehe dem Beschwerdegegner der Verlustabzug gemäss Art. 211 DBG zu. Die bescheidenen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Beschwerdegegnerin seien mit den Verlustvorträgen zu verrechnen (BGer E. 3.4).

g) Die Rechtslage sei bei den Staats- und Gemeindesteuern gleich wie bei der direkten Bundessteuer. Art. 67 Abs. 2 StHG sei im Rahmen des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis neu gefasst worden (AS 2001 1050). Ziel dieser Neufassung sei es gewesen, den Kantonen zu verbieten, die Verlustvortragsperiode auf weniger als sieben Geschäftsjahre zu verkürzen (BBI 2000 3910). Es sei also nicht darum gegangen, den Verlustvortrag einzuschränken, sondern diesen zugunsten der steuerpflichtigen Personen zu vereinheitlichen. Die Idee der restriktiven Luzerner Praxis, die zwar erst später konkretisiert worden sei, sei jedenfalls damals für den Gesetzgeber kein Thema gewesen und lasse sich damit auch nicht auf das StHG abstützen (BGer E. 4).

h) Zusammenfassend ergibt sich folgendes: Nach der einen in der Lehre vertretenen Auffassung sollen bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit noch nicht verrechnete Verluste in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr in Abzug gebracht werden können

(vgl. oben E. 3a und b). Auf der anderen Seite wird in der Doktrin die gegenteilige Auffassung vertreten, wonach sogar bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit noch nicht berücksichtigte Verluste - im Rahmen der Verlustvortragsperiode - mit übrigem Einkommen verrechenbar sein sollen (vgl. oben E. 3c). Das Bundesgericht schlägt einen Mittelweg ein und gewährt die Verlustverrechnung, weil der Steuerpflichtige weiterhin eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, wobei irrelevant ist, dass diese keinen Bezug zur Aktivität hat, aus der die Verluste stammen (vgl. oben E. 3d). Offen gelassen hat das Bundesgericht die Frage, ob der Verlustabzug auch zu gewähren ist, wenn keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt wird.

4. Mit Urteil 2C_33/2009 vom 27. November 2009 (StR 2010, 318 = RDAF 2010 II 205) hat das Bundesgericht die im hiavor besprochenen Entscheid (vgl. oben E. 3) offen gelassene Frage, ob eine Verlustverrechnung auch dann möglich ist, wenn der Steuerpflichtige keine Erwerbstätigkeit mehr ausübt, verneint. In E. 3.4 hielt es fest: "Il en découle que le report de pertes est en principe lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante (dans ce sens extrait du Luzerner Steuerbuch, op. cit., p. 715 pt 1.1.3); il dépend généralement du statut d'indépendant, et non de l'entreprise éventuellement exploitée (la notion d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD étant plus large que celle d'entreprise: ATF 125 II 113 consid. 5b p. 121)." Das Bundesgericht verlangt als Voraussetzung für eine Verlustverrechnung mithin, dass der Steuerpflichtige weiterhin selbständig erwerbstätig ist, hält aber - wie schon im hiavor besprochenen Entscheid - erneut fest, dass keine andere Voraussetzungen an die Verlustverrechnung zu stellen sind: "Le contribuable qui, ayant cessé une activité indépendante, en commence ou en poursuit une autre, peut donc bénéficier du report. La règle en question ne suppose en conséquence pas la continuité dans l'exercice de cette activité ou dans l'exploitation de l'entreprise, à la différence du principe de l'imposition du bénéfice total, lequel envisage une seule et même entreprise (cf. Duss/Greter/von Ah, op. cit., p. 100)."

5. In den beiden Urteilen (vgl. oben E. 3 und 4) klärte das Bundesgericht damit die umstrittene Frage, ob ein Vortrag noch nicht verrechneter Verluste (aus einer selbständigen Tätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG) auf folgende Steuerjahre möglich ist, wenn die Tätigkeit, aus der die Verluste stammen, inzwischen nicht mehr ausgeübt wird. Mit dem Ergebnis setzt sich Benz (vgl. Benz Rolf, Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit als [einzig] Voraussetzung für den Verlustvortrag gemäss Art. 211 DBG, Urteile des Bundesgerichts vom 18. Juni 2008 und vom 27. November 2009, abgedruckt in: Zeitschrift für Schwei-

zerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] 06/10, S. 12 ff., Ziff. 2.2) eingehend auseinander:

a) Das Bundesgericht lege die einschlägigen Bestimmungen von Art. 211 DBG bzw. Art. 67 Abs. 1 StHG derart aus, dass der Steuerpflichtige (weiterhin) (irgend)eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben müsse, um in den Genuss der Verlustverrechnung zu kommen. Darüber hinaus dürften die Steuerämter aber nach den beiden Präjudizien des Bundesgerichts keine weiteren Anforderungen an die Verlustverrechnung stellen. Nach den Erwägungen des Bundesgerichts würden diese Grundsätze sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Einkommensteuern gelten, weil sich der Wortlaut von Art. 211 DBG bzw. von Art. 67 Abs. 1 StHG insoweit decke (2C_101/2008, E.4 bzw. 2C_33/2009, E. 6) (vgl. Benz, a.a.O, Ziff. 2.1).

b) Der vom Bundesgericht getroffene Kompromiss stelle eine differenzierte und vertretbare Auslegung von Art. 211 DBG dar. Positiv zu würdigen sei insbesondere, dass das Bundesgericht Erfordernissen, die über das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit hinausgehen würden, eine Absage erteilt habe. Gleichwohl wäre es überzeugender gewesen, die Verlustverrechnung auch dann zuzulassen, wenn im Jahre der Geltendmachung der Verluste überhaupt keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt worden wäre, wie dies ein Teil der Doktrin fordere und wie dies in einigen Kanton gehandhabt werde bzw. worden sei (Benz, a.a.O., Ziff. 3.1).

c) Für eine solche grosszügige Auslegung spreche vor allem der Wortlaut. Art. 211 DBG statuiere eine siebenjährige Verlustverrechnungsmöglichkeit und laute wie folgt: "Verluste aus den sieben der Steuerperiode (Art. 209) vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten." Die Steuerverwaltungen seien im Gesetzgebungsprozess in allen Stadien involviert; dies gelte für die Eidgenössische Steuerverwaltung genauso wie für die Kantonalen Steuerverwaltungen, die zudem über die Schweizerische Steuerkonferenz Einfluss auf neue Steuergesetze nehmen könnten. Die Bestimmung zum Verlustvortrag hätte demnach wie folgt formuliert werden müssen, damit sich die nunmehr vom Bundesgericht vorgenommene Auslegung bereits aus dem Wortlaut ergeben hätte: "Verluste aus den sieben der Steuerperiode (Art. 209) vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten und soweit die steuerpflichtige Person weiterhin selbständig erwerbstätig ist." Es wäre vorzuziehen, unvollständig formulierte Gesetzesbestimmungen im Zweifel nach dem Wortlaut

auszulegen. Es sei nicht ersichtlich, wieso es Aufgabe der Praxis bzw. der Rechtsprechung sein solle, Versäumnisse der Behörden im Gesetzgebungsprozess auszubügeln (vgl. Benz, a.a.O, Ziff. 3.2).

d) Der am 1. Januar 2011 in Kraft getretenen Art. 37b DBG sei auch für die Kantone verbindlich (Art. 11 Abs. 5 StHG). Diese Neuerung im Zuge der Unternehmenssteuerreform II bringe bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit eine privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen mit sich, mit der Möglichkeit bis hin zu sogenannten fiktiven Einkäufen (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [LGBV] vom 17. Februar 2010; Brotzer Thomas, Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, abgedruckt in: zsis 05/2010, S. 9 ff.). Angesichts der steuerlichen Privilegierung von Liquidationsgewinnen und der damit verbundenen Zielsetzung des Gesetzgebers, Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit massvoll zu besteuern, hätte sich eine grosszügige Handhabung der Verlustverrechnung gerechtfertigt. Nach der vom Bundesgericht vorgenommenen Auslegung von Art. 211 DBG würden Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit verfallen, wenn keine solche mehr ausgeübt werde. Mit Blick auf die Besteuerung der selbständig Erwerbenden nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne von Art. 127 Abs. 2 BV sei es wenig kohärent, dass Liquidationsgewinne aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit privilegiert besteuert würden, während Verluste, die aus der Liquidation des Geschäfts stammten, steuerlich komplett verfallen würden (Benz, a.a.O, Ziff. 3.3).

e) Auch ein Vergleich mit der analogen Regelung für juristische Personen spreche für eine noch grosszügigere Handhabung von Art. 211 DGB, als sie vom Bundesgericht vertreten werde. Art. 67 DBG laute: "Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode (Art. 79) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten." Bei juristischen Personen sei eine Verlustverrechnung somit stets möglich, solange die juristische Person existiere. Naheliegend wäre es daher gewesen, analog zur Regelung für juristische Personen lediglich zu verlangen, dass natürliche Personen (in der Schweiz [Art. 25 StHG]) unbeschränkt steuerpflichtig sein müssten, um in den Genuss der Verlustverrechnung zu kommen (Benz, a.a.O, Ziff. 3.4).

6. Im vorliegenden Fall war die Rekurrentin als Landwirtin selbständig erwerbstätig. Mit partiellem Erbteilungsvertrag vom 15. Februar 2007 hat sie ihren Anteil am Hof übertragen. Dabei entstand ein Verlust von Fr. 238'641.--, welcher von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid betreffend Staatssteuer 2007 vom 3. April 2012 zum Abzug zugelassen und mit dem steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im betreffenden Jahr von Fr. 35'579.-- verrechnet wurde, wodurch sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.-- reduzierte. Diese innerperiodisch Verrechnung war zulässig (vgl. oben E. 2b und c). Entsprechend betrug der Verlustvortrag Fr. 203'062.-- (Fr. 238'641.-- ./ Fr. 35'579.--). Ab dem Jahr 2008 war die Rekurrentin nicht mehr selbständig erwerbstätig. Das ab jenem Zeitpunkt erzielte Einkommen stammte aus Renten, Wertschriftenertrag und einem auf den Wohnanteil fallenden Eigenmietwert für das Wohnrecht. Der von der Vertreterin anlässlich der Verhandlung vertretenen Ansicht, der Eigenmietwert für das Wohnrecht sei Geschäftsertrag, kann nicht gefolgt werden, fällt die Besteuerung des Eigenmietwertes doch nicht unter die Definition einer selbständigen Tätigkeit (vgl. oben E. 2a), sondern unter die steuerbaren Erträge aus unbeweglichem Vermögen (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG).

7. Die Rekurrentin macht geltend, das Bundesgericht habe die Bundesverfassung verletzt, da es sich über den Souverän gestellt habe. Sie anerkenne zwar, dass das Bundesgericht die oberste gerichtliche Instanz der Rechtspflege im Bundesstaat sei. Es stehe diesem aber nicht das Recht zu, vom Volk und den Ständen beschlossene Gesetzesartikel willkürlich abzuändern. Entsprechend seien die Bundesgerichtsentscheide nicht zu beachten.

a) Gemäss Art. 88 Abs. 1 BV ist das Bundesgericht die oberste rechtsprechende Behörde des Bundes. Innerhalb der Judikative steht das Bundesgericht an der Spitze. Es ist das oberste Gericht (vgl. Kiss/Koller, St. Galler Kommentar zu Art. 188 BV N 9). Gemäss Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 ist das Bundesgericht die oberste Recht sprechende Behörde des Bundes. Nach der Lehre von der Gewaltenteilung steht die Recht sprechende Gewalt (Justiz) als "dritte Gewalt" neben der Gesetzgebung (Legislative) und der vollziehenden Gewalt (Exekutive). Dieser am Prinzip der Teilung und Trennung der Gewalten orientierte dreiteilige Aufbau des Staats beruht weitgehend auf der Gegenüberstellung von Gesetzgebung und Gesetzesvollzug (vgl. BSK BGG-Koller, Art. 1 N 11).

b) Der Richter hat allein auf der Grundlage der allgemeinen Regel, des Gesetzes und in Übereinstimmung mit diesen zu entscheiden. Er prüft dabei, ob sich das reale Geschehen (Sachverhalt) mit dem gesetzlich umschriebenen Tatbestand deckt, um daraus die rechtliche Folge abzuleiten und auf den konkreten Fall anzuwenden. Die richterliche Tätigkeit erschöpft sich allerdings nicht in dieser Subsumtion. Bevor er die gesetzlichen Normen anwenden kann, muss er die einschlägigen, oft mehrdeutigen oder lückenhaften Bestimmungen auslegen, das heisst ihren Inhalt und ihren Sinn ermitteln. Das rückt den Richter in die Nähe des Gesetzgebers, dessen Werk er vervollständigt und im Einzelfall verdeutlicht, ergänzt und konkretisiert. Lückenfüllung und Rechtsschöpfung gehören zum Wesen der Rechtsprechung. Rechtsfortbildung durch richterliche Auslegung bleibt funktionell Rechtsprechung. (vgl. BSK BGG-Koller, Art. 1 N 20 f.).

c) Das Willkürverbot ist in Art. 9 BV verankert. Danach liegt Willkür erst vor, wenn eine Entscheidung offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich/St. Gallen 2010, N 524).

d) Die Auslegung des Bundesgerichts in den beiden einschlägigen (vgl. oben E. 3 und 4), von der Rekurrentin kritisierten Entscheidungen erfolgte im Sinne der hiervor zitierten Praxis und ist daher nicht zu bemängeln. Entgegen den Ausführungen der Rekurrentin wurden demnach vom Bundesgericht weder Gesetzesartikel abgeändert, noch liegt, auch wenn eine andere Lösung durchaus ebenfalls vertretbar gewesen wäre (vgl. unten E. 8a), ein Verstoß gegen das Willkürverbot vor.

e) Gemäss Art. 1 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 folgt das Gericht bei der Auslegung einer Bestimmung bewährter Lehre und Praxis. Zur bewährten Überlieferung gehört in erster Linie die Gerichtspraxis, insbesondere die Entscheidungen des Bundesgerichts. Auch wenn es keine Bindung gibt, wie im angelsächsischen Recht, sind die Instanzgerichte zwar nicht *de jure*, wohl aber *de facto* an die Rechtsprechung des Bundesgerichts gebunden (vgl. BSK ZGB I-Honsell, Art. 1 N 39).

Entgegen den Ausführungen der Rekurrentin sind die einschlägigen Bundesgerichtsentscheid (vgl. oben E. 3 und 4) demnach vom Steuergericht zu beachten.

8. a) Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung muss der Steuerpflichtige (weiterhin) (irgend)eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, um in den Genuss der Verlustverrechnung zu kommen (vgl. oben E. 5a). Die von der Rekurrentin und der Lehre (vgl. oben E. 5b ff.) geäussert Kritik ist insofern berechtigt, als auch das Steuergericht zum Schluss gelangt, dass sich mit einer rein wörtlichen Auslegung der einschlägigen Normen auch ein anderes Resultat begründen liesse, nämlich dass die strittige Verlustverrechnung gerade zulässig wäre.

b) Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 134 V 170 vom 12. März 2008, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergreifen sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das rechtsanwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N. 133).

c) Zwar hat sich das Bundesgericht in den beiden einschlägigen Entscheiden (vgl. oben E. 3 und 4) nur in eingeschränkter Masse mit den Auslegungsmethoden auseinandergesetzt, hat aber über die teleologische Auslegung, d.h. nach dem Sinn und Zweck der Norm und nach eingehender Auseinandersetzung mit der Lehre zu einer Kompromisslösung gefunden, welche zwar kritisiert (vgl. oben E. 5b ff.), aber trotzdem als differenzierte und vertretbare Auslegung anerkannt wurde (vgl. oben E. 5b) und auch das Steuergericht als sachgerecht überzeugt. Insbesondere ist nachvollziehbar, dass ein organischer Zusammenhang zwischen

verlustbringender Quelle und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gegeben sein muss, da dieser Konnex auch bei juristischen Personen Voraussetzung für die Verlustverrechnung ist. Dass eine gewisse Ungleichbehandlung von privilegierter Gewinnbesteuerung gemäss Unternehmenssteuerreform II (vgl. oben E. 5d) und der Nichtgewährung der Verlustverrechnung in der Konstellation wie in casu vorliegt, ist dem Steuergericht durchaus bewusst. Dies wurde aber vom Gesetzgeber bei der Einführung im Jahr 2011 in Kauf genommen. Um der von der Rekurrentin beantragten Verlustverrechnung zum Durchbruch zu verhelfen, müsste daher der Gesetzgeber tätig werden. Dem darf das Steuergericht nicht vorgreifen. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die bundesgerichtlichen Entscheide neueren Datums sind und es sich auch von daher nicht rechtfertigt davon abzuweichen.

Aus all diesen Gründen ist der Rekurs abzuweisen.

9. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihr keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Der Rekurrentin werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
 4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde C. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger