



Entscheid vom 11. September 2015 (510 15 5)

Erlassgesuch Nachsteuern zur Staat- und Gemeindesteuer 2004 und 2006 bis 2011 und direkte Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter P. Salathe, Steuer-
richter R. Richner, Dr. L. Schneider, Dr. Ph. Spitz Gerichtsschreiberin I.
Wissler

Parteien **A.**____, vertreten durch OCT Treuhand Traversa, Carmen Traversa,,
Gewerbstrasse 23, Postfach 35, 4105 Biel-Benken

Rekurrentin

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Erlassgesuch Nachsteuern zur Staat- und Gemeindesteuer 2004
und 2006 bis 2011 und direkte Bundessteuer 2004 und 2006 bis
2011**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügungen vom 25. September 2014 wurde die Pflichtige zur Zahlung einer Nachsteuer betr. Staatssteuer 2004 und 2006 bis 2011 in Höhe von Fr. 21'743.20 sowie zur direkten Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011 in Höhe von Fr. 3'385.60 veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 13. November 2014 stellte die Vertreterin ein Gesuch um Teilerlass der Steuern mit Stundung (bis auf weiteres) der Verfügungen der Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011. Zur Begründung führte sie aus, die B.____ Versicherung habe der Pflichtigen infolge eines Unfalles vom 27. Januar 1998 eine Invalidenrente von Fr. 1'619.-- ab dem 1. Januar 2004 resp. Fr. 1'633.60 ab dem 1. Januar 2005 zugesprochen. Aufgrund einer im Jahre 2013 durchgeführten Revision des Rentenverhältnisses seien die Zahlungen per 31. Dezember 2013 eingestellt worden. Seither hinterlasse die Bestreitung des Lebensunterhalts der Pflichtigen ein monatliches Manko. Nach Durchlauf des Einspracheverfahrens sei am 4. Juli 2014 Klage beim Fürstlichen Landgericht C.____ eingereicht worden. Von der früher erhaltenen Entschädigung für künftigen Erwerbsausfall und Haushaltführungsschaden sei per 1. Januar 2014 ein Saldo von Fr. 100'000.-- vorhanden gewesen. Per 26. September 2014 betrage das Vermögen Fr. 64'885.--. Da die Pflichtige gesundheitlich nicht in der Lage sei, mehr als 60% zu arbeiten, könne die Steuerschuld aus den Nachsteuerverfügungen nicht aus ihrem Einkommen getilgt werden. Das noch vorhandene Vermögen ermögliche die Deckung des monatlichen Defizits und der ausserordentlichen Kosten der Rechtsstreitigkeit.

3. Mit Entscheid vom 9. Dezember 2014 wies die Taxations- und Erlasskommission das Erlassgesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuchs werde grundsätzlich die aktuelle finanzielle Situation des Pflichtigen betrachtet. Auf der Ausgabenseite werde die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums als Richtgrösse herangezogen. Neben dem Einkommen sei aber auch allfällig vorhandenes Vermögen zu berücksichtigen. Gemäss den eingereichten Unterlagen habe die Pflichtige per 26. September 2014 und somit zum Zeitpunkt der Fälligkeit der vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen über ein Kapitalvermögen in der Höhe von insgesamt Fr. 64'885.-- verfügt. Eine Begleichung sei somit möglich gewesen.

4. Mit Schreiben vom 8. Januar 2015 erhob die Vertreterin Rekurs gegen diesen Entscheid mit dem Begehren, die Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2004 und 2006 bis 2011 und direkte Bundesteuer 2004 und 2006 bis 2011 seien bis zur Urteilsverkündung des Fürstlichen Landgerichts C._____ zu stunden. Im Falle eines negativen Gerichtsurteils seien die Nachsteuern zu erlassen. Zur Stundung führte sie aus, die Pflichtige sei auf das noch vorhandene Vermögen von Fr. 52'000.-- angewiesen, um die offenen Steuern der Jahre 2012 bis 2014 und das monatliche Einkommensmanko von Fr. 1'000.-- bis zur Urteilsverkündung decken zu können. Das monatliche Defizit könne, ohne Stundung, bis maximal Mitte Juli gedeckt werden. Sollten jedoch weitere Kostenvorschüsse für den Anwalt oder das Gericht anfallen, so könne die Pflichtige ihren Verpflichtungen nicht mehr nachkommen. Zum Erlass führte sie aus, bei einem negativen Gerichtsurteil werde die Pflichtige auf das übrig gebliebene Vermögen angewiesen sein, um eine Lösung für die künftige Finanzierung ihres Lebensunterhalts aus Einkommen anstreben zu können. Bei einem positiven Gerichtsurteil werde sie rückwirkend die Invalidenrenten und die geleisteten Kostenvorschüsse an Anwalt und Gericht zurückerstattet bekommen und die Nachsteuern 2004 und 2006 bis 2011 würden sofort getilgt. Die Pflichtige sei um Kostensenkung bemüht. Ein Wohnungsumzug habe bereits stattgefunden, wobei sie versuche eine zusätzliche Teilzeitstelle von 10% zu finden und sich für 60%-Stellen bewerbe. Weitere Schulden seien nicht vorhanden.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. Februar 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, für die Beurteilung eines Erlassgesuches seien die wirtschaftlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs ausschlaggebend, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung getragen werden müsse. Sodann werde geprüft, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar erscheinen würden. Verfüge der Gesuchsteller über die Steuerforderung übersteigendes Vermögen, entfalle in der Regel ein Erlass. Im vorliegenden Fall sei noch genügend Vermögen im Umfang von über Fr. 60'000.-- vorhanden, um die ausstehenden Steuern bezahlen zu können. Vorliegend müsse auch der Umstand berücksichtigt werden, dass die ausstehenden Steuern sich aus einem Nach- und Strafsteuerverfahren ergeben hätten. Die Bezahlung der ordentlichen Steuern hätte bei der Hinterziehung ohne weiteres vorgenommen werden können. Die straflose Selbstanzeige werde zudem nur unter bestimmten, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen gewährt, u.a. wenn die steuerpflichtige Person sich ernsthaft um die Bezahlung der Nachsteuer bemühe. Dies könne im vorliegenden Fall hinterfragt werden, wenn bei aktueller Betrachtung

die Bezahlung der Nachsteuern objektiv möglich sei. Damit könne auch die nachträgliche Erhebung einer Busse zum Thema werden.

6. a) An der Verhandlung des Steuergerichts vom 8. Mai 2015 wurde der Fall mangels Nachvollziehbarkeit der Vermögensentwicklung, des derzeitigen Vermögensstandes sowie der aktuellen Einkommenssituation der Rekurrentin ausgestellt. Die Rekurrentin wurde aufgefordert dem Steuergericht Unterlagen zur Ermittlung ihres Existenzminimums sowie allfällige weitere Auslagen, Unterlagen über die Vermögensentwicklung seit dem 1. Januar 2015 sowie Unterlagen betreffend die seit dem 1. Oktober 2014 bezahlten ausserordentlichen Auslagen, insbesondere Anwaltskosten, Prozesskosten und Expertisekosten, einzureichen. Im Weiteren wurde der Rekurrentin empfohlen, eine Akontozahlung über Fr. 15'000.-- betr. die Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011 vorzunehmen.

b) Mit Eingabe vom 28. Mai 2015 reichte die Vertreterin die geforderten Unterlagen ein.

c) Mit Datum vom 18. Juni 2015 verzichtete die Steuerverwaltung auf die Abgabe einer allfälligen zweiten Vernehmlassung.

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

Das Steuergericht zieht in Erwägung :

1. a) Im Zuge der Anpassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes, wurde losgelöst von der Steuerharmonisierung, der Steuererlass im Rahmen einer verwaltungsorganisatorischen Änderung in die Taxationskommission integriert (vgl. Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013). Bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung am 1. Januar 2014, fiel diese Aufgabe nach § 139b Abs. 2 StG der Finanz- und Kirchendi-

reaktion zu. Beschwerdeinstanz war nach § 29 Abs. 1 lit. d des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 bis zu diesem Zeitpunkt der Regierungsrat.

b) Bis zu einem Umfang von weniger als Fr. 25'000.-- pro Steuerjahr entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (Steuererlassverordnung) die kantonale Erlassbehörde über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer. Über Gesuche, die im Umfang darüber hinausgehen, befindet die Eidgenössische Erlasskommission (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

Nach Art. 6 der Steuererlassverordnung i.V.m. § 4 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) i.V.m. § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG), entscheidet nun im Kanton Basel-Landschaft die kantonale Taxations- und Erlasskommission über Erlassgesuche. Betreffend § 4 der Vollzugsverordnung ist zu erwähnen, dass die Bestimmungen des kantonalen Rechts, soweit bislang eine Anpassung im Wortlaut noch nicht vorgenommen worden ist, ohne weiteres auch im Hinblick auf die Organisation sowie das Verfahren der Taxations- und Erlasskommission zu gelten haben.

c) Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 StG zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG. 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 weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu beurteilen ist demnach, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Nachsteuern zur Staatssteuer 2004 und 2006 bis 2011 in Höhe von Fr. 21'743.20 sowie zur direkten Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011 in Höhe von Fr. 3'385.60 zu Recht abgewiesen hat.

3. a) Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Not-

lage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 8 der Steuererlassverordnung bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Entsprechend bestimmt § 139b Abs. 1 StG, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können. Über ein entsprechendes Gesuch entscheidet die Taxations- und Erlasskommission nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates (§ 139b Abs. 2 StG). Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

b) Seinem Wesen nach bedeutet Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, S. 346 f.). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) die seltene Ausnahme zu bleiben, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. Beusch, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 167 DBG N 6; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft, zuletzt: Entscheidungen des Verwaltungsgerichts [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995, E. 1a zu § 142 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [aStG] vom 7. Februar 1974). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Steuererlassverordnung; § 139a StG; vgl. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124 E. 4.2.1).

c) Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 N 5, Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 39 und 1983/84, S. 63). Entsprechend gewähren sowohl Art. 167 Abs. 1 DBG als auch § 139b Abs. 1 StG den zuständigen Erlassbehörden - neben der Verwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe der "Notlage" bzw. der "grossen Härte" - durch die Verwendung von "Kann"-Formulierungen einen gewissen Entscheidungsspielraum. Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen, d.h. der Entscheid muss nicht nur angemessen, sondern auch rechtmässig sein. Die Behörden sind bei ihrem Entscheid mithin an die Verfassung gebunden und müssen insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen befolgen. Zudem sind bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich 2010, N 441; vgl. KGE VV vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124, E. 4.2.2 a.a.O.).

d) Im Recht der direkten Bundessteuer besteht, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, ein eigentlicher öffentlichrechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die in Art. 167 Abs. 1 DBG verwendete "Kann"-Formulierung bringt demnach lediglich zum Ausdruck, dass die zuständige Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen vorliegen, über ein gewisses Ermessen verfügt (Beusch, a.a.O., Art. 167 DBG N 8; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 348). Im kantonalen Recht besteht ein solcher Rechtsanspruch dagegen nur dann, wenn die kantonalen Steuergesetze genau umschreiben, unter welchen Voraussetzungen der gesuchstellenden Person der Erlass der Steuern zu gewähren ist. Umschreiben die kantonalen Steuergesetze - wie vorliegend § 139b Abs. 1 StG - die Erlassvoraussetzungen lediglich offen und unbestimmt, verneint die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen Anspruch auf Steuererlass (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 I 374 ff., E. 1; 112 Ia 94 f., E. 2c). Der basellandschaftliche Gesetzgeber gewährt der Erlassbehörde mithin ein Rechtsfolgeermessen; diese ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht verpflichtet, sondern lediglich ermächtigt, die Steuern zu erlassen. Allerdings bedingt eine willkürfreie (vgl. Art. 9 BV) und pflichtgemässe Ermessensbetätigung, dass der Entscheid über ein Erlassbegehren nicht zu einer in vergleichbaren Fällen geübten und gefestigten Praxis in Widerspruch stehen darf, es sei denn,

es lägen die Voraussetzungen für eine Praxisänderung vor. Die gesuchstellende Person hat somit immerhin einen Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. A., Muri-Bern 2009, § 230 N 3). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. die Entscheide der Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 3; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 4 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 4 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

4. a) Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt. Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens auch über einen allfälligen Erlass derselben entschieden werden. Das Erlassverfahren ersetzt mithin weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden (vgl. ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung; Beusch, a.a.O., Art. 167 DBG N 7). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr "geschuldet" im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG (vgl. im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer ausdrücklich Art. 7 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung).

b) In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses sodann vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG; § 139b Abs. 1 StG). Obschon die beiden subjektiven Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte sowohl durch das DBG als auch durch das StG jeweils einzeln genannt werden, lassen sie sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend. Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG (vgl. im Übrigen auch die Legaldefinition in Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung) liegt für das Recht der direkten Bundessteuern vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als abseh-

bar zu betrachten (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgericht [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2).

In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (siehe Art. 12 Abs. 2 der Steuererlassverordnung). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausserordentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. auch die beispielhafte Aufzählung anerkannter Ursachen für eine Notlage in Art. 10 Abs. 1 lit. a - d Steuererlassverordnung). Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der konstanten - und auch heute noch massgebenden - Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts hinsichtlich der inhaltlich zu § 139b Abs. 1 StG analogen Bestimmung von § 142 Abs. 1 aStG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutete hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen grundlegend BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; bestätigt in KGE VV vom 10. November 2010, 810 10 306, E. 4.2.1).

c) Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrer Einschätzung der subjektiven Erlassvoraussetzungen die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung

und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe ferner zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts grundlegend VGE i.S. W. G. vom 29. Februar 1984; BLVGE 1988, S. 50). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. im Hinblick auf die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

d) Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (so für die direkte Bundessteuer ausdrücklich Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung; zur bisherigen ständigen Praxis der EEK Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 22 [1953/54], S. 352). Es kann nicht Aufgabe des Instituts des Steuererlasses sein, im Ergebnis gleichsam eine Sicherheit für private Kredite zu leisten. Im Falle einer allseitigen Überschuldung der um Steuererlass ersuchenden Person kann vom Staat mithin nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er einseitig auf seine Steuerforderung verzichtet. Von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand würde nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern allein die übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlören. Unter solchen Umständen erscheint es daher mit Blick auf den Zweck des Rechtsinstituts als sachlich vertretbar, von einem Steuererlass abzusehen oder - entsprechend der konstanten Erlasspraxis im Kanton Basel-Landschaft (vgl. zuletzt VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4/a) - die ganze oder teilweise Gewährung eines solchen von einem Sanierungskonzept abhängig zu machen, in dessen Rahmen sämtliche Gläubiger in gleichem Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten (vgl. zum Ganzen BGE vom 9. Dezember 2004, 2P.307/2004, E. 3.2; ebenso bereits BGE vom 19. März 1981, in: ASA, Bd. 52 [1983/1984], S. 521 f., E. 5). Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung denn auch ausdrücklich, dass - im Sinne einer Ausnahme zum Grundsatz von Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, wonach es für den Erlassentscheid auf den Grund der Notlage nicht ankommt - der Bund auf seine gesetzlichen Ansprüche zugunsten anderer Gläubiger nicht verzichten kann, soweit die Überschuldung der ge-

suchstellenden Person z.B. auf geschäftlichen Misserfolgen, Bürgschaftsverpflichtungen, hohen Grundpfandschulden oder Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards beruht. Ein Erlass kann jedoch im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten. Dieser Gedanke der "Opfersymmetrie" liegt schliesslich auch der Regelung von Art. 10 Abs. 1 lit. d Steuererlassverordnung zu Grunde. Aus Sinn und Zweck des Instituts des Steuererlasses folgt auch, dass durch die Forderungsverzichte die Verschuldung der gesuchstellenden Person insgesamt auf ein tragbares Mass reduziert werden muss. Der Steuererlass stellt grundsätzlich ein einmaliges Entgegenkommen dar, weshalb eine Wiederholung von Erlassverfahren in späteren Steuerperioden vermieden werden soll (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 230 N 10). Ohne eine solche "Gesamtsanierung" mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht wirklich bereinigt, sodass nicht nur der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand ein einseitiger wäre; mangels Beseitigung der Überschuldung müssten vielmehr noch weitere Steuererlassgesuche entgegengenommen werden, was klarerweise dem Ausnahmecharakter des Rechtsinstituts zuwiderliefe (VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4a). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. dazu KGE VV vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 4; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 5 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 5 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

5. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Die Verfügungen betreffend Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer für das Steuerjahr 2004 und 2006 bis 2011 sowie diejenige betreffend Nachsteuern zur Direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2004 und 2006 bis 2011 sind abgeschlossen und die entsprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf dieses Steuerjahr entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche gegenüber der Rekurrentin noch bestehen.

6. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht.

a) Die Taxations- und Erlasskommission geht davon aus, dass die Rekurrentin im Zeitpunkt der Veranlagung der Nachsteuern grundsätzlich in der Lage gewesen wäre diese zu bezahlen, da sie zum damaligen Zeitpunkt über ein Vermögen von Fr. 64'885.-- verfügt habe.

Festzustellen ist, dass die Rekurrentin per 11. Mai 2015 eine Akontozahlung in Höhe von Fr. 15'000.-- vorgenommen hat und damit bereits einen beträchtlichen Teil ihrer Steuerschulden bezahlt hat. Gemäss dem aktuellen Kontoauszug vom 9. September 2015 betreffend die Staatssteuer verbleibt danach ein Steuerausstand in Höhe von Fr. 7'010.70 und gemäss der Nachsteuerverfügung betreffend die Gemeindessteuern D.____, E.____ und F.____ ein solcher von Fr. 10'444.10 sowie gemäss dem Kontoauszug vom 9. September 2015 betreffend die direkte Bundessteuer Fr. 1'185.10. Insgesamt belaufen sich die Steuerschulden somit auf Fr. 18'639.90.

Im Weiteren ist festzustellen, dass die Rekurrentin gemäss den jüngst eingereichten Kontoauszügen über ein Vermögen von Fr. 14'082.15 bei der G.____bank H.____ verfügt. Hinsichtlich dieses Vermögens ist festzuhalten, dass das Vorhandensein von Vermögen die Gewährung eines Erlasses nicht von vorneherein ausschliesst. Ein Steuererlass kann daher gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgebraucht sind. Handelt es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden (vgl. BVGE vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E.2.7.2).

b) Unbestritten ist, dass die Rekurrentin im Zeitpunkt des Entscheids über ein ausreichend grosses Vermögen verfügt hatte, um ihre Steuerschulden tilgen zu können. Die Rekurrentin unterliess hingegen die Bezahlung ihrer Steuerschulden. Die finanziellen Mittel seien aufgrund des Wegfalls der Invalidenrente der B.____ Versicherung zur Deckung der Lebenshaltungskosten, sowie zur Deckung der Kosten für laufende Prozesse (betreffend ihres Unfalls) eingesetzt worden. Die Rekurrentin habe zudem bereits dafür gesorgt, dass ihre Lebenshaltungskosten reduziert werden könnten und sei in eine günstigere Wohnung umgezogen. Nicht zum Vorwurf kann der Rekurrentin gemacht werden, dass sie einen grossen Teil ihres Vermögens zur Deckung von Prozess- und Anwaltskosten verwendet hat um ihre Rechte hinsichtlich der Unfallfolgen geltend zu machen. Die Führung dieser Prozesse führte in der Folge dazu, dass die Rekurrentin ihre finanziellen Mittel nicht zur Tilgung ihrer Steuerschulden eingesetzt hat und damit zu einer Verzögerung der Bezahlung der Steuerschulden. Dennoch sind das heutige Vermögen sowie das heutige Einkommen und die Aussichten für die Zukunft massgebend. Es ist somit zu untersuchen, ob es der Rekurrentin gelingen kann, die verbleibenden Nachsteuerschulden in absehbarer Zeit abzutragen.

Hierzu ist zunächst gemäss dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009 festzuhalten, dass eine Steuernachforderung ihrer Rechtsnatur nach nicht (mehr) als besonders geartete vom eigentlichen Steueranspruch verschiedene öffentlichrechtliche Forde-

nung gilt. Die Nachsteuer stellt keine Strafsanktion dar. Als Folge eines rein fiskalrechtlichen Verfahrens bezweckt sie einzig die Nacherhebung der zu tief veranlagten Steuer. Insofern erfolgt keine erneute Berücksichtigung des in einem Hinterziehungsverfahren festgestellte und dort zur Strafsanktion führenden Verschuldens im Erlassverfahren. Für die allenfalls schuldhaft Verletzung steuerrechtlicher Verhaltensnormen können Sanktionen wie z.B. Bussen ausgesprochen werden. Da der Erlass von Übertretungsstrafen im Bundesrecht eine singuläre Konstellation darstellt, ist hingegen bei deren Beurteilung auch im hier zu prüfenden Fall (betreffend Busse) eine strengere Praxis angezeigt (vgl. BVGE vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E.3.1.2.3). Insofern ist festzuhalten dass hinsichtlich der Nachsteuer dieselben Massstäbe anzuwenden sind, wie bei der ordentlichen Steuer. Die Anwendung einer strengeren Praxis ist im vorliegenden Fall auch mangels Erhebung einer Busse nicht angezeigt und würde sich im Hinblick auf die bereits erfolgte Akontozahlung in Höhe von Fr. 15'000.-- auch gar nicht rechtfertigen, zeigte die Rekurrentin damit bereits deutlich ihren Willen ihre Steuerschulden ernsthaft begleichen zu wollen. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung fällt damit eine nachträgliche Erhebung einer Busse klar ausser Betracht.

c) Hinsichtlich der Einkommenssituation der Rekurrentin ist festzuhalten, dass die Rekurrentin bis zum 30. Juni 2015 zu 50% erwerbstätig war und es ihr erfreulicherweise gelungen ist, per 1. Juli 2015 eine 80% Stelle anzutreten. Insofern ist festzustellen, dass die Aussichten für die Zukunft als positiv zu betrachten sind und die Rekurrentin in der Lage ist, ihre finanzielle Situation aus eigener Kraft zu verändern.

Das durchschnittliche Einkommen der Rekurrentin, welches als Grundlage für die Berechnung des Existenzminimums dient, errechnet sich gemäss der Lohnabrechnung vom August 2015 wie folgt (sämtliche Angaben in Fr.):

Bruttolohn (inkl. div. Zuschläge)	4'383.45
AHV-Beitrag	- 225.75
ALV-Beitrag	- 48.20
NBU-Beitrag	- 37.90
PK/BVG-Beitrag	- 378.30
Nettolohn	<hr/> 3'693.30
IV-Rente	+ 461.00
Nettolohn inkl. IV-Rente	<hr/> 4'154.30

Demgemäss erzielt die Gesuchstellerin nach Abzug sämtlicher Sozialversicherungsbeiträge monatlich einen Nettolohn inkl. IV-Rente von Fr. 4'154.30. Hinzuzurechnen bleibt

der Anteil des 13. Monatslohns, für dessen Berechnung der Nettolohn ohne IV-Rente sowie ohne Berücksichtigung des Abzugs für BVG-Beiträge massgebend ist, d.h.:

Bruttolohn (Monatslohn ohne Zuschläge)

Bruttolohn (Monatslohn ohne Zuschläge)	4'332.00
AHV-Beitrag	- 223.55
ALV-Beitrag	- 47.75
NBU-Beitrag	- 37.90
Nettolohn (exkl. Abzug BVG-Beitrag)	<u>4'022.80</u>

Um nun den Anteil des 13. Monatslohns zu errechnen, ist der Betrag von Fr. 4'022.80 durch zwölf zu teilen:

Nettolohn (exkl. Abzug BVG-Beitrag)	4'022.80
geteilt durch zwölf	: 12
Anteil 13. Monatslohn	<u>335.20</u>

Die Summe des Nettolohns inkl. IV-Rente von monatlich Fr. 4'154.30 und des so errechneten Anteils des 13. Monatslohns ergibt schliesslich das massgebende durchschnittliche Einkommen:

Nettolohn (inkl. Abzug BVG-Beitrag sowie IV-Rente)	4'154.30
Anteil 13. Monatslohn	+ 335.20
durchschnittliches Einkommen	<u>4'489.50</u>

Demzufolge ist bei der Beurteilung der subjektiven Erlassvoraussetzungen von einem durchschnittlichen Einkommen der Pflichtigen von monatlich Fr. 4'489.50 (inkl. Anteil 13. Monatslohn) auszugehen.

b) Demgegenüber errechnet sich der monatliche Grundbedarf gestützt auf die Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz (Richtlinien) und den ins Recht gelegten Unterlagen wie folgt:

Grundbetrag für Alleinstehende	1'200.00
Miete	1'000.00
Krankenkassenprämie gemäss KVG	459.70
Fahrtauslagen (U-Abo)	41.65

Unvorhergesehene Ausgaben	200.00
Laufende Steuern	350.00
	<hr/>
	3'251.35

c) Aus der Gegenüberstellung des Grundbedarfs mit dem unter Ziffer 6a errechneten durchschnittlichen Einkommen resultiert schliesslich der monatliche Überschuss:

Durchschnittliches Einkommen	4'489.50
Monatlicher Grundbedarf	- 3'251.35
Überschuss	<hr/>
	1'238.15

Daraus folgt, dass der Gesuchstellerin monatlich ein Überschuss von Fr. 1'238.15 verbleibt. Damit liegt ihr monatliches Einkommen weit über dem monatlichen Grundbedarf. Die Vertreterin führte an der heutigen Verhandlung noch aus, die Rekurrentin verfüge derzeit noch über ein Vermögen von Fr. 12'000.--. Dieses Vermögen sei ihr zu belassen, im Falle es sich herausstelle, dass die Rekurrentin ein 80% Pensum doch nicht bewältige. Zudem sei eine Rentenrevision eingeleitet worden, dessen Ergebnis noch nicht bekannt sei. Hierzu ist anzumerken, dass es nicht nötig ist, dass die Rekurrentin ihr Vermögen zur Zahlung ihrer Steuerschulden noch weiter aufbraucht. Die Berechnung des hier massgebenden Existenzminimums hat gezeigt, dass die Rekurrentin über einen genügend hohen monatlichen Überschuss verfügt und sie daher in der Lage ist ihre Steuerschulden mit Hilfe ihres monatlichen Einkommens abzutragen. Auch zu erwähnen ist, dass sich die Rekurrentin dafür einschränken muss, was jedoch solange das Existenzminimum nicht unterschritten wird gemäss Lehre und Rechtsprechung zumutbar ist. Demgemäss ist von einem Überschuss von monatlich Fr. 1'238.15 auszugehen. Die noch ausstehenden Steuerschulden betreffend die Nachsteuern zur Staat- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011 betragen insgesamt Fr. 18'639.90.

Mit dem oben errechneten Überschuss in der Höhe von Fr. 1'238.15 kann der gesamte Ausstand innert rund 15 Monaten getilgt werden ($\text{Fr. } 18'639.90 : \text{Fr. } 1'238.15 = 15,05$ ergibt gerundet 15). Die vorliegend strittige Summe in der Höhe von Fr. 18'639.90 betreffend Nachsteuern zur Staat- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer 2004 und 2006 bis 2011 kann demzufolge in rund 15 Monaten abgezahlt werden. Die Abzahlung des ausstehenden Steuerbetrags bis zu einer Dauer von zwei bis drei Jahren gilt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als zumutbar. Mit einem Jahr und rund drei bis vier Monaten liegt die Rekurrentin somit in einem durchaus vertretbaren und realisierbaren Rahmen. Damit liegt keine Notlage vor und die subjektiven Erlassvoraussetzungen sind nicht erfüllt. Hinsichtlich der Gemeindesteuern

wird der Rekurrentin empfohlen, sich mit den Gemeinden D.____, F.____ und E.____ in Verbindung zu setzen, um einen Abzahlungsmodus zu vereinbaren.

Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrenten 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]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin, die Gemeinde D.____, F.____ und E.____ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, I.____ (1) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).