



**Entscheid vom 20. März 2015 (510 14 80)**

---

**Steuererlass**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin I. Wissler

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_

**Rekurrent**

gegen

**Taxations- und Erlasskommission**, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Erlassgesuch Staats- und direkte Bundessteuer 2012**

## Sachverhalt

1. Mit Verfügungen vom 27. März 2014 wurde der Pflichtige zur Zahlung einer Staatssteuer 2012 in Höhe von Fr. 1'275.40 sowie direkte Bundessteuer 2012 in Höhe von Fr. 123.20 veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 16. Juli 2014 beantragte der Pflichtige es sei das Gesuch um Erlass der Steuern gutzuheissen. Zur Begründung führte er aus, aus der Entwicklung des Einkommens sei ersichtlich, dass sich dieses seit dem Jahre 2008 massiv reduziert habe. Im Jahre 2008 habe er Fr. 138'959.-- und im Jahre 2012 noch Fr. 39'211.-- verdient. Heute liege sein Einkommen bei rund Fr. 12'535.-- Diese massive Reduktion sei eine Folge seines medizinischen Zustandes. Im Jahre 2005 habe ihn der Hausarzt wegen akuten psychischen Belastungsstörungen und erschöpfungsdepressivem Zustand erstmals krankgeschrieben. Im Jahre 2008 habe er weitere psychiatrisch medizinische Hilfe von einem Psychiater in Anspruch genommen. Auf Anraten des Arztes habe er im Jahre 2008 und 2009 seine Arbeit aufgegeben. Obwohl er psychisch angeschlagen gewesen sei, habe er trotzdem versucht weiterhin eine Arbeitsstelle zu finden. Leider sei er im April 2011 ausgesteuert worden. Danach habe er versucht sich selbständig zu machen und deshalb einen Pensionskassenvorbezug gemacht. Inzwischen könne er sich mit diesem Geschäft nur Fr. 12'535.-- Lohn bezahlen. Heute liege sein Einkommen unter dem Existenzminimum, weshalb es unmöglich sei die Steuern 2012 zu bezahlen.

3. Mit Entscheid vom 23. September 2014 wies die kantonale Taxations- und Erlasskommission das Gesuch vom 16. Juli 2014 ab. Zur Begründung führte sie aus, bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuchs werde grundsätzlich die aktuelle finanzielle Situation des Steuerpflichtigen betrachtet. Auf der Ausgabenseite werde in der Praxis die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums als Richtgrösse herangezogen. Decke das Einkommen diesen Grundbedarf nicht oder nur knapp, so sei in der Regel ein Erlassgrund gegeben. Neben dem Einkommen sei aber auch allfälliges Vermögen zu berücksichtigen. Gemäss den Abklärungen hätte der Pflichtige am 31. Dezember 2012 und somit nach Fälligkeit der Steuern 2012 über ein Kapitalvermögen von Fr. 21'723.-- verfügt. Eine Begleichung der Steuerschuld wäre dann möglich gewesen. Im Weiteren sei festgestellt worden, dass der Pflichtige nach Fälligkeit der Steuern 2012 noch andere Schulden gehabt habe. Die Gewährung eines Steuererlasses

werde vom Vorliegen eines Sanierungskonzeptes abhängig gemacht. Das Gemeinwesen verzichte in solchen Fällen aber nicht einseitig zum Vorteil anderer Gläubiger.

4. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2014 erhob der Pflichtige Rekurs gegen den Entscheid der Taxationskommission und beantragte sinngemäss den Erlass der Steuerforderungen betr. das Jahr 2012. Zur Begründung führte er aus, es sei ihm erst durch die Ablehnung seines Gesuchs bekannt geworden, dass ein Sanierungskonzept nötig und zudem das Vorhandensein eines Vermögens massgebend sei. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass er an seiner finanziellen Situation unschuldig sei. Er habe etwa 200 Bewerbungen geschrieben, die erfolglos geblieben seien, was im Entscheid der Taxationskommission nicht berücksichtigt werde. Inzwischen wohne er in Frankreich und habe einen sehr niedrigen Lohn. Dass dem so sei, liege an seiner psychischen Situation, wobei er bisher nicht in der Lage gewesen sei eine besser bezahlte Arbeit zu finden. In den Unterlagen befinde sich auch die französische Steuerveranlagung, aus welcher ersichtlich sei, dass sein Einkommen den Grundbedarf nur knapp decke. Das Guthaben von € 38.80 auf seinen Bankkontoauszügen sei momentan sein einziges Vermögen. Das damalige Vermögen sei zwischenzeitlich aufgebraucht. Damit habe er Schulden bei der B.\_\_\_\_ und Schulden gegenüber den Steuerbehörden beglichen. Ein Teil des Vermögens gehöre zudem seinem Sohn. Das Geld stamme zudem aus dem Vorbezug des Rentenkapitals bzw. der 3. Säule und der Pensionskasse, wobei er es für die Einzelfirma C.\_\_\_\_ verwendet habe. Das Ziel des Vorbezugs sei gewesen, die Abhängigkeit von der Sozialversicherung zu verhindern. Leider habe die Firma im Jahre 2013 aufgrund fehlender Erträge gelöscht werden müssen. Derzeit habe er Fr. 97'415.75 Schulden.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. Juni beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, ein Steuererlass beinhalte den Verzicht eines Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerlichen Anspruch. Ein Rechtsanspruch auf einen Steuererlass bestehe nicht. Ausschlaggebend für die Beurteilung eines Erlassgesuches seien die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gestuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung getragen werde. Es werde auf die gesamte wirtschaftliche Lage eines Gestuchstellers abgestellt. Ein Steuererlass bezwecke die langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage eines Steuerpflichtigen, der nicht anderen Gläubigern zu Gute kommen soll.

Im vorliegenden Fall seien jedoch noch andere Schulden von Drittgläubigern vorhanden. Ausserhalb eines Nachlassverfahrens, an welchem alle noch vorhanden Gläubiger teilnehmen würden und auf ihren Teil - zumindest teilweise - verzichten würden, könne deshalb kein Erlass gewährt werden. Dem Steuerpflichtigen stehe es frei, bei Bestehen eines solchen Nachlassvertrages mit den übrigen Gläubigern erneut ein Erlassgesuch zu stellen. Im Übrigen wären die andern Voraussetzungen aufgrund einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse durchaus erfüllt.

### **Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung :**

1. a) Im Zuge der Anpassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) 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 aStG der Finanz- und Kirchendi-rektion 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 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. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu beurteilen ist, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staatssteuer in Höhe von Fr. 1'275.40 sowie der direkten Bundessteuer 2012 in Höhe von Fr. 123.20 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 Notlage 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 aStG). 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 öffentlich rechtlicher 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; BGE 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](http://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. 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 bedeutet 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 gesuchstellenden 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](http://www.bl.ch/kantonsgericht)]).

5. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Die Veranlagungen im Hinblick auf die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer (wie auch die Gemeindesteuer) für das Steuerjahr 2012 sind abgeschlossen und die ent-

sprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf dieses Steuerjahr entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche der die jeweiligen Steuern erhebenden Gemeinwesen gegenüber dem Rekurrenten noch bestehen.

6. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht. Die Taxations- und Erlasskommission macht geltend, der Rekurrent habe nach Fälligkeit der Steuern insgesamt ein Vermögen von Fr. 21'723.-- gehabt, was eine Begleichung der Steuerschuld ermöglicht hätte. Im Weiteren sei festgestellt worden, dass noch andere Schulden vorhanden gewesen seien. Das Gemeinwesen verzichte hingegen nicht einseitig auf seine Steuerforderungen zum Vorteil anderer Gläubiger.

Der Pflichtige führte in seinem Rekurs aus, er sei aus medizinischen Gründen unverschuldet in diese Situation gekommen. Das Vermögen stamme zudem teilweise aus dem Pensionskassenvorbezug. Er habe es zur Tilgung von Schulden gegenüber B.\_\_\_\_ und auch für die Bezahlung von Steuerschulden verwendet.

Zwar erfüllen die Einkommensverhältnisse des Rekurrenten vorliegend die Voraussetzungen für einen Erlass. Hingegen hängt die Gewährung eines Erlasses nicht nur von einem Einkommen ab, welches nur knapp den Bedarf deckt. Nicht entscheidend ist auch, dass der Pflichtige schuldlos in finanzielle Nöte geraten ist. Hingegen führt das Vorliegen von Schulden gegenüber anderen Gläubigern wie B.\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 8'591.10, C.\_\_\_\_ von Fr. 3'409.75 und Unterhaltsforderungen in Höhe von Fr. 83'800.--, sowie die Begleichung eines Teils der Schulden, ohne dass ein Sanierungskonzept vorliegt, trotz der Einkommenssituation gemäss der hiervor zitierten Praxis zu einem Ausschluss vom Steuererlass. Ein Steuererlassgesuch bei gleichzeitigem Vorhandensein von weiteren Gläubigern kann nur dann bewilligt werden, wenn sämtliche Gläubiger einen gleichwertigen Beitrag zur Sanierung der gesuchstellenden Person leisten. Es ist demnach nicht zu beanstanden, wenn die Gewährung eines Steuererlasses vom Vorliegen eines Sanierungskonzepts abhängig gemacht wird. Der Rekurrent hat jedoch kein solches vorgelegt. Bei dieser Sachlage käme ein Steuererlass einem einseitigen Forderungsverzicht zu Lasten des Gemeinwesens gleich, was mit dem Zweck des Rechtsinstituts unvereinbar ist. Die subjektiven Erlassvoraussetzungen wurden daher von der Taxations- und Erlasskommission zu Recht verneint.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 400.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]), welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung zulasten der Staatskasse gehen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 400.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung zulasten der Staatskasse gehen.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde D.\_\_\_\_ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).