



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

vom 25. Januar 2012 (810 11 310)

Steuern und Kausalabgaben

Steuererlass

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Niklaus Ruck-
stuhl, Markus Clausen, Bruno Gutzwiller, Beat Walther, Gerichts-
schreiberin i.V. Marion Wüthrich

Parteien **A.**_____ und **B.**_____, Beschwerdeführer

gegen

Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

Beigeladene **Einwohnergemeinde C.**_____

Betreff Steuererlassgesuch
(RRB Nr. 1110 vom 16. August 2011)

A. Am 21. Februar 2011 stellte B.____ bei der Finanz- und Kirchendirektion des Kantons Basel-Landschaft (FKD), ein Gesuch um Erlass der Gemeinde-, Staats- und direkten Bundessteuern der Jahre 2004 bis 2009 sowie der offenen Beträge des Jahres 2010. Er begründet das Gesuch im Wesentlichen damit, dass die finanzielle Situation des Ehepaares A.____ und B.____ eine Begleichung der Steuerausstände nicht zulasse. Seit 30. September 2006 sei B.____ als arbeitslos gemeldet und arbeite seither im Zwischenverdienst. Um die Hypothek zu bezahlen und um das Überleben der Familie mit zwei Kindern zu sichern, habe er sich von drei Versicherungen den Rückkaufswert auszahlen lassen. Im Januar 2009 habe er zudem erneut Fr. 127'000.-- aus seiner Pensionskasse bezogen um die auf dem Einfamilienhaus lastende Hypothek zu senken. Insgesamt waren die folgenden Steuerausstände zu verzeichnen:

Staatssteuern	2004	Fr.	9'188.--
Bundessteuern	2004	Fr.	2'049.65
Gemeindesteuern	2004	Fr.	4'546.50
Staatssteuern	2005	Fr.	11'502.45
Bundessteuern	2005	Fr.	3'423.40
Gemeindesteuern	2005	Fr.	5'965.15
Staatssteuern	2006	Fr.	9'583.10
Bundessteuern	2006	Fr.	2'209.65
Gemeindesteuern	2006	Fr.	5'159.45
Staatssteuern	2007	Fr.	1'672.60
Bundessteuern	2007	Fr.	297.25
Gemeindesteuern	2007	Fr.	893.80
Staatssteuern	2008	Fr.	2'749.30
Bundessteuern	2008	Fr.	492.40
Gemeindesteuern	2008	Fr.	1'604.70
Total		Fr.	61'337.40

B. Mit Entscheid vom 9. Mai 2011 lehnte die FKD das Gesuch um Erlass der Staats- und Bundessteuern 2004 bis 2008 ab. Zur Begründung wurde namentlich vorgebracht, dass neben den ausstehenden Steuerschulden noch weitere Schulden vorhanden seien. Diesfalls werde die Gewährung eines Steuererlasses praxisgemäss von der Vorlage eines Sanierungskonzepts abhängig gemacht, welches sämtliche Schulden umfasse und alle Gläubiger gleich behandle. Die Möglichkeit eines Teilerlasses könne indessen erneut geprüft werden, falls der FKD bis zum 9. Juni 2011 ein solches Sanierungskonzept eingereicht werde. Im Übrigen könne bis zum genannten Zeitpunkt ein Zahlungsplan vorgelegt werden, welcher über die ratenweise Tilgung der Steuerschulden innert nützlicher Frist (maximal 24 Monate) Aufschluss gebe. Bis zur vollständigen Tilgung der Steuerforderungen werde der gesetzliche Verzugszins erhoben. Da für die Staats- und Bundessteuern 2009 und 2010 noch keine definitiven Rechnungen vorlägen, könne auf das Erlassgesuch diesbezüglich nicht eingetreten werden. Für die Gemeindesteuern werde auf die Zuständigkeit der Gemeinde C.____ verwiesen.

C. Gegen diesen Entscheid erhoben A.____ und B.____ am 19. Mai 2011 Beschwerde beim Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft (Regierungsrat). Sie beantragten sinngemäss die Aufhebung der Verfügung vom 9. Mai 2011 sowie die zumindest teilweise Gutheis-

sung ihres Steuererlassgesuches, nunmehr nur noch für die definitiven Gemeinde-, Staats- und Bundessteuern der Jahre 2004 bis 2008. Der Regierungsrat wies die Beschwerde mit Beschluss vom 16. August 2011 (RRB Nr. 1110) ab und verlängerte die Frist zur Einreichung eines Sanierungskonzepts oder eines Zahlungsplans bis zum 30. September 2011. Zudem wurden Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 300.-- erhoben. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Steuererlass die langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen bezwecke. Neben dem Bestehen einer finanziellen Notlage sei daher eine weitere Voraussetzung für die Gewährung eines Steuererlasses, dass ein solcher ausschliesslich den Steuerpflichtigen selbst und nicht etwa Dritten zugute komme. Ein einseitiger Forderungsverzicht der öffentlichen Hand helfe einem allseits Bedrängten nicht aus seiner finanziellen Not, sondern begünstige in erster Linie allfällige weitere Gläubiger. Ein Erlass oder Teilerlass der Steuerschulden komme beim Vorhandensein weiterer Schulden somit praxismässig nur dann in Betracht, wenn alle Gläubiger im Rahmen eines Sanierungskonzepts gleichmässig in einen vollständigen oder teilweisen Forderungsverzicht einwilligten.

D. Gegen den Regierungsratsbeschluss vom 16. August 2011 erheben A._____ und B._____ mit Eingabe vom 26. August 2011 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) und beantragen sinngemäss die zumindest teilweise Gutheissung ihres Erlassgesuchs. Zudem machen sie geltend, dass die Hypothekarschulden bei der Frage, ob Schulden vorlägen, auszuklammern seien. Gläubiger mit Pfand würden im Konkursfall zuerst bedient, weshalb von diesen kaum erwartet werden könne im gleichen Verhältnis zu den übrigen Gläubigern auf ihre Forderung zu verzichten.

E. Mit Vernehmlassung vom 26. September 2011 beantragte die FKD die Abweisung der Beschwerde. Ergänzend führte sie darin aus, dass die Hypothekarschulden bei der Beurteilung der Schulden ausgeschlossen werden können.

Erwägungen

1.1 Nach § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist die verwaltungsgerichtliche Beschwerde beim Kantonsgericht zulässig gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates sowie letztinstanzliche Entscheide der Direktionen und gegen letztinstanzliche Entscheide der Landeskirchen, sofern dem Kantonsgericht die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Anfechtungsobjekt der vorliegenden Beschwerde ist der regierungsrätliche Beschluss Nr. 1110 vom 16. August 2011, womit die Zuständigkeit des Kantonsgerichts in casu gegeben ist.

1.2 Gemäss § 47 Abs. 1 lit. a VPO ist zur Erhebung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung hat. Dieses Interesse kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher Natur sein (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 1771). Da die Beschwerdeführenden Adressaten des

angefochtenen Entscheides sind und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung haben, das Rechtsmittel rechtzeitig eingereicht worden ist und die übrigen formellen Voraussetzungen erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

2. Bei der hier zu beurteilenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerde ist die Kognition des Kantonsgerichts gemäss § 45 Abs. 1 lit. a und b VPO darauf beschränkt, den angefochtenen Entscheid hinsichtlich allfälliger Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens zu überprüfen. Weiter kann beurteilt werden, ob der Sachverhalt unrichtig oder unvollständig festgestellt wurde. Die Überprüfung der Angemessenheit des angefochtenen Entscheids ist dem Kantonsgericht dagegen verwehrt (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO e contrario).

3.1 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 Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung, EV DBG) bei der für die direkte Bundessteuer zuständigen kantonalen Verwaltung einzureichen. Im Kanton Basel-Landschaft ist dies die Steuerverwaltung (§ 1 Abs. 1 Vollzugsverordnung zum DBG vom 13. Dezember 1994 [Vollzugsverordnung DBG]). Über Gesuche, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von weniger als Fr. 5'000.-- pro Jahr ersucht wird, entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 EV DBG die kantonale Erlassbehörde, im Kanton Basel-Landschaft die FKD (Art. 6 EV DBG i.V.m. § 11 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). In den übrigen Fällen entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK; Art. 102 Abs. 4 DBG, Art. 4 Abs. 1 EV DBG). In ähnlicher Weise bestimmt § 139b Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974, 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 FKD 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).

3.2 Seinem Wesen nach bedeutet ein 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 (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 346 f.). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmäs-

sigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 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. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, N 6 zu Art. 167 DBG; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft, Verwaltungsgerichtsentscheid [VGE] vom 15. Februar 1995 E. 1a zu § 142 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 [aStG]; zuletzt bestätigt im unveröffentlichten Entscheid des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 10. November 2010 [810 10 306] E. 3.2). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 EV DBG; § 139a StG).

3.3 Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (vgl. hierzu AUGUST REIMANN/FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 9 zu § 123; 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 jedoch nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen, das heisst 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, 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. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 441).

3.4 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 EV DBG). 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 (MICHAEL BEUSCH, a.a.O., N 8 zu Art. 167 DBG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER 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. 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 Vor-

liegen 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. MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, N 3 zu § 230).

4.1 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 – einem Institut des Steuerbezugs – 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 EV DBG; MICHAEL BEUSCH, a.a.O., N 7 zu Art. 167 DBG). 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 EV DBG).

4.2 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). Eine Notlage lag nach konstanter Rechtsprechung des ehemaligen Verwaltungsgerichts zum inhaltlich ähnlichen § 142 Abs. 1 aStG vor, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war nach der Praxis des Verwaltungsgerichts zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für die Schuldnerin oder den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu ihrer bzw. seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihr bzw. ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. grundlegend BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; zuletzt bestätigt im KGE VV vom 10. November 2010 [810 10 306] E. 4.2.1). Obwohl die beiden subjektiven Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte auch in Art. 167 Abs. 1 DBG und in § 139b Abs. 1 StG jeweils einzeln genannt werden, lassen sie sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend. Entsprechend enthält die Legaldefinition der Notlage in Art. 9 Abs. 1 EV DBG denn auch Elemente – namentlich dasjenige des Missverhältnisses –, welche (zugleich) auch dem Begriff der grossen Härte zugeordnet werden könnten (vgl. MICHAEL BEUSCH, a.a.O., N 18 zu Art. 167 DBG). Eine Notlage im Sinne der genannten Bestimmung liegt somit 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 voll-

umfänglich 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 EV DBG). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 2 EV DBG). Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (vgl. Art. 12 Abs. 2 EV DBG). 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 EV DBG).

4.3 Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid 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. Art. 3 Abs. 1 EV DBG). 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 vom 11. April 1889 [SchKG]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. Art. 3 Abs. 2 EV DBG; zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts grundlegend VGE vom 29. Februar 1984 [83/62] E. 2b; 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. Art. 10 Abs. 3 EV DBG). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. Art. 11 Abs. 1 EV DBG).

4.4.1 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. 1 Abs. 2 EV DBG). Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden denn auch regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 EV DBG; 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. VGE vom 15. Februar 1995 [94/237] E. 4a sowie zuletzt bestätigend KGE VV vom 15. April 2009 [810 08 396] E. 4.3.1.) – 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 das unveröffentlichte Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2; ebenso bereits Urteil des Bundesgerichts vom 19. März 1981, E. 5, in: ASA Bd. 52 [1983/1984], S. 521 f.). Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 10 Abs. 2 EV DBG denn auch ausdrücklich, dass – im Sinne einer Ausnahme zum Grundsatz von Art. 2 Abs. 2 EV DBG, 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 EV DBG zu Grunde.

4.4.2 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 (MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, a.a.O., N 10 zu § 230). Ohne eine solche "Gesamtsanierung" mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht nachhaltig 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 vom 15. Februar 1995 [94/237] E. 4a).

5. Vorliegend ist unbestritten, dass sich die Einkommenssituation der Beschwerdeführenden seit dem Jahr 2006 aufgrund der Arbeitslosigkeit des Ehemannes, welcher seither im Zwischenverdienst arbeitet, verschlechtert hat. Dennoch kann in Übereinstimmung mit den Vorinstanzen die Frage, ob die Voraussetzungen der Notlage bzw. der grossen Härte im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG tatsächlich erfüllt sind, vorliegend offen gelassen werden. Wie sich den Verfahrensakten entnehmen lässt, sind die Beschwerdeführenden nebst den genannten Steuerausständen von insgesamt Fr. 61'337.40 und Hypothekarschulden im Umfang von Fr. 850'000.-- zusätzlich durch Kreditschulden in der Höhe von Fr. 67'496.25 belastet. Es handelt sich dabei insbesondere um Forderungen von Kreditkarteninstituten (Fr. 21'685.60), der D.____ Bank (Fr. 28'810.65) sowie um ein Darlehen der E.____ AG (Fr. 17'000.--). Dass der Regierungsrat – wie bereits die FKD – angesichts der neben den Steuerausständen bestehenden Schulden der Beschwerdeführenden, die Möglichkeit eines (Teil-) Erlasses der direkten Bundessteuern sowie der Staats- und Gemeindesteuern von der Vorlage eines Sanierungskonzepts abhängig gemacht hat, in dessen Rahmen sämtliche Gläubiger in prozentual gleichem Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten, ist nach

dem Gesagten nicht zu beanstanden. Dies gilt um so mehr, als sich die FKD - dem Begehren der Beschwerdeführenden entsprechend - in ihrer Vernehmlassung vom 26. September 2011 bereit erklärt hat, für die Vorlage eines Sanierungskonzepts auf den Einbezug der Hypothekargläubiger zu verzichten. Ein Steuererlass ohne Beteiligung der übrigen Gläubiger käme nicht den Beschwerdeführenden zugute und widerspräche damit dem Sinn und Zweck des Erlassverfahrens (vgl. vorstehend E. 4.4.1). Die Entscheide der Vorinstanzen beruhen insoweit auf nachvollziehbaren Gründen und entsprechen einer langjährigen Praxis der zuständigen Erlassbehörden. Es kann mithin nicht gesagt werden, dass diese von dem ihnen zustehenden Ermessen pflichtwidrig – insbesondere gegen das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) oder das Willkürverbot (Art. 9 BV) verstossenden – Gebrauch gemacht haben.

6. An diesem Ergebnis kann auch das Vorbringen der Beschwerdeführenden nichts ändern, wonach gemäss der Steuerdeklaration des Jahres 2009 ihr steuerbares Einkommen im Rahmen der direkten Bundessteuer nur Fr. 50'000.-- betragen habe und sie das im angefochtenen Regierungsratsbeschluss erwähnte monatliche Einkommen von Fr. 12'000.-- (vgl. E. 5 des angefochtenen Regierungsratsbeschlusses vom 16. August 2011) nicht nachvollziehen könnten. Zur Beurteilung der finanziellen Situation sind zwar in erster Linie die wirtschaftlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Entscheids zu berücksichtigen (vgl. hiervor E. 4.3), die Frage ob der Regierungsrat betreffend der zumutbaren Abzahlungsraten damit zu Recht auf das vom 19. April 2011 datierte und durch die Beschwerdeführenden selbst ausgefüllte und unterzeichnete "Monatsbudget"-Formular abgestellt hat, wonach das Einkommen der Beschwerdeführenden aus einem monatlichen Verdienst der Ehefrau in Höhe von Fr. 12'000.-- besteht, vermag indessen am ablehnenden Entscheid nichts zu ändern und kann vorliegend offen gelassen werden.

7. In Bezug auf die durch die FKD und später durch den Regierungsrat erfolgte Fristansetzung zur Einreichung eines Sanierungskonzepts ist anzumerken, dass § 139b StG an das Erlassgesuch keine Voraussetzungen stellt. Die Vorlage eines Sanierungskonzepts ermöglicht es der FKD jedoch - im Rahmen der hiervor ausgeführten kantonalen Praxis (vgl. E. 4.3.1), wonach ein Steuererlass nur zu gewähren ist, wenn die privaten Gläubiger in gleichem Umfang auf ihre Forderungen verzichten - zu beurteilen, ob und inwiefern ein Forderungsverzicht der übrigen Gläubiger stattfindet. Bildet die Einreichung eines Sanierungskonzeptes keine gesetzliche Voraussetzung zur Beurteilung eines Erlassgesuches, ist - wenn dieses fehlt - auch die Ansetzung einer Frist zu deren Einreichung nicht notwendig. Wird ein Steuererlassgesuch für bestimmte Steuerperioden formell rechtskräftig abgewiesen, kann für diese Steuerperiode vielmehr erneut ein Erlassgesuch gestellt werden, spricht sich doch der Erlassentscheid nur über die Erlassgründe aufgrund der konkreten Einzelfallsituation im Zeitpunkt des Entscheids aus (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 9. September 2009, E. 3.1). Dabei besteht auf die Behandlung eines späteren Gesuchs jedoch nur Anspruch unter den Voraussetzungen der Wiedererwägung von Verwaltungsakten gemäss § 40 Abs. 1 lit. a des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988, d.h. wenn der Gesuchsteller darzutun vermag, dass sich die sachlichen oder rechtlichen Grundlagen seit Fällung des in Rechtskraft erwachsenen Erlassentscheids massgeblich geändert haben. Grundsätzlich ist denkbar, dass das Vorliegen eines Sanierungskonzeptes zu einer solchen Änderung der Sachlage füh-

ren kann, jedoch steht es diesfalls der mit dem Erlassentscheid betrauten Behörde nicht zu, von den im Rahmen der Wiedererwägung vorgesehenen Fristen gemäss § 40 Abs. 3 VwVG BL abzuweichen.

8. Zusammenfassend kommt das Gericht daher zum Schluss, dass der Regierungsrat in seinem Entscheid Nr. 1110 vom 16. August 2011 die Abweisung des Steuererlassgesuchs der FKD vom 9. Mai 2011 zu Recht bestätigt hat und die vorliegende Beschwerde abzuweisen ist.

9. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig (vgl. auch § 11 Abs. 3 Vollzugsverordnung DBG). Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Entsprechend dem Ausgang dieses Verfahrens haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen. Die Parteikosten sind dem Prozessausgang entsprechend wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'400.- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiberin i.V.