



Entscheid vom 2. November 2018 (510 18 50)

Steuererlass bei privaten Schulden

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
M. Zeller, Gerichtsschreiberin i.V. Y. Märki

_____ Parteien **A.**_____

Rekurrent

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Erlass der Staats- und direkten Bundessteuer 2015 und 2016**

Sachverhalt:

A.

Laut Gesamtkontoauszug vom 3. Juli 2018 belaufen sich die Steuerschulden des Pflichtigen betreffend die Jahre 2015 und 2016 auf Fr. 5'326.20. Zudem hat der Steuerpflichtige Darlehensschulden in Höhe von Fr. 32'500.-- bei der Mutter einer früheren Partnerin sowie Fr. 6'000.-- bei seiner geschiedenen Ehefrau.

Mit Gesuch vom 2. August 2017 wandte sich der Steuerpflichtige an die Taxations- und Erlasskommission und beantragte, die Steuern der Jahre 2015 und 2016 seien zu erlassen oder eventualiter zinsfrei zu stunden. Zur Begründung machte er geltend, er werde seit der Aussteuerung durch die Arbeitslosenkasse Basellandschaft von der Sozialbehörde B.____ unterstützt und arbeite derzeit nur stundenweise auf Abrufbasis bei einer Sicherheitsfirma.

Datiert auf den 24. August 2017 verfügte die Taxations- und Erlasskommission die Sistierung des Verfahrens und die Stundung der Staats- und direkten Bundessteuern 2015 und 2016 für die Dauer der Unterstützung durch die Sozialhilfe, längstens bis zum 30. April 2018.

Mit Entscheid vom 29. Mai 2018 wies die Taxations- und Erlasskommission das Erlassgesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, es bestünden neben den vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen noch andere Schulden. Ein Steuererlass würde in einem solchen Fall nur den Drittgläubigern zugutekommen. Eine verzugszinsfreie Stundung könne nur gewährt werden, wenn ein Erlass zu einem späteren Zeitpunkt in Erwägung gezogen werden könnte.

B.

Mit Eingabe vom 20. Juni 2018 erhob der Betroffene Rekurs beim Steuergericht mit dem Begehren, die Steuern der Jahre 2015 und 2016 seien zu erlassen oder eventualiter zu stunden. Zur Begründung machte er geltend, er werde von der Sozialhilfebehörde unterstützt und habe einen Arbeitsvertrag als Sicherheitsassistent per 1. April 2018 abgeschlossen. Angesichts der fehlenden Personensicherheitsprüfung beim Eidgenössischen Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport sei der Vertrag am 29. März 2018 aufgelöst worden. Die Details der Untersuchung seien ihm nicht bekannt, jedenfalls liege nichts Strafrechtliches gegen ihn vor. Aus Angst, den Vertrag zu verlieren, habe er sich um seine Schulden bei der VISECA Card Services AG kümmern wollen, weswegen er eine Abzahlungsvereinbarung unterzeichnet habe. Dafür habe er bei seiner früheren Ehefrau ein Darlehen aufgenommen.

C.

Mit Vernehmlassung vom 31. Juli 2018 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Pflichtige sei unverschuldet in eine finanzielle Notlage geraten, zumal er sich intensiv um die Verbesserung seiner Einkommensverhältnisse gekümmert habe. Zur Abwendung einer Betreibung und damit Sicherstellung der Anstellung habe der Steuerpflichtige bei seiner geschiedenen Ehefrau ein entsprechendes Darlehen aufgenommen. Bei genauer Betrachtung würde dieser Sachverhalt nicht eine Gläubigerbevorzugung, sondern lediglich einen Gläubigerwechsel darstellen. Bestehe zum Darle-

hensgeber eine familiäre Bindung, sei dieses nicht als Darlehen von Drittgläubigern zu werten und stehe damit einem Steuererlass nicht im Wege.

D.

Mit Verfügung vom 5. September 2018 hiess das Steuergericht das Gesuch des Pflichtigen um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege gut. Es hielt fest, dass der Gesuchsteller seit dem 1. Juni 2017 von der Sozialhilfe unterstützt werde und der Rekurs zudem nicht als offensichtlich aussichtslos bezeichnet werden könne.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) sowie § 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung; SGS 336.21) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124-132 StG. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Zu beurteilen ist, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuer 2015 und 2016 zu Recht abgewiesen hat.

2.1. Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) 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. 167b Abs. 1 und Art. 167c DBG i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung des EFV vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121) bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Ebenfalls 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); vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 2a).

Seinem Wesen nach bedeutet das Institut des Steuererlasses – in Bezug auf alle Steuerarten – den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen diesem zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem eine Verringerung des öffentlichen Vermögens einhergeht. Ein Steuererlass erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die Person des Steuerschuldners; verhindert werden soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen eine Gefährdung in der wirtschaftlichen Existenz. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 421 ff). Schon nur aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 BV) muss der Steuererlass aber seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Der Erlass der Steuern kann denn auch als eine Ausnahme von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV gesehen werden. Ein Erlass rein aus Billigkeit ausserhalb der gesetzlich vorgesehenen Gründe ist mithin nicht denkbar (vgl. MICHAEL BEUSCH/SUSANNE RAAS, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vor Art. 167 -167g DBG N 8; siehe dazu auch Urteil des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a; vgl. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 17. Dezember 2014, 810 14 262 E. 4.2; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 2b).

2.2. Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in *objektiver Hinsicht* zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). 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. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung; BEUSCH/RAAS, a.a.o., Art. 167, N 4). 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. 5 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 3a).

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 und § 139b Abs. 1 StG). Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt für das Recht der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung) und bei juristischen Personen, wenn diese sanierungsbedürftig sind (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). 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 (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dabei ist ein Zeit-

raum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich. Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (Art. 167a 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. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b 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 langjährigen konstanten Praxis hinsichtlich § 139b Abs. 1 StG 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. StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2 E. 3b, m.w.H.).

2.3. Der Steuererlass kann gestützt auf Art. 167a lit. e DBG ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen oder Gläubiger zugutekommen und bezweckt damit, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen (vgl. Art. 167 Abs. 2 DBG). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wenn andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten und sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person beiträgt (Art. 167 Abs. 2 DBG). Bei einer Sanierung dürfen jedoch nicht andere Gläubiger auf Kosten des Staates bessergestellt werden. So schützte das Bundesgericht kürzlich ein Urteil, mit welchem festgehalten wurde, dass der Steuererlass nicht infrage kommt, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und die gleichrangigen Gläubiger nicht im selben Ausmass auf ihre Forderungen verzichten (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_297/2018 vom 13. April 2018 E. 2.3.4.).

2.4. Im vorliegenden Fall wurden die Steuern der Jahre 2015 und 2016 rechtskräftig veranlagt und die auf diese Steuerperioden entfallenden Steuerschulden wurden noch nicht bezahlt. Damit sind die objektiven Erlassvoraussetzungen für einen Steuererlass erfüllt. Der Rekurrent befindet sich aufgrund der langjährigen Arbeitslosigkeit unverschuldet in einer finanziellen Notlage, die trotz intensiver Arbeitsbemühungen andauernd ist: Seit Beendigung der ALV-Taggeldansprüche wird er von der Sozialhilfebehörde B.____ unterstützt. Daraus folgt, dass eine gesetzlich anerkannte Ursache, die zu einer Notlage führt, unbestrittenermassen vorliegt.

In Bezug auf die Ablehnungsgründe ist indes festzuhalten, dass der Rekurrent am 1. November 2013 ein erstes Darlehen in Höhe von Fr. 27'000.-- und am 6. November 2015 ein zweites Darlehen in Höhe von Fr. 5'500.-- bei der Mutter einer früheren Partnerin aufgenommen hat, um

gemäss eigener Darstellung einerseits offene Steuerrechnungen zu begleichen und um andererseits ein Auto zu kaufen. Zur Bezahlung seiner Kreditkartenschulden bei der VISECA Card Services AG in Höhe von Fr. 6'322.90 hat der Rekurrent zusätzlich am 26. März 2018 einen weiteren Darlehensvertrag in Höhe von Fr. 6'000.-- mit seiner geschiedenen Ehefrau abgeschlossen. Hinsichtlich dieser aufgenommenen Darlehen ist damit festzuhalten, dass der Rekurrent neben dem Fiskus noch zwei Gläubiger mehr hat, die es nicht zu bevorzugen gilt. Bei dieser Sachlage würde ein Steuererlass - ein Verzicht des Staates auf seine Forderung - den Darlehensgeberinnen und nicht dem Rekurrenten selbst zugutekommen. Ein innerhalb der Familie gewährtes Darlehen stellt in der Regel zwar keinen Grund zur Ablehnung des Erlasses dar, weil der Darlehensgeber diesfalls ein Nicht-Drittgläubiger ist, wobei in einem solchen Fall zu erwarten ist, dass die Forderung mit Zurückhaltung geltend gemacht und auf eine finanzielle Notlage des Familienangehörigen in dem Sinne Rücksicht genommen wird, dass gegebenenfalls auf eine Rückzahlung (einstweilen) verzichtet wird (vgl. dazu StGE vom 11. März 2016, 510 15 82). Vorliegend werden die beiden Darlehen in Höhe von insgesamt Fr. 32'500.-- jedoch in monatlichen Raten von Fr. 300.-- an die Mutter der früheren Partnerin zurückbezahlt, zumal diese, nach eigenen Aussagen des Rekurrenten, diesen bei einer verspäteten Zahlung aufgrund des zerrütteten Verhältnisses gleich betreiben würde. Bei dieser Sachlage kann bezüglich diesen Darlehen nicht von einem privilegierten familieninternen Schuldverhältnis ausgegangen werden; dies umso weniger, als zwischen dem Rekurrenten und der Mutter einer früheren Partnerin überhaupt kein verwandtschaftliches Familienverhältnis besteht. Die vorliegenden Drittschulden in Höhe von Fr. 32'500.-- stellen damit einen ausreichenden Ablehnungsgrund für einen Steuererlass dar. Aus diesen Gründen hat die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuer 2015 und 2016 zu Recht abgewiesen. Wie es sich mit den Darlehen der geschiedenen Ehefrau in Höhe von Fr. 6'000.-- verhält, kann aufgrund dieses Umstandes offen bleiben.

3.

Damit erweist sich der Rekurs insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen. Diese gehen infolge Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse.

Der Rekurrent wird jedoch ausdrücklich auf § 53a Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte (GOG) vom 22. Februar 2001 aufmerksam gemacht, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.

Demnach **erkennt das Steuergericht:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen, die zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse gehen.

3.

Der Rekurrent wird ausdrücklich auf § 53a Abs. 1 GOG hingewiesen, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.

4.

Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde B.____ (1) und die Rekursgegnerin (1).