



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

vom 27. November 2013 (810 13 188)

Steuerrecht

Steuererlassgesuch; subjektive Voraussetzungen einer Notlage bzw. grossen Härte

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Christian
Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Kantonsrichterin
Regina Schaub, Gerichtsschreiber i.V. Michael Blattner

Parteien **A.**____, Beschwerdeführerin

gegen

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

Betreff Steuererlassgesuch (RRB Nr. 782 vom 7. Mai 2013)

A. Der 1946 geborenen A.____ wurden die Steuern für die Steuerperioden 2003 bis 2008 auf entsprechende Gesuche hin teilweise bis ganz erlassen. Mit Schreiben vom 28. Februar 2011 und vom 16. September 2011 stellte sie ein Gesuch um Erlass der Staats- und Bundessteuern für die Jahre 2009 und 2010, welches die Finanz- und Kirchendirektion des Kantons Basel-Landschaft (FKD) mit Verfügung vom 25. September 2012 mit der Begründung abwies,

dass A.____ per 1. Dezember 2010 eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 17'262.-- bezogen habe.

B. Gegen diese Verfügung erhob A.____ mit Eingabe vom 5. Oktober 2012 Beschwerde bei der FKD, welche zuständigkeitshalber an den Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft (Regierungsrat) weitergeleitet wurde. A.____ beantragte sinngemäss die Aufhebung der Verfügung der FKD vom 25. September 2012 sowie die Gewährung des beantragten Steuererlasses. In ihrer Begründung führte sie aus, dass die durch die Kapitalleistung finanzierten Hausratsanschaffungen gesundheitlich nötig gewesen seien. Im Weiteren habe sie die Kapitalleistung für die Tilgung von Privatschulden verwenden müssen. Dies sei im Übrigen höher zu bewerten als ungerechtfertigte Steuerforderungen. An ihrer finanziellen Situation habe sich nichts verändert, weshalb ihr Steuererlassgesuch zu bewilligen sei.

C. Mit Regierungsratsbeschluss (RRB) Nr. 782 vom 7. Mai 2013 wies der Regierungsrat die Beschwerde von A.____ ab. Zur Begründung führte er aus, dass A.____ im Dezember 2010 und damit während der Fälligkeit der Steuern 2009/2010 eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 17'262.-- ausbezahlt worden sei. Diese Kapitalleistung stamme nach Angaben von A.____ aus einem Vorsorgekonto der 3. Säule und sei für private Anschaffungen, die Gesundheit sowie für die Begleichung von Privatschulden verwendet worden. Belege für diesbezügliche Transaktionen habe A.____ nicht vorgebracht. Ein Steuererlass solle zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen und habe dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zu Gute zu kommen. Andernfalls würde von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand letztlich nicht die steuerpflichtige Person selbst, sondern in erster Linie deren Gläubiger profitieren, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlören. Im Ergebnis sei der Regierungsrat deshalb nicht bereit, dem Steuererlassgesuch zu entsprechen, weshalb die Beschwerde abzuweisen sei. Im Lichte dieser Erwägungen erübrige es sich im Rahmen einer Existenzminimumprüfung eine Gegenüberstellung der monatlichen Einkünfte und Ausgaben vorzunehmen. Eine solche sei im Übrigen gar nicht möglich gewesen, da A.____ im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht nur ungenügend über ihre Vermögens-, Einkommens- und Bedarfsverhältnisse Auskunft gegeben habe.

D. Gegen diesen Beschluss erhob A.____ mit Schreiben vom 19. Mai 2013 bzw. mit verbesserter Eingabe vom 28. Juni 2013 Beschwerde beim Regierungsrat, welche zuständigkeitshalber an das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), weitergeleitet wurde. Die Beschwerdeführerin beantragte sinngemäss die Aufhebung des regierungsrätlichen Beschlusses sowie die Gewährung eines vollständigen Steuererlasses für die Jahre 2009, 2010 und 2011. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass sie seit ihrer Scheidung im Jahr 1995 in bescheidenen Verhältnissen lebe und ihre finanziellen Möglichkeiten zur Bezahlung der Steuerlast nicht ausreichten. Für das Verfahren vor Kantonsgericht beantragte die Beschwerdeführerin die Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 3. September 2013 schloss die FKD auf Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin sei bereits anlässlich eines für eine frühere Steuerperiode gewährten Steuererlasses – und somit vor der Tilgung ihrer Privatschulden – darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass ein solcher bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zukommen sollte. Aufgrund der stattgefundenen Gläubigerbevorzugung sei keine materielle Prüfung der Steuererlassgesuche vorgenommen worden. Zuzufolge fehlender Angaben bzw. Belege könne nicht ausgeschlossen werden, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschuld eine fristgerechte (Teil-) Zahlung hätte möglich sein können. Da die Kapitalleistung bereits anderweitig verwendet worden sei, könne auch nicht von einem unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge ausgegangen werden. Zudem müsse die Freiwilligkeit der Vermögensveräusserung bejaht werden. Auf das anlässlich der Beschwerdeschrift vom 19. Mai 2013 beantragte Erlassgesuch für die Steuerperiode 2011 sei nicht einzutreten, da für dieses kein vorinstanzlicher Entscheid bzw. ordentliches Gesuch vorliege.

F. Am 10. September 2013 verfügte das Kantonsgericht, dass der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und über das Gesuch der Beschwerdeführerin um unentgeltliche Prozessführung anlässlich der Urteilsberatung befunden werde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung:**

1.1 Das Kantonsgericht beurteilt gemäss § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 Beschwerden gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates, soweit ihm die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Eine solche Beschränkung des Zugangs zur kantonalen Verwaltungsgerichtsbarkeit ist im Lichte der in Art. 29a der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 gewährleisteten Rechtsweggarantie (in Kraft seit dem 1. Januar 2007) nur noch in Ausnahmefällen möglich, namentlich für Entscheide mit vorwiegend politischem Charakter (Art. 86 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG] vom 17. Juni 2005), bei der Beschwerde gegen Erlasse (Art. 87 BGG) sowie bei der Stimmrechtsbeschwerde gegen Akte des Parlaments und der Regierung in kantonalen Angelegenheiten (Art. 88 Abs. 2 BGG). Dementsprechend ist das Kantonsgericht zur Beurteilung von Entscheidungen des Regierungsrats auf dem Gebiet des Steuererlasses örtlich und sachlich zuständig (vgl. hierzu auch § 11 Abs. 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Vollzugsverordnung DBG] vom 13. Dezember 1994).

1.2 Der vorliegend zu beurteilende RRB Nr. 782 vom 7. Mai 2013 stellt ein taugliches Anfechtungsobjekt in Bezug auf die für die Jahre 2009 und 2010 abgewiesenen Steuererlassgesuche dar. Das von der Beschwerdeführerin erst im Rahmen ihrer Beschwerde vom 19. Mai 2013 für die Steuerperiode 2011 beantragte Erlassgesuch war jedoch weder im regierungsrätlichen Beschluss vom 7. Mai 2013 noch in der Verfügung der FKD vom 25. September 2012 verfahrensgegenständlich, weshalb vorliegend nicht darauf einzutreten ist. Da auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO – im Kontext der vor-

anstehenden Einschränkung – erfüllt sind, ist auf die Beschwerde vom 19. Mai 2013 einzutreten.

2. Was die im vorliegenden Beschwerdeverfahren zur Verfügung stehende Kognition anbelangt, so ist darauf hinzuweisen, dass das Kantonsgericht Beschwerden im Bereich eines Steuererlasses nunmehr auch als Beschwerde in Steuersachen im Sinne von § 45 Abs. 2 VPO qualifiziert (vgl. KGE VV [810 12 335 / 70] vom 17. April 2013 E. 2.2 ff.; KGE VV [810 13 114 / 136] vom 7. August 2013 E. 2). Demgemäss können über die Beschwerdegründe nach § 45 Abs. 1 lit. a und b VPO (Rechtsverletzungen sowie unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellung) nach Abs. 2 von § 45 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

3. Streitig ist, ob der Regierungsrat in seinem Entscheid vom 7. Mai 2013 zu Recht davon ausgegangen ist, dass bei der Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für einen Steuererlass im Hinblick auf die Staats- und die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 und 2010 nicht vorliegen und es demnach zutreffend war, den Entscheid der FKD vom 25. September 2012, welcher das entsprechende Erlassgesuch der Beschwerdeführerin abgewiesen hatte, zu schützen.

4.1 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) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 19. Dezember 1994 bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Im Kanton Basel-Landschaft ist dies die Steuerverwaltung (§ 1 Abs. 1 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 Steuererlassverordnung die kantonale Erlassbehörde, im Kanton Basel-Landschaft die FKD (Art. 6 Steuererlassverordnung i.V.m. § 11 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). In den übrigen Fällen entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) über den Erlass der direkten Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4 DBG, Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). 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).

4.2 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 (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 Gleichmässigkeit 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, zuletzt: 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).

4.3 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 indessen 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 (vgl. zur Kognition des Kantonsgerichts bereits vorstehend E. 2). 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. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, N. 441).

4.4 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 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., N. 8 zu Art. 167 DBG; 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. 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. MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, N 3 zu § 230).

5.1 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 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., 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 Steuererlassverordnung).

5.2.1 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.

5.2.2 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 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).

5.2.3 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 [810 10 306] vom 10. November 2010 E. 4.2.1).

5.3 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. 10 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).

5.4.1 Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steu-

erpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (so für die direkte Bundessteuer ausdrücklich Art. 1 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 unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 9. Dezember 2004 i.S. X. [2P.307/2004] E. 3.2; ebenso bereits Urteil des Bundesgerichts vom 19. März 1981 i.S. X. E. 5, in: ASA Bd. 52 [1983/1984] S. 521 f.). 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.

5.4.2 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 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. 4/a).

6. Was für den vorliegend zu beurteilenden Fall zunächst die objektiven Erlassvoraussetzungen anbelangt, so sind diese gegeben. Die Veranlagungen im Hinblick auf die direkte Bun-

dessteuer und die Staatssteuer (wie auch die Gemeindesteuer) für die Steuerjahre 2009 und 2010 sind abgeschlossen und die entsprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf diese Jahre entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche der die jeweiligen Steuern erhebenden Gemeinwesen gegenüber der Beschwerdeführerin noch bestehen.

7.1 Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht. Der Regierungsrat erachtet diese durch die per 1. Dezember 2010 erhaltene Kapitaleistung als nicht erfüllt, währenddem die Beschwerdeführerin der Ansicht ist, dass ihr der Steuererlass trotz der Kapitaleistung zu gewähren sei, da sie letztere für notwendige private Anschaffungen und die Tilgung fälliger Privatschulden habe verwenden müssen.

7.2 Der Beschwerdeführerin wurde im Dezember 2010 unbestrittenermassen eine aus einem Vorsorgekonto der dritten Säule stammende Kapitaleistung in der Höhe von Fr. 17'262.-- ausbezahlt. Die Auszahlung erfolgte somit während der Fälligkeit der Steuerschuld der Jahre 2009 und 2010. Angesichts der total knapp Fr. 7'400.-- betragenden Steuerausstände wäre eine Begleichung derselben durch Verwendung der Kapitaleistung im Zeitpunkt der Fälligkeit ohne Weiteres möglich gewesen. Den hierzu vorgebrachten Einwänden der Beschwerdeführerin, wonach die Tilgung ihrer privaten Schulden und die Anschaffung privater Gegenstände Vorrang gegenüber der Steuerschuld geniessen würden, kann nicht gefolgt werden, zumal sie für die ihrerseits geltend gemachte Verwendung der Kapitaleistung keinerlei Belege vorlegt. Es kann demnach nicht ausgeschlossen werden, dass die erhaltene Kapitaleistung für die Befriedigung sämtlicher Gläubiger – inklusive dem Gemeinwesen – ausgereicht hätte.

7.3 Selbst wenn die Beschwerdeführerin die erhaltene Kapitaleistung vollumfänglich für anderweitige Gläubiger verwendet haben sollte, würde dieser Umstand eine unzulässige Gläubigerbevorzugung darstellen, welche einen Steuererlass ausschliesst. Wie bereits erwähnt (vgl. E. 5.4.1 und 5.4.2 hiavor), kann ein Steuererlassgesuch bei gleichzeitigem Vorhandensein von Vermögenswerten und weiteren Gläubigern nur dann bewilligt werden, wenn sämtliche Gläubiger einen gleichwertigen Beitrag zur Sanierung der gesuchstellenden Person leisten. Mithin ist nicht zu beanstanden, wenn die Gewährung eines Steuererlasses vom Vorliegen eines Sanierungskonzepts abhängig gemacht wird. Die Beschwerdeführerin hat jedoch weder ein solches vorgelegt, noch hat sie die übrigen Gläubiger oder deren Forderungssummen oder –gründe nennen können. Bei dieser Sachlage käme ein Steuererlass einem einseitigen Forderungsverzicht zu Lasten des Gemeinwesens gleich, was mit dem Zweck des Rechtsinstituts unvereinbar ist.

7.4 Wie bereits erwähnt (vgl. E. 5.3 hiavor), schliesst vorhandenes Vermögen einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint. Vorliegend sind weder Gründe ersichtlich noch werden solche von der Beschwerdeführerin in überprüfbarer Weise vorgebracht, die eine Belastung der Kapitaleistung als unzumutbar erscheinen lassen würden. Insbesondere vermag die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen, inwiefern sich eine Notwendigkeit der privaten Anschaffungen bzw. der Tilgung ihrer Privatschulden ergeben sollte. Letztlich muss die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte

Verwendung der Kapitaleistung in Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte oder gar Belege als freiwillige Veräusserung von Vermögenswerten betrachtet werden, welche einen Steuererlass ausschliesst. Aus dem Umstand des – nach Angaben der Beschwerdeführerin – bereits veräusserten Vermögens folgt der Regierungsrat schliesslich auch zu Recht, dass die erhaltene Kapitaleistung keinen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge der Beschwerdeführerin darstellen kann. Mithin ergeben sich auch unter diesem Aspekt keine Hinweise auf die Unzumutbarkeit einer Verwendung des erhaltenen Vermögens zur Begleichung der Steuerforderung.

7.5 Insgesamt hat der Regierungsrat somit das Vorliegen der subjektiven Erlassvoraussetzungen bei der Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2009 und 2010 zu Recht verneint. Die Verfügung der FKD vom 25. September 2012 sowie der RRB Nr. 782 vom 7. Mai 2013 erweisen sich als rechtmässig. Die Beschwerde ist somit unbegründet und muss abgewiesen werden.

8.1 Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass ganz oder teilweise der unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Da vorliegend die Beschwerdeführerin unterlegen ist, gehen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu ihren Lasten.

8.2 Die Beschwerdeführerin ersucht das Kantonsgericht für das vorliegende Beschwerdeverfahren um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung. Gemäss § 22 Abs. 1 VPO wird eine Partei auf entsprechendes Begehren von der Bezahlung der Verfahrenskosten befreit, wenn ihr die nötigen Mittel fehlen und ihr Begehren nicht offensichtlich als aussichtslos erscheint. Vorliegend kann das Gesuch der Beschwerdeführerin um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung bewilligt werden, da ihre Bedürftigkeit aufgrund der eingereichten Unterlagen als ausgewiesen gelten kann und die Beschwerde angesichts ihrer Qualifikation als Laienbeschwerde sowie aufgrund der in der Vergangenheit wiederholt gewährten Steuererlasse nicht als zum Vornherein aussichtslos zu betrachten ist. Somit gehen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu Lasten der Gerichtskasse. Die Beschwerdeführerin wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist (§ 53 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte [GOG] vom 22. Februar 2001).

8.3 Was sodann die Parteikosten der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin anbelangt, so sind diese dem Verfahrensausgang entsprechend wettzuschlagen (vgl. auch § 21 Abs. 1 und § 22 Abs. 2 VPO, jeweils e contrario).

9. Gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgeschlossen (Art. 83 lit. m BGG), weshalb einzig die subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 113 ff. BGG wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte (Art. 116 BGG) in Betracht kommt. Diese setzt voraus, dass die Beschwerde führende Person durch den angefochtenen Entscheid in rechtlich geschützten Inte-

ressen betroffen ist (Art. 115 lit. b BGG). Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts vermögen indessen weder das verfassungsmässige Recht des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) noch dasjenige des Gebots rechtsgleicher Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) für sich allein ein rechtlich geschütztes Interesse zu vermitteln. Zur Erhebung entsprechender Rügen im Bereich der Rechtsanwendung mittels Verfassungsbeschwerde ist daher nur legitimiert, wer sich auf eine gesetzliche Norm berufen kann, die ihm im Bereich seiner betroffenen und angeblich verletzten Interessen einen Rechtsanspruch einräumt (vgl. grundlegend zur Vorgängerbestimmung Art. 88 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [Bundesrechtspflegegesetz, OG] vom 16. Dezember 1943 BGE 121 I 268 f. E. 2, 121 I 269 ff. E. 3, 126 I 81 [je zum Willkürverbot], 126 I 86 E. 3/a, 129 I 118 E. 1.5 [je zum Gleichheitsgebot]; zur Interpretation von Art. 115 lit. b BGG im Sinne der bisherigen Rechtsprechung zu Art. 88 OG grundlegend BGE 133 I 185 ff. E. 6.3). Da ein eigentlicher Rechtsanspruch auf Steuererlass gestützt auf kantonale Bestimmungen wie § 139b Abs. 1 StG, welche die Voraussetzungen für die Gewährung eines solchen lediglich offen und unbestimmt umschreiben, durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung verneint wird (vgl. vorstehend E. 4.4), dürfte mithin die Verfassungsbeschwerde wegen willkürlicher oder rechtsungleicher Rechtsanwendung vorliegend nur im Zusammenhang mit dem Erlass der direkten Bundessteuer gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG offen stehen (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die nachstehende Rechtsmittelbelehrung erfolgt unter diesem Vorbehalt.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
 2. Das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 8. Juli 2013 um unentgeltliche Prozessführung wird gutgeheissen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
Zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.