



Entscheid vom 23. September 2016 (510 16 48)

Keine Haftung für voreheliche Steuerschulden des anderen Ehegatten / absehbarer Zeitraum für die Begleichung von Steuerschulden

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter P. Salathe, J. Felix,
Dr. Ph. Spitz, S. Schmid, Gerichtsschreiber D. Brügger

_____ Parteien **A.** _____,

Rekurrentin

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Erlass Staats- und direkte Bundessteuer 2012 und 2013**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügungen vom 19. Februar 2015 wurde die Pflichtige zur Zahlung einer Staatssteuer 2012 in Höhe von Fr. 7'440.90, einer Staatssteuer 2013 in Höhe von Fr. 10'274.--, einer direkten Bundessteuer 2012 in Höhe von Fr. 1'161.30 und einer direkten Bundessteuer 2013 in Höhe von Fr. 2'247.-- veranlagt.

2. Mit Eingabe vom 2. Mai 2015 beantragte die Pflichtige einen Steuererlass für die Jahre 2012 und 2013. Zur Begründung führte sie aus, für diese Steuerschulden hafte ihr Ehemann, welchen sie im Jahr 2014 geheiratet habe, nicht.

3. Mit Entscheid vom 3. Mai 2016 wies die Taxations- und Erlasskommission das Erlassgesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, der Einkommensüberschuss belaufe sich auf monatlich rund Fr. 1'540.--.

4. Mit Eingabe vom 30. Mai 2016 erhob die Pflichtige mit dem Begehren, es seien die Staats- und direkten Bundessteuern der Steuerjahre 2012 und 2013 zu erlassen, Rekurs. Zur Begründung führte sie aus, sie lebe in einfachen Verhältnissen.

5. Mit Vernehmlassung vom 24. Juni 2016 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit sei insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden könne. Als absehbare Zeit gelte in der Praxis eine Zeitspanne von zwei bis drei Jahren. Im angefochtenen Entscheid sei ein betriebsrechtliches Existenzminimum von rund Fr. 1'540.-- berechnet worden, so dass die Steuerschuld innerhalb dieses Zeitraumes abgetragen werden könne.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) sowie § 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu beurteilen ist, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuern 2012 und 2013 zu Recht abgewiesen hat.

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. 167b Abs. 1 und Art. 167c DBG i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (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, 7. A., Zürich 2016, S. 421 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. 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, Art. 167 DBG N 6). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung sowie § 139a StG) (vgl. zum Ganzen: Entscheidung des Steuergerichts [StGE] vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2b, m.w.H.).

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). 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 (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich 2016, N 409) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2c, m.w.H.).

d) In dem bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Recht war in Art. 2 Abs. 1 der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (aSteuererlassverordnung) ein eigentlicher öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren, normiert. Das Bundesgericht sprach sich jedoch in zwei neueren, noch vor der Gesetzesrevision ergangenen Entscheiden grundsätzlich gegen einen solchen Anspruch aus (vgl. Entscheide des Bundesgerichts [BGE] 2D_42/2014 und 2D_43/2014 vom 11. Mai 2014). In der neuen Steuererlassverordnung ist - dies nachvollziehend - kein Anspruch auf Steuererlass

mehr normiert (vgl. dazu auch die Erläuterungen zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung] vom 29. Mai 2015, Art. 10). Das Bundesgericht hat in älteren Entscheiden für die Staatssteuer einen Rechtsanspruch auf Erlass bejaht, 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 (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 230 N 6) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2d, m.w.H.).

3. a) 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, 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. 5 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 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 Zeitraum 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. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3b, m.w.H.).

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 Entscheides, 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. 10 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. 2 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der

Fälligkeit möglich gewesen wäre (Art. 167a lit. c DBG) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3c, m.w.H.).

d) Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (Art. 12 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Ein Steuererlass kann somit gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgezehrt sind. Einer steuerpflichtigen Person soll ein Notgroschen belassen bleiben (vgl. Schorno, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 230 N 12, mit weiteren Hinweisen, insb. auf BVGE vom 11. Juni 2009, a.a.O.). Auf jeden Fall zumutbar ist gemäss Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung jedoch die Zahlung aus dem Vermögen bei Steuern auf einmalige Einkünfte. Als Vermögen gilt das zu Verkehrswerten bewertete Reinvermögen (Art. 12 Abs. 3 Steuererlassverordnung), also der Überschuss der Aktiven über den Passiven eines Steuerpflichtigen (vgl. Zigerlig/Jud in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art 13 StHG N 1).

e) 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. Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung). 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 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). Neu ist der Grundsatz, dass ein Steuererlass der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugutekommen muss, direkt im Gesetz, nämlich für die direkte Bundessteuer in Art. 167 Abs. 2 DBG, und nicht mehr bloss wie bis anhin auf Verordnungsstufe geregelt. Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung denn auch ausdrück-

lich, dass 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. Jedoch ist in den Fällen von Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung, also bei aussergewöhnlicher Belastung durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltspflichtigen, hoher Kosten in Folge Krankheit, Unfall oder Pflege, welche nicht von Dritten getragen werden, längerer Arbeitslosigkeit oder für ausserordentliche Aufwendungen aufgrund anderer persönlicher Verhältnisse, für welche die Steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat, ein Erlass trotz Drittschulden möglich. Ein Erlass kann jedoch stets im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung). 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 (vgl. StGE vom 20. November 2015, 510 15 60, E. 3d). Ohne eine solche "Gesamtsanierung" mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht 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 (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3e, m.w.H.).

4. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist festzuhalten, dass diese vorliegend erfüllt sind. Die Staats- und direkten Bundessteuern 2012 und 2013 sind rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf diese Steuerjahre entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, so dass die betreffenden Ansprüche gegenüber der Rekurrentin noch bestehen.

5. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht.

a) Die Taxations- und Erlasskommission geht bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums der Rekurrentin vom Einkommen und den Auslagen der Pflichtigen und ihres Ehemannes, d.h. von beiden Ehegatten aus. Die Rekurrentin hält dafür, ihr Ehe-

mann, welchen sie im Jahr 2014 geheiratet habe, hafte nicht für ihre Schulden betreffend die Steuerjahre 2012 und 2013.

b) Gemäss Art. 163 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) sorgen die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie. Gemäss Art. 202 ZGB haftet jeder Ehe für seine Schulden mit seinem gesamten Vermögen.

c) Gemäss Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Gatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer, der auf das Kindereinkommen entfällt. Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden. Gemäss § 14 Abs. 1 StG haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer, der auf das Kindereinkommen und -vermögen entfällt. Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden.

d) Grundsätzlich ergibt es sich von selbst, dass das Steuersubjekt für die ihm auferlegte Steuer haftet. Zudem ist es folgerichtige Konsequenz der Tatsache der gemeinsamen Veranlagung, dass auch im Steuerbezugsverfahren die Haftung nicht anteilmässig getrennt wird. Sobald die Ehegatten rechtlich oder tatsächlich getrennt leben, entfällt die Solidarhaftung. Nach der Trennung besteht aufgrund der separaten Besteuerung kein Anlass mehr für eine gegenseitige Haftung der Ehegatten. Ebenso entsteht die Solidarhaft nicht unmittelbar mit der Eheschliessung, sondern erst mit der gemeinsamen Besteuerung; für Steuerschulden der noch getrennt veranlagten Ehegatten haftet das Ehepaar nicht gemeinsam (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 13 N 3 ff.).

e) Gemäss Urteil des Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau 3-BE.2014.6 vom 12. September 2014, E. 2 ist im Steuererlassverfahren bei Verheirateten, die in ungetrennter Ehe leben, auf die wirtschaftlichen Verhältnisse beider Ehegatten abzustellen, wobei dies auch dann gelte, wenn der eine Ehegatte für voreheliche Steuerschulden des anderen Ehegatten nicht hafte. Dies ist insofern richtig, als die langjährige höchstrichterliche Praxis zur Berech-

nung des Existenzminimums, wenn beide Ehegatten ein Einkommen erzielen, berücksichtigt wird. Danach ist bei der Berechnung der pfändbaren Lohnquote zunächst das Einkommen beider Ehegatten und ihr gemeinsames Existenzminimum zu bestimmen und das ermittelte Existenzminimum im Verhältnis der Nettoeinkommen auf die Ehegatten aufzuteilen. Die pfändbare Quote des Einkommens des betriebenen Ehegatten ergibt sich alsdann durch Abzug seines Anteils am Existenzminimum von seinem massgeblichen Nettoeinkommen (vgl. BGE 114 III 112, E. 3). Nicht nur der Schuldner, sondern auch sein Ehegatte kann geltend machen, mit der Einkommenspfändung werde in den Notbedarf der Familie eingegriffen. Der Notbedarf ist zwischen dem Schuldner und seinem Ehegatten auch dann im Verhältnis zu ihren Einkommen aufzuteilen, wenn ein Ehegatte neben einer vollen Erwerbstätigkeit einen Teil der Haushaltarbeiten verrichtet, während der andere nur teilweise einer Erwerbstätigkeit nachgeht (vgl. BGE 116 III 75, E. 1 f.). Auch bei der Verrechnung einer Rückforderung von Ergänzungsleistungen mit einer laufenden Rente der Invalidenversicherung bestimmt sich der Notbedarf von doppelverdienenden Ehepaaren nach den allgemeinen betreibungsrechtlichen Regeln mit der nach der Höhe der Einkommen vorgenommenen Aufteilung des Existenzminimums der Familie auf die Ehegatten (vgl. BGE 131 V 249, E. 3). Wieso in einem Steuererlassverfahren etwas anderes gelten soll, ist nicht ersichtlich.

f) Vorliegend wurde die Pflichtige in den Jahren 2012 und 2013, da sie erst im Jahr 2014 geheiratet hat, allein veranlagt. Daher liegt für die Jahre 2012 und 2013 keine Gesamtsteuer vor, für die ihr Ehemann mithaften würde. Dasselbe ergibt sich gestützt auf die hiervor zitierte Praxis daraus, dass im Rahmen einer allfälligen Betreuung das Betreibungsamt bei der Berechnung der pfändbaren Lohnquote zunächst das Einkommen beider Ehegatten und ihr gemeinsames Existenzminimum bestimmen und das ermittelte Existenzminimum im Verhältnis der Nettoeinkommen auf die Ehegatten aufteilen würde. Die pfändbare Quote des Einkommens der Rekurrentin ergebe sich alsdann durch Abzug ihres Anteils am Existenzminimum von ihrem massgeblichen Nettoeinkommen.

6. a) Das Einkommen der Rekurrentin und ihres Ehemannes beträgt Fr. 7'887.-- (AHV Rekurrentin: Fr. 1'875.-- + AHV Ehemann: Fr. 1'650.-- + Pensionskasse Ehemann: Fr. 4'362.--).

b) Demgegenüber errechnet sich der monatliche Grundbedarf gestützt auf die Richtlinien vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93

SchKG (Richtlinien) und den ins Recht gelegten Unterlagen der Rekurrentin und ihres Ehemannes wie folgt:

Grundbetrag für Ehepaare	Fr.	1'700.--
Mietkosten ohne Autoeinstellplatz	Fr.	1'943.--
Krankenkasse gemäss KVG Rekurrentin	Fr.	476.--
Krankenkasse gemäss KVG Ehemann	Fr.	426.--
Unfallversicherung Ehemann Fr. 305.--/12 Monate	Fr.	25.--
U-Abo Ehegatten (2 x Fr. 62.--)	Fr.	124.--
Unvorhergesehene Ausgaben für beide Ehegatten (2 x Fr. 200.--)	Fr.	400.--
Laufende Steuern	Fr.	900.--
Total	Fr.	5'994.--

c) Gestützt auf die hiavor zitierte Praxis berechnet sich das Existenzminimum der Rekurrentin wie folgt: Gemeinsames Existenzminium: Fr. 5'994.-- / Gesamteinkommen: Fr. 7'887.-- x Nettoeinkommen der Rekurrentin: Fr. 1'875.-- = Fr. 1'425.--.

d) Aus der Gegenüberstellung des hiavor berechneten Existenzminimums der Rekurrentin mit ihrem Einkommen resultiert ein monatlicher Überschuss:

Einkommen der Rekurrentin	Fr.	1'875.--
Monatlicher Grundbedarf der Rekurrentin	Fr.	1'425.--
Überschuss der Rekurrentin	Fr.	450.--

7. Nachstehend bleibt zu prüfen, ob die Rekurrentin in der Lage ist, die aufgelaufenen Steuerschulden betreffend die Jahre 2012 und 2013 zu begleichen. Wie bereits hiavor gesehen, liegt eine Notlage dann vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Ein solches Missverhältnis ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten. Wie hiavor gesehen, beträgt der monatliche Überschuss Fr. 450.--. Die offenen Steuerschulden betragen insgesamt Fr. 31'923.25 und setzen sich aus der Staatssteuer 2012 in Höhe von Fr. 8'500.40, der Staatsteuer 2013 in Höhe von Fr. 11'579.05, der Gemeindesteuer 2012 in Hö-

he von Fr. 3'422.80, der Gemeindesteuer 2013 in Höhe von Fr. 4'726.05, der direkten Bundessteuer 2012 in Höhe von Fr. 1'281.95 und der direkten Bundessteuer 2013 in Höhe von Fr. 2'413.-- zusammen. Das Verhältnis zwischen den offenen Steuerschulden und dem monatlichen Überschuss beträgt damit 70.95 (= Fr. 31'923.25 / Fr. 450.--), so dass die Rekurrentin 71 Monate benötigen würde, um die Steuerschulden abzutragen. Damit wird der von der Praxis entwickelte Zeitraum von zwei bis drei Jahren bzw. 24 bis 36 Monate überschritten, so dass ein Missverhältnis gegeben ist. Entsprechend sind die Steuerschulden teilweise zu erlassen, wobei es sich rechtfertigt, unabhängig vom Alter eines Steuerpflichtigen, dem Grundsatz nach von einem Zeitraum von 30 Monaten auszugehen, so dass es der Pflichtigen zuzumuten ist, Fr. 13'500.-- (= 30 Monate à Fr. 450.--) zu begleichen. Entsprechend sind die Steuerschulden um insgesamt Fr. 18'423.25 (= Fr. 31'923.25 ./ Fr. 13'500.--) bzw. 57.711% (= Fr. 18'423.25 / Fr. 31'923.25) zu erlassen.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

8. Die Rekurrentin ist mit ihrem Begehren zu 58% durchgedrungen, womit ihr reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 420.-- aufzuerlegen sind (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Staats-Gemeinde und direkten Bundessteuern 2012 und 2013 um insgesamt Fr. 18'423.25 erlassen.
2. Demzufolge wird die Taxations- und Erlasskommission angewiesen, folgende Reduktionen vorzunehmen:
- 2.1 Die Staatssteuer 2012 von Fr. 8'500.40 um Fr. 4'905.65 auf Fr. 3'594.75.
 - 2.2 Die Staatssteuer 2013 von Fr. 11'579.05 um Fr. 6'682.40 auf Fr. 4'896.65.
 - 2.3 Die Gemeindesteuer 2012 von Fr. 3'422.80 um 1'975.35 auf Fr. 1'447.45.
 - 2.4 Die Gemeindesteuer 2013 von Fr. 4'726.05 um Fr. 2'727.45 auf Fr. 1'998.60.
 - 2.5 Die direkte Bundessteuer 2012 von Fr. 1'281.95 um Fr. 739.85 auf Fr. 542.10.
 - 2.6 Die direkte Bundessteuer 2013 von Fr. 2'413.-- um Fr. 1'392.55 auf Fr. 1'020.45.
3. Die Rekurrentin hat reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 420.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 580.-- wird ihr zurückerstattet.
4. Mitteilung an die Rekurrentin (1), die Gemeinde B.____ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basellandschaft (1).