



### Steuererlass / Guthabenumbuchung

## Rekurrent

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

|            |                                                                                                               |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| betreffend | <b>Erlass der Staats- und Gemeindesteuern B.____ 2015 sowie Direkte Bundessteuer 2015 (Guthabenumbuchung)</b> |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Entscheid vom 27. Juni 2023 erliess die kantonale Taxations- und Erlasskommission dem Pflichtigen die noch offenen Steuerforderungen der Staats- und Gemeindesteuern B.\_\_\_\_ 2015 über CHF 5'417.65 und die direkte Bundessteuer 2015 über CHF 176.90, wobei die aufgrund des Wegzuges des Pflichtigen aus dem Kanton Basel-Landschaft noch vorhandenen Steuerguthaben durch die Steuerverwaltung auf die vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen 2015 umgebucht wurden.

Mit Eingabe vom 22. September 2023 an die Steuerverwaltung, Erlasswesen, welches diese mit Schreiben vom 6. Oktober 2023 zuständigkeitshalber an das Steuergericht weitergeleitet hatte, erhob der Pflichtige Einsprache (recte: Rekurs) gegen den Entscheid und ersuchte um einen vollständigen Erlass unter Anrechnung des Steuerguthabens von CHF 5'273.75 auf die Steuerschuld 2021. Er monierte, dass es nicht sinnvoll sei, dass das zwischenzeitlich geäußnete Steuerguthaben, welches für die aktuelle Steuerzahlung gedacht sei, nun umgebucht werde. Damit sei wieder eine ähnliche Situation wie damals geschaffen worden und es entstehe eine neue Abzahlungsspirale. In der Vernehmlassung vom 8. November 2023 beantragte die Taxations- und Erlasskommission ein Nichteintreten aufgrund des Nichteinhaltens der Frist zur Erhebung eines Rekurses. Bezugnehmend auf die Vernehmlassung erfolgte am 24. November 2023 der Widerruf des Rekurses durch den Rekurrenten.

Mit Eingabe vom 12. Januar 2024 stellte der Pflichtige ein Gesuch auf Erlass der alten Differenzschuld. Zur Begründung führte er aus, dass das Steuerguthaben für die Steuerbegleichung im Kanton C.\_\_\_\_ angespart worden sei und nicht für die Begleichung von Altlasten von vor nun mehr als acht Jahren. Die Steuerzahlungen im Kanton Basel-Landschaft seien erfolgt, um den Erlassantrag nicht zu gefährden und den guten Willen des Gesuchstellers darzutun. Dass diese unter Vorbehalt getätigte Vorauszahlung nun dem Gesuchsteller wieder entzogen und der alten Steuerschuld vor acht Jahren angerechnet würde, sei unfair, zumal der Gesuchsteller dadurch in eine neue Steuerschuld komme und das Guthaben der Begleichung der Steuerforderungen 2021 vorbehalten gewesen sei.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2024 führte der Gesuchsteller zudem aus, dass er aufgrund des Standes des «alten Erlassverfahrens» und der aktuellen Steuerzahlungen monatliche Steuerzahlungen von insgesamt CHF 1'225.65 entrichte, was sein Budget übersteige. Dazu kämen weitere Zahlungen wie die Steuerzahlungen 2023 und 2024 und die Steuerschuld in der Gemeinde D.\_\_\_\_ aus dem Jahr 2013. Wenn man die ganzen Zahlungen zusammenbringen würde, müsse der Gesuchsteller monatlich ungefähr CHF 2'906.– bezahlen, was offensichtlich eine Unmöglichkeit darstelle. Er sei daher auf das verrechnete Steuerguthaben im Betrag von ca. CHF 5'500.– angewiesen und habe auch damit für die Bezahlung der Steuern 2021 gerechnet. Er verweise auf seine Notlage, in die er damals in der Trennung mit folgender Scheidung gekommen sei und bitte darum, dass die alte Schuld von damals als vollständig getilgt erachtet werde und somit ein vollständiger Erlass – auch der Differenzschuld – gewährt werde. Zudem würde ihm das Steuerguthaben noch heute zur Verfügung stehen, wenn er dieses auf ein Konto

seiner Wahl einbezahlt hätte. Es mache keinen Sinn, aus der damaligen Notlage eine neue zu machen bzw. diese erneut zu entfachen.

## **B.**

Mit Schreiben vom 8. März 2024 informierte die Taxations- und Erlasskommission den Gesuchsteller über die Eröffnung eines Erlassverfahrens. Gemäss Rücksprache mit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft seien keine Vorbehalte bekannt, weshalb zur Überprüfung die Retournierung der Fallakten vom Steuergericht Basel-Landschaft abgewartet werden müsse. Die Zahlungen seien aber weit vor dem Wegzug des Gesuchstellers getätigt worden, weshalb es schwierig sei, diese als Vorauszahlungen für das Steuerjahr 2021 zu werten. Falls kein Vorbehalt erkannt werden könne, müsse auf Art. 167 Abs. 2 DBG verwiesen werden, der besage, dass ein Erlass der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen zugutekommen muss. Die Taxations- und Erlasskommission empfehle daher die vorsorgliche Erhebung eines Steuererlassgesuchs oder eines Stundungsantrags im Kanton C.\_\_\_\_\_.

Mit Entscheid vom 19. März 2024 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie direkten Bundessteuern 2015 im Umfang der Guthabensumbuchungen ab. Zur Begründung führte sie aus, dass die Zahlungen, die zu einem Guthaben auf dem Steuerkonto des Gesuchstellers geführt hätten, allesamt im Jahre 2018 getätigt worden seien. Zum Zeitpunkt der Zahlungen habe der Gesuchsteller weder gegenüber der Steuerverwaltung Basel-Landschaft noch der Taxations- und Erlasskommission einen Vorbehalt deklariert. Das dazumalige Guthaben sei entstanden, da die getätigten Steuervorauszahlungen höher ausgefallen seien, als die definitiven Steuerforderungen. Es sei auch zu beachten, dass Steuerguthaben von der Steuerverwaltung jeweils vorgetragen würden. Es erfolge keine Auszahlung, solange noch unbezahlte, rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen vorhanden seien (inkl. Verlustscheinforderungen, laufende Erlassverfahren etc.). Der Wegzug in den Kanton C.\_\_\_\_\_ sei zudem per 1. September 2021 erfolgt, wodurch ein direkter zeitlicher Zusammenhang mit den Vorauszahlungen im Jahre 2018 ebenfalls nicht gegeben sei. Der Steuererlass müsse sodann der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugutekommen, weshalb der Erlass nicht dem Gesuchsteller, sondern Drittgläubigern wie dem Kanton C.\_\_\_\_\_ resp. der Gemeinde D.\_\_\_\_\_ zu Gute kommen würde. Ein solches Vorgehen zu Lasten des Gemeinwesens Basel-Landschaft könne von der Taxations- und Erlasskommission nicht gestützt werden.

## **C.**

Mit Schreiben vom 2. April 2024, adressiert an die Taxations- und Erlasskommission, welche dieses zuständigkeitshalber mit Schreiben vom 5. April 2024 an das Steuergericht weitergeleitet hat, erhebt der Gesuchsteller sinngemäss Rekurs mit dem Antrag, den Entscheid nochmals zu überprüfen. Zur Begründung führt er aus, dass die Zahlungen im Jahre 2018 explizit auf telefonische Besprechung mit der zuständigen Person der Abteilung Erlasswesen unter Vorbehalt getätigt worden seien, damit das damals laufende Erlassverfahren nicht ungünstig beeinflusst werden würde. Eine interkantonale Steuerumbuchung sei bei laufendem Erlassverfahren und bei Bezahlung unter Vorbehalt nicht rechtens. Das Steuerguthaben sei ebenfalls unter telefoni-

scher Besprechung auf dem Konto belassen worden, um die laufende und zukünftige Steuerlast vorabzudecken. Ein Teilbezug sei gemäss Auskunft der zuständigen Person der Abteilung Erlasswesen zum damaligen Zeitpunkt in jedem Fall möglich gewesen. Die Umbuchung bewirke eine Neuverschuldung und ein Erlass käme somit direkt dem Steuerpflichtigen zugute, da er sich ansonsten wieder neu verschulden müsse.

Mit Verfügung vom 31. Mai 2024 bestätigt das Steuergericht den Eingang des Rekurses gegen den Erlassentscheid der Taxations- und Erlasskommission und erhebt einen Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 1'500.– zur Bezahlung bis am 3. Juli 2024.

In der Vernehmlassung vom 21. Juni 2024 führt die Erlass- und Taxationskommission aus, dass die finanzielle Notlage des Rekurrenten zur Hauptsache wegen der Trennung von seiner Ehefrau, der steuerlichen Zuteilung der drei gemeinsamen Kinder und der damit verbundenen stärkeren Besteuerung des Rekurrenten als alleinstehende Person entstanden sei. Überdies habe die Beendigung der Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft wegen des Wegzugs nach D.\_\_\_\_ im Kanton C.\_\_\_\_, letztlich noch einen Guthabenüberschuss ausgelöst. Auf ein erstes Gesuch hin sei für das Steuerjahr 2015 ein Teilerlass für die noch ausstehenden Steuern gewährt worden. Jedoch sei indes intern noch eine Umbuchung bzw. Verrechnung mit dem Guthaben aus den laufenden Steuerjahren vorgenommen worden, welches schliesslich auch durch den Wegzug und die Beendigung der Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft entstanden sei. In der Praxis sei bei Erlassgesuchen üblich, dass laufende Steuern bei der Berechnung des Existenzbedarfs grundsätzlich berücksichtigt würden, wenn diese in der Regel auch zukünftig bezahlt würden. Dies sei wohl auch der Hintergrund der damaligen Empfehlung der Erlass- und Taxationskommission, die laufenden Steuern «als Zeichen des guten Willens» zu bezahlen. Wären diese jedoch nicht bezahlt worden, so hätte in der Folge – mangels Steuerguthaben – auch keine Umbuchung vorgenommen werden können, sodass damals möglicherweise ein vollständiger Erlass 2015 zur Diskussion gestanden hätte. Unter diesem Gesichtspunkt könne darin auch ein konkludenter d.h. stillschweigender Vorbehalt des Gesuchstellers verstanden werden, der sich in gutem Glauben darauf verlassen habe. Schliesslich habe damals auch der seinerzeitige Wegzugskanton C.\_\_\_\_ für das vorangegangene Steuerjahr 2014 einen Steuererlass gewährt. Der angefochtene Entscheid sei zur Hauptsache damit begründet, dass andere Gläubiger in der Zwischenzeit zu ihren Zahlungen gekommen seien bzw. bei einem vollständigen Steuererlass allein profitieren würden – und nicht direkt die steuerpflichtige Person selbst. Hier handle es sich aber offensichtlich um ein anderes Gemeinwesen (Kanton C.\_\_\_\_ und Gemeinde D.\_\_\_\_), welches inzwischen zu seinen Steuerzahlungen gekommen sei bzw. kommen könne. Was die direkte Bundessteuer betreffe, so sei der Gläubiger (Bund) sogar derselbe geblieben. Auf jeden Fall würde der Kanton Basel-Landschaft zugunsten des Kantons C.\_\_\_\_ verzichten, weshalb man sich durchaus fragen könne, ob es sich dabei um wirkliche «Drittgläubiger» im Sinne der bisherigen Praxis handle oder ob die öffentliche Hand als Gesamtheit verstanden werden müsste.

Mit Eingabe vom 3. Juli 2024 beantragt der Rekurrent die ratenweise Bezahlung des Kostenvorschusses in drei Raten von je CHF 500.–, um diese sogleich, mit dem Juli- und dann mit dem Augustgehalt begleichen zu können.

Mit Verfügung vom 9. Juli 2024 wird dem Rekurrenten die Bezahlung des Kostenvorschusses in Raten von CHF 500.– per 26. Juli 2024, CHF 500.– per 16. August 2024 und CHF 500.– per 6. September 2024 gewährt, verbunden mit der Androhung, nach unbenütztem Ablauf einer dieser Fristen, den Rekurs als gegenstandslos abzuschreiben.

Die Gerichtsschreiberin teilt dem Rekurrenten im Telefonat vom 30. September 2024 mit, dass die zweite und dritte Rate nicht fristgerecht bezahlt worden seien. Der Rekurrent bemängelt die Fristen gemäss der Verfügung vom 9. Juli 2024. Mit seinem monatlichen Gehalt habe er die Raten nicht fristgerecht begleichen können. Die zweite Rate habe er aber bereits bezahlt.

Mit E-Mail vom 30. September 2024 bestätigt der Rekurrent, dass keine Zahlung per E-Banking erfolgt sei, allerdings eine Sammelzahlung existiere. Er müsse daher bei seiner Bank nachfragen. Die letzte Rate würde er aber noch am selben Tag in Zahlung geben.

Mit Verfügung vom 7. Oktober 2024 bestätigt das Steuergericht den Eingang der zweiten Rate am 1. Oktober 2024, womit noch eine Rate ausstehend sei. Aufgrund der dargelegten besonderen Umstände erteilt es dem Rekurrenten ausnahmsweise eine nachperemptorische Frist bis am 1. November 2024, um die noch ausstehende Rate vom CHF 500.– zu bezahlen.

Die Zahlung der dritten Rate in der Höhe von CHF 500.– erfolgte am 15. Oktober 2024 beim Steuergericht.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss §§ 124 - 132 StG. Gemäss § 129 Abs. 1 und 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall höher als CHF 3'000.– ist und CHF 10'000.– nicht übersteigt, von der Dreierkammer des Steuergerichts beurteilt.

Gemäss dem Grundsatz der materiellen Rechtskraft darf die gleiche Sache nicht zweimal beurteilt werden.<sup>1</sup> Nach diesem Grundsatz darf ein Gericht nicht erneut auf ein Rechtsmittel bezüglich einer bereits endgültig beurteilten Streitsache eintreten. Anders verhält es sich nur bei einer nachträglichen Veränderung der Tatsachen- oder Rechtslage, aufgrund eines inhaltlich neuen Antrages oder wenn die frühere Verfügung als nichtig erscheint.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Auch «ne bis in idem» bzw. Res-Iudicata-Wirkung.

<sup>2</sup> Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) vom 11. März 2013, B-4598/2012, E. 5.1; RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 4. Aufl., Basel 2021, § 14 Rz. 955.

Vorliegend erhob der Rekurrent bereits am 22. September 2023 einen Rekurs gegen den Erlassentscheid vom 27. Juni 2023 betreffend den Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie der direkten Bundessteuern 2015. Diesen Rekurs widerrief er am 24. November 2023, wodurch der Erlassentscheid in Rechtskraft erwuchs. Mit Schreiben vom 21. Januar 2024 stellte der Rekurrent erneut ein Gesuch auf Erlass der Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie der direkten Bundessteuern 2015 im Umfang der Guthabensumbuchungen. Dabei bezog sich sein Antrag inhaltlich nicht erneut auf die Erfüllung der Erlassvoraussetzungen, sondern neu auf die Rechtmässigkeit der Umbuchungen. Dies stellt einen inhaltlich neuen Antrag dar, der noch nicht endgültig beurteilt worden ist. Dem vorliegenden Rekurs kann somit die materielle Rechtskraft des ersten Entscheids vom 27. Juni 2023 nicht entgegengehalten werden. Mit der Rekurerhebung vom 2. April 2024 ging der Pflichtige sodann fristgerecht innerhalb der 30-tägigen Frist gegen den noch nicht rechtskräftigen Erlassentscheid vom 19. März 2024 vor.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist darauf einzutreten.

## **2.**

Vorliegend gilt es zu beurteilen, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Guthabensumbuchungen resp. der Differenzschuld der Staats- und Gemeindesteuern B.\_\_\_\_ 2015 sowie der direkten Bundessteuer 2015 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 DBG und Art. 167c DBG i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, StEVo; SR 642.121) bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

§ 139b Abs. 1 StG bestimmt für die kantonalen Steuern, 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. Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG). Mangels konkretisierender Bestimmungen im kantonalen Recht und im Lichte der vertikalen Steuerharmonisierung sind Praxis und Ausführungen zu Art. 167 ff. DBG sowie zur Steuererlassverordnung für den Erlass der Staats- und Gemeindesteuer analog anwendbar.

**2.2.** Seinem Wesen nach bedeutet ein Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem die Steuereinnahmen verringert werden. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die «Person» des Steuerschuldners, welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirt-

schaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll.<sup>3</sup> Der Steuererlass hat 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; SR 101]) die seltene Ausnahme zu bleiben. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen. Ein Erlass rein aus Billigkeit ausserhalb der gesetzlich vorgesehenen Gründe ist nicht denkbar.<sup>4</sup> 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 StEVo sowie § 139a StG).

**2.3.** 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).<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup> 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 Erwägun-

<sup>3</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 468 f.

<sup>4</sup> Vgl. BEUSCH/RAAS, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl. Basel 2022, Vor Art. 167-167g N 8.

<sup>5</sup> BEUSCH/RAAS, a.a.O., Art. 167, N 4.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> Zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. BVGer vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E. 4.2.

gen 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.<sup>8</sup>

**2.4.** 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.

Die Taxations- und Erlasskommission bringt in ihrem Entscheid vom 19. März 2024 vor, dass der Erlass dem Pflichtigen direkt und nicht seinen Gläubigern zu Gute kommen dürfe. In der Vernehmlassung vom 21. Juli 2024 weist sie aber sogleich darauf hin, dass es sich bei den Drittgläubigern vorliegend um ein anderes Gemeinwesen (Kanton C.\_\_\_\_ und Gemeinde D.\_\_\_\_) – und nicht um eine Privatperson – als Drittgläubiger handle und bei der direkten Bundessteuer der Gläubiger (Bund) sogar derselbe geblieben sei.

Da in derselben Steuerperiode stets mehrere Steuern (direkte Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuer) anfallen, müsste mit dieser Argumentation das Vorliegen von Drittgläubigern (Bund, Kantone und Gemeinden) stets bejaht und ein Erlass deshalb ausgeschlossen werden. Das Ziel des Steuererlasses könnte aber nicht erreicht werden, wenn Steuerschulden in solchen Konstellationen wechselseitig einen Steuererlass verhindern.<sup>9</sup> Dementsprechend sollte auch das Vorliegen verschiedener Steuern aus unterschiedlichen Steuerperioden, die unterschiedlichen Gemeinwesen geschuldet sind, nicht verhindern, dass ein Erlass erfolgen kann. Wäre der Rekurrent nicht umgezogen, würde nämlich noch das selbe Gemeinwesen – der Kanton Basel-Landschaft und die Gemeinde B.\_\_\_\_ – und somit aus dessen Sicht auch kein Drittgläubiger vorliegen. Dass der Kanton Basel-Landschaft aufgrund des Wegzuges die Steuerhoheit über den Rekurrenten verloren hat und somit nicht mehr befugt ist, als Gläubiger für die laufenden Steuerforderungen aufzutreten, kann einem Steuererlass nicht entgegenstehen.

---

<sup>8</sup> Vgl. StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2 E. 3b, m.w.H.

<sup>9</sup> Vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGer ZH) vom 29. April 2020, SB.2019.00126, E. 2.3 und 3.3 mit Hinweis auf VGer ZH vom 4. November 2015, SB.2015.00087, E. 3.3.2.

**2.5.** Vorliegend ist sodann unbestritten, dass der Rekurrent in Folge der Trennung von seiner Ehefrau, der steuerlichen Zuteilung der drei gemeinsamen Kinder und der damit verbundenen stärkeren Besteuerung in eine finanzielle Notlage geraten ist. Aufgrund dessen stellte er am 22. Mai 2017 sein erstes Erlassgesuch. Mit Entscheid vom 27. Juni 2023 – rund sechs Jahre später – gewährte die Taxations- und Erlasskommission dem Rekurrenten einen Erlass für die noch ausstehenden Steuern des Jahres 2015 und führte aus, dass das erweiterte betriebsrechtliche Existenzminimum des Rekurrenten nur geringfügig überschritten werde und keine Abweisungsgründe hätten festgestellt werden können.

Damit die Bezahlung der Steuern bei der Berechnung des Existenzminimums berücksichtigt werden konnte, leistete der Rekurrent auf Empfehlung der Steuerverwaltung in der Zeit während des Erlassverfahrens Vorauszahlungen von monatlich ca. CHF 500.– für die Steuern, was zu einem jährlichen Steuerguthaben von rund CHF 6'000.– führte. Abgesehen vom Jahr 2016 lagen die definitiv veranlagten Steuern aber deutlich tiefer, wodurch sich über die sechsjährige Dauer des Erlassverfahrens ein Steuerguthaben ansammelte. Im Zeitpunkt des Entscheids war dieses Guthaben aufgrund des Umzuges des Rekurrenten aus dem Kanton Basel-Landschaft in den Kanton C.\_\_\_\_\_ auf die vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen 2015 umgebucht worden. Der Erlass gemäss Entscheid vom 27. Juni 2023, der durch den Entscheid vom 19. März 2024 bestätigt wurde, erstreckte sich aus diesem Grund nur auf die verbleibenden, reduzierten Steuerforderungen aus dem Jahr 2015.

### **3.**

Es gilt daher im Folgenden zu beurteilen, ob die Umbuchung zu Recht erfolgt ist, oder ob dem Rekurrenten aufgrund des Vorliegens der Erlassvoraussetzungen auch ein Erlass im Umfang der Guthabensumbuchungen zu gewähren ist.

**3.1.** Gemäss § 136 Abs. 1 StG wird in der Regel für jede Steuerperiode zu Beginn des Kalenderjahres eine provisorische Rechnung und nach Vornahme der Veranlagung gemäss § 137 Abs. 1 StG die definitive Rechnung zugestellt. Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerskonto des Folgejahres gutgeschrieben (Abs. 3). Besteht keine Steuerpflicht oder bestehen keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr, wird ein allfälliges Restguthaben samt Zins zurückerstattet (Abs. 4). Sinn dieser Bestimmung ist, dass das Restguthaben nach seiner Rückerstattung nicht sogleich wieder durch den Steuerpflichtigen eingezahlt werden muss. Grundsätzlich sind die Steuerbehörden aber an den von den Steuerpflichtigen angegebenen Zahlungszweck gebunden.

Mit dem Wegzug in den Kanton C.\_\_\_\_\_ endete die Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Basel-Landschaft, was gemäss § 137 Abs. 4 eine Rückerstattung des Restguthabens zur Folge gehabt hätte, wenn keine offenen Steuerforderungen mehr bestanden hätten. Jedoch waren die Steuerforderungen des Jahres 2015 aufgrund des laufenden Erlassverfahrens noch offen. In Anwendung von Abs. 3 wurde daher das Restguthaben auf diese Forderungen umgebucht.

**3.2.** Ein Erlass bezweckt die Sanierung der finanziellen Lage des Pflichtigen und hat zur Folge, dass die bis zu diesem Zeitpunkt noch offenen Steuerforderungen nicht mehr durch den Pflichtigen zu bezahlen sind.<sup>10</sup> Die umstrittene Umbuchung wurde während des – über sechs Jahre andauernden – Erlassverfahrens auf eine vermeintlich offene Steuerforderung vorgenommen. Gleichzeitig lief ein Erlassverfahren, in welchem darüber befunden wurde, ob eine Forderung im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG erlassen werden sollte. Mit Entscheid vom 27. Juni 2023 stellte die Taxations- und Erlasskommission sodann fest, dass die Voraussetzungen für einen Erlass tatsächlich erfüllt seien und die Forderung somit aufgrund des Erlasses nicht mehr geschuldet resp. nicht mehr offen war. Daher kann nicht § 137 Abs. 3 StG angewandt werden, sondern es muss vielmehr §137 Abs. 4 StG zur Anwendung gelangen.

Dafür spricht auch, dass die Vorauszahlung des Rekurrenten, welche zum streitbetroffenen Restguthabens führte, in erster Linie zur Demonstration seines guten Willens im Erlassverfahren erfolgt ist. Obschon der Rekurrent keinen expliziten Vorbehalt für die Bezahlung laufender und künftiger Steuern angebracht hat, ergibt sich aus den Gesamtumständen – insbesondere aus der Tatsache, dass ein Erlassgesuch für die Steuerforderungen 2015 gestellt worden ist – jedenfalls implizit, dass damit *künftige* Steuerforderungen bezahlt werden sollten. Die Umbuchung des Restguthabens – das womöglich ohnehin nur aufgrund der langen Dauer des Erlassverfahrens in diesem Umfang entstehen konnte – auf eine acht Jahre zurückliegende Steuerschuld führte dazu, dass dem Rekurrenten dieser Geldbetrag nun für die Bezahlung der laufenden Steuern fehlt, was den Rekurrenten wiederum in die von der Taxations- und Erlasskommission festgestellte finanzielle Notlage bringt; dies einfach in einem anderen Kanton. Damit verfehlt der in reduziertem Umfang gewährte Erlass sein Ziel.

Die Umbuchung ist daher aufzuheben und das Restguthaben dem Rekurrenten zurückzuerstatten. Entsprechend sind dem Rekurrenten die Staats- und Gemeindesteuern B.\_\_\_\_ 2015 sowie die direkte Bundessteuer 2015 auch im Umfang der Guthabensumbuchung resp. des Differenzbetrages zu erlassen.

#### **4.**

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und der beantragte Erlass der Staats- und Gemeindesteuern B.\_\_\_\_ 2015 sowie der direkten Bundessteuer 2015 im Umfang der Guthabensumbuchung zu gewähren.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO der unterliegenden Partei in angemessenem Umfang aufzuerlegen. Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten von CHF 1'500.– der Taxations- und Erlasskommission aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet, da der Rekurrent nicht anwaltlich vertreten ist.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Vgl. Ausführungen dazu in E. 2.4.

<sup>11</sup> § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario.

**Demnach erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Staats- und Gemeindesteuern B.\_\_\_\_ 2015 sowie der direkten Bundessteuer 2015 werden im Umfang der Guthabensumbuchungen erlassen.

**2.**

Die Rekursgegnerin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.– zu bezahlen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von CHF 1500.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

**4.**

Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Einwohnergemeinde B.\_\_\_\_ (1), die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1) und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1).