



**Entscheid vom 22. April 2016 (510 15 92)**

---

**Kein Steuererlass bei Liegenschaften im Vermögen**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Philippe Spitz,  
Steuerrichter Robert Richner, Markus Zeller, Dr. L. Schneider, Ge-  
richtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**\_\_\_\_,

**Rekurrent**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

betreffend **Erlass betr. Staats- und direkte Bundessteuer 2008-2013**

## **Sachverhalt:**

1. Der Pflichtige wurde mit den Veranlagungsverfügungen für die Jahre 2008 - 2013 zu Staatssteuern von insgesamt Fr. 10'129.35, zu direkten Bundessteuern von insgesamt Fr. 1'427.40 und mit den Veranlagungsverfügungen der Jahre 2010 - 2013 zu Gemeindesteuern von insgesamt Fr. 3'708.50 veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 20. August 2015 sowie vom 18. September 2015 ersuchte der Pflichtige um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuern 2008 - 2013 sowie Gemeindesteuern 2010 - 2013. Zur Begründung führte er aus, sein laufendes Einkommen (Lohn und Entschädigung der ALV) sei sehr tief. Es sei ihm aufgrund seines Alters und der Arbeitsmarktsituation wohl kaum möglich, eine Anstellung in seinem früheren Arbeitsbereich zu finden. Deswegen lebe er nahe am respektive unter dem Existenzminimum. Sein Einfamilienhaus bringe Vor- und auch Nachteile. Er könne zwar Investitionen und Nebenkosten selbst gestalten, jedoch sei der Eigenmietwert rund ein Drittel seines steuerbaren Einkommens. Dies führe dazu, dass er trotz seines kleinen Einkommens, Einkommensteuern zahlen müsse.

3. Mit Entscheid vom 10. November 2015 wies die Taxations- und Erlasskommission das Erlassgesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuches werde grundsätzlich die aktuelle finanzielle Situation der steuerpflichtigen Person betrachtet. Neben dem Einkommen sei aber auch allfällig vorhandenes Vermögen zu berücksichtigen. Abklärungen hätten ergeben, dass der Pflichtige per 31. Dezember 2013, und somit nach Fälligkeit der vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen, über eine Liegenschaft im Kanton B.\_\_\_\_ mit einem Steuerwert in der Höhe von Fr. 443'076.-- verfüge. Eine Notlage sei somit nicht gegeben.

4. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2015 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien die Staats- und direkten Bundessteuern 2008 - 2013 sowie die Gemeindesteuern 2010 - 2013 zu erlassen, Rekurs. Zur Begründung führte er aus, die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ gehöre ihm nicht alleine. Es bestehe eine Erbengemeinschaft mit seiner Schwester. Es seien weder seine jetzige Einkommenssituation noch diejenige der die Eingabe betreffenden Zeit von 2009 - 2013 angesehen worden. Angesichts seiner Einkommenssituation sei, wenn schon nicht ein Voller-

lass dann zumindest ein Teilerlass inkl. Erlass der angefallenen Zinsen zu gewähren. Falls er bis 65 die nötige Sanierung seiner finanziellen Situation durchziehen könne, sei er dringend auf die Einnahmen aus der Liegenschaft angewiesen, da diese für ihn wie eine dritte Säule seien. Seine erste und zweite Säule seien stark geschmälert.

5. Mit Vernehmlassung vom 13. Januar 2016 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Steuererlass bezwecke zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Grundsätzlich ausschlaggebend für die Beurteilung eines Erlassgesuches seien die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gesuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung getragen werden könne. Es werde dabei auf die gesamte wirtschaftliche Lage (Einkommen, Vermögen, Anwartschaften) eines Gesuchstellers abgestellt. Verfüge der Gesuchsteller über Vermögen, welches die Steuerforderung übersteige, entfalle in der Regel ein Erlass. Im vorliegenden Fall sei noch genügend Vermögen zur Bezahlung vorhanden. Der Rekurrent verfüge über zweifaches Grundeigentum: einerseits sein selbst bewohntes Einfamilienhaus in C.\_\_\_\_/BL mit einem Steuerwert von Fr. 96'200.-- und einer Hypothek von Fr. 200'000.-- und andererseits noch ein Mehrfamilienhaus – also ein Renditeobjekt – im Kanton B.\_\_\_\_ mit einem Steuerwert von Fr. 443'076.-- und einer Hypothek von Fr. 250'000.--. Die Bezahlung der Steuern sei deshalb auch unter Berücksichtigung des vorhandenen Vermögens möglich und zumutbar.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen 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, de-

ren 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 Bundessteuern 2008 - 2013 sowie der Gemeindesteuern 2010 - 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 Be-

steuerung 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; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn 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. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124 E. 4.2.1).

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; 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 (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich 2016, N 409; KGE VV vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124, E. 4.2.2).

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; 2D\_43/2014 vom 11. Mai 2014). In der neuen Steuererlassverordnung ist – dies nachvollziehend – kein Anspruch auf Steuererlass mehr normiert (vgl. dazu auch 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 Rechtsfolgenermessen; 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). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. KGE VV vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 3; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 4 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 4).

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 grundlegend BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; bestätigt in KGE VV vom 10. November 2010, 810 10 306, E. 4.2.1).

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 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. 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; siehe ferner zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts 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 (Art. 167a lit. c DBG).

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 Steuerlass 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. Zigerling/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; 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 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; ebenso bereits BGE vom 19. März 1981, in: ASA, Bd. 52 [1983/1984], S. 521 f., E. 5).

Neu ist der Grundsatz, dass ein Steuererlass der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugutekommen muss. Für die direkte Bundessteuer ist dies in Art. 167 Abs. 2 DBG direkt im Gesetz und nicht mehr bloss wie bis anhin auf Verordnungsstufe geregelt. Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung denn auch ausdrücklich, 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. Entscheid des Steuergerichts [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 (VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4a; vgl. dazu auch KGE VV vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 4; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 5 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 5).

4. a) In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Die Staats- und direkten Bundessteuern 2008 - 2013 sowie die Gemeindesteuern 2010 – 2013 sind rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf diese Steuerjahre

entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche gegenüber dem Rekurrenten noch bestehen.

b) Zu prüfen bleibt, ob die subjektiven Erlassvoraussetzungen gegeben sind.

5. Es ist zuerst zu prüfen, ob der Rekurrent mittels seines Einkommens in der Lage ist, die aufgelaufene Steuerschuld betreffend die Jahre 2008 - 2013 zu begleichen.

a) Das durchschnittliche Einkommen des Rekurrenten, welches als Grundlage für die Berechnung des Existenzminimums dient, beträgt gemäss Lohnausweis 2015 und Abrechnung der Arbeitslosenversicherung (ALV) Fr. 1'697.75 pro Monat (Lohn: Fr. 1'045.75 [= Fr. 12'549.-- / 12 Monate] plus ALV Fr. 652.-- [= Fr. 7'824.-- / 12 Monate]). Der 13. Monatslohn ist darin bereits enthalten.

b) Demgegenüber errechnet sich der monatliche Grundbedarf gestützt auf die Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz (Richtlinien) und den ins Recht gelegten Unterlagen wie folgt:

Grundbetrag für Alleinstehende	Fr. 1'200.00
Hypothekarzins	Fr. 268.00
Krankenkasse gemäss KVG	Fr. 358.00
U-Abo	Fr. 76.00
Unvorhergesehenes	Fr. 200.00
<b>Total</b>	<b>Fr. 2'102.00</b>

c) Aus der Gegenüberstellung des Grundbedarfs mit dem durchschnittlichen Einkommen resultiert schliesslich der monatliche Überschuss bzw. das monatliche Defizit:

Durchschnittliches Einkommen	Fr. 1'697.75
Monatlicher Grundbedarf	Fr. 2'102.00
<b>Überschuss/Defizit</b>	<b>- Fr. 404.25</b>

Daraus folgt, dass der Gesuchsteller monatlich ein Defizit von Fr. 404.25 zu verzeichnen hat. Damit liegt sein monatliches Einkommen unter dem monatlichen Grundbedarf. Er kann die Steuerschulden somit nicht innert nützlicher Frist aus seinem Einkommen tilgen.

6. Es ist nun zu prüfen, ob der Rekurrent in der Lage und es ihm zumutbar ist, die aufgelaufene Steuerschuld betreffend die Jahre 2008 - 2013 aus seinem Vermögen zu begleichen.

a) Der Rekurrent ist Eigentümer zweier Liegenschaften. Einer in C.\_\_\_\_, in welcher er wohnt, und einer in B.\_\_\_\_. Die Liegenschaft in C.\_\_\_\_ steht im alleinigen Eigentum des Rekurrenten. Diejenige in B.\_\_\_\_ ist in zwei hälftige Miteigentumsanteile aufgeteilt. Der eine Miteigentumsanteil (50%) gehört dem Rekurrenten alleine. Der zweite Miteigentumsanteil (50%) gehört der Erbengemeinschaft bestehend aus dem Rekurrenten und seiner Schwester. Von diesem Miteigentumsanteil steht ihm nochmals eine Hälfte zu. Die Liegenschaft ist demnach zu 3/4 im Eigentum des Rekurrenten.

b) Fraglich ist, zu welchen Werten die beim Rekurrenten vorhandenen Vermögenswerte zu berücksichtigen sind. Möglich ist die Bewertung nach dem Steuerwert, nach dem interkantonalen Repartitionswert oder nach dem Verkehrswert. Da der Steuererlass thematisch eine gewisse Nähe zum Sozialversicherungsrecht aufweist (vgl. StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40; Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2014, Art. 240 N 34, unter Verweis auf diverse Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern) rechtfertigt es sich jenen Wert zu nehmen, welcher auch für die Berechnung der Beiträge bzw. Renten an respektive aus Sozialversicherungen genommen wird. Gemäss Kantonsgericht ist dafür im Kanton Basel-Landschaft der interkantonale Repartitionswert massgebend (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Sozialversicherungsrecht [KGE SV] vom 26. Mai 2004, Nr. 710 03 240, E. 1b). Dies steht in Übereinstimmung mit Art. 17 Abs. 6 der Bundesverordnung über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung vom 15. Januar 1971 (ELV) und dem Bundesgericht (vgl. BGE H 257/01 vom 13. Juni 2003, E. 3.2).

Die Liegenschaft in C.\_\_\_\_ hat einen interkantonalen Repartitionswert von Fr. 250'120.-- und ist mit einer Hypothek in Höhe von Fr. 200'000.-- belastet. Die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ hat einen interkantonalen Repartitionswert von Fr. 465'230.-- und ist mit einer Hypothek in Höhe von Fr. 60'000.-- belastet. Das Vermögen des Pflichtigen aus den Liegenschaften beläuft sich somit auf Fr. 354'042.50 (= [Liegenschaft C.\_\_\_\_ : Fr. 250'120.-- – Hypothek: Fr.

200'000.--] + [Liegenschaft B.\_\_\_\_ : Fr. 348'922.50 {3/4 von Fr. 465'230.--} – Hypothek: 45'000.-- {3/4 von Fr. 60'000.--}]).

c) Wie bereits weiter oben dargetan, schliesst vorhandenes Vermögen einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint. Ein Steuerlass kann somit gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgezehrt sind. Einer steuerpflichtigen Person soll also 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.). In quantitativer Hinsicht stellt sich die Frage, wie dieser Notgroschen zu bestimmen ist. Es ist sachgerecht, nicht etwa von einem pauschalen Betrag auszugehen, sondern vom betriebsrechtlichen monatlichen Existenzminimum, welches die individuellen Verhältnisse des Pflichtigen würdigt. Der Notgroschen darf nicht zu tief angesetzt werden, wird doch gemeinhin empfohlen, Rückstellungen in gewisser Höhe für Unvorhergesehenes wie Arzt-, insbesondere Zahnarztrechnungen, Brillen, grössere Anschaffungen für den Wohnbedarf etc. zurückzubehalten. Das Steuergericht erachtet es deshalb für die Bestimmung des Notgroschens als angemessen, grundsätzlich vom dreifachen des monatlichen Existenzminimums auszugehen (vgl. StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40; E. 4d).

d) Vorliegend beläuft sich das Existenzminimum auf Fr. 2'102.-- (vgl. Erwägung 5b), das dreifache Existenzminimum beträgt somit Fr. 6'306.-- (= 3 x Fr. 2'102.--). Das Vermögen des Rekurrenten beläuft sich demgegenüber auf Fr. 354'042.50. Der freie Vermögensbestandteil berechnet sich damit wie folgt:

Gesamt Vermögen	Fr.	354'042.50
Notgroschen (Existenzminimum: Fr. 2'102.-- x 3)	- Fr.	6'306.00
<b>Frei verfügbares Vermögen</b>	<b>Fr.</b>	<b>347'736.50</b>

Aufgrund des freien Vermögens des Pflichtigen in Höhe von Fr. 347'736.50 wäre es ihm demnach dem Grundsatz nach zumutbar die eingangs erwähnten Steuerschulden in Höhe von insgesamt Fr. 15'265.25, zu begleichen.

e) Die Steuer kann insbesondere dann, wenn es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge handelt gemäss Art. 12 Abs. 4 Steuererlassverordnung ganz oder teilweise erlassen werden (vgl. Schorno, a.a.O., § 230 N 12, mit weiteren

Hinweisen). Gemäss Praxis dürfen steuerpflichtige Personen ab dem 60. Altersjahr die Vermögensgrenzen behalten, welche für die Berechnung der EL gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG) vom 6. Oktober 2006 gelten, mithin Fr. 37'500.-- für Alleinstehende und Fr. 60'000.-- für Ehepaare (vgl. StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40; Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], a.a.O., Art. 240 N 34, unter Verweis auf diverse Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern). Der Rekurrent wird im Oktober 60 Jahre alt, weswegen für ihn die Vermögensgrenze von Fr. 37'500.-- gilt.

Nach Abzug der Vermögensfreigrenze verbleibt dem Rekurrenten ein Vermögen von Fr. 316'542.50 (Fr. 354'042.50 – Fr. 37'500.--), welches zur Bezahlung der Steuern verwendet werden kann.

f) Der Rekurrent bringt vor, es sei ihm nicht zumutbar seine Steuerschulden aus seinem Vermögen konkret seinen Liegenschaften zu bezahlen. Er könne die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ nicht verkaufen, da sie ihm nicht alleine gehöre, sie schon lange im Familienbesitz sei, sie stark sanierungsbedürftig sei und er sie seinen Kindern übergeben möchte. Dem ist entgegenzuhalten, dass Miteigentumsanteile gemäss Art. 646 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZBG) einzeln verkauft werden können und sowohl Miteigentums- als auch Gesamteigentumsanteile an Grundstücken gemäss Art. 43 Ziff. 1 des Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG) für Steuerschulden auf dem Wege der Pfändung zwangsverwertet werden können (Miteigentumsanteile gemäss der Verordnung des Bundesgerichts über die Zwangsverwertung von Grundstücken vom 23. April 1920 [VZG] und Gesamteigentumsanteile gemäss der Verordnung des Bundesgerichts über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen vom 17. Januar 1923 [VVAG]). Auch dass die Liegenschaft sanierungsbedürftig ist, schliesst eine Verwertung nicht aus. Dadurch wird höchstens der durch sie erzielbare Verkaufserlös geschmälert. Das Argument, dass die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ schon lange in Familienbesitz sei und er sie an seine Kinder weitergeben möchte, kann nicht gehört werden. Genau so wenig wie zugunsten Drittgläubiger (vgl. Erwägung 3e) kann das Gemeinwesen zugunsten potenzieller Erben auf den Steuerbezug verzichten. Der Rekurrent bringt zudem vor, es sei ihm nicht zumutbar die Liegenschaft in C.\_\_\_\_ zu verkaufen, da er selbst darin wohne. Dem ist entgegenzuhalten, dass er sie beispielsweise veräussern und in die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ ziehen könnte. Folglich ist es dem Rekurrenten damit auch möglich, seine selbstbewohnte Liegenschaft zu verwerten. Eine Verwertung ist ihm bereits deshalb schon zumutbar, da durch den Verkauf einer der beiden Lie-

genschaften seine Steuerschulden getilgt werden können. Dem Rekurrenten ist damit die Bezahlung seiner Steuerschulden aus seinem Vermögen möglich und auch zumutbar.

Der Rekurs ist somit abzuweisen.

7. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 [VPO]).

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde C.\_\_\_\_ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).