



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

vom 12. Februar 2014 (810 13 322)

Steuerrecht

Steuererlassgesuch

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian
Haidlauf, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Jgnaz Jermann,
Gerichtsschreiberin i.V. Stephanie Birbaumer

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer,

 B.____, Beschwerdeführerin,

 beide vertreten durch C.____, Steuer- & Finanzberater

 gegen

Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegegner

Betreff Steuererlassgesuch (RRB Nr. 1573 vom 24. September 2013)

A. A.____ und B.____, vertreten durch C.____, Steuer- und Finanzberater, ersuchten mit
Schreiben vom 21. August 2012 bei der Finanz- und Kirchendirektion Basel-Landschaft (FKD)
um Erlass der Staats- und Bundessteuern für das Jahr 2008. Die Steuerausstände per 2008
beliefen sich auf Fr. 9'630.-- Staatssteuer und Fr. 6'271.-- Bundessteuer.

B. Mit Verfügung vom 22. Mai 2013 lehnte die FKD das Steuererlassgesuch ab und teilte mit, dass jedoch die Möglichkeit zur Unterbreitung eines schriftlichen Abzahlungsantrags bestehe.

C. Gegen diese Verfügung erhoben A.____ und B.____, wiederum vertreten durch C.____, mit Eingabe vom 31. Mai 2013 Beschwerde beim Regierungsrat Basel-Landschaft (Regierungsrat). Sie beantragten, die Verfügung der FKD sei ersatzlos aufzuheben und ihrem Gesuch um Steuererlass zu entsprechen.

D. Mit Schreiben vom 2. Juli 2013 teilte die Gemeinde C.____ mit, für das Steuerjahr 2008 würden keine offenen Gemeindesteuern vorliegen, weshalb auf eine Vernehmlassung verzichtet werde. Mit Schreiben vom 23. Juli 2013 liess sich die FKD vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde.

E. Mit Regierungsratsbeschluss vom 24. September 2013 wurde die Beschwerde abgewiesen und A.____ und B.____ Frist gesetzt, um der FKD einen detaillierten Abzahlungsplan einzureichen. Weiter wurden A.____ und B.____ die Verfahrenskosten auferlegt.

F. Mit Eingabe vom 5. Oktober 2013 erhoben A.____ und B.____, wiederum vertreten durch C.____, Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) mit dem Begehren, es sei der Regierungsratsbeschluss vom 24. September 2013 ersatzlos aufzuheben und die Staats- und Bundessteuern 2008 seien zu erlassen. Weiter sei den Beschwerdeführern der Beratungsaufwand für die beiden Beschwerden zu entschädigen.

G. Mit Schreiben vom 5. November 2013 liess sich die FKD vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde.

H. Mit Verfügung vom 20. November 2013 holte das Kantonsgericht Betreibungsregisterauszüge der Beschwerdeführer ein. Im Betreibungsregisterauszug vom 26. November 2013 betreffend die Beschwerdeführerin sind weder Betreibungen noch Verlustscheine verzeichnet. Im Betreibungsregisterauszug vom 26. November 2013 betreffend den Beschwerdeführer sind keine Betreibungen verzeichnet. Es sind jedoch Verlustscheine in der Höhe von Fr. 130'306.80 zugunsten von D.____ und in der Höhe von Fr. 24'720.90 zugunsten des Kantons Basel-Landschaft aufgeführt. Die Betreibungsregisterauszüge wurden den Beschwerdeführern und dem Regierungsrat mit Schreiben vom 27. November 2013 zur Kenntnisnahme zugestellt.

I. Mit Präsidialverfügung vom 20. November 2013 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und die Beschwerdeführer wurden ersucht, eine Vollmacht sowie eine Honorarnote für das Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht einzureichen, was mit Eingabe vom 18. Dezember 2013 erfolgte.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Das Kantonsgericht beurteilt gemäss § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 Beschwerden gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates, soweit ihm die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Letzteres ist nicht der Fall, vielmehr hält § 11 Abs. 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung DBG) vom 13. Dezember 1994 ausdrücklich fest, dass das Kantonsgericht zur Beurteilung von Entscheidungen des Regierungsrats auf dem Gebiet des Steuererlasses örtlich und sachlich zuständig ist. Da auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerde vom 5. Oktober 2013 einzutreten.

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

3. Streitig ist, ob der Regierungsrat in seinem Entscheid vom 24. September 2013 zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen für einen Steuererlass im Hinblick auf die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer für das Steuerjahr 2008 nicht vorliegen und es demnach zutreffend war, den Entscheid der FKD vom 22. Mai 2013, welcher das entsprechende Erlassgesuch der Beschwerdeführer abgewiesen hatte, zu schützen.

4.1 Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 8 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 19. Dezember 1994 bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Über Gesuche, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von weniger als Fr. 25'000.-- pro Jahr ersucht wird, entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 Steuererlassverordnung die kantonale Erlassbehörde, im Kanton Basel-Landschaft die FKD (Art. 6 Steuererlassverordnung i.V.m. § 11 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). In den übrigen Fällen entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) über den Erlass der direkten Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4 DBG, Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). In ähnlicher Weise bestimmt § 139b Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen

werden können. Über ein entsprechendes Gesuch entscheidet die FKD nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates (§ 139b Abs. 2 StG). Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

4.2 Seinem Wesen nach bedeutet der Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 346 f.). Der Steuererlass hat jedoch infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) die seltene Ausnahme zu bleiben, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, N 6 zu Art. 167 DBG; KGE VV vom 27. November 2013 (810 13 188) E. 4.2; KGE VV vom 7. August 2013 (810 13 114) E. 4.2.1; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft, zuletzt: VGE i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a zu § 142 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [aStG] vom 7. Februar 1974). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Steuererlassverordnung; § 139a StG).

4.3 Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (vgl. hierzu AUGUST REIMANN/FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 9 zu § 123; VGE vom 29. September 1982, in: BLVGE 1982 S. 39; VGE vom 4. Juli 1984, in: BLVGE 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 vom ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen, das heisst der Entscheid muss nicht nur angemessen, sondern auch rechtmässig sein (vgl. zur Kognition des Kantonsgerichts bereits vorstehend E. 2). Die Behörden sind bei ihrem Entscheid mithin an die Verfassung gebunden und müssen insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen (Art. 5 Abs. 2 BV) befolgen. Zudem sind bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 441).

4.4 Im Recht der direkten Bundessteuer besteht, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, ein eigentlicher öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die in Art. 167 Abs. 1 DBG verwendete "Kann"-Formulierung bringt demnach lediglich zum Ausdruck, dass die zuständige Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen vorliegen, über ein gewisses Ermessen verfügt (BEUSCH, a.a.O., N 8 zu Art. 167 DBG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348). Im kantonalen Recht besteht ein solcher Rechtsanspruch hingegen nur dann, wenn die kantonalen Steuergesetze genau umschreiben, unter welchen Voraussetzungen der gesuchstellenden Person der Erlass der Steuern zu gewähren ist. Umschreiben die kantonalen Steuergesetze - wie vorliegend § 139b Abs. 1 StG - die Erlassvoraussetzungen lediglich offen und unbestimmt, verneint die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen Anspruch auf Steuererlass (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_702/2012 vom 19. März 2013 E. 3.4; BGE 112 Ia 94 f. E. 2c). Der basellandschaftliche Gesetzgeber gewährt der Erlassbehörde mithin ein Rechtsfolgeermessen; diese ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht verpflichtet, sondern lediglich ermächtigt, die Steuern zu erlassen. Allerdings bedingt eine willkürfreie (vgl. Art. 9 BV) und pflichtgemässe Ermessensbetätigung, dass der Entscheid über ein Erlassbegehren nicht zu einer in vergleichbaren Fällen geübten und gefestigten Praxis in Widerspruch stehen darf, es sei denn, es lägen die Voraussetzungen für eine Praxisänderung vor. Die gesuchstellende Person hat somit immerhin einen Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung (vgl. MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, N 3 zu § 230).

5.1 Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt. Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens auch über einen allfälligen Erlass derselben entschieden werden. Das Erlassverfahren ersetzt weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden (vgl. ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung; BEUSCH, a.a.O., N 7 zu Art. 167 DBG). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr "geschuldet" im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG (vgl. im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer ausdrücklich Art. 7 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung).

5.2.1 In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG; § 139b Abs. 1 StG). Obschon die beiden subjektiven Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte sowohl durch das DBG als auch durch das StG jeweils einzeln genannt werden, lassen sie sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend.

5.2.2 Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG (vgl. im Übrigen auch die Legaldefinition in Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung) liegt für das Recht der direkten Bundessteuern vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (siehe Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausserordentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. auch die beispielhafte Aufzählung anerkannter Ursachen für eine Notlage in Art. 10 Abs. 1 lit. a-d Steuererlassverordnung).

5.2.3 Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der konstanten - und auch heute noch massgebenden - Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts hinsichtlich der inhaltlich zu § 139b Abs. 1 StG analogen Bestimmung von § 142 Abs. 1 aStG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, welches in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen grundlegend VGE vom 29. September 1982, in: BLVGE 1982 S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237] E. 2; bestätigt in KGE VV vom 27. November 2013 [810 13 188] E. 5.2.3).

5.3 Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrer Einschätzung der subjektiven Erlassvoraussetzungen die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe ferner zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts grundlegend VGE vom 29. Februar 1984; in: BLVGE 1988 S. 50). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die

fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. im Hinblick auf die direkte Bundessteuer Art. 10 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

5.4.1 Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (so für die direkte Bundessteuer ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung; zur bisherigen ständigen Praxis der EEK Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 22 [1953/54], S. 352). Es kann nicht Aufgabe des Instituts des Steuererlasses sein, im Ergebnis gleichsam eine Sicherheit für private Kredite zu leisten. Im Falle einer allseitigen Überschuldung der um Steuererlass ersuchenden Person kann vom Staat mithin nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er einseitig auf seine Steuerforderung verzichtet. Von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand würde nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern allein die übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren würden. Unter solchen Umständen erscheint es daher mit Blick auf den Zweck des Rechtsinstituts als sachlich vertretbar, von einem Steuererlass abzusehen oder - entsprechend der konstanten Erlasspraxis im Kanton Basel-Landschaft (vgl. VGE vom 15. Februar 1995 [94/237] E. 4/a sowie zuletzt bestätigend KGE VV vom 17. April 2013 [810 12 335] E. 6.3) - 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 Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2013 vom 14. Januar 2014; ebenso bereits Urteil des Bundesgerichts vom 19. März 1981 E. 5, in: ASA Bd. 52 [1983/1984] S. 521 f.). Eine Gläubigerbevorzugung kann ausserdem nicht nur bei offenen Betreibungen sondern auch bei Vorliegen von Verlustscheinen bestehen (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-106 vom 16. Juli 2012). Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung denn auch ausdrücklich, dass - im Sinne einer Ausnahme zum Grundsatz von Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, wonach es für den Erlassentscheid auf den Grund der Notlage nicht ankommt - der Bund auf seine gesetzlichen Ansprüche zugunsten anderer Gläubiger nicht verzichten kann, soweit die Überschuldung der gesuchstellenden Person z.B. auf geschäftlichen Misserfolgen, Bürgschaftsverpflichtungen, hohen Grundpfandschulden oder Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards beruht. Ein Erlass kann jedoch im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten.

5.4.2 Aus Sinn und Zweck des Instituts des Steuererlasses folgt auch, dass durch die Forderungsverzichte die Verschuldung der gesuchstellenden Person insgesamt auf ein tragbares Mass reduziert werden muss. Der Steuererlass stellt grundsätzlich ein einmaliges Entgegen-

kommen dar, weshalb eine Wiederholung von Erlassverfahren in späteren Steuerperioden vermieden werden soll (MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, a.a.O., N 10 zu § 230). Ohne eine solche "Gesamtsanierung" mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht wirklich bereinigt, sodass nicht nur der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand ein einseitiger wäre; mangels Beseitigung der Überschuldung müssten vielmehr noch weitere Steuererlassgesuche entgegengenommen werden, was klarerweise dem Ausnahmecharakter des Rechtsinstituts zuwiderliefe (VGE vom 15. Februar 1995 [94/237] E. 4/a).

6. Was vorliegend die objektiven Erlassvoraussetzungen anbelangt, so sind diese gegeben. Die Veranlagungen im Hinblick auf die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer für das Steuerjahr 2008 sind abgeschlossen und die entsprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf dieses Jahr entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche der die jeweiligen Steuern erhebenden Gemeinwesen gegenüber den Beschwerdeführern noch bestehen.

7.1 Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht. In Übereinstimmung mit den Vorinstanzen kann die Frage, ob die Voraussetzungen der Notlage bzw. der grossen Härte im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG erfüllt sind, vorliegend offen gelassen werden. Wie sich den Verfahrensakten entnehmen lässt, waren die Beschwerdeführer Ende 2008 mit Schulden in der Höhe von Fr. 517'551.45 belastet. In der Zwischenzeit wurden fast sämtliche Verlustscheine gelöscht, nachdem die Beschwerdeführer den betroffenen Gläubigern einen Betrag von rund Fr. 51'609.45 bezahlt haben. Momentan sind die Beschwerdeführer nebst den genannten Steuerausständen immer noch durch Schulden in der Höhe von Fr. 24'720.90 (Gläubiger Kanton Basel-Landschaft) und Fr. 130'306.80 (Gläubiger D.____), insgesamt also von Fr. 155'027.70 belastet. Dass der Regierungsrat - wie bereits die FKD - angesichts einer solchen Überschuldung die Möglichkeit eines Erlasses der direkten Bundessteuern sowie der Staatssteuern von einem Sanierungskonzept abhängig gemacht hat, in dessen Rahmen sämtliche Gläubiger in prozentual gleichem Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten, ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden. Ein Steuererlass ohne Beteiligung sämtlicher Gläubiger käme unter solchen Umständen nämlich nicht den Beschwerdeführern zugute und widerspräche damit dem Sinn und Zweck des Erlassverfahrens (vgl. vorstehend E. 5.4.1). Die Entscheide der Vorinstanzen beruhen insoweit auf nachvollziehbaren Gründen und entsprechen einer langjährigen Praxis der zuständigen Erlassbehörden. Es kann mithin nicht gesagt werden, dass diese von dem ihnen zustehenden Ermessen pflichtwidrig - insbesondere gegen das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) oder das Willkürverbot (Art. 9 BV) verstossenden - Gebrauch gemacht haben (vgl. vorstehend E. 4.3). Die Entscheide erweisen sich schliesslich auch als verhältnismässig, zumal die beiden Vorinstanzen den Beschwerdeführern für den Fall der Unmöglichkeit der Sanierung jeweils auch Zahlungserleichterung im Sinne eines Abzahlungsvertrages in Aussicht gestellt haben.

7.2 An diesem Ergebnis vermag insbesondere auch der Einwand der Beschwerdeführer nichts zu ändern, wonach beim Gläubiger Kanton Basel-Landschaft nicht mehr habe ermittelt werden können, um wen es sich spezifisch handle und dass der Gläubiger D.____ ein ehemali-

ger Geschäftspartner des Beschwerdeführers sei, der aufgrund eines persönlichen Grolls negativ auf den Sanierungsvorschlag reagiert habe. Diese Gründe ändern nichts an der Tatsache, dass immer noch zwei Verlustscheine bestehen, für welche keine Sanierungslösung erzielt wurde. Insbesondere die Forderung von D._____ in der Höhe von Fr. 130'306.80 fällt ins Gewicht, da sie alleine immerhin fast ein Viertel der ursprünglichen Schuldensumme von über Fr. 500'000.-- ausmacht. Die in Frage stehenden Steuerschulden in der Höhe von knapp Fr. 16'000.-- stellen im Vergleich dazu nur einen Bruchteil dar, so dass ein Verzicht auf diese Steuerschulden nicht massgeblich zur Entlastung der Beschwerdeführer beitragen würde.

7.3 Insgesamt hat der Regierungsrat das Vorliegen der subjektiven Erlassvoraussetzungen bei den Beschwerdeführern zu Recht verneint. Die Verfügung der FKD vom 22. Mai 2013 sowie der Regierungsratsbeschluss vom 24. September 2013 erweisen sich als rechtmässig. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig (vgl. auch § 11 Abs. 3 Vollzugsverordnung DBG). Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei - vorliegend den Beschwerdeführern - in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Entsprechend dem Ausgang dieses Verfahrens haben die Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu tragen.

8.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann gestützt auf § 21 Abs. 3 VPO für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO), weshalb die Parteikosten wettzuschlagen sind.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin i.V.