



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

vom 17. Dezember 2014 (810 14 262)

Steuern und Kausalabgaben

Steuererlass

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian
Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Markus Clausen, Kantonsrichterin Helena
Hess, Gerichtsschreiber Marius Wehren

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer, vertreten durch **B.**____, **C.**____ AG

gegen

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

Beigeladene **Einwohnergemeinde D.**____

Betreff Steuererlass (RRB Nr. 1237 vom 26. August 2014)

A. Am 20. August 2013 reichte A.____ bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-
Landschaft ein Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer, der Staatssteuer sowie der Ge-
meindesteuer für das Jahr 2011 ein.

B. Mit Entscheid vom 26. November 2013 wies die Finanz- und Kirchendirektion des Kantons Basel-Landschaft (FKD) das Gesuch um Erlass der Staatssteuer 2011 ab. Bezüglich der direkten Bundessteuer wurde das Erlassgesuch zuständigkeitshalber an die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) weitergeleitet. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass A._____ nach Auskunft der Veranlagungsbehörde per 30. Oktober 2013 eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 1'153'585.-- ausbezahlt worden sei. Vor diesem Hintergrund liege keine Notlage im Sinne von § 139b des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 vor.

C. Die von A._____ am 2. Dezember 2013 gegen den Entscheid der FKD erhobene Beschwerde wurde mit Entscheid des Regierungsrats des Kantons Basel-Landschaft vom 26. August 2014 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde.

D. Am 4. September 2014 erhob A._____, vertreten durch B._____, C._____ AG, gegen den Entscheid des Regierungsrats Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, mit dem Antrag auf Erlass der Staats- und Gemeindesteuer 2011.

E. In seiner Vernehmlassung vom 14. Oktober 2014 beantragt der Regierungsrat die Abweisung der Beschwerde.

F. Mit Präsidialverfügung vom 24. Oktober 2014 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

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

1.1 Gemäss § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates die verwaltungsgerichtliche Beschwerde beim Kantonsgericht zulässig. Da weder ein Ausschlussstatbestand nach § 44 VPO noch ein spezialgesetzlicher Ausschlussstatbestand vorliegen, ist die Zuständigkeit des Kantonsgerichts zur Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit gegeben. Der Beschwerdeführer ist vom angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Auch die weiteren formellen Voraussetzungen sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Nach der Rechtsprechung des Kantonsgerichts sind Beschwerden im Bereich des Steuererlasses als Beschwerden in Steuersachen im Sinne von § 45 Abs. 2 VPO zu qualifizieren (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGEVV], vom 17. April 2013 [810 12 335] E. 2.2 ff.). Demgemäss können über die Beschwerdegründe gemäss § 45 Abs. 1 lit. a und b VPO (Rechtsverletzung sowie unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellung) hinaus sämtliche Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

3. Streitgegenstand bildet die Frage, ob der Regierungsrat zu Recht im Fall des Beschwerdeführers die Voraussetzungen für einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuer 2011 verneinte.

4.1 Gemäss § 139b Abs. 1 StG können 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. 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 das Institut des Steuererlasses – in Bezug auf alle Steuerarten – den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen diesem zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem eine Verringerung des öffentlichen Vermögens einhergeht. Ein Steuererlass erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die Person des Steuerschuldners; verhindert werden soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen eine Gefährdung in der wirtschaftlichen Existenz. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 346 f.). Der Steuererlass hat infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) die Ausnahme zu bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde 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, Basel 2008, N 6 zu Art. 167 DBG; siehe dazu auch das Urteil des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a). Zu beachten ist dabei, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für einen Steuererlass immer noch grundsätzlich eine Stundung der Steuerschuld oder andere Zahlungserleichterungen in Betracht kommen (§ 139a StG), um Härten beim Schuldner zu mildern.

4.3 Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (vgl. AUGUST REIMANN/FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 9 zu § 123; Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 39 und 1983/84, S. 63). Entsprechend gewährt § 139b Abs. 1 StG den zuständigen Behörden aufgrund der "Kann"-Formulierung einen gewissen Entscheidungsspielraum. Dies bedeutet allerdings keine gänzliche Entscheidungsfreiheit. Die Behörden haben das ihnen eingeräumte Ermessen vielmehr pflichtgemäss auszuüben. Sie haben bei ihrem Entscheid namentlich das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen (Art. 5 Abs. 2 BV) zu befolgen. Zudem ist bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2010, N 441).

4.4 Im Bereich des kantonalen Rechts besteht ein Rechtsanspruch auf Gewährung des Steuererlasses nur dann, wenn die kantonalen Steuergesetze genau umschreiben, unter welchen Voraussetzungen der gesuchstellenden Person der Erlass der Steuern zu gewähren ist. Fällt die Umschreibung der Erlassvoraussetzungen durch die kantonalen Steuergesetze lediglich offen und unbestimmt aus, so verneint die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen Anspruch auf Steuererlass (vgl. BGE 122 I 373 E. 1; 112 Ia 93 E. 2c). Dementsprechend hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit § 139b Abs. 1 StG ausgeführt, dass diese Bestimmung nur eine sehr allgemein gehaltene Umschreibung enthalte, wann Steuern erlassen werden können, und daher keinen justiziablen Rechtsanspruch einräume (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2D_47/2009 vom 27. Juli 2009 E. 3.2). Der basellandschaftliche Gesetzgeber gewährt der Erlassbehörde mithin Rechtsfolgeermessen; diese ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht verpflichtet, sondern lediglich ermächtigt, die Steuern zu erlassen. Diesem Ermessen sind freilich, wie bereits in Ziff. 4.3 vorstehend ausgeführt, Grenzen rechtlicher Natur gesetzt.

5.1 Materielle Voraussetzung des Steuererlasses bildet in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt, was vorliegend unbestrittenermassen der Fall ist.

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 (§ 139b Abs. 1 StG). Bezüglich der genannten Voraussetzungen kann praxisgemäss die in der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 19. Dezember 1994 enthaltene Regelung herangezogen werden. Danach liegt eine Notlage 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 (Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung). In jedem Fall ist eine Notlage gegeben 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 der Steuererlassverordnung).

5.2.2 Nach der konstanten kantonalen Praxis liegt eine Notlage vor, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage ist, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen und Vermögen

ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte ist zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht und ihm nicht zugemutet werden kann (vgl. zum Ganzen BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; KGE VV [810 10 306] vom 10. November 2010 E. 4.2.1).

5.2.3 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 (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe auch VGE i.S. W.G. vom 29. Februar 1984; BLVGE 1988, S. 50). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. dazu Art. 10 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Zusätzlich soll der Steuererlass 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). Zu beachten ist dabei stets, dass der Steuererlass grundsätzlich ein einmaliges Entgegenkommen darstellt, weshalb eine Wiederholung von Erlassverfahren in späteren Steuerperioden vermieden werden soll (KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, a.a.O., N 10 zu § 230).

6.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er sich zwar eine Kapitalabfindung habe auszahlen lassen, auf welcher er auch die Steuern in der Höhe von rund Fr. 160'000.-- entrichtet habe. Dieses Geld werde jedoch für den laufenden Lebensunterhalt benötigt und komme einer jährlichen "Rente" gleich. Gehe man von einer Lebenserwartung von rund 35 Jahren aus, so ergebe sich eine jährliche Rente in der Höhe von Fr. 28'400.--. Würden die Steuern für das Jahr 2011 und 2012 bezahlt, so würde die Rente unter Fr. 20'000.-- betragen. Eine AHV-Rente sei aufgrund seines Alters noch nicht zu erwarten. Aus den genannten Gründen könne er nicht als vermögend bezeichnet werden. Dem Argument des Regierungsrats, wonach private Schulden zurück bezahlt worden seien, müsse widersprochen werden. Bei der Rückzahlung der fraglichen Schulden habe es sich um ein Darlehen der E._____ gehandelt, welches direkt mit seiner Abfindung verrechnet worden sei. Auch sei zu berücksichtigen, dass ein Teil des Geldes seiner Frau zustehe, von welcher er faktisch getrennt lebe.

6.2 Gemäss den unbestrittenen Erwägungen der Vorinstanz wurde dem Beschwerdeführer am 30. Oktober 2013 eine Kapitalabfindung in der Höhe von Fr. 1'153'585.-- ausbezahlt. Dem Vermögen des Beschwerdeführers ist zudem eine Liegenschaft in D.____ sowie ein Wertschriftenguthaben im Umfang von Fr. 161'000.-- anzurechnen. Wie der Regierungsrat zutreffend festhält, wurde der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehefrau veranlagt und steht demzufolge zur Bezahlung der Staats- und Gemeindesteuern 2011 das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen zur Verfügung. Angesichts der aufgezeigten Vermögensverhältnisse ist eine Notlage bzw. grosse Härte im Sinne von § 139b Abs. 1 StG im vorliegenden Fall offensichtlich zu verneinen. Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch gar nicht, dass er in der Lage ist, die geschuldeten Steuern aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu bezahlen. Soweit er ausführt, dass daraus eine Reduktion seines ihm für die Altersvorsorge zur Verfügung stehenden Kapitals resultiert, mag dies zutreffen. Eine damit verbundene Notlage bzw. grosse Härte, wie sie für die Gewährung des Steuererlasses vorausgesetzt ist, wird vom Beschwerdeführer indes weder geltend gemacht noch ist eine solche mit Blick auf den Umfang der vorhandenen Vermögenswerte auch nur ansatzweise dargetan. Vielmehr übersteigen die vorhandenen Mittel auch nach Bezahlung der geschuldeten Steuern den Existenzbedarf des Beschwerdeführers bei weitem. Die subjektiven Voraussetzungen des Steuererlasses gemäss § 139b Abs. 1 StG sind nach dem Gesagten nicht erfüllt, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

7. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- dem unterlegenen Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 2 VPO).

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 dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber