



Entscheid vom 9. Februar 2018 (510 17 88)

Kein Steuererlass bei Wohneigentum

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter S. Schmid,
R. Richner, P. Salathe, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**____, vertreten durch Albrecht & Riedo, Advokatur & Notariat,
Pascal Riedo, Advokat, Hauptstrasse 54, 4132 Muttenz

Rekurrenten

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Teilerlass der Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten
Bundessteuern 2007 und 2008**

Sachverhalt:

1. Mit Gesuch vom 3. Oktober 2016 wandten sich die Rekurrenten an die Rekursgegnerin und beantragten, die Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008 seien hälftig zu erlassen.

2. Mit Entscheid vom 23. August 2017 wies die Rekursgegnerin das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, Bussen und Nachsteuern könnten nur in begründeten Ausnahmefällen erlassen werden.

3. Mit Eingabe vom 25. September 2017 erhob der Vertreter der Rekurrenten mit den Begehren, 1. Die Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008 seien hälftig zu erlassen, 2. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, 3. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, eine Notlage sei gegeben.

4. Mit Vernehmlassung vom 16. November 2017 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Notlage sei selbstverschuldet. Zudem sei noch ein weiterer Gläubiger vorhanden.

5. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) sowie § 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die

Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu beurteilen ist, ob die Rekursgegnerin das Gesuch um Teilerlass der Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008 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. 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. Über ein entsprechendes Gesuch entscheidet die Taxations- und Erlasskommission nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates (§ 139b Abs. 2 StG). Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

b) Seinem Wesen nach bedeutet Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 421 f.). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2

der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) die seltene Ausnahme zu bleiben. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vor Art. 167 - 167g DBG N 8). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung sowie § 139a StG) (vgl. zum Ganzen: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 2b, m.w.H., www.bl.ch/steuergericht).

c) Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 N 5). Entsprechend gewähren sowohl Art. 167 Abs. 1 DBG als auch § 139b Abs. 1 StG den zuständigen Erlassbehörden - neben der Verwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe der "Notlage" bzw. der "grossen Härte" - durch die Verwendung von "Kann"-Formulierungen einen gewissen Entscheidungsspielraum. Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich 2016, N 409) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 2c, m.w.H., a.a.O.).

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 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/Raas, a.a.O., Vor Art. 167 - 167g N 9). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr "geschuldet" im Sinne von

Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG (vgl. im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer ausdrücklich Art. 5 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung).

b) In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses sodann vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG). Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt für das Recht der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung) und bei juristischen Personen, wenn diese sanierungsbedürftig sind (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich. Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (Art. 167a DBG). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausserordentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b Steuererlassverordnung). Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der langjährigen konstanten Praxis hinsichtlich § 139b Abs. 1 StG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen: StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 3b, m.w.H., a.a.O.).

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 Entscheidens, daneben auch die

Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 10 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 2 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (Art. 167a lit. c DBG) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 23. Juni 2017, 510 17 2, E. 3c, m.w.H., a.a.O.).

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, m.w.H., insb. auf BVGE vom 11. Juni 2009, a.a.O.; StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40, E. 4d, www.bl.ch/steuergericht). 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. Dzamko-Locher/Teuscher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 13 StHG N 1). Grundsätzlich spielt es keine Rolle, ob das Vermögen in liquider oder in Form von Grundbesitz vorliegt (StGE vom 25. August 2017, 510 17 37, E. 6e, a.a.O., unter Verweis auf den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 15. Dezember 2009 i.S. J., E. 6, publ. in: Die neue Steuerpraxis [NStP], 64 [2010], S. 17 ff.). Ein Erlass ist lediglich dann möglich, wenn ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte und anderes Vermögen ihr selbstbewohntes und (weitgehend) hypotheckenfreies Wohneigentum belasten oder veräussern müssten (Beusch/Raas, a.a.O., Art. 167 DBG N 15, m.w.H.) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 25. August 2017, 510 17 37, E. 3d, www.bl.ch/steuergericht).

e) Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Entsprechend

wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Es kann nicht Aufgabe des Instituts des Steuererlasses sein, im Ergebnis gleichsam eine Sicherheit für private Kredite zu leisten. Im Falle einer allseitigen Überschuldung der um Steuererlass ersuchenden Person kann vom Staat mithin nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er einseitig auf seine Steuerforderung verzichtet. Von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand würde nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern allein die übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlören. Unter solchen Umständen erscheint es daher mit Blick auf den Zweck des Rechtsinstituts als sachlich vertretbar, von einem Steuererlass abzusehen oder die ganze oder teilweise Gewährung eines solchen von einem Sanierungskonzept abhängig zu machen, in dessen Rahmen sämtliche Gläubiger in gleichem Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGer] vom 9. Dezember 2004, 2P.307/2004, E. 3.2). Der Grundsatz, dass ein Steuererlass der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugutekommen muss, ist in Art. 167 Abs. 2 DBG geregelt. Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung 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. Ohne eine solche "Gesamtsanierung" mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde die zum Steuererlass führende Situation nicht bereinigt, sodass nicht nur der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand ein einseitiger wäre; mangels Beseitigung der Überschuldung müssten vielmehr noch weitere Steuererlassgesuche entgegengenommen werden, was klarerweise dem Ausnahmecharakter des

Rechtsinstituts zuwiderliefe (vgl. zum Ganzen: StGE vom 25. August 2017, 510 17 37, E. 3e, m.w.H., a.a.O.).

f) Der Gesetzgeber hat zwar die Möglichkeit eines Steuererlasses auch für Nachsteuern und Bussen vorgesehen. Diese werden aber nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen (vgl. Art. 167 Abs. 3 DGB).

4. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist festzuhalten, dass diese vorliegend erfüllt sind. Die Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008 wurden rechtskräftig veranlagt. Zudem sind diese nicht vollständig bezahlt, so dass die betreffenden Ansprüche gegenüber den Rekurrenten noch bestehen.

5. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht.

a) Bereits aufgrund einer summarischen Prüfung ist ersichtlich, dass das Einkommen der Rekurrenten nicht genügt, um die per heutiges Datum aufgelaufenen Nachsteuern, Bussen und Verzugszinsen von Fr. 154'344.70 (= Staat: Fr. 74'193.25 + Gemeinde: Fr. 50'610.45 + Bund: Fr. 29'541.--) in absehbarer Zeit vollumfänglich zu begleichen.

b) Es stellt sich damit die Frage, welcher Anteil des Vermögens für die Tilgung der Steuerschulden verwendet werden kann. Wie hiavor gesehen, soll einer steuerpflichtigen Person ein Notgroschen belassen bleiben, wobei grundsätzlich vom Dreifachen des monatlichen Existenzminimums auszugehen ist (vgl. StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40, a.a.O.). Der monatliche Grundbedarf berechnet sich gestützt auf die Richtlinien vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Richtlinien) vorliegend wie folgt:

Grundbetrag Ehepaar	Fr. 1'700.--
Grundbetrag 2 Kinder über 10 Jahre à je Fr. 600.--	Fr. 1'200.--
Hypothekarzinsen (Fr. 560'000.-- x 1.15% / 12 Monate)	Fr. 537.--
Nebenkosten und Liegenschaftsunterhaltskosten ermessensweise	Fr. 400.--
Krankenkasse gemäss KVG ([2 x Fr. 514.50] + [2 x Fr. 122.10])	Fr. 1'273.--
Unvorhergesehenes (2 x Fr. 200.--)	Fr. 400.--

Laufende Steuern (Schätzung)

Fr. 200.--

Total

Fr. 5'710.--

Der Notgroschen beläuft sich demnach auf (gerundet) Fr. 18'000.-- (= 3 x Fr. 6'000.--).

c) Mit Vertrag vom 1. Oktober 2007 haben die Rekurrenten als Gesamteigentümer die Liegenschaft Nr. 116 GB B.____ zum Preis von Fr. 860'000.-- gekauft. Finanziert wurde der Erwerb mittels Bar-Eigenmitteln von Fr. 223'000.--, eines WEF-Vorbezuges aus der 2. Säule von Fr. 77'000.--, d.h. total Eigenmitteln von Fr. 300'000.-- sowie einer 1. Hypothek von Fr. 560'000.--. Mit Vertrag vom 13. Juli 2016 wurde der Gesamthandanteil des Rekurrenten auf die Rekurrentin übertragen, so dass letztere nun Alleineigentümerin der Liegenschaft ist. Dieser Eigentumsübergang spielt keine Rolle, da die Nach- und Strafsteuern mit Verfügung vom 9. Juni 2016 beiden Ehegatten auferlegt wurden und dieselben gestützt auf Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 14 Abs. 1 StG grundsätzlich solidarisch für die Steuern haften. Entsprechend ist der Liegenschaftswert in die Berechnung des Vermögens der Rekurrenten miteinzubeziehen. Nebst dieser Liegenschaft verfügen die Ehegatten soweit ersichtlich über kein Vermögen. Der aktuellsten Veranlagungsverfügung, d.h. jener der Staatssteuer 2012 vom 23. Juli 2015 sind zwar Wertschriften und Guthaben von Fr. 364'870.-- zu entnehmen. Dabei handelt es sich aber um die Stammanteile der Rekurrenten an der C.____ GmbH mit Sitz in D.____, welche im Jahr 2016 liquidiert wurde und einem Kontokorrentguthaben gegenüber dieser Gesellschaft. Gemäss Art. 12 Abs. 3 Steuererlassverordnung ist das Reinvermögen zum Verkehrswert zu bewerten. Der Vertrag betreffend die 1. Hypothek von Fr. 560'000.-- wurde am 14. Februar 2017 verlängert. Mit der 1. Hypothek werden die ersten rund 65% finanziert. Die Bank ging also, wie bereits beim Kauf der Liegenschaft im Jahr 2007, von einem Verkehrswert von (gerundet) Fr. 860'000.-- (= Fr. 560'000.-- / 65%) aus, welcher vorliegend zu berücksichtigen ist. Damit resultiert ein Eigenkapital von Fr. 300'000.-- (= Fr. 860'000.-- ./ Fr. 560'000.--). Nicht unter die verwertbaren Vermögenswerte fällt der WEF-Vorbezug aus der 2. Säule von Fr. 77'000.--, da dieser der gebundenen Vorsorge dient und im Falle des Verkaufs der Liegenschaft wieder in die Vorsorgeeinrichtung einzuzahlen ist. Damit beläuft sich das verfügbare Eigenkapital aus der Liegenschaft auf Fr. 223'000.-- (= Fr. 300'000.-- ./ Fr. 77'000.--).

d) Das freie und damit verwertbare Vermögen der Rekurrenten beträgt nach Abzug des Notgroschens Fr. 205'000.-- (= Fr. 223'000.-- ./ Fr. 18'000.--) und ist damit grösser als die offenen Steuerschulden. Es liegt nicht in liquider, sondern in Form von Grundbesitz vor, was, wie hiavor gesehen, dem Grundsatz nach keine Rolle spielt. Überdies liegt kein von der Praxis

anerkannter Ausnahmefall vor, handelt es sich bei den Rekurrenten doch weder um ältere Steuerpflichtige ohne Erwerbseinkünfte noch verfügen sie über (weitgehend) hypotheckenfreies Wohneigentum. Damit ist den Rekurrenten ein Verkauf der Liegenschaft zur Tilgung der Steuerschulden zumutbar. Schon aus diesem Grund ist das Teilerlassgesuch also abzuweisen.

e) Dies ergibt sich aber auch aus folgendem Grund. Ein Steuererlassgesuch kann bei gleichzeitigem Vorhandensein weiterer Gläubiger nur dann bewilligt werden, wenn sämtliche Gläubiger im Sinne der Opfersymmetrie einen gleichwertigen Beitrag zur Sanierung der gesuchstellenden Person leisten. Mithin ist nicht zu beanstanden, wenn die Gewährung eines Steuererlasses vom Vorliegen eines Sanierungskonzepts abhängig gemacht wird. Die Rekurrenten haben jedoch kein solches vorgelegt. Bei dieser Sachlage käme ein Steuererlass einem einseitigen Forderungsverzicht zu Lasten des Gemeinwesens gleich, was mit dem Zweck des Rechtsinstituts unvereinbar ist, zumal, wie bereits weiter oben dargetan, Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung für den Erlass der direkten Bundessteuer ausdrücklich bestimmt, dass der Bund auf seine gesetzlichen Ansprüche zugunsten anderer Gläubiger nicht verzichten kann, soweit die Überschuldung der gesuchstellenden Person z.B. auf hohen Grundpfandschulden beruht. Würden vorliegend die Steuerbehörden nämlich auf ihre Forderungen verzichten, käme dies insbesondere der Bank, welche die Hypothek gewährt hat, zugute. Auch aus diesem Grund ist das Teilerlassgesuch also abzuweisen.

f) Ob ein besonders begründeter Ausnahmefall für den Erlass der Nachsteuern und Bussen vorliegt, muss daher nicht mehr geprüft werden und kann offen bleiben.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 200.--) zu bezahlen, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde B.____ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung (1) und die Rekursgegnerin (1).

Gegen diesen Entscheid wurde am 3. Mai 2018 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Verfahrensnummer 810 18 124) erhoben.