



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

vom 29. Oktober 2014 (810 14 91)

Steuern und Kausalabgaben

Steuererlass

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Niklaus
Ruckstuhl, Markus Clausen, Christian Haidlauf, Claude Jeanneret,
Gerichtsschreiber Martin Michel

Parteien **Einwohnergemeinde A.**____, Beschwerdeführerin

gegen

Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, 4410 Liestal,
Beschwerdegegner

B.____, Beschwerdegegnerin, vertreten durch C.____

Betreff Erlass der Gemeindesteuern 2001 bis 2009 (Nachsteuern) sowie 2010
bis 2012 (ordentliche Steuern) (RRB Nr. 353 vom 18. März 2014)

A. B.____ deklarierte ab dem Jahr 2000 kein Einkommen mehr und meldete sich am 30. November 2003 bei der Gemeindeverwaltung A.____ ins Ausland ab. Am 5. November 2010 meldete sich B.____ beim Gemeindesteuernamt und teilte mit, dass sie in Wirklichkeit nie ins Ausland weggezogen sei. Daraufhin wurde sie für die Steuerjahre 2001 bis 2009 mit einer Nachsteuer belegt, welche die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft für die Staatssteuern auf Fr. 59'500.45 und für die Gemeindesteuern auf Fr. 27'985.70 festsetzte. Eine Strafsteuer erhob die Steuerverwaltung nicht, weil sie die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige als erfüllt erachtete (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 14. März 2013).

B. Gestützt auf den Einspracheentscheid vom 14. März 2013 erliess die Gemeinde A.____ am 9. April 2013 eine Steuerrechnung für die Nachsteuer betreffend die Gemeindesteuern 2001 bis 2009 in der Höhe von Fr. 30'028.05 (inkl. Zinsen). Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft stellte am 21. Juni 2013 für die Nachsteuer betreffend die Staatssteuern 2001 bis 2009 Fr. 65'727.60 (inkl. Zinsen) und betreffend die direkten Bundessteuern 2001 bis 2009 Fr. 11'321.35 (inkl. Zinsen) in Rechnung.

C. B.____ bezahlte am 5. Juli 2013 und am 8. Juli 2013 die Nachsteuerrechnungen betreffend die direkten Bundessteuern und die Staatssteuern 2001 bis 2009. Die Rechnung für die Nachsteuer betreffend die Gemeindesteuern 2001 bis 2009 in der Höhe von Fr. 30'028.05 und die Rechnung für die – ebenfalls von der Gemeinde A.____ einzuziehende – Kirchensteuern in der Höhe von Fr. 2'871.65 (inkl. Verzugszins bis 19. Mai 2011) bezahlte sie nicht.

D. Am 26. Juli 2013 stellte B.____ bei der Finanz- und Kirchendirektion (FKD) des Kantons Basel-Landschaft ein Gesuch um Steuererlass. Darin führte sie aus, es seien inzwischen auch die definitiven Steuerveranlagungen für die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde der Jahre 2010 bis 2012 im Gesamttotal von Fr. 16'688.90 eingetroffen. Damit verbleibe eine steuerliche Restschuld in der Höhe von Fr. 49'588.60. Ihr monatliches Einkommen setze sich zusammen aus der AHV-Rente in der Höhe von Fr. 2'190.00, der Pensionskassenrente in der Höhe von Fr. 1'384.30 sowie der Unterstützungszahlung ihres geschiedenen Ehemanns in der Höhe von Fr. 823.00, was einem Monatseinkommen von gerundet Fr. 4'400.00 entspreche. Diesen Einkünften stünden monatliche Ausgaben (ohne Steuern und unmittelbaren Lebensunterhalt) in der Höhe von circa Fr. 2'350.00 gegenüber. Bei ihrem derzeitigen Vermögen von Fr. 4'604.92 sehe sie sich ausserstande, jemals noch die offenen Steuerforderungen vollständig begleichen zu können.

E. Mit Entscheid vom 26. November 2013 wies die FKD das Gesuch um Erlass der Staats- und Bundessteuern 2010 bis 2012 ab. Zugleich entschied die FKD, dass die Verzugszinsen erlassen würden, wenn die Tilgung dieser Forderungen mittels monatlicher Ratenzahlung (Fr. 466.00 ab 31. Januar 2014) erfolge. Für die Gemeindesteuern (inkl. der Nachsteuerforderung) verwies die FKD auf die Zuständigkeit der Gemeinde D.____ (recte: A.____).

F. Am 5. Dezember 2013 entschied die Gemeinde A.____, die Gemeindesteuern 2010 bis 2012 von insgesamt Fr. 5'573.70 nicht zu erlassen und an der Nachsteuerforderung der Steuern 2001 bis 2009 ebenfalls festzuhalten.

G. Dagegen erhob B.____ am 18. Dezember 2013 Beschwerde beim Regierungsrat, mit der Begründung, ihr seien die negativen Konsequenzen nicht klar gewesen, als sie das ganze Geld einseitig zur Bezahlung der Steuern von Bund und Kanton eingesetzt habe. Der Versuch, dass dieses Geld nachträglich zwischen Kanton und Gemeinde aufgeteilt werde, sei zudem gescheitert. Leider scheine es ebenfalls unmöglich, dass die Steuerverwaltung des Kantons die Steuern 2010 bis 2012 erlasse, damit das für die Schulden zur Verfügung stehende Geld ausschliesslich für die Steuerschulden der Gemeinde eingesetzt werden könne, um einen gewissen Ausgleich zu schaffen. Sie sei bereit, ihre Schulden im zumutbaren Rahmen einer 36-monatigen Schuldenregulierung zu tilgen. Die Bezahlung aller heutigen Steuerschulden würde jedoch über sieben Jahre in Anspruch nehmen und stelle eine grosse Härte für sie dar.

H. Am 18. März 2014 wies der Regierungsrat die Beschwerde betreffend Erlass der Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2010 bis 2012 ab. Die Beschwerde in Bezug auf den Erlass der Nachsteuer betreffend die Gemeindesteuern 2001 bis 2009 hiess der Regierungsrat hingegen gut und entschied, dass die Nachsteuern im Umfang von Fr. 32'899.70 (inkl. Kirchensteuern) vollständig zu erlassen seien.

I. Gegen den Entscheid des Regierungsrats erhob die Einwohnergemeinde A.____, vertreten durch den Gemeinderat (Beschwerdeführerin), am 28. März 2014 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit dem sinngemässen Antrag, der angefochtene Entscheid sei insoweit aufzuheben, als der Regierungsrat B.____ die kommunalen Nachsteuern erlassen habe; eventualiter sei die Sache zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

J. Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2014 beantragt die FKD im Namen des Regierungsrats die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdegegnerin beantragt in ihrer Beschwerdeantwort vom 16. Juni 2014, die Beschwerde sei abzuweisen.

K. Mit Replik vom 14. August 2014 hielt die Beschwerdeführerin an ihrem Antrag fest.

L. Die Beschwerdegegnerin und die FKD hielten in ihren Dupliken vom 1. bzw. 12. September 2014 ebenfalls an ihren Anträgen fest.

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 sowie letztinstanzliche Entscheide der Direktionen und gegen letztinstanzliche Entscheide der Landeskirchen, soweit ihm die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Das Kantonsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Entscheide des Regierungsrates auf dem Gebiet des Steuererlasses zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid auf alle Mängel (§ 45 Abs. 2 VPO). Das Kantonsgericht qualifizierte in seiner neusten Rechtsprechung Beschwerden im Bereich des Steuererlasses als Beschwerden in Steuersachen im Sinne von § 45 Abs. 2 VPO (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 17. April 2013 [810 12 335], E. 2.2 ff.), weshalb die Gemeinde zur Beschwerde gegen den Entscheid des Regierungsrats legitimiert ist (§ 131 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [StG] vom 7. Februar 1974). Das StG (in der Fassung vom 25. April 2013) räumt den beteiligten Gemeinden zudem seit dem 1. Januar 2014 auch im Erlassverfahren ausdrücklich die Befugnis ein, Rekurs und Beschwerde zu erheben (§ 139b Abs. 2 StG i.V.m. § 131 Abs. 2 lit. b StG). Da sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Materiell umstritten ist, ob der Regierungsrat zu Recht entschieden hat, der Beschwerdegegnerin sei die Nachsteuer betreffend Gemeindesteuern 2001 bis 2009 vollumfänglich zu erlassen.

2.1. Der Regierungsrat begründet seinen Entscheid im Wesentlichen damit, ein Erlass der Gemeindesteuern liege grundsätzlich im Ermessen der Gemeinde und der Gemeinderat könne hier selbständig und frei entscheiden. Er greife als Beschwerdeinstanz nur dann in einen Entscheid der Vorinstanz ein, wenn diese einen Missbrauch des Ermessens im Sinne einer Über- oder Unterschreitung vorgenommen habe. Massgebend für die Beurteilung eines Erlassgesuchs seien die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gesuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, wobei auch der künftigen Entwicklung Rechnung getragen werde. Es werde auf die gesamte wirtschaftliche Lage (Einkommen, Vermögen, Anwartschaften) eines Gesuchstellers abgestellt. Verfüge der Gesuchsteller über ein Vermögen, welches die Steuerforderung übersteige, entfalle in der Regel der Erlass. Sodann werde geprüft, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar erscheinen würden. Im vorliegenden Fall sei das gesamte damals noch vorhandene Bankguthaben für die Begleichung der Nachsteuerschuld von Bund und Kanton verwendet worden. Die dadurch entstandene aktuelle Vermögenssituation lasse es nun nicht (mehr) zu, den kommunalen Anteil an den Nachsteuern 2001 bis 2009 zu bezahlen. Ebenso lasse es die aktuelle Einkommenssituation kaum zu, weitere Einschränkungen vorzunehmen. Der verbleibende Einkommensüberschuss werde für die noch offenen ordentlichen Steuern verwendet. Da B._____ zudem bereits im Rentenalter sei, könne in absehbarer Zeit auch nicht mit einer Verbesserung der Einkommenssituation gerechnet werden. Da die Gemeinde diese Umstände in keiner Weise berücksichtigt und die Gewährung eines Teil-Erlasses

von einer nachträglichen Aufteilung der von B.____ gemachten Zahlungen an Kanton und Bund abhängig gemacht habe, habe sie hier ihr Ermessen bei der Beurteilung des Erlassgesuchs unterschritten und sich nicht von objektiven und sachlichen Gründen leiten lassen. Die finanziellen Bedürfnisse der Gemeinde seien zwar verständlich, doch müsse ein Erlass immer aufgrund der persönlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person beurteilt und entschieden werden. Es rechtfertige sich deshalb, das Gesuch um Erlass der Nachsteuer betreffend Gemeindesteuern 2001 bis 2009 vollumfänglich gutzuheissen.

2.2. In der Begründung macht die Beschwerdeführerin geltend, der Regierungsrat habe sich zu Unrecht auf den Standpunkt gestellt, sie habe durch Nichtgewähren des Steuererlasses ihr Ermessen unterschritten. Von Bedeutung sei auch der Umstand, dass bei der Berechnung der Mindestausgaben ein Betrag für die Steuern des laufenden Jahres eingesetzt worden sei, die Beschwerdegegnerin jedoch bis anhin keine entsprechende Zahlung geleistet habe. Die Vorinstanz widerspreche im angefochtenen Entscheid auch den Berechnungen der FKD im Entscheid vom 26. November 2013. Auch im Licht des Ermessens erscheine es äusserst heikel, wenn die Vorinstanz festhalte, die aktuelle Einkommenssituation lasse es "kaum" zu, "weitere Einschränkungen vorzunehmen"; die Vorinstanz das "kaum" jedoch als "nicht" auslege. Es bleibe die Erkenntnis, dass die Beschwerdegegnerin offenbar einfach nicht zahlen wolle. Das Verhalten der Beschwerdegegnerin dürfe keinen Rechtsschutz erfahren und es sei abwegig, wenn der Regierungsrat der Gemeinde hier Ermessensmissbrauch vorwerfe.

2.3. Die Beschwerdegegnerin entgegnet der Beschwerdeführerin, ihr Vermögen sei aufgebraucht und für die laufenden Steuern bestünden Abzahlungsvereinbarungen mit einer monatlichen Belastung in der Höhe von Fr. 1'070.00. Sie bezahle auch laufende Steuern. Die direkten Bundessteuern seien bis 2013 bereits bezahlt. Die Fr. 1'070.00 würden sich derzeit aus einer Rate der Staatssteuer 2010 in der Höhe von Fr. 400.00, einer Rate der Gemeindesteuer 2010 in der Höhe von Fr. 200.00, einer Akontozahlung an die Staatssteuer 2013 in der Höhe von Fr. 300.00 und einer Akontozahlung an die Gemeindesteuer in der Höhe von Fr. 170.00 zusammensetzen. Sobald die Staats- und Gemeindesteuern 2010 abbezahlt seien, würden die Raten für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 folgen. Das dauere noch bis August 2016. Würden diese Fr. 1'070.00 in die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums eingesetzt, stehe ein monatliches Einkommen in der Höhe von Fr. 4'416.30 Ausgaben in der Höhe von Fr. 4'429.95 entgegen.

3.1. Der Steuererlass hat infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) die seltene Ausnahme zu bleiben, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (so bereits Urteil des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft [VGE] 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). Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen

Person beitragen. Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend sind 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. 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. Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. KGE VV vom 10. November 2010 [810 10 306], E. 4.2.2, mit Hinweisen). Ein Selbstverschulden der Pflichtigen an der Notlage schliesst den Steuererlass zwar nicht aus, kann aber bei der Entscheidung berücksichtigt werden. Anstelle eines Erlasses der Steuern sieht das Gesetz auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vor (§ 139a StG).

3.2. Im kantonalen Recht besteht ein Rechtsanspruch auf Steuererlass 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 die Erlassvoraussetzungen lediglich offen und unbestimmt, besteht kein Anspruch auf Steuererlass (vgl. BGE 122 I 374 ff. E. 1). Bei § 139b Abs. 1 StG handelt es sich um eine sogenannte "Kann-Vorschrift". Danach 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. Aufgrund dieses Wortlauts von § 139b Abs. 1 StG besteht im basellandschaftlichen Steuerrecht kein Rechtsanspruch auf Steuererlass. Bei der Gewährung des Steuererlasses handelt es sich um eine sogenannte Rechtswohltat (ebenso: LAURENZ SCHNEIDER/RENÉ MERZ, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 142 aStG N 8). Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen. Die Behörden sind bei ihrem Entscheid mithin an die Verfassung gebunden und müssen insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen 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).

3.3. Steuererlassentscheide sind schriftlich und begründet zu eröffnen (vgl. § 18 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft [VwVG BL] vom 13. Juni 1988), wobei die Begründung so abzufassen ist, dass die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Erlassbehörde (bzw. die Rechtsmittelinstanz) ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Auf diese Weise sollen sie beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten sie den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen wollen. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche

Begründung dem Kantonsgericht die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Die Vorinstanzen müssen sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen, sondern sie können sich auf die für die Verfügung bzw. den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. Urteil des Bundesgerichts [2D_7/2008] vom 1. Juli 2008 E. 3.1). Dass bei Verfügungen im Bereich der Massverwaltung, etwa bei Veranlagungsverfügungen, standardisierte Begründungen und die Angabe von Abweichungen zur Steuererklärung genügen können, gilt nicht für Entscheide im Steuererlassverfahren (ebenso Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. März 2010, SB.2009.00094, E. 2.2.1.). Deren Begründung hat insbesondere darzulegen, dass und inwiefern im Einzelnen die Voraussetzungen eines Steuererlasses erfüllt sind oder nicht.

4.1. Diesen Anforderungen entsprechen weder der erstinstanzliche Entscheid der Beschwerdeführerin noch der Rechtsmittelentscheid des Regierungsrats. Der erstinstanzliche Entscheid, in welchem der Steuererlass für die Nachsteuer verweigert wurde, enthält – wie der Regierungsrat zutreffend ausführt – keine Auseinandersetzung mit den persönlichen Verhältnissen der Beschwerdegegnerin bzw. Gesuchstellerin und damit keine genügende Begründung. Auch der Regierungsrat ist indes seiner Begründungspflicht nicht genügend nachgekommen, indem dem angefochtenen Entscheid nicht entnommen werden kann, wie lange der Zeitraum sein darf, während dem die steuerpflichtige Person auf das Existenzminimum gesetzt und ihr die Abzahlung der Steuerschulden in Raten zugemutet werden kann. Dies wäre umso mehr angezeigt gewesen, als im Vorfeld der Erlassentscheide der Leiter der Abteilung Steuererlass der FKD noch einen Erlass der kommunalen Nachsteuer 2001 bis 2009 nicht als zwingend erachtete. Vielmehr hatte dieser – nachdem die Gemeinde eine Abweisung des Gesuchs in Aussicht gestellt hatte – angekündigt, das Gesuch um Erlass der Steuern 2010 bis 2012 ebenso abzulehnen und diesbezüglich einzig auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Er führte weiter aus, die Beschwerdegegnerin könne nach Ablauf der Abzahlungsdauer für die Steuern 2010 bis 2012 von ca. 24 Monaten dann den Überschuss zur Begleichung der Nachsteuerforderung der Gemeinde verwenden (E-Mail vom 19. November 2013 an den Ressortleiter Steuern der Gemeinde A.____). Weshalb der Regierungsrat im Rechtsmittelverfahren zu einem anderen Ergebnis kam als der Leiter Abteilung Steuererlass der FKD bleibt unklar. Weiter wird nicht dargelegt, ob der Zeitraum, in welchem eine Abzahlung als zumutbar erachtet wird, bei Nachsteuern (und Bussen) in der kantonalen Praxis länger ist (vgl. zur entsprechenden Praxis in anderen Kantonen: Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 21. Juni 2012 in Basler Steuerpraxis [BStPra] 5/2013, S. 246 ff. und Luzerner Steuerbuch Bd. 2a § 200 Nr. 1, Ziff. 9.4.). In Bezug auf den allfälligen Erlass der offenen Nachsteuern ist zudem zu bedenken, dass die Steuerverwaltung im Rahmen des Nachsteuerentscheids keine Steuerbusse erhoben hatte (siehe vorne lit. A). Dies, weil die kantonale Steuerverwaltung die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige als erfüllt erachtete und die Gemeinde sich mit der vorgesehenen Straflosigkeit einverstanden erklärte (vgl. Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 14. März 2013). Die Straflosigkeit einer Selbstanzeige setzt gemäss § 156a Abs. 1 lit. c StG insbesondere voraus, dass sich die steuerpflichtige Person "ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemüht". Sollte sich die steuerpflichtige Person nicht um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen, könnte die Strafbefreiung nachträglich dahinfallen (vgl. dazu Botschaft zum Bundesgesetz über die Verein-

fachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, 06.085, Bundesblatt [BBl] 2006 8818). Dazu kommt, dass der Regierungsrat die Verweigerung des Steuererlasses für die Steuerjahre 2010 bis 2012 mit der Begründung schützte, der Gemeinderat habe sich "von sachlichen und auch beim Staatssteuererlass üblichen Kriterien leiten lassen"; er unterlässt es aber, aufzuzeigen, welche Kriterien effektiv zu diesem Entscheid geführt haben. Nicht begründet hat die Vorinstanz diesbezüglich, aus welchen Gründen der Steuererlass für die Jahre 2010 bis 2012 verweigert werden durfte (und der vorhandene Überschuss vollumfänglich zunächst für die Abzahlung der die Steuerperioden 2010 bis 2012 betreffenden Steuerforderungen zu verwenden sei) und im Gegensatz dazu die noch offene Nachsteuer der Gemeinde zwingend vollumfänglich erlassen werden müsse. Immerhin wäre es auch denkbar gewesen, dass der Kanton und die Gemeinde die Steuern 2010 bis 2012 hätte erlassen können und stattdessen (gegebenenfalls auch teilweise) an der Nachsteuer der Gemeinde festgehalten worden wäre. Bei der Überprüfung der Angemessenheit des verweigerten Steuererlasses ist sodann der Grundsatz zu beachten, dass der Regierungsrat als Rechtsmittelinstanz sein Ermessen nicht ohne triftigen Grund an die Stelle desjenigen der Gemeinde setzen darf; die Rechtsmittelinstanz muss sich auf Gegebenheiten stützen können, welche seine abweichende Ermessensausübung als naheliegender erscheinen lassen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts [C 23/07] vom 2. Mai 2007, E. 2). Derartige Gegebenheiten hat der Regierungsrat aber – wie dargelegt – nicht dargetan.

4.2. Die Vorinstanzen haben demgemäss bei der Beurteilung der Gewährung des Steuererlasses nicht alle wesentlichen Umstände berücksichtigt und das Kantonsgericht ist aufgrund der vorinstanzlichen Begründungen nicht in der Lage, deren Entscheide nachzuvollziehen. Der Regierungsrat hat zudem zu Unrecht als Rechtsmittelinstanz sein Ermessen anstelle jenes der Vorinstanz gesetzt, dies obwohl die vom Regierungsrat gewählte Lösung – wie dargelegt – nicht die einzig mögliche, rechtlich zulässige war. Wenn der Regierungsrat unter diesen Umständen sein Ermessen nicht an Stelle jenes der Gemeinde setzen durfte, dann hätte er den Entscheid der Gemeinde aufheben und an diese zurückweisen müssen zur Begründung der Abweisung des Erlassgesuchs. Die Beschwerde ist demgemäss gutzuheissen und das Dispositiv des Beschlusses des Regierungsrats dementsprechend anzupassen, dass die Sache zur Neuurteilung betreffend Erlass der Gemeindesteuern 2001 bis 2009 (Nachsteuern) an den Gemeinderat A._____ zurückgewiesen wird.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse (§ 20 Abs. 1 und 3 VPO). Der erhobene Kostenvorschuss wird zurückbezahlt. Die Parteikosten werden wettgeschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird Ziffer 2 des Dispositivs des Beschlusses des Regierungsrats RRB Nr. 0353 vom 18. März 2014 aufgehoben und wie folgt geändert:
"In Gutheissung der Beschwerde betreffend Erlass der Gemeindesteuern 2001 bis 2009 (Nachsteuern) wird die Sache zur Neubeurteilung an den Gemeinderat A._____ zurückgewiesen."
 2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der ans Kantonsgericht geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.00 wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber