



Entscheid vom 6. März 2015 (510 14 76)

Erlassgesuch betr. Schenkungssteuer

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin M. Elbert, Steuer-
richter Dr. L. Schneider, J. Felix, Dr. P. Spitz, Gerichtsschreiber D.
Brügger

Parteien A._____, vertreten durch Barmettler Rechtsanwälte, Bahnhofstrasse 8,
6403 Küssnacht am Rigi

Rekurrent

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Erlassgesuch betr. Schenkungssteuer 2009**

Sachverhalt:

1. Mit Eingabe vom 3. Juli 2014 ersuchte die Vertreterin um Erlass der Schenkungssteuer. Zur Begründung machte sie geltend, der Rekurrent habe gemäss Erbteilungsvertrag über den Nachlass seines am 14. März 2005 verstorbenen Vaters die ihm letztwillig zugewiesene Liegenschaft Nr. 1719 GB B.____ übernommen und dafür seinen beiden Geschwistern eine Ausgleichszahlung von je Fr. 88'450.-- geschuldet. Diese Beträge habe er nicht bezahlen können. Daher sei die Tante eingesprungen. Die Steuerverwaltung habe dem Pflichtigen eine Schenkungssteuer in Höhe von Fr. 45'600.-- auferlegt, welche im Rekursverfahren vom Steuergericht auf Fr. 39'468.75 reduziert worden sei. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sei vom Bundesgericht unter Hinweis, dass es sich beim finanziellen Engpass des Gesuchstellers um einen Härtefall im Sinne des Härteparabagraphen des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft handeln könnte, abgewiesen worden. Der Rekurrent verfüge nebst der IV-Rente über keine Einkünfte. Er erziele aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Betreiber eines Take Away-Imbissbetriebes in seiner Liegenschaft Verluste. Er sei überschuldet. Müsste der Gesuchsteller die Schenkungssteuer bezahlen, wäre er nicht mehr in der Lage, die Liegenschaft zu halten. Sie müsste zwangsverwertet werden. Eine solche Belastung sei vom Gesetzgeber nicht voraussehbar und mit Sicherheit nicht beabsichtigt gewesen, verfolge die Schenkungssteuer doch nicht den Zweck, Steuerpflichtige derart zu belasten, dass sie ihre Liegenschaft, die sie gestützt auf eine Schenkung erworben hätten, zwangsverwerten müssten.

2. Mit Entscheid vom 2. September 2014 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, das Erlassgesuch beziehe sich zwar auf den Härteparabagraphen, inhaltlich gehe es jedoch darum, dass die Schenkungssteuer aufgrund der Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht beglichen werden könne. Da die Veranlagung der Schenkungssteuer bereits in Rechtskraft erwachsen sei, könne die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch nicht mehr hinsichtlich des Härteparabagraphen prüfen. Ein entsprechendes Gesuch hätte vielmehr vor Eintritt der Rechtskraft der Schenkungssteuer gestellt werden müssen. Gesuche um Erlass von Schenkungssteuern würden grundsätzlich immer abgewiesen, da diese nur aufgrund des Zuflusses von Aktiven anfallen würden und daher keine Notlage erkannt werden könne. Weiter sei zu berücksichtigen, dass die schenkende Person solidarisch hafte und somit bei Zahlungsunfähigkeit des Beschenkten auf diese zurückgegriffen werden könne. Der Erlass von Schenkungssteuern würde somit auch zur Umgehung dieser gesetzlichen Regelung führen.

3. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2014 erhob die Vertreterin des Rekurrenten mit den Begehren, 1. Der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission sei aufzuheben, 2. Die Sache sei zur materiellen Beurteilung an die Taxations- und Erlasskommission zurückzuweisen, 3. Eventualiter sei die Schenkungssteuer zu erlassen, 4. Subeventualiter sei der Pflichtige aus der Schuldpflicht der Schenkungssteuer zu entlassen, 5. Subsubeventualiter sei die Schenkungssteuer teilweise zu erlassen, 6. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Taxations- und Erlasskommission bringe vor, dass sie das Erlassgesuch im Sinne des Härteparagrafen nicht prüfen könne, weil die Veranlagung der Schenkungssteuer in Rechtskraft erwachsen sei. Dabei verkenne sie, dass der Erlass einer Steuer gerade voraussetze, dass die Steuer materiell und formell rechtskräftig geschuldet sei. Der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission sei mangelhaft begründet, werde als alleinige Begründung doch lediglich angeführt, dass Gesuche um Erlass einer Schenkungssteuer grundsätzlich immer abgelehnt würden. Diese Begründung verunmögliche es dem Rekurrenten, die Gründe und Tragweite der Entscheidung zu kennen und diese in voller Kenntnis der Angelegenheit an die höhere Instanz weiterzuziehen. Die Taxations- und Erlasskommission verweise in ihrem Entscheid auf die Solidarhaftung des Gesuchstellers mit der Schenkerin. Letztere sei mittlerweile verstorben, sodass ihre Erben an deren Stelle treten würden. Die Solidarhaft komme dann zum Tragen, wenn festgestellt werde, dass der Gesuchsteller die Steuer aus einem Härtefallgrund nicht bezahlen könne.

4. Mit Vernehmlassung vom 5. November 2014 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Schenkungssteuer sei vom Bundesgericht bestätigt worden und somit rechtskräftig. Ein Steuererlass beinhalte den Verzicht eines Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerlichen Anspruch. Zentraler Punkt und damit ausschlaggebend für die Beurteilung des vorliegenden Erlassfalls sei, dass mittels der Zuwendung der Tante zur Ausgleichung der Geschwister des Rekurrenten eine Liegenschaft aus der Erbmasse des verstorbenen Vaters habe erworben werden können. Der dabei indirekt erhaltene Schenkungsbetrag bzw. der darauf zu entrichtende Steuerbetrag könne deshalb gar nicht zu einer Härte bzw. Notlage führen, da im Grundsatz jede Schenkung zu einer Vermögensvermehrung führe. Nach Abzug der geschuldeten Schenkungssteuer verbleibe immer noch ein Nettobetrag. Dass damit die übrigen Geschwister nicht hätten abgefunden wer-

den können, führe noch zu keiner Notlage, welche einen Erlass dieser Steuer rechtfertigen könnte.

5. Mit Replik vom 9. Februar 2015 hielt die Vertreterin des Rekurrenten an ihren Anträgen fest. Zur Begründung führte sie aus, die vorinstanzliche Abweisung des Erlassgesuches komme einem Nichteintretensentscheid gleich. Der Hinweis, dass Gesuche um Erlass von Schenkungssteuern grundsätzlich immer abgewiesen würden, sei keine haltbare Begründung. Richtig sei, dass der Vorinstanz durch die Gesetze ein Ermessen eingeräumt werde, so dass sie einen Spielraum für den Entscheid im Einzelfall habe. Dies bedeutet aber nicht, dass die Behörden in ihrer Entscheidung völlig frei seien. Sie seien an die Verfassung gebunden und müssten insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot, das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen befolgen. Die Ermessensausübung müsse pflichtgemäss erfolgen.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielt die Taxations- und Erlasskommission an ihrem Begehren fest. Ergänzend wies sie darauf hin, vorliegend gehe es um eine Härte in der Bezahlung und nicht um eine Härte bei der Festsetzung der Steuer anlässlich des Veranlagungsverfahrens. Der Härteparagraf könne nach Rechtskraft der Veranlagung nicht mehr angerufen werden. Da die derzeitige Gesetzesbestimmung unglücklich formuliert sei, sei per 1. Januar 2016 eine redaktionelle Präzisierung des Härteparagrafen geplant.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. a) Im Zuge der Anpassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes und neuer Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge wurde die Kompetenz zur Beurteilung von Steuererlassgesuchen, losgelöst von der Steuerharmonisierung, im Rahmen einer verwaltungsorganisatorischen Änderung neu der Taxationskommission zugewiesen (vgl. Landratsvorlage vom 21. August 2012 und Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013 [Vorlage Nr. 2012-222]). Bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung am 1. Januar

2014 fiel diese Aufgabe nach § 139b Abs. 2 aStG der Finanz- und Kirchendirektion zu. Beschwerdeinstanz war nach § 29 Abs. 1 lit. d des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 bis zu diesem Zeitpunkt der Regierungsrat.

b) Bis zu einem Umfang von weniger als Fr. 25'000.-- pro Steuerjahr entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (Steuererlassverordnung) die kantonale Erlassbehörde über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer. Über Gesuche, die im Umfang darüber hinausgehen, befindet die Eidgenössische Erlasskommission (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Nach Art. 6 der Steuererlassverordnung i.V.m. § 4 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) i.V.m. § 139b Abs. 2 StG entscheidet nun im Kanton Basel-Landschaft die Taxations- und Erlasskommission über Erlassgesuche. Betreffend § 4 der Vollzugsverordnung ist zu erwähnen, dass die Bestimmungen des kantonalen Rechts, soweit bislang eine Anpassung im Wortlaut noch nicht vorgenommen worden ist, ohne weiteres auch im Hinblick auf die Organisation sowie das Verfahren der Taxations- und Erlasskommission zu gelten haben.

c) Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 StG 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 weiteres darauf einzutreten.

2. Vorab ist auf den Einwand der Vertreterin, wonach der angefochtene Entscheid der Taxations- und Erlasskommission mangelhaft begründet sei, da einzig angeführt werde, Gesuche um Erlass einer Schenkungssteuer würden grundsätzlich immer abgelehnt, einzugehen.

a) Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient funktional einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teil-

gehalte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidungsbegründung und auf Rechtsbeistand (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, N 226). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, das Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 237 ff.). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N 839).

b) Die Taxations- und Erlasskommission hat dem Steuerpflichtigen gemäss § 139b Abs. 2 StG i.V.m. 123 Abs. 3 StG ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts bejaht seit 1970 einen Begründungszwang selbst dann, wenn keine entsprechende gesetzliche Norm vorliegt, denn es entspreche allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, dass dem Rechtssuchenden die Entscheidungsgründe eröffnet würden (vgl. Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss. St. Gallen, 1994, S. 186 f.). Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Entscheid der Steuerverwaltung eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Sie muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. Dezember 2007, 510 07 45, E. 3, www.bl.ch/steuergericht). Die Behörde muss sich zwar wie dargetan nicht zu allen Rechtsvorbringen einer Partei äussern, sie darf sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken, aber je komplexer die Sach- und Rechtslage ist, desto höhere Anforderungen werden an die Begründungspflicht gestellt (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 129 I 232, E. 3.3).

c) Die Frage des Erlasses der Schenkungssteuer im vorliegenden Fall erfordert eine Begründung, die auf den Einzelfall eingeht. Dies gilt umso mehr, als die Vertreterin ein

sorgfältig verfasstes Gesuch eingereicht hat, in welchem sie ihre Standpunkte eingehend dargelegt und mit umfangreichen Belegen untermauert hat.

d) In ihrer Entscheidung vom 2. September 2014 geht die Taxations- und Erlasskommission nach einer kurzen Darstellung des Sachverhalts sowie der Erwähnung einiger Argumente der Vertreterin in den Erwägungen auch auf deren Argumentation ein. Die Taxations- und Erlasskommission greift zwar nicht sämtliche Argumente der Vertreterin auf und fasst sich in ihrer Begründung zu den einzelnen Punkten eher kurz. Entgegen der Meinung der Vertreterin beschränkt sich die Begründung aber nicht auf den Hinweis, dass Gesuche um Erlass einer Schenkungssteuer grundsätzlich immer abgelehnt würden. Vielmehr wird seitens der Taxations- und Erlasskommission auch ausgeführt, dass die Schenkungssteuer nur aufgrund des Zuflusses von Aktiven anfallen würde und daher keine Notlage erkannt werden könne. Weiter sei zu berücksichtigen, dass die schenkende Person solidarisch hafte und somit bei Zahlungsunfähigkeit des Beschenkten auf diese zurückgegriffen werden könne, so dass ein Erlass von Schenkungssteuern auch zur Umgehung dieser gesetzlichen Regelung führen würde. Aus dieser summarischen Überprüfung, in welcher sich die Taxations- und Erlasskommission mit der Frage des Erlasses der Schenkungssteuer auseinandersetzt, ist deutlich erkennbar, aus welchen Gründen sie zu ihrem Schluss kommt. Dieses Erkenntnis führt denn auch dazu, dass eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht feststellbar ist, zumal es der Vertreterin möglich war, auf Grundlage dieser Entscheidung einen ausführlichen Rekurs zu verfassen, was ihr bei einer unzureichend begründeten Entscheidung kaum gelungen wäre.

3. Mit Eingabe vom 3. Juli 2014 mit dem Titel „Erlassgesuch betreffend Behandlung in Härtefällen gemäss § 183 StG“ gelangte die Vertreterin an die Taxations- und Erlasskommission. Letztere hat das Gesuch unter dem Titel Erlass im Sinne von § 139b StG entgegengenommen und geprüft. Hinsichtlich § 183 StG bzw. des Härteparagrafen hat die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass dieser infolge Rechtskraft der Schenkungssteuer nicht mehr angerufen werden könne.

4. Nachfolgend ist damit zu prüfen, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch zu Recht keiner Härtefallprüfung im Sinne von § 183 StG unterzogen hat.

a) Ergibt sich gemäss § 183 Abs. 1 aStG bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen. Der Steuerpflichtige und die kantonale Steuerverwaltung sowie die Gemeinde können den Entscheid der Taxationskommission gemäss § 183 Abs. 2 aStG binnen 30 Tagen beim Steuergericht anfechten. Dieses entscheidet endgültig.

b) Die Einreichung eines Härtefallgesuches ist nur solange möglich, als die ordentliche Veranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Die Taxationskommission tritt daher nur auf Gesuche ein, die entweder vor Erlass einer Veranlagung oder innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist gemäss § 122 Abs. 1 StG eingereicht werden (vgl. Nefzger in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 183 N 5, unter Verweis auf den Entscheid der Steuerrekurskommission [heute: Steuergericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Oktober 1992, publ. in Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPr], Bd. XI, S. 484 ff.).

c) Im Gegensatz zum Steuererlassverfahren, in welchem eine durch rechtskräftige Veranlagungsverfügung festgesetzte und somit geschuldete Steuer erlassen und damit sozusagen eine Härte beseitigt wird, greift die Taxationskommission demgegenüber bereits im Veranlagungsverfahren korrigierend ein, wodurch eine Härte gar nicht erst entstehen soll, sondern bereits durch die (mildere) Festsetzung der geschuldeten Steuer vermieden wird. Der Steuererlass setzt voraus, dass der Steuerpflichtige in eine Notlage geraten ist, so dass die Bezahlung der ganzen Steuer für ihn zur unbilligen Härte führen würde. Entscheidend ist somit, dass die Situation des Steuerpflichtigen in subjektiver Hinsicht eine Härte darstellt. Demgegenüber geht es bei den Entscheiden der Taxationskommission ausschliesslich oder vorwiegend um eine objektive Härte, d.h. eine aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit in einem vom Gesetzgeber nicht voraussehbaren Einzelfall (vgl. Snoek/Kühne, Die Taxationskommission im Kanton Basel-Landschaft, Das unbekannte Wesen, publ. in Basellandschaftliche und Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIII, S. 415 ff., Ziff. 5.1).

d) Die allgemeine Erlassnorm gemäss § 139b Abs. 1 StG und die Härtefallbestimmung gemäss § 183 Abs. 1 aStG weichen konzeptionell voneinander ab, wenn auch nur geringfügig. Der hauptsächliche Unterschied besteht darin, dass dem Härtefall bereits im Veranlagungsverfahren Rechnung getragen werden kann, wogegen ein Steuererlass in der Regel voraussetzt, dass die Steuer rechtskräftig veranlagt ist. Im Ergebnis wirken sich die beiden Mechanismen

freilich auf dieselbe Weise aus: Während im einen Fall der veranlagte Steuerbetrag ganz oder teilweise erlassen wird, führt die Korrektur der Bemessungsgrundlage oder des Tarifs im anderen Fall dazu, dass die veranlagte Steuer von Anbeginn weg vermindert ist (vgl. BGE vom 19. März 2013, publ. in BStPra, Bd. XXI, S. 270 ff., E. 2.4).

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass aufgrund dieser langjährigen konstanten Praxis über ein Härtefallgesuch nur solange entschieden werden kann, als die Veranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist.

5. Im Rahmen der bereits eingangs erwähnten verwaltungsorganisatorischen Änderung mit der Integration des Steuererlasses in die Taxationskommission trat per 1. Januar 2014 der neue § 183 StG in Kraft: Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen (Abs. 1). Das Erlass- bzw. Reduktionsgesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Das Gesuch kann bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden (Abs. 2). Ein Erlass oder eine Reduktion der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (Abs. 3). Der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung sowie die Gemeinde können gegen den Entscheid der Taxations- und Erlasskommission innert 30 Tagen nach der Zustellung beim Steuergericht schriftlich Rekurs erheben. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 (Abs. 4).

6. Es stellt sich die Frage, ob § 183 StG in der neuen Fassung auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist, bezieht sich das Gesuch, das zwar im Jahr 2014 eingereicht wurde, doch auf die Schenkungssteuer 2009. Die rechtlichen Wirkungen eines Erlasses beginnen mit seinem Inkrafttreten. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens wird grundsätzlich im Erlass selber festgesetzt. Sehr häufig ermächtigen jedoch Gesetze die Exekutive, den Zeitpunkt des Inkrafttretens festzulegen. Aus rechtsstaatlichen Gründen, insbesondere im Hinblick auf die Rechtssicherheit, gilt der Grundsatz, dass rechtsetzende Erlasse erst nach ihrer Publikation in der Gesetzessammlung für die Privaten verbindlich werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 310 ff.). Beim Übergang vom alten zum neuen Recht können sich verschiedene Prob-

leme ergeben. Es ist vorab am Gesetzgeber, diese Probleme zu erkennen und soweit nötig durch geeignete Übergangsbestimmungen zu lösen (man spricht von "intertemporalem Recht"). Der Entscheid für oder gegen Übergangsbestimmungen sowie gegebenenfalls deren Ausgestaltung müssen den üblichen Grundsätzen rechtstaatlichen Handelns genügen (Art. 5, 8 und 9 BV) (Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 N 15 ff.). Der Gesetzgeber hat vorliegend keine Übergangsbestimmung vorgesehen. Materielle Bestimmungen sind, falls der Gesetzgeber nichts anders vorsieht, grundsätzlich nur auf nach dessen Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte anwendbar. Verfahrensbestimmungen sind hingegen grundsätzlich sofort in vollem Umfang gültig (vgl. BGE 132 V 369 f.). Materiell änderte sich in § 183 StG, wie sich aufgrund der nachstehenden Ausführung noch zeigen wird, nichts. Neu sind hingegen die Verfahrensbestimmungen, so dass auf den vorliegenden Fall der Härteparagraf in der seit dem 1. Januar 2014 gültigen Fassung anzuwenden ist.

7. Nachstehend ist zu prüfen, ob sich mit der heute geltenden Fassung von § 183 StG hinsichtlich der Anwendung des Härteparagrafen gegenüber der hiavor dargestellten Praxis etwas geändert hat. Mit anderen Worten unterliegt der Beurteilung, ob die Taxations- und Erlasskommission ein Härtefallgesuch neu auch nach dem rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungsverfahrens zu prüfen hat.

8. Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. BGE 134 V 170, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergeben sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das rechtsanwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die

seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 133).

a) Die grammatikalische Auslegung stellt auf Wortlaut, Wortsinn und Sprachgebrauch ab und ist Ausgangspunkt jeder Auslegung (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 91 f.). Nach § 183 Abs. 1 aStG konnte über ein Härtefallgesuch im Einschätzungs- oder im Rekursverfahren entschieden werden. Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung in § 183 Abs. 1 StG kann ein Härtefallgesuch bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden. Das Gesetz sieht damit keine abschliessende Aufzählung mehr vor, zu welchem Zeitpunkt ein Härtefallgesuch eingereicht werden kann. Zwar wird bestimmt, ab welchem Zeitpunkt, nämlich „bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens“, das Gesuch eingereicht werden kann. Ein Endzeitpunkt wird indes nicht genannt. Die zeitliche Eingrenzung auf das Veranlagungsverfahren wurde damit aufgegeben. Die grammatikalische Auslegung führt daher zum Schluss, dass ein Härtefallgesuch auch über das Veranlagungsverfahren hinaus, welches grundsätzlich mit der Rechtskraft einer Verfügung bzw. einem rechtskräftigen Urteil endet, mit hin im Steuerbezugsverfahren eingereicht werden kann.

b) Die historische Auslegung stellt auf den Sinn ab, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gab (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 101). In der bereits eingangs zitierten Landratsvorlage vom 21. August 2012 wird unter Ziff. 2.10, Organisatorische Zusammenführung der Taxationskommission mit dem Steuerlass, ausgeführt, dass sich bei Gesuchen von Steuerpflichtigen oftmals die Frage stelle, ob die Beurteilung eines Härtefalles in die Kompetenz der Taxationskommission falle oder aber in diejenige der Finanz- und Kirchendirektion, die für Steuererlassgesuche zuständig sei (vgl. dazu auch die Ausführungen unter Erw. 1a hiervor). Entscheide der Taxationskommission würden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gefällt, beim Entscheid über einen Steuererlass gehe es hingegen um eine Steuerbezugsfrage. Wenn beispielsweise in einem Gesuch davon die Rede sei, dass das Festhalten an der Steuer eine unbillige Härte sei, sei im Einzelfall nicht immer klar, ob die Festsetzung der Steuer bei der Veranlagung oder aber die eigentliche Bezahlung eine Härte darstelle. Ein höchstrichterlicher Entscheid (vgl. BGE vom 10. Juni 2010, 2C_467/2010) werde nun zum Anlass genommen, die organisatorische Fragestellung neu zu überdenken. Das Bundesgericht habe sich mit der Frage möglicher Rechtsmittel gegen Entscheide der Taxationskommission bzw. des Steuergerichts, welches gemäss § 183 Abs. 2 aStG endgültig entscheide, auseinandergesetzt. Es sei dabei zum Schluss gekommen, dass auch solche Entscheide an die oberste kantonale Gerichtsstanz, d.h. das Kantonsgericht weitergezogen werden können müssten und der ordentliche

Rechtswittelweg folglich auch in solchen Fällen offenstehe (E. 2.3). Deshalb werde vorgeschlagen, die zwei bisher voneinander getrennten Tätigkeiten der Taxationskommission, die in Härtefällen gemäss § 183 StG entscheide, und den Steuererlass im Sinne von § 139b StG organisatorisch zusammenzuführen. Die bisherige Taxationskommission werde zur Taxations- und Erlasskommission und solle künftig beide Fallkonstellationen behandeln und entscheiden. Alle Entscheide dieser Kommission könnten alsdann auf dem ordentlichen Rechtswittelweg beim Steuer- und allenfalls Kantonsgericht angefochten werden. Das mit der gesetzlichen Änderung verfolgte Ziel war somit einerseits die organisatorische Zusammenführung der Taxationskommission mit dem Steuererlass zur neuen Taxations- und Erlasskommission und andererseits die Umsetzung der bundesgerichtlichen Vorgaben hinsichtlich des Instanzenzuges. Betreffend der sich hier stellenden Frage ergibt sich aus der Landratsvorlage nichts. Dasselbe gilt für den Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013. Der Gesetzgeber hat sich somit zur hier strittigen Thematik nicht geäussert, woraus folgt, dass er an der bisherigen Praxis festhalten wollte. Dies gilt umso mehr, als er mit der Gesetzesnovelle keine materiellen Änderungen, sondern lediglich die erwähnte organisatorische Zusammenführung und die Änderung der Rechtswittelbeschränkung anstrebte. Die historische Auslegung zeigt damit, dass die bisherige Praxis, wonach ein Härtefallgesuch lediglich bis zum rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungsverfahrens eingereicht werden konnte, weiterhin Gültigkeit hat.

c) Die teleologische Auslegungsmethode stellt auf die mit einer Rechtsnorm verbundene Zweckvorstellung ab (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 120). Bei der Härtefallprüfung geht es wie gesehen ausschliesslich oder vorwiegend um eine objektive Härte, d.h. eine aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit in einem vom Gesetzgeber nicht voraussehbaren Einzelfall. Anders als im Steuererlassverfahren, in welchem eine durch rechtskräftige Veranlagungsverfügung festgesetzte und somit geschuldete Steuer erlassen wird, geht es also darum, dass eine Härte gar nicht erst entstehen, sondern bereits durch die (mildere) Festsetzung der geschuldeten Steuer vermieden werden soll. Letzteres ist begriffsnotwendig ab dem Zeitpunkt ausgeschlossen, in welchem die Steuer geschuldet, d.h. rechtskräftig veranlagt ist. Mit anderen Worten ist nur bis dahin das Vorliegen einer aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit überhaupt möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann, im Rahmen des Steuererlasses, nur, aber immerhin noch geprüft werden, ob die Bezahlung - und eben nicht die Festsetzung - der Steuer zu einer Härte beim Pflichtigen führt. Diese Prüfung folgt denn auch anderen, insbesondere subjektiven, Kriterien (vgl. dazu die Ausführungen weiter unten). Sinn und Zweck des Härteparagrafen konnte und kann es denn auch nicht sein, dass eine Veranlagung stets, d.h. auch nach Rechtskraft, wieder neu und damit grundsätzlich unbefristet in Zweifel gezogen wer-

den, mithin erneut materiell überprüft werden kann, zumal dies mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar wäre. Auch die teleologische Auslegung zeigt damit, dass ein Härtefallgesuch lediglich bis zum rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungsverfahrens eingereicht werden kann.

d) Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch den systematischen Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 97). Die Behandlung von Härtefällen wird im Steuergesetz im fünften und damit letzten Abschnitt, Übergangs- und Schlussbestimmungen, geregelt. Es handelt sich um eine Ausnahmebestimmung, welche im Vergleich zu § 139b StG tendenziell offener gehalten ist und mit einem schwereren Eingriff in das Steuersystem einhergeht (vgl. BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 3.6). Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (StGE Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a). Aus dieser restriktiven Auslegung ergibt sich, dass der Härtefall als Gesetzesdispens nicht über das Veranlagungsverfahren hinaus auch noch im Steuererlassverfahren erfolgen darf. Dies ergibt sich überdies auch daraus, dass die vom Gesetzgeber im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 geschaffene Systematik und die Umschreibung von Revision und Nachsteuer dafür sprechen, dass Änderungen formell rechtskräftiger Verfügungen oder Entscheide zugunsten des Steuerpflichtigen grundsätzlich nur im Rahmen der Revision zulässig sind (vgl. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 51 StHG N 6). Aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht dürfte der Gesetzgeber diesen Numerus clausus also gar nicht um den Härteparagrafen im Sinne eines selbständigen Revisionstatbestandes erweitern. Auch die systematische Auslegung führt damit zum Schluss, dass der Härteparagraf nur im Veranlagungsverfahren zur Anwendung gelangen kann.

e) Die zeitgemässe bzw. geltungszeitliche Auslegung stützt sich auf das Normverständnis und die Verhältnisse, wie sie gegenwärtig, d.h. zur Zeit der Rechtsanwendung, bestehen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 114). Wie bereits gesehen, unterscheidet das Schweizerische Steuerrecht zwischen zwei Verfahrensstadien, dem Veranlagungs- und dem Steuerbezugsverfahren. Voraussetzung für den Steuererlass ist, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt, spricht doch § 139b Abs. 1 StG davon, dass die Bezahlung der Steuer eine grosse Härte bedeute, wohingegen in § 183 Abs. 1

StG von Belastung bzw. Besteuerung und eben nicht der Bezahlung die Rede ist. 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. dazu weiter unten). Letzteres wäre aber der Fall, liesse man § 183 StG im Erlassverfahren zu. Dies würde zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Verfahren führen, was vom Gesetzgeber nicht gewollt war. Vielmehr sind die beiden Verfahren bzw. Rechtsbehelfe, Härtefall- bzw. Erlassgesuch, strikt voneinander zu trennen. Auch die zeitgemässe bzw. geltungszeitliche Auslegung führt damit zum Schluss, dass der Härteparagraf nur im Veranlagungsverfahren angerufen werden kann.

f) Zusammenfassend ergibt sich, dass, mit Ausnahme der wörtlichen Auslegung sämtliche Auslegungsmethoden zum Schluss führen, dass im Steuerbezugsverfahren keine Härtefallprüfung im Sinne von § 183 StG mehr erfolgen darf. Eine Abwägung der Methoden kann daher nur zum Schluss führen, dass der Wortlaut nicht dem wahren Sinn der Norm entspricht. Im Erlassverfahren kann damit nur noch die Härte im Sinne von § 139b StG berücksichtigt werden und nicht nochmals eine materielle Überprüfung im Sinne von § 183 StG stattfinden. Nach Einreichung eines Gesuches hat die Taxations- und Erlasskommission, bei der heute beide Verfahren angesiedelt sind, somit stets zu prüfen, ob das Veranlagungsverfahren abgeschlossen ist. Ist dies nicht der Fall, kann eine Prüfung gestützt auf § 183 StG erfolgen, ansonsten nur noch eine gemäss § 139b StG.

g) Da die Formulierung von § 183 Abs. 2 StG verunglückt ist und zu Missverständnissen Anlass geben könnte, hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich reagiert und schlägt im Zuge der geplanten Änderung des Steuergesetzes (vgl. Landratsvorlage vom 16. Dezember 2014 [Vorlage Nr. 2014-433]) vor, denselben per 1. Januar 2016, also zwei Jahre nach Inkrafttreten der derzeit gültigen Version, wie folgt abzuändern: Das entsprechende Gesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Dieses kann nur im noch offenen Veranlagungsverfahren gestellt und entschieden werden. Zur Begründung wird unter Ziff. 3, § 183 StG - redaktionelle Präzisierung darauf hingewiesen, dass seit dem 1. Januar 2014 die früher getrennten Tätigkeiten der Taxationskommission (Härtefälle im Veranlagungsverfahren gemäss § 183 StG) und des Steuererlasses (Härtefälle im Bezugsverfahren gemäss § 139b StG) organisatorisch in der Taxations- und Erlasskommission vereint worden seien. Diese Kommission beurteile und entscheide seither

beide Fallkategorien. Alle Entscheide dieser Kommission könnten auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg beim Steuergericht und allenfalls beim Kantonsgericht angefochten werden. Es habe sich inzwischen gezeigt, dass eine Präzisierung von § 183 Abs. 2 StG insofern notwendig sei, als nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens nur noch ein Gesuch um Steuererlass gemäss § 139b StG gestellt werden könne. Im Vernehmlassungsverfahren, Ziff. 4, war diese Änderung, zumal es sich lediglich um eine redaktionelle Änderung handelt, nicht umstritten. Auch daraus zeigt sich, dass die vorstehend vorgenommene Auslegung richtig war und der Gesetzgeber die Möglichkeit, § 183 StG anzurufen, nie auf das Erlassverfahren ausdehnen wollte. Aufgrund der nun geplanten redaktionellen Änderung würde es daher noch viel weniger Sinn machen, einer rein wörtlichen Auslegung zu folgen und für zwei Jahre, d.h. vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2015 eine Praxisänderung vorzunehmen, welche der Gesetzgeber offensichtlich nie gewollt hat.

9. Nachstehend ist somit zu prüfen, ob vorliegend die Schenkungssteuer in Rechtskraft erwachsen ist. Mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2010 wurde die Schenkungssteuer 2009 seitens der Steuerverwaltung auf Fr. 45'600.-- festgelegt und mit Einsprache-Entscheidung vom 11. Juli 2011 bestätigt. Der dagegen erhobene Rekurs wurde vom Steuergericht mit Entscheidung vom 26. Oktober 2012 teilweise gutgeheissen und die Schenkungssteuer auf Fr. 39'468.75 reduziert. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Kantonsgericht mit Urteil vom 10. Juli 2013 abgewiesen. Mit Urteil vom 1. Mai 2014 hat das Bundesgericht die dagegen erhobene Beschwerde, soweit darauf einzutreten war, abgewiesen. Damit ist die Schenkungssteuer in Rechtskraft erwachsen, so dass die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch zu Recht nicht unter dem Titel Härtefall im Sinne von Art. 183 Abs. 1 StG, sondern unter dem Titel Erlass im Sinne von Art. 139b StG geprüft hat.

10. Damit ist nachfolgend zu prüfen, ob das Gesuch um Erlass der Schenkungssteuer 2009 in Höhe von insgesamt Fr. 39'486.-- zu Recht abgewiesen wurde.

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. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 8 der 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, 6. A., Zürich 2002, S. 346 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 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. Beusch, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 167 DBG N 6; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft, zuletzt: Entscheidungen des Verwaltungsgerichts [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995, E. 1a zu § 142 Abs. 1 aStG). 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) (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, d.h. der Entscheid muss nicht nur angemessen, sondern auch rechtmässig sein. 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. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich 2010, N 441) (vgl. KGE VV vom 7. August 2013, a.a.O., E. 4.2.2).

d) 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., Art. 167 DBG N 8; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 348). Im kantonalen Recht besteht ein solcher Rechtsanspruch dagegen nur dann, wenn die 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; 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. Schorno, in: 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. die Entscheide der Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [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 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

11. a) 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 mithin weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden (vgl. ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 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. 7 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; § 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. 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 der 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). 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, 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. 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 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. im Hinblick auf die direkte Bundessteuer Art. 3 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).

d) 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. 10 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 verlören. 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. zuletzt VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4/a) - 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). 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. Dieser Gedanke der "Opfersymmetrie" liegt schliesslich auch der Regelung von Art. 10 Abs. 1 lit. d Steuererlassverordnung zu Grunde. 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 nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht wirklich bereinigt, sodass nicht nur der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand 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). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. dazu 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 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

12. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Wie weiter oben festgestellt wurde (vgl. Erw. 9), ist die Schenkungssteuer in Rechtskraft erwachsen. Zudem wurde die darauf entfallende Steuerschuld nicht bezahlt, sodass der betreffende Anspruch des Gemeinwesens gegenüber dem Rekurrenten noch besteht.

13. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht.

a) Die Taxations- und Erlasskommission macht geltend, Gesuche um Erlass von Schenkungssteuern würden grundsätzlich immer abgewiesen, da diese nur aufgrund des Zuflusses von Aktiven anfallen würden und daher gar keine Notlage vorliegen könne. Richtig ist, dass ein Erlass der Schenkungssteuer nur in restriktiven Ausnahmefällen denkbar ist, da nur der realisierte, d.h. der tatsächlich erzielte Vermögensanfall besteuert wird und der steuerpflichtigen Person die Bezahlung der Steuer in der Regel aus dem Vermögensanfall möglich bzw. möglich gewesen sein sollte. Da indes wie bei den übrigen Steuerarten in erster Linie die wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt des Entscheids massgebend sind, können die subjektiven Erlassvoraussetzungen auch bei der Schenkungssteuer erfüllt sein. Der Erlass von Schenkungssteuern ist deshalb zulässig.

b) Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse weist die Vertreterin darauf hin, dass der Rekurrent überschuldet sei. Gemäss Steuererklärung 2013 des Pflichtigen stehen den Vermögenswerten von total rund Fr. 424'000.-- (Liegenschaft: Fr. 390'000.-- + Geschäftsakti-

ven: Fr. 34'000.--) Schulden in Höhe von total rund Fr. 1'129'000.-- (Privatschulden: Fr. 952'000.-- + Geschäftsschulden: Fr. 177'000.--) gegenüber. Die Privatschulden setzen sich aus Grundpfandschulden und zum überwiegenden Teil aus Schulden gegenüber der Familie zusammen. Letztere sind, da der Steuererlass zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen soll, ebenfalls zu berücksichtigen (vgl. Schorno, a.a.O., § 230 N 14, unter Verweis auf den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau [RGE] vom 2. Dezember 2011, 3-BE.2011.4). Das Reinvermögen beläuft sich auf - Fr. 705'000.-- (Fr. 1'129'000.-- ./ Fr. 424'000.--), so dass vorliegend eine Überschuldungssituation gegeben ist.

c) Wie bereits erwähnt, kann ein Steuererlassgesuch 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. Der Rekurrent hat 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. Die subjektiven Erlassvoraussetzungen sind damit nicht erfüllt.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

14. Abschliessend ist über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden, wobei darauf hinzuweisen ist, dass dem Pflichtigen mit Verfügung des Steuergerichts vom 17. Dezember 2014 die unentgeltlichen Prozessführung und Verbeiständung gewährt worden ist.

a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]), welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung zulasten der Staatskasse gehen.

b) Mit Eingabe vom 3. März 2015 machte die Vertreterin des Pflichtigen eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 1'835.25 geltend (7,25 Stunden à Fr. 220.-- sowie Auslagen von Fr. 104.30 zuzüglich Mehrwertsteuer [MWST] von Fr. 135.95). Gemäss § 3 Abs. 2 der Tarifordnung für die Anwältinnen und Anwälte vom 17. November 2003 beträgt bei unen-

geltlicher Verbeiständung sowie bei amtlicher Verteidigung das Honorar Fr. 200.-- pro Stunde. Das Honorar beläuft sich demnach auf Fr. 1'450.-- (7,25 Stunden à Fr. 200.--) bzw. die Parteientschädigung zulasten der Staatskasse auf Fr. 1'678.65 (Fr. 1'450.-- sowie Auslagen von Fr. 104.30 zuzüglich MWST von Fr. 124.35).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung zulasten der Staatskasse gehen.
 3. Dem Rekurrenten wird zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'678.65 (inklusive Auslagen und MWST) zulasten der Staatskasse zugesprochen.
 4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).