



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

vom 7. August 2013 (810 13 114 / 810 13 124)

Steuern und Kausalabgaben

Steuererlass

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Beat Walther,
Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Kantonsrichterin Regina Schaub,
Gerichtsschreiber i.V. Daniel Schaffner

Parteien **A.**____, Beschwerdeführerin

gegen

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

Beigeladene **Einwohnergemeinde B.**____

Betreff Steuererlassgesuch 2009 (RRB Nr. 348 vom 5. März 2013) / Steuerer-
lassgesuch 2010 und 2011 (RRB Nr. 459 vom 19. März 2013)

A. A.____ reichte am 19. September 2010 / 15. April 2012 bei der Finanz- und Kirchendi-
rektion Basel-Landschaft (FKD) ein Gesuch um Erlass der Staats- und Bundessteuern 2009
ein. Am 24. November 2012 folgte ein Gesuch um Erlass der Staats- und Bundessteuern 2010
und am 3. Januar 2013 ein solches um Erlass der Staats- und Bundessteuern 2011.

B. Alle drei Gesuche wurden von der FKD abgewiesen (Verfügungen vom 30. Oktober 2012, vom 8. Januar 2013 und vom 15. Januar 2013). Begründet wurde dies damit, aus einer Gegenüberstellung der Einkünfte der Gesuchstellerin mit ihrem Bedarf resultiere ein ihr verbleibender Überschuss.

C. Gegen diese Verfügungen hat A._____ jeweils Beschwerde an den Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft (Regierungsrat) erhoben (Schreiben vom 7. November 2012, vom 13. Januar 2013 und vom 21. Januar 2013).

D. Der Regierungsrat wies die vorerwähnten Beschwerden mit Entscheiden vom 5. März 2013 (betreffend das Gesuch für das Jahr 2009) und vom 19. März 2013 (betreffend die Gesuche für die Jahre 2010 und 2011) ab. Auch er errechnete bei der Gesuchstellerin für die jeweils in Frage stehenden Jahre einen Überschuss und befand demgemäss, die Voraussetzungen für einen Steuererlass seien nicht erfüllt.

E. Gegen diese Entscheide des Regierungsrats erhob A._____ mit Schreiben vom 15. März 2013 und vom 29. März 2013 Beschwerde an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Dabei beantragte sie sinngemäss die Aufhebung der regierungsrätlichen Entscheide und die Gewährung des von ihr angeforderten Steuererlasses für die Jahre 2009, 2010 und 2011; gleichzeitig ersuchte sie um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege.

F. Die FKD liess sich mit Schreiben vom 9. April 2013 und vom 3. Mai 2013 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

G. Mit verfahrensleitenden Verfügungen vom 14. Mai 2013 wurden beide Fälle (810 13 114 betreffend die Beschwerde vom 15. März 2013 und 810 13 124 betreffend die Beschwerde vom 29. März 2013) der Kammer zur Beurteilung überwiesen, wobei bestimmt wurde, dass sie gemeinsam behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1.1 Das Kantonsgericht beurteilt gemäss § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 Beschwerden gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates, soweit ihm die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Eine solche Beschränkung des Zugangs zur kantonalen Verwaltungsgerichtsbarkeit ist im Lichte der in Art. 29a der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 gewährleisteten Rechtsweggarantie (in Kraft seit dem 1. Januar 2007) nur noch in Ausnahmefällen möglich, namentlich für Entscheide mit vorwiegend politischem Charakter (Art. 86 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG] vom 17. Juni 2005), bei der Beschwerde gegen Erlasse (Art. 87 BGG) sowie bei der Stimmrechtsbeschwerde gegen Akte des Parlaments und der Regierung in kantonalen Angelegenheiten (Art. 88 Abs. 2 BGG). Dementsprechend ist das Kantonsgericht zur Beurteilung von Entschei-

dungen des Regierungsrats auf dem Gebiet des Steuererlasses örtlich und sachlich zuständig (vgl. hierzu auch § 11 Abs. 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Vollzugsverordnung DBG] vom 13. Dezember 1994) und die vorliegend zu beurteilenden Regierungsratsbeschlüsse vom 5. März 2013 und vom 19. März 2013 stellen taugliche Anfechtungsobjekte dar.

1.2 Da auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerden vom 15. März 2013 und vom 29. März 2013 einzutreten. In Anbetracht dessen, dass beide Beschwerden gemäss den Verfügungen vom 14. Mai 2013 zusammen behandelt werden, hat in dieser Sache ein einziges Urteil zu ergehen (siehe im Übrigen auch § 7a Abs. 1 VPO).

2. Was die im vorliegenden Beschwerdeverfahren zur Verfügung stehende Kognition anbelangt, so ist darauf hinzuweisen, dass das Kantonsgericht Beschwerden im Bereich eines Steuererlasses nunmehr auch als Beschwerde in Steuersachen im Sinne von § 45 Abs. 2 VPO qualifiziert (vgl. KGE VV [810 12 335 / 70] vom 17. April 2013 E. 2.2 ff.). Demgemäss können über die Beschwerdegünde nach § 45 Abs. 1 lit. a und b VPO (Rechtsverletzungen sowie unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellung) nach Abs. 2 von § 45 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

3. Streitig ist, ob der Regierungsrat zu Recht davon ausgegangen ist, dass bei der Beschwerdeführerin weder im Hinblick auf die Staats- noch die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 (Entscheid vom 5. März 2013) sowie 2010 und 2011 (Entscheid vom 19. März 2013) die Voraussetzungen für einen Steuererlass vorliegen und es demnach zutreffend war, die Entscheide der FKD, welche die entsprechenden Erlassgesuche der Beschwerdeführerin abgewiesen hatte, zu schützen.

4.1.1 Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 19. Dezember 1994 bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Im Kanton Basel-Landschaft ist dies die Steuerverwaltung (vgl. § 1 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). Über Gesuche, mit welchen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von weniger als Fr. 25'000.-- pro Steuerjahr ersucht wird, entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 Steuererlassverordnung die kantonale Erlassbehörde, im Kanton Basel-Landschaft die FKD (Art. 6 Steuererlassverordnung i.V.m. § 11 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). In den übrigen Fällen entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) über den Erlass der direkten Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4 DBG, Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

4.1.2 In ähnlicher Weise bestimmt § 139b Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können. Über ein entsprechendes Gesuch entscheidet die FKD nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates (§ 139b Abs. 2 StG). Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

4.2.1 Seinem Wesen nach bedeutet das Institut des Steuererlasses – in Bezug auf alle Steuerarten – den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen diesem zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem eine Verringerung des öffentlichen Vermögens einhergeht. Ein Steuererlass erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die Person des Steuerschuldners; verhindert werden soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen eine Gefährdung in der wirtschaftlichen Existenz. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (vgl. zum Ganzen ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, 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 Ausnahme zu bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, N 6 zu Art. 167 DBG; siehe ferner auch aus der konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft etwa VGE i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a). Zu beachten ist dabei, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für einen Steuererlass immer noch grundsätzlich eine Stundung der Steuerschuld oder anderer Zahlungserleichterungen in Betracht kommen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Steuererlassverordnung; § 139a StG), um Härten beim Schuldner zu mildern.

4.2.2 Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (vgl. hierzu AUGUST REIMANN/FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 9 zu § 123; 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 Statuierung von "Kann"-Formulierungen einen gewissen Entscheidungsspielraum. Dies bedeutet allerdings keine gänzliche Entscheidungsfreiheit der Behörden. Vielmehr haben diese von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen, der Entscheid muss folglich nicht nur angemessen, sondern auch rechtmässig sein (vgl. zur Kognition des Kantonsgerichts bereits vorstehend E. 2). Die Behörden sind bei ihrem Entscheid mithin an die Verfassung gebunden und müssen insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen (Art. 5

Abs. 2 BV) befolgen. Zudem sind bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, N 441).

Was spezifisch den eigentlichen Steuererlass als Rechtsfolge anbelangt, so besteht im Recht der direkten Bundessteuer, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, ein entsprechender öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die in Art. 167 Abs. 1 DBG verwendete "Kann"-Formulierung bringt demnach lediglich zum Ausdruck, dass die zuständige Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen vorliegen, über ein gewisses Ermessen verfügt (BEUSCH, a.a.O., N 8 zu Art. 167 DBG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348). Im kantonalen Recht besteht ein solcher Rechtsanspruch dagegen nur dann, wenn die kantonalen Steuergesetze genau umschreiben, unter welchen Voraussetzungen der entsprechend ersuchenden Person der Erlass der Steuern zu gewähren ist. Fällt die Umschreibung der Erlassvoraussetzungen durch die kantonalen Steuergesetze – wie dies im Hinblick auf § 139b Abs. 1 StG der Fall ist – lediglich offen und unbestimmt aus, so verneint die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen Anspruch auf Steuererlass (vgl. BGE 122 I 373 E. 1; 112 Ia 93 E. 2c). Der basellandschaftliche Gesetzgeber gewährt der Erlassbehörde mithin Rechtsfolgeermessen; diese ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht verpflichtet, sondern lediglich ermächtigt, die Steuern zu erlassen. Diesem Ermessen sind freilich, wie eben ausgeführt, Grenzen rechtlicher Natur gesetzt. Über das bereits Gesagte hinaus ist namentlich zu beachten, dass die Ermessensbetätigung willkürfrei (vgl. Art. 9 BV) und pflichtgemäss zu erfolgen hat, sodass 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.

4.3.1 Materielle Voraussetzung des Steuererlasses bildet 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 – einem Institut des Steuerbezugs – 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., N 7 zu Art. 167 DBG). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die entsprechende Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der 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 Steuererlassverordnung).

4.3.2 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 ein-

zeln genannt werden, lassen sie sich nicht trennscharf 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 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 sodann war 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 [810 10 306] vom 10. November 2010 E. 4.2.1).

4.3.3 Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrer Einschätzung der subjektiven Erlassvoraussetzungen die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen

(vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe ferner zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts grundlegend VGE 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. 10 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Zusätzlich soll der Steuererlass zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (so für die direkte Bundessteuer ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Zu beachten ist dabei stets, dass der Steuererlass grundsätzlich ein einmaliges Entgegenkommen darstellt, weshalb eine Wiederholung von Erlassverfahren in späteren Steuerperioden vermieden werden soll (KLÖTI-WEBER/SIEGRIST-WEBER, a.a.O., N 10 zu § 230).

5. Was für den vorliegend zu beurteilenden Fall zunächst die objektiven Erlassvoraussetzungen anbelangt, so sind diese gegeben. Die Veranlagungen im Hinblick auf die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer (wie auch die Gemeindesteuer) für die Steuerjahre 2009, 2010 und 2011 sind abgeschlossen und die entsprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf diese Jahre entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, so dass der betreffende Anspruch der die jeweiligen Steuern erhebenden Gemeinwesen gegenüber der Beschwerdeführerin noch besteht.

6.1 Auf der subjektiven Seite ist fraglich, ob der Regierungsrat die Einkünfte der Beschwerdeführerin und ihren Bedarf in korrekter Weise ermittelt hat und damit davon ausgehen durfte, dass ihr mehr Mittel zugehen als sie benötigt.

6.2.1 Was zunächst die Einkünfte anbelangt, so geht der Regierungsrat in den angefochtenen beiden Entscheiden jeweils von Fr. 4'975.80 aus. Dieser Betrag kann auf die sich in den Akten befindende Lohnabrechnung der Beschwerdeführerin für deren Tätigkeit bei der C.____ AG für den Monat April 2012 zurückgeführt werden (brutto Fr. 4'593.05 zuzüglich pro rata temporis-Anteil 13. Monatslohn in Höhe von Fr. 382.75). Im Grundsatz ist dies nicht zu beanstanden, wobei im Übrigen auch darauf hinzuweisen ist, dass die Beschwerdeführerin in ihren beiden Beschwerdeschriften an das Kantonsgericht Einkünfte in der Höhe von Fr. 4'975.80 explizit anerkennt. Zusätzlich ist jedoch zu beachten, dass die Beschwerdeführerin im auf das Jahr 2009 bezogenen Steuererlassgesuch vom 19. September 2010 / 15. April 2012 für das Jahr 2011 zusätzlich einen Temporärverdienst ihres Lebenspartners in der Höhe von jährlich Fr. 1'770.-- deklariert. Da – wie sich sogleich weisen wird (siehe E. 6.2.2 ff. hiernach) – im Rahmen der Bedarfsermittlung auch Unterstützungsbeiträge der Beschwerdeführerin zu Gunsten ihres Lebenspartners zu berücksichtigen sind, müssen auch dessen Einkünfte zu denjenigen der Beschwerdeführerin addiert werden. Somit ist für das auf das Jahr 2011 bezogene Erlassgesuch, seinerseits Gegenstand des regierungsrätlichen Entscheids vom 19. März 2013, von Einkünften in Höhe von Fr. 5'123.30 (Fr. 4'975.80 zuzüglich ein Zwölftel von Fr. 1'770.--, also Fr. 147.50) auszugehen. Bei der Beurteilung der Erlassgesuche für die Jahre 2009 und

2010 bleibt es beim der regierungsrätlichen Berechnung zugrunde gelegten Betrag von Fr. 4'975.80.

6.2.2 Im Hinblick auf den Bedarf errechnet der Regierungsrat für das Jahr 2009 (Entscheid vom 5. März 2013) Fr. 4'611.60.--. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus einem Grundbetrag für zwei Personen in der Höhe von Fr. 1'700.--, Fr. 1'580.-- für die Miete, der Krankenkassenprämie gemäss dem Bundesgesetz über die Krankenversicherung (KVG) vom 18. März 1994 der Beschwerdeführerin und derjenigen ihres Lebenspartners (Fr. 330.50 und Fr. 303.10), Fr. 73.-- für Fahrtauslagen, Fr. 242.-- für auswärtige Verpflegung, Fr. 100.-- für unvorhergesehene Ausgaben, Fr. 28.-- für die Hausrats- und Haftpflichtversicherung, dem AHV-Mindestbeitrag für den Lebenspartner der Beschwerdeführerin (Fr. 40.--) sowie eine Position für laufende Steuern in der Höhe von Fr. 215.--. Verglichen mit den Einkünften der Beschwerdeführerin für 2009 (Fr. 4'975.80) ergebe sich ein monatlicher Überschuss von Fr. 364.20. Dazu kämen für das Jahr 2009 Steuerschulden in der Höhe von gesamthaft Fr. 6'229.50 (Staatssteuern 2009: Fr. 3'595.--; Bundessteuern 2009: Fr. 436.75; Gemeindesteuern 2009: Fr. 2'197.75). Bei einer Rückzahlung über 24 Monate hinweg ergäbe dies Monatsraten von jeweils Fr. 259.55, welche noch vom festgestellten Überschuss gedeckt seien, sodass die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht erfüllt seien.

Für die Jahre 2010 und 2011 geht der Regierungsrat (Entscheid vom 19. März 2013) jeweils von einem Bedarf in der Höhe von Fr. 4'628.15 aus (monatlicher Grundbetrag für zwei Personen: Fr. 1'700.--, Miete: Fr. 1'580.--, Krankenkasse Beschwerdeführerin gemäss KVG: Fr. 330.50; Krankenkasse Lebenspartner der Beschwerdeführerin gemäss KVG: Fr. 303.10; Fahrtauslagen: Fr. 73.--; auswärtige Verpflegung: Fr. 242.--; unvorhergesehene Ausgaben: Fr. 100.--; AHV-Mindestbeitrag Lebenspartner: Fr. 40.--; Amortisation der Steuern 2009: Fr. 259.55). Gemessen an den in den beiden Jahren zu berücksichtigenden Einnahmen von jeweils Fr. 4'975.80 ergebe sich ein Überschuss von Fr. 347.65. Für das Jahr 2010 sei insgesamt von Steuerschulden in der Höhe von Fr. 2'462.90 (Staats- und Bundessteuern 2010: Fr. 1'623.30; Gemeindesteuern 2010: Fr. 839.60) auszugehen, woraus sich für eine Tilgung innert 24 Monaten eine Monatsrate von Fr. 102.60 ergebe. Für 2011 betrage das Total an Steuerschulden Fr. 2'474.05 (Staats- und Bundessteuer 2011: Fr. 1'507.20; Gemeindesteuern 2011: Fr. 966.85). Die monatliche Rate für eine Abzahlung innert 24 Monaten würde hier Fr. 103.10 betragen. Auch wenn man nun beide Raten vom Überschuss von Fr. 347.65 in Abzug bringe, ergebe sich noch immer keine Unterdeckung, woraus folge, dass die Voraussetzungen für einen Steuererlass auch für die Jahre 2010 und 2011 nicht erfüllt seien.

6.2.3 In ihrer Beschwerde vom 15. März 2013 gegen den Entscheid des Regierungsrats vom 5. März 2013 (Erlassgesuch für die Steuern 2009) bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, ihr betriebsrechtliches Existenzminimum sei insofern falsch berechnet worden, als zusätzlich eine Position „Konkubinatsbeitrag resp. Haushaltsbeitrag“ in der Höhe von Fr. 800.-- einzusetzen sei, da sie für ihren Lebenspartner, welcher arbeitslos sei, finanziell aufkomme. Dabei beruft sich die Beschwerdeführerin auch auf Vertrauensschutzerwägungen und führt dafür ein Urteil des Kantonsgerichts aus dem Jahre 2009 (KGE VV [810 09 183 / 226] vom 23. September 2009) an. Auch in der Beschwerde vom 29. März 2013 gegen den Entscheid

des Regierungsrats vom 19. März 2013 (Erlassgesuch für die Steuern 2010 und 2011) verlangt die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung einer Position „Konkubinatsbeitrag resp. Haushaltsbeitrag“ in der Höhe von Fr. 800.--. Für das Jahr 2010 werden im Hinblick auf die gemäss den Vorbringen der Beschwerdeführerin zu ihren Gunsten in Rechnung zu stellende finanzielle Unterstützung des Lebenspartners erneut Vertrauensschutzerwägungen angeführt, wobei auf ein Urteil des Kantonsgerichts aus dem Jahre 2010 verwiesen wird (KGE VV [810 10 337/357] vom 10. November 2010).

6.2.4 In ihrer Vernehmlassung vom 3. Mai 2013 führt die FKD im Hinblick auf die Beschwerde gegen den Entscheid des Regierungsrats vom 19. März 2013 (Erlassgesuch für die Steuern 2010 und 2011) aus, es könne – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin – nicht sowohl ein erhöhter Grundbetrag für Konkubinatspaare als auch ein Konkubinatsbeitrag bei der Berechnung des Bedarfs der Beschwerdeführerin berücksichtigt werden, würde doch ansonsten die durch diese ihrem Lebenspartner gewährte Unterstützung doppelt berücksichtigt. Die Hausrats- und Haftpflichtversicherung sei im Übrigen im Grundbetrag enthalten und nicht noch einmal separat zu addieren.

6.3 Was die mit Vertrauensschutzerwägungen begründete Rüge einer fälschlichen Nichtberücksichtigung eines Konkubinats- resp. Haushaltsbeitrags anbelangt, so ist der Beschwerdeführerin insofern zuzustimmen, als das Kantonsgericht mit Urteil vom 23. September 2009 (KGE VV [810 09 183 / 226] E. 6) tatsächlich von schützenswertem Vertrauen ihrerseits ausgegangen ist, als sie aufgrund einer entsprechenden behördlichen Auskunft habe davon ausgehen dürfen, rechtlich zur Unterstützung ihres arbeitslosen Lebenspartners verpflichtet zu sein. Für das damals zu beurteilende Steuererlassgesuch im Hinblick auf das Jahr 2006 leitete das Gericht daraus ab, dass die für den Partner getätigten Aufwendungen bei der Ermittlung des Bedarfs der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen seien. Es setzte in die Berechnung einen erhöhten Grundbedarf für zwei Personen von Fr. 1'700.-- sowie zwei Krankenkassenprämien ein. Einen Konkubinats- resp. Haushaltsbetrag, wie ihn die Beschwerdeführerin in den vorliegend zu beurteilenden Beschwerden geltend macht, hat ihr das Kantonsgericht jedoch nicht zugestimmt. Folglich decken sich die damals aus Vertrauensschutzgesichtspunkten durch das Kantonsgericht verwendeten Zahlen mit den Berechnungsmodalitäten des Regierungsrats im Rahmen der vorliegend zu beurteilenden Steuererlassgesuche für die Jahre 2009 (Entscheid vom 5. März 2013) sowie 2010 und 2011 (Entscheid vom 19. März 2013). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin lässt sich aus dem angeführten Urteil des Kantonsgerichts aus dem Jahre 2009 also keine behördliche Pflicht entnehmen, für das Erlassgesuch bezüglich der Steuern 2009 einen Konkubinats- resp. Haushaltsbeitrag in der Höhe von Fr. 800.-- miteinzubeziehen. Der Vertrauensschutz, welcher der Beschwerdeführerin durch das Kantonsgericht gewährt wurde, hatte einzig zur Folge, dass von einem erhöhten Grundbedarf auszugehen und bei der Krankenkassenprämie auch diejenige des Lebenspartners mitzuberechnen war. Dies ist zutreffend: Vom Grundbetrag abgedeckt werden Nahrung, Kleidung und Wäsche inklusive deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom resp. Gas (siehe ALFRED BÜHLER, Die Prozessarmut, in: Schöbi [Hrsg.], Gerichtskosten, Parteikosten, unentgeltliche Prozessführung, Bern 2001, S. 157). Indem durch den Regierungsrat vorliegend jeweils der Grundbetrag für

zwei Personen eingesetzt wird, sind – abgesehen von der Krankenkasse, welche separat aufgelistet wird – sämtliche durch die Beschwerdeführerin für die Unterstützung ihres Lebenspartners im täglichen Leben getätigten Aufwendungen erfasst und hat ihrem schützenswerten Vertrauen vollumfänglich Rechnung getragen. In ihrer Vernehmlassung führt die FKD also zutreffend aus, dass durch die Berücksichtigung eines zusätzlichen Konkubinats- und Haushaltsbeitrags die Unterstützung des Lebenspartners der Beschwerdeführerin in unzulässiger Weise doppelt berücksichtigt würde, ist doch nicht ersichtlich, welche Aufwendungen durch den erhöhten Grundbetrag und den Einbezug auch der Krankenkassenprämie des Lebenspartners nicht abgedeckt würden. Inwiefern sich aus dem ebenso durch die Beschwerdeführerin angerufenen Urteil des Kantonsgerichts aus dem Jahre 2010 (KGE VV [810 10 337/357] vom 10. November 2010) etwas anderes ergeben soll, ist nicht ersichtlich.

Die Vorinstanz hat mithin bei der Bedarfsberechnung keinerlei Positionen im Hinblick auf die durch die Beschwerdeführerin gewährte Unterstützung ihres Lebenspartners weggelassen, deren Berücksichtigung geboten gewesen wäre, womit sich die entsprechende Rüge als unbegründet erweist. Offen bleiben kann dabei im Übrigen, ob sich die Beschwerdeführerin überhaupt auch für die Jahre 2010 und 2011 auf Vertrauensschutzerwägungen berufen könnte, hat sie das einschlägige kantonsgerichtliche Urteil vom 23. September 2009 (KGE VV [810 09 183 / 226]), welches die Rechtslage im Hinblick auf die rechtliche Unterstützungspflicht ihrerseits gegenüber ihrem Lebenspartner klärte (vgl. E. 5.1 ff. des betreffenden Urteils), doch gemäss eigenen Angaben (vgl. die Beschwerde vom 15. März 2013) am 10. November 2009 per Post zugesandt erhalten.

6.4.1 In einem weiteren Schritt sind die übrigen vom Regierungsrat bei der Bedarfsberechnung eingesetzten Positionen, wie sie eben wiedergegeben wurden (vgl. E. 6.2.2 hiavor), auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen.

6.4.2 Bei der Bedarfsberechnung für das Jahr 2009 (Entscheid des Regierungsrats vom 5. März 2013) nicht zu beanstanden ist der erhöhte Grundbetrag (für zwei Personen) von Fr. 1'700.--; nichts anderes gilt für die KVG-Krankenkassenprämie der Beschwerdeführerin (Fr. 330.50) gemäss ins Recht gelegter, ab dem 1. Februar 2012 gültiger Versicherungspolice. Ebenso korrekt sind die Positionen für Fahrtauslagen (Fr. 73.--), für auswärtige Verpflegung (Fr. 242.--), für unvorhergesehene Ausgaben (Fr. 100.--) und für den AHV-Mindestbeitrag des Lebenspartners (Fr. 40.--). Was die Krankenkassenprämie des Lebenspartners anbelangt, so ist es – wie eben ausgeführt (E. 6.3 hiavor) – korrekt, dass dieser miteinbezogen wird. Allerdings ist nicht von Fr. 303.10 auszugehen, sondern nach Abzug der Verteilung des Ertrages aus Umweltabgaben an die Bevölkerung (Fr. 2.95 gemäss der Prämienmitteilung 2013) von Fr. 300.15. Bei der Miete setzt der Regierungsrat Fr. 1'580.-- ein. Hier ist richtigerweise gemäss der sich in den Akten befindenden Mietvertragsänderung vom 1. Februar 2010 von Fr. 1'591.-- (inklusive Nebenkosten) auszugehen. Was den vom Regierungsrat eingesetzten Betrag von Fr. 28.-- für die Hausrats- und Haftpflichtversicherung anbelangt, so kann den Ausführungen der FKD in deren Vernehmlassung an den Regierungsrat vom 11. Dezember 2012 gefolgt werden, wonach die entsprechende Position als im Grundbetrag mitenthalten gilt. Dies entspricht gängiger Gerichtspraxis, womit der entsprechende Betrag von Fr. 28.-- aus der Bedarfsaufstel-

lung zu streichen ist. Was die Berechnung für die Jahre 2010 und 2011 (Entscheid des Regierungsrates vom 19. März 2013) anbelangt, so ist von denselben Zahlen auszugehen.

6.4.3 Zusammenfassend ergibt sich mithin für die Steuerjahre 2009 sowie 2010 und 2011 – vor Steuern (dazu sogleich E. 6.5 ff. hiernach) – der folgende monatliche Bedarf der Beschwerdeführerin:

Monatlicher Grundbetrag (zwei Personen)	Fr. 1'700.--
Miete	Fr. 1'591.--
Krankenkassenprämie (KVG) Beschwerdeführerin	Fr. 330.50
Krankenkassenprämie (KVG) Lebenspartner	Fr. 300.15
Fahrtauslagen	Fr. 73.--
Auswärtige Verpflegung	Fr. 242.--
Unvorhergesehene Ausgaben	Fr. 100.--
AHV-Mindestbeitrag Lebenspartner	Fr. 40.--

Zwischentotal Bedarf vor Steuern	Fr. 4'376.65
---	---------------------

6.5 Der vorgehend errechnete Bedarf ist in einem weiteren Schritt um die auf das jeweilige Steuerjahr entfallenden Steuerbeträge, deren Erlass vorliegend in Frage steht, zu erhöhen. Der Regierungsrat geht in der Entscheid vom 5. März 2013 für das Jahr 2009 von einer steuerlichen Belastung in der Höhe von gesamthaft Fr. 6'229.-- aus und errechnet Monatsraten (für eine Tilgung innert 24 Monaten) in der Höhe von Fr. 259.55. Dies ist nicht zu beanstanden und wird im Übrigen auch seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Ebenso zu folgen ist dem Regierungsrat (vgl. den Entscheid vom 19. März 2013) im Hinblick auf die einzusetzende Steuerbelastung für die Jahre 2010 (total Fr. 2'462.90, Monatsrate für eine Tilgung innert 24 Monaten: Fr. 102.60) und 2011 (total Fr. 2'474.05.--, Monatsrate für eine Tilgung innert 24 Monaten: Fr. 103.10). Was das Erlassgesuch für das Steuerjahr 2009 anbelangt, so sind folglich Steuern in der Höhe von Fr. 259.55 zum Bedarf von Fr. 4'376.65 zu addieren, was Fr. 4'636.20 ergibt. Beim Erlassgesuch für die Steuern 2010 und 2011 ist der Bedarf um Fr. 205.70 zu erhöhen, die Summe beträgt Fr. 4'582.35. Subtrahiert man nun den so errechneten Gesamtbedarf vom vorgehend (siehe E. 6.2.1 hiervor) bestimmten Einkommen in der Höhe von Fr. 4'975.80 (Jahre 2009 und 2010) resp. Fr. 5'123.30 (Jahr 2011), so verbleibt ein Überschuss von Fr. 339.60 (2009) resp. Fr. 393.45 (2010) resp. Fr. 540.95 (2011).

6.6.1 Fraglich ist nun noch, ob über die auf das jeweilige Jahr, für welches um Erlass ersucht wurde, entfallenden Steuern hinaus noch weitere Positionen für geschuldete Steuern zum Bedarf der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen sind. Grundsätzlich denkbar wäre die Berücksichtigung zum einen der für das Jahr 2009 aufgelaufenen Steuerschulden auch bei der Bedarfsberechnung der Jahre 2010 und 2011 sowie zum anderen derjenigen Rücklagen, welche im Jahr 2011 im Hinblick darauf zu tätigen sind, dass nach § 136 Abs. 1 StG für die Staats- und Gemeindesteuer zu Beginn des kommenden Steuerjahres, diesfalls also 2012, jeweils eine provisorische Rechnung zugestellt wird. Die Steuerschulden für das Jahr 2009 betragen (vgl. soeben

E. 6.5) Fr. 259.55. Eine provisorische (und auch eine definitive) Steuerrechnung für das Jahr 2012 zu Lasten der Beschwerdeführerin lässt sich den Akten nicht entnehmen; orientierte man sich an der Staats- und Gemeindesteuer in den Vorjahren, so erscheint eine geschätzte Monatsrate von weniger als Fr 200.--, im Hinblick auf eine Tilgung innert zwölf Monaten, angemessen.

6.6.2 Die FKD führt in ihrer Stellungnahme vom 3. Mai 2013 im Hinblick auf die Rückstellung für eine von ihr „laufende Steuern“ genannte Position aus, diese sei nicht berücksichtigt worden, da seitens der Beschwerdeführerin bisher keine Zahlungen an die Staats- und Bundessteuern getätigt worden seien, obschon dies möglich gewesen wäre.

6.6.3 Es entspricht einem allgemeinen Grundsatz im Hinblick auf die Berechnung des vorliegend in Frage stehenden betreibungsrechtlichen Existenzminimums, dass sich diejenigen Schulden der betreffenden Person nicht in der Bedarfsberechnung niederschlagen dürfen, von denen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass sie nicht bezahlt werden (vgl. BÜHLER, a.a.O., S. 177). Davon ist im vorliegenden Fall auszugehen. Im Hinblick auf die Steuern für 2009 hat die Beschwerdeführerin ein Erlassgesuch gestellt, über welches vorliegend zu entscheiden ist. Daraus kann gefolgert werden, dass hier keine, auch nur teilweisen, Zahlungen erfolgt sind. Darüber hinaus hat die Beschwerdeführerin auch keinerlei Belege beigebracht, aus welchen sich teilweise Zahlungen ergeben würden. Derartige Belege fehlen auch im Hinblick auf die provisorische Steuerrechnung für das Jahr 2012, für welche im Laufe des Jahres 2011 Rückstellungen zu tätigen gewesen wären. Gerade auch den Beschwerdeschriften lässt sich des Weiteren kein Zahlungswille der Beschwerdeführerin entnehmen. Einer definitiven Stellungnahme bedarf es vorliegend jedoch nicht, denn auch wenn man in den Jahren 2010 und 2011 die Rate zur Tilgung des auf das Jahr 2009 entfallenden Steuerbetrags in der Höhe von Fr. 259.55 innert 24 Monaten mitberücksichtigen und dazu noch zu Gunsten der Beschwerdeführerin grosszügig veranschlagte Rücklagen von Fr. 200.-- im Hinblick auf die Steuervorauszahlung für 2012 (Staats- und Gemeindesteuer) addieren würde, fielen die Einkünfte (Fr. 4'975.80 resp. Fr. 5'123.30) immer noch höher aus als der Bedarf.

6.7 Insgesamt hat der Regierungsrat somit das Vorliegen der subjektiven Erlassvoraussetzungen bei der Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2009, 2010 und 2011 zu Recht verneint. Ihre Einkünfte übersteigen ihren Bedarf, womit es an einer Notlage resp. an einer grossen Härte im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG fehlt.

7. Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet, der Beschwerdeführerin wurde zu Recht der von ihr beantragte Steuererlass für die Jahre 2009, 2010 und 2011 verweigert. Die Beschwerden gegen die entsprechenden Entscheide des Regierungsrates vom 5. März 2013 und vom 19. März 2013 sind demgemäss abzuweisen.

8. Es bleibt abschliessend über die Kosten zu entscheiden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel und in angemessenem Ausmass ganz oder teilweise der unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Da vorliegend

die Beschwerdeführerin unterlegen ist, gehen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu ihren Lasten. Gemäss § 22 Abs. 1 VPO wird eine Partei auf entsprechendes Begehren von der Bezahlung der Verfahrenskosten befreit, wenn ihr die nötigen Mittel fehlen und ihr Begehren nicht offensichtlich als aussichtslos erscheint. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, weshalb der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Kantonsgericht die unentgeltliche Prozessführung zu bewilligen ist und die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse gehen. Die Beschwerdeführerin wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist (§ 53 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte [GOG] vom 22. Februar 2001). Was sodann noch die Parteikosten der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin anbelangt, so sind diese dem Verfahrensausgang entsprechend wettzuschlagen (vgl. auch § 21 Abs. 1 und § 22 Abs. 2 VPO, jeweils e contrario).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 15. März 2013 / 29. März 2013 um unentgeltliche Prozessführung wird gutgeheissen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
Zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.