



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

vom 17. April 2013 (810 12 335 / 70)

Steuern und Kausalabgaben

Steuererlassgesuch

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Bruno Gutzwiller, Kantonsrichter Beat Walther, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber i.V. Jodok Vogt

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, 4410 Liestal, Beschwerdegegner

Betreff Wiedererwägungsgesuch Steuererlassgesuch vom 12. Januar 2012 (RRB Nr. 1746 vom 30 Oktober 2012)

A. A.____ stellte am 16. April 2003 und am 12. April 2004 Erlassgesuche für die Steuern der Jahre 2001 bis 2003. Diese wurden mit Verfügung vom 28. Januar 2005 durch die Finanz- und Kirchendirektion des Kantons Basel-Landschaft (FKD) zwar abgewiesen, die Steuern für

die Jahre 2001 und 2003 wurden dem Antragssteller allerdings bis ins Jahr 2006 gestundet. Die offenen Steuerforderungen aus dem Jahr 2002 sollte er innert angemessener Frist bezahlen.

B. Nachdem A._____ von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft für die Staatssteuern 2001 bis 2003 betrieben wurde, stellte er am 14. März 2006 erneut ein Steuererlassgesuch. Er bat um Erlass der Staatssteuern für die Jahre 2001 bis 2004 und der Bundessteuern für die Jahre 2001, 2003 und 2004, da er sich nach wie vor in finanziellen Schwierigkeiten befinde. Die Summe der ausstehenden Beträge belief sich auf insgesamt Fr. 18'605.65. Dieses Gesuch lehnte die FKD mit Verfügung vom 20. Dezember 2010 ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass neben den Steuerschulden noch andere Schulden bestehen würden und das Gemeinwesen nicht bereit sei, einseitig auf Forderungen zu verzichten, da sonst lediglich die Privatgläubiger und nicht der Gesuchsteller selbst von einem Steuererlass profitieren würden.

C. Am 12. Januar 2011 stellte A._____ sinngemäss ein Wiedererwägungsgesuch gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2011. Er wies darauf hin, dass er gegenüber der Kommanditgesellschaft B._____, deren einziger komplementärer Gesellschafter er sei, eine Darlehensschuld habe. Da er mit seinem privaten Vermögen für deren Verbindlichkeiten hafte, würde ein Darlehensverzicht der Gesellschaft keine Schuldensanierung bezwecken, weil der durch den Verzicht entstehende Verlust wiederum von ihm getragen werden müsste. Auf das Wiedererwägungsgesuch wurde zwar eingetreten, mit Verfügung vom 12. Juni 2012 lehnte es die FKD allerdings erneut ab. Es wurde argumentiert, dass bei A._____ noch Vermögen in Form einer Lebensversicherung vorhanden sei, mit welchem er die Steuerausstände begleichen könne.

D. Dagegen erhob A._____ mit Schreiben vom 19. Juni 2012 Beschwerde beim Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft (Regierungsrat). Zur Begründung führte er an, dass die Lebensversicherung als Sicherheit eines Kontokorrentkredits seiner Kommanditgesellschaft diene und deshalb kein Vermögen darstelle. Er befinde sich somit in einer Notlage, weshalb sein Gesuch zu bewilligen sei. Die FKD beantragte in der Vernehmlassung vom 28. August 2012 die Abweisung der Beschwerde. Mit Regierungsratsbeschluss Nr. 1746 vom 30. Oktober 2012 wies der Regierungsrat die Beschwerde ab. Er führte aus, dass bei einer Bewilligung des Gesuchs die mit ihrer Kommanditsumme von je Fr. 10'000.-- haftenden drei Kommanditäre der Gesellschaft insofern besser gestellt würden, als dass sich ihr Ausfallsrisiko auf Kosten des Staates verkleinere. Das Institut des Steuererlasses sei aber nicht dazu da, Sicherheit für private Verbindlichkeiten zu leisten. Insofern solle vom Staat nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er bei allseitiger Überschuldung einseitig auf seine Forderung verzichte. Unter diesen Umständen könne offen gelassen werden, ob die Lebensversicherung Vermögen darstelle oder nicht.

E. Gegen diesen Entscheid erhob A._____ mit Schreiben vom 12. November 2012 Beschwerde beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragte sinngemäss die Gutheissung seines Erlassgesuchs sowie die Aufhebung des vorinstanzlichen Beschlusses. Zur Begründung führte er an, dass die Kommanditärin C._____ im Jahre 2000 auf Fr. 16'189.10 Kapital-, Gewinn- und Zinsan-

teil und die Kommanditäre D.____, E.____ und F.____ im Jahre 2002 jeweils auf Fr. 7'219.70 Gewinnanteil zu seinen Gunsten verzichtet hätten. Die Kommanditäre würden somit nicht bestgestellt, sie hätten ihren Anteil ihm gegenüber bereits mehr als erbracht.

F. In seiner Vernehmlassung vom 15. Januar 2013 beantragt der Vorsteher der FKD die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in den vorangegangenen Entscheiden der FKD vom 20. Dezember 2010 und vom 12. Juni 2012, auf die Vernehmlassung vom 28. August 2012 und auf den Regierungsratsbeschluss vom 30. Oktober 2012.

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

1.1 Nach § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist die verwaltungsgerichtliche Beschwerde beim Kantonsgericht zulässig gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates sowie letztinstanzliche Entscheide der Direktionen und gegen letztinstanzliche Entscheide der Landeskirchen, sofern dem Kantonsgericht die Zuständigkeit nicht durch dieses Gesetz oder durch andere Gesetze entzogen ist. Anfechtungsobjekt der vorliegenden Beschwerde ist der regierungsrätliche Entscheid Nr. 1746 vom 30. Oktober 2012, womit die Zuständigkeit des Kantonsgerichts gegeben ist.

1.2 Gemäss § 47 Abs. 1 lit. a VPO ist zur Erhebung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung hat. Dieses Interesse kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher Natur sein (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 1771). Da der Beschwerdeführer Adressat des angefochtenen Entscheides ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung hat, das Rechtsmittel rechtzeitig eingereicht worden ist und die übrigen formellen Voraussetzungen erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

2.1 § 45 Abs. 1 VPO bestimmt, dass mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden können. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO hingegen alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

2.2 Das Kantonsgericht hat Beschwerden gegen Entscheide in Sachen Steuererlassgesuche bis anhin jeweils nicht als "Beschwerden in Steuersachen" im Sinne von § 45 Abs. 2 VPO behandelt und sich bei deren Überprüfung demgemäss eine beschränkte Kognition auferlegt (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 23. September 2009, 810 09 183 E. 2 und KGE VV vom 15. April 2009, 810 08 396 E. 2). Es

stellt sich allerdings die Frage, ob nicht hinreichende Gründe vorliegen, um von der eben erwähnten Praxis abzuweichen und Beschwerden wie die vorliegende ebenfalls als "Beschwerden in Steuersachen" zu behandeln.

2.3 Einer rechtsanwendenden Behörde ist es nicht verwehrt, ihre Praxis zu ändern oder zu präzisieren, denn eine starre Bindung an die eigenen Präjudizien würde jede Rechtsfortbildung verunmöglichen. Der eingelebten Praxis von Verwaltungsbehörden und Gerichten kommt jedoch ein grosses Gewicht zu. Sowohl der Grundsatz der Rechtssicherheit als auch das Gleichheitsprinzip verlangen, dass an einer gefestigten Praxis festgehalten wird. Sie stehen jedoch einer Praxisänderung nicht entgegen, sofern diese auf sachlichen Gründen beruht, die Änderung in grundsätzlicher Weise erfolgt, das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegt und die Praxisänderung keinen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellt (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, a.a.O., N 509 ff., BGE 129 V 370, E. 3.3, mit Hinweisen).

2.4 Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich, die in E. 2.2 beschriebene Praxis zu ändern. Weil § 45 Abs. 2 VPO eine vergleichsweise junge Bestimmung ist (in Kraft seit 1. Januar 2006) und sich das Kantonsgericht im Zusammenhang mit Steuererlassgesuchen bisher selten darüber geäußert hat, darf die diesbezügliche Praxis nicht als gefestigt bezeichnet werden. Es fällt auf, dass die Frage nach der Qualifikation einer Beschwerde in Sachen Steuererlass in den zitierten Kantonsgerichtsentscheiden für die Entscheidungsfindung nicht von grösserer Bedeutung war und sich das Gericht deshalb bisher nicht vertieft damit auseinandergesetzt hat. Mit Blick auf den Umstand, dass das Institut des Steuererlasses sowohl in Art. 167 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 wie auch in § 139b des kantonalen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 geregelt ist, es sich dabei also um eine Steuerangelegenheit handelt, kann festgestellt werden, dass sich eine Qualifikation als "Beschwerde in Steuersachen" aus sachlicher Hinsicht aufdrängt. Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt damit dasjenige der Rechtssicherheit, weshalb sich eine Abkehr von der bisherigen Praxis rechtfertigt. Das Kantonsgericht kann folglich auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen und Entscheide überprüfen.

3. Die Qualifikation der vorliegenden Beschwerde als "Beschwerde in Steuersachen" hat zudem zur Folge, dass gemäss § 6 Abs. 3 VPO im Rahmen des Verfahrens jederzeit neue Anträge, Behauptungen oder Beweismittel vorgebracht werden können. Das Gericht hat die vom Beschwerdeführer erst im Rahmen des Verfahrens vor Kantonsgericht vorgebrachten Behauptungen und Unterlagen also zu würdigen.

4. Strittig und zu beurteilen ist, ob der Regierungsrat in seinem Entscheid Nr. 1746 vom 30. Oktober 2012 die Abweisung des Wiedererwägungsgesuchs durch die FKD vom 12. Juni 2012 zu Recht bestätigt hat.

5.1 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 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung, EV DBG) bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Im Kanton Basel-Landschaft ist dies die Steuerverwaltung (§ 1 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). Über Gesuche, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von weniger als Fr. 5'000.-- pro Jahr ersucht wird, entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 EV DBG die kantonale Erlassbehörde, im Kanton Basel-Landschaft die FKD (Art. 6 EV DBG i.V.m. § 11 Abs. 1 Vollzugsverordnung DBG). In den übrigen Fällen entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) über den Erlass der direkten Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4 DBG, Art. 4 Abs. 1 EV DBG). In ähnlicher Weise 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 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).

5.2 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 (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 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 standstilllos 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; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft, vgl. VGE i.S. S.R. vom 15. Februar 1995 E. 1a zu § 142 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [aStG] vom 7. Februar 1974). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist dann jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 EV DBG; § 139a StG).

5.3 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 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. Das heisst, der Entscheid muss 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 befolgen. Zudem sind bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, a.a.O. N. 441).

5.4 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 EV DBG). 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 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; 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. MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, N. 3 zu § 230).

6.1 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 – 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 EV DBG; 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 Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betref-

fende 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 EV DBG).

6.2 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).

6.3 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 EV DBG). Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden denn auch regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 EV DBG; 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. 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 unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 9. Dezember 2004 i.S. X. [2P.307/2004] E. 3.2; ebenso bereits Urteil des Bundesgerichts vom 19. März 1981 i.S. X. E. 5, in: ASA Bd. 52 [1983/1984] S. 521 f.). Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 10 Abs. 2 EV DBG denn auch ausdrücklich, dass – im Sinne einer Ausnahme zum Grundsatz von Art. 2 Abs. 2 EV DBG, 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 (sog. "Opfersymmetrie").

7.1 In Würdigung der im vorliegenden Fall ergangenen Entscheide und Verfügungen kann festgestellt werden, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt immer wieder geändert hat und in den verschiedenen Verfahrensstufen unterschiedliche Gründe für die Abweisung des Steuererlassgesuchs angeführt wurden. Der Beschwerdeführer seinerseits hat auf die abweisenden Entscheide jeweils ebenfalls mit neuen Argumenten und Beweisvorträgen reagiert. Der erstma-

lige Abweisungsentscheid der FKD vom 20. Dezember 2010 wurde mit der Erklärung, der Antragssteller habe neben den Steuerschulden noch weitere Schulden, begründet. Das Wiedererwägungsgesuch gegen diese Verfügung lehnte die FKD am 12. Juni 2012 erneut ab und führte an, der Antragssteller verfüge noch über Vermögen in Form einer Lebensversicherung, welches er zum Bezahlen der Steuerausstände aufwenden könne. Die dagegen erhobene Beschwerde lehnte der Regierungsrat ab. Die FKD anerkannte in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, dass es sich bei der Lebensversicherung nicht um Vermögen handle, der Regierungsrat liess diese Frage im RRB jedoch offen und argumentierte, dass bei einer Gutheissung seines Gesuchs die Kommanditäre seiner Gesellschaft bessergestellt würden, da sich ihr Ausfallsrisiko auf Kosten des Staates verkleinere und dieser somit im Ergebnis Sicherheit für private Verbindlichkeiten leisten würde, was nicht Sinn des Steuererlasses sei. Demnach hat es die FKD in den Entscheiden vom 20. Dezember 2010 und vom 12. Juni 2012 auch unterlassen zu prüfen, ob sich der Beschwerdeführer in einer Notlage befindet und ob das Bezahlen der Steuerausstände für ihn deswegen eine grosse Härte bedeuten würde. Auch der Regierungsrat vertrat im angefochtenen RRB die Ansicht, es könne offen gelassen werden, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind.

7.2 Insgesamt geht aus den Akten und den Darlegungen im angefochtenen Beschluss hervor, dass sich die Vorinstanzen kaum je vertieft mit dem Erlassgesuch des Beschwerdeführers und dessen geschäftlicher Situation beschäftigt haben. Das Gesuch wurde stets oberflächlich behandelt und meist unter Verweis auf eine Überschuldung abgewiesen. Gerade mit Blick auf die vor Kantonsgericht vorgebrachten Behauptungen, wonach gewisse Kommanditäre auf ihre Kapital-, Gewinn- und Zinsanteile verzichtet hätten, rechtfertigt sich aber eine vertiefte Auseinandersetzung mit der vermögensrechtlichen Situation rund um die Kommanditengesellschaft des Beschwerdeführers. Dies umso mehr, als dass die FKD in ihrer Vernehmlassung zum neuen Vorbringen keine Stellung nahm sondern lediglich auf Ausführungen in den bisher ergangenen Verfügungen und Entscheiden verwies. Aus diesen geht aber hervor, dass der Sachverhalt keinesfalls als genügend abgeklärt betrachtet werden kann, um abschliessend über das Steuererlassgesuch entscheiden zu können. Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine faire und rechtsgleiche Behandlung; für eine solche ist ein hinreichend erstellter Sachverhalt unabdingbar.

7.3 In Anbetracht der Tatsache, dass es für den Ermessensentscheid über die Gewährung des Steuererlasses von entscheidender Bedeutung sein wird, ob und in welchem Umfang die Kommanditäre auf gewisse Forderungen verzichtet haben, ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur diesbezüglichen Abklärung und zur Neuentscheidung an die FKD zurückzuweisen. Denn wie in E. 6.3 dargelegt, ist ein Verzicht der Gläubiger des Gesuchstellers aufgrund des Gedankens der Opfersymmetrie Grundvoraussetzung dafür, dass auch der Staat im gleichen prozentualen Umfang auf seine Steuerforderungen verzichtet. Sodann müssen auch die weiteren materiellen Voraussetzungen geprüft werden. Insbesondere gilt es zu untersuchen, ob sich der Beschwerdeführer in einer Notlage befindet bzw. ob das Bezahlen der Steuern eine grosse Härte für ihn bedeuten würde. Diese Fragen wurden in den bisherigen Entscheiden stets offen gelassen. Ebenfalls abzuklären gilt es, ob und inwiefern ein Steuererlass unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Situation überhaupt zu einer Sanierung der

Finanzen des Beschwerdeführers führen würde. Die Beschwerde wird somit im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

8. Es verbleibt über die Kosten zu entscheiden. Gemäss § 20 Abs. 3 VPO werden die Kosten des Verfahrens vor dem Kantonsgericht in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt, wobei die kantonalen Behörden sowie die Gemeinden keine Verfahrenskosten zu tragen haben. Demgemäss sind keine Verfahrenskosten zu erheben. Der obsiegenden Partei kann gemäss § 21 Abs. 1 VPO für den Beizug eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Im vorliegenden Fall war der Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten, so dass die Parteikosten wettgeschlagen werden.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der angefochtene Regierungsratsbeschluss Nr. 1746 vom 30. Oktober 2012 aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur erneuten Abklärung des Sachverhalts an die Finanz- und Kirchendirektion zurückgewiesen.
 2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird dem Beschwerdeführer zurückbezahlt.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber i.V.