



**Entscheid vom 23. Juni 2017 (510 17 2)**

---

**Steuererlass bei Nach- und Strafsteuern**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, P. Salathe,  
Dr. L. Schneider, S. Schmid, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien A.\_\_\_\_, vertreten durch Univerzum Consulting, Dornacherstrasse 404,  
Herr Arsim Sadriu, 4053 Basel

**Rekurrenten**

gegen

**Taxations- und Erlasskommission**, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

betreffend **Erlass der Nach- und Strafsteuern Staats-, Gemeinde- und direkte  
Bundessteuer betreffend die Steuerjahre 06-08 vom 26.9.2013**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Verfügung Nachsteuern und Bussen zur Staats- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer 2006 bis 2008 vom 26. September 2013 wurden den Pflichtigen Nachsteuern und Bussen in Höhe von insgesamt Fr. 924'681.95 auferlegt.

2. Mit Gesuch vom 15. Dezember 2015 beantragte der Vertreter der Pflichtigen einen Steuererlass und den Verzicht auf die Erhebung von weiteren Zinsen. Zur Begründung führte er aus, die in Rechnung gestellte Steuerforderung stelle für die Pflichtigen eine extreme Härte dar und könne aufgrund der fehlenden finanziellen Mittel nicht bezahlt werden. Sie gefährde sogar die Existenz der Familie. Die Familie habe ausser den Steuerschulden keine weiteren Schulden. Leider würden manche Menschen von unseriösen Treuhändern in solche Situationen gebracht. Mit dem aktuellen Einkommen sei die Bezahlung des ausstehenden Steuerbetrags unmöglich. Ein Beharren auf der Steuerforderung würde die Familie in einen finanziellen Kollaps mit gesundheitlichen Folgen führen. Das Inkasso der Steuerforderungen würde ebenfalls weitere Kosten verursachen. Da die Ehegatten nicht in der Lage seien die Steuerforderungen zu begleichen, bitte man um einen einmaligen Steuererlass, um eine sowohl finanzielle als auch menschliche Katastrophe zu verhindern.

3. Mit Entscheid vom 6. Dezember 2016 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der verfügten Nach- und Strafsteuern betr. die Jahre 2006-2008 ab. Zur Begründung führte sie aus, wie der Nach- und Strafsteuerverfügung zu entnehmen sei, wiege das Verschulden der Steuerpflichtigen sehr schwer und zeuge von einer erheblichen kriminellen Energie. Im Weiteren würden sich das schwere Verschulden und der Taterfolg straf erhöhend auswirken. Gemäss Auskunft der Steuerverwaltung sei infolge Teilnahme an Steuerhinterziehung ein weiteres Nach- und Strafsteuerverfahren hängig. Aufgrund des qualifizierten Straftatbestandes und der Tatsache, dass mit einem Erlass der Bussencharakter ausgehöhlt würde, sei ein besonders begründeter Ausnahmefall, welcher einen Erlass rechtfertigen würde nicht zu erkennen. Zu berücksichtigen sei auch, dass anlässlich eines allfälligen Pfändungsverfahrens die wirtschaftliche Existenz nicht gefährdet werde und dass betreffend die ausstehenden ordentlichen Steuern 2010 bereits ein Pfändungsverfahren hängig sei.

4. Mit Schreiben vom 4. Januar 2017 erhob der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Der Entscheid der kantonalen Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Dezember 2016 sei aufzuheben. 2. Es sei ein einmaliger Steuererlass zu gewähren. 3. Auf die Erhebung weiterer Zinsen sei zu verzichten. Zur Begründung führte er u.a. aus, der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission setze sich mit den eingereichten Unterlagen nicht auseinander, sondern verweise pauschal auf frühere Entscheide der Steuerverwaltung. Sie seien gegenüber der Steuerverwaltung kooperativ gewesen. Sie hätten einzig ihre Unterschriften auf die Steuererklärungen gesetzt und müssten nun die Konsequenzen tragen. Der Ehemann sei von der Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Landschaft verhört und es sei weder ein schweres Verschulden noch ein qualifizierter Tatbestand festgestellt worden. Das Verfahren sei eingestellt worden. Die Steuerforderung gefährde die Existenz der Familie, wobei diese mit dem vorhandenen Einkommen nur knapp bestritten werden könne. Die Familie befinde sich seit Jahren in einer verzweiferten Lage, sei psychisch angeschlagen und lebe unter dem Existenzminimum, was zu Lasten der Kinder gehe. Gemäss dem Pfändungsprotokoll vom 3. Oktober 2016 sei ein Fehlbetrag von Fr. 376.-- festgestellt worden. Sie würden aber keine Unterstützungsleistungen in Anspruch nehmen. Schon die Tatsache, dass die Taxationskommission ein ganzes Jahr dafür gebraucht habe einen eineinhalb seitigen Entscheid zu fällen, der sich überhaupt nicht mit der Notlage auseinandersetze, stelle eine finanzielle und psychische Härte dar. Falls es so weiter gehe, würden dem Staat medizinische Behandlungskosten entstehen und es müssten Unterstützungsleistungen in Anspruch genommen werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 20. Februar 2017 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Gesuchs. Zur Begründung führte sie aus, ein Steuererlass beinhalte den Verzicht eines Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerlichen Anspruch und bezwecke die dauerhafte Sanierung der wirtschaftlichen Lage eines Steuerpflichtigen. Bussen und Nachsteuern würden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen. Es rechtfertige sich daher, bei solchen Fällen einen strengeren Massstab anzusetzen. Die Gründe, welche zu einem Nach- und Strafsteuerverfahren der Jahre 2006 - 2008 geführt hätten, seien den Verfahrensakten zu entnehmen. Die sich daraus ergebende Steuerschuld von rund 1 Million Franken (inkl. Zinsen) könne mit der derzeitigen Einkommenssituation und dem berechneten Monatsbudget klarerweise nicht bzw. gemäss Praxis nicht innert einem vernünftigen Zeitraum bewältigt werden. Hingegen sei diese finanzielle Notlage allein durch ein vorsätzliches Selbstverschulden (Nach- und Strafsteuern) verursacht worden. Zudem würden noch andere Gläubiger (Hypothek) bestehen. Ferner habe mit den durch die damals geringere Steuerlast vorhandenen Mitteln im

September 2010 der Erwerb eines Eigenheims mitfinanziert werden können. Aus den gesamten Umständen sei deshalb zu schliessen, dass ein Erlass hier nicht sachgerecht wäre.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

#### **Das Steuergericht zieht in Erwägung :**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) sowie § 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu beurteilen ist, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Nach- und Strafsteuern Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer betreffend die Steuerjahre 2006-2008 zu Recht abgewiesen hat.

a) Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167b Abs. 1 und Art. 167c DBG i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (Steuererlassverordnung) bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen. Ebenfalls bestimmt § 139b Abs. 1 StG, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebüh-

ren 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).

Bussen und Nachsteuern werden nach Art. 167 Abs. 3 DBG nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen.

Der Steuererlass kann gemäss Art. 167a DBG insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person: (a) ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist; (b) ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat; (c) im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet hat; (d) die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt hat; (e) während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat.

b) Seinem Wesen nach bedeutet Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 421 f.). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) die seltene Ausnahme zu bleiben. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vor Art. 167-167g, N 8). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art.

166 DBG i.V.m. Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung sowie § 139a StG) (vgl. zum Ganzen: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2b, m.w.H.).

c) Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183 N 5). Entsprechend gewähren sowohl Art. 167 Abs. 1 DBG als auch § 139b Abs. 1 StG den zuständigen Erlassbehörden - neben der Verwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe der "Notlage" bzw. der "grossen Härte" - durch die Verwendung von "Kann"-Formulierungen einen gewissen Entscheidungsspielraum. Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich 2016, N 409) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2c, m.w.H.; StGE vom 25. Mai 2016, 510 16 22, E. 2b; StGE vom 12. August 2016, 510 16 50, E. 2b; StGE vom 23. September 2016, 510 16 39, E. 2b; StGE vom 23. September 2016, 510 16 48, E. 2b).

d) In dem bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Recht war in Art. 2 Abs. 1 der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (aSteuererlassverordnung) ein eigentlicher öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren, normiert. Das Bundesgericht sprach sich jedoch in zwei neueren, noch vor der Gesetzesrevision ergangenen Entscheiden grundsätzlich gegen einen solchen Anspruch aus (vgl. Entscheide des Bundesgerichts [BGE] 2D\_42/2014 und 2D\_43/2014 vom 11. Mai 2014). In der neuen Steuererlassverordnung ist - dies nachvollziehend - kein Anspruch auf Steuererlass mehr normiert (vgl. dazu auch die Erläuterungen zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung] vom 29. Mai 2015, Art. 10). Das Bundesgericht hat in älteren Entscheiden für die Staatssteuer einen Rechtsanspruch auf Erlass bejaht, 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 Rechtsfolgermessen; diese ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht verpflichtet, sondern lediglich ermächtigt, die Steuern zu erlassen (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar

zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 230 N 6) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 2d, m.w.H.).

3. a) Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens 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. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung; Beusch/Raas, a.a.O., Vor Art. 167-167g, N 9). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr "geschuldet" im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG (vgl. im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer ausdrücklich Art. 5 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung).

b) In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses sodann vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG). Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG liegt für das Recht der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung) und bei juristischen Personen, wenn diese sanierungsbedürftig sind (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich. Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (Art. 167a DBG). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausseror-

dentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b Steuererlassverordnung). Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der langjährigen konstanten Praxis hinsichtlich § 139b Abs. 1 StG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3b, m.w.H.).

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 Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 10 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 2 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (Art. 167a lit. c DBG) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3c, m.w.H.).

d) Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (Art. 12 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Ein Steuererlass kann somit gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgezehrt sind. Einer steuerpflichtigen Person soll ein Notgroschen belassen bleiben (vgl. Schorno, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 230 N 12, mit weiteren Hinweisen, insb. auf BVGE vom 11. Juni 2009, a.a.O.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 4. Dezember 2015, 510 15 40, E 4d; StGE vom 22. April 2016, 510 15 92 E. 3d, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Auf jeden Fall

zumutbar ist gemäss Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung jedoch die Zahlung aus dem Vermögen bei Steuern auf einmalige Einkünfte. Als Vermögen gilt das zu Verkehrswerten bewertete Reinvermögen (Art. 12 Abs. 3 Steuererlassverordnung), also der Überschuss der Aktiven über den Passiven eines Steuerpflichtigen (vgl. Dzamko-Locher/Teuscher, a.a.O., Art. 13 StHG N 1).

e) Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung) (vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. April 2016, 510 15 92, E. 3e, m.w.H.; StGE vom 25. Mai 2016, 510 16 22, E. 3e; StGE vom 12. August 2016, 510 16 50, E. 3e; StGE vom 23. September 2016, 510 16 39, E. 3e; StGE vom 23. September 2016, 510 16 48, E. 3e).

4. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist festzuhalten, dass diese vorliegend erfüllt sind. Die Nach- und Strafsteuern Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer betreffend die Steuerjahre 2006-2008 sind rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden diese nicht vollständig bezahlt, so dass die betreffenden Ansprüche gegenüber den Rekurrenten noch bestehen.

5. Auch wenn die Voraussetzungen für einen Steuererlass gemäss Art. 167 Abs. 1 (Notlage, grosse Härte) erfüllt sind, kann ein Gesuch um Steuererlass trotzdem ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person als erlassunwürdig erscheint. Für einen Steuererlass ist nämlich nicht nur die augenblickliche finanzielle Lage der gesuchstellenden Person relevant, sondern auch die Vergangenheit ist zu berücksichtigen. Die für die Frage, ob eine Erlassunwürdigkeit vorliegt, zu betrachtende Vergangenheit umfasst den Zeitraum zwischen der Entstehung der Forderung, für welche ein Erlass begehrt wird, und dem Stellen des Erlassgesuchs.

Unter dem Gesichtspunkt der Erlassunwürdigkeit werden die Ursachen, die zu einer Notlage und damit verbundenen grossen Härte geführt haben, einer Prüfung unterzogen. Erlassunwürdig ist deshalb eine Person, welche sich im Vorfeld des Erlassgesuchs in einer Art verhielt, welche einen nachfolgenden Steuererlass als ungerecht erscheinen liesse. Wer sich

vor der Stellung des Gesuchs um Steuererlass in einer Weise leichtsinnig oder grobfahrlässig (vgl. die Formulierung in lit. d) verhielt, dass ein Steuererlass auch unter Würdigung der augenblicklich finanziell schwierigen Situation dieser, Person ungerechtfertigt erscheint, handelte erlassunwürdig. Wenn insbes. ein Selbstverschulden der gesuchstellenden Person an der Notlage bejaht werden muss, wird häufig Erlassunwürdigkeit angenommen. Immerhin schliesst ein Selbstverschulden der gesuchstellenden Person an, der Notlage den Steuererlass nicht immer und in jedem Fall aus, wird aber bei der Entscheidung berücksichtigt. Wie sich nämlich aus der gesetzlichen Formulierung ergibt, führen die Ablehnungsgründe, nicht zwingend dazu, dass der Steuererlass ganz oder teilweise abgelehnt wird; es ist vielmehr in jedem einzelnen Fall abzuwägen, ob die vergangenheitsbezogenen Ablehnungsgründe (wie z.B. ein Selbstverschulden) es rechtfertigen, einen Steuererlass hier und heute zu verneinen, die gesuchstellende Person also als erlassunwürdig einzustufen. In diesem Sinn führen die in lit. a-e genannten Gründe nicht unausweichlich zu einer Ablehnung des Steuererlasses, sie sind nur (aber immerhin) gewichtige Motive für die Ablehnung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 167a, N1ff.). Liegt ein Ablehnungsgrund vor, so ist das Erlassgesuch abzuweisen (Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 167a, N 1).

6. Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht.

a) Gemäss dem Revisionsbericht Nr. 2010-175 habe der Pflichtige resp. dessen Treuhänder im Geschäftsjahr 2007 und 2008 hohe Aufwendungen für Fremdarbeiten verbucht, ohne dafür die entsprechenden Leistungen erbracht zu haben. Damit der steuerbare Gewinn habe reduziert werden können, habe der Treuhänder fiktiven Aufwand für Fremdarbeiten nachgebucht und dazu die entsprechenden Belege erstellt. Der Vertreter führt sowohl in seinem Rekurs als auch an der heutigen Verhandlung aus, dass der Pflichtige lediglich seine Steuererklärung unterzeichnet, wobei er mit den Handlungen des Treuhänders nichts zu tun habe.

Das Bundesgericht führte in seinem Entscheid vom 22. Oktober 2012 in Erwägung 3.4 aus, dass auch im Steuerrecht das Prinzip herrsche, dass die vertretene Partei sich Fehlleistungen ihrer Vertretung unmittelbar anrechnen lassen müsse (Urteile 2C\_220/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4; 2P.191/2006 vom 25. Juli 2006 E. 2.2). Die vertraglich vertretene steuerpflichtige Person solle insofern gegenüber den Nichtvertretenen nicht besser gestellt sein. Dementsprechend sei die steuerpflichtige Person verpflichtet, die vertragliche Vertretung sorgfältig auszuwählen, zu instruieren und das Arbeitsergebnis zu überprüfen (Urteil 6S.217/2004 vom 26. November 2004 E. 5.2 mit Hinweisen, in: RDAF 2005 II S. 68). Dies gelte namentlich

für die Kontrolle der durch dritte Hand ausgefüllten Steuererklärung (Urteile 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 4.2, in: StE 2007 B 101.21 Nr. 17; 2P.48/2006 vom 10. Mai 2006 E. 3.1; 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.5.1, in: StR 59/2004 S. 58) (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C\_699/2012 vom 22. Oktober 2012, E. 3.4). Auch im vorliegenden Fall muss sich der Pflichtige die Handlungen seines von ihm bevollmächtigen Treuhänders anrechnen lassen. Allfällige Schadenersatzleistungen oder Regressansprüche gegenüber dem Treuhänder, wären sodann in einem zivilprozessualen Verfahren geltend zu machen.

b) Im Nach- und Strafsteuerverfahren wurde mit Verfügung vom 26. September 2013 festgestellt, dass der Ehemann im Jahre 2006 bis 2008 für seine Einzelfirma und für die Firma B.\_\_\_\_ GmbH fiktive Rechnungen in der Grössenordnung von Fr. 790'000.-- habe erstellen lassen, um das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. um den Reingewinn seiner GmbH zu minimieren. Selbst wenn der Antrieb seitens des Buchhalters ausgegangen sein soll, habe der Ehemann wissen müssen, dass dieses Vorgehen nicht korrekt sei. Im Einspracheverfahren gegen diese Verfügung konnten die belastenden Argumente nicht ausgeräumt werden. Die Steuerverwaltung hielt in ihrem Einsprache-Entscheid vom 11. August 2015 fest, dass das Argument, wonach der Pflichtige aus einer Notlage heraus gehandelt haben soll ins Leere stosse. Eine korrekte Buchhaltung zu erstellen resp. erstellen zu lassen, sei nicht nur seine Pflicht, sondern auch ohne weiteres im Bereich des Möglichen. Objektiv betrachtet spreche nichts dagegen Fremdarbeiten ordentlich zu verbuchen. Die erwähnte Notsituation stehe im direkten Zusammenhang mit dem betrügerischen Vorgehen zur Gewinnmaximierung. Wenn der Pflichtige weder entlastende Belege vorlegen könne noch Namen von Unterakkordanten zu nennen vermöge, reduziere dies das Verschulden des Pflichtigen nicht.

c) Aufgrund der Tatsache, dass die Pflichtigen Nach- und Strafsteuerschulden in Höhe von Fr. 1'092'754.45 auf ihr Konto zu verbuchen haben und dem ein Einkommen von Fr. 6'100.-- gegenübersteht, ist von einer Notlage auszugehen. Allerdings haben sich die Pflichtigen selbst bewusst in diese Lage gebracht und die strafbaren Handlungen über mehrere Jahre ausgeführt. Bereits aufgrund einer summarischen Prüfung ist ersichtlich, dass die Bezahlung der aufgelaufenen Nachsteuerschulden, Bussen und Verzugszinsen gemäss dem Gesamtkontoauszug vom 6. Juni 2017 von Fr. 1'092'754.45 innert einer angemessenen Frist nicht realistisch ist. Ein substanzieller Abbau der Steuerlast mittels des Einkommens erscheint hier eher fraglich.

7. Das Einkommen der Pflichtigen genügt nicht, um die Steuerlast zu tilgen oder zumindest zu reduzieren. Die Pflichtigen deklarieren in der Steuererklärung in ihrem Vermögen jedoch eine Liegenschaft sowie verschiedene weitere Vermögenswerte. Es stellt sich nun die Frage, welcher Anteil des Vermögens für die Tilgung der Steuerschulden verwendet werden kann. Nicht für die Tilgung der Steuerschulden verwendet werden können die Ersparnisse in der Säule 3a, da diese der Vorsorge dienen. Zudem haben die Pflichtigen trotz ihrer finanziellen Lage und Bedürftigkeit im Jahre 2015 auf das Säule 3a Konto einen Betrag von Fr. 5'899.-- eingezahlt.

a) Gemäss Art. 163 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) sorgen die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie. Gemäss Art. 202 ZGB haftet jeder Ehegatte für seine Schulden mit seinem gesamten Vermögen.

b) Gemäss Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Gatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer, der auf das Kindereinkommen entfällt. Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden. Gemäss § 14 Abs. 1 StG haften Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist. Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil an der Gesamtsteuer, der auf das Kindereinkommen und -vermögen entfällt. Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden.

c) Grundsätzlich ergibt es sich von selbst, dass das Steuersubjekt für die ihm auferlegte Steuer haftet. Zudem ist es folgerichtige Konsequenz der Tatsache der gemeinsamen Veranlagung, dass auch im Steuerbezugsverfahren die Haftung nicht anteilmässig getrennt wird. Da sich Abs. 1 und 2 auf die eigene Steuerschuld der Ehegatten beziehen, handelt es sich auch nicht um eine Haftung i.e.S. Von Haftung ist richtigerweise eigentlich nur dort zu sprechen, wo für eine fremde Schuld einzustehen ist. Die Bezugsbehörde kann somit im Aussenverhältnis von beiden Ehegatten den vollen Steuerbetrag fordern. Zahlt einer, ist der andere befreit. Art. 13 bestimmt nichts über die Verteilung im Innenverhältnis. Diese Frage regelt das Zivilrecht. Hierbei spielen die konkreten Verhältnisse, insbes. der Güterstand eine Rolle. Ähnlich wie im

Zivilrecht (vgl. ZGB 188) hebt die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten die gemeinsame Haftung auf (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 13 N 4 ff.).

d) Gemäss Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau 3-BE.2014.6 vom 12. September 2014, E. 2 ist im Steuererlassverfahren bei Verheirateten, die in ungetrennter Ehe leben, auf die wirtschaftlichen Verhältnisse beider Ehegatten abzustellen, wobei dies auch dann gelte, wenn der eine Ehegatte für voreheliche Steuerschulden des anderen Ehegatten nicht hafte. Dies ist insofern richtig, als die langjährige höchstrichterliche Praxis zur Berechnung des Existenzminimums, wenn beide Ehegatten ein Einkommen erzielen, berücksichtigt wird. Danach ist bei der Berechnung der pfändbaren Lohnquote zunächst das Einkommen beider Ehegatten und ihr gemeinsames Existenzminimum zu bestimmen und das ermittelte Existenzminimum im Verhältnis der Nettoeinkommen auf die Ehegatten aufzuteilen. Die pfändbare Quote des Einkommens des betriebenen Ehegatten ergibt sich alsdann durch Abzug seines Anteils am Existenzminimum von seinem massgeblichen Nettoeinkommen (vgl. BGE 114 III 112, E. 3).

e) Es ist festzuhalten, dass der Ehemann nicht zahlungsunfähig ist und zur Tilgung der verfügbaren Nach- und Strafsteuerschulden auf das gesamte Vermögen der Ehegatten zurückgegriffen werden kann.

8. a) Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag haben die Pflichtigen am 8. Juli 2010 eine Liegenschaft an der C.\_\_\_\_strasse 14 in D.\_\_\_\_ zu einem Preis von Fr. 520'000.-- erworben, welche sie bewohnen. An dieser Stelle nicht untersucht werden kann, ob die finanziellen Mittel für den Erwerb der Liegenschaft aus den deliktischen Handlungen stammen. Tatsache ist jedoch, dass die Ehegatten über die entsprechenden Vermögenswerte verfügen.

Fraglich ist, zu welchen Werten die bei den Rekurrenten vorhandenen Vermögenswerte zu berücksichtigen sind. Möglich ist die Bewertung nach dem Steuerwert, nach dem interkantonalen Repartitionswert oder nach dem Verkehrswert. Da der Steuererlass thematisch eine gewisse Nähe zum Sozialversicherungsrecht aufweist (vgl. StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 40; Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2014, Art. 240 N 34, unter Verweis auf diverse Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern) rechtfertigt es sich jenen Wert zu nehmen, welcher auch für die Berechnung der Beiträge bzw. Renten an respektive aus Sozialversicherungen genom-

men wird. Gemäss Kantonsgericht ist dafür im Kanton Basel-Landschaft der interkantonale Re-  
partitionswert massgebend (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Sozialversicherungsrecht  
[KGE SV] vom 26. Mai 2004, Nr. 710 03 240, E. 1b). Dies steht in Übereinstimmung mit Art. 17  
Abs. 6 der Bundesverordnung über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und  
Invalidenversicherung vom 15. Januar 1971 (ELV) und dem Bundesgericht (vgl. BGE H 257/01  
vom 13. Juni 2003, E. 3.2).

b) Die Liegenschaft hat aktuell einen geschätzten Wert von Fr. 631'742.-- (Bewer-  
tung der Steuerverwaltung vom 21. Juni 2017) und ist mittels einer Hypothek über Fr. 450'000.--  
finanziert. Damit resultiert derzeit ein Anteil am Eigenkapital von Fr. 181'742.--. Im Weiteren ist  
aus den Akten ersichtlich, dass die Rekurrenten weitere Vermögenswerte besitzen. Gemäss  
dem Wertschriftenverzeichnis des Jahres 2015 belaufen sich diese auf Fr. 27'205.--. Die kapi-  
talbildende Versicherung der E.\_\_\_\_ (3b) hat einen Wert von Fr. 26'542.--. Die fondsgebundene  
Versicherung mit Rückkaufswert der F.\_\_\_\_ weist einen Wert von Fr. 16'845.-- aus. Der Betrag,  
welcher den Rekurrenten als Ersparnis als sog. Notgroschen belassen werden soll beläuft sich  
auf das Dreifache des Grundbetrags und beträgt Fr. 17'745.--. Nicht in die Ermittlung der ver-  
wertbaren Vermögenswerte fällt die Säule 3a, da diese der Vorsorge dient.

c) Das freie Vermögen der Rekurrenten stellt sich gemäss der dem Steuergericht  
vorliegenden Akten betreffend das Steuerjahr 2015 demnach wie folgt dar:

Eigenkapitalanteil aus Liegenschaft	Fr.	181'742.00
Abzüglich Notgroschen	Fr.	- 17'745.00
Verfügbares Vermögen aus Liegenschaft	Fr.	163'997.00
Wertschriften	Fr.	27'205.00
Kapitalbildende Versicherung E.____	Fr.	26'542.00
Fondsgebundene Versicherung F.____	<u>Fr.</u>	<u>16'845.00</u>
Vermögenswerte total	Fr.	234'589.00

d) Das freie und damit verwertbare Vermögen der Rekurrenten beläuft sich wie  
oben dargestellt auf rund Fr. 234'589.00. Dass das Vermögen der Rekurrenten zu einem gros-  
sen Teil in der Liegenschaft gebunden ist, ist unerheblich. Dieses Vermögen ist dennoch für die  
Tilgung der Steuerschulden einzusetzen.

9. Ein Steuererlass rechtfertigt sich vorliegendenfalls zum jetzigen Zeitpunkt in keiner Weise. Die Nachsteuer als solche ist die ordentliche Steuer, welche die Pflichtigen bei einem pflichtgemässen Verhalten ohnehin hätten bezahlen müssen. Sie hat keine pönale Wirkung. Sie besitzt also keinen Strafcharakter (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 151, N3ff.). Die Strafsteuer hingegen ist reine Strafe und besitzt in dieser Eigenschaft Sanktions- und Präventionscharakter (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 175, N9). Nicht im Sinne des Gesetzgebers ist es damit, Steuerpflichtige delinquirieren zu lassen, um sie in der Folge aufgrund einer finanziellen Notsituation aus der Pflicht, die gesetzlich vorgesehene Strafe für ihr Fehlverhalten bezahlen zu müssen, mittels dem Institut des Steuererlasses, zu entlassen. Das Vermögen der Pflichtigen vermag zudem rund  $\frac{1}{4}$  der Steuerschuld zu decken, wobei es auf den Willen der Pflichtigen ihr Vermögen für die Bezahlung der Steuerschuld einzusetzen nicht ankommen kann. Entscheidend ist, dass sie dies aufgrund des tatsächlich vorhandenen Vermögens auch können.

Erst nachdem die Vermögenswerte für die Tilgung der Steuerschulden eingesetzt worden sind und die Rekurrenten sich damit um die Bezahlung der noch ausstehenden Steuern bemüht haben, kann allenfalls zu gegebener Zeit erneut ein Steuererlassgesuch eingereicht werden, welches unter Würdigung der dann vorliegenden Gesamtumstände zu einem anderen Ergebnis führen kann.

Aufgrund der obigen Ausführungen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

10. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.-- aufzuerlegen. Diese gehen infolge Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse.

b) Hinsichtlich der Kosten werden die Rekurrenten ausdrücklich auf § 53a Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte (GOG) vom 22. Februar 2001 aufmerksam gemacht, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche infolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung zulasten der Staatskasse gehen.
3. Die Rekurrenten werden auf § 53a Abs. 1 GOG hingewiesen, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde D.\_\_\_\_ (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1).