

Steuererlass

Steuerrücklagen und Unvorhergesehenes

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Oktober 2014

Bei der Prüfung eines Steuererlasses ist grundsätzlich auf die Bedarfsberechnung im Zeitpunkt des Erlassgesuches abzustellen. Sofern ausserordentliche Umstände vorliegen, wie beispielsweise ein kurzfristig höheres Einkommen wegen Auszahlung von Gratifikationen und Überstunden vor der Pensionierung, so schadet auch ein kurzfristig vorhandenes Vermögen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung nicht, einen Steuererlass zur nachhaltigen Sanierung des Steuerschuldners zu gewähren.

Sachverhalt:

1. Mit Verfügungen vom 11. Dezember 2013 wurde der Pflichtige zur Zahlung der Staatssteuer 2012 in Höhe von Fr. 8'204.90 sowie der direkten Bundessteuer 2012 in Höhe von Fr. 1'455.– veranlagt.

2. Mit undatiertem Schreiben, welches der Steuerverwaltung am 7. Januar 2014 zugegangen ist, beantragte der Pflichtige, die noch nicht beglichene Staatssteuer 2012 in Höhe von Fr. 3'462.15 sowie die direkte Bundessteuern 2012 in Höhe von Fr. 1'401.55 seien zu erlassen.

Zur Begründung führte er aus, im September 2012 sei er pensioniert worden und habe kein Erwerbseinkommen mehr. Er verfüge über keine Ersparnisse und Vermögen und beziehe Ergänzungsleistungen. Seit diesem Zeitpunkt sei er finanziell nicht mehr in der Lage, den monatlichen Ratenzahlungen nachzukommen und den Rest der Steuern pro 2012 zu bezahlen. Obwohl er seit längerem vorsorglich wegen des zu erwartenden verringerten Einkommens nach der Pensionierung erhöhte Monatsbeiträge geleistet habe, habe es nicht gereicht, die ganze Steuerschuld zu begleichen. Aus diesem Grund bitte er um Erlass des Restbetrages.

3. Mit Entscheid vom 7. März 2014 wies die kantonale Taxations- und Erlasskommission das Gesuch vom 7. Januar 2014 ab. Zur Begründung führte sie aus, bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuchs werde grundsätzlich die aktuelle finanzielle Situation des Steuerpflichtigen betrachtet. Auf der Ausgabenseite werde in der Praxis die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums als Richtgrösse herangezogen. Decke das Einkommen diesen Grundbedarf nicht oder nur knapp, so sei in der Regel ein Erlassgrund gegeben. Neben dem Einkommen sei aber auch allfälliges Vermögen zu berücksichtigen. Gemäss den Abklärungen hätte der Pflichtige

am 31. Dezember 2012 und somit nach Fälligkeit der Steuern 2012 über ein Kapitalvermögen von Fr. 18'198.– verfügt. Gemäss SVA BL betrage dieses aktuell Fr. 11'294.–. Aus diesen Gründen sei keine Notlage im Sine von § 139b StG resp. Art. 167 DBG erkennbar. Das Gesuch um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuer 2012 werde daher abgewiesen.

4. Mit Schreiben vom 5. April 2013 stellte der Pflichtige ein Wiedererwägungsgesuch um Erlass der noch nicht bezahlten Steuern 2012. Zur Begründung führte er aus, anlässlich der Pensionierung am 30. September 2012 habe er sein letztes reguläres Gehalt, samt Auszahlungen von Ferien- und Überzeit erhalten. Daher rühre der Kontostand von Fr. 18'198.–. Vor der Pensionierung habe er ein monatliches Einkommen von ca. Fr. 6'000.– gehabt. Durch die Pensionierung habe sich das Einkommen reduziert und betrage nur noch Fr. 3'100.– inklusive Ergänzungsleistungen. Die vorangegangenen höheren Lebenskosten mit den fixen finanziellen Verpflichtungen habe er nur langsam abbauen können, deshalb habe sich die Bargeldreserve sehr rasch reduziert. Ende 2013 habe er nur noch Fr. 4'223.– auf seinem Konto gehabt. Er sei der Meinung gewesen, durch seine vorsorglichen Vorauszahlungen, welche er über die Pensionierung hinaus bis zum 31. Dezember 2012 fortgesetzt habe, die zu erwartenden Steuern bereits bezahlt zu haben. Die Steuerrechnung vom 11. Dezember 2013 habe ihn überrascht. Zu diesem Zeitpunkt sei er bereits nicht mehr in der Lage gewesen, diese zu begleichen. Da sich seine finanzielle Lage nicht geändert habe, sei er für diesen Rechnungsbetrag bis heute zahlungsunfähig. Aufgrund seines Alters habe er wahrscheinlich keine Möglichkeit mehr, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, um seine finanzielle Situation zu verbessern. Ein Steuererlass würde seine Existenz sichern.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. Juni beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, ausschlaggebend für die Beurteilung eines Erlassgesuches seien die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gesuchstellers im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung getragen werde. Es werde auf die gesamte wirtschaftliche Lage (Einkommen, Vermögen, Anwartschaften) eines Gesuchstellers abgestellt. Sodann werde geprüft, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar erscheinen würden. Verfüge der Gesuchsteller über ein Vermögen, welches die Steuerforderung übersteige, entfalle in der Regel ein Erlass. Auch die Möglichkeit einer fristgerechten Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung werde berücksichtigt.

Neben der aktuellen wirtschaftlichen Lage des Gesuchstellers sei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen. Gemäss der aktuellen Aktenlage sei zwar ein deutlicher Vermögensrückgang von ursprünglichen Fr. 18'198.– per 31. Dezember 2012 festzustellen. Der Kontostand bei der Bank habe per Ende Dezember 2013 nur noch Fr. 4'223.– betragen. Die SVA BL habe zur Berechnung der Ergänzungsleistungen 2014 ein Vermögen von Fr. 11'294.– angenommen. Ferner habe der Rekurrent als Einzelperson im Steuerjahr 2012 noch über ein steuerbares Einkommen von Fr. 80'000.– verfügt.

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

Erwägungen:

1.a) Im Zuge der Anpassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes wurde, losgelöst von der Steuerharmonisierung, der Steuererlass im Rahmen einer verwaltungsorganisatorischen Änderung in die Taxationskommission integriert (vgl. Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013). Bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung am 1. Januar 2014 fiel diese Aufgabe nach § 139b Abs. 2 StG der Finanz- und Kirchendirektion zu. Beschwerdeinstanz war nach § 29 Abs. 1 lit. d des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 bis zu diesem Zeitpunkt der Regierungsrat.

b) Bis zu einem Umfang von weniger als Fr. 25'000.– pro Steuerjahr entscheidet gemäss Art. 4 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 (Steuererlassverordnung) die kantonale Erlassbehörde über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer. Über Gesuche, die im Umfang darüber hinausgehen, befindet die Eidgenössische Erlasskommission (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

Nach Art. 6 der Steuererlassverordnung i.V.m. § 4 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 (Vollzugsverordnung) i.V.m. § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG), entscheidet nun im Kanton Basel-Landschaft die kantonale Taxations- und Erlasskommission über Erlassgesuche. Betreffend § 4 der Vollzugsverordnung ist zu erwähnen, dass die Bestimmungen des kantonalen Rechts, soweit bislang eine Anpassung im Wortlaut noch nicht vorgenommen worden ist, ohne Weiteres auch im Hinblick auf die Organisation sowie das Verfahren der Taxations- und Erlasskommission zu gelten haben.

c) Das Steuergericht ist gemäss § 139b Abs. 2 StG zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 – 132 StG. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei 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 nun demnach, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staats- und direkten Bundessteuern 2012 in Höhe von insgesamt Fr. 4'831.– zu Recht abgewiesen hat.

3.a) Gemäss Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Ein entsprechendes Gesuch ist nach Art. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 8 der Steuererlassverordnung bei der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Entsprechend bestimmt § 139b Abs. 1 StG, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können. Über ein entsprechendes Gesuch entscheidet die Taxations- und Erlasskommission nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates (§ 139b Abs. 2 StG). Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

b) Seinem Wesen nach bedeutet Steuererlass den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem das öffentliche Vermögen verringert wird. Ein solcher erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die "Person" der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners, welche bzw. welcher aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in ihrer bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden soll. Daneben kann ein Erlass der Steuern auch im Rahmen einer Unternehmenssanierung in Betracht fallen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, S. 346 f.). Der Steuererlass hat indessen infolge der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) die seltene Ausnahme zu bleiben, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde nämlich diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. Beusch, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 167 DBG N 6; ebenso die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft, zuletzt: Entscheidungen des Verwaltungsgerichts [VGE] i.S. S.R. vom 15. Februar 1995, E. 1a zu § 142 Abs. 1 des früheren Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [aStG] vom 7. Februar 1974). Anstelle eines Erlasses der Steuern ist denn jeweils auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vorgesehen (Art. 166 DBG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Steuererlassverordnung; § 139a StG) (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124 E. 4.2.1).

c) Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach allgemeiner Auffassung in Lehre und Rechtsprechung weitgehend einen Ermessensentscheid dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 183

N 5, Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 39 und 1983/84, S. 63). Entsprechend gewähren sowohl Art. 167 Abs. 1 DBG als auch § 139b Abs. 1 StG den zuständigen Erlassbehörden – neben der Verwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe der «Notlage» bzw. der «grossen Härte» – durch die Verwendung von «Kann»-Formulierungen einen gewissen Entscheidungsspielraum. Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Vielmehr haben sie von dem ihnen eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen, d.h. der Entscheid muss nicht nur angemessen, sondern auch rechtmässig sein. Die Behörden sind bei ihrem Entscheid mithin an die Verfassung gebunden und müssen insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen befolgen. Zudem sind bei Ermessensentscheiden auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich 2010, N 441) (vgl. KGE VV vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124, E. 4.2.2 a.a.O.).

d) Im Recht der direkten Bundessteuer besteht, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, ein eigentlicher öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Gewährung des Steuererlasses (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die in Art. 167 Abs. 1 DBG verwendete «Kann»-Formulierung bringt demnach lediglich zum Ausdruck, dass die zuständige Behörde bei der Beurteilung, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen vorliegen, über ein gewisses Ermessen verfügt (Beusch, a.a.O., Art. 167 DBG N 8; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 348). Im kantonalen Recht besteht ein solcher Rechtsanspruch dagegen nur dann, wenn die 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. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 I 374 ff., E. 1; 112 Ia 94 f., E. 2c). Der basellandschaftliche Gesetzgeber gewährt der Erlassbehörde mithin ein Rechtsfolgenermessen; 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. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. A., Muri-Bern 2009, § 230 N 3). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. die Entscheide der Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 3; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 4 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 4 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

4.a) Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig ver-

anlagte Steuer vorliegt. Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens auch über einen allfälligen Erlass derselben entschieden werden. Das Erlassverfahren ersetzt mithin weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden (vgl. ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung; Beusch, a.a.O., Art. 167 DBG N 7). Weiter ist vorausgesetzt, dass die Steuer noch überhaupt nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt worden ist. Wurde eine Steuer (vorbehaltlos) bezahlt, so ist die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich. Der betreffende Steuerbetrag ist mithin nicht mehr «geschuldet» im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. § 139b Abs. 1 StG (vgl. im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer ausdrücklich Art. 7 Abs. 2 bzw. Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung).

b) In subjektiver Hinsicht wird die Gewährung des Steuererlasses sodann vom Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person abhängig gemacht (Art. 167 Abs. 1 DBG; § 139b Abs. 1 StG). Obschon die beiden subjektiven Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte sowohl durch das DBG als auch durch das StG jeweils einzeln genannt werden, lassen sie sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend. Eine Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG (vgl. im Übrigen auch die Legaldefinition in Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung) liegt für das Recht der direkten Bundessteuern vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein solches Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine solche Notlage geraten ist, ist für den Erlassentscheid grundsätzlich unerheblich (vgl. ausdrücklich Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Nicht berücksichtigt wird indessen eine selbstverschuldete Notlage, wie dies etwa bei einer freiwilligen Entäusserung von Einkommensquellen oder Vermögenswerten der Fall ist (siehe Art. 12 Abs. 2 der Steuererlassverordnung). Anerkannte Ursachen für eine Notlage im Sinne der vorstehenden Erwägungen sind demnach vorwiegend ausserordentliche Umstände wie eine aussergewöhnliche Belastung durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit sowie Unglücksfälle etc. (vgl. auch die beispielhafte Aufzählung anerkannter Ursachen für eine Notlage in Art. 10 Abs. 1 lit. a – d Steuererlassverordnung). Für die Voraussetzungen im Hinblick auf einen Erlass der Staats- und Gemeindesteuern nach § 139b Abs. 1 StG kann nichts anderes gelten. Dabei ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der konstanten – und auch heute noch massgebenden – Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts hinsichtlich der inhaltlich zu § 139b Abs. 1 StG analogen Bestimmung von § 142 Abs. 1 aStG eine Notlage vorlag, wenn die steuerpflichtige Person nicht in der Lage war, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Eine unbillige Härte war sodann zu bejahen, wenn die Bezahlung des ge-

schuldeten Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen grundlegend BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; bestätigt in KGE VV vom 10. November 2010, 810 10 306, E. 4.2.1).

c) Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrer Einschätzung der subjektiven Erlassvoraussetzungen die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Insbesondere prüft die Behörde, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe ferner zur konstanten Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts grundlegend VGE i.S. W. G. vom 29. Februar 1984; BLVGE 1988, S. 50). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. im Hinblick auf die direkte Bundessteuer Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint (vgl. in Konkretisierung des DBG Art. 11 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

d) Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen (so für die direkte Bundessteuer ausdrücklich Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht (vgl. Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung; zur bisherigen ständigen Praxis der EEK Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 22 [1953/54], S. 352). Es kann nicht Aufgabe des Instituts des Steuererlasses sein, im Ergebnis gleichsam eine Sicherheit für private Kredite zu leisten. Im Falle einer allseitigen Überschuldung der um Steuererlass ersuchenden Person kann vom Staat mithin nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er einseitig auf seine Steuerforderung verzichtet. Von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand würde nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern allein die übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlor. Unter solchen Umständen erscheint es daher mit Blick auf den Zweck des Rechtsinstituts als sachlich vertretbar, von einem Steuererlass abzusehen oder – entsprechend der konstanten Erlasspraxis im Kanton Basel-Landschaft (vgl. zuletzt VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4/a) – die ganze oder teilweise

Gewährung eines solchen von einem Sanierungskonzept abhängig zu machen, in dessen Rahmen sämtliche Gläubiger in gleichem Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten (vgl. zum Ganzen BGE vom 9. Dezember 2004, 2P.307/2004, E. 3.2; ebenso bereits BGE vom 19. März 1981, in: ASA, Bd. 52 [1983/1984], S. 521 f., E. 5). Für den Erlass der direkten Bundessteuer bestimmt Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung denn auch ausdrücklich, dass – im Sinne einer Ausnahme zum Grundsatz von Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, wonach es für den Erlassentscheid auf den Grund der Notlage nicht ankommt – der Bund auf seine gesetzlichen Ansprüche zugunsten anderer Gläubiger nicht verzichten kann, soweit die Überschuldung der gesuchstellenden Person z.B. auf geschäftlichen Misserfolgen, Bürgschaftsverpflichtungen, hohen Grundpfandschulden oder Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards beruht. Ein Erlass kann jedoch im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten. Dieser Gedanke der «Opfersymmetrie» liegt schliesslich auch der Regelung von Art. 10 Abs. 1 lit. d Steuererlassverordnung zu Grunde. Aus Sinn und Zweck des Instituts des Steuererlasses folgt auch, dass durch die Forderungsverzichte die Verschuldung der gesuchstellenden Person insgesamt auf ein tragbares Mass reduziert werden muss. Der Steuererlass stellt grundsätzlich ein einmaliges Entgegenkommen dar, weshalb eine Wiederholung von Erlassverfahren in späteren Steuerperioden vermieden werden soll (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 230 N 10). Ohne eine solche «Gesamtsanierung» mit Gleichbehandlung aller Gläubiger würde nämlich die zum Steuererlass führende Situation nicht wirklich bereinigt, sodass nicht nur der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand ein einseitiger wäre; mangels Beseitigung der Überschuldung müssten vielmehr noch weitere Steuererlassgesuche entgegengenommen werden, was klarerweise dem Ausnahmecharakter des Rechtsinstituts zuwiderliefe (VGE i.S. S. R. vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 4a). Zum Ganzen ist überdies auf die gefestigte Praxis des Kantonsgerichts zu verweisen (vgl. dazu KGE VV vom 25. Januar 2012, 810 11 310, E. 4; vom 27. November 2013, 810 13 188, E. 5 und vom 12. Februar 2014, 810 13 322, E. 5 [www.bl.ch/kantonsgericht]).

5. In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Die Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer (wie auch die Gemeindesteuer) für das Steuerjahr 2012 sind abgeschlossen und die entsprechenden Steuern wurden überdies rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf dieses Steuerjahr entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche der die jeweiligen Steuern erhebenden Gemeinden gegenüber dem Rekurrenten noch bestehen.

6. Betreffend die subjektiven Erlassvoraussetzungen ist festzuhalten, dass die Taxations- und Erlasskommission in ihrem Entscheid festgestellt hat, dass der Pflichtige per 31. Dezember 2012 über ein Kapitalvermögen in Höhe von Fr. 18'198.– verfügt habe, wobei das aktuelle Vermögen im Zeitpunkt der Entscheidungsfindung per 7. März 2014 Fr. 11'294.– betragen habe, weshalb unter diesen Umständen eine Notlage nicht erkennbar sei.

a) Der Rekurrent führte an der heutigen Verhandlung aus, er sei ohne Schulden pensioniert worden. Vor der Pensionierung habe er im Vergleich zu den Jahren davor einen höheren Lohn gehabt, was dazu geführt habe, dass er im Jahr vor der Pensionierung die monatlichen Beträge, die er zur Tilgung der Steuern zurückgelegt habe, nicht mehr ausgereicht hätten. Obwohl er diese um das Doppelte erhöht habe, habe er den zur Zahlung der Steuern erforderlichen Betrag nicht zusammensparen können, was er aber erst bei der Veranlagung erkannt habe. Bis dahin habe er seine Steuern immer ordnungsgemäss bezahlt. Nach der Pensionierung sei sein Einkommen stark gesunken. Im Zeitpunkt des Empfangs der Veranlagung habe er nicht mehr über die nötigen Mittel verfügt, um die noch ausstehenden Steuerbeträge zu bezahlen. Er beziehe heute Ergänzungsleistungen und fühle sich ausserstande, die hohe Steuerschuld zu tilgen. Hinsichtlich des Vermögens führte der Rekurrent aus, dass dieses aufgrund der Auszahlung des 13. Monatsgehalts sowie der Auszahlung von Überstunden entstanden sei. Das Vermögen habe er bis auf derzeit Fr. 4'000.– aufgebraucht, wobei er damit laufende Verpflichtungen habe begleichen müssen, die er nicht sofort nach der Pensionierung habe reduzieren können. Ersparnisse habe er aufgrund seines meist sehr niedrigen Einkommens nie gehabt. Im Weiteren habe er demnächst wieder Rechnungen zu begleichen, was dazu führe, dass sich das Vermögen noch weiter reduziere, wobei ein neues aufgrund der niedrigen Rente und dem Bezug von Ergänzungsleistungen nicht gebildet werden könne.

b) Zur Überprüfung, ob es dem Rekurrenten möglich wäre, diese Steuerschuld allenfalls aus dem laufenden Einkommen zu begleichen, ist eine sog. Bedarfsberechnung zu erstellen. Diese basiert auf den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz (Richtlinien). Danach beträgt der Grundbetrag für Alleinstehende Fr. 1'200.–. Die Miete ist mit Fr. 1'147.– anzusetzen, die KVG-Krankenkassenprämie ist mit Fr. 430.– monatlich beziffert. Ein allfälliger Prämienanteil die nichtobligatorische Versicherung betreffend kann nicht berücksichtigt werden (vgl. BGE 124 III 323). Ebenso unberücksichtigt bleiben die Kosten für die Hausrats- und Haftpflichtversicherung, welche gemäss ständiger Gerichtspraxis bereits im Grundbetrag enthalten sind (vgl. KGE VV vom 7. August 2013, 810 13 114 / 810 13 124, E. 6.4.2 [www.bl.ch/kantonsgericht]). Im Weiteren sind die Kosten für ein U-Abo (Senioren) in Höhe von Fr. 59.– zu berücksichtigen. Schliesslich erscheint auch ein Reservebetrag für unvorhergesehene Ausgaben von Fr. 200.– monatlich als angemessen. Im Weiteren ist die Einsetzung eines Betrages für laufende Steuern, obwohl dieselben bei der Berechnung des Notbedarfs ausdrücklich nicht berücksichtigt werden (BGE 126 III 89, 92 f.; BGE vom 17. November 2003, 7B.221/2003 = Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs [BISchK] 2004, 85 ff.), dennoch richtig, da mit einem Steuererlass, wie oben dargelegt, eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person angestrebt wird. Der Umfang der zu berücksichtigenden Steuern wird vorliegend auf Fr. 190.– festgelegt.

c) Zusammenfassend ergibt sich somit folgender monatlicher Bedarf:

Monatlicher Grundbetrag	Fr.	1'200.–
Wohnkosten	Fr.	1'147.–
Krankenkassenprämie (KVG)	Fr.	430.–
Fahrtauslagen (U-Abo)	Fr.	59.–
Unvorhergesehene Ausgaben	Fr.	200.–
Laufende Steuern	Fr.	190.–
Total	Fr.	3'226.–

d) Den monatlichen Einkünften des Rekurrenten gemäss dem Berechnungsblatt der Ergänzungsleistung in Höhe von Fr. 3'215.– steht somit ein monatlicher Bedarf in Höhe von Fr. 3'226.– gegenüber, was einer Unterdeckung von Fr. 11.– entspricht. Was das Vermögen des Rekurrenten angeht, ist auszuführen, dass dieses mit rund Fr. 4'000.– sehr gering ist und die noch ausstehenden Steuerschulden ohnehin nicht zu decken vermag. An der heutigen Verhandlung hat der Rekurrent zudem ausgeführt, dass er, nachdem er die noch ausstehenden Rechnungen bezahlt habe, nur noch mit einem Vermögen von Fr. 1'600.– zu kalkulieren sei. Was die laufenden Lebenshaltungskosten angeht, ist festzustellen, dass an den einzelnen Positionen nichts auszusetzen ist und das Gericht kein Einsparpotential erkennen kann. Im Weiteren relevant ist auch, dass der Rekurrent ausser den Steuerschulden keine weiteren Schulden hat und im Falle ihm die Steuerschuld tatsächlich erlassen wird, er schuldenfrei sein kann. Würde ein Erlass verweigert, würde dies zu einer noch grösseren Verschuldung des Rekurrenten führen, da er sich aufgrund des geringen Einkommens auch zukünftig nicht in der Lage sehen könnte, die aufgelaufene Steuerlast abzutragen. Es besteht daher die latente Gefahr, dass kurz- bis mittelfristig auch die laufenden Steuern nicht mehr bezahlt werden könnten und sich die Schulden damit weiter erhöhen würden, zumal der Rekurrent im Rentenalter ist und ihm die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit zur Verbesserung seiner finanziellen Situation, selbst bei vorhandenem Willen, nicht ohne Weiteres möglich wäre oder zugemutet werden könnte.

Eine Notlage resp. grosse Härte im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG ist damit gegeben. Somit sind auch die subjektiven Erlassvoraussetzungen erfüllt. Entsprechend ist der Steuererlass für das Jahr 2012 zu gewähren.

Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. ...
3. ...