

## Verfahrensrecht

### Härtefallbeurteilung und Rechtskraft

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Juli 2015

*Die formelle Beurteilung eines Härtefalls, welcher sich objektiv aus der Veranlagung ergeben muss, setzt steuersystematisch voraus, dass die Veranlagung selbst noch nicht rechtskräftig ist. Nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügung besteht nur noch die Möglichkeit zur Prüfung eines Steuererlasses, ob eine subjektive Härte bei der Bezahlung der Steuer entsteht.*

#### Sachverhalt:

1. Mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Mai 2014 wurde die Rekursgegnerin 1 veranlagt.

2. Mit Eingabe vom 9. September 2014 an die Taxations- und Erlasskommission ersuchte die Rekursgegnerin 1 gestützt auf den Härteparagrafen um Reduktion der Vermögenssteuern. Zur Begründung machte sie geltend, ihr Vermögen bestehe hauptsächlich aus Aktien der B. AG (qualifizierte Beteiligung). Der Verkehrswert der Aktien stehe in einem Missverhältnis zum Ertrag, so dass die Vermögenssteuer nicht aus den laufenden Erträgen gedeckt werden könne, was zu einem Vermögensverzehr führe.

3. Mit Entscheid vom 4. Dezember 2014 hiess die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch gut. Zur Begründung führte sie aus, es stelle sich vorab die Frage, ob auf das Gesuch eingetreten und eine Härtefallbeurteilung vorgenommen werden könne, obwohl das Veranlagungsverfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen sei. Die per 1. Januar 2014 in Kraft getretene Neuformulierung des Härteparagrafen spreche – im Gegensatz zur früheren Bestimmung – nicht mehr vom Einschätzungsverfahren, sondern davon, dass das Gesuch bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden könne. Daraus lasse sich ableiten, dass eine zeitliche Eingrenzung auf das Veranlagungsverfahren neu nicht mehr vorgesehen sei. Da das Härtefallgesuch zeitnah zum Veranlagungsentscheid gestellt worden sei, stelle sich die Frage von Kriterien für eine zeitliche Begrenzung im vorliegenden Fall nicht. Auf das Gesuch könne deshalb eingetreten werden. Gemäss der Berechnung der Steuerverwaltung ergebe sich bei einer fiktiven Dividende von 1% ein Steuerwert der Beteiligung von Fr. 3'259'750.–. Unter Berücksichtigung dieser Dividende resultiere eine Steuerbelastung von 98.44%. Damit die üblichen 60% nicht überschritten würden und die Anwendung des Halbsatzverfahrens unter Berücksichtigung der Einkommenssteuerbelastung auf den Vermögenserträgen nicht dazu

führe, dass keine Entlastung bei der Vermögenssteuer erfolge, reduziere sich der Steuerwert der Beteiligung von Fr. 3'259'750.– auf Fr. 1'682'847.–.

4. Mit Eingabe vom 13. Januar 2015 erhob die Steuerverwaltung mit dem Begehren, der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission sei aufzuheben, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Staatssteuer 2013 sei mit Datum vom 22. Mai 2014 veranlagt worden und unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Es gehe im vorliegenden Fall nicht um die materielle Überprüfung des Entscheides der Taxations- und Erlasskommission, sondern allein um die Beantwortung der Frage, ob dieselbe Veranlagungen auch nach ihrer formellen Rechtskraft einer Härtefallprüfung unterziehen dürfe. Die Taxations- und Erlasskommission wolle die Formulierung, wonach das Gesuch bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden könne, so verstanden haben, dass durch diese offene Formulierung keine zeitliche Eingrenzung auf das Veranlagungsverfahren stattfinde und somit auch nach Eintritt der Rechtskraft auf ein Gesuch eingetreten werden könne. Diese Auffassung teile man nicht. Das Steuerrecht unterscheide zwischen zwei Verfahrensstadien, dem Veranlagungsverfahren und dem Steuerbezug. Im Veranlagungsverfahren werde der Betrag der Steuerschuld durch die Steuerverwaltungsorgane im Einzelfall festgesetzt. Dazu gehörten die Feststellung der Bemessungsgrundlage und des Steuertarifs sowie die Berechnung des Steuerbetrages. Das Veranlagungsverfahren ende grundsätzlich mit der Rechtskraft einer Verfügung bzw. einem rechtskräftigen Urteil. Im Anschluss an die Veranlagung der Steuer erfolge mittels behördlicher Aufforderung zur Entrichtung der Steuer der Steuerbezug. Eine rechtskräftige Veranlagung könne nur mittels Revision (zugunsten des Steuerpflichtigen) bzw. Nachsteuer (zuungunsten des Steuerpflichtigen) abgeändert werden. Somit sei auch nach der neuen Formulierung des Härteparagrafen klar, dass mit dem Erwachsen einer Veranlagung in Rechtskraft eine Prüfung durch die Taxations- und Erlasskommission ausgeschlossen sei. Andernfalls würde dies eine Durchbrechung des Steuersystems darstellen, wofür die gesetzliche Grundlage fehle. Die neue Formulierung rühre in erster Linie daher, dass es zu einer organisatorischen Zusammenlegung der früheren Erlassabteilung der Finanz- und Kirchendirektion und der bisherigen Taxationskommission in die heutige Taxations- und Erlasskommission gekommen sei. An der Unterscheidung, wonach Härtefälle im Veranlagungsverfahren gemäss dem Härteparagrafen und Erlassfälle (Härtefälle im Bezugsverfahren) gemäss den Steuererlassvorschriften erst nach Rechtskraft behandelt würden, habe sich nichts geändert. Würde man der Ansicht der Taxations- und Erlasskommission folgen, so hätte dies zur Folge, dass auch rechtskräftige Urteile – nicht nur des Steuergerichts, sondern über alle Instanzen hinweg – erneut auf eine allfällige Härte bei der Veranlagung überprüft und so in letzter Konsequenz rechtskräftige Urteile von der Taxations- und Erlasskommission «ausgehebelt» werden könnten, was, da dies die fundamentalen Prinzipien der Rechtssicherheit und der Gewaltenteilung verletzen würde, unzulässig wäre.

5. Mit Vernehmlassung vom 18. Februar 2015 beantragte die Rekursgegnerin I die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung machte sie geltend, der Härteparagraf sei weder im Kapitel Steuerveranlagung noch im Kapitel Rechtsmittel, son-

dem im Abschnitt Übergangs- und Schlussbestimmungen des Steuergesetzes angesiedelt, so dass er sich auf das gesamte Gesetz einschliesslich des Bezugsverfahrens und nicht nur auf das Veranlagungsverfahren beziehe. Weder im Gesetz noch in allfälligen Merkblättern werde eine Frist zur Einreichung eines Gesuches festgelegt.

6. Mit Vernehmlassung vom 20. Februar 2015 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, man stütze sich auch auf die Entstehungsgeschichte bzw. die Gesetzesmaterialien der erst kürzlich in Kraft getretenen Gesetzesrevision. In der Landratsvorlage werde ausgeführt, die klassischen Härtefälle würden künftig nicht mehr im Veranlagungsverfahren beurteilt. Es solle jedoch weiterhin möglich sein, in Erlassfällen gemäss dem Härteparagrafen einen verbindlichen Vorbescheid einholen zu können. Daraus gehe hervor, dass im Rahmen der Gesetzgebung die Beschränkung der Einreichung des Gesuchs auf das Veranlagungsverfahren aufgehoben worden sei, da keine ausdrückliche Befristung für ein Härtefallgesuch mehr vorgesehen sei.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. 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 beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Mai 2014 wurde die Rekursgegnerin 1 veranlagt. Gemäss § 122 Abs. 1 StG können Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben. Ein entsprechendes Rechtsmittel wurde vorliegend nicht erhoben. Entsprechend ist die vorgenannte Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen. Mit Eingabe vom 9. September 2014 wandte sich die Rekursgegnerin an die Taxations- und Erlasskommission und ersuchte, gestützt auf den Härteparagrafen, um Reduktion der Vermögenssteuer.

3. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Taxations- und Erlasskommission zu Recht auf das Gesuch eingetreten ist.

4. Dafür ist vorab auf die zum Härteparagrafen in der bis zum 31. Dezember 2013 gültigen Fassung entwickelte Praxis einzugehen.

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

b) Aufgrund der Möglichkeit, das Gesuch bereits im Einschätzungsverfahren einreichen zu können, können Steuerpflichtige einen Vorbescheid erwirken. Sinn und Zweck dieser Option besteht im Bedürfnis des Pflichtigen nach Rechtssicherheit, kann er doch dadurch abschätzen, wie die Steuerbehörde den Sachverhalt beurteilt, bevor dieselbe den Veranlagungsentscheid erlässt und er gezwungen ist, allenfalls den Rechtsweg zu beschreiten.

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

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

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

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

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

5. Im Zuge der Anpassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes und neuer Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge wurde § 183 StG, losgelöst von der Steuerharmonisierung, im Rahmen einer verwaltungsorganisatorischen Änderung, mit Inkrafttreten per 1. Januar 2014, neu formuliert (vgl. Landratsvorlage vom 21. August 2012 und Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013 [Vorlage Nr. 2012-222]): Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen (Abs. 1). Das Erlass- bzw. Reduktionsgesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Das Gesuch kann bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens gestellt und entschieden werden (Abs. 2). Ein Erlass oder eine Reduktion der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (Abs. 3). Der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung sowie die Gemeinde können gegen den Entscheid der Taxations- und Erlasskommission innert 30 Tagen nach der Zustellung beim Steuergericht schriftlich Rekurs erheben. Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss den §§ 124 – 132 (Abs. 4).

6. Es stellt sich die Frage, ob § 183 StG in der neuen Fassung auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist, bezieht sich das Gesuch, das zwar im Jahr 2014 eingereicht wurde, doch auf die Staats- und Gemeindesteuer 2013. Die rechtlichen Wirkungen eines Erlasses beginnen mit seinem Inkrafttreten. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens wird grundsätzlich im Erlass selber festgesetzt. Sehr häufig ermächtigen jedoch Gesetze die Exekutive, den Zeitpunkt des Inkrafttretens festzulegen. Aus rechtsstaatlichen Gründen, insbesondere im Hinblick auf die Rechtssicherheit, gilt der Grundsatz, dass rechtsetzende Erlasse erst nach ihrer Publikation in der Gesetzessammlung für die Privaten verbindlich werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 310 ff.). Beim Übergang vom alten zum neuen Recht können sich verschiedene Probleme ergeben. Es ist vorab am Gesetzgeber, diese Probleme zu erkennen und soweit nötig durch geeignete Übergangsbestimmungen zu lösen (man spricht von «intertemporalem Recht»). Der Entscheid für oder gegen Übergangsbestimmungen sowie gegebenenfalls deren Ausgestaltung müssen den üblichen Grundsätzen rechtsstaatlichen Handelns genügen (Art. 5, 8 und 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV])

(Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 N 15 ff.). Der Gesetzgeber hat vorliegend keine Übergangsbestimmung vorgesehen. Materielle Bestimmungen sind, falls der Gesetzgeber nichts Anderes vorsieht, grundsätzlich nur auf nach dessen Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte anwendbar. Verfahrensbestimmungen sind hingegen grundsätzlich sofort in vollem Umfang gültig (vgl. BGE 132 V 369 f.). Materiell änderte sich in § 183 StG, wie sich aufgrund der nachstehenden Ausführung noch zeigen wird, nichts. Neu sind hingegen die Verfahrensbestimmungen, so dass auf den vorliegenden Fall der Härteparagraf in der seit dem 1. Januar 2014 gültigen Fassung anzuwenden ist.

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

8. Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrundeliegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. BGE 134 V 170, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergeben sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das rechtsanwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 133).

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

lagungsverfahren hinaus, welches grundsätzlich mit der Rechtskraft einer Verfügung bzw. einem rechtskräftigen Urteil endet, mithin im Steuerbezugsverfahren eingereicht werden kann.

b) Die historische Auslegung stellt auf den Sinn ab, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gab (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 101). In der bereits hiervoor zitierten Landratsvorlage vom 21. August 2012 wird unter Ziff. 2.10, Organisatorische Zusammenführung der Taxationskommission mit dem Steuerlass, ausgeführt, dass sich bei Gesuchen von Steuerpflichtigen oftmals die Frage stelle, ob die Beurteilung eines Härtefalles in die Kompetenz der Taxationskommission falle oder aber in diejenige der Finanz- und Kirchendirektion, die für Steuererlassgesuche zuständig sei (vgl. dazu auch die Ausführungen unter Erw. 5 hiervoor). Entscheide der Taxationskommission würden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gefällt, beim Entscheid über einen Steuererlass gehe es hingegen um eine Steuerbezugsfrage. Wenn beispielsweise in einem Gesuch davon die Rede sei, dass das Festhalten an der Steuer eine unbillige Härte sei, sei im Einzelfall nicht immer klar, ob die Festsetzung der Steuer bei der Veranlagung oder aber die eigentliche Bezahlung eine Härte darstelle. Ein höchstrichterlicher Entscheid (vgl. BGE vom 10. Juni 2010, 2C\_467/2010) werde nun zum Anlass genommen, die organisatorische Fragestellung neu zu überdenken. Das Bundesgericht habe sich mit der Frage möglicher Rechtsmittel gegen Entscheide der Taxationskommission bzw. des Steuergerichts, welches gemäss § 183 Abs. 2 aStG endgültig entscheide, auseinandergesetzt. Es sei dabei zum Schluss gekommen, dass auch solche Entscheide an die oberste kantonale Gerichtsinstanz, d.h. das Kantonsgericht weitergezogen werden können müssten und der ordentliche Rechtsmittelweg folglich auch in solchen Fällen offenstehe (E. 2.3). Deshalb werde vorgeschlagen, die zwei bisher voneinander getrennten Tätigkeiten der Taxationskommission, die in Härtefällen gemäss § 183 StG entscheide, und den Steuererlass im Sinne von § 139b StG organisatorisch zusammenzuführen. Die bisherige Taxationskommission werde zur Taxations- und Erlasskommission und solle künftig beide Fallkonstellationen behandeln und entscheiden. Alle Entscheide dieser Kommission könnten alsdann auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg beim Steuer- und allenfalls Kantonsgericht angefochten werden. Das mit der gesetzlichen Änderung verfolgte Ziel war somit einerseits die organisatorische Zusammenführung der Taxationskommission mit dem Steuerlass zur neuen Taxations- und Erlasskommission und andererseits die Umsetzung der bundesgerichtlichen Vorgaben hinsichtlich des Instanzenzuges. Betreffend die sich hier stellenden Frage ergibt sich aus der Landratsvorlage nichts. Dasselbe gilt für den Bericht der Finanzkommission an den Landrat vom 7. März 2013. Der Gesetzgeber hat sich somit zur hier strittigen Thematik nicht geäußert, woraus folgt, dass er an der bisherigen Praxis festhalten wollte. Dies gilt umso mehr, als er mit der Gesetzesnovelle keine materielle Änderungen, sondern lediglich die erwähnte organisatorische Zusammenführung und die Änderung der Rechtsmittelbeschränkung anstrebte. Die historische Auslegung zeigt damit, dass die bisherige Praxis, wonach ein Härtefallgesuch lediglich bis zum rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungsverfahrens eingereicht werden konnte, weiterhin Gültigkeit hat.



c) Die teleologische Auslegungsmethode stellt auf die mit einer Rechtsnorm verbundene Zweckvorstellung ab (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 120). Bei der Härtefallprüfung geht es wie gesehen ausschliesslich oder vorwiegend um eine objektive Härte, d.h. eine aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit in einem vom Gesetzgeber nicht voraussehbaren Einzelfall. Anders als im Steuererlassverfahren, in welchem eine durch rechtskräftige Veranlagungsverfügung festgesetzte und somit geschuldete Steuer erlassen wird, geht es also darum, dass eine Härte gar nicht erst entstehen, sondern bereits durch die (mildere) Festsetzung der geschuldeten Steuer vermieden werden soll. Letzteres ist begriffsnotwendig ab dem Zeitpunkt ausgeschlossen, in welchem die Steuer geschuldet, d.h. rechtskräftig veranlagt ist. Mit anderen Worten ist nur bis dahin das Vorliegen einer aus dem Gesetz selbst resultierende Unbilligkeit überhaupt möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann, im Rahmen des Steuererlasses, nur, aber immerhin noch geprüft werden, ob die Bezahlung – und eben nicht die Festsetzung – der Steuer zu einer Härte beim Pflichtigen führt. Diese Prüfung folgt denn auch anderen, insbesondere subjektiven, Kriterien. Sinn und Zweck des Härteparagraphen konnte und kann es denn auch nicht sein, dass eine Veranlagung stets, d.h. auch nach Rechtskraft, wieder neu und damit grundsätzlich unbefristet in Zweifel gezogen werden, mithin erneut materiell überprüft werden kann, zumal dies mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar wäre. Mit der Formulierung «bereits im Veranlagungsverfahren» wurde denn auch – wie bereits unter dem alten Recht (vgl. dazu die Ausführungen unter Erw. 4b hiervoor) – lediglich, aber immerhin die Möglichkeit geschaffen bzw. beibehalten, einen Vorbescheid zu erwirken. Auch die teleologische Auslegung zeigt damit, dass ein Härtefallgesuch lediglich bis zum rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungsverfahrens eingereicht werden kann.

d) Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch den systematischen Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 97). Die Behandlung von Härtefällen wird im Steuergesetz im fünften und damit letzten Abschnitt, Übergangs- und Schlussbestimmungen, geregelt. Es handelt sich um eine Ausnahmebestimmung, welche im Vergleich zu § 139b StG tendenziell offener gehalten ist und mit einem schwereren Eingriff in das Steuersystem einhergeht (vgl. BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 3.6). Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (Entscheidung des Steuergerichts [StGE] Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a). Aus dieser restriktiven Auslegung ergibt sich, dass der Härtefall als Gesetzesdispens nicht über das Veranlagungsverfahren hinaus erfolgen darf. Auch der Grundsatz, dass die Rechtsordnung ein Mindestmass an Widerspruchsfreiheit aufweisen muss, führt zum selben Schluss. Die einzelnen Normen sind nicht isoliert zu betrachten, sondern es hat im Sinne eines ganzheitlichen Verständnisses eine Interessenabwägung stattzufinden, wenn, wie vorliegend, Zielkonflikte zwischen den einzelnen Normen bestehen (vgl. Tschannen, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2011, § 4 N 40 ff.; BGE 139 I 16, E. 4.2). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die vom Gesetzgeber im Bundesgesetz



über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 geschaffene Systematik und die Umschreibung von Revision und Nachsteuer dafür sprechen, dass Änderungen formell rechtskräftiger Verfügungen oder Entscheide zugunsten des Steuerpflichtigen grundsätzlich nur im Rahmen der Revision zulässig sind (vgl. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 51 StHG N 6). Aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht dürfte der Gesetzgeber diesen Numerus clausus also gar nicht um den Härteparagrafen im Sinne eines selbständigen Revisionstatbestandes erweitern. Auch die systematische Auslegung führt damit zum Schluss, dass der Härteparagraf nur im Veranlagungsverfahren zur Anwendung gelangen kann.

e) Die zeitgemässe bzw. geltungszeitliche Auslegung stützt sich auf das Normverständnis und die Verhältnisse, wie sie gegenwärtig, d.h. zur Zeit der Rechtsanwendung, bestehen (vgl. Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N 114). Wie bereits gesehen, unterscheidet das Schweizerische Steuerrecht zwischen zwei Verfahrensstadien, dem Veranlagungs- und dem Steuerbezugsverfahren. Voraussetzung für den Steuererlass ist, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt, spricht doch § 139b Abs. 1 StG davon, dass die Bezahlung der Steuer eine grosse Härte bedeute, wohingegen in § 183 Abs. 1 StG von Belastung bzw. Besteuerung und eben nicht der Bezahlung die Rede ist. Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens auch über einen allfälligen Erlass derselben entschieden werden. Das Erlassverfahren ersetzt mithin weder das Rechtsmittelverfahren noch soll damit die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen bezweckt werden. Letzteres wäre aber der Fall, liesse man § 183 StG über das Veranlagungsverfahren hinaus zu. Dies würde zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Verfahren führen, was vom Gesetzgeber nicht gewollt war. Vielmehr sind die beiden Verfahren bzw. Rechtsbehelfe, Härtefall- bzw. Erlassgesuch, strikt voneinander zu trennen. Auch die zeitgemässe bzw. geltungszeitliche Auslegung führt damit zum Schluss, dass der Härteparagraf nur im Veranlagungsverfahren angerufen werden kann.

f) Zusammenfassend ergibt sich, dass, mit Ausnahme der wörtlichen Auslegung sämtliche Auslegungsmethoden zum Schluss führen, dass nach Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung keine Härtefallprüfung im Sinne von § 183 StG mehr erfolgen darf. Eine Abwägung der Methoden kann daher nur zum Schluss führen, dass der Wortlaut nicht dem wahren Sinn der Norm entspricht.

g) Da die Formulierung von § 183 Abs. 2 StG verunglückt ist und zu Missverständnissen Anlass geben könnte, hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich reagiert und im Zuge der Änderung des Steuergesetzes (vgl. Landratsvorlage vom 16. Dezember 2014, Bericht der Finanzkommission vom 9. März 2015, Beschluss des Landrats vom 26. März 2015 [Vorlage Nr. 2014-433]) denselben per 1. Januar 2016, also zwei Jahre nach Inkrafttreten der derzeit gültigen Version, wie folgt geändert: Das entsprechende Gesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Dieses kann

nur im noch offenen Veranlagungsverfahren gestellt und entschieden werden. Zur Begründung wurde in der Landratsvorlage unter Ziff. 3, § 183 StG – redaktionelle Präzisierung darauf hingewiesen, dass seit dem 1. Januar 2014 die früher getrennten Tätigkeiten der Taxationskommission (Härtefälle im Veranlagungsverfahren gemäss § 183 StG) und des Steuererlasses (Härtefälle im Bezugsverfahren gemäss § 139b StG) organisatorisch in der Taxations- und Erlasskommission vereint worden seien. Diese Kommission beurteile und entscheide seither beide Fallkategorien. Alle Entscheide dieser Kommission könnten auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg beim Steuergericht und allenfalls beim Kantonsgericht angefochten werden. Es habe sich inzwischen gezeigt, dass eine Präzisierung von § 183 Abs. 2 StG insofern notwendig sei, als nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens nur noch ein Gesuch um Steuererlass gemäss § 139b StG gestellt werden könne. Im Vernehmlassungsverfahren, Ziff. 4, war diese Änderung, zumal es sich lediglich um eine redaktionelle Änderung handelt, nicht umstritten. Auch daraus zeigt sich, dass die vorstehend vorgenommene Auslegung richtig ist und der Gesetzgeber die Möglichkeit, § 183 StG anzurufen, nie über das Veranlagungsverfahren hinaus ausdehnen wollte. Aufgrund der beschlossenen redaktionellen Änderung würde es daher noch viel weniger Sinn machen, einer rein wörtlichen Auslegung zu folgen und für zwei Jahre, d.h. vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2015 eine Praxisänderung vorzunehmen, welche der Gesetzgeber offensichtlich nie gewollt hat (vgl. zum Ganzen StGE vom 6. März 2015, 510 14 76, E. 8).

9. Aus alledem folgt, dass die Taxations- und Erlasskommission infolge verspäteter Einreichung nicht auf das Gesuch vom 9. September 2014, welches nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2014 eingereicht wurde, hätte eintreten dürfen. Keine Rolle spielen kann in diesem Zusammenhang der Hinweis der Taxations- und Erlasskommission darauf, das Härtefallgesuch sei zeitnah zum Veranlagungsentscheid gestellt worden, da, im Sinne der Rechtssicherheit, allein die Rechtskraft entscheidend sein kann. Bei verspäteter Einreichung des Gesuchs, d.h. nach Rechtskraft des Veranlagungsentscheids, und sei letztere auch lediglich seit einigen Tagen eingetreten, darf keine Härtefallprüfung mehr erfolgen. Da die Taxations- und Erlasskommission trotz Fehlen dieser Prozessvoraussetzung auf das Gesuch eingetreten ist, ist der Entscheid vom 4. Dezember 2014 aus formellen Gründen aufzuheben. Entsprechend erübrigt sich eine materielle Prüfung.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

10. Ausgangsgemäss sind der Rekurrentin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]). Dasselbe gilt gestützt auf § 20 Abs. 3 VPO, wonach der Vorinstanz grundsätzlich keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind, für die Taxations- und Erlasskommission. Die Rekursgegnerin 1 ist zwar ebenfalls unterliegende Partei, so dass ihr gestützt auf die § 20 Abs. 3 VPO, wonach in der Regel der unterliegenden Partei die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind, Kosten auferlegt werden könnten. Aufgrund der vorliegenden speziellen Konstellation, in welcher zwei verschiedene Behörden im Streit über die Auslegung eines formellen

Punktes lagen, rechtfertigt es sich indes, der Rekursgegnerin 1 ausnahmsweise keine Kosten aufzuerlegen.

11. Abschliessend stellt sich die Frage, ob die Taxations- und Erlasskommission legitimiert ist, den vorliegenden Entscheid anzufechten.

a) Gemäss § 131 Abs. 1 StG kann gegen den Entscheide des Steuergerichts innert 30 Tagen beim Kantonsgericht (Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht) schriftlich Beschwerde erhoben werden. Gemäss § 131 Abs. 2 StG sind zur Beschwerde der Steuerpflichtige, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung befugt. Die Taxations- und Erlasskommission wird in dieser Bestimmung nicht erwähnt.

b) Mit Blick auf die erweiterte Beschwerdebefugnis nach dem Wortlaut von § 47 VPO stellt sich die Frage, ob die Beschwerdebefugnis nach § 131 Abs. 2 StG im Steuerbereich abschliessend zu verstehen ist und damit strengeren Anforderungen an die Legitimation stellt als die subsidiär anwendbaren allgemeinen Bestimmungen. Dies erscheint aufgrund des weiterführenden Rechtsmittels ans Bundesgericht nicht der Fall zu sein. Im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 wären diesfalls die Legitimationsanforderungen auf Ebene des Kantonsgerichts enger, was zu einer Verletzung von Bundesrecht führen würde (vgl. Art. 89 BGG i.V.m. Art. 110 ff. BGG; BGE vom 7. Februar 2011, 1C\_249/2010, E. 3) (vgl. zum Ganzen Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 131 N 13).

c) Die Zuständigkeit zur Anwendung des Härteparagrafen liegt gestützt auf § 183 Abs. 1 StG bei der Taxations- und Erlasskommission. Gestützt auf § 183 Abs. 4 StG hat sie als Partei am vorliegenden Verfahren teilgenommen. Die Taxations- und Erlasskommission ist durch den Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung desselben.

d) Aus alledem ergibt sich, dass die Taxations- und Erlasskommission nach Ansicht des Steuergerichts legitimiert ist, den vorliegenden Entscheid anzufechten. Über diese Frage wird indes bei einer allfälligen Beschwerde das Kantonsgericht zu entscheiden haben, welches die Legitimation in freier Kognition von Amtes wegen prüft (vgl. Ziegler, a.a.O., § 131 N 14, mit weiteren Hinweisen).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...