

## Entscheide

### Steuererlass

#### Festlegung von unantastbaren Ersparnissen

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 4. Dezember 2015

*Bei der Prüfung der Erlassvoraussetzungen, also einer Notlage, welche die Bezahlung der Steuern unzumutbar macht, muss nebst der Existenzbedarfsrechnung auch noch allfällig vorhandenes Vermögen herangezogen werden. Die betragsmässige Festlegung von unantastbaren Ersparnissen, einem sog. «Notgroschen», wird mangels gesetzlicher Bestimmung durch das Gericht vorgenommen. Im Regelfall besteht dieser Vermögensteil im Bereich des dreifachen Betrags des ermittelten monatlichen Grundbedarfs. Bei AHV oder IV-Bezügern wird derjenige Betrag herangezogen, welcher als Vermögensfreigrenze für die Berechnung der Ergänzungsleistungen gilt.*

#### *Sachverhalt:*

1. Mit Verfügungen vom 25. April 2013 wurde die Pflichtige zur Zahlung einer Staatssteuer 2011 in Höhe von CHF 1'406.65 sowie direkten Bundessteuern 2011 in Höhe von CHF 128.55 und am 23. Januar 2014 zur Zahlung einer Staatssteuer 2012 in Höhe von CHF 357.55 sowie direkten Bundessteuern 2012 in Höhe von CHF 53.10, total somit CHF 1'945.85 veranlagt.

2. Mit Gesuch an die Taxations- und Erlasskommission vom 5. Februar 2015 beantragte die Pflichtige den Erlass der Staats- und direkten Bundessteuern 2011 und 2012. Zur Begründung machte sie geltend, per 1. Januar 2010 sei sie arbeitslos und per 1. August 2012 ausgesteuert worden und habe seither Sozialhilfe bezogen. Ihre gesundheitliche Situation habe sich derart verschlechtert, dass sie seit dem 1. September 2013 eine volle Invalidenrente-Rente (IV-Rente) und Ergänzungsleistungen (EL) beziehe.

3. Mit Entscheid vom 23. April 2015 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, neben dem Einkommen sei auch allfällig vorhandenes Vermögen zu berücksichtigen. Vorliegend habe die Gesuchstellerin per 31. Dezember 2014 CHF 5'000.– auf ihr Sparkonto überwiesen. Im Wei-

teren sei gemäss dem EL-Berechnungsblatt noch eine unverteilte Erbschaft in Höhe von rund CHF 17'000.– vorhanden.

4. Mit Eingabe vom 21. Mai 2015 erhob die Pflichtige mit dem Begehren, die Staats- und direkten Bundesteuern 2011 und 2012 seien zu erlassen, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Angaben gemäss dem EL-Berechnungsblatt betreffend die unverteilte Erbschaft seien nicht korrekt. Der Betrag sei zu hoch angesetzt und die Erbschaft sei verteilt. Der aktuelle Kontostand enthalte den Rest der Erbschaft.

5. Mit Vernehmlassung vom 15. Juni 2015 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, aufgrund des vorhandenen Vermögens sei die Bezahlung der Steuern möglich.

6. Anlässlich 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 CHF 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 CHF 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. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Erlass der Staatssteuer 2011 in Höhe von CHF 1'406.65 und der direkten Bundessteuern 2011 in Höhe von CHF 128.55 sowie das Gesuch um Erlass der Staatssteuer 2012 in Höhe von CHF 357.55 und der direkten Bundessteuern 2012 in Höhe von CHF 53.10, total somit CHF 1'945.85, 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. 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. 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 ehema-

ligen 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 (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 öffentlichrechtlicher 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 Rechtsfolgeermessen; 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, 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]).

3. a) Materielle Voraussetzung des Steuererlasses ist in objektiver Hinsicht zunächst, dass die Steuerveranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt. Erst wenn die genaue Höhe der geschuldeten Beträge im Veranlagungsverfahren festgesetzt worden ist, kann im Rahmen des Erlassverfahrens 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). 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. Dabei ist ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren als absehbar zu betrachten (zum Zeitraum mit weiteren Hinweisen vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgericht [BVGE] vom 11. Juni 2009, Abteilung I, A-3663/2007, E. 4.2). 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 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 Praxis 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 geschuldeten

Betrags für den Schuldner ein Opfer bedeutet hätte, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit stand und ihm nicht zugemutet werden konnte (vgl. zum Ganzen grundlegend BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; bestätigt in KGE VV 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. Vorhandenes Vermögen schliesst einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint.

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 Stuerschuldners 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 verlieren. 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]).

4. a) In Bezug auf die objektiven Erlassvoraussetzungen ist vorliegend festzuhalten, dass diese erfüllt sind. Die Staats- und direkten Bundessteuern 2011 und 2012 sind rechtskräftig veranlagt. Zudem wurden die auf diese Steuerjahre entfallenden Steuerschulden nicht bezahlt, sodass die betreffenden Ansprüche gegenüber der Rekurrentin noch bestehen.

b) Zu prüfen bleiben die Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht. Die Taxations- und Erlasskommission geht davon aus, dass die Rekurrentin aufgrund ihrer Einkommenssituation mit IV-Rente und EL nicht in der Lage ist, die Steuerschulden zu begleichen und deshalb grundsätzlich ein Erlassgrund gegeben ist. Dass die Pflichtige als Bezügerin von EL, deren Ziel die Deckung der minimalen Lebenskosten von Personen, die eine AHV- oder IV-Rente beziehen, ist, aufgrund ihrer Einkommenssituation nicht in der Lage ist, die Steuerschulden zu beleichen, ist offensichtlich. Daher ist auch nicht zu beanstanden, dass die Taxations- und Erlasskommission darauf verzichtet hat, sich detailliert mit der Einkommens- und Bedarfssituation der Rekurrentin auseinanderzusetzen.



c) Die Taxations- und Erlasskommission weist indes, und zwar zu Recht, darauf hin, dass bei der Prüfung der Erlassvoraussetzungen in subjektiver Hinsicht die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gesuchstellers, mithin auch seine Vermögenssituation zu berücksichtigen sind. Sie führt in diesem Zusammenhang aus, die Rekurrentin habe per Ende Dezember 2014 eine Überweisung in Höhe von CHF 5'000.– vorgenommen und in der EL-Berechnung sei eine unverteilte Erbschaft in Höhe von rund CHF 17'000.– berücksichtigt worden. Die Rekurrentin hält dafür, aus den Kontoauszügen gehe hervor, dass sie den Betrag von CHF 5'000.–, bei welchem es sich um den Rest der Erbschaft gehandelt habe, vom Post- auf das Sparkonto überwiesen und somit nicht zusätzlich erhalten habe. Die Mutter der Rekurrentin ist am 5. März 2014 verstorben und hat ihren vier Kindern gemäss vereinfachtem Inventar des Erbschaftsamtes des Kantons Basel-Landschaft vom 16. April 2014 ein Reinvermögen von CHF 53'237.32, mithin für jeden Nachkommen CHF 13'309.33 (= CHF 53'237.32 / 4) hinterlassen. Gemäss Steuererklärung 2014 der Rekurrentin erfolgte die Erbteilung am 4. August 2014. Den Rest der Erbschaft, nach Bezahlung von ausstehenden Arztrechnungen, d.h. CHF 5'000.– hat sie auf ihr Sparkonto überwiesen. Entgegen den Ausführungen der Taxations- und Erlasskommission fiel die Erbschaft also kleiner aus, war im Zeitpunkt des Steuererlassgesuches bereits verteilt und handelt es sich beim Betrag von CHF 5'000.– lediglich um eine Vermögensverschiebung von einem Konto auf das andere. Wie hiervor gesehen, ist in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids massgebend, so dass zu prüfen ist, wie hoch das aktuelle Vermögen der Rekurrentin ist. Die Pflichtige hat zwei Konti, eines bei der Postfinance, eines bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank, welche per 19. bzw. 20. September 2015 Saldi von CHF 3'893.28 bzw. CHF 5'755.11, total somit CHF 9'648.39 aufwiesen.

d) Wie bereits weiter oben dargetan, schliesst vorhandenes Vermögen einen Steuererlass nur aus, wenn und soweit eine Belastung oder Verwertung desselben als zumutbar erscheint. Ein Steuererlass kann somit gewährt werden, bevor die letzten Ersparnisse der gesuchstellenden Person aufgezehrt sind. Einer steuerpflichtigen Person soll also 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.). In quantitativer Hinsicht stellt sich die Frage, wie dieser Notgroschen zu bestimmen ist, dies umso mehr als, soweit ersichtlich, keine entsprechende Praxis zu bestehen scheint. Daher ist es am Steuergericht, eine allgemeingültige Regelung festzulegen. Aufgrund der zitierten Praxis, wonach die gesamte wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person zu beurteilen ist, erscheint es als sachgerecht, nicht etwa von einem pauschalen Betrag auszugehen, sondern vom betriebsrechtlichen monatlichen Existenzminimum, welches die individuelle Verhältnisse des Pflichtigen würdigt. Der Notgroschen darf nicht zu tief angesetzt werden, wird doch gemeinhin empfohlen, Rückstellungen in gewisser Höhe für Unvorhergesehenes wie Arzt-, insbesondere Zahnarztrechnungen, Brille, grössere Anschaffungen für den Wohnbedarf etc. zurückzubehalten. Das Steuergericht erachtet es deshalb für die Bestimmung des Notgroschens als angemessen, grundsätzlich vom dreifachen des monatlichen Existenzminimums auszugehen.



e) Vorliegend beläuft sich das Existenzminimum auf CHF 2'563.– (= Grundbetrag alleinstehend: CHF 1'200.– + Miete: CHF 1'041.– + Krankenkasse Grundversicherung, unter Berücksichtigung der Prämienverbilligung: CHF 18.– + U-Abo: CHF 62.– + AHV-Beiträge: CHF 42.– + Unvorhergesehenes: CHF 200.–), das dreifache Existenzminimum mithin auf CHF 7'689.– (= 3 x CHF 2'563.–). Aufgrund des hiervor erwähnten liquiden Vermögens der Pflichtigen in Höhe von CHF 9'648.39 wäre es ihr demnach dem Grundsatz nach zumutbar, CHF 1'959.39 (= CHF 9'648.39 ./ CHF 7'689.–) und damit die eingangs erwähnten Steuerschulden in Höhe von CHF 1'945.85 zu begleichen, so dass das Steuererlassgesuch abzuweisen wäre.

f) Nachstehend ist indes auf Folgendes hinzuweisen: Insbesondere dann, wenn es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge handelt, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden (vgl. Schorno, a.a.O., § 230 N 12, mit weiteren Hinweisen). Gemäss Berner Praxis dürfen steuerpflichtige Personen ab dem 60. Altersjahr die Vermögensgrenzen behalten, welche für die Berechnung der EL gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG) vom 6. Oktober 2006 gelten, mithin CHF 37'500.– für Alleinstehende und CHF 60'000.– für Ehepaare (vgl. 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.).

g) Vorliegend hat die Pflichtige das 60. Altersjahr zwar noch nicht überschritten, aufgrund der Tatsache, dass sie als IV-Rentenbezügerin auch EL bezieht, befindet sie sich indessen in einer vergleichbaren Situation, da sie aufgrund ihrer Einkommenssituation nie mehr grössere Ersparnisse, mithin auch keine Altersvorsorge wird aufbauen können. Aus diesem Grund erscheint es als sachgerecht, bei IV-Bezügerinnen, welche gleichzeitig EL beziehen, dieselben Vermögensgrenzen wie bei den über 60-jährigen heranzuziehen. Wie gesehen, beträgt diese Vermögensgrenze bei Alleinstehenden CHF 37'500.–, so dass der Pflichtigen die Verwertung ihres Vermögens in Höhe von CHF 9'648.39 nicht als zumutbar erscheint. Entsprechend ist das Steuererlassgesuch gutzuheissen.

h) Wie in einem Fall, in welche die Vermögenswerte nicht liquid, sondern beispielsweise in einem Fahrzeug mit Kompetenzcharakter oder einer Liegenschaft gebunden sind, zu entscheiden ist, kann vorliegend offen bleiben.

Der Rekurs erweist sich demzufolge als begründet und ist gutzuheissen.

5. 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]).

6. 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 Entscheid 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 Erlassparagrafen liegt gestützt auf § 139b Abs. 2 StG bei der Taxations- und Erlasskommission. Gestützt auf dieselbe Norm 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 in Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...