



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

vom 24. Oktober 2018 (810 18 124)

Steuern und Kausalabgaben

Erlass von Nach- und Strafsteuern

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber i.V. Gian Riz à Porta

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführer,
B.____, Beschwerdeführerin,
beide vertreten durch Pascal Riedo, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin**

Betreff Teilerlass der Nach- und Strafsteuern der Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 9. Februar 2018)

A. Die seit dem Jahr 2007 in C.____ wohnhaften Ehegatten A.____ und B.____ (...) waren Inhaber der in D.____ im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft E.____ (am 8. August 2018 nach Konkurs aus dem Handelsregister gelöscht). Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle im Jahr 2010 für die Jahre 2005 bis 2008 fand eine Aufrechnung geldwerter Leistungen statt. Am 3. Juni 2016 erhob die Steuerverwaltung des Kantons D.____ für die Steuerperiode 2006 von A.____ eine Nachsteuer und eine Steuerbusse.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons D.____ informierte daraufhin die Steuerbehörden des Kantons Basel-Landschaft darüber, dass A.____ und B.____ in den Steuerjahren 2007 und 2008 Einkommen aus geldwerten Leistungen ihrer Gesellschaft E.____ nicht deklariert hatten, was zur Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens für die Steuerjahre 2007 und 2008 durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) führte.

C. Im Rahmen des Nach- und Strafsteuerverfahrens brachten A.____ und B.____ insbesondere vor, die Aufrechnung habe zum Konkurs der E.____ geführt und sie hätten noch Schulden und zwei Kinder, weshalb sie die angedrohten Nachsteuern nicht bezahlen könnten. Insbesondere würden sie Lieferanten in Indien noch Fr. 84'000.-- schulden.

D. Mit Verfügung vom 9. Juni 2016 erhob die Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2007 und 2008 Nach- und Strafsteuern in der Höhe von Fr. 68'230.85 (Staatssteuer) bzw. Fr. 42'302.70 (Gemeindesteuer). Mit Verfügung vom gleichen Datum erhob die Steuerverwaltung Nach- und Strafsteuern für die Steuerjahre 2007 und 2008 in der Höhe von Fr. 28'694.55 (direkte Bundessteuer). Diese Verfügungen erwuchsen in Rechtskraft.

E. Mit Gesuch vom 3. Oktober 2016 wandten sich A.____ und B.____ an die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (Erlasskommission) und beantragten einen hälftigen Erlass der mit den Verfügungen der Steuerverwaltung vom 9. Juni 2016 erhobenen Nach- und Strafsteuern, weil sie nicht in der Lage seien, die Steuerforderungen für die Steuerjahre 2006 bis 2008 sowie die Forderungen der Ausgleichskasse zu bezahlen.

F. Die Erlasskommission wies das Erlassgesuch betreffend Staats- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer mit Entscheid vom 23. August 2017 ab.

G. Dagegen erhoben A.____ und B.____, nachfolgend immer vertreten durch Pascal Riedo, Advokat in Muttenz, am 25. September 2017 Rekurs an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit den Rechtsbegehren, die Nach- und Strafsteuern für die Steuerjahre 2007 und 2008 seien hälftig zu erlassen, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, alles unter o/e Kostenfolge.

H. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 9. Februar 2018 ab.

I. Mit Eingabe vom 3. Mai 2018 erhoben A.____ und B.____ gegen diesen Entscheid Beschwerde an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und stellten die Rechtsbegehren, den Entscheid des Steuerge-

richts aufzuheben und ihnen die Nach- und Strafsteuern für die Steuerjahre 2007 und 2008 hälftig zu erlassen, eventualiter die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

J. Das Steuergericht und die Erlasskommission schlossen mit Vernehmlassungen vom 18. Mai 2018 und 4. Juni 2018 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

K. Mit Verfügung vom 26. Juni 2018 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 139b Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 i.V.m. § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts betreffend Steuererlasse mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Ebenso steht gegen Entscheide des Steuergerichts betreffend Erlass der Steuern nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 die Beschwerde an das Kantonsgericht offen (§ 11 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum DBG [Vollzugs-VO DBG] vom 13. Dezember 1994). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorgegangenen Verfahrens gerügt werden (vgl. auch Entscheid des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 17. April 2013 [810 12 335 / 70] E. 2.2 ff.). Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde einzutreten.

2. Die Grundsätze des Erlassverfahrens sind in den Art. 167 ff. DBG und § 139b StG gleichartig geregelt, weshalb es sich rechtfertigt, den Erlass betreffend direkte Bundessteuer sowie den Erlass betreffend Staats- und Gemeindesteuer in einem Urteil zu behandeln.

3.1 Gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG 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. In vergleichbarer Weise bestimmt § 139b Abs. 1 StG, dass steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden können. Ein Erlass oder Teilerlass der Staatssteuer hat auch die entsprechende Herabsetzung der Gemeindesteuer zur Folge (§ 139b Abs. 3 StG).

3.2 Seinem Wesen nach bedeutet das Institut des Steuererlasses – in Bezug auf alle Steuerarten – den nachträglichen, endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf einen diesem zustehenden steuerrechtlichen Anspruch, mit welchem eine Verringerung des öffentlichen Vermögens einhergeht. Ein Steuererlass erfolgt letztlich jeweils mit Rücksicht auf die Person des

Steuerschuldners; verhindert werden soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen eine Gefährdung in der wirtschaftlichen Existenz. Der Steuererlass hat 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 [BV] vom 18. April 1999) die Ausnahme zu bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Eine grosszügigere Erlasspraxis würde diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligen, die ihre Leistungen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. MICHAEL BEUSCH/SUSANNE RAAS in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Zürich 2016, N 8 zu Vor Art. 167–167g DBG). Zu beachten ist dabei, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für einen Steuererlass immer noch grundsätzlich eine Stundung der Steuerschuld oder andere Zahlungserleichterungen in Betracht kommen (§ 139a StG), um Härten beim Schuldner zu mildern.

4.1 Per 1. Januar 2016 wurde der Steuererlass im DBG grundlegend neu kodifiziert (Art. 160–167g DBG). Gleichzeitig trat die Verordnung vom 12. Juni 2015 des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung/EV) in Kraft (vgl. zum Ganzen BEUSCH/RAAS, a.a.O., N 3, 6 zu Vor Art. 167–167g DBG). Übergangsrechtlich bestimmt Art. 205e Abs. 2 DBG, dass sich das Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen, die vor dem Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen ergangen sind, nach dem bisherigen Recht richten. Mithin ist formell das Datum der erstinstanzlichen Verfügung ausschlaggebend. Immerhin ist aber, was die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses betrifft, gemäss den allgemeinen intertemporalen Prinzipien für Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben, noch das alte Recht anwendbar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 3.3; BEUSCH/RAAS, a.a.O., N 6 zu Art. 205e DBG).

4.2 Die Erlasskommission wies das Erlassgesuch am 23. August 2017 ab, weshalb formell die neuen Bestimmungen zur Anwendung gelangen. Das alte Recht ist aber in Bezug auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben, nach dem soeben Gesagten zu berücksichtigen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass mit der Neuregelung per 1. Januar 2016 mehrere Regelungen, die zuvor auf Verordnungsstufe festgehalten waren, in das Gesetz selbst überführt wurden. Ebenso fand die bisherige Rechtsprechung zum Teil Eingang in den Gesetzestext, sodass sich insoweit keine Abweichungen ergeben und die Neuregelung in Bezug auf die Erlasswürdigkeit inhaltlich im Wesentlichen der bisherigen Praxis entspricht (vgl. Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, Bundesblatt [BBl] 2013 S. 8448).

5.1 Die neuen Bestimmungen im DBG umschreiben – in Anlehnung an die alte Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 1994 – die Voraussetzungen für einen Erlass der direkten Bundessteuer. Es wird aber auch festgehalten, dass trotz einer Notlage aus anderen, überwiegenden Gründen – wie etwa bei Forderungen von Drittgläubigerinnen oder Drittgläubi-

gern oder bei gewissen erlassunwürdigen Verhaltensweisen – kein Erlass gewährt werden kann (vgl. Art. 167 Abs. 2 DBG; BBI 2013 S. 8440).

5.2 Auch nach der ständigen kantonalen Praxis hat der Steuererlass bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Entsprechend wird ein Steuererlass durch die Erlassbehörden regelmässig abgelehnt, wenn ein Konkurs oder ein Nachlassvertrag des Steuerschuldners bevorsteht. Es kann nicht Aufgabe des Instituts des Steuererlasses sein, im Ergebnis gleichsam eine Sicherheit für private Kredite zu leisten. Im Falle einer allseitigen Überschuldung der um Steuererlass ersuchenden Person kann vom Staat mithin nicht ein Sonderopfer verlangt werden, indem er einseitig auf seine Steuerforderung verzichtet. Von einem solchen Verzicht der öffentlichen Hand würde nämlich nicht die steuerpflichtige Person selbst profitieren, sondern allein die übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlören. Unter solchen Umständen erscheint es daher mit Blick auf den Zweck des Rechtsinstituts als sachlich vertretbar, von einem Steuererlass abzusehen oder – entsprechend der konstanten Erlasspraxis im Kanton Basel-Landschaft – 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. Ein Erlass kann im selben prozentualen Umfang gewährt werden, wie andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (vgl. statt vieler KGE VV vom 12. Februar 2014 [810 13 322] E. 5.4.1 f. und vom 27. November 2013 [810 13 188] E. 5.4.1 f. je mit Hinweisen; BEUSCH/RAAS, a.a.O., N 20 f. zu Art. 167).

5.3 Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, die Voraussetzungen eines Steuererlasses gemäss Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. nach § 139b Abs. 1 StG seien nicht gegeben. Zwar genüge das Einkommen der Steuerpflichtigen offensichtlich nicht, um die rechtskräftig feststehende Steuerschuld zu begleichen, weshalb eine Notlage vorliege. In besonders begründeten Ausnahmefällen sei ein Steuererlass zudem auch für Nach- und Strafsteuern möglich. Die Beschwerdeführer besäßen hingegen eine Liegenschaft, welche bei einem Verkehrswert von Fr. 860'000.-- mit einer Hypothek von Fr. 560'000.-- belastet sei, womit sich das verfügbare Eigenkapital der Beschwerdeführer auf Fr. 300'000.--, bzw. abzüglich eines WEF-Vorbezuges von Fr. 77'000.-- auf Fr. 223'000.-- belaufe. Auch nach Abzug eines Notgroschens von Fr. 18'000.-- verblieben ihnen immer noch Fr. 205'000.--, was zur Tilgung der bis zum Entscheid des Steuergerichts aufgelaufenen Steuerschulden von Fr. 154'344.70 genüge. Hinzu komme, dass mit der Bank als Grundpfandgläubigerin eine weitere Gläubigerin vorhanden sei, was einen Steuererlass grundsätzlich ebenfalls ausschliesse, da der Staat nicht zugunsten eines Gläubigers auf seine Steuerforderung verzichten könne. Einen Forderungsverzicht der Hypothekarbank oder gar ein umfassendes Sanierungskonzept hätten die Steuerpflichtigen nicht vorgelegt, womit ein Steuererlass vorliegend einen einseitigen Forderungsverzicht des Gemeinwesens darstellen würde, der insbesondere der Bank als Hypothekargläubigerin zugutekäme. Dies sei jedoch gesetzlich ausgeschlossen.

5.4 Die Beschwerdeführer bestreiten im Wesentlichen, dass ihnen eine Tilgung der Steuerschulden mittels Versilberung ihrer Liegenschaft zugemutet werden könne. Dabei handle es sich um ihre Familienwohnung, in der auch ihre zwei Kinder wohnten. Der Familienwohnung komme im gesamten Rechtssystem ein besonderer Schutz zu, der auch bei der Beurteilung des Steuererlasses gelten müsse. Darüber hinaus schütze sie nur die ausserordentlich günstige Wohnsituation mit der Eigentumsliegenschaft vor einem Abgleiten in die Sozialhilfeabhängigkeit, da die Mietkosten für eine vierköpfige Familie mit Sicherheit massgeblich höher wären als die monatlichen Kosten von Fr. 937.-- für die jetzige Wohnsituation und mit ihrem gemeinsamen Einkommen von knapp über Fr. 5'000.-- offenkundig nicht bestreitbar wären. Ihre Notlage ergebe sich vorliegend nicht aus den Grundpfandschulden, sondern aus den hohen Nach- und Strafsteuerforderungen. Es könne nicht verlangt werden, dass sie einen Forderungsverzicht ihrer Hypothekarbank beibringen müssten. Würden Steuererlasse nur gewährt, wenn die kreditgebende Bank auf einen Teil ihrer Hypothekarforderung verzichtete, könnten solche Erlasse wohl gar nie gewährt werden. Eine derartige Voraussetzung sei nicht erfüllbar. Die Begleichung der ausstehenden Steuerforderungen sei ihnen demnach insgesamt nicht zumutbar. Sie wollten sich hingegen um eine Begleichung immerhin der Hälfte der Forderungen bemühen und seien nach wie vor zu Ratenzahlungen bereit.

5.5 Unbestritten ist, dass mit der Hypothekarbank eine weitere Gläubigerin vorhanden ist und kein Forderungsverzicht derselben vorliegt. Zudem ist festzustellen, dass vorliegend keiner der in Art. 2 Abs. 1 lit. a Ziff. 1-3 bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. b Steuererlassverordnung genannten Gründe zur Notlage der Beschwerdeführer geführt hat. Daraus folgt, dass das Gemeinwesen nach Art. 167 Abs. 2 DBG bzw. Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die Steuerforderungen verzichten kann. In Fällen wie hier kann nur (teilweise) auf die Steuerforderungen verzichtet werden, wenn auch die anderen Gläubiger im Rahmen eines umfassenden Sanierungskonzepts im selben Umfang auf ihre Forderungen verzichten, andernfalls der Steuererlass einzig zu einer Verbesserung der Position dieser Gläubiger und nicht zu einer nachhaltigen Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person führen würde. Die Beschwerdeführer sind nicht zu hören, wenn sie geltend machen, ein Forderungsverzicht einer kreditgebenden Bank sei grundsätzlich nicht erhältlich zu machen. Des Weiteren ergibt sich aus den eigenen Aussagen der Beschwerdeführer gegenüber den Steuerbehörden, dass sie – zumindest bis unmittelbar vor der Einreichung ihres Erlassgesuches – noch zusätzliche Schulden gegenüber Lieferanten ihrer vormaligen Gesellschaft in Höhe von Fr. 84'000.-- hatten. Ist diese Forderung noch offen, so steht sie der Gewährung des Erlasses ebenfalls entgegen, da diesbezüglich keine Forderungsverzichte vorgelegt worden sind. Sollten die Beschwerdeführer diese Forderungen in der Zwischenzeit beglichen haben, so läge in einer derartigen Vorzugsbehandlung dritter Gläubiger ein Ablehnungsgrund gemäss Art. 167a lit. e DBG.

5.6 Nach dem Gesagten fällt ein Steuererlass zugunsten der Beschwerdeführer ausser Betracht, weil dritte Gläubiger vorhanden sind, welche nicht (anteilmässig) auf ihre Forderungen verzichtet haben. Die Beschwerde ist folglich bereits aus diesem Grund abzuweisen.

6. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführer – wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat und worauf verwiesen werden kann – auch über Vermögen verfügen, dessen Verwertung ihnen zumutbar ist. Die von den Beschwerdeführern bewohnte Liegenschaft befindet sich nämlich im Eigentum der Beschwerdeführerin, nachdem der Beschwerdeführer mit Vertrag vom 13. Juli 2016 seinen Gesamthandanteil an die Beschwerdeführerin übertragen hat. Die Vorinstanz legte zutreffend dar, dass der Verkehrswert der Liegenschaft die offenen Steuerforderungen übersteigt und dass den Beschwerdeführern bei Realisierung des Verkehrswerts ihrer Liegenschaft auch nach der Bezahlung der Steuerforderungen noch Reserven verbleiben würden. Damit ist den Beschwerdeführern ein Verkauf der Liegenschaft zumutbar, auch wenn es sich dabei um eine "Familienwohnung" handelt. Die Beschwerde erweist sich auch diesbezüglich als unbegründet. Insgesamt haben die Vorinstanzen somit zu Recht den Teilerlass der Nach- und Strafsteuern zu den Staats- und direkten Bundessteuern 2007 und 2008 abgelehnt und es kann offen bleiben, ob die weiteren Erlassvoraussetzungen erfüllt sind.

7. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- den unterlegenen Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 2 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber i.V.