



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

vom 12. Dezember 2018 (810 18 140)

Steuern und Abgaben

Steuererlass von Nach- und Strafsteuern

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus
Clausen, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber
Martin Michel

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Markus Trottmann,
Advokat

gegen

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

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beigeladene

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Einwohnergemeinde Oberwil, Beigeladene

Betreff Erlass der Nach- und Strafsteuern Staat und Bund 2001 bis 2004
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 26. Januar 2018)

A. Im Rahmen von Nach- und Strafsteuerverfahren auferlegte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft A._____ mit Verfügung vom 15. Januar 2009 eine Nachsteuer betreffend Staatssteuern 2001-2004 von Fr. 43'083.20 (zuzüglich Verzugszinsen) sowie eine Busse von 80 Prozent der Nachsteuern, d.h. Fr. 34'466.--. Die Nachsteuer betreffend Gemeindesteuern 2001-2004 wurde auf Fr. 20'679.95 (zuzüglich Verzugszinsen) und die Busse auf Fr. 16'543.-- (80 Prozent der Nachsteuer) festgelegt. Betreffend direkte Bundessteuern 2001-2004 legte die Steuerverwaltung die Nachsteuer auf Fr. 20'386.45 (zuzüglich Verzugszinsen) und die Busse auf 80 Prozent der Nachsteuer, d.h. auf Fr. 16'309.--, fest. Die von A._____ gegen diese Verfügungen erhobenen Einsprachen blieben erfolglos.

B. Auf Rekurs bzw. Beschwerde hin reduzierte das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheiden vom 25. Februar 2011 die Steuerbussen von 80 Prozent auf einen Drittel. Die Bussen wurden somit von Fr. 34'466.-- auf Fr. 14'361.05 (Staatssteuern), von Fr. 16'543.-- auf Fr. 6'893.30 (Gemeindesteuer) und von Fr. 16'309.-- auf Fr. 6'795.50 (direkte Bundessteuer) reduziert. Die von der Steuerpflichtigen dagegen erhobenen Rechtsmittel wurden vom Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Urteilen vom 5. Dezember 2012 (Verfahren 810 11 227 und 810 11 228) und letztinstanzlich vom Bundesgericht (Urteile 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013) abgewiesen.

C. Am 23. Dezember 2014 ersuchte A._____ um Erlass dieser Nach- und Strafsteuern. Mit Entscheid vom 23. August 2017 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Steuererlass ab.

D. Dagegen erhob A._____, vertreten durch Markus Trottmann, Advokat in Basel, Rekurs beim Steuergericht. Das Steuergericht hiess den Rekurs mit Urteil vom 26. Januar 2018 teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, Nach- und Strafsteuern im Umfang von Fr. 59'827.55 zu erlassen. Im Kostenpunkt auferlegte das Steuergericht der Rekurrentin reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- und sprach ihr eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'320.-- zu Lasten der Steuerverwaltung zu.

E. Dagegen erhob A._____, weiterhin vertreten durch Advokat Markus Trottmann, mit Eingabe vom 4. Juni 2018 Beschwerde beim Kantonsgericht mit den Anträgen: 1. Es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, ihr die Nachsteuer für Bund, Kanton und Gemeinde für die Jahre 2001-2004 im Umfang von Fr. 79'767.85, eventualiter im Umfang von Fr. 69'727.30 zu erlassen; 2. Es sei der vorinstanzliche Kostenentscheid aufzuheben und es seien die gesamten ordentlichen vorinstanzlichen Kosten auf die Staatskasse zu nehmen, eventualiter der Steuerverwaltung aufzuerlegen und die Steuerverwaltung zu verpflichten, ihr für das vorinstanzliche Verfahren eine volle Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 6'962.70 zu bezahlen; 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

F. Die Steuerverwaltung schloss mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung.

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 Erlass der Staats- und Gemeindesteuern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht 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 kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG [VV 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 vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (vgl. auch Urteil 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 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 Leistun-

gen trotz spürbarer finanzieller Belastung jeweils anstandslos erbringen (vgl. statt vieler KGE VV vom 17. Dezember 2014 [810 14 262] E. 4.2 mit Verweis auf die konstante Praxis des ehemaligen Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft: 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; MICHAEL BEUSCH/SUSANNE RAAS in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Zürich 2016, Vor Art. 167–167g DBG N 8). 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.

3.3 Aufgrund des Wortlauts von § 139b Abs. 1 StG besteht im basellandschaftlichen Steuerrecht kein Rechtsanspruch auf Steuererlass. Der Entscheid über einen Steuererlass stellt nach der ständigen kantonalen, vom Bundesgericht bestätigten, Praxis weitgehend einen Ermessensentscheid dar (KGE VV vom 17. Dezember 2014 [810 14 262] E. 4.3; Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 39 und 1983/84, S. 63; Urteil des Bundesgerichts 2D_47/2009 vom 27. Juli 2009 E. 3.2). Die Erlassbehörden sind in ihrer Entscheidung indessen nicht völlig frei. Sie haben von dem eingeräumten Ermessen pflichtgemäss und nach einheitlichen Kriterien Gebrauch zu machen. 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 (KGE VV vom 17. Dezember 2014 [810 14 262] E. 4.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, Rz. 409 mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

4. 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., Vor Art. 167–167g DBG N 3, 6). 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 (KGE VV vom 24. Oktober 2018 [810 18 124], E. 4.1; Urteil des Appellationsgerichts Basel-Stadt VD.2016.145 vom 27. Februar 2017, E. 2.1). Vorbehalten bleiben jedoch besondere Konstellationen des Vertrauensschutzes sowie der Rechtsverweigerung oder -verzögerung. Danach ist die Anwendung des neuen Rechts rechtsmissbräuchlich, wenn die Behörden das Verfahren ungebührlich lange verschleppt haben, und wenn ohne diese Verschleppung das alte Recht angewendet worden wäre (vgl. BGE 139 II 263 E. 8.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 295). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin ihr Erlassgesuch am 24. Dezember 2014 eingereicht und der erstinstanzliche Entscheid ist erst am 23. August 2017 ergangen. Nachvollziehbare Gründe für eine derart lange Verfahrensdauer sind nicht ersichtlich, weshalb es sich aufgrund der Verschleppung des Verfahrens rechtfertigt, das alte Recht anzuwenden. Was die materiellen Voraussetzungen für

die Gewährung des Steuererlasses betrifft, ist sodann 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., Art. 205e DBG N 6).

5.1 Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid zusammengefasst aus, der Erlass von Nachsteuerforderungen sei anhand der Regeln, die für ordentliche Steuern gelten würden, zu beurteilen. Der Erlass von Steuerbussen sei hingegen nur angezeigt, wenn die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet erscheine und nicht nur eine einfache Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit bestehe. Das Bundesverwaltungsgericht erachte es für die Abzahlung von Nachsteuerforderungen als zumutbar, wenn Gesuchsteller verpflichtet würden, einen allfälligen, mittels einer Existenzminimumberechnung ermittelten, Budgetüberschuss während eines Zeitraums von 24 bis 36 Monaten aufzuwenden. Bei einer Bussenforderung sei diese Zeit nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts auf 48 bis 72 Monate anzuheben. Weiter hielt die Vorinstanz fest, es sei zu prüfen, ob die Pflichtige mittels ihres Einkommens in der Lage sei, die aufgelaufenen Steuerschulden hinsichtlich der Nach- und Strafsteuern in der Höhe von Fr. 194'668.65 zu begleichen. Das durchschnittliche monatliche Einkommen der Beschwerdeführerin betrage Fr. 9'228.50. Der Grundbedarf der Beschwerdeführerin betrage Fr. 7'670.40 (bestehend aus einem Grundbetrag für ein Ehepaar von Fr. 1'700.--, zwei Grundbeträgen für Kinder unter 10 Jahren von insgesamt Fr. 800.--, dem Mietzins in der Höhe von Fr. 1'865.--, Nebenkosten in der Höhe von Fr. 250.--, Krankenkassenprämien in der Höhe von Fr. 1'148.40, 2 U-Abos in der Höhe von insgesamt Fr. 160.--, Kosten Berufsverband/Weiterbildung in der Höhe von Fr. 35.--, Kosten für Unvorgesehenes in der Höhe von Fr. 200.--, Unterhalt des Ehemannes an die Tochter aus erster Ehe in der Höhe von Fr. 200.--, laufenden Steuern in der Höhe von Fr. 650.--, Kitakosten für die zwei Kinder in der Höhe von Fr. 555.-- sowie Kosten für einen Deutschkurs des Ehemannes in der Höhe von Fr. 107.--) und aus der Gegenüberstellung des Grundbedarfs mit dem durchschnittlichen Einkommen resultiere ein monatlicher Überschuss von Fr. 1'558.10. Daraus folge, dass die Tilgung der Steuerschulden nur mit dem Überschuss aus dem Einkommen eine unverhältnismässig lange Zeit (länger als maximal 72 Monate) in Anspruch nehmen würde. Daher sei zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin über allfälliges Vermögen verfüge, welches für die Tilgung der Steuerschulden verwendet werden könne. Die Beschwerdeführerin verfüge über gebundene und nicht verwertbare Vermögenswerte in der Höhe von Fr. 70'828.--. Dazu verfüge sie über verwertbare Vermögenswerte in der Höhe von Fr. 68'157.80. Das verwertbare Vermögen sei vorweg nach der Proportionalmethode im Verhältnis der Zusammensetzung der Steuerschulden zur Tilgung eines Teils dieser Steuerschulden heranzuziehen. Die verbleibenden Nachsteuer- und Strafsteuerschulden seien sodann mit dem Überschuss wiederum im gleichen Verhältnis abzutragen. Die Dauer der Abzahlung der Nachsteuerschuld werde auf 30 Monate und diejenige der Strafsteuer auf 60 Monate festgelegt, was innerhalb des vom Bundesverwaltungsgericht festgelegten Rahmens liege. Nach Abzug des anteiligen verwertbaren Vermögens ergebe sich ein Rest der Nachsteuerschuld von Fr. 35'056.30, welcher während 30 Monaten abzuzahlen sei. Der verbleibende Rest der Nachsteuer von Fr. 59'827.55 sei zu erlassen. Bei der Strafsteuer dürfe kein Erlass gewährt werden, da insgesamt bei einer Abzahlungsdauer von 43 Monaten der maximale Abzahlungszeitraum von 60 Monaten nicht ausgeschöpft werde.

5.2 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Hauptstandpunkt vor, entgegen der vorinstanzlichen Darstellung sei bei der Berechnung des für die Tilgung der Nachsteuern zur Verfügung stehenden verwertbaren Vermögens die vollumfänglich geschuldete Strafsteuer in Abzug zu bringen. Im Ergebnis verweigere ihr die Vorinstanz mit ihrer Berechnungsmethode die vorbehaltlos geschuldete Strafsteuer aus ihrem ersparten Vermögen zu tilgen, obschon die Vorinstanz im Hinblick auf den Strafcharakter dieser Strafsteuer deren Tilgung als vorrangig betrachte. Nach der Betrachtungsweise der Vorinstanz werde sie auch unzulässig gegenüber Steuerschuldern benachteiligt, welche die Strafsteuer vor Stellung des Erlassgesuchs tilgen würden. Bei korrekter Ermittlung vermöge sie innerhalb der von der Vorinstanz veranschlagten 30 Monate den Betrag von Fr. 46'743.-- aus dem Einkommensüberschuss und zusätzlich Fr. 19'491.-- aus dem verbleibenden Nettovermögen, insgesamt also Fr. 66'234.55 der Nachsteuern zu tilgen. Daher seien ihr die Nachsteuern im Umfang von Fr. 79'767.85 zu erlassen.

5.3 Soweit die Beschwerdeführerin in der Berechnungsmethode der Vorinstanz eine Verletzung der Rechtsgleichheit erblickt, kann dieser Kritik nicht gefolgt werden. Nach dem in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Gebot rechtsgleicher Behandlung ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Entsprechend diesem Grundsatz ist eine rechtsanwendende Behörde gehalten, Sachverhalte, die sich durch gleiche (oder zumindest ähnliche) wesentliche Tatsachen auszeichnen, gleich zu behandeln (vgl. statt vieler BGE 138 I 225 E. 3.6.1). Die Beschwerdeführerin hat weder die Strafsteuer bezahlt, noch hat sie sich je darum bemüht, dieser Zahlungsverpflichtung nachzukommen. Dies, obwohl sie – worauf nachfolgend zurückzukommen sein wird (siehe hinten E. 6) – gemessen am Existenzminimum in einer Überschusssituation gelebt hat bzw. lebt. Die Beschwerdeführerin befindet sich damit in einer anderen Situation als Steuerpflichtige, die fällige Nach- oder Strafsteuern von sich aus getilgt haben bzw. sich um die Tilgung derselben bemüht haben. Entsprechend ist kein Verstoss gegen die Rechtsgleichheit ersichtlich. Andere substanziierte Rügen gegen die Berechnungsmethode der Vorinstanz erhebt die Beschwerdeführerin sodann nicht, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

6.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet hingegen im Sinne eines Eventualstandpunktes den von der Vorinstanz ermittelten Grundbedarf. Insbesondere macht sie geltend, der von der Vorinstanz in Anschlag gebrachte Betrag für Unvorhergesehenes in der Höhe von Fr. 200.-- sei für eine 4 ½-köpfige Familie deutlich zu niedrig. Dieser sei praxisgemäss auf Fr. 400.-- festzusetzen. Ebenso sei der Abzug für auswärtiges Essen in der Höhe von Fr. 200.-- fälschlicherweise nicht berücksichtigt worden. Damit würden sich die familiären Lebenshaltungskosten auf Fr. 8'070.40 erhöhen. Der Überschuss verringere sich somit von Fr. 1'558.10 um Fr. 400.-- auf Fr. 1'158.10. Damit sei in teilweiser Gutheissung der Beschwerde im Minimum ein Erlass der Nachsteuern im Umfang von Fr. 69'727.30 zu gewähren.

6.2 Die Gewährung eines Steuererlasses setzt unter anderem das Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte für die gesuchstellende Person voraus (Art. 167 Abs. 1 DBG; § 139b Abs. 1 StG). Eine Notlage liegt nach Lehre und Rechtsprechung vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen

Person steht. Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person, wobei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids massgebend ist, daneben aber 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). Damit ein Steuererlass gewährt wird, muss bei der gesuchstellenden Person eine finanzielle Notlage entstanden sein, die eine Bezahlung der Steuern ausschliesst oder jedenfalls nur unter unzumutbaren Einschränkungen in der Lebenshaltung ermöglicht und für die gesuchstellende Person somit eine grosse Härte bedeutet (vgl. zum Ganzen BLVGE 1982, S. 39; VGE vom 15. Februar 1995 [94/237], E. 2; KGE VV vom 10. November 2010 [810 10 306] E. 4.2.1). Kein Erlass wird dagegen gewährt, wenn der Steuerbezug für die gesuchstellende Person lediglich Unannehmlichkeiten verursacht oder sie zu Einschränkungen in ihrer Lebenshaltung zwingt, die zumutbar sind. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Einschränkungen gelten somit 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 (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; siehe auch VGE i.S. W.G. vom 29. Februar 1984; BLVGE 1988, S. 50). Eine Notlage liegt bei Einkommens- oder Vermögenslosigkeit vor oder dann, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person oder deren Familie aufkommen muss. Dies gilt allerdings uneingeschränkt nur beim Bezug von Sozialhilfeleistungen. Soweit eine steuerpflichtige Person dagegen Ergänzungsleistungen bezieht, ist zu berücksichtigen, dass mit diesen Leistungen eine Lebenshaltung garantiert wird, die wesentlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum liegt und einen leicht gehobenen sozialen Existenzbedarf abdecken soll (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 26. Februar 2014 [VD.2013.155] E. 2.2, publ. in: Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] XXII, S. 232; Urteil des Bundesgerichts 2D_140/2007 vom 13. August 2008 E. 4.1; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 167 DBG N 20 f.). 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 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 der Steuererlassverordnung). Berücksichtigt werden darf auch, ob der gesuchstellenden Person die fristgerechte Bezahlung der Steuern im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen wäre (vgl. KGE VV vom 10. November 2010 [810 10 306], E. 4.2.2, mit Hinweisen). Anstelle eines Erlasses der Steuern sieht das Gesetz auch die Möglichkeit einer Stundung oder anderer Zahlungserleichterungen vor (§ 139a StG).

6.3 Die Kritik der Beschwerdeführerin an der Berechnung des Existenzminimums durch die Vorinstanz verfängt nicht, da diese Berechnung eher grosszügig erscheint: So hat die Vorinstanz neben einem monatlichen Betrag von Fr. 200.-- für Unvorhergesehenes auch noch Kosten für einen Deutschkurs des Ehemanns der Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 107.-- und Kosten für eine Kindertagesstätte (Kitakosten) in der Höhe von Fr. 550.-- anerkannt. Die Notwendigkeit der Kitakosten begründete die Beschwerdeführerin insbesondere damit, dass ihr Mann so die Möglichkeit zur Arbeit habe. Trotz dieser Berücksichtigung der Kitakosten und der damit verbundenen Möglichkeit des Ehemannes, finanziell zum Lebensunterhalt der Familie beizutragen, wurden bei der Existenzminimumsberechnung indes keinerlei Einkünfte des Ehemanns berücksichtigt. Soweit die Beschwerdeführerin moniert, die Vorinstanz habe fälschlicherweise einen Abzug für auswärtiges Essen in der Höhe von Fr. 200.-- nicht berücksichtigt, ist ihr zu entgegen, dass der Zuschlag für auswärtige Verpflegung nur die Mehrauslagen betrifft, die über die sowieso anfallenden (und damit vom Grundbedarf abgedeckten) Essenskosten hinausgehen. Die Beschwerdeführerin hätte folglich zumindest glaubhaft machen müssen, dass ihr effektive Mehrauslagen aufgrund auswärtiger Verpflegungskosten anfallen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_48/2017 vom 16. Juni 2017 E. 3.2.2). Da sie dies nicht getan hat, kann diesbezüglich kein Zuschlag gewährt werden. Nach dem Gesagten wäre es sogar vertretbar gewesen, das monatliche Existenzminimum der Beschwerdeführerin tiefer anzusetzen.

6.4 Wird trotzdem vom von der Vorinstanz berechneten Überschuss von monatlich Fr. 1'558.10 ausgegangen, sind die Voraussetzungen für einen über den von der Vorinstanz bereits gewährten hinausgehenden Steuererlass nicht gegeben. Dabei kann auch berücksichtigt werden, dass die Beschwerdeführerin in der Vergangenheit trotz der Überschusssituation hinter ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geblieben ist und kaum Steuerrücklagen gebildet hat, was ebenfalls einem zusätzlichen Steuererlass entgegensteht.

7.1 In Bezug auf die Kostenverlegung durch die Vorinstanz moniert die Beschwerdeführerin, der angefochtene Entscheid sei auch im Kostenpunkt aufzuheben, und es seien die vorinstanzlichen Kosten entweder der Steuerverwaltung aufzuerlegen oder auf die Staatskasse zu nehmen. Zudem sei ihr für das vorinstanzliche Verfahren eine vollständige Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 6'962.70 zuzusprechen. Korrekterweise hätte die Angelegenheit an die Erlasskommission zurückgewiesen werden müssen, damit diese in einem kostenlosen Verfahren den zu erlassenden Betrag berechne. Angesichts der Verfahrensverschleppung habe sie zwar signalisiert, sie sei damit einverstanden, dass das Steuergericht den zu erlassenden Betrag direkt ermittle. Dies dürfe nun aber nicht dazu führen, dass die erstmalige Ermittlung nun kostenpflichtig werde.

7.2 Die Vorinstanz begründete ihren Kostenentscheid mit dem teilweisen Obsiegen der Beschwerdeführerin im Umfang von einem Drittel und legte dem Obsiegen entsprechend die Verfahrenskosten auf Fr. 2'000.-- fest. Aufgrund des teilweisen Obsiegens sprach die Vorinstanz der Beschwerdeführerin sodann eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'320.-- zu. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Angelegenheit hätte vom Steuergericht korrekterweise an die Erlasskommission zur Berechnung des zu erlassenden Betrags zurückgewiesen werden müssen, kann ihr nicht gefolgt werden. Die Erlasskommission

hat nämlich den Fall erstinstanzlich materiell geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass kein Erlass gewährt werden könne. Wenn das Steuergericht – wie vorliegend – zu einem anderen Schluss kommt, hat es nach Möglichkeit in der Sache selbst zu entscheiden, da es sich bei den kantonalen Rechtsmitteln in Steuersachen um reformatorische Rechtsmittel handelt. Gemessen an ihren Anträgen obsiegte die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren zu rund einem Drittel, weshalb die Kostenverlegung der Vorinstanz nicht zu beanstanden ist.

8. Zusammenfassend ist der vorinstanzliche Entscheid somit nicht zu beanstanden und die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ein weiterer Steuererlass ist bei den gegebenen Umständen nicht zu gewähren.

9. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens in der Höhe von insgesamt Fr. 2'000.-- zu tragen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; § 20 Abs. 1 und 3 VPO). Eine Parteientschädigung fällt ausser Betracht (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968; § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern, Erlass der Nachsteuern und Bussen, Steuerperioden 2001 bis 2004, wird abgewiesen.
 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Erlass der Nachsteuern und Bussen, Steuerperioden 2001 bis 2004, wird abgewiesen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber