



Bern, Dezember 2014

Erläuterungen zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121)

1 Einleitung

1.1 Ausgangslage

Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer werden nach geltendem Recht einerseits durch die Kantone und andererseits durch die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) beurteilt. Die EEK entscheidet über Gesuche im Umfang von mindestens 25 000 Franken pro Jahr. Die Instanzenzüge sind ebenfalls zweigeteilt. Das Erlassrecht des Bundes ist in den Artikeln 102 Absatz 4 und 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121) geregelt. Die Steuererlassverordnung enthält neben Bestimmungen über die kantonalen Erlassbehörden und das Verfahren vor der EEK auch detaillierte Bestimmungen zu den materiellen Voraussetzungen für einen Steuererlass.

Mit dem vom Parlament verabschiedeten Bundesgesetz vom 20. Juni 2014 über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz) erhalten die Kantone neu die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen. Damit kann die EEK aufgehoben werden. Die Kantone bestimmen die für den Erlass der direkten Bundessteuer zuständige kantonale Behörde. Gegen den Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer können die gleichen Rechtsmittel ergriffen werden wie gegen den Entscheid über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern. Das Steuererlassgesetz öffnet mit einer Änderung von Artikel 83 Buchstabe m des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110) den Rechtsweg mittels der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht, und zwar sowohl für Erlassentscheide betreffend die direkte Bundessteuer wie auch für solche betreffend die kantonalen und kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuern. Dies soll jedoch nur dann möglich sein, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.

Einige Bestimmungen der geltenden Steuererlassverordnung werden im Sinne des Legalitätsprinzips neu auf Stufe Gesetz gehoben. Dies betrifft beispielsweise einige der im neuen



Artikel 167a *n*DBG aufgeführten Ablehnungsgründe für einen Steuererlass – wenn etwa die Notlage durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen herbeigeführt wurde –, oder die Verfahrensbestimmung in Artikel 167d Absatz 2 *n*DBG, gemäss welcher auf das Gesuch nicht eingetreten werden muss, wenn die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigert (vgl. im Einzelnen die Konkordanztafel im Anhang).

Das neue Recht ist auf alle Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer anwendbar, die am Tag des Inkrafttretens des Steuererlassgesetzes bei der EEK oder im Kanton hängig sind.

Artikel 167f *n*DBG enthält die Kompetenzdelegation an das EFD zur Präzisierung der gesetzlichen Bestimmungen in einer Departementsverordnung.

1.2 Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes

Der Nationalrat und der Ständerat haben das Steuererlassgesetz anlässlich ihrer Schlussabstimmungen vom 20. Juni 2014 angenommen. Die amtliche Veröffentlichung im Bundesblatt erfolgte am 1. Juli 2014¹, und die Referendumsfrist ist am 9. Oktober 2014 unbenutzt abgelaufen. Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 5. November 2014 beschlossen, das Steuererlassgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft zu setzen.

Im Hinblick auf das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen zum Steuererlass ist die Steuererlassverordnung gestützt auf die Delegationsnorm von Artikel 167f *n*DBG grundlegend zu überarbeiten. Die Verordnung wird systematisch neu gegliedert. Der Verordnungsentwurf hält sich dabei an die in Artikel 167f *n*DBG vorgegebene dreiteilige Gliederung (Voraussetzungen, Ablehnungsgründe, Erlassverfahren). Die vorgeschlagenen Verordnungsbestimmungen werden nachfolgend artikelweise erläutert, wobei auch auf das neue Erlassrecht des DBG in der Fassung des Steuererlassgesetzes (oben und im Folgenden als „*n*DBG“ bezeichnet) und auf die geltende Steuererlassverordnung Bezug genommen wird.²

Da mehr als die Hälfte der Bestimmungen der geltenden Verordnung geändert werden muss, soll die bisherige Verordnung aufgehoben und eine neue Verordnung in Kraft gesetzt werden. Der Titel der Verordnung wird leicht angepasst. Er lautet neu wie folgt: Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer.

¹ BBl 2014 5169

² Vgl. auch die Konkordanztafel im Anhang.



2 Erläuterung der einzelnen Bestimmungen

Artikel 1 (Gegenstand)

Im neuen Artikel 1 wird der massgebliche Regelungsinhalt der revidierten Verordnung vorgegeben.

Artikel 2 Notlagen bei natürlichen Personen

Die Absätze 1 und 2 entsprechen inhaltlich Artikel 9 Absätze 1 und 2 der geltenden Steuererlassverordnung mit redaktionellen Änderungen.

Gemäss Absatz 2 ist ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit wie nach geltendem Recht insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum nicht in „absehbarer Zeit“ vollumfänglich beglichen werden kann. Als „absehbar“ gelten praxisgemäss zwei bis drei Jahre (Normalfall) beziehungsweise vier bis sechs Jahre (strengere Erlasspraxis unter anderem bei Bussen wegen einer Übertretung).

Notlage bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit

Artikel 9 Absatz 2 der geltenden Verordnung hält fest, dass bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der gesuchstellenden Person aufkommen muss, eine Notlage *in jedem Fall* vorliegt. Der Wortlaut dieser Bestimmung führt in der Praxis zu falschen Erwartungen, indem aus der Bejahung der Notlage geschlossen wird, das Erlassgesuch sei ohne Weiteres gutzuheissen. Ein Erlass kann jedoch auch bei Empfängerinnen oder Empfängern von Sozialhilfe erst dann in Betracht gezogen werden, wenn alle Voraussetzungen des Erlassrechts des Bundes erfüllt sind, die auch die übrigen um Steuererlass Ersuchenden erfüllen müssen. Diese Voraussetzungen sind bei jeder gesuchstellenden Person individuell zu überprüfen. Ein Erlass ist etwa zu verweigern, wenn die Notlage nur vorübergehend ist oder die gesuchstellende Person andere Schulden hat. Aus diesen Gründen wird Artikel 9 Absatz 2 inhaltlich im Absatz 1 Buchstabe a zwar übernommen, aber in einer gegenüber der geltenden Verordnung angepassten Fassung.

Artikel 3 Ursachen für eine Notlage bei natürlichen Personen

Artikel 3 regelt die typischen Ursachen, die zu einer Notlage führen können.

Absatz 1 entspricht inhaltlich im Wesentlichen der geltenden Steuererlassverordnung (Art. 10 Abs. 1). Der Buchstabe d von Artikel 10 Absatz 1 der geltenden Steuererlassverordnung wird in den Buchstaben a (Ziffer 2) eingefügt. Die genannten Ursachen bzw. besonderen Verhältnisse sind wie bisher nicht abschliessend aufgezählt und müssen zusätzlich zu einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der gesuchstellenden Person geführt haben (Bst. a). Sie müssen sich demnach auch wirtschaftlich zu Ungunsten der gesuchstellenden Person – erheblich und dauerhaft – ausgewirkt haben. Dies bedeutet auch, dass die endgültige wirtschaftliche Belastung bei der gesuchstellenden Person eintreten muss und



nicht etwa Dritte (die Gemeinwesen, Versicherungen, insbesondere Krankenversicherungen) die Kosten übernehmen. Buchstabe b entspricht Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b der geltenden Steuererlassverordnung. Diese Bestimmung kommt praxisgemäss nur in Ausnahmefällen zur Anwendung. Denkbar sind etwa hohe, nicht von Dritten getragene Krankheits- oder Pflegekosten oder bezogene Sozialhilfe, welche zurückgezahlt werden muss. Buchstabe c regelt wie bisher die spezifischen Voraussetzungen für einen Erlass bei Selbstständigerwerbenden. Der Hinweis in der geltenden Verordnung auf die Opfersymmetrie unter den Gläubigern wird nicht übernommen. Es gilt, auch für Selbstständigerwerbende, Absatz 2.

Absatz 2 entspricht inhaltlich Artikel 10 Absatz 2 der geltenden Verordnung.

Gemäss neuem Absatz 3 können Einkommensausfälle und Aufwendungen, denen bereits mit der Steuerveranlagung oder der Steuerberechnung weitgehend Rechnung getragen wurde, nicht als Ursache für eine Notlage anerkannt werden (Absatz 3 Satz 1). Die Bestimmung verdeutlicht die bereits geltende Praxis. Diese gilt etwa für Krankheits- und Unfallkosten, welche mit dem Abzug von Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe h DBG in der Veranlagung berücksichtigt werden, oder gemäss Absatz 3 Satz 2 bei schwankenden Einkommen (vgl. zu diesen bereits Art. 12 Abs. 1 der geltenden Steuererlassverordnung).

Erheblichkeit der Ursachen für eine Notlage

Artikel 2 Absatz 2 der geltenden Steuererlassverordnung hält fest, dass es unerheblich ist, aus welchen Gründen eine gesuchstellende Person in eine Notlage geraten ist. In der Erlasspraxis hat sich gezeigt, dass den gesuchstellenden Personen oft ihr Verhalten in der Vergangenheit, etwa der überhöhte Lebensstandard gemäss Artikel 3 Absatz 2 (Art. 10 Abs. 2 der geltenden Steuererlassverordnung), entgegengehalten werden muss. Insofern führt Artikel 2 Absatz 2 des geltenden Rechts zu falschen Erwartungen. Diese Bestimmung wird deshalb nicht in das neue Recht übernommen.

Artikel 4 Notlage und deren Ursachen bei juristischen Personen

Absatz 1: Die Regelung der Notlage und deren Ursachen bei juristischen Personen wird neu aus den Bestimmungen zu den Ursachen für Notlagen bei natürlichen Personen herausgelöst. Dabei werden die spezifischen Kriterien, die für den Erlass bei juristischen Personen gelten, neu in einem Rechtserlass ausdrücklich aufgeführt. Inhaltlich stützen sie sich auf die Praxis zum Erlass bei juristischen Personen. Sinn und Zweck des Erlasses ist es, das (wirtschaftliche) Überleben einer Person zu ermöglichen. Die im Gesetz und in der Steuererlassverordnung aufgeführten Voraussetzungen, Ablehnungsgründe und Ursachen für eine Notlage sind teilweise auf natürliche Personen zugeschnitten. Einige gelten jedoch sinngemäss auch für juristische Personen. Eine Notlage liegt bei einer juristischen Person insbesondere vor, wenn diese sanierungsbedürftig ist (vgl. Absatz 1 Buchstabe a), oder der geschuldete Betrag gemäss Buchstabe b in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht. Da aber bei juristischen Personen – im Gegensatz zu natürlichen Personen – sinnvollerweise nicht von einem Anspruch auf Existenzsicherung gesprochen werden kann, müssen spezifische Voraussetzungen (vgl. dazu Abs. 2) erfüllt sein. Fehlen schliesslich allein die nötigen flüssigen Mittel, so ist diesem Umstand gemäss Artikel 14 Absatz 3 mit einer Stundung und nicht mit einem Erlass Rechnung zu tragen.

Die juristische Person muss laut neuem Absatz 2 einen Kapitalverlust erlitten haben oder überschuldet sein, sodass ihre wirtschaftliche Existenz sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Eine juristische Person ist dann sanierungsbedürftig, wenn ein Kapitalverlust gemäss Arti-



kel 725 Absatz 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) oder eine Überschuldung gemäss Artikel 725 Absatz 2 OR vorliegt. Die juristische Person und ihre Beteiligten haben umfassende Sanierungsmassnahmen umzusetzen und Sanierungsleistungen zu erbringen. Sie haben gestützt auf Artikel 11 Absätze 1 und 2 darzulegen, inwiefern mit den genannten Massnahmen die Ursachen für die Notlage beseitigt und damit die Fortführung der Gesellschaft und der Erhalt der Arbeitsplätze gewährleistet sind. Der Steuererlass setzt mit anderen Worten die Aussicht auf einen Sanierungserfolg voraus. Als Beweismittel kommen etwa die folgenden Unterlagen in Betracht: Dokumente zur Sanierung, wie Jahresrechnungen und Geschäftsberichte, ein Bericht und das Protokoll der Generalversammlung über den Beschluss von Sanierungsmassnahmen und ein Sanierungsplan, Rangrücktrittserklärungen der Darlehen gewährenden Gesellschafter sowie eine Auflistung der Schulden und Erklärungen der anderen Gläubiger über einen (teilweisen) Verzicht auf ihre Forderungen.

Gemäss der neuen Bestimmung in Absatz 3 wird ein Steuererlass abgelehnt, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf übermässige geldwerte Vorteile, wie offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen, zurückzuführen ist, oder wenn die juristische Person nicht mit ausreichendem Eigenkapital ausgestattet war. Auch die wirtschaftlichen Folgen allfälliger Verfehlungen von Organen, Entscheidungsträgern und Anteilseignern sind nicht mit einem Verzicht auf Steuern durch die beteiligten Gemeinwesen zu beheben, sondern durch die genannten Personen selbst zu tragen.

Artikel 5 Anspruch auf Erlass

Artikel 5: Die Verordnungsbestimmung in Artikel 2 Absatz 1 Satz 1 des geltenden Rechts, wonach eine gesuchstellende Person einen Rechtsanspruch auf Erlass hat, falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wird – neu formuliert – beibehalten. Über die Frage, ob die steuerpflichtige Person einen Rechtsanspruch auf Erlass hat, herrscht in der Rechtsprechung und der Literatur seit langem ein Meinungsstreit.

Das Bundesgericht verneint bezüglich der direkten Bundessteuer, dass ein Rechtsanspruch auf Erlass besteht.³ In seiner früheren Rechtsprechung hat das Bundesgericht indessen auch schon bejaht, dass einer steuerpflichtigen Person gegebenenfalls ein solcher Anspruch zukommen könne. Dies sei etwa der Fall, wenn trotz „Kann-Formulierung“ im Steuergesetz sich aus der Ausführungsverordnung klar ergebe, dass die Steuern bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen zu erlassen seien.⁴ Mit Entscheid 2D_27/2013, 2D_28/2013 vom 27. Juni 2013 führte das Bundesgericht aus, dass das Eidgenössische Finanzdepartement nicht abweichend von der durch das Bundesgericht ausgelegten gesetzlichen Norm (Art. 167 Abs. 1 DBG) legiferieren dürfe (E. 2 des genannten Entscheids). Das Bundesverwaltungsgericht, die Beschwerdeinstanz gegen die Entscheide der EEK, hat sich deutlich für einen Rechtsanspruch auf Erlass ausgesprochen.⁵

Die neuen Bestimmungen des Steuererlassgesetzes vom 20. Juni 2014 und der revidierten Steuererlassverordnung umschreiben nun die einzelnen Voraussetzungen für den Steuerer-

³ Urteil des Bundesgerichts 2D_42/2014, 2D_43/2014 vom 11. Mai 2014 E. 2.2, mit Hinweisen.

⁴ Vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004 E. 2.2 und 2P.316/2003 vom 19. Dezember 2003 E. 1, sowie das Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 1975 E. 2, publiziert in: ASA 44 (1975/1976), S. 618.

⁵ Vgl. BVGE 2009/45 = Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3663/2007 vom 11. Juni 2009 E. 2.2. Siehe zum Ganzen auch die Botschaft zum Steuererlassgesetz (BBl 2013 8435, 8438) und insbesondere Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 230–233, mit weiteren Hinweisen.



lass genauer als bisher, sodass sie mittlerweile im Sinne des Urteils des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004 E. 2.2 genügend bestimmt sein dürften. Der Umstand, dass Artikel 167 Absatz 1 nDBG in der Fassung des Steuererlassgesetzes vom 20. Juni 2014 nach wie vor als so genannte „Kann-Bestimmung“ ausgestaltet ist, ist deshalb nicht entscheidend. Mit dieser in den meisten Gesetzen verwendeten Ausdrucksweise, wonach der Erlass „gewährt werden kann“ wird lediglich auf das von der Erlassbehörde bezüglich der Annahme der Erlassgründe auszuübende Ermessen hingewiesen.⁶ Die Beibehaltung der „Kann-Formulierung“ in Artikel 167 Absatz 1 nDBG lässt die Auslegung durch die rechtsanwendenden Behörden und Gerichte zu, es bestehe ein Rechtsanspruch auf Steuererlass, falls die Voraussetzungen erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen. Es rechtfertigt sich deshalb, dies wie bisher in einer Verordnungsbestimmung festzuhalten.

Artikel 6 Gegenstand

Artikel 6 entspricht im Wesentlichen Artikel 7 Absätze 1–3 der geltenden Steuererlassverordnung (vgl. auch den Wortlaut von Art. 167 Abs. 1 nDBG).

In Absatz 1 Buchstabe a wird neu ausdrücklich erwähnt, dass mit dem Begriff „Steuern“ auch die „Nachsteuern“ erfasst sind, die sich von der ordentlich geschuldeten Steuer nur formell unterscheiden. In Absatz 1 Buchstabe b wird präzisiert, dass es sich um Verzugszinsen handelt. Absatz 1 Buchstabe c entspricht Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe c der geltenden Verordnung, wird jedoch redaktionell überarbeitet. Materiell-rechtlich gilt neu die Einschränkung von Artikel 167 Absatz 3 nDBG, wonach Bussen und Nachsteuern nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen werden.

Bussen wegen Steuervergehen wie Steuerbetrug (Art. 186 DBG) und Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 187 DBG) sind demgegenüber mangels Erwähnung in Artikel 167 Absatz 1 nDBG nach dem Recht der direkten Bundessteuer nicht erlassfähig (Gleiches gilt schon gemäss Art. 167 Abs. 1 des geltenden DBG). Nicht erlassfähig nach DBG sind, ebenfalls mangels ausdrücklicher Erwähnung in Artikel 167 Absatz 1 nDBG und in Artikel 6 Absatz 1, wie bisher die Bezugskosten, beispielsweise die Betreuungskosten.

Die Absätze 2 und 3 entsprechen dem bisherigen Artikel 7 Absätze 2 und 3. Die objektive Voraussetzung, dass ein Erlass nur erfolgen kann, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt, wird aber neu in einer eigenen Bestimmung über den Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs (Art. 8) geregelt.

Die Aufzählung in Artikel 6 ist abschliessend.

Artikel 7 Inhalt

Die Anforderungen an die Form und den wesentlichen Inhalt des Erlassgesuchs werden neu auf Gesetzesstufe, in Artikel 167c nDBG, geregelt. Auf Verordnungsstufe wird in Artikel 7 neu bestimmt, dass die gesuchstellende Person in ihrem Gesuch jeweils anzugeben hat, für welche Steuerjahre und welche Steuerbeträge sie um Steuererlass ersucht. Damit wird der Gegenstand des Erlassgesuchs festgelegt. Die zuständige Bezugsbehörde fordert die ge-

⁶ Vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 348.



suchstellende Person in der Regel zudem auf, denjenigen Teil der geschuldeten Steuer, für den kein Erlass beantragt wird, abzuführen, sodass höhere Steuerrückstände und Verzugszinsen vermieden werden können. Ist unklar, für welche Steuerperiode und welchen Betrag das Erlassgesuch gestellt wird, hat die gesuchstellende Person die Möglichkeit, ihr Gesuch zu präzisieren.

Artikel 8 Zeitpunkt der Einreichung

Ein Erlassgesuch kann gemäss Artikel 8 Satz 1 erst gestellt werden, wenn die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. Der Steuererlass ist im DBG systematisch dem Steuerbezug – und nicht der Veranlagung – zugeordnet. Der Steuererlass als Institut geht aber über das reine Bezugsverfahren hinaus, indem die Steuerforderung in der Höhe des gewährten Erlasses untergeht.⁷ Artikel 8 Satz 2 entspricht inhaltlich Artikel 1 Absatz 2 der geltenden Verordnung. Im Steuerbezug darf die materielle Richtigkeit einer Veranlagung nicht mehr überprüft werden.

Artikel 9 Einreichungsort und Eingangsbestätigung

Artikel 9 Absatz 1 übernimmt einen Teil von Artikel 8 Absatz 1 der geltenden Steuererlassverordnung. In Zukunft bestimmen aber die Kantone – in der Regel in ihren Vollziehungsverordnungen zum DBG –, bei welcher Behörde ein Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer einzureichen ist. Denkbar ist, dass Erlassgesuche für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer bei einer einzigen Behörde einzureichen sind. Die Kantone sind jedoch frei, dies anders zu regeln.

Die zuständige Behörde bestätigt laut Absatz 2 wie nach geltendem Recht der gesuchstellenden Person den Eingang des Gesuchs.

Artikel 10 Tod der gesuchstellenden Person

Absatz 1 entspricht mit redaktionellen Anpassungen Artikel 17 Absatz 1 der geltenden Steuererlassverordnung.

Absatz 2: Der Erbe oder die Erbin kann wie bisher gestützt auf die Bestimmungen zum Steuererlass des DBG und der Steuererlassverordnung ein Erlassgesuch stellen. Mit der neuen Formulierung in Absatz 2 wird klargestellt, dass nur die einzelne Erbin oder der einzelne Erbe persönlich und nicht etwa die Erbengemeinschaft als Ganzes ein Erlassgesuch einreichen kann (gestützt auf die Bestimmungen zum Steuererlass des DBG und der Steuererlassverordnung). Entscheidend sind die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der einzelnen Erbin oder des einzelnen Erben.

⁷ Vgl. dazu Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 208 f.



Artikel 11 Entscheidungsgrundlagen

Absatz 1 entspricht weitgehend dem geltenden Artikel 2 Absatz 1 Satz 2. Die zuständigen Erlassbehörden haben einen Ermessensspielraum. Dabei haben sie alle für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ablehnungsgründe wesentlichen Tatsachen zu berücksichtigen.

Absatz 2 Buchstaben a–c entsprechen inhaltlich den Bestimmungen in Artikel 3 Absatz 1 der geltenden Verordnung. Bei der Beurteilung des Gesuchs sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person massgebend, insbesondere die Einkünfte, die Ausgaben, das Vermögen und die Schulden. Die aktuellen Verhältnisse zur Zeit der Behandlung des Erlassgesuchs sind nicht in erster Linie (vgl. noch die Formulierung in der geltenden Verordnung) massgebend, sondern stellen lediglich den Ausgangspunkt der Beurteilung dar. Bei der Vergangenheitsbetrachtung ist statt wie bisher nicht nur die Entwicklung seit der Veranlagung (gemäss Art. 3 Abs. 1 Satz 2 der geltenden Verordnung), sondern in gewissen Fällen neu bereits der Zeitraum ab der betreffenden *Steuerperiode* zu berücksichtigen (vgl. Art. 167a Bst. b nDBG). Hat eine gesuchstellende Person beispielsweise ausserordentliche Einkünfte erzielt, sind gegebenenfalls bereits bei deren Erhalt im Hinblick auf die noch zu veranlagenden, allenfalls bestrittenen Steuern angemessene Rücklagen vorzunehmen. In einem Hinterziehungsverfahren hat die gesuchstellende Person bereits ab Eröffnung des Verfahrens die Möglichkeit, Rücklagen für die zu erwartenden Beträge zu bilden. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der steuerpflichtigen Personen muss der Steuererlass eine seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird. Es soll vermieden werden, dass in den Folgejahren aus den gleichen Gründen erneut ein Erlassgesuch eingereicht wird. Die Erlassbehörde würdigt deshalb laut dem mit der vorliegenden Revision neu eingefügten Absatz 2 Buchstabe d, ob die gesuchstellende Person Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit getroffen und etwa Leistungen, auf die sie einen Rechtsanspruch hat (unter anderem Arbeitslosentaggelder oder Ergänzungsleistungen), beantragt oder sich um eine Arbeitsstelle bemüht⁸ hat. Solche Massnahmen obliegen der gesuchstellenden Person bereits gestützt auf Artikel 167a Bst. d nDBG, wonach ein freiwilliger Verzicht auf Einkommen ohne wichtigen Grund zu einer Ablehnung des Erlassgesuchs führen kann. Im Falle einer Überschuldung ist darzulegen, dass mit den Verzichten der Drittgläubiger auf ihre Forderungen gemäss Artikel 3 Absatz 2 oder mit dem aussergerichtlichen Nachlassvertrag beziehungsweise der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung gemäss Artikel 16 die Schulden auf ein tragbares Mass gesenkt und damit das Ziel einer dauerhaften Sanierung erreicht werden kann.

Absatz 3 entspricht inhaltlich Artikel 3 Absatz 2 der geltenden Steuererlassverordnung. Die Anwendbarkeit des betriebsrechtlichen Existenzminimums im Erlassverfahren ist in der Praxis schweizweit unbestritten und wird deshalb auch in der revidierten Verordnung beibehalten. Massgebend sind die jeweiligen kantonalen Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums.

Artikel 12 Zahlung von Steuern während des Verfahrens

Artikel 12 entspricht inhaltlich Artikel 7 Absatz 4 der geltenden Steuererlassverordnung.

⁸ Vgl. das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3888/2013 vom 18. November 2013 E. 3.3.2.



Artikel 13 Zahlung von Steuern aus dem Vermögen

Absatz 1: Laut Artikel 11 Absatz 1 der geltenden Steuererlassverordnung ist ein Steuererlass zu gewähren, wenn die Belastung oder Verwertung des Vermögens zur Zahlung der Steuerschulden nicht zumutbar ist. Artikel 13 Absatz 1 sieht (etwas anders formuliert) vor, dass die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist.

Absatz 2 entspricht inhaltlich im Wesentlichen Artikel 11 Absatz 1 Satz 3 der geltenden Steuererlassverordnung. Neu ist begrifflich von den Steuern auf „einmaligen Einkünften“ die Rede (vgl. zu diesen: Art. 16 Abs. 1 DBG). Bei Steuern auf einmaligen Einkünften ist die Zahlung aus dem Vermögen auf jeden Fall zumutbar. Darunter fallen etwa einmalige Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis gemäss Artikel 17 Absatz 1 DBG oder einmalige Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen (Art. 22 Abs. 1 DBG). Die Steuern auf Kapital- und Liquidationsgewinnen werden nicht mehr wie in Artikel 11 Absatz 1 Satz 3 der geltenden Steuererlassverordnung als Beispiele speziell erwähnt. Gemeint sind die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, beispielsweise die Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen bzw. die einer Veräusserung gleichgestellte Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (siehe im Einzelnen Art. 18 Abs. 2 DBG). In den Fällen der „einmaligen“ oder der nicht regelmässigen Einkünfte gelten für den Erlass erhöhte Anforderungen. Die genannten Leistungen werden in der Regel zusätzlich zu den ordentlichen Einkünften, welche den Lebensbedarf der gesuchstellenden Person meistens bereits decken, erzielt. Sie werden deshalb nicht für die Bestreitung des Lebensunterhalts benötigt. Es darf erwartet werden, dass bereits aus der bezogenen Leistung Rücklagen vorgenommen werden, sodass anlässlich der Rechnungsstellung für die direkte Bundessteuer noch genügend Vermögenssubstanz vorhanden ist. Dies kann aus den Ablehnungsgründen in Artikel 167a Buchstaben b–d nDBG abgeleitet werden. Kapital- und Liquidationsgewinnsteuern sind wie nach geltendem Recht aus der Vermögenssubstanz zu entrichten.

Als Vermögen gilt gemäss Absatz 3 Satz 1 wie bisher das zum Verkehrswert bewertete Reinvermögen. Es wird präzisiert, dass es sich um das Reinvermögen handelt. Satz 2 entspricht Artikel 11 Absatz 2 Satz 2 der geltenden Verordnung. Gegenüber dem geltenden Recht wird die Reihenfolge der Begriffe „Anwartschaften“ und „nicht frei verfügbare Austrittsleistungen“ umgestellt, sodass klar ist, dass andere Anwartschaften als diejenigen nach dem Freizügigkeitsgesetz vom 17. Dezember 1993 (FZG; SR 831.42) von Satz 2 nicht erfasst sind.

Absatz 4 wurde ebenfalls aus dem geltenden Recht übernommen (vgl. Art. 11 Abs. 2 Satz 1 der Steuererlassverordnung). Die praktische Bedeutung dieser Bestimmung ist aber mit Blick auf das seit 1. Januar 1985 bestehende Obligatorium der beruflichen Vorsorge und die am 1. Januar 2011 eingeführte privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit der Weiterführung infolge Invalidität gemäss Artikel 37b DBG gesunken.



Artikel 14 Entscheid

Absatz 1: In der Verordnung wird neu ausdrücklich geregelt, dass die Gewährung eines Erlasses an Bedingungen und Auflagen geknüpft werden kann. In der Praxis sind solche Nebenbestimmungen zur Verfügung über den Erlass des Steuerbetrags bereits möglich und vorhanden: Ein Teilerlass des Steuerbetrags wird beispielsweise an die (aufschiebende) Bedingung der Abzahlung des Restbetrags innert bestimmter Frist geknüpft, mit der Wirkung, dass die Steuerforderung gemäss Absatz 2 Buchstabe a nur untergeht, wenn die Bedingung erfüllt wird. Bei juristischen Personen kann der (Teil-)Erlass etwa unter die Bedingung gestellt werden, dass der Geschäftsbetrieb während einer bestimmten Frist aufrechterhalten und Arbeitsplätze gesichert werden. Eine Sicherstellung kommt bereits nach geltendem Recht in Betracht, wenn das Vermögen, beispielsweise eine dauernd selbst bewohnte Liegenschaft, unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge bildet (vgl. Art. 13 Abs. 4 Bst. b dieses Verordnungsentwurfs und Art. 11 Abs. 2 Satz 1 der geltenden Steuererlassverordnung).

Die Steuerforderung geht laut Absatz 2 Buchstabe a nur unter, wenn Bedingungen oder Auflagen nach Absatz 1 erfüllt werden, und der Erlass laut Buchstabe b nicht mittels Steuerhinterziehung oder einem Steuervergehen gemäss den Artikeln 175 ff. und 186 ff. DBG erwirkt wurde.

In Absatz 3 wird neu ausdrücklich erwähnt, dass es sich bei den Zahlungserleichterungen im Sinne von Artikel 166 DBG um eine Stundung oder um Ratenzahlungen handeln kann (vgl. Absatz 3 am Ende). Dies entspricht dem geltenden Recht und berücksichtigt Fälle, in denen eine Notlage aus bestimmten Gründen – beispielsweise wegen eines hängigen Antrags auf Ausrichtung von Leistungen der Invalidenversicherung, eines hängigen Prozesses oder wegen noch unsicherer Bewertung des Vermögens – nur vorübergehend ist. In diesen Fällen ist das Erlassgesuch abzuweisen und eine Stundung zu gewähren, in der Regel bis Klarheit über die wirtschaftliche Lage besteht.

Absatz 4 entspricht inhaltlich Artikel 23 Absatz 3 der geltenden Steuererlassverordnung. Es wird präzisiert, dass es sich um den Verzugszins handelt.

Artikel 15 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation

Absatz 1 entspricht weitgehend Artikel 14 Absatz 1 der geltenden Steuererlassverordnung. Bisher war die Dauer der Stundung, welche zur Durchführung der Sanierung gewährt wird, auf längstens sechs Monate befristet. Neu sollen die sechs Monate ein Richtwert sein. In begründeten Ausnahmefällen kann eine längere Frist gewährt werden.

In Absatz 2 Satz 1 wird gegenüber Artikel 14 Absatz 2 Satz 1 der geltenden Steuererlassverordnung ergänzt, dass die betroffene Steuerforderung bereits in Anwendung des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) – durch die Bestätigung des Nachlassvertrags gemäss Artikel 306 SchKG – untergeht. Ein Erlass dieses Steuerbetrags ist daher ausgeschlossen. Der mit der Bestätigung des Nachlassvertrags nicht untergegangene Teil der Steuerforderung ist gestützt auf den Nachlassvertrag zu entrichten. Es wäre widersprüchlich, falls für diesen Betrag das Steuererlassver-



fahren aufrechterhalten würde. Das Erlassverfahren wird bei genehmigter Nachlassdividende gegenstandslos. Fällt die gesuchstellende Person in Konkurs, hat die Erlassbehörde ebenfalls keine Entscheidkompetenz mehr. Anders als beim gerichtlichen Nachlassvertrag geht die Steuerforderung aber nicht teilweise unter, sondern für den ungedeckt bleibenden Betrag wird ein Verlustschein ausgestellt (vgl. Art. 265 Abs. 1 SchKG). Während nach Artikel 14 Absatz 2 Satz 2 der geltenden Steuererlassverordnung für den Fall des Konkurses bestimmt ist, ein Erlass sei „ausgeschlossen“, wird in Absatz 2 Satz 2 präzisiert, dass das Erlassverfahren in beiden Fällen (gerichtlicher Nachlassvertrag und Konkurs) gegenstandslos wird.

Absatz 3: Befindet die gesuchstellende Person sich in Liquidation, so wird ihr Gesuch wie nach Artikel 14 Absatz 3 der geltenden Verordnung abgelehnt.

Artikel 16 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Aussergerichtlicher Nachlassvertrag und einvernehmliche private Schuldenbereinigung

Artikel 16 entspricht teilweise Artikel 15 der geltenden Steuererlassverordnung. Die Bestimmung wird mit dem Institut der „einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung“ (Art. 333–336 SchKG) ergänzt, welches anlässlich der Revision des SchKG des Jahres 1994 eingeführt wurde. Auch bei der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung handelt es sich um einen aussergerichtlichen Vergleich, der keiner gerichtlichen Bestätigung bedarf. Die einvernehmliche private Schuldenbereinigung ist wie der aussergerichtliche Nachlassvertrag nur für die zustimmenden Gläubigerinnen und Gläubiger verbindlich. Die Kantone bestimmen die Behörde, welche für die direkte Bundessteuer einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung zustimmt. In Artikel 15 der geltenden Steuererlassverordnung wird demgegenüber noch die „Bezugsbehörde“ als zuständig erklärt. Damit die kantonale Behörde zustimmen kann, ist neu nicht nur die Zustimmung der Mehrheit, sondern der „überwiegenden“ Mehrheit der gleichrangigen Gläubiger erforderlich. Dies dürften mindestens zwei Drittel der Gläubiger sein. Die von diesen Gläubigern vertretenen Forderungen müssen zudem mindestens drei Viertel (nach geltendem Recht: mindestens die Hälfte) der gesamten Forderungen der 3. Klasse (vgl. zu diesen: Art. 219 SchKG) ausmachen. Mit dieser Verschärfung soll vermehrt als bisher sichergestellt werden, dass die Opfersymmetrie unter den Gläubigern der gesuchstellenden Person eingehalten wird. Nach wie vor kann aber ein einzelner Gläubiger, der sich weigert, an der Sanierung teilzunehmen, aus dem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung ausgeschlossen und vollumfänglich befriedigt werden. Dies ist zulässig, wenn die anderen Gläubiger darüber informiert sind und dieser Lösung zugestimmt haben. Die materiell-rechtlichen Bestimmungen über den Steuererlass, etwa die Voraussetzungen für den Steuererlass nach Artikel 167 Absätze 1 und 2 nDBG und die Ablehnungsgründe nach Artikel 167a nDBG, sind auch anwendbar, wenn geprüft wird, ob ein Steuererlass im Rahmen eines aussergerichtlichen Nachlassvertrags oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung gewährt werden kann. Schliesslich muss die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person mit dem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung dauerhaft saniert werden können. Es genügt nicht, dass mit wenigen Gläubigern lediglich eine Teilsanierung durchgeführt wird.



Artikel 17 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Rückkauf von Verlustscheinen

Absatz 1: Mit dem Gesuch um Rückkauf eines Verlustscheinens bietet der Gläubiger einen Teilbetrag der insgesamt geschuldeten Summe an. Bei Gutheissung des Gesuchs wird der Verlustschein nach Zahlung der vereinbarten Summe dem zuständigen Betreibungsamt zur Löschung gegeben. Nach Artikel 16 der geltenden Steuererlassverordnung sind im Verfahren um Rückkauf eines Verlustscheinens die Erlassgrundsätze nicht anwendbar. Im neuen Absatz 1 wird nun klargestellt, dass ein Rückkaufsgesuch als Erlassgesuch gilt. Somit finden im Verfahren um Rückkauf von Verlustscheinen die Verfahrensbestimmungen und die Voraussetzungen für den Steuererlass des DBG und der Steuererlassverordnung neu grundsätzlich Anwendung.

Absatz 2: Vom Grundsatz in Absatz 1 kann in begründeten Ausnahmefällen abgesehen werden. Diese neue Formulierung in Absatz 2 entspricht der geltenden Praxis: Resultierte der laut Verlustschein noch geschuldete Betrag aus einer Lohnpfändung gegenüber einer noch mitten im Erwerbsleben stehenden Person, wird im Erlassverfahren geprüft, ob die Voraussetzungen für einen Steuererlass erfüllt sind und ob kein Ablehnungsgrund vorliegt. Gegenüber einer gesuchstellenden Person (Verlustscheinschuldner) im Rentenalter und mit nur bescheidenem Einkommen, kann die zuständige Behörde aber davon absehen, etwa die Bestimmung in Artikel 167 Absatz 2 nDBG über die Voraussetzung der dauerhaften Sanierung anzuwenden und der Person trotz der vorhandenen anderen Gläubiger einen teilweisen oder sogar vollumfänglichen Erlass gewähren. In diesem besonders begründeten Fall ist eine Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person nicht mehr zu erwarten, sodass auch ihre anderen Gläubiger vom Entgegenkommen des Bundes nicht mehr profitieren können. Die Zuständigkeitsordnung wird neu festgelegt: Nach Artikel 16 der geltenden Steuererlassverordnung ist die Bezugsbehörde für den Rückkauf der Verlustscheine zuständig. Neu bestimmen laut Absatz 2 die Kantone die dafür zuständige Behörde.

Artikel 18 Verhältnis zum Steuerbezug

Die Absätze 1 und 2 entsprechen inhaltlich dem geltenden Recht (Art. 27 Abs. 1 und 2). Absatz 1 wird neu formuliert.

Nach Absatz 2 bleibt eine Zwangsvollstreckung auch nach der Einreichung eines Erlassgesuchs vorbehalten, falls die gesuchstellende Person die Behandlung des Gesuchs verhindert oder verzögert, weil sie etwa keine umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse erteilt. Die Möglichkeiten zur Verzögerung sind vorhanden, weil bei der direkten Bundessteuer das Erlassgesuch erst nach Aufforderung und Mahnung ohne Weiterungen erledigt werden kann. Wird die Forderung durch Zwangsvollstreckung bezogen, sollte die gesuchstellende Person die Zahlungen im Übrigen unter Vorbehalt leisten (vgl. dazu Art. 6 Abs. 3 Bst. b). Andernfalls würde die Erlassbehörde sie gestützt auf Artikel 12 Absatz 1 anfragen, ob sie an einer materiellen Beurteilung des Gesuchs festhalte.⁹

⁹ Vgl. zum Ganzen: Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 241 f.



Artikel 19 Kosten

Artikel 19 nimmt Bezug auf Artikel 167d Absatz 3 *n*DBG. Sofern ein Steuererlassgesuch offensichtlich unbegründet ist, kann wie bisher (vgl. Art. 24 Abs. 2 der geltenden Steuererlassverordnung) eine Spruch- und Schreibgebühr von mindestens 50 und höchstens 1000 Franken erhoben werden. Gegenüber dem geltenden Recht wird präzisiert, dass es sich um eine nach Zeitaufwand erhobene Gebühr handelt.

Artikel 20 Aufhebung eines anderen Erlasses

Laut Artikel 20 wird die Steuererlassverordnung vom 19. Dezember 1994 aufgehoben und durch die vorliegende umfassend revidierte Fassung ersetzt.

Artikel 21 Inkrafttreten

Die revidierte Steuererlassverordnung soll laut Artikel 21 am 1. Januar 2016, und somit gleichzeitig mit dem Steuererlassgesetz vom 20. Juni 2014, in Kraft treten.

Anhang

Konkordanztabelle zur Steuererlassverordnung (geltendes Recht, Entwurf neues Recht) und Bestimmungen zum Erlass im *n*DBG



Anhang

Konkordanztabelle

Steuererlassverordnung vom 19.12.1994 – neues Erlassrecht des Bundes

Steuererlassverordnung vom 19.12.1994	Neues Erlassrecht des Bundes (DBG vom 20.06.2014 und revidierte Steuererlassverordnung)		Inhalt
	DBG	Steuererlassverordnung	
Art. 1 Abs. 1	Art. 167 Abs. 2	----	Ziel und Zweck des Erlassverfahrens
Art. 1 Abs. 2	----	Art. 8 Satz 2	Abgrenzung zum Veranlagungsverfahren
Art. 2 Abs. 1 Satz 1	----	Art. 5	Rechtsanspruch auf Erlass
Art. 2 Abs. 1 Satz 2	----	Art. 11 Abs. 1	Entscheid nach pflichtgemäsem Ermessen
Art. 2 Abs. 2	----	----	Unerheblichkeit des Grundes der Notlage (aufgehoben)
Art. 2 Abs. 3	Art. 167 Abs. 5	----	Erlass in Quellensteuerfällen
Art. 3 Abs. 1 und 2	----	Art. 11 Abs. 2 Bst. a–c und Abs. 3	Grundlage des Erlassentscheids
Art. 3 Abs. 3	Art. 167a Bst. c	----	Zahlungsmöglichkeit im Zeitpunkt der Fälligkeit
Art. 4 Abs. 1–3	----	----	Zuständigkeit der EEK (aufgehoben)
Art. 5	----	----	Sekretariat der EEK (aufgehoben)
Art. 6	Art. 167b Abs. 1 und 2	----	Organisation der kantonalen Erlassbehörde und Verfahren
Art. 7 Abs. 1 und 2 2. Teilsatz, sowie Art. 3	----	Art. 6 Abs. 1–3	Gegenstand des Erlassgesuchs
Art. 7 Abs. 2 1. Teilsatz	----	Art. 8 Satz 1	Rechtskraft der Veranlagung
Art. 7 Abs. 4	----	Art. 12 Abs. 1 und 2	Zahlung während des Verfahrens
Art. 8 Abs. 1 Satz 1	Art. 167c Satz 1	Art. 9 Abs. 1	Einreichungsort und Form des Erlassgesuchs
Art. 8 Abs. 1 Satz 2	----	Art. 9 Abs. 2	Eingangsbestätigung
Art. 8 Abs. 2	Art. 167c Satz 2	----	Darlegung der Notlage
Art. 9 Abs. 1	Art. 167 Abs. 1	Art. 2 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 sowie Art. 4 Abs. 1 Bst. b	Begriffserklärung Notlage
Art. 9 Abs. 2	Art. 167 Abs. 1	Art. 2 Abs. 1 Bst. a und Art. 4 Abs. 1 Bst. a	Notlage im engeren Sinn
Art. 10 Abs. 1 Bst. a	----	Art. 3 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 3	Ursachen für eine Notlage



Steuererlassverordnung vom 19.12.1994	Neues Erlassrecht des Bundes (DBG vom 20.06.2014 und revidierte Steuererlassverordnung)		Inhalt
	DBG	Steuererlassverordnung	
Art. 10 Abs. 1 Bst. b	----	Art. 3 Abs. 1 Bst. b	Überschuldung aus persönlichen Gründen
Art. 10 Abs. 1 Bst. c (betr. nat. Personen)	----	Art. 3 Abs. 1 Bst. c	Ursachen für eine Notlage bei selbstständig Erwerbenden
Art. 10 Abs. 1 Bst. c (betr. jur. Personen)	----	Art. 4 Abs. 2	Ursachen für eine Notlage bei juristischen Personen
Art. 10 Abs. 1 Bst. d	----	Art. 3 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2	hohe Krankheits- und Pflegekosten
Art. 10 Abs. 2	----	Art. 3 Abs. 2	Opfersymmetrie unter Gläubigern
Art. 11 Abs. 1 Satz 1	----	Art. 13 Abs. 1	Zahlung der Steuer aus dem Vermögen
Art. 11 Abs. 1 Satz 2	----	Art. 13 Abs. 3 Satz 1	Bewertung des Vermögens
Art. 11 Abs. 1 Satz 3	----	Art. 13 Abs. 2	Erlass bei Kapital- und Liquidationsgewinnsteuern
Art. 11 Abs. 2 Satz 1	----	Art. 13 Abs. 4	Unentbehrlicher Teil der Altersvorsorge
Art. 11 Abs. 2 Satz 2	----	Art. 13 Abs. 3 Satz 2	Anwartschaften und nicht frei verfügbare Austrittsleistungen nach Freizügigkeitsgesetz
Art. 12 Abs. 1 Satz 1	----	Art. 3 Abs. 3 Satz 2	Einkommensschwankungen
Art. 12 Abs. 1 Satz 2	----	----	Hinweis auf die Zwischenveranlagung (aufgehoben)
Art. 12 Abs. 2	Art. 167a Bst. d	----	Freiwilliger Verzicht auf Einnahmen und Vermögen
Art. 13	Art. 167 Abs. 4	----	Erlass im Betreibungsstadium
Art. 14 Abs. 1–3	----	Art. 15 Abs. 1–3	Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation
Art. 15	----	Art. 16	Aussergerichtlicher Nachlassvertrag
Art. 16 Satz 1	----	Art. 17 Abs. 2	Zuständigkeit beim Rückkauf von Verlustscheinen
Art. 16 Satz 2	----	Art. 17 Abs. 2	Anwendbarkeit der Erlassgrundsätze
Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1	----	Art. 10 Abs. 1 und 2	Tod der gesuchstellenden Person
Art. 17 Abs. 2 Satz 2	----	----	Voraussetzung für den Erlass bei Erben
Art. 18 Abs. 1 und 2	Art. 167d Abs. 1 und 2	----	Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten der gesuchstellenden Person
Art. 19	Art. 167e	----	Untersuchungsmittel der Erlassbehörde



Steuererlassverordnung vom 19.12.1994	Neues Erlassrecht des Bundes (DBG vom 20.06.2014 und revidierte Steuererlassverordnung)		Inhalt
	DBG	Steuererlassverordnung	
Art. 20	----	----	Antrag des Kantons (aufgehoben)
Art. 21	----	----	Abklärungen und Entscheidungsentwurf des Sekretariats der EEK (aufgehoben)
Art. 22 Abs. 1 und 2	----	----	Entscheidende Behörde (EEK; aufgehoben)
Art. 23 Abs. 1	----	----	Entscheidarten (aufgehoben)
Art. 23 Abs. 2	----	Art. 14 Abs. 3	Zahlungserleichterungen
Art. 23 Abs. 3	----	Art. 14 Abs. 4	Zins auf einem nicht erlassenen Betrag
Art. 24 Abs. 1	Art. 167d Abs. 3 Satz 1	----	Kosten im Allgemeinen
Art. 24 Abs. 2	Art. 167d Abs. 3 Satz 2	Art. 19	Kosten bei offensichtlich unbegründetem Gesuch; Kostenrahmen
Art. 25	----	----	Eröffnung des Entscheids der EEK (aufgehoben)
Art. 26	----	----	Bereits früher aufgehobene Bestimmung zur ehemaligen Endgültigkeit der Erlassentscheide
Art. 27 Abs. 1 und 2	----	Art. 18 Abs. 1 und 2	Erlass und Steuerbezug
Art. 27 Abs. 3	----	Art. 14 Abs. 2	Endgültiger Verzicht auf den geschuldeten Betrag
Art. 28	----	(Art. 20)	Aufhebung bisherigen Rechts
Art. 29	---- (Art. 205e und 207b)	----	Übergangsbestimmung
Art. 30	----	Art. 21	Inkrafttreten