



30. April 2015

---

# **Anhörung zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer**

## **(Steuererlassverordnung)**

### **Ergebnisbericht**

---

## Zusammenfassung

Zur Revision der Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) wurde vom 12. Dezember 2014 bis 12. März 2015 eine Anhörung durchgeführt. Im Rahmen der Anhörung sind insgesamt 34 Stellungnahmen eingegangen.

Die Anhörungsteilnehmer, die sich dazu ausdrücklich geäußert haben, darunter die Mehrheit der Kantone, die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren sowie die Schweizerische Steuerkonferenz stimmen der in die Anhörung gegebenen revidierten Fassung der Steuererlassverordnung insgesamt zu. Sie führen aus, die neuen gesetzlichen Grundlagen würden sinnvoll präzisiert und die Erlasspraxis der Behörden und Gerichte werde im Wesentlichen weitergeführt.

Zur umstrittenen Frage, ob ein Rechtsanspruch auf Erlass besteht, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen, nehmen die Anhörungsteilnehmer uneinheitlich Stellung. 9 Teilnehmer äussern sich klar (8) oder eher (1) ablehnend. Sie begründen dies im Wesentlichen damit, im vorgängig ebenfalls revidierten Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sei eine «Kann-Formulierung» beibehalten worden. 9 Anhörungsteilnehmer erachten die vorgeschlagene Verordnungsbestimmung und damit die Anerkennung eines Rechtsanspruchs auf Steuererlass grundsätzlich als sinnvoll. Sie stellen aber fest, bei einer Verankerung eines solchen Anspruchs im Bundesrecht wären sämtliche damit zusammenhängenden Bestimmungen und Voraussetzungen des Erlassrechts konsequent aufeinander abzustimmen. Ein widersprüchliches Nebeneinander von Rechtsanspruch und Rechtsfolgeermessen sei zu vermeiden. Zudem seien sämtliche Arten von Erlassvoraussetzungen (im weiteren Sinn) in der anspruchsbegründenden Bestimmung zu benennen. Mittel- bis langfristig wäre eine Regelung auf Gesetzesesebene sinnvoll. Grundsätzlich zustimmend haben sich 5 Anhörungsteilnehmer geäußert. Ein Kanton wies schliesslich darauf hin, dass das Bundesgericht über die Frage abschliessend zu entscheiden habe. Das Bundesgericht hat auf eine Stellungnahme ausdrücklich verzichtet.

Mit weit überwiegender Mehrheit sprechen sich die Anhörungsteilnehmer dafür aus, die Bestimmungen der geltenden Steuererlassverordnung über die Quoren (nach Gläubigern und Summen) für die Zustimmung beim aussergerichtlichen Nachlassvertrag beizubehalten und neu auch auf die einvernehmliche private Schuldenbereinigung anzuwenden. Sie begründen dies damit, dass die im Entwurf vorgeschlagene Verschärfung der Quoren dazu führen würde, dass ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag oder eine einvernehmliche Schuldenbereinigung in den meisten Fällen ausgeschlossen wäre und die steuerpflichtigen Personen in ein Konkursverfahren gedrängt würden, was zu erheblichen Mehrkosten und zu administrativem Mehraufwand führen würde.

Fast einstimmig lehnen die Kantone die im Entwurf vorgeschlagene Behandlung des Gesuchs um Rückkauf eines Verlustscheins als Erlassgesuch ab. Sie machen geltend, in den Kantonen würden alle Verlustscheine und somit auch solche, die nicht Steuerforderungen betreffen, zunehmend integral und mehrheitlich von Bezugsbehörden bewirtschaftet. Auf Verlustscheine über andere kantonale Forderungen fänden die Steuererlassvorschriften überwiegend keine Anwendung, sodass die Anwendung der Erlassgrundsätze nur mit erheblichem Instruktionsaufwand und einer verstärkten Aufsicht über die Rückkäufe vollzogen werden könnte. Damit würde indirekt in die kantonale Organisationsautonomie eingegriffen.

Zu den übrigen revidierten und neuen Bestimmungen des Verordnungsentwurfs wurden einzelne Änderungsvorschläge eingereicht.

# 1. Ausgangslage

Nach geltendem Recht werden Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer 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. Mit dem vom Parlament verabschiedeten Steuererlassgesetz vom 20. Juni 2014 (AS 2015 9) 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. Die Referendumsfrist für das Steuererlassgesetz ist am 9. Oktober 2014 unbenutzt abgelaufen. Der Bundesrat hat am 3. November 2014 im vereinfachten Verfahren den Beschluss gefällt, das Steuererlassgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft zu setzen.

Im Hinblick auf das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen zum Steuererlass ist gestützt auf die Delegationsnorm von Artikel 167f DBG (in der mit dem Steuererlassgesetz revidierten Fassung; nachfolgend: «revDBG») die Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung; SR 642.121) zu überarbeiten.

## 2. Grundzüge der Anhörungsvorlage

Der Verordnungsentwurf umschreibt gestützt auf die neuen Bestimmungen des DBG in der Fassung des Steuererlassgesetzes vom 20. Juni 2014 und in Anlehnung an die geltende Steuererlassverordnung die Voraussetzungen für den Steuererlass, die Gründe für dessen Ablehnung sowie das Erlassverfahren näher und berücksichtigt dabei die Praxis der letzten Jahre der Erlassbehörden und Gerichte zum Steuererlass. Die Revisionsvorlage hält sich an die in Artikel 167f revDBG vorgegebene dreiteilige Gliederung (Voraussetzungen, Ablehnungsgründe, Erlassverfahren). Die revidierte Verordnung soll gleichzeitig mit dem Steuererlassgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft treten.

## 3. Anhörungsverfahren

Das EFD hat am 12. Dezember 2014 ein Anhörungsverfahren zum revidierten Entwurf der Steuererlassverordnung eröffnet. Die Anhörungsteilnehmer hatten die Möglichkeit, sich zu den einzelnen Bestimmungen des Entwurfs zu äussern und Änderungen sowie Ergänzungen vorzuschlagen. Die Anhörung dauerte bis am 12. März 2015. Zur Teilnahme wurden 33 Anhörungadressaten eingeladen: Die Regierungen der 26 Kantone, die Konferenz der Kantonsregierungen, das Bundesgericht sowie 5 Finanzbehörden und Steuer-Organisationen (FDK, SSK, Städtische Steuerkonferenz, SVDS und IFA). Von diesen 33 Adressaten der Anhörung haben 30 eine Stellungnahme eingereicht. Das Verzeichnis der Anhörungadressaten und -teilnehmer mit den verwendeten Abkürzungen befindet sich im Anhang. Inhaltlich zur Sache geäußert haben sich 33 Teilnehmer: 26 Kantone, die FDK, die SSK, die Städtische Steuerkonferenz sowie vier nicht angeschriebene Organisationen (CP, FER, SBS und SBV). Das Bundesgericht hat auf eine Stellungnahme ausdrücklich verzichtet.

## 4. Ergebnisse der Anhörung

### 4.1 Allgemeines

#### *Zustimmung zur Revision*

Die Kantone, die sich ausdrücklich zum Verordnungsentwurf als Ganzes geäussert haben (AG, AI, AR, BE, BS, FR, GE, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, VD, VS, ZG und ZH), die FDK sowie 5 weitere Teilnehmer (SSK, Städtische Steuerkonferenz, CP, FER und SBV) stimmen der Anhörungsvorlage insgesamt zu und bewerten den in die Anhörung gegebenen Entwurf der Steuererlassverordnung positiv. Die Bestimmungen des neuen Steuererlassgesetzes würden sinnvoll konkretisiert und die Erlasspraxis der Behörden und Gerichte werde in den wesentlichen Punkten weitergeführt. Eine Mehrheit der Anhörungsteilnehmer, die sich dazu geäussert haben, kommt im Besonderen zum Schluss, dass Art. 5 des Entwurfs über den Rechtsanspruch auf Erlass sich als *sinnvoll* erweise, falls gewisse Bedingungen erfüllt sind, bzw. begrüsst eine solche Regelung.

#### *Ablehnung der Revision*

Kein Anhörungsteilnehmer lehnt die Vorlage grundsätzlich ab. Der Kanton GR bemängelt aber die hohe Regelungsdichte in Gesetz und Verordnung. Es sei zu prüfen, welche Bestimmungen notwendig sind. Mit jeweils weit überwiegenden Mehrheiten werden die Erhöhung der Quoren (nach Gläubigern und nach Summen) bei aussergerichtlichen Nachlassverträgen und einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigungen sowie die Anwendbarkeit der Erlassgrundsätze auf das Verfahren um Rückkauf von Verlustscheinen abgelehnt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag und eine einvernehmliche private Schuldenbereinigung aufgrund der vorgeschlagenen hohen Hürden meistens nicht zu Stande kämen. Was das Verfahren um Rückkauf eines Verlustscheins anbelangt, sei zu bedenken, dass die Kantone neu auch vollumfänglich für den Erlass der direkten Bundessteuer zuständig sein werden, sodass sie zur Verwirklichung eines einheitlichen Verfahrens ihre Erlassvorschriften betreffend die kantonalen Steuern anpassen müssen. Die Kantone würden schwierig einzubringende Forderungen zunehmend integral bearbeiten, womit sich Änderungen im steuerlichen Erlassverfahren indirekt auch auf die Eintreibung von Nichtsteuerforderungen auswirken würden. Änderungen der bisherigen Steuererlasspraxis, die sich nicht aufdrängen oder die in den Kantonen zu Mehraufwand führen würden, seien deshalb abzulehnen. Die übrigen Verordnungsbestimmungen sind im Wesentlichen unbestritten. Es wurden aber Änderungsanträge inhaltlicher und redaktioneller Art eingereicht, die nachfolgend aufgeführt werden.

### 4.2 Änderungsanträge zur Revisionsvorlage im Einzelnen

Die Änderungs- und Ergänzungsvorschläge der Anhörungsteilnehmer werden nachfolgend im Einzelnen aufgeführt. Die Darstellung ist nach der Reihenfolge der Bestimmungen des in die Anhörung gegebenen Verordnungsentwurfs gegliedert. Stellungnahmen und Anträge werden nicht getrennt aufgeführt. Zu einigen Bestimmungen hat die SSK sich umfassend geäussert. Weitere Anhörungsteilnehmer haben jeweils gleiche Anträge gestellt und zur Begründung ausdrücklich oder sinngemäss auf die Stellungnahme der SSK verwiesen oder sie machten in der Stossrichtung gleiche Ausführungen. Die Stellungnahmen zum umstrittenen Art. 5 werden ausführlicher wiedergegeben. Die FDK verweist für die «technischen Fragen» auf die Stellungnahme der SSK. In der Auswertung wird die FDK deshalb bei den entsprechenden Bestimmungen aufgeführt, ausser bei den Artikeln 5 und 11, welche die nicht nur technische Frage des Rechtsanspruchs auf Erlass betreffen. Dies gilt auch für die Kantone FR und OW, welche die Stellungnahme der FDK unterstützen.

#### Art. 1 (Gegenstand)

Zu dieser Bestimmung wurden keine Stellungnahmen eingereicht und keine Anträge gestellt.

#### Art. 2 Notlagen bei natürlichen Personen

**AG:** Es ist eine Bestimmung aufzunehmen, wonach bei Bezügerinnen und Bezüger von Sozialhilfe eine Notlage in jedem Fall vorliegt.

**JU:** Abs. 2: Die in den Erläuterungen umschriebene zumutbare Abzahlungsdauer geht über die Praxis im Kanton JU hinaus.

**SO** berücksichtigt im Normalfall eine Abzahlungsdauer von einem Jahr und bei Anwendung der strengeren Erlasspraxis eine solche von zwei Jahren. Im erläuternden Bericht soll präzisiert werden, dass die Kantone die Länge der Abzahlungsdauer festlegen können.

**SBS:** Bei der Bemessung der Abzahlungsdauer sind auch die Kosten und Verzugszinsen zu berücksichtigen und bei den Ausgaben die laufenden Steuern hinzuzurechnen.

#### Art. 3 Ursachen für eine Notlage bei natürlichen Personen

**AG:** Zu Abs. 2: Es ist unrealistisch, auch bei grundpfandgesicherten Forderungen einen Forderungsverzicht zu erwarten. Zentral ist, dass, unter Vorbehalt von Bagatellforderungen, der Bund als Steuergläubiger der 3. Klasse nicht schlechter behandelt wird als alle anderen Gläubiger der 3. Klasse (Opfersymmetrie). Der Satzteil «[...] wie andere Gläubiger [...]» ist wie folgt zu ergänzen: «[...] wie die anderen Gläubiger der 3. Klasse (Art. 219 SchKG)». Unklar bei der Auslegung der Absätze 1 und 2 ist, ob auch in den Fällen von Abs. 1 ein Gläubigerverzicht Voraussetzung für den Steuererlass ist. Dies ist nach der heutigen Rechtsprechung zu Art. 2 Abs. 2 und Art. 10 der geltenden Verordnung (mit Ausnahme von Art. 10 Abs. 1 Bst. c) nicht der Fall.

**BS:** Zu Abs. 2: Art. 10 Abs. 2 der geltenden Verordnung bringt besser zum Ausdruck, dass – als Regel – bei geschäftlichen Misserfolgen, überhöhtem Lebensstandard und dergleichen kein Erlass möglich ist, und – als Ausnahme – ein Erlass in Betracht kommt, wenn andere Gläubiger in demselben prozentualen Verhältnis auf ihre Forderungen verzichten.

**GR:** Die gesetzliche Grundlage dieser Ursachen ist nicht ersichtlich.

**VD** schlägt eine redaktionelle Anpassung des französischen Textes vor: «b. un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle du contribuable, sans faute de sa part».

**Städtische Steuerkonferenz:** Geschäfts- oder Kapitalverluste zeigen in der Regel eine nicht wettbewerbsfähige Teilnahme am Wirtschaftsleben. Es gehört zum Wesen unseres Wirtschaftssystems, dass in derartigen Fällen die wirtschaftliche Tätigkeit durch Liquidation oder Konkurs beendet wird. Ein Erlass der Steuern, welche ja geschuldet sind, weil Gewinne erzielt wurden, wäre ein Verstoss gegen die Wettbewerbsneutralität des Staates.

**SBS:** Hauptsächliche Ursachen für eine Notlage sind die Gründung oder Auflösung eines Haushalts, die Geburt eines Kindes, die Minderung des Einkommens (infolge Arbeitslosigkeit, Krankheit, Unfall), das Scheitern der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die Ursachen sind nur beispielhaft aufzuzählen. Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 ist wie folgt anzupassen: «[...], aufgrund:] dauerhafter Minderung des Einkommens;» anstelle von: «längerer Arbeitslosigkeit;».

#### Art. 4 Notlage und deren Ursachen bei juristischen Personen

**AG** begrüsst eine bis heute fehlende besondere Bestimmung über den Steuererlass bei juristischen Personen. Die Fassung im Entwurf wirft aber Auslegungsfragen auf: Was rechtfertigt den Hinweis, eine Notlage liege «insbesondere» vor? An welche weiteren Fälle wurde gedacht? Unklar ist auch das Verhältnis von Abs. 1 Bst. a zu Abs. 1 Bst. b. Handelt es sich bei der «Sanierungsbedürftigkeit» und beim «Missverhältnis» von finanzieller Leistungsfähigkeit und Steuerschuld, um deren Erlass ersucht wird, um kumulative oder alternative Voraussetzungen? Laut den Erläuterungen soll es sich um alternative Voraussetzungen handeln, weshalb diese Auslegung im Verordnungstext zum Ausdruck gebracht werden sollte. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob die «Sanierungsbedürftigkeit»

der juristischen Person nicht zur Begründung der Notlage genügt. Nach Ansicht des Kantons AG reicht die «Sanierungsbedürftigkeit» aus.

**GR:** Die gesetzliche Grundlage dieser Ursachen ist nicht ersichtlich.

**TI:** In Abs. 3 soll die Präzisierung «übermässig» gestrichen werden, weil sie unangemessen ist und falsch ausgelegt werden könnte.

**Städtische Steuerkonferenz:** Geschäfts- oder Kapitalverluste zeigen in der Regel eine nicht wettbewerbsfähige Teilnahme am Wirtschaftsleben. Es gehört zum Wesen unseres Wirtschaftssystems, dass in derartigen Fällen die wirtschaftliche Tätigkeit durch Liquidation oder Konkurs beendet wird. Ein Erlass der Steuern, welche ja geschuldet sind, weil Gewinne erzielt wurden, wäre ein Verstoss gegen die Wettbewerbsneutralität des Staates.

#### Art. 5 Anspruch auf Erlass

##### **Zusammenfassung**

**5** Anhörungsteilnehmer *befürworten grundsätzlich* die Verordnungsbestimmung zum Rechtsanspruch auf Erlass (**NE, VS** und **SBS; BE** und **VD** [BE und VD je ohne nähere Begründung bzw. im Rahmen ihrer allgemeinen Zustimmung zum Verordnungsentwurf]). **9** Anhörungsteilnehmer (**SSK; mittels Unterstützung der Stellungnahme der SSK: AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ, TG**) erachten Art. 5 als *sinnvoll*, unter der Bedingung, dass sämtliche mit dem Rechtsanspruch zusammenhängenden Bestimmungen und Voraussetzungen des Erlassrechts aufeinander abgestimmt werden. Mittel- bis langfristig wäre eine Verankerung auf Gesetzesebene (DBG) sinnvoll.

**8** Anhörungsteilnehmer nehmen *klar ablehnend* Stellung (**BS, FR, GE, GR, JU, LU, ZH** und die **Städtische Steuerkonferenz**). Sie begründen dies damit, dass die Verordnungsbestimmung in Widerspruch zur «Kann-Bestimmung» des Gesetzes stehe. **SG** *begrüss*t zwar, dass in der Verordnung ein Anspruch auf Erlass festgehalten werde; wünschenswert und *von der Sache her richtig* wäre aber eine Verankerung im DBG.

**AG** weist darauf hin, dass das *Bundesgericht* über die Frage abschliessend zu entscheiden habe. Das **Bundesgericht** hat auf eine Stellungnahme ausdrücklich *verzichtet*.

**SSK; AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ** und **TG** äussern sich wie folgt (Begründung und Anträge): Im neuen und bisherigen Art. 167 Abs. 1 DBG wird festgehalten, dass aufgrund einer Notlage und der damit verbundenen Härte in Bezug auf die Zahlung einer Steuer, eines Zinses oder einer Busse ein Steuererlass gewährt werden kann. Diese Kann-Vorschrift, welche sich auch in zahlreichen kantonalen Steuergesetzen findet, beinhaltet ein sog. *Rechtsfolgeermessen* in der Art eines *Entschliessungsermessens*. Ist eine härtebegründende Notlage gegeben (Tatbestand), dann liegt es im Ermessen der Erlassbehörde, einen Steuererlass (Rechtsfolge) zu gewähren. Den Steuererlass selbst bei Vorliegen einer härtebegründenden Notlage ins Ermessen der Erlassbehörde zu stellen, ist rechtlich konsequent, da es dadurch möglich bleibt, einer gesuchstellenden Person aus bestimmten Gründen gleichwohl einen Steuererlass zu verweigern, beispielsweise wenn diese ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend verletzt hat. Eine steuerpflichtige Person, die ihre Verfahrenspflichten verletzt hat, soll nicht in den Genuss der Rechtswohltat des Erlasses kommen. Dies entspricht der konstanten Praxis von Erlassbehörden und Gerichten.

Es bestehen demnach über den Tatbestand der härtebegründenden Notlage hinaus noch weitere Voraussetzungen für einen Steuererlass. Diese haben sich in der bisherigen Erlasspraxis herausgebildet und sind nun in Art. 167a revDBG kodifiziert worden. Sie sind in der Form negativer Voraussetzungen formuliert, welche für die Gewährung eines Steuererlasses nicht vorliegen dürfen (Verletzung von Verfahrenspflichten, fehlende Rücklagen trotz verfügbarer Mittel, keine Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit trotz verfügbarer Mittel, selbstverschuldete Herbeiführung der mangelnden Leistungsfähigkeit, Gläubigerbevorzugung). Diese Ablehnungsgründe,

welche eine Person als erlassunwürdig erscheinen lassen, sind gesetzlich nicht abschliessend festgelegt.

Art. 5, welcher über den Tatbestand des neuen und bisherigen Art. 167 Abs. 1 DBG hinausgeht, räumt der gesuchstellenden Person bei Erfüllung der Voraussetzungen (härtebegründende Notlage) und bei Nichtvorliegen von Ablehnungsgründen folgerichtig neu einen expliziten Rechtsanspruch auf Steuererlass ein und nimmt der Erlassbehörde dementsprechend das Rechtsfolge- bzw. Entschliessungsermessen. Würde dieses Ermessen trotz Erfüllung sämtlicher Erlassvoraussetzungen im weiteren Sinne (härtebegründende Notlage und fehlende Ablehnungsgründe) gleichwohl bestehen bleiben, wären Willkür und Rechtsungleichheit Tür und Tor geöffnet.

Aus diesem Grund erweist sich Art. 5 als *sinnvoll*. Mit den positiven Erlassvoraussetzungen (härtebegründende Notlage) und den negativen Erlassvoraussetzungen (Ablehnungsgründe) sind die notwendigen Voraussetzungen (i. w. S.) für einen Steuererlass hinreichend bestimmt. Sind diese erfüllt, ist Erlass zu gewähren. Es besteht auch kein Widerspruch zu Art. 167 Abs. 1 DBG (neue und bisherige Fassung), da dieser vom Tatbestand her weniger weit geht und daher für ein Rechtsfolgeermessen Raum lässt.

Ein gewisser Widerspruch besteht indessen zu Art. 11 Abs. 1: «Die Erlassbehörde entscheidet über das Erlassgesuch nach pflichtgemässen Ermessen aufgrund aller für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ablehnungsgründe wesentlichen Tatsachen». Wird diese Bestimmung als so genanntes Tatbestandsermessen ausgelegt, welches der Erlassbehörde einen Spielraum bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen im weiteren Sinn für den Steuererlass erfüllt sind, geht sie mit Art. 5 konform. Kommt man hingegen zum Schluss, dass es sich dabei um ein Rechtsfolgeermessen (Entschliessungsermessen) handelt (was vom Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 näherliegt), besteht ein Widerspruch zwischen den beiden Bestimmungen: Es liegt im Ermessen der Erlassbehörde, ob sie – selbst bei erfüllten Erlassvoraussetzungen i. w. S. – Erlass gewährt oder nicht, auch wenn sie dieses Ermessen pflichtgemäss auszuüben hat (Art. 11 Abs. 1). Der Rechtsanspruch auf Erlass (Art. 5) wird dadurch entscheidend abgeschwächt, indem er letztlich wiederum durch einen Ermessensentscheid ersetzt wird. Dementsprechend wäre in Art. 11 Abs. 1 auf den Passus «nach pflichtgemässen Ermessen» zu verzichten. Ebenfalls als problematisch erweist sich vor dem Hintergrund des zuvor Ausgeführten auch Art. 11 Abs. 2 (und 3), welcher festlegt, nach welchen *Kriterien* das in Abs. 1 festgelegte Ermessen ausgeübt werden muss. Mit diesen Kriterien, welche nicht im 2. Abschnitt des Verordnungsentwurfs «Voraussetzungen und Ablehnungsgründe» enthalten sind, kommen weitere Entscheidungskriterien ins Spiel, welche über die Voraussetzungen und Ablehnungsgründe in Art. 5 hinausgehen. Wiederum ist es möglich, dass ein Gesuchsteller trotz erfüllter Voraussetzungen und fehlender Ablehnungsgründe gemäss Art. 5 keinen Erlass erhält. Auch dadurch wird der Rechtsanspruch auf Steuererlass entscheidend relativiert. Analoges gilt auch im Hinblick auf den Erlass einer *Busse*. Befindet sich die gesuchstellende Person in einer finanziellen Notlage gemäss Art. 2 und liegen gegen sie keine Ablehnungsgründe (insbesondere keine schwerwiegende oder wiederholte Verfahrenspflichtverletzung) gemäss Art. 167a *rev*DBG vor, so hätte diese gesuchstellende Person aufgrund von Art. 5 einen Rechtsanspruch auf Steuererlass. Da gemäss Art. 167 Abs. 3 *rev*DBG Bussen jedoch nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen werden, kommt der Erlassbehörde wiederum ein Ermessen zu, ob sie diesen Fall als einen solchen Ausnahmefall wertet und einen Erlass gewährt oder nicht. Im Weiteren ist zu beanstanden, dass der Rechtsanspruch auf Steuererlass (Art. 5) vom Regelungsgehalt her auf *Gesetzesstufe* verankert werden müsste, zumal auch die Ablehnungsgründe im DBG definiert werden. In diesem Fall müsste zu einem späteren Zeitpunkt allenfalls auch Art. 167 Abs. 1 DBG angepasst werden.

Fazit: Soll ein Rechtsanspruch auf Steuererlass im Bundesrecht verankert werden, sollten sämtliche damit zusammenhängenden Bestimmungen und Voraussetzungen konsequent aufeinander abgestimmt sein. Ein widersprüchliches Nebeneinander von Rechtsanspruch und

Rechtsfolgeermessen ist zu vermeiden. Zudem sind sämtliche Arten von Erlassvoraussetzungen (i. w. S.) in der anspruchsbegründenden Bestimmung zu benennen. Mittel- bis langfristig wäre eine Verankerung auf Gesetzesebene (DBG) sinnvoll.

**AG:** Über die Frage wird letztlich das Bundesgericht (erneut) zu entscheiden haben. Im Kanton AG sind die Erlassbehörden und das Spezialverwaltungsgericht (früher: Steuerrekursgericht) bisher immer davon ausgegangen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Anspruch auf Erlass besteht (Rechtsgleichheitsgebot).

**BS:** Dieser Artikel ist ersatzlos zu streichen. In Art. 167 Abs. 1 *rev*DBG wurde die «Kann-Formulierung» beibehalten, sodass kein Grund besteht, einen Anspruch vorzusehen. Bei den steuerpflichtigen Personen würde eine fragwürdige Anspruchshaltung gefördert.

**FR:** Art. 2 Abs. 1 der geltenden Verordnung sieht vor [*ESTV: in der französischen und italienischen, nicht aber in der deutschen Fassung*], dass «en principe» ein Anspruch auf Erlass besteht. Diese Formulierung steht im Einklang mit der «Kann-Formulierung» im Gesetz. Die Haltung des EFD, wonach mit Blick auf die im Gesetz nun detaillierter umschriebenen Voraussetzungen und Ablehnungsgründe für einen Erlass die «Kann-Formulierung» keine Rolle mehr spielen, mag mit der Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts – nicht aber mit derjenigen des Bundesgerichts – übereinstimmen. Falls dies der Wille gewesen wäre, hätte ein Anspruch auf Erlass auf Gesetzesstufe verankert werden müssen. Art. 2 Abs. 1 der geltenden Verordnung ist beizubehalten.

**GE:** Laut dem Recht des Kantons GE hat die gesuchstellende Person keinen Rechtsanspruch auf Erlass. Die vorgeschlagene Regelung widerspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichts und dürfte auch die Beschwerdefälle deutlich erhöhen. Die Anerkennung eines Anspruchs ist dem Ermessen der kantonalen Behörde zu überlassen.

**GR:** Hätte der Gesetzgeber einen Rechtsanspruch normieren wollen, hätte er dies auf Gesetzesstufe getan. In der Botschaft zum Steuererlassgesetz wurde festgehalten, dass die Einräumung eines Rechtsanspruchs auf Erlass geprüft, aber nicht weiterverfolgt worden ist (BBl 2013 8441 f.). Es kann nicht angehen, dieses Nein (im Sinne eines qualifizierten Schweigens des Gesetzgebers) auf Verordnungsstufe in ein Ja zu kehren.

**JU:** Art. 2 Abs. 1 der geltenden Verordnung sieht [*ESTV: in der französischen und italienischen, nicht aber in der deutschen Fassung*] vor, dass «en principe» ein Anspruch auf Erlass besteht. Laut jurassischer Verordnung hat die steuerpflichtige Person *keinen* Anspruch auf Erlass. Der Kanton JU spricht sich gegen die Anerkennung eines Rechtsanspruchs auf Erlass aus, da er den Ermessensspielraum der Behörde zu stark einschränken würde. Der steuerpflichtigen Person könne entsprechend Art. 2 Abs. 1 der geltenden Verordnung «grundsätzlich» ein Anspruch eingeräumt werden.

**LU:** Das Bundesgericht hat kürzlich erneut abgeleitet, für die direkte Bundessteuer bestehe kein Anspruch auf Erlass (Urteil 2D\_42/2014, 2D\_43/2014 vom 11. Mai 2014 E. 2.2 mit Hinweisen). Der Gesetzgeber hat in Kenntnis der Kontroverse die «Kann-Formulierung» im DBG beibehalten. Wie viele Kantone kennt der Kanton LU keinen formellen Anspruch auf Erlass, sodass Art. 5 eine unerwünschte Abweichung bringen würde. Art. 5 ist im Einklang mit dem Gesetz, der Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Praxis vieler Kantone zu bringen.

**NE** begrüsst die Einführung eines Rechtsanspruchs auf Erlass und die detaillierter umschriebenen Voraussetzungen und Ablehnungsgründe für einen Steuererlass.

**SG:** Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, besteht auch im Kanton SG – trotz «Kann-Vorschrift» – ein Anspruch auf Erlass. Es ist zwar zu begrüßen, dass in der Verordnung ein Anspruch auf Erlass festgehalten wird. Wünschenswert und von der Sache her richtig wäre jedoch eine Verankerung im Gesetz.

**VS** befürwortet die Bestimmung. Seit der Öffnung des Beschwerdewegs gegen Erlassentscheide im kantonalen Steuergesetz und mit Blick auf das Rechtsgleichheitsgebot ist es nicht denkbar, einen Erlass zu verweigern, obwohl die Voraussetzungen für dessen Gewährung erfüllt sind. Es wird auch begrüsst, dass sowohl im Gesetz wie im Verordnungsentwurf



die Voraussetzungen für einen Steuererlass präziser umschrieben werden. In Art. 11 Abs. 1 ist der Satzteil «nach pflichtgemäßem Ermessen» konsequenterweise zu streichen.

**ZH:** Für die Rechtsauffassung mag es Gründe geben. Aus rechtssystematischer Sicht ist eine Regelung auf Verordnungsstufe fragwürdig. Ob und unter welchen Voraussetzungen ein Anspruch besteht, ist allein aufgrund der Bestimmungen des DBG zu beurteilen.

**Städtische Steuerkonferenz:** Ein Rechtsanspruch wird abgelehnt. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, die Voraussetzungen für einen Erlass verbindlich, in einer anspruchsbegründenden Formulierung, festzulegen, und hat eine «Kann-Vorschrift» gewählt, welche der Behörde ein Entschliessungsermessen einräumt. Die meisten kantonalen Bestimmungen räumen den Behörden ebenfalls mittels einer «Kann-Formulierung» ein weitreichendes Ermessen ein. Diese Bestimmungen, wie auch Art. 167 DBG, haben sich bewährt. Das Bundesgericht hat in BGE 122 I 373 ff. deutlich festgehalten, dass sich daraus gerade kein rechtlich geschützter Anspruch auf Steuererlass entnehmen lässt. Gegen ein möglicherweise willkürliches Verhalten einer Behörde steht der steuerpflichtigen Person die Aufsichtsbeschwerde zur Verfügung. Im Übrigen ist die Durchsetzung der Steuerforderung auf dem Betreibungsweg und beim Vorliegen eines Verlustscheins oder bei offensichtlicher mangelnder Zahlungsfähigkeit deren Abschreibung der Regelfall.

**SBS:** Allein mit einer solchen Bestimmung kann eine rechtsgleiche Behandlung der steuerpflichtigen Personen in den einzelnen Kantonen gewährleistet werden.

#### *Art. 6 Gegenstand*

**GR:** Im Gegensatz zu verschiedenen kantonalen Steuergesetzen (vgl. etwa Art. 156 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Graubünden) werden in Abs. 1 die Kosten nicht aufgeführt. GR beantragt, diese mit folgender Begründung aufzunehmen: Für die Zustellung einer zweiten Mahnung werden Mahngebühren erhoben. Nach Eingang dieser zweiten Mahnung (und vor der Zustellung des Zahlungsbefehls) wird immer wieder ein Erlassgesuch gestellt. Wird dieses gutgeheissen, sollten auch die Mahngebühren erlassen werden können. Allerdings spreche schon Art. 167 Abs. 1 *rev*DBG nur von Steuern, Zinsen und Bussen.

**TI:** Bussen und Nachsteuern werden laut Art. 167 Abs. 3 *rev*DBG nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen. Dies muss auch in der Verordnung ersichtlich sein.

#### *Art. 7 Inhalt*

**JU:** Die steuerpflichtige Person soll nur angeben müssen, für welches Steuerjahr sie einen Erlass beantragt.

#### *Art. 8 Zeitpunkt der Einreichung*

**SSK; AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, VS, FDK:** Satz 2 passt nicht zum Titel der Bestimmung («Zeitpunkt der Einreichung»).

**GR:** Satz 1 stellt auf die rechtskräftige Veranlagung ab und übersieht, dass bei der Quellensteuer vielfach eine Veranlagung fehlt. Die Bestimmung ist zu streichen oder anzupassen.

**UR:** Im System der Gegenwartsbesteuerung erfolgt die Veranlagung mit zeitlicher Verzögerung gegenüber dem provisorischen Bezug der direkten Bundessteuer. Praxisgemäss wird ein Erlassgesuch, das vor der definitiven Veranlagung eingereicht wird, nicht zurückgewiesen. Der Bezug wird – sofern das Gesuch nicht offensichtlich unbegründet ist – von der Bezugsbehörde sistiert, bis die definitive Veranlagung vorliegt. Anschliessend wird das verfrüht eingereichte Erlassgesuch von der Erlassbehörde behandelt. Art. 8 ist entsprechend zu ergänzen.

#### *Art. 9 Einreichungsort und Eingangsbestätigung*

**BL, BS, GR:** Abs. 2 legt wie bisher fest, dass der Eingang des Erlassgesuchs zu bestätigen ist. Die Bestimmung sollte weggelassen werden, weil bei klaren Fällen, welche schnell entschieden werden können, ein unnötiger Verwaltungsaufwand entsteht. Ob der Eingang zu bestätigen ist, soll der kantonalen Organisationsautonomie überlassen werden.

#### *Art. 10 Tod der gesuchstellenden Person*

Zu dieser Bestimmung wurden keine Stellungnahmen eingereicht und keine Anträge gestellt.

#### *Art. 11 Entscheidungsgrundlagen*

**SSK; AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ, TG und VS** verweisen auf ihre Stellungnahme zu Art. 5 und die dort zu Art. 11 gemachten Ausführungen (vgl. oben): Wird davon ausgegangen, dass Art. 11 ein Rechtsfolgeermessen (Entscheidungsermessen) beinhaltet, besteht ein Konflikt mit dem in Art. 5 verankerten Rechtsanspruch auf Erlass, welcher zu beheben ist.

**JU: Abs. 2:** Für die Beurteilung ist *primär* die gesamte wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person zum Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs massgebend. Dieser Zeitpunkt stellt, anders als in den Erläuterungen ausgeführt, nicht nur den Ausgangspunkt der Beurteilung dar.

**SBS:** Die Bestimmung trägt überaus hohen Ermessensveranlagungen nicht Rechnung. Personen, welche hoch nach Ermessen veranlagt wurden, waren oft mit ihren administrativen Pflichten überfordert. Die Erlassbehörde soll in diesen Fällen die wirtschaftliche Lage der gesuchstellenden Person in der betreffenden Steuerperiode prüfen können. In *Abs. 3* ist das betriebsrechtliche Existenzminimum um die laufenden Steuern zu ergänzen.

#### *Art. 12 Zahlung von Steuern während des Verfahrens*

**AG, TI: Abs. 1** macht nur Sinn, wenn die Zahlung während der Hängigkeit des Erlassgesuchs unter Vorbehalt oder unter Betreibungsdruck geleistet wird. Erfolgt eine Zahlung freiwillig, so geht die Forderung, um deren Erlass ersucht wird, unter, und das Erlassverfahren wird infolge (vollständiger) Zahlung der Steuer gegenstandslos. Eine Anfrage an die gesuchstellende Person stellt einen unnötigen Verwaltungsaufwand dar und wird auch von der Person selbst nicht verstanden. *Abs. 1* ist so zu formulieren, dass sich bei freiwilliger Zahlung eine Nachfrage, ob am Erlassgesuch festgehalten wird, erübrigt. **AG zu Abs. 2:** Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Erlassbehörde inzwischen erfolgte Zahlungen in ihrem Entscheid bloss berücksichtigen «kann». *Abs. 2* ist zu streichen.

**GR: Abs. 1** ist praxisfremd und zu streichen. Zahlt die steuerpflichtige Person die Steuer nach Einreichung des Gesuchs, wird auf dieses gemäss Bündner Praxis nicht eingetreten. Bei teilweiser Zahlung wird über den noch offenen Betrag entschieden.

**SBS:** Es kommt in der Praxis vor, dass Zahlungen an die laufenden Steuern auf ältere Steuerausstände *umgebucht* werden und das Erlassverfahren dadurch gegenstandslos wird. Im Übrigen können bei einer Abweisung des Erlassgesuchs hohe Verzugszinsen anfallen. Die Verordnung ist wie folgt anzupassen: Während des Erlassverfahrens läuft der Verzugszins nicht weiter, ausser wenn das Erlassgesuch missbräuchlich gestellt wurde. Die während des Erlassverfahrens geleisteten Zahlungen werden zunächst an die laufenden Steuern angerechnet. Falls ein Überschuss verbleibt, mit dem die Steuer, um deren Erlass ersucht worden war, ganz oder teilweise abgedeckt werden kann, ist die gesuchstellende Person anzufragen, ob sie an der Behandlung des Gesuchs festhalte.

#### *Art. 13 Zahlung von Steuern aus dem Vermögen*

**GR: Abs. 4 Bst. b** ist zu streichen, weil er in die kantonale Organisation eingreift. Die Erlassbehörde ist nicht für Stundung und Sicherstellung zuständig.

#### *Art. 14 Entscheid*

**SSK; AI, AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, VS, FDK:** In *Abs. 2* fehlt die Grundaussage, dass der Steuererlass im Umfang der Gutheissung zum Untergang der Steuerforderung führt. Dies ist in Art. 27 Abs. 3 der geltenden Verordnung besser gelöst. Laut Erläuterungen zu *Abs. 3* könne mit Zahlungserleichterungen Fällen begegnet werden, in denen eine Notlage, beispielsweise wegen eines hängigen Antrags auf Ausrichtung von Leistungen der Invalidenversicherung, nur vorübergehend sei. In diesen Fällen werde das Erlassgesuch abgewiesen und eine Stundung gewährt, bis Klarheit über die wirtschaftliche Lage bestehe. Falls die

Notlage aber dauerhaft ist, muss davon ausgegangen werden, dass Erlassentscheide nicht in materielle Rechtskraft erwachsen und erneut ein Erlassgesuch gestellt werden kann.

**AG** teilt die Auffassung, dass ein Erlass an Bedingungen geknüpft werden kann (*Abs. 1 und 2*). Es ist aber mit dem formellen Erlassentscheid zuzuwarten, bis die Bedingungen erfüllt sind oder die Frist zu ihrer Erfüllung abgelaufen ist. Im Entscheid darf laut Urteilen des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau (mit Hinweis auf Regelungen in den Kantonen LU und ZH) keine Bedingung enthalten sein. Mit Eintritt der Rechtskraft des Entscheids muss klar sein, dass die Forderung im Umfang des gewährten Erlasses untergegangen ist. In der geltenden Verordnung findet sich zu Recht keine entsprechende Bestimmung. Unklar ist weiter, an welche Auflagen nebst der Sicherheitsleistung gemäss *Abs. 1*, bzw. einer Stundung oder Ratenzahlungen gemäss *Abs. 3*, gedacht worden ist. *Abs. 3*: Aus verfahrensökonomischen Gründen sollte die Erlassbehörde selber berechtigt sein, Ratenzahlungen oder Stundung zu gewähren.

**GR**: In *Abs. 2* ist der Grundsatz festzulegen (Erlass bewirkt Untergang der Steuerforderung), sodann sind die Ausnahmen zu nennen. Die beschriebenen Fälle kommen praktisch nie vor. Ein Erlass wird in der Praxis grundsätzlich ohne Bedingungen oder Auflagen gewährt.

**JU**: Nach jurassischem Recht kann ein Erlass an Bedingungen geknüpft werden, namentlich, im Falle eines Teilerlasses, an die Abzahlung des restlichen Betrags innert bestimmter Frist. Anderes gilt bezüglich der Leistung einer Sicherheit. Dies dürfte in der Praxis nicht vorkommen, weil einer Person, die eine Sicherheit leisten kann, kaum Erlass gewährt wird.

*Art. 15 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation*

**SSK; AI, AR, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, VS, FDK**: In *Abs. 1 und 3* soll der in Verfahrens- und Prozessrechtsordnungen geläufige Begriff «*Abweisung*» verwendet werden.

*Art. 16 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Aussergerichtlicher Nachlassvertrag und einvernehmliche private Schuldenbereinigung*

#### **Zusammenfassung**

Die weit überwiegende Mehrheit der Anhörungsteilnehmer lehnt Art. 16 in der vorgeschlagenen (verschärften) Fassung ab (**AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH, FDK** und **SSK**). Die Quoren (nach Köpfen und Summen) gemäss Art. 15 der geltenden Verordnung seien beizubehalten. Gemäss **VD** ist bezüglich der Quoren zwischen dem aussergerichtlichen Nachlassvertrag und der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung zu unterscheiden. **SBS** lehnt die vorgeschlagenen Quoren ebenfalls ab und schlägt eine andere Regelung vor.

**GE** äussert sich teilweise zustimmend («Mehrheit der Gläubiger, drei Viertel der Forderungen der 3. Klasse»). **GR** verlangt die Zustimmung sämtlicher Gläubiger der 3. Klasse.

**SSK; AG, AI, AR, BE, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, ZG, FDK**: Ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag und eine einvernehmliche private Schuldenbereinigung sind aufgrund der vorgeschlagenen hohen Hürden in den meisten Fällen ausgeschlossen und würden folglich nicht zu Stande kommen. Die steuerpflichtige Person würde in ein gerichtliches Nachlassverfahren oder in den Konkurs gedrängt, was mit höheren Kosten verbunden ist. Auch die beim gerichtlichen Nachlassvertrag am 1. Januar 2014 eingeführten Erleichterungen für Schuldner und Gläubiger sprechen gegen eine Verschärfung. Auf die neuen Quoren ist zu verzichten. Die bisherige Regelung ist beizubehalten.

**BL**: Bei aussergerichtlichen Nachlassverträgen ist bisher die kantonale Bezugsbehörde zuständig, was sinnvoll ist, weil diese den Fall kennt und schnell reagieren kann. Wenn neu die kantonale Erlassbehörde, welche im Kanton BL von der Steuerverwaltung losgelöst ist, zuständig wäre, würde dies den Verfahrensablauf erschweren und es käme zu Kompetenzüberschneidungen. Die bisherige Regelung mit der *Bezugsbehörde* ist beizubehalten.

**BS:** Es entsteht ein Widerspruch zu den allgemeinen Sanierungsgrundsätzen, wonach beim gerichtlichen Nachlassvertrag folgende Quoren gelten: Die Mehrheit der Gläubiger, die zugleich mindestens zwei Drittel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten, oder ein Viertel der Gläubiger, die mindestens drei Viertel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten (vgl. Art. 305 Abs. 1 SchKG). Satz 2 («Der nicht gedeckte Teil des Steuerbetrags gilt als erlassen.») ist ersatzlos zu streichen, da er zu absolut formuliert ist.

**GE:** Es genügt, wenn – wie heute – die «Mehrheit» der übrigen gleichrangigen Gläubiger zustimmt und – wie im Verordnungsentwurf – die von ihnen vertretenen Forderungen mindestens drei Viertel der gesamten Forderungen der 3. Klasse ausmachen.

**GR:** Sind die Steuerforderungen höher als 25 % der Forderungen in der 3. Klasse, ist ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag ausgeschlossen. Die Verschärfung an sich wird begrüsst. Im Kanton GR wird einer aussergerichtlichen Schuldenbereinigung zugestimmt, wenn sämtliche übrigen Gläubiger der gleichen Klasse (3. Klasse) ebenfalls zustimmen. Die Verordnung ist entsprechend anzupassen.

**NW:** Der administrative Mehraufwand lässt sich angesichts des zu erwartenden (Teil-)Ausfalls nicht rechtfertigen.

**SG:** Die Steuerbehörden sind schon aus eigenem Interesse darauf bedacht, die Opfersymmetrie zu wahren, sodass es keine Verschärfung der Quoten braucht.

**SZ:** Das Zustandekommen eines für Gemeinwesen und Steuerschuldner oftmals günstigeren aussergerichtlichen Nachlassvertrags oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung würde entscheidend gehemmt.

**TI:** Der Fiskus könnte in der Mehrheit der Fälle nicht mehr zustimmen, was auch erhebliche finanzielle Folgen haben dürfte. Die bisherige Regelung ist beizubehalten (Zustimmung der Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger [wobei der Fiskus nicht als Gläubiger zähle], welche mindestens die Hälfte der Forderungen der 3. Klasse vertreten).

**UR:** Wie bisher soll ausreichend sein, wenn die Zustimmung der Hälfte der Gläubiger, die auch die Hälfte der Forderungen vertreten, vorliegt.

**VD:** Anders als in den Erläuterungen ausgeführt, ist bei der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung der Richter beteiligt. Zudem ist die Zustimmung *aller* Gläubiger nötig. Die beiden Verfahren sind somit auseinanderzuhalten. Bezüglich des aussergerichtlichen Nachlassvertrags ist die Regelung in Art. 15 der geltenden Verordnung beizubehalten. Andernfalls könnte in einer Richtlinie die «grosse Mehrheit» mittels Verweisung auf die beiden in Art. 305 Abs. 1 SchKG vorgesehenen Mehrheiten definiert werden.

**VS:** Der zuständigen Behörde ist ein grösserer Handlungsspielraum zu belassen.

**ZH:** Der Abschluss eines aussergerichtlichen Nachlassvertrags würde in vielen Fällen erschwert oder verunmöglicht.

**SBS:** Die Neuregelung würde die Opfersymmetrie nicht garantieren, sondern die Anzahl der Privatkonkurse erhöhen und zu hohen Kosten führen. Weil mit der Revision ein Anspruch auf Erlass anerkannt werden soll, ist auf die «Kann-Formulierung» zu verzichten. SBS schlägt folgende Regelung vor: Die zuständige kantonale Behörde stimmt einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung im gleichen Umfang zu, wie die übrigen Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten. Die zuständige kantonale Behörde kann einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung ebenfalls zustimmen, falls eine der Mehrheiten von Art. 305 SchKG erreicht wird. Der nicht gedeckte Teil des Steuerbetrags gilt als erlassen.

*Art. 17 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Rückkauf von Verlustscheinen*

**Zusammenfassung**

Nahezu alle Kantone (24: **AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH**) und 3 weitere Anhörungsteilnehmer (**FDK, SSK, Städtische Steuerkonferenz**) lehnen Art. 17 in der vorgeschlagenen Fassung ab. Art. 16 der geltenden Verordnung sei, was die Nichtanwendbarkeit der Erlassgrundsätze anbelangt, beizubehalten; laut JU ist Art. 17 zu streichen. **SBS** reicht einen eigenen Formulierungsvorschlag ein.

**SH** unterstützt demgegenüber Art. 17 des Entwurfs.

**SSK; AG, AI, AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, FDK:** In den Kantonen ist die Rechtslage und Organisation betreffend den Rückkauf von Verlustscheinen unterschiedlich geregelt. Mit Blick auf die Verfahrensgleichheit werden sich die Kantone den Vorgaben des Bundes anpassen müssen, sodass für den Rückkauf von Verlustscheinen die Erlassvorschriften neu ebenfalls anzuwenden wären. Die heutige Zuständigkeitsregelung, wonach die Bezugsbehörde über den Rückkauf von Verlustscheinen entscheiden kann, ist sehr praktikabel und verwaltungsökonomisch. Neu müssten die Bezugsbehörden über die Regeln des Erlassverfahrens instruiert und geschult werden. Indirekt wird damit in die Organisationsautonomie der Kantone eingegriffen. Die vorgeschlagene Neuregelung verkennt zudem, dass in den Kantonen alle Verlustscheine zunehmend integral und mehrheitlich von Bezugsbehörden bewirtschaftet werden. In Bezug auf Verlustscheine über andere kantonale Forderungen finden die Steuererlassvorschriften heute überwiegend keine Anwendung. Wird dies geändert, hätte dies in den allermeisten Kantonen einen Ausbau der Erlassbehörden zur Folge. Gestützt auf Art. 167 Abs. 4 *revDBG* darf auf Erlassgesuche, welche nach der Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht wurden, nicht mehr eingetreten werden, was auch gilt, wenn es sich um ein Rückkaufsgesuch bei einem Pfändungsverlustschein handelt. Auch dies spricht gegen die Anwendbarkeit der Erlassgrundsätze auf den Rückkauf von Verlustscheinen. Die heutige Bestimmung, dass die Bezugsbehörde ohne Anwendung der Erlassgrundsätze über den Rückkauf von Verlustscheinen entscheiden kann, ist ebenfalls sehr praktikabel und verwaltungsökonomisch. Die Bezugsbehörde kann in kurzer Zeit aufgrund der aktuellen finanziellen Situation und des Alters des Schuldners abwägen, wie hoch ein allfälliger Teilverzicht ausfallen soll. Wenn in diesen Fällen – entgegen dem Gesetzeswortlaut – jeweils ein formelles Erlassverfahren abgewickelt werden muss, entsteht ein hoher Arbeitsaufwand, der nicht zu verantworten wäre. Schliesslich ist auch heute der mit einem Rückkauf verbundene Erlass von einer sachlichen Entscheidungsgrundlage abhängig. Im umgekehrten Fall ist mit einer Anwendung der Erlassgrundsätze ein massiv höherer Mehraufwand verbunden, was eine bedeutend tiefere Bezugserfolgsquote zur Folge haben dürfte. Weiter ist ungeklärt, ob die Qualifikation des Rückkaufsgesuchs als Erlassgesuch einen förmlichen, anfechtbaren Entscheid zur Folge haben muss. Dies wäre problematisch für diejenigen Kantone, welche die Bezugsbehörden als zuständig erklären. Rechtsmittel gegen Akte der Bezugsbehörden sind nicht üblich. Aufgrund dieser Überlegungen ist die Anwendung der Erlassgrundsätze klar abzulehnen. Die bisherigen Bestimmungen sind beizubehalten.

*Die nachfolgenden Anhörungsteilnehmer äussern sich in der Stossrichtung ähnlich und führen zusätzlich Folgendes aus:*

**AR:** Im Kanton AR bearbeitet die Bezugsabteilung der Kantonalen Steuerverwaltung sämtliche Verlustscheine des Kantons, wobei die im Erlassverfahren anzuwendenden Vorschriften überwiegend keine Anwendung finden.

**BE:** Die Steuerverwaltungen sind oft für die Verlustscheinbewirtschaftung der ganzen Kantonsverwaltung zuständig, also nicht nur für Steuerforderungen. Für sämtliche Forderungen sollen die gleichen – bisherigen kantonalen – Regeln anwendbar bleiben.

**BL:** Im Kanton BL ist die gesamte Bewirtschaftung der Verlustscheine einschliesslich deren Rückkaufs Sache der Kantonalen Steuerverwaltung. Diese Aufgabe gehört zum klassischen Inkassogeschäft, das nicht einer separaten Erlassbehörde übertragen werden sollte.

**BS:** Die vorgeschlagene Regelung ist vom Gesetz nicht abgedeckt. Es geht primär um die Verwertbarkeit der Forderungen und weniger um die Beurteilung einer Notlage.

**FR, GE:** Aus prozessualer Sicht rechtfertigt es sich nicht, im Stadium der Verlustscheinbewirtschaftung nochmals Rechtswege zu öffnen. Beschwerden könnten auch einzig deshalb eingereicht werden, um die Verjährung der Steuerforderung zu erreichen.

**GR:** Mit Blick auf die Verjährung der Verlustscheine besteht auch ein fiskalisches Interesse an einem Rückkauf der Verlustscheine, weshalb ein einfaches Verfahren zu wählen ist.

**JU:** Die beiden Verfahren unterscheiden sich grundlegend. Die Regelung des Verfahrens um Rückkauf eines Verlustscheins fällt in die kantonale Kompetenz und ist nicht in einer eidgenössischen Verordnung, und insbesondere nicht in einer solchen über den Steuererlass, zu regeln. Art. 17 ist zu streichen.

**LU:** Die Ausnahmeregelung in Abs. 2 ist wenig griffig. Die Lockerung der Zuständigkeitsregelung wird hingegen begrüsst.

**NW:** Der administrative Mehraufwand lässt sich angesichts des zu erwartenden (Teil-)Ausfalls nicht rechtfertigen.

**OW:** Es würden für Verlustscheine betreffend die direkte Bundessteuer andere gesetzliche Regelungen gelten als für Verlustscheine betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern. Somit könnten die angestrebten Synergien nicht erzielt werden.

**SG:** Für den Erlass ist weitgehend das Kantonale Steueramt zuständig, für den Rückkauf der Verlustscheine grundsätzlich das jeweilige Gemeindesteueramt als Bezugsbehörde.

**UR:** Das Bezugsverfahren wurde bereits vollständig durchgeführt. Mit dem Rückkauf kann oft zumindest ein Teil der bereits vollständig abbeschriebenen Steuerforderung wieder eingebracht werden.

**ZH:** Es ist widersprüchlich, zunächst zu verlangen, dass das Gesuch um Rückkauf eines Verlustscheins als Erlassgesuch zu behandeln ist, um dann doch wieder vorzusehen, dass «in begründeten Fällen» von den Voraussetzungen für den Erlass abgewichen werden kann.

**Städtische Steuerkonferenz:** Beim Rückkauf eines Verlustscheins im *vollen* Umfang handelt es sich um die Tilgung einer Schuld, und es liegen keine rechtsdogmatischen Gründe für die Anwendung von Erlassvorschriften vor. Auch der *teilweise* Rückkauf eines Verlustscheins und die damit einhergehende Stundung oder Abschreibung des Restbetrags liegt rechtsdogmatisch ausserhalb des Anwendungsbereichs der Erlassvorschriften, welche den end- und rechtsgültigen Erlass einer Steuerforderung regeln. Vergleichbar mit einem Erlass ist allenfalls der Rückkauf eines Verlustscheins unter dem Nominalwert mit Erlass der Restforderung. In den meisten Fällen fehlt es an einer Notlage. In der Regel kaufen steuerpflichtige Personen, die sich wirtschaftlich erholt haben, die Verlustscheine über die volle Summe zurück (oder sie kaufen Verlustscheine teilweise zurück, während der Rest der Forderung gestundet und nicht erlassen wird). Die Durchführung eines Erlassverfahrens würde damit in mehreren Tausend Fällen pro Jahr zu unnötigem administrativem Aufwand und allenfalls zu Rechtsmittelverfahren führen. Selbstverständlich ist eine sorgfältige Abklärung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Voraussetzung für den Umfang und den zeitlichen Ablauf (Ratenzahlung, allenfalls Einschlag) eines Rückkaufs. Vor diesem Hintergrund wird die Anwendung der Erlassbestimmungen auf den Rückkauf von Verlustscheinen dezidiert abgelehnt. Die geltende, bewährte Regelung ist beizubehalten.

**SBS** begrüsst einerseits, dass gestützt auf Abs. 2 klare Regeln gelten würden. Andererseits dürfte eine zu strenge Handhabung für alle Beteiligten unvorteilhaft sein. SBS schlägt deshalb vor, dass die zuständige kantonale Behörde auf die Anwendung der Voraussetzungen für den Steuererlass verzichten könne, *falls die Umstände dies rechtfertigen*.

*Der Kanton SH unterstützt Art. 17 des Entwurfs:*

**SH:** Diese Regelung – welche der bisherigen Praxis des Kantons SH entspricht – ist sachlich richtig, da zwischen Verluſtscheinforderungen und anderen Forderungen kein grundsätzlicher Unterschied besteht.

*Art. 18 Verhältnis zum Steuerbezug*

**SSK; AR, FR, GL, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, UR, VS, FDK:** Das Erlassverfahren ist nicht unabhängig vom Steuerbezugsverfahren: Auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, wird nicht eingetreten. Gemeint sein dürfte, dass der Steuerbezug durch die Einreichung eines Erlassgesuchs nicht gehemmt wird.

**AG:** Eine Zwangsvollstreckung ist insbesondere dann angebracht, wenn der Steueranspruch als gefährdet erscheint. *Abs. 2* ist zu streichen oder allenfalls anzupassen.

**BS:** Die Bestimmung widerspricht dem Prinzip, dass die Vollstreckung einer rechtskräftigen Steuerforderung auch dann möglich ist, wenn ein Erlassgesuch gestellt wurde und dass es auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person nicht ankommt.

**GR:** Das Erlassverfahren stoppt die Bezugshandlungen und die Zahlung der Steuer macht das Erlassgesuch gegenstandslos. Es macht keinen Sinn, eine Steuer auf dem Betreuungsweg zu beziehen, die bei Gutheissung des Gesuchs wieder zurückgezahlt werden muss.

*Art. 19 Kosten*

**BL:** Der Kostenrahmen ist auf die bisherigen Fälle der EEK zugeschnitten. Bei den auf kantonaler Ebene behandelten Gesuchen handelt es sich oftmals um Bagatellfälle und die Einbringlichkeit der Kosten/Gebühren ist sehr fraglich. Eine Vorleistung mittels Kostenvorschuss ist in einem Erlassverfahren nicht sachgerecht. Die Bestimmung kann weggelassen werden.

*Art. 20 Aufhebung eines anderen Erlasses*

Zu dieser Bestimmung wurden keine Stellungnahmen eingereicht und keine Anträge gestellt.

*Art. 21 Inkrafttreten*

Zu dieser Bestimmung wurden keine Stellungnahmen eingereicht und keine Anträge gestellt.

### **4.3 Weitere Bemerkungen**

**AG:** Die Steuererlassverordnung sollte im Interesse einer schweizweit möglichst einheitlichen Praxis neu auch eine Bestimmung darüber enthalten, nach welchen Grundsätzen ein Steuererlass bei «Forderungsverzichten» zu gewähren ist.

**SBS:** Bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums sind die laufenden Steuern zu berücksichtigen, andernfalls die Schuldnerinnen und Schuldner sich Jahr für Jahr neu verschulden müssen. Zudem ist das Existenzminimum nach wie vor nicht steuerbefreit.

### **Anhang**

Verzeichnis der Adressaten und Teilnehmer der Anhörung

## Übersicht über die Anhörungsadressaten und -teilnehmer

### 1. Kantone und interkantonale Organe

Adressaten	Abkürzung	Stellungnahme
Kanton Zürich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Bern	BE	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Luzern	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Uri	UR	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Obwalden	OW	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Nidwalden	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Glarus	GL	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Zug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Freiburg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Solothurn	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Basel-Stadt	BS	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Basel-Landschaft	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Schaffhausen	SH	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Appenzell Ausserrhoden	AR	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Appenzell Innerrhoden	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton St. Gallen	SG	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Graubünden	GR	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Aargau	AG	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Thurgau	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Waadt	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Wallis	VS	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Neuenburg	NE	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Genf	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Kanton Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Konferenz der Kantonsregierungen	KdK	---
Konferenz der kant. Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren	FDK	<input checked="" type="checkbox"/>

### 2. Gerichte

Adressatin	Abkürzung	Stellungnahme
Schweizerisches Bundesgericht	BGer	<input checked="" type="checkbox"/> (Verzicht)

### 3. Weitere interessierte Kreise

Adressaten	Abkürzung	Stellungnahme
Schweizerische Steuerkonferenz	SSK	<input checked="" type="checkbox"/>
Städtische Steuerkonferenz	---	<input checked="" type="checkbox"/>
Schweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten	SVDS	---
Schweizerische Vereinigung für Steuerrecht	IFA	---

### 4. Nicht offiziell angeschriebene Anhörungsteilnehmer

Teilnehmer	Abkürzung	Stellungnahme
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération des entreprises romandes	FER	<input checked="" type="checkbox"/>
Schuldenberatung Schweiz	SBS	<input checked="" type="checkbox"/>
Schweizerischer Bauernverband	SBV	<input checked="" type="checkbox"/>