



29. Mai 2015

Erläuterungen

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

(Steuererlassverordnung)

1 Ausgangslage

1.1 Einleitung

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, und die EEK wird aufgehoben. 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 Gesetzesstufe 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. Nachdem die Referendumsfrist am 9. Okto-

ber 2014 unbenützt abgelaufen ist, hat der Bundesrat am 3. November 2014 im vereinfachten Verfahren den Beschluss gefällt, das Steuererlassgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft zu setzen.¹

Im Hinblick auf das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen zum Steuererlass wurde die Steuererlassverordnung gestützt auf die Delegationsnorm von Artikel 167f nDBG grundlegend überarbeitet. Die Verordnung ist systematisch neu aufgebaut und hält sich dabei an die in Artikel 167f nDBG vorgegebene dreiteilige Gliederung (Voraussetzungen, Ablehnungsgründe, Erlassverfahren). Die Verordnungsbestimmungen werden nachfolgend artikelweise erläutert, wobei auch auf das neue Erlassrecht des DBG in der Fassung des Steuererlassgesetzes (oben und im Folgenden als «nDBG» bezeichnet) und auf die geltende Steuererlassverordnung Bezug genommen wird.²

Da mehr als die Hälfte der Bestimmungen der geltenden Verordnung geändert wird, wird die geltende Verordnung aufgehoben und eine neue Verordnung in Kraft gesetzt. Der leicht angepasste Titel der Verordnung lautet «Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer».

Das EFD hat vom 12. Dezember 2014 bis 12. März 2015 ein Anhörungsverfahren zum Verordnungsentwurf durchgeführt (siehe dazu den Ergebnisbericht vom 30. April 2015).

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.

Absatz 1 Buchstabe a: Laut Artikel 9 Absatz 2 der geltenden Verordnung liegt bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die *öffentliche Hand* für die Lebenshaltungskosten der gesuchstellenden Person und deren Familie aufkommen muss, eine Notlage *in jedem Fall* vor. Der Wortlaut dieser Bestimmung führt in der Praxis zur Erwartung, dass ein Erlassgesuch bereits aus diesen Gründen ohne weitere Prüfung gutzuheissen ist. Ein Steuererlass kann jedoch auch in diesen Fällen erst in Betracht gezogen werden, wenn neben der Notlage auch die übrigen Voraussetzungen des Erlassrechts erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen. Dies ist 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. Eine Notlage einer natürlichen Person liegt demnach vor, wenn die finanziellen Mittel zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen. Wie nach der Praxis zur geltenden Verordnung dürfte eine Notlage bei Bezügerinnen und Bezüger von Sozialhilfe in der Regel zu bejahen sein.

Der Bezug von Ergänzungsleistungen zur AHV und IV garantiert einer gesuchstellenden Person demgegenüber eine Lebenshaltung, «die wesentlich über ihrem betriebsrechtlichen

¹ AS 2015 9, 15

² Vgl. auch die Konkordanztabelle im Anhang.

Existenzminimum liegt»; der Umstand, dass jemand Ergänzungsleistungen bezieht, führt somit noch nicht automatisch zur Anerkennung einer Notlage,³ und es ist im Einzelfall zu prüfen ist, ob eine solche gegeben ist oder nicht. Eine Notlage liegt laut Absatz 1 Buchstabe b auch vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht.

Dabei ist gemäss Absatz 2 ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit wie nach geltendem Recht insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann (vgl. Art. 3 Abs. 2 erster Satz der geltenden Verordnung). Als «absehbar» gelten praxisgemäss zwei bis drei Jahre (Normalfall). Im Falle etwa eines Gesuchs um Erlass einer Busse wegen einer Übertretung (vgl. Art. 167 Abs. 3 nDBG) gilt eine strengere Erlasspraxis und damit eine längere Abzahlungsdauer, deren zumutbare Länge durch die Praxis neu festzulegen sein wird.

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

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 teilweise 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. 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. Ist eine gesuchstellende Person aufgrund ausserordentlicher Aufwendungen stark überschuldet und ist diese Überschuldung ausschliesslich und direkt in persönlichen Verhältnissen begründet, für welche die Person nicht einzustehen hat, kann ein Erlass selbst dann gewährt werden, wenn noch andere Schulden bestehen. Diese Bestimmung kommt praxisgemäss somit nur in Ausnahmefällen zur Anwendung. Denkbar ist etwa eine Überschuldung aufgrund ausserordentlicher Familienlasten oder aufgrund bezogener Sozialhilfe, welche zurückgezahlt werden muss. Diese ausserordentlichen Lasten stellen als Ursache für die finanzielle Notlage einen anerkannten Erlassgrund dar.

Absatz 2 entspricht inhaltlich teilweise Artikel 10 Absatz 2 der geltenden Verordnung. In Absatz 2 Buchstaben a–d werden – ebenfalls nicht abschliessend – Ursachen für eine Notlage genannt, bei deren Vorliegen ein Erlass erst in Betracht gezogen werden kann, wenn auch die anderen Gläubiger im (mindestens) gleichen Umfang verzichten. Der Verzicht eines einzelnen anderen Gläubigers genügt nicht. Stets muss auch der übergeordnete Zweck des Steuererlasses, die dauerhafte Sanierung der wirtschaftlichen Lage der gesuchstellenden Person (Art. 167 Abs. 2 nDBG) erreicht werden können. Dies wird in Absatz 2 neu ausdrücklich erwähnt. Welche Kategorien von Gläubigern in die Sanierung einzubeziehen sind, wird die Klärung der zurzeit noch uneinheitlichen Praxis zeigen. In der Regel dürften dies die Gläubiger der 3. Klasse in der Rangordnung von Artikel 219 des Bundesgesetzes vom

³ Vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts 2D_140/2007 vom 13. August 2008 E. 4.1.

11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) sein. Absatz 2 Buchstabe d regelt wie bisher Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe c erster Satz der geltenden Verordnung zusätzlich die spezifischen Voraussetzungen für einen Erlass bei Selbstständigerwerbenden.

Gemäss neuem Absatz 3 können Einkommensausfälle und Aufwendungen, denen bereits mit der Steuerveranlagung oder der Steuerberechnung Rechnung getragen wurde, nicht als Ursache für eine Notlage anerkannt werden (Abs. 3 erster Satz). 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 zweiter Satz insbesondere 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 in der Regel unerheblich ist, aus welchem Grund eine gesuchstellende Person in eine Notlage geraten ist. In der Erlasspraxis hat sich gezeigt, dass gesuchstellenden Personen oft ihr Verhalten in der Vergangenheit, etwa der überhöhte Lebensstandard gemäss Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe c (Art. 10 Abs. 2 der geltenden Steuererlassverordnung), entgegengehalten werden muss. Artikel 2 Absatz 2 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 vor, wenn diese sanierungsbedürftig ist. Da bei juristischen Personen – im Gegensatz zu natürlichen Personen – sinnvollerweise nicht von einem Anspruch auf Existenzsicherung gesprochen werden kann, müssen zusätzlich spezifische Voraussetzungen erfüllt sein und dürfen gewisse Ablehnungsgründe nicht vorliegen (vgl. dazu insbesondere Absatz 4). Fehlen schliesslich allein die nötigen flüssigen Mittel, so ist diesem Umstand gemäss Artikel 13 Absatz 3 mit einer Stundung oder mit Ratenzahlungen 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 Artikel 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 10 darzulegen, inwiefern mit den genannten Massnahmen die Ursachen für die Notlage beseitigt und damit die Fortführung der Gesellschaft und der Erhalt der Arbeitsplätze gewährleistet werden können.

Absatz 3: Erbringen die Anteilsinhaber Sanierungsleistungen und verzichten andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, so kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang wie der Gläubigerverzicht gewährt werden, sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person (Art. 167 Abs. 2 DBG) beiträgt. 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 4 wird ein Steuererlass abgelehnt, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf die Gewährung geldwerter 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 (vgl. dazu Art. 167a Bst. d nDBG).

Artikel 5 Gegenstand

Artikel 5 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, ist jedoch redaktionell überarbeitet worden. Materiell-rechtlich gilt neu die Einschränkung von Artikel 167 Absatz 3 nDBG, wonach Bussen und Nachsteuern nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen werden.⁴

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 5 Absatz 1, wie bisher die Bezugskosten, beispielsweise die Betreuungskosten. Gerade die Betreuungskosten können aber ohnehin kaum je Gegenstand eines Erlassverfahrens sein, weil die Erlassbehörde gemäss Artikel 167 Absatz 4 nDBG nur auf Erlassgesuche eintritt, die vor Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden.

Die Absätze 2 und 3 entsprechen teilweise Artikel 7 Absätze 2 und 3 der geltenden Verordnung. Bei Gesuchen um Erlass einer Quellensteuer (Abs. 3 Bst. a) ist die quellensteuerpflichtige Person erlassberechtigte Person (auch «Steuersubjekt» genannt: Beispielsweise die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer). Artikel 167 Absatz 5 nDBG sowie Artikel 5 Absatz 1 dieser Verordnung umfassen demgegenüber wie nach geltendem Recht *nicht* die Steuerschuldnerin (beispielsweise die Arbeitgeberin).⁵ Die objektive Voraussetzung der geltenden Verordnung, dass ein Erlass nur erfolgen kann, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig veranlagte Steuer vorliegt, wird neu in einer eigenen Bestimmung (Art. 7) geregelt.

Die Aufzählung in Artikel 5 ist abschliessend.

Artikel 6 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 6

⁴ Vgl. dazu im Einzelnen BBI 2013 8447 f.

⁵ BBI 2013 8448

neu bestimmt, dass die gesuchstellende Person in ihrem Gesuch jeweils anzugeben hat, für welche Steuerjahre und in welchem Umfang sie um Steuererlass ersucht. Damit wird der Gegenstand des Erlassgesuchs festgelegt. Ist unklar, für welche Steuerperiode und in welchem Umfang – in Prozenten oder für welchen Betrag – das Erlassgesuch gestellt wird, soll der gesuchstellenden Person die Möglichkeit gegeben werden, ihr Gesuch zu präzisieren.

Artikel 7 Abgrenzung zum Veranlagungsverfahren

Ein Erlassgesuch kann gemäss Absatz 1 erster Satz 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.⁶ Absatz 1 zweiter Satz entspricht inhaltlich Artikel 1 Absatz 2 der geltenden Verordnung. Im Steuerbezug darf die materielle Richtigkeit einer Veranlagung nicht mehr überprüft werden. Gemäss Absatz 2 ist in den Verfahren um Erlass einer Quellensteuer Absatz 1 nur sinngemäss anwendbar. Damit wird berücksichtigt, dass bei der Quellensteuer eine Veranlagung oft fehlt. Ist die steuerpflichtige Person mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, hat sie zunächst innert Frist eine Verfügung gemäss Artikel 137 Absatz 1 DBG zu verlangen.

Artikel 8 Einreichungsort und Eingangsbestätigung

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 9 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 nach geltendem Recht ein Erlassgesuch stellen. Mit der neuen Formulierung in Absatz 2 wird klargestellt, dass nur der einzelne Erbe oder die einzelne Erbin persönlich (bzw. die Vertreterin oder der Vertreter dieser Person) und nicht etwa die Erbengemeinschaft als Ganzes dazu legitimiert ist. Das Gesuch hat sich auf die Bestimmungen des DBG und der Steuererlassverordnung zum Steuererlass zu stützen. Entscheidend sind somit die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Erben oder der einzelnen Erbin.

Artikel 10 Entscheidungsgrundlagen

Artikel 10 Einleitungssatz entspricht teilweise dem geltenden Artikel 2 Absatz 1 zweiter Satz. Die zuständige Erlassbehörde hat alle für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ab-

⁶ Vgl. dazu Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 208 f.

lehnungsgründe wesentlichen Tatsachen zu berücksichtigen. Welchen Spielraum für die Betätigung des Ermessens sie dabei eingeräumt erhält, ist gestützt auf die neuen Rechtsgrundlagen in der Praxis zu bestimmen. Der Massstab des «pflichtgemässen Ermessens» in Artikel 2 Absatz 1 zweiter Satz der geltenden Verordnung wird deshalb nicht ausdrücklich übernommen (vgl. dazu auch die nachfolgenden Ausführungen zum Rechtsanspruch auf Erlass).

Artikel 10 Einleitungssatz sowie die Buchstaben a–c entsprechen inhaltlich teilweise den Bestimmungen in Artikel 3 Absatz 1 der geltenden Verordnung. In den Buchstaben a–c wird aufgezeigt, welches die «wesentlichen Tatsachen» des Einleitungssatzes sind. Das «*Prüfungsprogramm*» verändert sich, nachdem in Artikel 167a nDBG nun Ablehnungsgründe gesetzlich verankert sind.⁷ Artikel 10 legt somit nicht neue Kriterien fest, welche über die im nDBG geregelten Voraussetzungen und Ablehnungsgründe hinausgehen, sondern umschreibt, gestützt auf welche (nicht abschliessend aufgezählte) Tatsachen die Erlassbehörde zu entscheiden hat. Bei der Beurteilung des Gesuchs sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person massgebend (Bst. a), 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 Art. 3 Abs. 1 zweiter Satz der geltenden Verordnung) massgebend, sondern sie stellen den Ausgangspunkt der Beurteilung dar. Buchstabe b: Bei der Vergangenheitsbetrachtung ist statt wie bisher nicht nur die Entwicklung seit der Veranlagung (gemäss Art. 3 Abs. 1 zweiter Satz der geltenden Verordnung), sondern in gewissen Fällen neu bereits der Zeitraum ab der betreffenden *Steuerperiode* zu berücksichtigen (vgl. Art. 167a Bst. b nDBG). Insbesondere wird geprüft, ob die gesuchstellende Person über ihre Verhältnisse gelebt hat oder Einschränkungen in der Lebenshaltung zumutbar gewesen wären. Hat eine gesuchstellende Person 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 berücksichtigt deshalb laut dem mit der vorliegenden Revision neu eingefügten Artikel 10 Buchstabe d, ob die gesuchstellende Person Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit getroffen und etwa Leistungen, auf die sie einen Rechtsanspruch hat (etwa 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 15 die Schulden auf ein tragbares Mass gesenkt und damit das Ziel einer dauerhaften Sanierung erreicht werden kann.

Anspruch auf Erlass

Die Verordnungsbestimmung in Artikel 2 Absatz 1 erster Satz des geltenden Rechts, wonach eine gesuchstellende Person einen Anspruch auf Erlass hat, falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wird nicht in die neue Verordnung übernommen. Über die Frage, ob die steuerpflichtige Person einen Rechtsanspruch auf Erlass hat, herrscht in der Rechtsprechung und der Literatur seit langem Uneinigkeit. Das Bundesgericht verneint bezüglich der direkten Bundessteuer, dass ein Rechtsanspruch auf Erlass besteht.⁹ In seiner früheren

⁷ Vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Basel 2015, N 15 zu Art. 167 DBG.

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

⁹ Urteil des Bundesgerichts 2D_42/2014, 2D_43/2014 vom 11. Mai 2014 E. 2.2, mit Hinweisen.

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.¹⁰ 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.¹¹ Dies trifft auch auf die herrschende Lehre zu.¹² Die neuen Bestimmungen des Steuererlassgesetzes vom 20. Juni 2014 und der revidierten Steuererlassverordnung umschreiben nun die einzelnen Voraussetzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe genauer als bisher. Zudem steht in Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung oder in besonders bedeutenden Fällen neu die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen.¹³ Die Praxis wird festlegen, ob die steuerpflichtige Person aufgrund dieser neuen Konzeption einen Rechtsanspruch auf Steuererlass hat, falls die Voraussetzungen erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen.

Artikel 11 Zahlung von Steuern während des Verfahrens

Artikel 11 entspricht inhaltlich nur noch teilweise Artikel 7 Absatz 4 der geltenden Steuererlassverordnung. Neu führt die vorbehaltlose Zahlung der Steuer, um deren Erlass ersucht worden ist, im Umfang der Zahlung zur Gegenstandslosigkeit des Erlassverfahrens. Die gesuchstellende Person ist vorgängig nicht mehr anzufagen, ob sie an der materiellen Beurteilung des Gesuchs festhält. Zahlungen unter Vorbehalt und unter dem Druck einer Betreuung machen das Erlassverfahren demgegenüber nicht gegenstandslos. Der Umstand, dass (unter Vorbehalt) geleistete Zahlungen im Entscheid über das Erlassgesuch berücksichtigt werden können (vgl. Art. 7 Abs. 4 zweiter Satz der geltenden Steuererlassverordnung) muss nicht speziell in einer Verordnung erwähnt werden.

Artikel 12 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 12 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 dritter Satz 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 Invalidenversi-

¹⁰ 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.

¹¹ 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).

¹² Vgl. dazu insbesondere Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Basel 2015, N 10 zu Art. 167 DBG, und Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 230–233, je mit weiteren Hinweisen.

¹³ Vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Basel 2015, N 12 zu Art. 167 DBG («Implizit geht damit das Steuererlassgesetz davon aus, dass – bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen – ein Rechtsanspruch auf Steuererlass besteht.»).

cherung, 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 dritter Satz 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 erster Satz wie bisher das zum Verkehrswert bewertete Vermögen. Es wird präzisiert, dass es sich um das Reinvermögen handelt. Absatz 3 zweiter Satz entspricht inhaltlich Artikel 11 Absatz 2 zweiter Satz 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) nicht erfasst sind.

Absatz 4 wurde im Wesentlichen ebenfalls aus dem geltenden Recht übernommen (vgl. Art. 11 Abs. 2 erster Satz der Steuererlassverordnung). Neu entscheidet die Erlassbehörde nicht mehr selber über die Gewährung einer Stundung und die Sicherstellung der Steuerforderung, sondern gibt der zuständigen kantonalen Behörde eine entsprechende Empfehlung (Bst. b; in diesem Sinne auch Art. 13 Abs. 3). Die praktische Bedeutung der Bestimmung in Absatz 4 ist 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. Ein ganzer oder teilweiser Erlass kann somit nur «in begründeten Ausnahmefällen» gewährt werden (Absatz 4 Einleitungssatz).

Artikel 13 **Entscheid**

Absatz 1: In der Verordnung wird neu ausdrücklich geregelt, dass die Gewährung eines Erlasses an Bedingungen und Auflagen geknüpft werden kann. 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. 12 Abs. 4 Bst. b der revidierten Verordnung und Art. 11 Abs. 2 erster Satz der geltenden Steuererlassverordnung).

Absatz 2 enthält die Grundaussage, dass der Steuererlass im Umfang der Gutheissung zum Untergang der Steuerforderung führt. Davon ausgenommen sind Fälle, in denen laut Buchstabe a Bedingungen und Auflagen nach Absatz 1 nicht erfüllt werden, oder laut Buchstabe b

Fälle von Steuerhinterziehung oder Steuervergehen (gemäss den Artikeln 175 ff. und 186 ff. DBG).

In Absatz 3 wird neu ausdrücklich erwähnt, dass Zahlungserleichterungen im Sinne von Artikel 166 DBG neben Ratenzahlungen auch eine Stundung beinhalten (vgl. Abs. 3 am Ende). Dies entspricht dem geltenden Recht und berücksichtigt etwa 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 – voraussichtlich nur vorübergehend ist.

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

Artikel 14 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 erster Satz wird neu kargestellt, dass sich die zuständige kantonale Behörde an einem gerichtlichen Nachlassverfahren beteiligen und dem Nachlassvertrag zustimmen kann. Je nach Konstellation ist dies wichtig, damit das Quorum nach Artikel 305 Absatz 1 SchKG zustande kommt. Sodann wird ergänzt, dass die betroffene Steuerforderung bereits in Anwendung des SchKG – 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. Anders als beim gerichtlichen Nachlassvertrag geht im Falle eines Konkurses 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 zweiter Satz der geltenden Steuererlassverordnung für den Fall des Konkurses bestimmt ist, ein Erlass sei «ausgeschlossen», wird in Absatz 2 dritter Satz 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 abgewiesen.

Artikel 15 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Aussergerichtlicher Nachlassvertrag und einvernehmliche private Schuldenbereinigung

Artikel 15 entspricht im Wesentlichen Artikel 15 der geltenden Steuererlassverordnung. Die Bestimmung wird aber mit dem Institut der «einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung» (Art. 333–336 SchKG) ergänzt, welches anlässlich der Revision des SchKG des Jahres 1994 eingeführt wurde. 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 zuständige kantonale Behörde einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag und neu auch einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung zustimmen kann, ist wie nach geltendem Recht die Zustimmung der *Mehrheit* der übrigen gleichrangigen Gläubiger erforderlich. Die von diesen Gläubigern vertretenen Forderungen müssen zudem *mindestens die Hälfte* der gesamten Forderungen der 3. Klasse (vgl. zu diesen: Art. 219 SchKG) ausmachen.

Artikel 16 Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren: Rückkauf von Verlustscheinen

Absatz 1: Nach Artikel 16 der geltenden Steuererlassverordnung ist «die Bezugsbehörde» für den Rückkauf der Verlustscheine zuständig. Neu bestimmen die Kantone die dafür zuständige kantonale Behörde.

Absatz 2: Der Rückkauf eines Verlustscheins unter dem Nominalwert ist zulässig, soweit ein Teilerlass der Steuerschuld gerechtfertigt erscheint (Bst. a) oder sofern anzunehmen ist, dass die Steuerschuld nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann (Bst. b). Beispielsweise kann einer bereits älteren Person ohne Aussicht auf eine wirtschaftliche Besserung ermöglicht werden, mit den Steuerbehörden eine gütliche Einigung zu finden. Diese neuen Bestimmungen lösen die etwas unpräzise Fassung von Artikel 16 zweiter Satz der geltenden Verordnung ab («Die Erlassgrundsätze finden dabei keine Anwendung»). Die zuständigen Behörden sollen die Verlustscheine weiterhin aktiv, ökonomisch und ohne Durchführung eines formellen Erlassverfahrens bewirtschaften können, andernfalls die oft ohnehin schon tiefe Bezugserfolgsquote sinken würde.

Absatz 3: Mit dem Rückkauf des Verlustscheins geht die Steuerforderung unter.

Artikel 17 Verhältnis zum Steuerbezug

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

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 direkt erledigt werden kann.¹⁴ Eine Zwangsvollstreckung ist insbesondere dann angebracht, wenn der Steueranspruch als gefährdet erscheint.

Artikel 18 Kosten

Artikel 18 nimmt Bezug auf Artikel 167d Absatz 3 zweiter Satz nDBG. Das Verwaltungs- und das Einspracheverfahren vor der Erlassbehörde sind grundsätzlich kostenfrei (Art. 167d Abs. 3 erster Satz nDBG). Bei einem offensichtlich unbegründeten Erlassgesuch kann wie nach Artikel 24 Absatz 2 der geltenden Steuererlassverordnung eine Spruch- und Schreibgebühr von mindestens 50 Franken und höchstens 1000 Franken erhoben werden. Gegenüber dem geltenden Recht wird präzisiert, dass es sich um eine nach Zeitaufwand erhobene Gebühr handelt.

Artikel 19 Aufhebung eines anderen Erlasses

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

¹⁴ Vgl. zum Ganzen: Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 241 f.

Artikel 20 Inkrafttreten

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

Anhang

Konkordanztabelle zur Steuererlassverordnung (geltendes Recht, 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. 7 Abs. 1 Satz 2 | Abgrenzung zum Veranlagungsverfahren |
| Art. 2 Abs. 1 Satz 1 | ---- | ---- | Rechtsanspruch auf Erlass (aufgehoben) |
| Art. 2 Abs. 1 Satz 2 | ---- | Art. 10 Einleitungssatz | Entscheidungsspielraum der zuständigen Behörde |
| 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 | ---- | Art. 10 Bst. a–c | Grundlage des Erlassentscheids |
| Art. 3 Abs. 2 | ---- | Art. 2 Abs. 2 und 3 | Zumutbare Einschränkungen in der Lebenshaltung |
| 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 Abs. 3 | ---- | Art. 5 Abs. 1–3 | Gegenstand des Erlassgesuchs |
| Art. 7 Abs. 2 1. Teilsatz | ---- | Art. 7 Abs. 1 Satz 1 | Rechtskraft der Veranlagung |
| Art. 7 Abs. 4 Satz 1 | ---- | Art. 11 | Zahlungen während des Verfahrens |
| Art. 7 Abs. 4 Satz 2 | ---- | ---- | Berücksichtigung von geleisteten Zahlungen im Erlassentscheid |
| Art. 8 Abs. 1 1. Teilsatz | Art. 167c Satz 1 | ---- | Form des Erlassgesuchs |
| Art. 8 Abs. 1 2. Teilsatz | ---- | Art. 8 Abs. 1 | Einreichungsort des Erlassgesuchs |
| Art. 8 Abs. 1 Satz 2 | ---- | Art. 8 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 | Begriffserklärung Notlage |
| Art. 9 Abs. 2 | Art. 167 Abs. 1 | Art. 2 Abs. 1 Bst. a und Art. 4 Abs. 1 | Notlage im engeren Sinn |

| 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. a | ---- | Art. 3 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 3 | Ursachen für eine Notlage |
| 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. 2 Bst. d | Ursachen für eine Notlage bei Selbstständigerwerbenden |
| 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 und Art. 4 Abs. 3 | Opfersymmetrie unter Gläubigern |
| Art. 11 Abs. 1 Satz 1 | ---- | Art. 12 Abs. 1 | Zahlung der Steuer aus dem Vermögen |
| Art. 11 Abs. 1 Satz 2 | ---- | Art. 12 Abs. 3 Satz 1 | Bewertung des Vermögens |
| Art. 11 Abs. 1 Satz 3 | ---- | Art. 12 Abs. 2 | Erlass bei Kapital- und Liquidationsgewinnsteuern |
| Art. 11 Abs. 2 Satz 1 | ---- | Art. 12 Abs. 4 | Unentbehrlicher Teil der Altersvorsorge |
| Art. 11 Abs. 2 Satz 2 | ---- | Art. 12 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 oder Vermögen |
| Art. 13 | Art. 167 Abs. 4 | ---- | Erlass im Betreibungsstadium |
| Art. 14 Abs. 1–3 | ---- | Art. 14 Abs. 1–3 | Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation |
| Art. 15 | ---- | Art. 15 | Aussergerichtlicher Nachlassvertrag |
| Art. 16 Satz 1 | ---- | Art. 16 Abs. 1 | Zuständigkeit beim Rückkauf von Verlustscheinen |
| Art. 16 Satz 2 | ---- | Art. 16 Abs. 2 | Anwendbarkeit der Erlassgrundsätze |
| Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 | ---- | Art. 9 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 |
| Art. 20 | ---- | ---- | Antrag des Kantons (aufgehoben) |
| Art. 21 | ---- | ---- | Abklärungen und Entscheidungsentwurf des Sekretariats der EEK (aufgehoben) |

| Steuererlassverordnung vom 19.12.1994 | Neues Erlassrecht des Bundes (DBG vom 20.06.2014 und revidierte Steuererlassverordnung) | | Inhalt |
|---------------------------------------|---|------------------------|---|
| | DBG | Steuererlassverordnung | |
| Art. 22 Abs. 1 und 2 | ---- | ---- | Entscheidende Behörde (EEK; aufgehoben) |
| Art. 23 Abs. 1 | ---- | ---- | Entscheidarten |
| Art. 23 Abs. 2 | ---- | Art. 13 Abs. 3 | Zahlungserleichterungen |
| Art. 23 Abs. 3 | ---- | Art. 13 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. 18 | 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. 17 Abs. 1 und 2 | Erlass und Steuerbezug |
| Art. 27 Abs. 3 | ---- | Art. 13 Abs. 2 | Endgültiger Verzicht auf den geschuldeten Betrag |
| Art. 28 | ---- | (Art. 19) | Aufhebung bisherigen Rechts |
| Art. 29 | ---- (Art. 205e und 207b) | ---- | Übergangsbestimmung |
| Art. 30 | ---- | Art. 20 | Inkrafttreten |