

**Erläuternder Bericht
zum Bundesgesetz über die Aufhebung der
Eidgenössischen Erlasskommission für die direkte
Bundessteuer (Steuererlassgesetz)**

(Stand: 07.11.2012)

Zusammenfassung

Die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) soll aufgehoben werden. Alle Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen, werden zukünftig von den Kantonen beurteilt.

Die Vorlage ist Teil der Bestrebungen des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD), das Steuersystem zu vereinfachen. Die Kantone erhalten die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen. Die EEK kann aufgehoben werden. Gleichzeitig wird sichergestellt, dass diejenige Instanz, welche für das Erlassgesuch betreffend die kantonale Einkommens- oder Gewinnsteuer zuständig ist, auch dasjenige für die direkte Bundessteuer beurteilt. Dadurch soll vermieden werden, dass der Entscheid für die kantonale Einkommens- oder Gewinnsteuer im Widerspruch zu demjenigen für die direkte Bundessteuer steht. Damit auch eine schweizweit einheitliche Rechtsprechung gewährleistet ist, wird neu das Bundesgericht letztinstanzlich Erlassfälle beurteilen. Dies allerdings nur, wenn es sich um „einen besonders bedeutenden Fall“ handelt.

1 Zielsetzung der Revision

Erlassgesuche für die direkte Bundessteuer werden nach geltendem Recht entweder durch die Kantone oder – sofern sich das Erlassgesuch auf einen Steuerbetrag von mindestens 25 000 Franken pro Jahr bezieht – durch die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) beurteilt. Diese Zweispurigkeit soll beseitigt werden, indem zukünftig dieselbe kantonale Instanz sowohl das Erlassgesuch für die kantonale Einkommens- oder Gewinnsteuer wie auch dasjenige für die direkte Bundessteuer behandeln soll.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Ausgangslage

Die EEK besteht gemäss Artikel 102 Absatz 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer (DBG) aus einem Vertreter des Bundes, einem kantonalen Vertreter sowie aus einem vom Bundesgericht bestimmten Präsidenten (bzw. Vizepräsidenten). Sie entscheidet in Dreierbesetzung durch Mehrheitsbeschluss. Die Sekretariatsgeschäfte werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) besorgt. Artikel 102 Absatz 4 DBG bildet die Rechtsgrundlage der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 19. Dezember 1994² über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung). Die EEK entscheidet über Eingaben, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens 5000 Franken pro Jahr ersucht wird, sofern das Gesuch vor dem 1. Juli 2009 eingereicht worden ist (Art. 29 Steuererlassverordnung). Gesuche, die später eingereicht wurden, werden durch die EEK beurteilt, sofern mit dem Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens 25 000 Franken pro Steuerjahr nachgesucht wird (Art. 4 Abs. 1 Steuererlassverordnung in der Fassung vom 2. Juni 2009). Die kantonalen Erlassbehörden beurteilen die übrigen Erlassbegehren. Artikel 167 DBG und die Steuererlassverordnung regeln die Erlassvoraussetzungen und das Erlassverfahren in den Grundzügen.

Im Rahmen des Entlastungsprogrammes 04 (EP 04) hat der Bundesrat dem Parlament mit seiner Botschaft³ auch eine Aufgabenverzichtsplanning (AVP) in der Bundesverwaltung unterbreitet. Mit Beschluss vom 13. April 2005 hat der Bundesrat sodann die Umsetzung des Massnahmenkataloges beschlossen. Eine solche durch die ESTV umzusetzende Massnahme ist die vollständige Delegation der Kompetenz zur Beurteilung der Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer an die Kantone. Ein erster Schritt war die oben erwähnte Verordnungsänderung vom 2. Juni 2009 mit einer Limitenerhöhung von 5000 Franken auf 25 000 Franken. Die mit der AVP verbundenen Personaleinsparungen wurden bereits realisiert.

¹ SR 642.11

² SR 642.121

³ BBl 2005 759

2.2 Die beantragte Neuregelung

2.2.1 Vollständige Kompetenzdelegation an die Kantone für Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer

Die Kantone sind bereits nach geltendem Recht für die Veranlagung und den Bezug der direkten Steuern zuständig. Den Kantonen soll neu auch die Kompetenz zur Beurteilung aller Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer übertragen werden. Gleichzeitig soll die EEK aufgehoben werden. Die kantonalen Erlassbehörden werden somit neu auch über Erlassgesuche entscheiden, die heute in die Kompetenz der EEK fallen (d. h. auch über Gesuche von 25 000 Franken und mehr). Die neue Kompetenzregelung gilt für alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung hängigen Gesuche.

2.2.2 Überprüfbarkeit der Erlassentscheide

2.2.2.1 Geltendes Recht

Mit dem Inkrafttreten der verfassungsrechtlichen Rechtsweggarantie (vgl. Art. 29a BV⁴) und der Totalrevision der Bundesrechtspflege wurde im Bereich Erlass der direkten Bundessteuer der gerichtliche Rechtsschutz gewährleistet. Die bisher endgültige Entscheidbefugnis der EEK und der kantonalen Erlassbehörden für den Erlass der direkten Bundessteuer wurde mit dem Bundesgesetz vom 17. Juni 2005⁵ über das Bundesverwaltungsgericht (VGG) durch Streichung von Artikel 167 Absatz 3 DBG aufgehoben. Die Entscheide der EEK können seit dem 1. Januar 2007 beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Kantonale Erlassentscheide über die direkte Bundessteuer können seit dem 1. Januar 2009 an eine kantonale richterliche Beschwerdeinstanz weitergezogen werden (vgl. die in Art. 130 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005⁶ über das Bundesgericht [BGG] den Kantonen gewährte Übergangsfrist von längstens zwei Jahren).

Ein Weiterzug der letztinstanzlichen kantonalen Erlassentscheide an das Bundesverwaltungsgericht ist nach geltendem Recht nicht vorgesehen.⁷ Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide über den Steuererlass ist auch die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht nicht zulässig (Art. 83 Bst. m BGG). Zulässig ist demgegenüber – grundsätzlich – die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 113 BGG); ausgeschlossen ist dabei mangels Legitimation in der Sache selbst nur die Willkürzüge, weil nach Auffassung des Bundesgerichts auf den Erlass der direkten Bundessteuer kein Rechtsanspruch besteht. Andere Verfassungsgrügen, namentlich solche verfahrensrechtlicher Natur, sind hingegen zulässig.⁸

⁴ SR 101

⁵ SR 173.32; vgl. BBl 2005 4093, 4152; zur Begründung: BBl 2001 4439 f. und 4583.

⁶ SR 173.110

⁷ Vgl. Art. 33 Bst. i VGG; zur Begründung: BBl 2001 4250, 4390.

⁸ Urteil des Bundesgerichts 2D_54/2011 vom 16. Februar 2012, Erw. 1, mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2D_27/2011 vom 26. Juli 2011, Erw. 1.

Bezüglich der Frage, ob die ESTV auch nach geltendem Recht kantonale Erlassentscheide über die direkte Bundessteuer an eine kantonale verwaltungsunabhängige Beschwerdeinstanz weiterziehen kann, besteht eine unklare Rechtslage. Ein Weiterzug des letztinstanzlichen kantonalen Erlassentscheides an das Bundesgericht oder an das Bundesverwaltungsgericht ist jedoch für die ESTV gegenwärtig nicht möglich.

Die folgenden Tabellen zeigen die Instanzenzüge nach geltendem Recht bei der direkten Bundessteuer (Schema 1) und bei den kantonalen Steuern (Schema 2):

Schema 1: Erlassverfahren betreffend die direkte Bundessteuer

Verfahrensablauf 1.1: betrifft Gesuche um Erlass von 25 000 Franken pro Steuerjahr oder mehr

1. Instanz	EEK
2. Instanz	Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht

Verfahrensablauf 1.2: betrifft Gesuche um Erlass von weniger als 25 000 Franken pro Steuerjahr

Nachfolgend werden alle Verfahrensschritte aufgeführt, die in den verschiedenen Kantonen vorkommen könnten. Der tatsächliche Verfahrensablauf in den Kantonen ist jedoch sehr unterschiedlich. Rund die Hälfte der Kantone hat beispielsweise ein Einspracheverfahren.

1. Instanz	Kantonale Verwaltungsinstanz
2. Instanz	Evtl. Einsprache- oder Verwaltungsbeschwerdeverfahren bei einer kantonalen Verwaltungsinstanz (falls Einsprache oder Verwaltungsbeschwerde vorgesehen)
3. Instanz	Beschwerde bei der ersten gerichtlichen Beschwerdeinstanz (häufig kantonale Steuerrekurskommission)
4. Instanz	Beschwerde an zweite gerichtliche Instanz (Kantonales Verwaltungsgericht)
5. Instanz	Subsidiäre Verfassungsbeschwerde bei Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien beim Bundesgericht

Schema 2: Erlassverfahren betreffend die kantonalen Steuern

Bei den kantonalen (und kommunalen) Steuern ist im Gegensatz zur direkten Bundessteuer unerheblich, ob ein Erlassgesuch von mehr oder weniger als 25 000 Franken pro Steuerjahr gestellt wird. Je nach Höhe des Betrages kann aber eine andere Behörde für die erstinstanzliche Verfügung zuständig sein. Der Kanton Graubünden kennt beispielsweise folgende Zuständigkeiten: die Kantonale Steuerverwaltung für Beträge bis 5000 Franken je Geschesteller und Jahr, das Finanzdepartement für Beträge von 5001 Franken bis 50 000 Franken, die Regierung für darüber hinausgehende Beträge.

Der Verfahrensablauf ist weitgehend mit dem Schema 1.2 identisch. Eine Ausnahme besteht bei der Anfechtung kantonalen Verwaltungsgerichtsentscheide. Wenn der betreffende Kanton in seiner Gesetzgebung einen Rechtsanspruch auf Erlass vorsieht, kann die subsidiäre Verfassungsbeschwerde beim Bundesgericht ohne weitere Einschränkungen ergriffen werden. Einen solchen Rechtsanspruch auf Steuererlass kennt beispielsweise der Kanton Bern (Art. 240 Abs. 5 und Art. 240b Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000). Das Bundesgericht prüft daher in bernischen Erlassfällen im Rahmen der subsidiären Verfassungsbeschwerde auch materiell, ob die Voraussetzungen für einen Steuererlass erfüllt sind.

Instanzen 1 bis 4	Wie in Schema 1.2
5. Instanz	<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="372 719 792 826">• Subsidiäre Verfassungsbeschwerde bei Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien beim Bundesgericht oder<li data-bbox="372 839 792 943">• Umfassende subsidiäre Verfassungsbeschwerde (bei einem Rechtsanspruch auf Erlass gemäss kantonomer Gesetzgebung) beim Bundesgericht

2.2.2.2 Die beantragte Neuregelung

In allen Kantonen gibt es das Institut des Erlasses der Kantons- und Gemeindesteuern. Der vorangehenden Ziffer 2.2.2.1 kann entnommen werden, dass die Verfahren für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern häufig nicht aufeinander abgestimmt sind. Dies soll geändert werden, indem in Zukunft die für den Erlass der *Kantonssteuer* zuständige Behörde auch über das Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer entscheidet (Art. 167b Abs. 1 nDBG). Damit kann vermieden werden, dass einerseits die gesuchstellende Person mehrmals ihre wirtschaftliche Lage darstellen und belegen muss und andererseits verschiedene Sachverhalte zu prüfen sind. Den zuständigen Instanzen wird damit die Erfüllung ihrer Untersuchungspflicht und der gesuchstellenden Person die Erfüllung ihrer Mitwirkungspflicht erleichtert. Die Änderung führt in der Regel auch zu einheitlichen Entscheiden im Bereich des Erlasses der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuer und des DBG. Den Kantonen bleibt es unbenommen, die Erlassverfahren für die kantonalen und kommunalen Steuern sowohl gemeinsam als auch getrennt durchzuführen.

2.4

Konsultation des Bundesgerichts, des Bundesverwaltungsgerichts sowie des Präsidenten und des Vizepräsidenten der EEK

Das Bundesgericht, das Bundesverwaltungsgericht sowie der Präsident und der Vizepräsident der EEK wurden gestützt auf Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung vom 17. August 2005⁹ über das Vernehmlassungsverfahren (Vernehmlassungsverordnung, VIV) eingeladen, zur Vorlage Stellung zu nehmen.

Das Bundesgericht stimmte der Vorlage grundsätzlich zu. Es hielt im Einzelnen fest, dass mit dem Steuererlassgesetz richtigerweise der Rechtsweg an das Bundesgericht geöffnet werde, das grundsätzlich in allen Rechtsgebieten für bedeutende Rechtsfragen zuständig sein sollte, um schweizweit eine einheitliche Rechtsprechung gewährleisten zu können. Die Zuständigkeit des Bundesgerichts entspreche der bundesstaatlichen Ordnung. Für Beschwerden gegen kantonale Entscheide solle immer das Bundesgericht zuständig sein, nicht das Bundesverwaltungsgericht, das als Gericht für die Überprüfung der Entscheide der Bundesverwaltungsbehörden konzipiert worden sei. Zudem solle bei kantonalen Entscheiden ein doppelter Rechtsmittelzug auf eidgenössischer Ebene vermieden werden. Das Bundesgericht unterstützt die Einschränkung des Weiterzuges auf „*besonders bedeutende Fälle*“ wie dies auch in der Rechtshilfe (Art. 84 BGG) vorgesehen ist.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtete auf eine Stellungnahme. Der Präsident und der Vizepräsident der EEK stimmten der Vorlage grundsätzlich zu.

⁹ SR 172.061.1

3

Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht

Art. 42 Abs. 2 zweiter Satz

In Erlasssachen ist der Rechtsweg bis vor das Bundesgericht vorgesehen, falls es sich um einen besonders bedeutenden Fall handelt (vgl. die folgenden Erläuterungen zu Art. 83 Bst. m BGG). Artikel 42 Absatz 2 BGG präzisiert diesbezüglich das Verfahren. In der Rechtschrift ist demnach auszuführen, warum die Voraussetzung von Artikel 83 Buchstabe m BGG, ein besonders bedeutender Fall, gegeben ist. Es obliegt dabei der beschwerdeführenden Partei darzutun, dass und inwiefern diese Eintretensvoraussetzung erfüllt ist. Das Bundesgericht forscht nicht nach Gründen, welche die Zulässigkeit der Beschwerde nahe legen könnten.¹⁰

Art. 83 Bst. m

Nach heutigem Recht ist gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ausgeschlossen (vgl. Art. 191 Abs. 3 BV i. V. m. Art. 83 Bst. m BGG). Falls eine kantonale verwaltungsunabhängige Beschwerdeinstanz in Erlassfällen letztinstanzlich entscheiden würde, wäre nach der Abschaffung der EEK eine schweizweit einheitliche Rechtsprechung nicht mehr gewährleistet. Daher soll das Bundesgericht gemäss Artikel 83 Buchstabe m nBGG letztinstanzlich Erlassstreitigkeiten bezüglich des DBG und des kantonalen und kommunalen Erlassrechts beurteilen, sofern es sich dabei um einen *besonders bedeutenden Fall* handelt. Der Begriff ist auch in der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG) enthalten.

Die spezielle Sachurteilsvoraussetzung des besonders bedeutenden Falls umfasst nicht nur Erlassfälle, die *Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung* aufwerfen, sondern auch solche, die aus *anderen Gründen* besonders bedeutsam sind¹¹. Ein besonders bedeutender Fall kann dann gegeben sein, wenn eine einheitliche Rechtsprechung als gefährdet erscheint, beispielsweise, weil dieselbe Rechtsfrage in verschiedenen Kantonen abweichend entschieden worden ist. Ein besonders bedeutender Fall ist jedoch mit Zurückhaltung anzunehmen.¹² Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu.¹³ Auch das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird nur sehr zurückhaltend angenommen.¹⁴ Es muss sich um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein

¹⁰ Vgl. Heinz Aemisegger/Marc Forster, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, N. 33 zu Artikel 84 BGG.

¹¹ Vgl. Heinz Aemisegger/Marc Forster, a.a.O., N. 29 zu Artikel 84 BGG.

¹² BGE 136 IV 139, Erw. 2.4, mit Hinweis.

¹³ BGE 134 IV 156, Erw. 1.3.1, mit Hinweis.

¹⁴ Vgl. BGE 133 III 493, Erw. 1.1, mit Hinweisen.

kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Als Beispiele für eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung seien genannt:

- eine vom Bundesgericht noch nicht entschiedene Rechtsfrage, die von verschiedenen Kantonsgerichten unterschiedlich entschieden wurde und deren widersprüchliche Rechtsprechung nicht hingenommen werden kann¹⁵;
- eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage, die in der massgeblichen Literatur kritisiert wird¹⁶.

Ein besonders bedeutender Fall liegt schliesslich vor, wenn elementare *Verfahrensgrundsätze* verletzt worden sind. Im Übrigen obliegt die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs des besonders bedeutenden Falles der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.¹⁷ Die diesbezügliche höchstrichterliche Beurteilung dürfte gerade im Bereich des Erlasses, in dem die Rechtsweggarantie erst seit 1. Juli 2007 bzw., nach einer den Kantonen gewährten Übergangsfrist von zwei Jahren, seit 1. Januar 2009 umgesetzt ist, zu einer einheitlichen Rechtsprechung und mehr Rechtssicherheit führen.

Beschwerdegründe bei der direkten Bundessteuer

Mit *Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten* kann vor Bundesgericht die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 Bst. a und b BGG). Was den Erlass der direkten Bundessteuer anbelangt, wird das Bundesgericht prüfen können, ob die Erlassbestimmungen des DBG und der Steuererlassverordnung verletzt wurden, dies unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass es sich um einen besonders bedeutenden Fall handelt.

Beschwerdegründe bei der Kantons- und Gemeindesteuer

Die Rüge einer Verletzung von kantonalem Recht ist nur möglich, wenn es sich dabei um kantonale verfassungsmässige Rechte, kantonale Bestimmungen zu den politischen Rechten oder um interkantonales Recht handelt (Art. 95 Bst. c, d und e BGG). Folglich können weder die steuerpflichtige Person noch die nach kantonalem Recht zuständige Behörde noch die ESTV vor Bundesgericht eine Verletzung von kantonalen Bestimmungen zum Steuererlass rügen. Auch die Rüge einer Verletzung des StHG ist nicht möglich, da der Erlass im StHG materiell nicht geregelt wird (vgl. die nachfolgenden Ausführungen zu Art. 73 StHG).

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten werden die steuerpflichtige Person, die kantonale Behörde und die ESTV gestützt auf den neuen Artikel 73 StHG folglich nur Verletzungen der Bundesverfassung – insbesondere Verfahrensmängel, das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot – rügen können. Da beispielsweise das Willkürverbot bundesrechtlich geregelt ist (Art. 9 BV), ist eine willkürliche Anwendung von kantonalem Recht immer eine Bundesrechtsverletzung. Damit wird die Anwendung des kantonalen Erlassrechts

¹⁵ Vgl. Beat Rudin, a.a.O., N. 32 zu Artikel 85 BGG.

¹⁶ Vgl. Beat Rudin, a.a.O., N. 33 zu Artikel 85 BGG.

¹⁷ Vgl. Markus Schott, a.a.O., N. 44 zu Artikel 95 BGG.

auf Willkür hin überprüft werden können. Auch dies aber nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass das Bundesgericht das Vorliegen eines besonders bedeutenden Falles bejaht.

Die Legitimation der kantonalen Behörde und der ESTV bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend den kantonalen und kommunalen Steuererlass stützt sich auf Artikel 89 Absatz 2 Buchstabe d BGG in Verbindung mit Artikel 73 Absatz 2 StHG. Die Legitimationsvoraussetzungen von Artikel 89 Absatz 1 BGG, insbesondere das schutzwürdige Interesse, gelten nur für die steuerpflichtige Person.

Verhältnis zur subsidiären Verfassungsbeschwerde

Wird ein besonders bedeutender Fall verneint, steht die *subsidiäre Verfassungsbeschwerde* einzig der *steuerpflichtigen Person* – gestützt auf Artikel 115 BGG – zur Verfügung. Bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde sind die Rügegründe auf die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten beschränkt (Art. 116 BGG). Gemäss der Praxis des Bundesgerichts könnte sich die steuerpflichtige Person mit einer subsidiären Verfassungsbeschwerde jedoch nur dann auf das Willkürverbot berufen, wenn das Bundesrecht oder das kantonale Recht ihr einen Rechtsanspruch auf Erlass einräumt. Bei der direkten Bundessteuer ist dies nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht der Fall (vgl. oben, Ziff. 2.2.2.1).

Art. 132a (neu)

Artikel 132a legt das Übergangsrecht für die Verfahren vor dem Bundesgericht fest. Entscheide letztinstanzlicher kantonalen Gerichte und des Bundesverwaltungsgerichts über den Erlass, die vor dem Inkrafttreten der Änderung ergangen sind, können damit nicht vor Bundesgericht angefochten werden (vgl. im Übrigen die nachstehenden Ausführungen zu den Übergangsbestimmungen in Art. 205d und 207b DBG).

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 102 Abs. 4

Da neu alle Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer durch die Kantone entschieden werden, kann die EEK und somit auch Artikel 102 Absatz 4 aufgehoben werden.

Art. 103 Abs. 1 Bst. e

Diese Bestimmung versetzt die ESTV in die Lage, ihre Aufsichtsfunktion wahrzunehmen. Die ESTV kann verlangen, dass ihr Erlassentscheide (Verwaltungsverfügungen, Einspracheentscheide, Verwaltungsbeschwerdeentscheide und gerichtliche Entscheide) eröffnet werden. Dieses Recht der ESTV ergibt sich bereits aus Artikel 111 Absatz 2 und 112 Absatz 4 BGG. Die Ergänzung von Artikel 103 Absatz 1 um Buchstabe e bezweckt, dass die Aufzählung in der

eben genannten Bestimmung vollständig ist. Dadurch wird die Transparenz des Gesetzes gewährleistet. Die ESTV braucht sich nicht alle Erlassentscheide eröffnen zu lassen. Sie kann sich zum Beispiel darauf beschränken, dass ihr Erlassentscheide ab einem bestimmten Betrag eröffnet werden.

Art. 167 Voraussetzungen

Artikel 167 DBG wird neu mit einer Sachüberschrift versehen. Absatz 1 entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen Absatz 1 von Artikel 167. Neu ist die Präzisierung, dass an den Erlass von Bussen und von *mit diesen zusammenhängenden* Nachsteuern besonders hohe Anforderungen zu stellen sind. Bei Nachsteuern handelt es sich oft um Forderungen, die bei ordnungsgemässer Versteuerung in einem früheren Zeitraum hätten gezahlt werden können. Es dürfen deshalb auch während mehrerer Jahre ausserordentliche Anstrengungen zur Tilgung der Schuld verlangt werden. Ein Erlass einer Busse soll in der Regel nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine „einfache“ Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern geradezu die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet erscheint. Für Bussen und die mit diesen zusammenhängenden Nachsteuern gilt somit eine strengere Erlasspraxis, die aber nicht soweit geht, dass ein Erlass geradezu ausgeschlossen ist. Es kommt vielmehr auch hier auf die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls an.

Der neue Absatz 2 von Artikel 167 entspricht Artikel 13 der Steuererlassverordnung. Die Bestimmung sieht vor, dass auf die nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereichten Erlassgesuche nicht eingetreten wird. Sie zielt darauf ab zu verhindern, dass der Steuererlass als Mittel zur Zeitgewinnung missbraucht wird. Hat die Inkassobehörde sich nach der Rechnungsstellung und Mahnung entschieden, den Betreuungsweg einzuschlagen, ist es ihr nicht mehr zuzumuten, ein Erlassverfahren durchzuführen. Aus Gründen der Transparenz und weil die Gesetzeskonformität in der Praxis nicht unbestritten war, soll diese Bestimmung neu auf Gesetzesstufe gehoben werden. Teile des bisherigen Absatzes 2 finden sich neu in Artikel 167c Absatz 2.

Der neue Absatz 3 von Artikel 167 entspricht Artikel 2 Absatz 3 der Steuererlassverordnung. In Fällen der Quellenbesteuerung gilt es zu beachten, dass der Steuerschuldner und der Steuerpflichtige (das Steuersubjekt) der steuerbaren Leistung nicht identisch sind. Ein Erlass von Quellensteuern kommt nur für die *steuerpflichtige Person* selbst in Frage und zwar auch dann, wenn die Steuern bereits bezahlt sind (vgl. Art. 7 Abs. 3 Bst. a Steuererlassverordnung). Die Voraussetzungen für einen Erlass, eine Notlage oder grosse Härte, müssen dabei bei der steuerpflichtigen Person, beispielsweise beim Spieler eines Sportvereins, gegeben sein. Die Gesuchsbegründung kann sich demgegenüber nicht auf die wirtschaftliche Lage des Sportvereins selber beziehen.

Für den *Schuldner oder die Schuldnerin* der steuerbaren Leistung (den Steuersubstituten) ist ein Erlass gemäss Absatz 3 – wie bisher gemäss Artikel 2 Absatz 3 Steuererlassverordnung – demgegenüber nicht vorgesehen. Der Steuerschuldner ist folglich zur Einreichung eines Erlassgesuchs nicht legitimiert. Der Schuldner hat im Zeitpunkt der Ausrichtung des quellensteuerbelasteten

Arbeitsentgelts über die abgezogene Quellensteuer die Verfügungsgewalt inne und er hat somit eine „treuhänderische“ Funktion. Aus diesem Grund stellt die schuldhaft Nichtvornahme des Steuerabzugs eine Steuerhinterziehung gemäss Artikel 175 bzw. die eigenmächtige Verwendung abgezogener Quellensteuern eine Veruntreuung im Sinne von Artikel 187 dar. Der Begriff des „Steuerpflichtigen“ in Artikel 167 Absatz 1 umfasst den Steuerschuldner im Sinne des Quellensteuerrechts nicht.

Absatz 4 enthält die Delegationsnorm für die Steuererlassverordnung. Die neue Delegationsnorm ist notwendig, weil die Steuererlassverordnung sich heute auf Artikel 102 Absatz 4 abstützt und diese Bestimmung aufgehoben wird. Neu wird bereits im Gesetz klargestellt, dass von einem Erlass ganz oder teilweise abgesehen werden kann, falls gewisse erlassunwürdige Verhaltensweisen vorliegen. Weitere Einzelheiten zu den Erlassvoraussetzungen, zum erlasswürdigen Verhalten und zum Erlassverfahren werden in der noch zu revidierenden Steuererlassverordnung geregelt werden. In der noch zu revidierenden Steuererlassverordnung werden demgegenüber diejenigen Bestimmungen aufgehoben, die ausschliesslich auf die EEK zugeschnitten sind. Hingegen wird die revidierte Steuererlassverordnung weiterhin Bestimmungen enthalten, welche heute schon nicht nur die EEK sondern auch die kantonale Erlassbehörde betreffen.

Art. 167a Ausschlussgründe

Bei der Beurteilung, ob eine Notlage vorliegt, wird zunächst auf die aktuelle wirtschaftliche Lage abgestellt. Die Erlassbehörde hat aber bereits nach geltendem Recht auch zu prüfen, ob eine steuerpflichtige Person sich in der Vergangenheit freiwillig ihrer Einkommens- oder Vermögensquellen entäussert hat (vgl. Art. 3 Abs. 1–3 und Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dazu hat sich in den letzten Jahren eine Praxis entwickelt, die unter dem Begriff „Erlasswürdigkeit“ zusammengefasst werden kann (vgl. Absatz 1)¹⁸. Mit der beispielhaften Aufzählungen von erlassunwürdigen Verhaltensweisen im Absatz 2 wird diese Praxis auf Gesetzesstufe verankert.

Art. 167b Erlassbehörde

Der neue Artikel 167b Absatz 1 stellt sicher, dass diejenige Instanz, welche für den Entscheid über das Gesuch um Erlass der Kantonssteuer zuständig ist, auch dasjenige für die direkte Bundessteuer beurteilt. Dadurch wird vermieden, dass der Erlassentscheid für die kantonale Einkommens- und Gewinnsteuer im Widerspruch zu demjenigen für die direkte Bundessteuer steht.

Absatz 2 entspricht dem heutigen Artikel 6 der Steuererlassverordnung. Die Regelung des Verfahrens fällt grundsätzlich in die Kompetenz der kantonalen Behörden. Die bisher in einer Departementsverordnung normierten Verfahrensbestimmungen werden deshalb neu auf Gesetzesstufe geregelt. Dies betrifft auch die Artikel 8 (teilweise neu in Art. 167c nDBG), 18 (neu in Art. 167d Abs. 1 und 2 nDBG) und 19 (neu in Art. 167e nDBG) der geltenden Steuererlassverordnung.

¹⁸ Zur so genannten Erlasswürdigkeit vgl. etwa die Urteile des Bundesgerichts 2D_54/2011 vom 16. Februar 2012, Erw. 3.4, und des Bundesverwaltungsgerichts A-1758/2011 vom 26. März 2012, Erw. 2.7 und Erw. 3.1.1, sowie das Urteil des Bundesgerichts 2P.316/2003 vom 19. Dezember 2003, Erw. 4.3.

Art. 167c Inhalt des Erlassgesuchs

In den Artikel 167c werden Teile von Artikel 167 Absatz 2 geltendes Recht und von Artikel 8 Absatz 1 der Steuererlassverordnung und der Inhalt von Artikel 8 Absatz 2 Steuererlassverordnung übernommen. Es handelt sich um eine wichtige Verfahrensbestimmung, die auf Gesetzesstufe zu regeln ist.

Art. 167d Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten der gesuchstellenden Person

Die Absätze 1 und 2 legen die Verfahrensrechte und die Verfahrenspflichten der gesuchstellenden Person fest. Es betrifft dies insbesondere die Artikel 109 ff. und 123 ff. Diese sind sinngemäss anwendbar. Diese Regelung entspricht inhaltlich dem heutigen Artikel 18 der Steuererlassverordnung.

Absatz 3 stimmt weitgehend mit dem bisherigen Artikel 167 Absatz 4 überein, welcher festhält, dass das Erlassverfahren kostenfrei ist. Die neue Bestimmung stellt klar, dass lediglich die Verfügungsverfügung und ein allfälliger Einspracheentscheid über das Erlassgesuch kostenfrei sind, was der heutigen Praxis entspricht. Der zweite Satz von Absatz 3 erlaubt wie bisher, der gesuchstellenden Person die Kosten ganz oder teilweise aufzuerlegen, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat. Dieser zweite Satz von Absatz 3 entspricht inhaltlich dem bisherigen zweiten Satz von Artikel 167 Absatz 4.

Art. 167e Untersuchungsmittel der Erlassbehörde

Diese Bestimmung entspricht inhaltlich dem heutigen Artikel 19 der Steuererlassverordnung. Die Erlassbehörde kann somit beispielsweise folgende Untersuchungsmittel weiterhin anwenden: Auskünfte einverlangen, Geschäftsbücher einsehen und Belege vorlegen lassen (vgl. Art. 123 Abs. 2 und 126 Abs. 2).

Art. 167f Rechtsmittelverfahren

Gemäss Absatz 1 dürfen der Instanzenzug für das Gesuch um Erlass der Kantonssteuer und derjenige für das Gesuch um Erlass der direkten Bundessteuer nicht auseinanderfallen. Sieht ein Kanton für den Erlass der Kantonssteuer beispielsweise ein Einspracheverfahren oder ein verwaltungsinternes Beschwerdeverfahren vor, gilt dies auch für den Erlass der direkten Bundessteuer. Dadurch kann erreicht werden, dass die beiden Verfahren, welche weitgehend den gleichen Sachverhalt und ähnliche Rechtsfragen betreffen, von denselben Behörden behandelt werden.

Gemäss Absatz 2 können die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die ESTV an eine verwaltungsunabhängige Instanz gelangen, sofern sie mit Entscheiden zur direkten Bundessteuer nicht einverstanden sind.

Die ESTV soll damit in die Lage versetzt werden, ihrer Aufsichtspflicht nachzukommen und bezüglich des DBG eine schweizweit einheitliche Rechtsprechung anzustreben. Weil als letzte Beschwerdeinstanz das Bundesgericht vorgesehen ist, haben die Kantone obere Gerichte einzusetzen (vgl. Art. 86 Abs. 2 BGG).

Absatz 3 erklärt die in den Artikeln 132–135 und 140–145 DBG enthaltenen Verfahrensbestimmungen für sinngemäss anwendbar. Damit soll erreicht werden, dass im

Veranlagungs- und Erlassverfahren nach dem DBG weitgehend die gleichen Verfahrensgrundsätze gelten.

Gemäss Absatz 4 können die gesuchstellende Person, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die ESTV gegen den Entscheid der letzten kantonalen Instanz in Zukunft beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich dabei um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Die Einschränkung des Beschwerderechts folgt aus Artikel 83 Buchstabe m nBGG (vgl. die obigen Erläuterungen zu Art. 83 Bst. m nBGG). Die Beschwerdelegitimation der ESTV lässt sich zwar bereits auf Artikel 89 Absatz 2 Buchstabe a BGG abstützen. Sie wird aber auch im nDBG erwähnt, um eine möglichst hohe Transparenz für den Rechtssuchenden zu schaffen.

Art. 205d und Art. 207b

Die Absätze 1 von Artikel 205d und 207b legen die Übergangsordnung bezüglich des erstinstanzlichen Erlassverfahrens nach der Aufhebung der EEK fest. Die Vorlage ist auf alle Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer anwendbar, die am Tage des Inkrafttretens bei der EEK oder im Kanton hängig sind. Artikel 205d betrifft Gesuche natürlicher Personen und Artikel 207b solche juristischer Personen.

Die Absätze 2 von Artikel 205d und 207b betreffen die übergangsrechtliche Regelung vor den Einsprache-, Verwaltungsbeschwerde- und Verwaltungsgerichtsinstanzen. Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen, die in erster Instanz mit Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes bereits getroffen worden waren, werden nach früherem Verfahrensrecht und früherer Zuständigkeitsordnung beurteilt. Es wird dabei auf das Verfügungsdatum abgestellt. Beispielsweise werden die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Beschwerden dort zu Ende behandelt (vgl. auch die Ausführungen zu Art. 132a nBGG). Diese Abgrenzungen dienen der Rechtssicherheit und einem zusammenhängenden Instanzenzug, indem von der Einleitung bis zum Abschluss eines Einsprache- und Beschwerdeverfahrens dieselben verfahrensrechtlichen Regeln angewendet werden.¹⁹ Übergangsrechtlich Besonderes gilt bei den Verfahren, die am Tage des Inkrafttretens bei der EEK oder im Kanton zur Antragstellung an die EEK hängig sind. Da wie eben erwähnt das frühere Verfahrensrecht anwendbar ist und vor der EEK kein Einspracheverfahren möglich war, kann in diesen Fälle auch nach der Aufhebung der EEK keine Einsprache erhoben werden.

¹⁹ Vgl. zur sinn gemäss gleich gestalteten Bestimmung von Artikel 81 VwVG: Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (Hrsg.), Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, N. 1 ff. zu Artikel 81 VwVG, mit weiteren Hinweisen, unter anderem zu den gleich gestalteten Übergangsbestimmungen von Artikel 53 Absatz 1 VGG und Artikel 132 Absatz 1 BGG.

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Art. 73 Abs. 1

Artikel 73 Absatz 1 enthält bereits eine Bestimmung zur Beschwerde an das Bundesgericht, die ergänzt wurde. Entscheide der letzten verwaltungsunabhängigen kantonalen Instanz über den Erlass der kantonalen und kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer können demnach neu mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor Bundesgericht angefochten werden. Beschwerdebefugt sind die steuerpflichtige Person, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die ESTV (vgl. Art. 73 Abs. 2 geltendes Recht in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1). Mit der Wendung „nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes“ in Absatz 1 ist die Öffnung des Zugangs zum Bundesgericht in besonders bedeutenden Fällen abgedeckt (vgl. dazu und zu den übrigen Beschwerdevoraussetzungen Art. 83 Bst. m neue Fassung und die obigen Erläuterungen zu dieser Bestimmung).

Der Steuererlass als Institut wird auch im revidierten StHG nicht normiert. Die Vorlage ändert weder das materielle Steuerharmonisierungsrecht noch das Verfahrensrecht vor den kantonalen Instanzen hinsichtlich des Erlasses der kantonalen und kommunalen Steuern. Neu soll aber wie erwähnt neben der subsidiären Verfassungsbeschwerde in gewissen Fällen auch die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen stehen.

4 Auswirkungen der Revision

4.1 Finanzielle Auswirkungen

Die jeweiligen Vertreter der Kantonsverwaltungen und der ESTV in der EEK erhalten keine Entschädigung. Der Präsident und der Vizepräsident der EEK werden vom Bundesgericht gewählt und erhalten eine pauschale Entschädigung pro beurteilten Erlassfall. In den Jahren 2009 und 2010 hat dies im Durchschnitt zu Ausgaben von 5600 Franken geführt. Diese Auslagen werden mit der Reform wegfallen.

In den Jahren 2001 bis 2010 hat die EEK im Durchschnitt rund 210 Gesuche pro Jahr erledigt. Dieser Durchschnitt liegt nun deutlich tiefer: Wegen der bereits erwähnten Erhöhung der Limite per 1. Juli 2009 wird die EEK bis zum Inkrafttreten der vorliegenden Gesetzesänderung jährlich noch höchstens 50 neue Gesuche zu erledigen haben. Die vollumfängliche Delegation der Entscheidkompetenz an die Kantone hat daher eine geringe Mehrbelastung der kantonalen Erlassbehörden zur Folge.

4.2 Personelle Auswirkungen

Die Stellen der ESTV für das Sekretariat der EEK wurden bereits früher, im Rahmen der Aufgabenverzichtplanung abgebaut. Mit der Abschaffung der EEK kann das Vertragsverhältnis mit dem Präsidenten und dem Vizepräsidenten aufgelöst werden.

