

REGIERUNGSRAT

Regierungsgebäude, 5001 Aarau
Telefon 062 835 12 40, Fax 062 835 12 50
regierungsrat@ag.ch
www.ag.ch/regierungsrat

Einschreiben
Eidgenössische
Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

4. März 2015

Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (Steuererlassverordnung); Vernehmlassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Kantonsregierungen wurden mit Schreiben vom 12. Dezember 2014 zur Vernehmlassung über die oben erwähnte Verordnung eingeladen. Für diese Möglichkeit danken wir Ihnen und nehmen die Gelegenheit gerne wahr.

Der Verordnungsentwurf konkretisiert das Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz) vom 20. Juni 2014. Die heutige Erlasspraxis von Behörden und Gerichten ist in weiten Teilen in den Entwurf eingeflossen. Dem Verordnungsentwurf kann daher grundsätzlich zugestimmt werden. Im Folgenden beschränken wir uns auf eine Stellungnahme zu denjenigen Bestimmungen, die uns als unklar oder widersprüchlich erscheinen oder deren Anwendung mit einem erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verbunden wäre und deshalb geändert werden sollten.

Art. 2 (Notlage bei natürlichen Personen)

Gemäss Art. 9 Abs. 2 der geltenden Steuererlassverordnung vom 19. Dezember 1994 liegt in jedem Fall eine Notlage vor, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss. Darunter fallen gemäss aargauischer Verwaltungs- und Gerichtspraxis auch Empfängerinnen und Empfänger von Sozialhilfe (materielle Unterstützung). Im Verordnungsentwurf fehlt eine analoge Bestimmung. Ohne Wiederaufnahme entstünde in der Praxis ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand, weil neu auch bei den Bezügerinnen und Bezüglern von Sozialhilfe das betriebsrechtliche Existenzminimum in jedem Einzelfall berechnet werden müsste. In den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf fehlt denn auch eine Begründung, wieso die bewährte heutige Regelung nicht mehr gelten soll.

Antrag

Es ist eine Bestimmung in die neue Steuererlassverordnung aufzunehmen, wonach eine Notlage in jedem Fall bei Bezügerinnen und Bezüglern von Sozialhilfe vorliegt.

Art. 3 (Ursachen für eine Notlage bei natürlichen Personen)

Gemäss Art. 3 Abs. 2 kann bei Überschuldung infolge geschäftlicher Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hoher Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund eines überhöhten Lebensstandards und dergleichen der Bund auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten, jedoch höchstens in demselben prozentualen Verhältnis "wie andere Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten."

Die Steuerforderungen sind gemäss Art. 219 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) in der 3. Klasse eingereiht. Es wäre unrealistisch, auch bei grundpfandgesicherten Forderungen einen Forderungsverzicht zu erwarten. Zentral ist doch, 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 Änderungsantrag steht auch nicht im Widerspruch zum Wortlaut des Steuererlassgesetzes, wonach der Steuererlass der steuerpflichtigen Person selbst und nicht "ihren Gläubigerinnen oder Gläubigern" zugut zu kommen hat (Art. 167 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]). Diese Bestimmung lässt Auslegungsspielraum offen. Sodann weisen wir darauf hin, dass gemäss Art. 16 des Verordnungsentwurfs auch beim aussergerichtlichen Nachlassvertrag und bei der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung ein Verzicht ebenfalls nur bei Forderungen der 3. Klasse verlangt wird. Der Änderungsantrag entspricht der aargauischen Verwaltungs- und Gerichtspraxis.

Unklar bei der Auslegung von Art. 3 Absätze 1 und 2 ist, ob auch in den Fällen von Art. 3 Abs. 1 ein Gläubigerverzicht Voraussetzung für den Steuererlass ist. Dies ist nach der heutigen Rechtsprechung zu Art. 2 Abs. 2 und Art. 10 Steuererlassverordnung (mit Ausnahme von Art. 10 Abs. 1 Bst. c) nicht der Fall.

Antrag

In Absatz 2 ist der Passus "... wie andere Gläubiger ..." wie folgt zu ergänzen: "... wie die anderen Gläubiger der 3. Klasse (Art. 219 SchKG)..."

Antrag

Das Verhältnis zwischen Art. 3 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 2 ist im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu klären.

Art. 4 (Notlage und deren Ursachen bei juristischen Personen)

Wir begrüssen einen bis heute fehlenden, besonderen Artikel über den Steuererlass bei juristischen Personen. Die im Entwurf vorliegende Fassung der Bestimmung 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 Art. 4 Abs. 1 Bst. a zu Art. 4 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? Gemäss 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? Das Steuererlassgesetz selbst erwähnt das Element "Missverhältnis" nirgends. Unseres Erachtens reicht die "Sanierungsbedürftigkeit" zur Begründung des Vorliegens einer Notlage bei juristischen Personen aus.

Antrag

Art. 4 Abs. 1 ist im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu überarbeiten.

Art. 5 (Anspruch auf Erlass)

Über die in Rechtsprechung und Literatur umstrittene Frage, ob die steuerpflichtige Person trotz der "Kann-Formulierung" in der bisherigen und neuen Fassung von Art. 167 Abs. 1 DBG einen Rechtsanspruch auf Steuererlass hat, wird letztendlich das Bundesgericht (erneut) zu entscheiden haben. Im Kanton Aargau sind die Erlassbehörden und das Spezialverwaltungsgericht (früher: Steuerrekursgericht) bisher immer davon ausgegangen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen bei allen Gesuchstellenden Anspruch auf Erlass besteht (Rechtsgleichheitsgebot).

Art. 12 (Zahlung von Steuern während des Verfahrens)

Art. 12 des Verordnungsentwurfs entspricht inhaltlich Art. 7 Abs. 4 der geltenden Steuererlassverordnung und regelt folgenden Sachverhalt: Zahlt die gesuchstellende Person die vom Erlassgesuch betroffenen Steuern, Verzugszinsen oder Bussen ganz oder teilweise, während das Gesuch bei der Erlassbehörde hängig ist, so fragt diese die Person an, ob sie das Gesuch aufrechterhalte (Abs. 1). Die Erlassbehörde kann inzwischen erfolgte Zahlungen in ihrem Entscheid berücksichtigen (Abs. 2).

Diese Bestimmung macht nur dann Sinn, wenn die Zahlung während der Hängigkeit des Erlassgesuchs unter Vorbehalt oder unter Betreibungsdruck erfolgt ist. Erfolgt eine Zahlung freiwillig (aus eigenem Antrieb), so geht die Forderung, um deren Erlass ersucht wird, unter, und wird das Erlassverfahren infolge (vollständiger) Bezahlung der Steuer gegenstandslos. Eine Anfrage an die Gesuchstellenden würde in diesen Fällen einen unnötigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand darstellen und auch von der gesuchstellenden Person selbst nicht verstanden. Art. 167 Abs. 1 des revidierten DBG hält fest, dass die "geschuldeten" Beträge erlassen werden können. Geschuldet aber sind nur Beträge, die rechtskräftig veranlagt und noch nicht bezahlt worden sind. Art. 6 Abs. 2 des Verordnungsentwurfs hält denn auch richtig fest, dass die vom Gesuch betroffenen Steuern, Verzugszinsen und Bussen noch nicht bezahlt sein dürfen. Auch Art. 6 Abs. 3 des Verordnungsentwurfs statuiert zutreffend, dass Erlassgesuche nach der Zahlung nur in Quellensteuerfällen oder falls die Bezahlung unter Vorbehalt erfolgt ist möglich sind. Bei freiwilliger Bezahlung geht die Forderung unter und kann das Erlassverfahren als gegenstandslos geworden von der Kontrolle abgeschrieben werden.

Nicht nachvollziehbar ist auch, wieso die Erlassbehörde inzwischen erfolgte Zahlungen in ihrem Entscheid bloss berücksichtigen "kann".

Antrag

Art. 12 ist so zu ändern, dass sich bei freiwilliger Bezahlung eine Nachfrage erübrigt, ob am Erlassgesuch festgehalten wird. Art. 12 Abs. 2 ist ersatzlos zu streichen.

Art. 14 (Entscheid)

Nach Absatz 1 des Verordnungsentwurfs kann die Gewährung des Steuererlasses an Bedingungen und Auflagen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft werden. Gemäss Absatz 2 geht die Steuerforderung nur unter, wenn: a. die Bedingungen und Auflagen nach Absatz 1 erfüllt werden; b. der Steuererlass nicht mittels Steuerhinterziehung oder einem Steuervergehen erwirkt wurde. Wir teilen die Auffassung, dass ein Erlass zwar grundsätzlich an Bedingungen geknüpft werden kann, in diesem Fall mit dem formellen Erlassentscheid aber zugewartet werden muss, bis die dem Steuerpflichtigen auferlegten Bedingungen erfüllt sind beziehungsweise die Frist zur Erfüllung der Bedingungen abgelaufen ist. Im formellen Erlassentscheid darf keine Bedingung enthalten sein (Urteile des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 27. November 2013 [3-RB.2013.20] und 20. Mai 2009 [3-RB.2009.], mit Hinweis auf entsprechende Regelungen in den Kantonen Luzern und Zürich). Mit Eintritt der Rechtskraft des Erlassentscheids muss klar sein, dass die Forderung im Umfang des gewährten Erlasses untergegangen ist. In der geltenden Steuererlassverordnung findet sich zu Recht keine entsprechende Bestimmung. Unklar ist zudem, an welche

Auflagen nebst der Sicherheitsleistung gemäss Absatz 1, einer Stundung oder Ratenzahlungen gemäss Absatz 3 gedacht worden ist.

Absatz 3

Aus verfahrensökonomischen Gründen sollte die Erlassbehörde selber berechtigt sein, Ratenzahlungen oder Stundung zu gewähren, also nicht nur berechtigt sein, eine Empfehlung zu Ratenzahlungen oder einer Stundung an die Bezugsbehörde abzugeben. Der Erlassbehörde sollten beide Varianten zur Verfügung stehen.

Antrag

Art. 14 Abs. 1–3 sind im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu überarbeiten.

Art. 16 (Aussergerichtlicher Nachlassvertrag und einvernehmliche private Schuldenbereinigung)

In Art. 16 wird neu festgelegt, dass die zuständige kantonale Behörde einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung zustimmen kann, wenn die überwiegende Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger ebenfalls zustimmt und die von ihnen vertretenen Forderungen mindestens drei Viertel der gesamten Forderungen der 3. Klasse (Art. 219 SchKG) ausmachen. Der nicht gedeckte Teil des Steuerbetrags gilt als erlassen. Gemäss Erläuterungen dazu bedeutet "überwiegende" Mehrheit mindestens zwei Drittel der gleichrangigen Gläubiger (nach bisherigem Recht: "Mehrheit", das heisst mehr als die Hälfte; Art. 15 Steuererlassverordnung). Zudem müssen die von diesen Gläubigern vertretenen Forderungen neu mindestens drei Viertel (nach geltendem Recht: mindestens die Hälfte; Art. 15 Steuererlassverordnung) der gesamten Forderungen der 3. Klasse umfassen. Mit diesen Verschärfungen soll gemäss Erläuterungen vermehrt als bisher sichergestellt werden, dass die Opfersymmetrie unter den Gläubigern gewahrt wird.

Ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag und eine einvernehmliche private Schuldenbereinigung wären aufgrund dieser hohen Hürden in den meisten Fällen ausgeschlossen. Sie kämen nicht zustande, was nicht zielführend ist. Der Steuerpflichtige würde in ein gerichtliches Nachlassverfahren beziehungsweise in den Konkurs gedrängt, was mit höheren Kosten verbunden wäre. Auch bei einem alle Gläubiger bindenden gerichtlichen Nachlassvertrag lassen sich Gläubigerbevorzugungen nicht zwangsläufig verhindern. Im Weiteren wurden beim gerichtlichen Nachlassvertrag gemäss Art. 293 ff. SchKG per 1. Januar 2014 verschiedene Erleichterungen für Schuldner und Gläubiger eingeführt. Auch in diesem Kontext ist eine Verschärfung der Voraussetzungen beim aussergerichtlichen Nachlassvertrag im Bereich des Erlasses nicht nachvollziehbar.

Eine Formalisierung des Verfahrens bei Nachlassvertrag und Schuldenbereinigung, unter Anwendung der materiell-rechtlichen Bestimmungen über den Steuerlass (vgl. Erläuterungen zu Art. 16) würde zu einem erheblichen zusätzlichen Verfahrensaufwand führen.

Antrag

Auf eine Verschärfung der Quoren ist zu verzichten. Die bisherige Regelung (Art. 15 Steuererlassverordnung) ist beizubehalten.

Art. 17 (Rückkauf von Verlustscheinen)

Gemäss heutiger Regelung ist für den Rückkauf von Verlustscheinen die Bezugsbehörde zuständig. Die Erlassgrundsätze finden dabei keine Anwendung (Art. 16 Steuererlassverordnung). Neu wird in Art. 17 des Verordnungsentwurfs festgelegt, dass das Gesuch um Rückkauf eines Verlustscheins als Erlassgesuch gilt. Nach Absatz 2 kann die zuständige kantonale Behörde (nur) "in begründeten Ausnahmefällen" von der Anwendung der Voraussetzungen für den Steuererlass absehen.

Als einziges Beispiel für einen begründeten Ausnahmefall nennen die Erläuterungen einen Verlustscheinschuldner im Rentenalter mit nur bescheidenem Einkommen, bei dem ein Steuererlass auch ohne Aussicht auf eine dauerhafte Sanierung gewährt werden könne. Nach der neuen Regelung würden im Verfahren um Rückkauf von Verlustscheinen die formellen und materiellen Bestimmungen über den Steuererlass in aller Regel aber Anwendung finden.

Nach Art. 167 Abs. 4 des revidierten DBG tritt die Erlassbehörde nur auf Erlassgesuche ein, die vor Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden. Bei einem Pfändungsverlustschein wurde im vorangehenden Betreibungsverfahren bereits ein Zahlungsbefehl zugestellt. Gestützt auf Art. 167 Abs. 4 DBG dürfte auf daran anschliessende Erlassgesuche nicht mehr eingetreten werden, auch wenn es sich um ein Rückkaufsbegehren bei einem Pfändungsverlustschein handelt.

Die heutige Regelung, wonach die Bezugsbehörde für den Rückkauf von Verlustscheinen zuständig ist und die Erlassgrundsätze nicht anzuwenden hat, ist sehr praktikabel und verwaltungsökonomisch. Wenn in diesen Fällen neu jeweils ein formelles Erlassverfahren abgewickelt werden müsste, entstünde ein hoher zusätzlicher Arbeitsaufwand. Für die Anwendung der Erlassvorschriften beim Rückkauf von Verlustscheinen besteht keine Not. Eine bedeutend tiefere Bezugserfolgsquote dürfte zusätzliche und unerwünschte Nebenfolge sein. Aus all diesen Gründen ist die bisherige Regelung (Art. 16 Steuererlassverordnung) beizubehalten.

Antrag

Art. 17 des Verordnungsentwurfs ist durch Art. 16 der bisherigen Steuererlassverordnung zu ersetzen.

Art. 18 (Verhältnis zum Steuerbezug)

Gemäss Art. 18 Abs. 2 des Verordnungsentwurfs wird der geschuldete Betrag nötigenfalls durch Zwangsvollstreckung bezogen, wenn die gesuchstellende Person die Behandlung des Erlassgesuchs verhindert oder verzögert. Nach unserem Dafürhalten ist eine Zwangsvollstreckung insbesondere dann angebracht, wenn der Steueranspruch als gefährdet erscheint.

Antrag

Art. 18 Abs. 2 ist ersatzlos zu streichen. Allenfalls ist Art. 18 Abs. 2 im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu überarbeiten.

Ergänzende Bestimmung (Forderungsverzicht)

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.

Rückmeldung über geplante kantonale Gesetzesänderungen

Wunschgemäss teilen wir Ihnen mit, dass mit der laufenden Revision des aargauischen Steuergesetzes auch dessen Erlassbestimmungen per 1. Januar 2016 in Übereinstimmung zu denjenigen im revidierten DBG (Steuererlassgesetz) gebracht werden.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrats

Dr. Urs Hofmann
Landammann

Dr. Peter Grünenfelder
Staatsschreiber

Kopie

- vernehmlassungen@estv.admin.ch