



Steuererlass	StG 156, 139 I GKStG 4 IV, 6 V, 14 III, 19 III, 27 V DBG 167 ff., 103 I lit. e Steuererlassverordnung StHG 73 I BGG 83 lit. m, 113 ff.
---------------------	---

Inhaltsverzeichnis

1.	Zielsetzung.....	2
2.	Rechtsgrundlagen	2
3.	Erlassgesuch und Verfahren	2
4.	Gegenstand, bezahlte Steuern und Zwangsvollstreckung	3
5.	Zuständigkeiten	5
6.	Voraussetzungen, Zweck und Ablehnungsgründe	6
7.	Erlass von Quellensteuern.....	11
8.	Steuererlass für den Pfandeigentümer?	13
9.	Rechtsmittel	13
10.	Verhältnis Steuererlass zum Steuerpfandrecht.....	16
	Anhang: Fragebogen Steuererlass	17

1. ZIELSETZUNG

Die vorliegende Praxisfestlegung will die Rechtsgrundlagen, den Gegenstand, die Zuständigkeiten, die Voraussetzungen, den Zweck und das Verfahren eines Steuererlasses aufzeigen. Ferner wird auf besondere Problemkreise eingegangen, wie den Erlass von Quellensteuern, den Erlass für den Pfandeigentümer sowie das Verhältnis zwischen Steuererlass und Steuerpfandrecht.

2. RECHTSGRUNDLAGEN

2.1 Kantonssteuern

Der Erlass der Kantonssteuern wird in StG 156 geregelt. Sinngemäss werden die viel ausführlicheren Bestimmungen des DBG (Art. 167–167g)¹ und der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (Steuererlassverordnung; SEV²) herangezogen.

In Bezug auf die Nullveranlagung kann auf die Bestimmungen in StG 156a und ABzStG 51 sowie die entsprechende Praxisfestlegung (Nullveranlagung, 156a-01) verwiesen werden.

2.2 Direkte Bundessteuer

Der Erlass der direkten Bundessteuer ist in DBG 167–167g sowie in der Steuererlassverordnung geregelt.

2.3 Gemeindesteuern

Soweit ersichtlich wird in den kommunalen Steuergesetzen lediglich die Zuständigkeit für die Behandlung von Erlassgesuchen geregelt (vgl. GKStG 27 V), weshalb die Bestimmungen des StG sinngemäss zur Anwendung gelangen.

3. ERLASSGESUCH UND VERFAHREN

Gemäss DBG 167b II legen die Kantone das Verfahren fest, soweit es nicht bundesrechtlich geregelt ist.

Das Erlassgesuch muss **schriftlich** und **begründet** sein und die nötigen **Beweismittel** enthalten. Zudem ist die Eingabe zu unterzeichnen. Im Gesuch ist die Notlage darzulegen, derzufolge die Zahlung der Steuer, der Kosten bzw. Zinsen oder der Busse eine grosse Härte bedeuten würde (StG 156 II bzw. DBG 167c). Das Einreichen eines Steuererlassgesuchs hemmt den Bezug oder die Fortsetzung von Bezugshandlungen nicht (SEV 17 I). Ist allerdings ein Gesuch nicht offensichtlich unbegründet, wird praxisgemäss ein Mahnstopp gesetzt und bis zum Entscheid mit weiteren Bezugshandlungen zugewartet³. Es macht keinen Sinn, eine Steuer auf dem Betreuungsweg zu beziehen, die bei Gutheissung des Gesuches wieder zurückbezahlt werden muss. Verhindern oder

¹ Diese Bestimmungen traten am 1.1.2016 in Kraft.

² SR 642.11. Diese Verordnung trat am 1.1.2016 in Kraft.

³ Bei Einreichung eines Gesuches im Betreibungsstadium vgl. unten Ziff. 4.

verzögern die Steuerpflichtigen durch ihr Verhalten die Behandlung ihres Gesuches, kann der Bezug bis zur Pfändung durchgeführt werden (SEV 17 II)⁴.

Die Einreichung eines Erlassgesuches unterbricht die **Bezugsverjährung** (StG 126 III lit. c bzw. DBG 121 II i.V.m. 120 III lit. c;)⁵. Mit dem **Tod** einer Person, die ein Erlassgesuch gestellt hat, wird ihr Gesuch gegenstandslos. Der einzelne **Erbe** (StG 12 bzw. DBG 12) kann ein Erlassgesuch stellen (SEV 9).

Für die gesuchstellende Person gelten die **Verfahrensrechte und -pflichten** nach StG 126a, 127 und 128 bzw. DBG 114–118 und 124–126. Sie hat der Erlassbehörde umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen (DBG 167d I). Der Nachweis einer Notlage obliegt, den allgemeinen Regeln über die Beweislast folgend, der steuerpflichtigen Person. Die Erlassbehörde hat lediglich – gestützt auf die Unterlagen, welche die steuerpflichtige Person in Erfüllung ihrer Mitwirkungspflicht beibringt – zu entscheiden, ob der Beweis geglückt ist⁶. Verweigert der Gesuchsteller trotz Aufforderung die notwendige und zumutbare Mitwirkung bzw. wird die Notlage nicht nachgewiesen, weist die Erlassbehörde das Gesuch ab.

Das Verfahren vor der Erlassbehörde ist **kostenfrei**. Der gesuchstellenden Person können jedoch die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat (DBG 167d III; SEV 18). Die Gebühr bemisst sich gemäss SEV 18 II nach dem Zeitaufwand; sie beträgt mindestens Fr. 50.– und höchstens Fr. 1'000.–.

Die Erlassbehörde verfügt über sämtliche **Untersuchungsmittel** nach StG bzw. DBG (DBG 167e). Sie kann somit etwa folgende Untersuchungsmittel anwenden: Auskünfte verlangen, Geschäftsbücher einsehen und Belege vorlegen lassen (StG 128 II bzw. DBG 123 II und 126 II).

4. GEGENSTAND, BEZAHLTE STEUERN UND ZWANGSVOLLSTRECKUNG

Gegenstand eines Erlassgesuches können **Steuern, Kosten** bzw. **Zinsen** oder **Bussen** sein (StG 156 I bzw. DBG 167 I; SEV 5 I).

Ein Steuererlass kommt grundsätzlich nur für **rechtskräftig** festgesetzte Steuern etc. in Frage. Er ist ein Institut des Steuerbezugs und dient nicht dazu, rechtskräftige Veranlagungen abzuändern und Rechtsmittelverfahren zu ersetzen (SEV 7 I)⁷. Auf Erlassgesuche für provisorische und noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern wird in der Regel nicht eingetreten. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind Erlassgesuche betreffend die **Quellensteuer**, wo gestützt auf ABzStG 45 I in jenen Fällen keine Verfügung erlassen wird, in denen die Rechnung der Steuerverwaltung mit der Abrechnung des SSL übereinstimmt. Auch die Zustimmung zu einem **gerichtlichen** und **aussergerichtlichen**

⁴ Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 167c N 6; vgl. auch Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Habil. ZH, Zürich/Basel/Genf 2012 (zit. Untergang), S. 241 f.

⁵ Beusch, Untergang, S. 245 f.; Locher, a.a.O., Art. 167c N 7.

⁶ VGU A 12 26, E. 4a; VGU A 08 71, E. 2b; VGU A 08 28, E. 2b; vgl. auch VGU A 05 26, E. 2.

⁷ Michael Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 83–222, 2.A., Basel 2008 (zit. Kommentar), Art. 167 N 7; Beusch, Untergang, S. 188 und 208 ff.; Locher, a.a.O. Art. 167 N 2.

Nachlassvertrag kann neben rechtskräftig auch noch nicht rechtskräftig festgesetzte Steuern umfassen.

An den Erlass von **Grundstückgewinn-** sowie **Erbschafts- und Schenkungssteuern** werden erhöhte Anforderungen gestellt und ein Erlass wird nur sehr zurückhaltend gewährt. In diesen Fällen wird nur der realisierte Gewinn bzw. der tatsächliche Vermögensanfall besteuert und die Bezahlung der betreffenden Steuern durch die zugeflossenen Vermögenswerte ist in aller Regel möglich bzw. wäre möglich gewesen⁸.

Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen (DBG 167 III). Der Erlass einer Busse soll gemäss Lehre und Rechtsprechung nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine "einfache" Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet erscheint („qualifizierte“ Notlage)⁹. Der besonders strenge Massstab bei der Beurteilung von Gesuchen um Erlass einer Busse oder einer Nachsteuer geht aber nicht so weit, dass ein Erlass von vornherein ausgeschlossen wäre. Es kommt vielmehr auf die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls an¹⁰.

Für vorbehaltlos **bezahlte** Steuern, Zinsen, Kosten und Bussen kommt ein Steuererlass nicht in Frage (SEV 5 II und 11). Dies ergibt sich einerseits aus der Formulierung in StG 156 I bzw. DBG 167 I, wonach lediglich die "geschuldeten" Beträge" erlassen werden können. Andererseits ist eine Steuerforderung durch Erfüllung bzw. Bezahlung bereits untergegangen, weshalb ein Erlass rein logisch nicht mehr möglich ist¹¹. Überdies zeigt der Steuerpflichtige mit der Bezahlung, dass er sich nicht in einer Notlage befunden hat und in der Lage war, die ausstehende Steuerforderung zu begleichen. Das Gesuch wird mit der Bezahlung der Steuern gegenstandslos, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann. Bei teilweiser Bezahlung wird über den noch offenen Betrag entschieden. Auch nach der Zahlung möglich sind Erlassgesuche in Quellensteuerfällen sowie Erlassgesuche, bei denen die Zahlung unter Vorbehalt erfolgt ist (SEV 5 III lit. a, vgl. unten Ziff. 7).

Ein Erlassgesuch muss spätestens nach der zweiten Mahnung und noch **vor der Einleitung des Betreibungsverfahrens** gestellt werden. Auf ein in einem späteren Zeitpunkt eingereichtes Erlassgesuch kann nicht mehr eingetreten werden (StG 156 II). Hat sich die Inkassobehörde nach der Rechnungstellung und Mahnung entschieden, den Betreuungsweg einzuschlagen, so ist es ihr nicht mehr zuzumuten, ein Erlassverfahren

⁸ Andreas Schorno, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 230 N 15; Markus Langenegger, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger (Hrsg.), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126–293, Muri-Bern 2011, Art. 240b N 40.

⁹ BVGer A-7949/2010 vom 6.10.2011 E. 2.9.1; BVGer A-3663/2007 vom 11.6.2009 E. 2.8.2, Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8447; Locher, a.a.O., Art. 167 N 26, 35 und 37; Beusch, Kommentar, Art. 167 N 11.

¹⁰ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8448.

¹¹ Beusch, Kommentar, Art. 167 N 12; Beusch, Untergang, S. 209; Locher, a.a.O., Art. 167 N 28.

durchzuführen¹². Ein Erlassgesuch betreffend die **Quellensteuern** muss spätestens im März des dem betreffenden Steuerjahr folgenden Jahres beantragt werden.

Der **aussergerichtliche Nachlassvertrag** beruht auf Rechtsgeschäften, die der Schuldner mit jedem Gläubiger einzeln abschliesst. Er besteht aus einer Summe von einzelnen Schuldenerlassverträgen. Die Zustimmung der Steuerbehörden zu einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag ist als Erlass zu qualifizieren. Gemäss Praxis des Kantons Graubünden müssen sämtliche (nicht-privilegierten) Gläubiger im gleichen Umfang zustimmen. Im Rahmen eines aussergerichtlichen Nachlassvertrages können auch noch nicht rechtskräftig festgesetzte Steuern erlassen werden.

Der **gerichtliche Nachlassvertrag** ist ein gesetzlich geregeltes Verfahren, in welchem der Schuldner gemäss eigenem Vorschlag, mit Zustimmung der Mehrheit der Gläubiger, unter behördlicher Mitwirkung und Aufsicht, alle seine Schulden auf eine für sämtliche Gläubiger verbindliche Art und Weise tilgen kann (SchKG 305 ff.)¹³. Unterbleibt die genannte Zustimmung, kann die Nachlassbehörde die Bestätigung zum gerichtlichen Nachlassvertrag nicht erteilen. Der gerichtliche Nachlassvertrag wird erst durch behördlichen Akt der Nachlassbehörde (in GR gemäss SchKG 23 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum SchKG [EGzSchKG; BR 220.000] das Bezirksgericht¹⁴) für sämtliche Gläubiger verbindlich. Die Zustimmung zum gerichtlichen Nachlassvertrag ist als suspensiv bedingter Erlass zu qualifizieren. Suspensiv bedingt deshalb, weil die Erlassbehörde die betreffende Forderung nur unter der Bedingung (teilweise) erlässt, dass der Nachlassvertrag in einem zweiten Schritt von der Nachlassbehörde auch sanktioniert wird. Auch die Ablehnung eines gerichtlichen Nachlassvertrages ist unter den Tatbestand des Erlasses zu subsumieren, was bei der Frage der Zuständigkeit von Bedeutung ist (vgl. StG 156 III und IV). Stimmt die Erlassbehörde dem gerichtlichen Nachlassvertrag nicht zu, wird Letzterer aber trotzdem durch die Nachlassbehörde genehmigt, hat die Steuerverwaltung bzw. das DFG (vgl. StG 155 IV) in der Höhe der Differenz zwischen der ursprünglich geschuldeten Steuerforderung und der zugesprochenen Dividende eine administrative Abschreibung vorzunehmen.

5. ZUSTÄNDIGKEITEN

5.1 Kantonssteuern

Nach StG 156 III entscheiden über Erlassgesuche betreffend die **Kantonssteuern**

- a) die kantonale Steuerverwaltung bis zum Betrag von Fr. 5'000.– pro Steuerjahr;
- b) das Departement für Finanzen und Gemeinden (DFG) für höhere Beträge bis Fr. 50'000.– pro Steuerjahr;
- c) die Regierung für darüber hinausgehende Beträge.

¹² Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8448; Locher, a.a.O., Art. 167 N 40 f.

¹³ Kurt Amonn/Fridolin Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. A., Bern 2013, § 53 N 9 ff.

¹⁴ Ab 1. Januar 2017: Regionalgericht.

Nach GKStG 2 IV steht die Erhebung einer Quellensteuer und die Besteuerung der juristischen Personen für Gewinn und Kapital einzig dem Kanton zu. Demnach fällt auch der Erlass des Gemeindeanteils an diesen Steuern in die Kompetenz des Kantons.

5.2 Gemeindesteuern

Zuständig für den Erlass kommunaler Steuern ist die Gemeinde (vgl. GKStG 4 IV, 6 V, 14 III, 19 III). Diese Zuständigkeit wird in den kommunalen Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. In aller Regel ist bis zu einem von der Gemeinde zu bestimmenden Betrag das Gemeindesteueramt zuständig, für darüber hinausgehende Beträge der Gemeindevorstand.

5.3 Bundessteuern

Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer wurden bis am 31. Dezember 2015 einerseits durch die Kantone und andererseits durch die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) beurteilt. Die EEK entschied über Gesuche im Umfang von mindestens Fr. 25'000.– pro Steuerjahr. Für Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer mit einem geringeren Umfang waren die Kantone zuständig¹⁵.

Mit dem vom Bundesrat per 1. Januar 2016 in Kraft gesetzten Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz; [BBI 2014 5169](#); [AS 2015 9](#)), mit welchem u.a. das DBG geändert wurde, haben die Kantone die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche erhalten, welche die direkte Bundessteuer betreffen. Überdies wurde die EEK aufgehoben.

Gemäss DBG 167b I bestimmen die Kantone die für den Erlass der direkten Bundessteuer zuständige kantonale Behörde. Nach StG 156 IV entscheidet die für den Erlass der Kantonssteuer zuständige Behörde (vgl. StG 156 III) über Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer. Falls nur über den Erlass der direkten Bundessteuer zu entscheiden ist, findet StG 156 III analoge Anwendung (vgl. auch SEV 8 I).

DBG 205e I und 207b I legen die Übergangsordnung bezüglich des erstinstanzlichen Erlassverfahrens nach der Aufhebung der EEK fest. Danach ist das neue Recht auf alle Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer anwendbar, die am 1. Januar 2016 bei der EEK oder im Kanton hängig waren. Sie werden von der kantonalen Behörde weiter behandelt und erledigt. DBG 205e betrifft Gesuche natürlicher Personen und DBG 207b solche juristischer Personen¹⁶.

6. VORAUSSETZUNGEN, ZWECK UND ABLEHNUNGSGRÜNDE

6.1 Grundsätzliches

Mit dem Steuererlass verzichtet das Gemeinwesen aus sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen¹⁷ auf seine Steuerforderung gegenüber einer steuerpflichtigen

¹⁵ Locher, a.a.O., Art. 167b N 4; Beusch, Untergang, S. 233 ff.

¹⁶ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8451; Locher, a.a.O., Art. 205e N 3 und Art. 207b N 3.

¹⁷ Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, S. 421.

Person. Aus BV 12 (Recht auf Hilfe in Notlagen) lässt sich ableiten, dass niemand durch eine Abgabeforderung in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt werden darf, was u.a. durch die Gewährung eines Steuererlasses erreicht werden kann¹⁸. Der Steuererlass ist somit ein Instrument zur Verwirklichung der Einzelfallgerechtigkeit und kann auch als Ausfluss des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezogen auf den Zeitpunkt des Erlassens betrachtet werden. Zwecks rechtsgleicher Behandlung soll ein Steuererlass nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen in Frage kommen und muss die Ausnahme bilden¹⁹.

Gemäss StG 156 I können Steuern, Kosten oder Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn der Steuerpflichtige **in Not** geraten ist oder wenn aus anderen Gründen die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine **grosse Härte** bedeuten würde (vgl. auch DBG 167 I und SEV 2 ff.).

Die Steuererlassbehörde berücksichtigt in ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, insbesondere die Einkünfte, die Ausgaben, das Vermögen und die Schulden, wobei die **Verhältnisse im Zeitpunkt des Entscheides massgebend** sind. Die Ermittlung der Einkommens- und Vermögenssituation des Gesuchstellers erfolgt mit einem von der Steuerverwaltung kreierten **Fragebogen** (vgl. Anhang zu dieser Praxisfestlegung). Überdies werden auch die wirtschaftlichen Zukunftsaussichten sowie die von der gesuchstellenden Person getroffenen Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit berücksichtigt (vgl. SEV 10). Auch wird geprüft, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die Lebenshaltungskosten gemäss betriebsrechtlichem Existenzminimum übersteigen²⁰.

Für den Erlass von Steuerschulden einer verstorbenen Person ist nicht deren Notlage zu Lebzeiten massgebend, sondern es müssen die Erlassgründe auf Seiten der Erben vorliegen²¹.

Mit Bezug auf das **Prüfungsprogramm** ist wie folgt vorzugehen: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob eine Notlage/grosse Härte vorliegt (vgl. unten Ziff. 6.2 und 6.3). Bejahendenfalls ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob ein Ablehnungsgrund gemäss DBG 167a gegeben ist (vgl. unten Ziff. 6.6)²².

Kann den wirtschaftlichen Verhältnissen der gesuchstellenden Person mit Zahlungserleichterungen (vgl. StG 154 bzw. DBG 166) Rechnung getragen werden, wird eine Stundung gewährt oder werden Ratenzahlungen bewilligt. Die Steuerverwaltung kann dabei auf die Erhebung eines Verzugszinses verzichten. Sie entscheidet endgültig (StG 154 I).

¹⁸ Beusch, Untergang, S. 202; Locher, a.a.O., Art. 167 N 1 m.w.H.

¹⁹ Beusch, Untergang, S. 188 m.w.H.; Locher, a.a.O., Art. 167 N 2.

²⁰ Beusch, Untergang, S. 237; Locher, a.a.O., Art. 167 N 16 f.; VGU A 09 15, E. 2a; VGU A 08 28 E. 2a; SEV 10.

²¹ Locher, a.a.O., Art. 167 N 33.

²² Locher, a.a.O., Art. 167 N 15.

Wird ein Erlassgesuch gutgeheissen, **geht** die **Steuerforderung** im Umfang des erlassenen Betrags **unter**²³. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind nach SEV 13 II Fälle, in denen allfällige Bedingungen und Auflagen nicht erfüllt werden (lit. a) oder der Steuererlass mittels Steuerhinterziehung oder einem Steuervergehen erwirkt wurde (lit. b).

Der Verzugszins auf einem nicht erlassenen Forderungsbetrag gilt als geschuldet, sofern nicht gegenteilig entschieden wird (SEV 14 IV).

6.2 Notlage

6.2.1 Natürliche Personen

Gemäss **Erlassverordnung** liegt eine Notlage einer natürlichen Person vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen (SEV 2 I lit. a) oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht (SEV 2 I lit. b). Ein Missverhältnis ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das (betriebsrechtliche²⁴) Existenzminimum nicht in absehbarer Zeit, d.h. in der Regel innert zwei bis drei Jahren, vollumfänglich beglichen werden kann (SEV 2 II und III)²⁵. Diese Umschreibung der Notlage deckt sich weitgehend mit jener gemäss **verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung**²⁶. Danach liegt eine Notlage insbesondere bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit vor oder bei Deckung der Lebenshaltungskosten durch die öffentliche Hand. Der Nachweis einer Notlage obliegt, den allgemeinen Regeln über die Beweislast folgend, der steuerpflichtigen Person. Die Verwaltung hat lediglich – gestützt auf die Unterlagen, welche die steuerpflichtige Person in Erfüllung ihrer Mitwirkungspflicht beibringt – zu entscheiden, ob der Beweis geglückt ist.

SEV 3 enthält eine nicht abschliessende Aufzählung (Positivkatalog) von Ursachen für eine Notlage bei natürlichen Personen²⁷.

6.2.2 Juristische Personen

Eine Notlage einer juristischen Person liegt vor, wenn diese sanierungsbedürftig ist (SEV 4 I). Durch den Steuererlass soll das wirtschaftliche Überleben einer juristischen Person ermöglicht werden. Ein solcher wird jedoch nur gewährt, wenn die notleidende Gesellschaft wirksame Sanierungsmassnahmen trifft. Ein Steuererlass kann somit praxisgemäss nur dort gewährt werden, wo er zusammen mit den von den Gesellschaftern und Gläubigern getroffenen Sanierungsmassnahmen den Fortbestand der Unternehmung sichert. Das bedeutet, dass die verschiedenen Sanierungsleistungen zu einer dauerhaften Gesundung der Unternehmung führen müssen. Ein Steuererlass kommt

²³ Beusch, Kommentar, Art. 167 N 2; Beusch, Untergang, S. 188; Locher, a.a.O., Art. 167 N 3.

²⁴ Massgebend sind die jeweiligen kantonalen Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (vgl. [Kreisschreiben](#) des Kantonsgerichts vom 18. August 2009).

²⁵ Beusch, Kommentar, Art. 167 N 14; Beusch, Untergang, S. 211; Locher, a.a.O., Art. 167 N 19.

²⁶ VGU A 14 53, E. 2; VGU A 13 14, E. 2.a; VGU A 08 71, E. 2a; VGU A 08 28, E. 2; vgl. auch VGU A 05 26, E. 2.

²⁷ Vgl. auch Beusch, Kommentar, Art. 167 N 15; Beusch, Untergang, S. 211; Locher, a.a.O., Art. 167 N 21.

immer dann nicht in Frage, wenn nicht Gewähr dafür besteht, dass damit die langfristige Gesundung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesuchstellerin herbeigeführt werden kann. Der Steuererlass setzt mit anderen Worten die Aussicht auf einen Sanierungserfolg voraus (vgl. DBG 167 II und SEV 4 III)²⁸. Ein Steuererlass wird abgelehnt, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf die Gewährung geldwerter Vorteile, insbesondere auf offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen zurückzuführen ist (SEV 4 IV).

6.3 Grosse Härte

Eine **grosse Härte** ist dann gegeben, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrages für den Steuerpflichtigen ein Opfer darstellen würde, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht und ihm vernünftigerweise nicht zugemutet werden kann²⁹. Die im Gesetz aufgeführten Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte lassen sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich.

Eine grosse Härte kann sich aus den besonderen Ursachen der Notlage ergeben. Das trifft etwa zu, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch den Unterhalt der Familie, andauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit erheblich beeinträchtigt wird³⁰.

6.4 Berücksichtigung des Vermögens

Das Vorhandensein von **Vermögen** schliesst einen Steuererlass nicht per se aus. Die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist (SEV 12 I). Ein Steuererlass kann gewährt werden, wenn die Belastung oder Verwertung des Vermögens nicht zumutbar ist. Als Vermögen gilt das Reinvermögen, welches zum **Verkehrswert** einzusetzen ist. Anwartschaften (z.B. aufgrund des BVG) und nicht frei verfügbare Austrittsleistungen (nach FZG) bleiben bei der Vermögensberechnung unberücksichtigt (SEV 12 III). Hingegen sind *fällige* Freizügigkeitsguthaben bei der Ermittlung der Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen³¹. Das gleiche hat für Erbschaften zu gelten: Eine blosser Anwartschaft wird nicht berücksichtigt³², während feststehende Erbschaften infolge Todes des Erblassers einzubeziehen sind. Handelt es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge, so kann die Erlassbehörde in begründeten Ausnahmefällen die Steuer ganz oder teilweise erlassen (SEV 12 IV)³³.

²⁸ 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.

²⁹ VGU A 14 53, E. 2; VGU A 13 14, E. 2.a; VGU A 08 71, E. 2a; VGU A 08 28, E. 2b; vgl. auch VGU A 05 26, E. 2; Beusch, Kommentar, a.a.O., Art. 167 N 18; Beusch, Untergang, S. 213 f.; Locher, a.a.O., Art. 167 N 24.

³⁰ Beusch, Kommentar, Art. 167 N 18; Beusch, Untergang, S. 213; Locher, a.a.O., Art. 167 N 24; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, S. 446 f.

³¹ Schorno, a.a.O., § 230 N 12.

³² BGE 138 II 311, E. 3.1.3; BGer 2C_821/2010 vom 4.4.2011, E. 4.4.

³³ Beusch, Kommentar, Art. 167 N 19; Beusch, Untergang, S. 214; Locher, a.a.O., Art. 167 N 25.

6.5 Zweck

Zweck eines Erlasses ist gemäss DBG 167 II die dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage eines Steuerpflichtigen durch ausnahmsweisen Verzicht auf geschuldete Steuerbeträge³⁴. Bei bloss vorübergehender Notlage, die durch eigene Anstrengungen überbrückt oder durch einen absehbaren Vermögenszufluss beseitigt werden kann, kommt kein Erlass, sondern allenfalls eine **Stundung** in Betracht.

Der Steuererlass hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugutezukommen (DBG 167 II)³⁵. Mithin kann es nicht der Zweck eines Steuererlasses sein, dem Steuerpflichtigen durch ein Zurücktreten des Gemeinwesens die Befriedigung anderer Schulden zu erleichtern³⁶. Bestehen neben den Steuerschulden noch private Verpflichtungen des Gesuchstellers, ist deshalb ein entsprechender Forderungsverzicht auch der privaten (nicht-privilegierten) Gläubiger erforderlich. Es ist somit darauf zu achten, dass ein Steuererlass nur in demjenigen Rahmen gewährt wird, in welchem auch die übrigen (nicht-privilegierten³⁷) Gläubiger auf ihre Forderungen verzichtet haben. Nur so ist auch die Opfersymmetrie gewährleistet. Die privilegierten Gläubiger sind in aller Regel nicht bereit, auf Forderungsanteile zu verzichten. Sie werden deshalb ausgeklammert, was dem Pflichtigen zugutekommt³⁸.

Einer **Gesellschaft** kann ein Steuererlass nur gewährt werden, wenn sowohl die Gesellschafter als auch die Gläubiger auf Ansprüche verzichten. Das heisst, die Anteilhaber müssen Sanierungsleistungen erbringen und andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten. Ist dies der Fall, kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, in welchem auch die Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten (SEV 4 III)³⁹.

6.6 Ablehnungsgründe

Gemäss DBG 167a kann ein Steuererlass ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn bestimmte Verhaltensweisen einer steuerpflichtigen Person vorliegen. Dazu hat sich in den letzten Jahren eine Praxis entwickelt, die unter dem Begriff der "**Erlassunwürdigkeit**" zusammengefasst werden kann. Erlassunwürdig handelt gemäss dieser Praxis, wer ein Verhalten an den Tag legt, das mit der Gewährung eines Steuererlasses nicht vereinbar ist.

³⁴ VGU A 09 15; VGU A 04 91, E. 4a; Locher, a.a.O., Art. 167 N 29; vgl. auch DBG 167 II.

³⁵ Locher, a.a.O., Art. 167 N 31 f.

³⁶ VGU A 14 53, E. 2; VGU A 13 14, E. 2.a; VGU A 09 15, E. 2.a; VGU A 04 91, E. 4a; Locher, a.a.O., Art. 167 N 29 ff.

³⁷ In der Regel müssen die nicht-privilegierten Gläubiger der 3. Klasse in der Rangordnung von SchKG 219 in die Sanierung einbezogen werden, die privilegierten Gläubiger der 1. und 2. Klasse hingegen nicht.

³⁸ VGU A 14 53, E. 2; VGU A 13 14, E. 2.a; VGU A 09 15, E. 2.a; VGU A 04 91, E. 4a; Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBl 2013 8435](#), S. 8447; vgl. auch SEV 3 II.

³⁹ Vgl. Beusch, Kommentar, Art. 167 N 15; Beusch, Untergang, S. 211 f.; Bruno Knüsel, Rechtsgrundlagen des Erlassverfahrens, in: ASA 52, S. 98; Andreas Schorno, Kommentar zum Aargauer Steuererlassgesetz, a.a.O., § 230 N 17 f.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, in: Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuererlassgesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 183 N 11.

Konkret kann ein Erlassgesuch insbesondere in den folgenden Fällen ganz oder teilweise abgelehnt werden (vgl. auch DBG 167a)⁴⁰:

- Der Steuerpflichtige hat seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt, so dass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist (lit. a).
- Der Steuerpflichtige hat die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund⁴¹, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt (lit. d).
 - Dem Urteil des BVGer A-2953/2012 vom 10. Dezember 2012 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im Zeitraum zwischen Juni 2000 und September 2004 legte die Gesuchstellerin bzw. Beschwerdeführerin ihr gesamtes Vermögen bei einem Hedgefondsanbieter an. Die Beschwerdeführerin verlangte zu keinem Zeitpunkt auch nur einen Teil des Kapitals bzw. der gutgeschriebenen Zinserträge (6%!) heraus. Sie erlitt Ende 2004 einen Totalverlust, weil der Hedgefondsanbieter wegen Verdachts auf Anlagebetrug verhaftet wurde. Im Jahre 2009 stellte sie ein Erlassgesuch für die Steuern der Jahre 1999–2007. Das BVGer hielt der Beschwerdeführerin vor, dass sie bei den fraglichen Investitionen jegliche Sorgfalt habe vermissen lassen. Ihr sei daher „Leichtsinn“ im Sinne des Erlassrechts vorzuwerfen. Das BVGer gelangte zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin ihre Notlage selbst verschuldet und in einer Weise leichtsinnig herbeigeführt hatte, die nicht als erlasswürdig zu beurteilen sei (E. 3.3). Die Beschwerde wurde deshalb abgewiesen.
 - Dem Urteil des BVGer A-2934/2014 vom 13. Januar 2015 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die kantonale Steuerverwaltung ordnete mit Verfügung vom 25. Mai 2010 an, dass A betreffend die Steuerperiode 2003–2007 Nachsteuern in der Höhe von rund Fr. 31'000.– zu bezahlen habe. Mit Gesuch vom 2. Juli 2010 beantragte A den vollständigen Erlass dieser Nachsteuern. Das Gesuch wurde mit Entscheid vom 30. April 2014 abgewiesen. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das BVGer mit folgender Begründung ab: Es sei unbestritten, dass eine Notlage im Sinne des Erlassrechts grundsätzlich gegeben sei. A könne die Nachsteuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit deshalb nicht vollumfänglich begleichen, weil er durch Teilnahme an Pokerspielrunden und den Besuch von Casinos in den Jahren 2009 und 2010 grössere Geldbeträge verspielt habe. Damit habe er sich leichtsinnig seiner Vermögenswerte entäussert. Die entstandene Notlage sei unter diesen Umständen selbstverschuldet (E. 3.1).
- Der Steuerpflichtige hat während des Beurteilungszeitraums andere Gläubiger bevorzugt behandelt (lit. e)⁴².

7. ERLASS VON QUELLENSTEUERN

Gemäss StG 156 I bzw. DBG 167 I können Steuern, Kosten bzw. Zinsen oder Bussen (ganz oder teilweise) erlassen werden, wenn der Steuerpflichtige in Not geraten ist oder wenn aus anderen Gründen die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine grosse Härte bedeuten würde. Diese Voraussetzungen müssen auch bei Steuererlassgesuchen betreffend Quellensteuern gegeben sein. Bei der Beurteilung eines Gesuches

⁴⁰ Vgl. auch Locher, a.a.O., Art. 167a N 6 ff.

⁴¹ Dabei muss keine Rückerstattung des betreffenden Einkommens bzw. Vermögens stattfinden, auf welches freiwillig verzichtet wurde, sondern diese Werte werden bei der Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person einberechnet (VGU A 15 31, E. 4.a).

⁴² Vgl. BVGer A-1758/2011 vom 26.3.2012, E. 3.1.1; BVGer A-3692/2009 vom 10.12.2009, E. 2.1.2.

betreffend den Erlass von Quellensteuern wird auch allfälliges Einkommen berücksichtigt, welches nicht dem Steuerabzug an der Quelle unterliegt.

Nach StG 98 I lit. a besteuerte Personen sowie unter StG 98 I lit. b fallende Quasi-Ansässige können für bestimmte Abzüge bis Ende März des dem Steuerjahr folgenden Jahres eine Tarifkorrektur beantragen (vgl. StG 105a IV und V sowie ABzStG 31). Wird diese Frist verpasst, kann die Tarifkorrektur nicht auf dem Wege des Erlasses erreicht werden. Der Erlass dient nicht dazu, eine Tarifkorrektur zu ersetzen.

In Bezug auf die **Zuständigkeit** kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden (vgl. Ziff. 5). Bei der Quellensteuer sind Schuldner der steuerbaren Leistung (SSL; z.B. Arbeitgeber) und Steuersubjekt (z.B. Arbeitnehmer) nicht identisch. In Quellensteuerfällen kann nur das Steuersubjekt selbst oder der von ihm bestimmte vertragliche Vertreter ein Erlassgesuch einreichen (DBG 167 V). Dem SSL steht dieses Recht nicht zu. Er hat im Zeitpunkt der Ausrichtung des quellensteuerbelasteten Arbeitsentgelts über die abgezogene Quellensteuer die Verfügungsgewalt und somit eine "treuhänderische" Funktion inne. Die schuldhafte Nichtvornahme des Steuerabzugs stellt eine Steuerhinterziehung gemäss StG 174 bzw. DBG 175 und die eigenmächtige Verwendung abzogener Quellensteuern eine Veruntreuung im Sinne von StG 183 bzw. DBG 187 dar. Bei Erlassgesuchen betreffend Quellensteuern kommt ein Erlass auch in Frage, wenn die Steuern bereits bezahlt sind (SEV 5 III lit. a), da die Steuerentrichtung ausserhalb des Einflussbereichs des Steuersubjekts erfolgte⁴³.

Gemäss Praxis des Kantons Graubünden wird beim Entscheid über Erlassgesuche für die Quellensteuer im Falle einer Gutheissung der Erlass **auch** für die **Zukunft** gewährt. Wird also beispielsweise am Ende des einen Jahres ein Erlassgesuch betreffend Quellensteuer für das nächste Jahr gestellt, wird bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Erlass für das ganze nächste Jahr gewährt (1. Januar bis 31. Dezember). Der entsprechende Steuererlassentscheid wird der steuerpflichtigen Person mitgeteilt. Diese informiert den SSL, dass bis am 31. Dezember des fraglichen Jahres keine Quellensteuer mehr abgerechnet werden muss. Im Folgejahr ist ein neues Gesuch zu stellen. Wird ein Erlassgesuch betreffend Quellensteuer hingegen erst während des Jahres für das laufende Jahr eingereicht, so wird der Erlass für den Rest des laufenden Jahres (bis am 31. Dezember) gewährt, falls die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind. Gleichzeitig wird ein Erlass für bereits abgerechnete Quellensteuern des laufenden Jahres gewährt, was eine Rückerstattung zur Folge hat. Ein **Erlass von Quellensteuern** wird somit praxisgemäss in der Regel **für ein Jahr** gewährt.

Die Sozialämter bescheinigen gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung den Sozialhilfebezug eines Steuerpflichtigen. Solche Bestätigungen werden ausgestellt, wenn eine Person auf dem sozialhilferechtlichen Existenzminimum lebt, über ein Vermögen bis höchstens zum Vermögensbetrag der SKOS-Richtlinien (Schweizerische Konferenz für Sozialhilfe) verfügt und öffentlich-rechtlich unterstützt wird. Solche Bestätigungen der Sozialen Dienste der Stadt Chur bzw. von Sozialämtern anderer Gemeinden betreffend Steuerpflichtige, die an der Quelle besteuert werden, werden nicht als Erlassgesuche entgegengenommen. Ein Erlassgesuch muss gemäss StG 156 II mit schriftlicher Be-

⁴³ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8448; Locher, a.a.O., Art. 167 N 43.

gründung und unter Beilage der nötigen Beweismittel eingereicht werden. Die genannten Bestätigungen der Sozialhilfe genügen diesen Anforderungen nicht.

8. STEUERERLASS FÜR DEN PFANDEIGENTÜMER?

Nach StG 156 bzw. DBG 167 können Steuern und Kosten erlassen werden, wenn der Steuerpflichtige in Not geraten ist oder wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine grosse Härte bedeuten würde. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen kann nur die steuerpflichtige Person einen Erlass beanspruchen⁴⁴. Aber auch die Ratio legis spricht gegen die Legitimation des Pfandeigentümers, ein Steuererlassgesuch zu stellen, hat dieser doch verschiedene Möglichkeiten (Sperrkonto, Bankgarantie oder Sicherstellung im Sinne von StG 160 II), sich beim Erwerb eines Grundstücks abzusichern.

9. RECHTSMITTEL

9.1 Erlassentscheide betreffend Kantonssteuern

9.1.1 Rechtsmittel auf kantonaler Ebene

Gegen Steuererlassentscheide betreffend Kantonssteuern kann gestützt auf StG 139 I innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides beim **Verwaltungsgericht** schriftlich **Beschwerde** erhoben werden. Dies bedeutet, dass Entscheide der Steuerverwaltung, des DFG und der Regierung (direkt) ans Verwaltungsgericht weitergezogen werden können. Die **interne Beschwerde** (Verwaltungsbeschwerde) an das DFG bzw. an die Regierung ist **ausgeschlossen** (vgl. Art. 28 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, VRG)⁴⁵.

9.1.2 Weiterzug ans Bundesgericht

Nach StHG 73 I unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die den Erlass der kantonalen oder kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuern betreffen, nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes (BGG)⁴⁶ der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Der Zugang zum Bundesgericht ist nach BGG 83 lit. m nur zulässig, „wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder aus anderen Gründen ein besonders bedeutender Fall vorliegt“. Diese Voraussetzungen der Zulässigkeit einer Beschwerde bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht.

Die **Legitimation** der für den Erlass zuständigen **kantonalen Behörde** und der **ESTV** bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend den kantonalen Steuererlass stützt sich auf BGG 89 II lit. d i.V.m. StHG 73 I und II. Die Legitimationsvoraussetzungen von BGG 89 I (v.a. das schutzwürdige Interesse) gelten nur für die steuerpflichtige Person⁴⁷.

⁴⁴ So auch Peter Stähli, Das Steuergrundpfandrecht, Diss. BE, Bern 2006, N 6.26.

⁴⁵ BR 370.100.

⁴⁶ SR 173.110.

⁴⁷ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8444 f.

Eine **Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung** ist namentlich gegeben, wenn deren **Entscheid für die Praxis wegleitend** sein kann und sie von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Als Beispiele für Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung seien genannt:

- eine vom Bundesgericht noch nicht entschiedene Rechtsfrage, die von verschiedenen kantonalen Gerichten unterschiedlich entschieden wurde und deren widersprüchliche Beurteilung nicht hingenommen werden kann;
- eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage, die in der massgeblichen Literatur kritisiert wird⁴⁸.

Ein **besonders bedeutender Fall** ist mit Zurückhaltung anzunehmen und dem Bundesgericht steht bei der Beantwortung der Frage, ob diese Voraussetzung gegeben ist, ein weiter Ermessensspielraum zu⁴⁹. Ein solcher liegt etwa vor, wenn **elementare Verfahrensgrundsätze verletzt** worden sind. Die besondere Bedeutung eines Falles hängt nicht von der Höhe des Steuerbetrages ab. Im Übrigen obliegt die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs des besonders bedeutenden Falles der bundesgerichtlichen Rechtsprechung⁵⁰.

Der Steuererlass ist im StHG nicht normiert. Nicht harmonisiertes kantonales Steuerrecht unterliegt der bundesgerichtlichen Prüfung nur insoweit, als in seiner Anwendung eine **Verletzung von Bundesrecht** zu erblicken ist (BGG 95 lit. a). Im Wesentlichen kann geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze. Das Bundesgericht kann somit keine umfassende Prüfung vornehmen⁵¹. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können folglich nur Verletzungen der Bundesverfassung – insbesondere Verfahrensmängel sowie Verletzungen des Rechtsgleichheitsgebots und des Willkürverbots – gerügt werden. Da beispielsweise das Willkürverbot bundesrechtlich geregelt ist (BV 9), ist eine willkürliche Anwendung von kantonalem Recht immer eine Bundesrechtsverletzung. Auch dies bedarf aber der zusätzlichen Voraussetzung, dass das Bundesgericht das Vorliegen eines besonders bedeutenden Falles bejaht.

9.1.3 Subsidiäre Verfassungsbeschwerde (BGG 113 ff.)

Falls eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder ein besonders bedeutender Fall verneint wird, steht grundsätzlich die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht (BGG 113) zur Verfügung⁵². Diese kann gestützt auf BGG 115 einzig von der steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden. Bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde sind die Rügegründe auf die **Verletzung von verfassungsmässigen Rechten** beschränkt (BGG 116). Gemäss Praxis des Bundesgerichts kann sich ein

⁴⁸ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8444; vgl. auch Locher, a.a.O., Art. 167g N 15.

⁴⁹ BGE 139 II 340, E. 4 = StE 2013 A 31.4 Nr. 16; BGE 134 IV 156, E. 1.3.1, mit Hinweisen; BGE 133 III 493, E. 1.1.

⁵⁰ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8444; vgl. auch Locher, a.a.O., Art. 167g N 14.

⁵¹ Vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_702/2012 vom 19. März 2013, E. 2.6, mit Hinweisen.

⁵² Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8445; Locher, a.a.O., Art. 167g N 1 und 16.

Steuerpflichtiger mit einer subsidiären Verfassungsbeschwerde nur dann auf das **Willkürverbot** berufen, wenn das Bundesrecht oder das kantonale Recht ihm einen **Rechtsanspruch** auf Steuererlass einräumt. Dies war nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bisher nicht der Fall⁵³. Andere Verfassungsrügen, namentlich solche verfahrensrechtlicher Natur, z.B. der Anspruch auf rechtliches Gehör oder die Verletzung von Ausstandsvorschriften, sind hingegen zulässig.

9.2 Erlassentscheide betreffend direkte Bundessteuer

9.2.1 Rechtsmittel auf kantonaler Ebene

Nach DBG 167g I kann der Gesuchsteller gegen einen Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer dieselben Rechtsmittel ergreifen wie gegen den Entscheid über den Erlass der Kantonssteuer. Neben der gesuchstellenden Person ist jeweils auch die ESTV beschwerdeberechtigt. Ihr stehen die gleichen Rechtsmittel zu wie der gesuchstellenden Person (DBG 167g II). Die Verfahrensbestimmungen in DBG 140–145 (Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Beschwerdeinstanz) sind sinngemäss anwendbar. Somit kann gegen einen Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer gestützt auf DBG 167g I i.V.m. StG 139 I beim **Verwaltungsgericht Beschwerde** erhoben werden (vgl. oben Ziff. 9.1.1)⁵⁴.

9.2.2 Weiterzug ans Bundesgericht

Gemäss DBG 167g V können der Gesuchsteller, die Erlassbehörde und die ESTV den Entscheid des Verwaltungsgerichtes nach Massgabe des BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht anfechten. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Die Einschränkung des Beschwerderechts folgt aus BGG 83 lit. m (vgl. zum Ganzen Ziff. 9.1.2)⁵⁵.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann vor Bundesgericht die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden (BGG 95 lit. a und b). Was den Erlass der direkten Bundessteuer anbelangt, kann das Bundesgericht prüfen, ob die Erlassbestimmungen des DBG und der SEV verletzt wurden, dies unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder um einen besonders bedeutenden Fall handelt⁵⁶.

9.2.3 Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Zur subsidiären Verfassungsbeschwerde vgl. die obigen Ausführungen unter Ziff. 9.1.3.

⁵³ Vgl. statt vieler Urteil 2D_42/2014 vom 11.5.2014 E. 2.2; Urteil 2D_27/2014 vom 4.4.2014 E. 2. Die Mehrheit der neueren Lehre spricht sich allerdings für einen Rechtsanspruch aus, vgl. Locher, a.a.O., Art. 167 N 9 ff. und Art. 167g N 16; Beusch, Kommentar, Art. 167 N 8; Beusch, Untergang, S. 230 ff. Für einen Rechtsanspruch hat sich auch das Bundesverwaltungsgericht ausgesprochen, vgl. BVGer A-1428/2013 vom 14.1.2014 E. 2.2.4; A-3663/2007 vom 11.6.2009 E. 2.2.

⁵⁴ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8450 f.; vgl. auch Locher, a.a.O., Art. 167g N 4 ff.

⁵⁵ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8451; vgl. auch Locher, a.a.O., Art. 167g N 10 ff.

⁵⁶ Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013, [BBI 2013 8435](#), S. 8444.

9.3 Erlassentscheide betreffend Gemeindesteuern

Für den Erlass von Gemeindesteuern ist die Gemeinde zuständig. Sie bestimmt nach GKStG 27 V eine Behörde für den Entscheid über Steuererlasse (vgl. oben Ziff. 5.2).

Hinsichtlich des Weiterzugs gilt gestützt auf GKStG 1 II i.V.m. StG 139 das zur Kantonssteuer Gesagte sinngemäss (vgl. Ziff. 9.1).

10. VERHÄLTNIS STEUERERLASS ZUM STEUERPFANDRECHT

Bezahlt der Käufer eines Grundstücks die Steuerschulden des Veräusserers, steht ihm gemäss ZGB 827 i.V.m. OR 110 ein Forderungsrecht gegenüber dem Verkäufer zu. Das führt dazu, dass der Veräusserer mit einer zivilrechtlichen Forderung in der Höhe der ursprünglichen Steuerforderung konfrontiert wird. Damit steht fest, dass ein Erlass der Wertzuwachssteuer direkt dem Steuerpflichtigen und nur indirekt dem Erwerber des Grundstückes zugutekommt. Die Verweigerung des Erlasses führt lediglich dazu, dass der Fiskus von dritter Seite befriedigt wird und die Steuerschuld des Veräusserers in eine zivilrechtliche Schuld umgewandelt wird. Vor diesem Hintergrund würde die Steuergerechtigkeit vereitelt, wenn allein aus dem Grunde, dass ein gesetzliches Pfandrecht besteht, dem Steuerschuldner der Steuererlass verweigert würde⁵⁷. Das Bestehen eines Steuerpfandrechts schliesst deshalb nicht aus, dass ein Erlassgesuch des Steuerschuldners gutgeheissen wird.

Wird dem Steuerschuldner ein Steuererlass gewährt, geht die Steuerforderung und mit ihr – infolge der Akzessorietät – auch das gesetzliche Pfandrecht unter. Es ist im Grundbuch zu löschen.

⁵⁷ So auch Stähli, a.a.O., N 6.24.

ANHANG: FRAGEBOGEN STEUERERLASS



**Fragebogen
Steuererlass**

Name / Vorname _____
 Adresse _____
 PLZ Ort _____
 Ref.Nr. _____

Kantonale Steuerverwaltung
 Rechtsdienst
 Steinbruchstrasse 18
 7000 Chur

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend

Erwachsene: _____ minderjährige Kinder: _____ Kinder in Ausbildung: _____
 Ehegemeinschaft Lebensgemeinschaft Wohngemeinschaft

Monatsbudget	monatlich Fr.	diese Spalte leer lassen
3. Einkünfte		
3.1 Nettolohn II Ehemann, Lohnausweise beilegen! (inkl. Anteil 13. Monatslohn u. Kinderzulagen)		
3.2 Nettolohn II Ehefrau, Lohnausweise beilegen! (inkl. Anteil 13. Monatslohn u. Kinderzulagen)		
3.3 Arbeitslosenentschädigung, Abrechnungen der letzten 3 Monate beilegen		
3.4 Renteneinkünfte (AHV, Pensionskasse, andere Renten)		
3.5 Alimente, Scheidungs-/Trennungsentscheid beilegen		
3.6 Ergänzungsleistungen AHV/IV, Verfügung beilegen		
3.7 Vermögenserträge		
3.8 Prämienverbilligung Krankenkasse		
Total Einkünfte	0.00	
2. Auslagen		
2.1 Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw. gemäss Tabelle:		
Alleinstehende: Fr. 1'200.00 Kinder bis zu 10 Jahren: Fr. 400.00		
Alleinerziehende: Fr. 1'350.00 über 10 Jahren: Fr. 600.00		
Ehepaar, in eingetr. Partnerschaft lebende Pers., Paar mit Kindern: Fr. 1'700.00		
2.2 Alimentenleistungen, Scheidungs-/Trennungsentscheid beilegen		
2.3 Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten		
2.4 Hypothekarzins (ohne Amortisation!)		
2.5 Krankenkasse (Grundversicherung)		
2.6 Notwendige Versicherungen (Privathaftpflicht, Hausrat)		
2.7 Laufende Steuern (Bund, Kanton und Gemeinde)		
2.8 Notwendige Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung etc.)		
Total Auslagen	0.00	
Überschuss/Manko	0.00	

Wie gleichen Sie das Manko aus? (z.B. durch soziale Hilfe, Zuschüsse Dritter, Kreditaufnahme usw.)

Vermögenswerte

4. Zusammenstellung der Vermögenswerte

4.1 Guthaben (Bankguthaben, Aktien, Obligationen, Darlehen etc.)	Betrag	Zins/Jahr	
Name des Schuldners			
4.2 Grundstücke (Bauland/Häuser/Eigentumswohnungen)	Verkehrswert	Eigenmiete/Jahr	Miete/Jahr
Ort/Parz.Nr./Grösse/Art			
4.3 Andere Vermögenswerte (Auto, Kunstgegenstände, Schmuck etc.)	Betrag		

Schulden

5. Zusammenstellung Schulden

5.1 Bankschulden	Betrag	Zins/Jahr	Amortisation	Beginn
Name der Bank				
5.2 Übrige Schulden (einzeln auflühren)	Betrag	Zins/Jahr	Amortisation	Beginn
Name/Firma/Geschäft				

6. Leisten Gläubiger Forderungsverzicht? (Sanierungsplan und Belege beifügen)

Nein Ja

Name/Adresse: _____

7. Wird ein Nachlassvertrag angestrebt?

Nein Ja

8. Haben Sie in den letzten 5 Jahren Vermögen verschenkt?

Nein Ja Wert _____

9. Haben Sie in den letzten 5 Jahren Erbvorbezüge ausgerichtet?

Nein Ja Wert _____

Wichtig: Von allen Positionen sind Belege einzusenden!

Bemerkungen:

Die Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgenannten Angaben bestätigt.

Datum: _____ Unterschrift(en): _____

Der Anhang kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:
<http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/bezahlen/Seiten/erlass.aspx>