

Band / Register Bd. II Reg. 17.3	Ausgabedatum 30. November 2001
Änderungen 31. Dezember 2015	Gültig ab 2001

WEISUNGEN

Zahlungserleichterungen und Steuererlass

Inhalt

1.	Stundung / Ratenzahlung.....	3
1.1	Rechtsgrundlagen	3
1.2	Ziel und Zweck der Stundung / Ratenzahlung.....	3
1.3	Voraussetzungen der Stundung / Ratenzahlung.....	3
1.3.1	Provisorisch oder definitiv veranlagte Steuerforderungen	3
1.3.2	Auflagen	3
1.3.3	Vorliegen besonderer Verhältnisse	4
1.3.4	Massgebliche Verhältnisse.....	4
1.4	Verfahren bei Zahlungserleichterungen	5
2.	Steuererlass	5
2.1	Rechtsgrundlagen	5
2.1.1	Neue Rechtsgrundlagen ab 1. Januar 2016.....	5
2.2	Ziel und Zweck des Steuererlasses.....	7
2.3	Wirkung des Steuererlasses.....	7
2.4	Voraussetzungen des Steuererlasses.....	8
2.4.1	Härtebegründende Notlage	8
2.4.2	Ablehnungsgründe	9
2.4.3	Ursachen für eine Notlage; Mitwirkung von Gläubigern und Gläubigerinnen an der Schuldensanierung	10
2.5	Ermittlung der finanziellen Verhältnisse	11
2.5.1	Entscheidungsgrundlagen	11
2.5.2	Zahlung aus dem Vermögen	12
2.5.3	Existenzminimum / erweitertes Existenzminimum.....	13
2.5.4	Verhältnisse betreffend den Zivilstand und den Haushalt	14
2.5.4.1	Ehegatten in ungetrennter Ehe.....	14

Zahlungserleichterungen und Steuererlass

2.5.4.2	Konkubinat und Haushaltsgemeinschaften	14
2.5.4.3	Alleinstehende Personen	15
2.5.4.4	Wohnkosten	15
2.6	Verfahren	15
2.6.1	Einreichung von Gesuchen	15
2.6.1.1	Gegenstand	15
2.6.1.2	Zuständige Behörde.....	16
2.6.1.3	Form und Inhalt.....	17
2.6.1.4	Rechtskräftige Veranlagung.....	17
2.6.1.5	Offene Forderungen.....	17
2.7	Erlass im Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren.....	18
2.7.1	Erlass im Betreibungsstadium.....	18
2.7.2	Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation	18
2.7.3	Aussergerichtlicher Nachlassvertrag.....	18
2.7.4	Einvernehmliche private Schuldenbereinigung	19
2.7.5	Gerichtlicher Nachlassvertrag	20
2.7.6	Steuerschulden von gemeinsam haftenden Personen.....	22
2.7.7	Rückkauf von Verlustscheinen.....	22
2.8	Untersuchungspflicht und Mitwirkungspflicht	23
2.9	Begründungspflicht und Eröffnung des Entscheids.....	23
2.10	Kein Anspruch auf Vorladung	24
2.11	Rechtsmittel	24
2.11.1	Ordentliches Rechtsmittel	24
2.11.2	Ausserordentliche Rechtsmittel und Rechtsbehelfe.....	26
2.12	Kosten / Busse.....	27
2.13	Tod der gesuchstellenden Person	27
3.	Übergangsrecht	27

Anhänge

Anhang 1	Checkliste für die Behandlung von Steuererlassgesuchen	28
Anhang 2	Muster für allgemeine Erwägungen in Steuererlassfällen	30
Anhang 3	Lösungsansätze zu einzelnen Fallgruppen	33
Anhang 4	Muster für Steuererlassentscheid	36

1. Stundung / Ratenzahlung

1.1 Rechtsgrundlagen

§ 229 StG regelt die Zahlungserleichterungen. Die Bezugsorgane können bei Vorliegen besonderer Verhältnisse fällige Steuern, Zinsen, Bussen und Kosten vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen (§ 229 Abs. 1 StG). Zahlungserleichterungen können von einer angemessenen Sicherheitsleistung oder von Teilzahlungen abhängig gemacht werden (§ 229 Abs. 3 StG). Eine Stundung kann insbesondere gewährt werden, wenn die steuerpflichtige Person in vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten geraten ist (§ 83 Abs. 1 StGV). Eine Stundung darf in der Regel nicht länger als ein Jahr bewilligt werden (§ 83 Abs. 2 StGV).

1.2 Ziel und Zweck der Stundung / Ratenzahlung

Zahlungserleichterungen können in der Form einer Stundung (Erstreckung einer Zahlungsfrist) oder als Teilzahlungen gewährt werden. Häufig werden auch beide Formen kombiniert angewendet.

Zweck einer Stundung wie auch von Ratenzahlungen ist es, Steuerpflichtigen, denen es vorübergehend an Zahlungsmitteln mangelt, entgegenzukommen, indem ihnen beispielsweise ein Zahlungsaufschub gewährt wird und/oder ihnen erlaubt wird, die fällige Steuerforderung nicht sofort sondern in Ratenzahlungen zu begleichen. Die Höhe der Ratenzahlungen ist so festzusetzen, dass Zahlungsrückstände innerhalb angemessener Frist aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Durch dieses Entgegenkommen der Bezugsorgane soll vermieden werden, dass rechtlich zwar zulässige, hinsichtlich der Interessen aller am Steuerverfahren Beteiligten aber unverhältnismässige Zwangsvollstreckungsmassnahmen stattfinden.

Liegen Steuerausstände in mehr als einer aargauischen Gemeinde vor, empfiehlt sich eine gegenseitige Absprache zwischen den betroffenen Bezugsorganen.

1.3 Voraussetzungen der Stundung / Ratenzahlung

1.3.1 Provisorisch oder definitiv veranlagte Steuerforderungen

Stundung und Ratenzahlung können im Gegensatz zu einem Erlass auch für noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen gewährt werden.

1.3.2 Auflagen

Die Stundung, das heisst die Erstreckung der Zahlungsfrist, kann von einer angemessenen Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden (§ 229 Abs. 3 StG). Dies wird in der Regel Fälle betreffen, bei denen das Vermögen an sich zur Deckung der Steuerschulden ausreichen würde, jedoch vorübergehend liquide Mittel fehlen. Eine Stundung

darf in der Regel nicht länger als ein Jahr bewilligt werden (§ 83 Abs. 2 StGV), denn nach Ablauf dieser Frist sind bereits neue Steuern zur Zahlung fällig.

Im Weiteren soll bei der Gewährung einer Stundung darauf geachtet werden, dass die Chancen für eine Durchsetzung der Steuerforderung im Zwangsvollstreckungsverfahren nicht verschlechtert werden. Dies betrifft insbesondere Fälle, bei denen die gesuchstellende Person neben der Steuerforderung weitere fällige Verpflichtungen hat oder ihr von Seiten anderer Gläubiger und Gläubigerinnen Beteiligungen drohen. Die Verknüpfung einer Stundung mit Bedingungen und Auflagen kann unter Umständen ein Mittel zur Verhinderung der Schlechterstellung der Steuerforderung im Zwangsvollstreckungsverfahren sein. Es ist ganz allgemein darauf zu achten, dass mit einer Steuerstundung andere Gläubiger und Gläubigerinnen nicht bessergestellt werden. Die Gewährung von Zahlungserleichterungen darf daher von einer angemessenen Sicherheitsleistung oder von Teilzahlungen abhängig gemacht werden (§ 229 Abs. 3 StG). Steht die steuerpflichtige Person vor dem Konkurs, ist eine Stundung abzulehnen.

1.3.3 Vorliegen besonderer Verhältnisse

Besondere Verhältnisse, die Zahlungserleichterungen bzw. eine Stundung / Ratenzahlung ermöglichen, sind nicht erst dann gegeben, wenn eine Notlage vorliegt und die Bezahlung der Steuern eine grosse Härte bedeutet, wie dies für einen Erlass der Steuer vorausgesetzt ist (vgl. § 230 Abs. 1 StG). Da Zahlungserleichterungen weniger weit gehen als ein Erlass, können sie schon bei Vorliegen eines vorübergehenden Liquiditätsengpasses gewährt werden.

Die Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen sind im Steuergesetz offen formuliert. Den Bezugsorganen wird demzufolge hinsichtlich der Art und des Umfangs der Zahlungserleichterung ein grosses Ermessen eingeräumt. Aufgrund des auch im Steuerrecht anzuwendenden Grundsatzes der Rechtsgleichheit ist aber auch hier ein einheitliches Vorgehen geboten.

1.3.4 Massgebliche Verhältnisse

Für die Festlegung der Dauer der Stundung und/oder der Art und des Umfangs der Ratenzahlungen werden die aktuellen finanziellen Verhältnisse und deren künftige Entwicklung, soweit voraussehbar, ermittelt. Des Weiteren wird geprüft, in welchem Umfang den Steuerpflichtigen Einschränkungen bei den Auslagen für die Lebenshaltungskosten und die Beschaffung flüssiger Mittel (zum Beispiel durch Veräusserung von nicht für den notwendigen Lebensbedarf benötigten Gütern) zumutbar sind. Abzustellen ist in der Regel auf das betriebsrechtliche Existenzminimum, welches gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG; Kreisschreiben des Obergerichts des Kantons Aargau, Fassung vom 21. Oktober 2009) zu ermitteln ist. Es kann auf die Ausführungen im Steuererlassverfahren verwiesen werden.

1.4 Verfahren bei Zahlungserleichterungen

Nach § 231 Abs. 2 StG hat die zuständige Bezugsbehörde bei Gesuchen um Zahlungserleichterungen und bei Anständen im Bezugsverfahren auf schriftliches Begehren der steuerpflichtigen Person eine Verfügung zu erlassen.

Zahlungserleichterungen (Stundungen und Ratenzahlungen) werden auch für noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen gewährt und in der Praxis oft formlos bewilligt. Anfragen um Gewährung einer Stundung und / oder Ratenzahlung können mündlich oder schriftlich erfolgen*. Das zuständige Bezugsorgan teilt der steuerpflichtigen Person in der Folge mit, ob oder allenfalls mit welchen Auflagen es einer Stundung entspricht und / oder ob es mit dem Ratenzahlungsgesuch, insbesondere mit der Höhe der vorgeschlagenen Teilzahlungen, einverstanden ist. Bei kurzfristigen Stundungen kann die Bestätigung mündlich erfolgen. Erfolgt eine schriftliche Bestätigung, ist diese Mitteilung noch keine Verfügung.

Können sich die steuerpflichtige Person und das Bezugsorgan über Gewährung bzw. Umfang und Dauer der Stundung oder Ratenzahlung nicht einigen, kann erstere schriftlich eine Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung verlangen. Sie hat dabei einen bestimmten Antrag zu stellen und diesen kurz zu begründen. Die nachfolgenden Ausführungen zum Verfahren beziehen sich in erster Linie auf Steuererlassverfahren, auf Stundungs- und Ratenzahlungsverfahren jedoch nur dann, wenn eine anfechtbare Verfügung verlangt wird.

* Gute Dienste leistet das ➔ Formular "Stundungsgesuch für Kantons- und Gemeindesteuern", publiziert unter www.ag.ch/steuern > Natürliche Personen > Bezahlen der Steuern.

2. Steuererlass

2.1 Rechtsgrundlagen

2.1.1 Neue Rechtsgrundlagen ab 1. Januar 2016

Auf den 1. Januar 2016 treten das Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses vom 20. Juni 2014 (Steuererlassgesetz) und die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (Steuererlassverordnung) in Kraft. Damit gewährleistet ist, dass für den Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuern nach wie vor die gleichen Grundsätze gelten, drängte sich eine Neufassung der Erlassbestimmungen im kantonalen Steuergesetz auf. Betreffend Übergangsrecht verweisen wir auf Ziffer 3.

Das revidierte Steuergesetz regelt Voraussetzungen und Ablehnungsgründe für den Steuererlass in § 230 und § 230a wie folgt:

IV. Erlass

§ 230

1. Voraussetzungen

¹ *Bedeutet für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses, einer Busse oder von Kosten eine grosse Härte, können die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden.*

² *Der Steuererlass bezweckt, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen oder Gläubigern zugutezukommen.*

³ *Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen.*

⁴ *Die Erlassbehörde tritt nur auf Erlassgesuche ein, die vor Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG] vom 11. April 1889) eingereicht werden.*

⁵ *In Quellensteuerfällen kann nur die steuerpflichtige Person selbst oder die von ihr bestimmte vertragliche Vertretung ein Erlassgesuch einreichen.*

§ 230a

2. Ablehnungsgründe

¹ *Der Steuererlass kann insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person*

a) ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist;

b) ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat;

c) im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet hat;

d) die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt hat;

e) während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat.

Der Steuererlass setzt einerseits also eine Härtebegründende Notlage (positive Erlassvoraussetzungen) und andererseits das Fehlen von Ablehnungsgründen (negative Erlassvoraussetzungen bzw. das Fehlen erlassunwürdiger Verhaltensweisen) voraus.

2.2 Ziel und Zweck des Steuererlasses

Der Steuererlass ist – wie der Schulderlass allgemein – ein Mittel zur Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse von natürlichen und juristischen Personen. Die Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person soll dauerhaft sein (§ 230 Abs. 2 StG). Deshalb ist ein Erlass nur zu gewähren, wenn die Schulden und die Belastungen auf ein langfristig tragbares Mass reduziert werden können. Der Steuererlass hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern oder Gläubigerinnen zugutezukommen (§ 230 Abs. 2 StG).

Der Erlass darf nicht zu einer Benachteiligung jener steuerpflichtigen Personen führen, welche durch ausgewogene Planung und Einschränkung der Lebenshaltungskosten ihren Verpflichtungen gegenüber dem Gemeinwesen nachkommen. Der Erlass muss deshalb aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung aller steuerpflichtigen Personen (Art. 8 der Bundesverfassung [BV]) seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter den gesetzlichen Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012, A-1758/2011).

Beim Steuererlass handelt es sich um ein Institut des Steuerbezugs und nicht der Veranlagung. Die Bezugsbehörde ist daher nicht befugt, die Begründetheit einer rechtskräftig veranlagten Steuerforderung (eingeschlossen Ermessensveranlagungen) auf dem Wege des Steuererlasses nachzuprüfen und zu korrigieren. Eine Korrektur rechtskräftiger Veranlagungen hat einzig und allein im Veranlagungsverfahren mit den dafür zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln (Einsprache, Rekurs, Beschwerde, Revision) zu geschehen (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Beim Steuererlass geht es ausschliesslich darum, über einen allfälligen Verzicht (Erlass) auf eine rechtskräftig veranlagte Steuerforderung zu befinden.

2.3 Wirkung des Steuererlasses

Der Erlass bedeutet den endgültigen Verzicht des Gemeinwesens auf eine Steuerforderung, Zinsen, Bussen oder Kosten und bewirkt deren Untergang. Ausgenommen sind Fälle, in denen die an den Erlass geknüpften Bedingungen und Auflagen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten nicht erfüllt werden oder Fälle von Steuerhinterziehung oder Steuervergehen (Art. 13 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Der Verzugszins auf einem nicht erlassenen Forderungsbetrag gilt als geschuldet, sofern nicht gegenteilig entschieden wird (Art. 13 Abs. 4 Steuererlassverordnung).

Der Forderungsuntergang unterscheidet den Erlass von der sogenannten administrativen Abschreibung und von Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung). Bei der administrativen Abschreibung bleibt die Forderung bestehen und kann bis zur Verjährung erneut geltend gemacht werden. Bei der Stundung wird die Frist zur Zahlung lediglich vorübergehend aufgeschoben (siehe Ziffer 1.2).

Kann den wirtschaftlichen Verhältnissen der gesuchstellenden Person im Erlassverfahren statt mit einem Erlass mit Zahlungserleichterungen Rechnung getragen werden, so weist die Erlassbehörde das Gesuch ganz oder teilweise ab und empfiehlt der zuständigen Behörde, Zahlungserleichterungen zu gewähren (Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn ein Erlass nicht bewilligt werden kann, weil zum Beispiel keine Notlage vorliegt und nur vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten gegeben sind. Bei instabiler finanzieller Lage der gesuchstellenden Person (zum Beispiel bei hängigen IV-Anträgen, hängigen Prozessen usw.) kann das Erlassverfahren sistiert und die Forderung gestundet werden.

2.4 Voraussetzungen des Steuererlasses

2.4.1 Härtebegründende Notlage

Bedeutet für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses, einer Busse oder von Kosten eine grosse Härte, können die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden (§ 230 Abs. 1 StG).

Die Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte lassen sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend. Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage des Schuldners oder der Schuldnerin berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012, A-1758/2011).

Eine Notlage (§ 230 Abs. 1 StG) einer natürlichen Person liegt vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 SchKG) nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht. Ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Art. 2 Steuererlassverordnung).

Ein Steuererlass kann erst in Betracht gezogen werden, wenn neben der Notlage auch die übrigen Voraussetzungen des Erlassrechts erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen. Dies ist bei jeder gesuchstellenden Person individuell zu prüfen.

Sozialhilfefälle: Wie nach der Praxis zur Steuererlassverordnung 1994 dürfte eine Notlage bei Bezügerinnen und Bezüger von Sozialhilfe in der Regel zu bejahen sein (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD vom 29. Mai 2015 zur Revision der Steuererlassverordnung, S. 3). Auch in Sozialhilfefällen sind die weiteren Erlassvoraussetzungen zu prüfen. Bei Abweisung des Gesuchs kann die Steuerforderung jedoch direkt administrativ abgeschrieben werden (siehe auch die Ausführungen im Anhang 1).

Für die Abzahlung von offenen Steuerforderungen wird praxisgemäss ein Zeitrahmen von rund zwei Jahren als angemessen erachtet. Mit andern Worten wird den Steuerpflichtigen zugemutet, ihre Lebenshaltungskosten während rund zwei Jahren auf das betriebsrechtliche Existenzminimum zu beschränken. Sind jedoch mehrere Steuerjahre Gegenstand des Erlassgesuchs, und ist folglich in der Regel auch der Betrag, um dessen Erlass ersucht wird, entsprechend grösser, so kann es im Einzelfall angemessen sein, die Abzahlungsdauer bis auf drei Jahre auszudehnen (Urteile des Steuerrekursgerichts vom 17. Januar 2012, 3-RB.2010.14 und vom 13. April 2012, 3-RB.2011.46). Im Falle eines Gesuchs um Erlass einer Busse wegen einer Übertretung gilt eine strengere Erlasspraxis und damit eine noch längere Abzahlungsdauer (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. Mai 2015 zur Revision der Steuererlassverordnung, S. 4).

Bussen und Nachsteuern können nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen werden (§ 230 Abs. 3 StG). Somit sind an den Erlass solcher Bussen und in der Regel auch an den Erlass von Nachsteuern besonders hohe Anforderungen zu stellen. Gegenstand eines Erlassgesuchs können aber auch Bussen wegen einer Verletzung von Verfahrenspflichten oder Steuerhinterziehung sein. Ein Erlass einer Busse soll nur gewährt werden, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine "einfache" Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern sogar die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet erscheint (Botschaft 13.087 des Bundesrats vom 23. Oktober 2013 zum Steuererlassgesetz, S. 8447).

Bussen wegen Steuervergehen wie Steuerbetrug oder Veruntreuung von Quellensteuern sind mangels Erwähnung in § 230 Abs. 1 StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. c Steuererlassverordnung nicht erlassfähig.

2.4.2 Ablehnungsgründe

In den letzten Jahren hat sich gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts eine Praxis entwickelt, die unter dem Begriff "Erlasswürdigkeit" zusammengefasst werden kann. In § 230a StG wird diese Praxis (analog zu Art. 167a DBG) nun auf Gesetzesstufe verankert. § 230a StG zählt beispielhaft und somit nicht abschliessend erlassunwürdige Verhaltensweisen auf, bei deren Vorliegen der Steuererlass ganz oder teilweise abgelehnt werden kann. § 230a StG hält also fest, dass trotz des Vorliegens einer härtebegründenden Notlage aus anderen, überwiegen-

den Gründen – wie etwa bei Forderungen von Drittgläubigern oder Drittgläubigerinnen oder bei gewissen erlassunwürdigen Verhaltensweisen – kein Erlass gewährt werden kann. Ein Erlass ist demnach davon abhängig zu machen, dass die gesuchstellende Person einerseits ihre wirtschaftlichen Verhältnisse der Gegenwart, aber auch der Vergangenheit offenlegt und andererseits belegt, dass mit gewissen Verhaltensweisen, zum Beispiel der bevorzugten Befriedigung anderer Gläubiger oder Gläubigerinnen, nicht gegen die Interessen der Allgemeinheit verstossen wurde (Botschaft 13.087 des Bundesrats vom 23. Oktober 2013 zum Steuererlassgesetz, S. 8440 und S. 8448 f.).

2.4.3 Ursachen für eine Notlage; Mitwirkung von Gläubigern und Gläubigerinnen an der Schuldensanierung

Gemäss Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung werden als Ursachen, die zu einer Notlage einer natürlichen Person führen, insbesondere anerkannt:

- a. eine wesentliche und andauernde Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Person ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, aufgrund:
 1. aussergewöhnlicher Belastungen durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltspflichten,
 2. hoher Kosten infolge Krankheit, Unfall oder Pflege, die nicht von Dritten getragen werden, oder
 3. längerer Arbeitslosigkeit;
- b. eine starke Überschuldung aufgrund ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die Person nicht einzustehen hat.

Geht die Notlage auf andere als die in Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung aufgeführten Ursachen zurück, so kann die Erlassbehörde gemäss Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung nicht zugunsten anderer Gläubiger und Gläubigerinnen auf die gesetzlichen Ansprüche des Bundes (bzw. von Kanton und Gemeinde) verzichten. Verzichten andere Gläubiger und Gläubigerinnen ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, so kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person beiträgt. Als andere Ursachen gelten insbesondere:

- a. Bürgschaftsverpflichtungen;
- b. hohe Grundpfandschulden;
- c. Kleinkreditschulden aufgrund eines überhöhten Lebensstandards;
- d. erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbstständigerwerbenden, welche die wirtschaftliche Existenz der Person sowie Arbeitsplätze gefährden.

Gemäss Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung werden Einkommensausfälle und Aufwendungen, die bereits mit der Veranlagung oder der Steuerrechnung berücksichtigt wurden, nicht als Ursache anerkannt. Dies gilt insbesondere für übliche Schwankungen des Einkommens der steuerpflichtigen Person.

Artikel 3 Steuererlassverordnung regelt die typischen Ursachen, die zu einer Notlage führen können. In den Fällen von Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung kann ein Erlass selbst dann gewährt werden, wenn noch andere Schulden bestehen. Diese ausserordentlichen Lasten stellen als Ursache für die finanzielle Notlage einen anerkannten Erlassgrund dar. In den Fällen von Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung kann ein Erlass erst in Betracht gezogen werden, wenn auch die anderen Gläubiger und Gläubigerinnen im (mindestens) gleichen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (Opfersymmetrie). In die Sanierung einzubeziehen sind in der Regel aber nur Forderungen von Gläubigern und Gläubigerinnen der 3. Klasse gemäss Art. 219 SchKG (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. Mai 2015 zur Revision der Steuererlassverordnung, S. 4 f.). Mit der Regelung in Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung wird dem Grundsatz Nachachtung verschafft, dass der Steuererlass der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern und Gläubigerinnen zugutezukommen hat (§ 230 Abs. 2 Satz 2 StG).

Kann in den Fällen von Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung kein ganzer oder teilweiser Forderungsverzicht von allen anderen Gläubigern und Gläubigerinnen (der 3. Klasse) beigebracht werden, fehlt es an einer Grundvoraussetzung für einen ganzen oder teilweisen Erlass und muss das Erlassgesuch abgewiesen werden. Eine Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit (Vermögen sowie Vergleich der Einnahmen mit dem betriebsrechtlichen Existenzminimum) erübrigt sich in diesen Fällen.

Exkurs: Überschuldung

Ist die Überschuldung derart hoch, dass die Tilgung der Gesamtschuld inklusive der geschuldeten Steuerbeträge mit Ratenzahlungen zu lange dauern würde, jedoch eine dauerhafte Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person noch möglich erscheint, sind die Steuerpflichtigen zu veranlassen, einen gerichtlichen oder aussergerichtlichen Nachlassvertrag anzustreben (vgl. Ziffern 2.7.2.1 und 2.7.2.3).

2.5 Ermittlung der finanziellen Verhältnisse

2.5.1 Entscheidungsgrundlagen

Gemäss Art. 10 Steuererlassverordnung entscheidet die Erlassbehörde über das Erlassgesuch aufgrund aller für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ablehnungsgründe wesentlichen Tatsachen, insbesondere aufgrund:

- a. der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt des Entscheids;
- b. der Entwicklung ab der Steuerperiode, auf die sich das Gesuch bezieht;

- c. der wirtschaftlichen Aussichten der gesuchstellenden Person, und
- d. der von der gesuchstellenden Person getroffenen Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit.

Für die Beurteilung von Erlassgesuchen muss demnach die finanzielle Leistungsfähigkeit der gesuchstellenden Person bekannt sein. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheids, daneben auch die Entwicklung ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die wirtschaftlichen Aussichten für die Zukunft. Bei der Beurteilung von Erlassgesuchen ist also der Blick nicht ausschliesslich in die Gegenwart, sondern auch in die Vergangenheit und, soweit voraussehbar, in die Zukunft zu werfen. Die Erlassbehörde hat zudem das Vorliegen von Ablehnungsgründen gemäss § 230a StG zu prüfen.

2.5.2 Zahlung aus dem Vermögen

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Steuererlassverordnung hat die Steuererlassbehörde (vorab) zu prüfen, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist.

Auf jeden Fall zumutbar ist die Zahlung aus dem Vermögen bei Steuern auf einmaligen Einkünften (Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Darunter fallen etwa einmalige Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis oder einmalige Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen. In den Fällen der "einmaligen" oder der nicht regelmässigen Einkünfte gelten für den Erlass erhöhte Anforderungen. Die genannten Leistungen werden in der Regel zusätzlich zu den ordentlichen Einkünften, welche den Lebensbedarf der gesuchstellenden Person meistens bereits decken, erzielt. Sie werden deshalb nicht für die Bestreitung des Lebensbedarfs benötigt. Es darf erwartet werden, dass bereits aus der bezogenen Leistung Rücklagen vorgenommen werden, sodass anlässlich der Rechnungsstellung für die Kantons- und Gemeindesteuern noch genügend Vermögenssubstanz vorhanden ist. Dies kann aus den Ablehnungsgründen in § 230a StG abgeleitet werden. Kapital- und Liquidationsgewinnsteuern sind wie nach geltendem Recht aus der Vermögenssubstanz zu entrichten (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. Mai 2015 zu Art. 12 Steuererlassverordnung).

Als Vermögen gilt das zum Verkehrswert bewertete **Reinvermögen**. Nicht frei verfügbare Austrittsleistungen und Anwartschaften gemäss dem Freizügigkeitsgesetz vom 17. Dezember 1993 gelten nicht als Vermögenselemente (Art. 12 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

Handelt es sich beim Vermögen um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge, so kann die Erlassbehörde in begründeten Ausnahmefällen die Steuer ganz oder teilweise erlassen oder der zuständigen kantonalen Behörde empfehlen, eine Stundung

zu gewähren und die Sicherstellung der Steuerforderung zu verlangen (Art. 12 Abs. 4 Steuererlassverordnung).

Ist eine umfassende Darstellung der Vermögenslage der steuerpflichtigen Person aufgrund fehlender Angaben und Belege nicht möglich, ist bereits dies mit einem Steuererlass kaum vereinbar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2009, A-699/2009). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können nur jene Auslagen angerechnet werden, die nachgewiesen (belegt) sind (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2008, 2D_133/2007).

Der Bezugsbehörde obliegt die Ermittlung des rechtserheblichen Sachverhalts (Untersuchungspflicht, siehe auch Ziffer 2.8). Zu ermitteln sind die gesamten aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkünfte der steuerpflichtigen Person, übriges Familieneinkommen, Vermögen der steuerpflichtigen Person, Familienvermögen, Schulden usw.). Die gesuchstellende Person ist zur Mitwirkung verpflichtet (Mitwirkungspflicht) und hat auf Aufforderung der Bezugsbehörde hin die zur Beurteilung des Erlassgesuchs nötigen und zumutbaren Auskünfte zu erteilen und Belege, Unterlagen oder sonstige Beweismittel beizubringen.

Besitzt die gesuchstellende Person ein Reinvermögen, welches die Steuerforderung übersteigt, ist grundsätzlich kein Erlass zu gewähren. Zu berücksichtigen ist jedoch der "**Notgroschen**", welcher jeder steuerpflichtigen Person etwa im Umfang ihres monatlichen betriebsrechtlichen Existenzminimums unangetastet belassen bleiben sollte.

Ferner ist zu prüfen, ob der gesuchstellenden Person zumutbar ist, durch Veräusserung oder Belastung von nicht für den Lebensbedarf benötigten Sachgütern und Rechten liquide Mittel für die Bezahlung des geschuldeten Betrags zu beschaffen.

2.5.3 Existenzminimum / erweitertes Existenzminimum

Alsdann ist zu prüfen, ob für die Gesuchstellenden Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen sind grundsätzlich zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen (Art. 2 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Macht die gesuchstellende Person zusätzlich noch andere monatliche Auslagen geltend (beispielsweise für selbstzutragende Krankheitskosten), muss sie dafür die Beweismittel beibringen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können nämlich nur diejenigen Auslagen angerechnet werden, die nachgewiesen sind.

Gemäss Ziffer III der Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums werden laufende oder rückständige Steuerschulden bei der Berechnung des Notbedarfs nicht berücksichtigt. Nach der ständigen Praxis des Spezialverwaltungsgerichts und des Kantonalen Steueramts wird beim Steuererlass das betriebsrechtliche Existenzminimum aber um die **laufenden Steuerschulden** erweitert, sofern

ein ausreichender Zahlungswille der gesuchstellenden Person erkennbar ist. Voraussetzung der Berücksichtigung ist, dass tatsächlich Zahlungen an die gesamten Steuern des laufenden Jahres erfolgen. Dadurch soll verhindert werden, dass sich die gesuchstellende Person ohne eigenes Zutun neu verschuldet. Die insgesamt offenen Steuern der vergangenen Jahre können hingegen nicht angerechnet werden (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 12. Juni 2015, 3-RB.2015.3).

2.5.4 Verhältnisse betreffend den Zivilstand und den Haushalt

Bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit sind die Zivilstands- und Lebensverhältnisse von Bedeutung. Aus den Angaben und Unterlagen der gesuchstellenden Person über die persönlichen und finanziellen Verhältnisse werden die notwendigen Auslagen nach den Richtlinien des Obergerichts für die Ermittlung des betriebsrechtlichen Existenzminimums berechnet. Es werden namentlich folgende Fälle unterschieden:

2.5.4.1 Ehegatten in ungetrennter Ehe

Bildet eine gemeinsame Steuerschuld Gegenstand des Erlassverfahrens, ist auf die finanziellen Verhältnisse beider Ehegatten abzustellen. Zu ermitteln sind die gemeinsamen Einkünfte und Aufwendungen, Aktiven und Passiven. Im Steuererlassverfahren bei Verheirateten, die in (rechtlich und tatsächlich) ungetrennter Ehe leben, ist auf die wirtschaftlichen Verhältnisse beider Ehegatten auch dann abzustellen, wenn der eine Ehegatte für voreheliche Steuerschulden des anderen Ehegatten steuerrechtlich nicht haftet (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 12. September 2014, 3-BE.2014.6). Denn die Ehegatten müssen bei der Bestimmung der Lebenshaltung und Aufteilung der Beiträge an die gemeinsamen Lebenshaltungskosten die auf einen Eheteil lautenden Schulden mitberücksichtigen.

2.5.4.2 Konkubinat und Haushaltsgemeinschaften

Bei im Konkubinat lebenden Personen ist vom monatlichen Grundbetrag für zwei eine dauernde Hausgemeinschaft bildende erwachsene Personen auszugehen. Dieser beträgt 1'700 Franken (Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG, Ziffer I.3). Von diesem Grundbetrag sind der gesuchstellenden Person gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts die Hälfte, also 850 Franken anzurechnen. Sodann darf beim Konkubinat davon ausgegangen werden, dass die Konkubinatspartner je die Hälfte der Wohnkosten tragen. Wie bei Ehepaaren wird dabei ein Höchstbetrag von 1'250 Franken pro Monat anerkannt. Beim Konkubinat sind der gesuchstellenden Person somit grundsätzlich maximal 625 Franken für die Wohnkosten anzurechnen (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 18. September 2015, 3-RB.2015.9; Urteil vom 30. Januar 2015, 3-RB.2013.31; Urteil vom 6. März 2013, 3-BE.2012.8). Die weiteren betriebsrechtlichen Zuschläge erfolgen individuell. Zur Wahrung des Steuergeheimnisses sind Einkünfte bei der gesuchstellenden Person einzuholen.

Lebt die gesuchstellende Person mit anderen erwachsenen Personen in einer Haushaltsgemeinschaft (zum Beispiel mit Geschwistern, Eltern oder Bekannten), werden für die Berechnung des Existenzminimums der gesuchstellenden Person die gesamten gemeinsamen Wohnkosten durch die Anzahl der an der Haushaltsgemeinschaft Beteiligten dividiert und der Grundbetrag von 1'100 Franken angerechnet (Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG, Ziffer I.2).

2.5.4.3 Alleinstehende Personen

Als alleinstehende Personen gelten Gesuchstellende, die nicht in gemeinsamer Ehe, in eingetragener Partnerschaft, im Konkubinat oder in Haushaltsgemeinschaft mit einer oder mehreren erwachsenen Personen leben. In diesen Fällen werden bei der Berechnung des Existenzminimums der Grundbetrag von 1'200 Franken (Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG, Ziffer I.1) sowie die in Frage kommenden Zuschläge für Wohnkosten, Sozialversicherungen usw. berücksichtigt.

Heimbewohnern und -bewohnerinnen gewährt das Spezialverwaltungsgericht statt des üblichen Grundbedarfs eine reduzierte Pauschale von 357 Franken pro Monat für die Finanzierung der persönlichen Bedürfnisse (Urteile vom 27. Mai 2008, 3-RB.2008.16 und vom 22. September 2011, 3-RB.2011.5).

2.5.4.4 Wohnkosten

Das Spezialverwaltungsgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die nachfolgenden Mietkosten (inklusive Nebenkosten) als angemessene Auslagen anerkannt: für eine Einzelperson 800 Franken (Urteil vom 6. Juni 2011, 3-RB.2011.3); für ein Ehepaar 1'250 Franken (Urteil vom 18. Mai 2011, 3-RB.2011.2); für einen dreiköpfigen Haushalt (Eltern und Kind) 1'400 Franken (Urteil vom 15. Januar 2009, 3-RB.2008.48); für einen dreiköpfigen Haushalt (plus zusätzliches Zimmer für berufliche Tätigkeit) 1'400 Franken (Urteil vom 15. Oktober 2009, 3-RB.2009.5); für einen Vierpersonenhaushalt bzw. für Eltern mit zwei Kindern 1'400 Franken (Urteil vom 22. Februar 2011, 3-BE.2010.6); für einen Fünfpersonenhaushalt 1'600 Franken (Urteil vom 25. März 2009, 3-RB.2008.51). Gemäss Praxis des Spezialverwaltungsgerichts gilt die Reduktion des überhöhten Mietzinses erst ab dem nächsten Kündigungstermin. Auch die Wohnkosten von Eigenheimbesitzern können unter Berücksichtigung einer Übergangsfrist von sechs Monaten herabgesetzt werden.

2.6 Verfahren

2.6.1 Einreichung von Gesuchen

2.6.1.1 Gegenstand

Gegenstand des Erlassgesuchs bilden **Steuern (somit auch Nachsteuern), Zinsen, Bussen oder Kosten** (§ 230 Abs. 1 StG). Sodann kann auch um Erlass von Forderungen

gen aus Haftung (Erbberechtigter, Willensvollstrecker und Willensvollstreckerinnen, Liquidatoren und Liquidatorinnen usw.) ersucht werden.

2.6.1.2 Zuständige Behörde

Gesuche um Erlass von Einkommens- und Vermögenssteuern, Grundstückgewinn-, Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie von Nachsteuern und Bussen wegen Steuerrückzahlung natürlicher Personen sind beim **Gemeinderat**, welcher für den Bezug der Steuern zuständig ist, einzureichen (§ 222 StG). Dies gilt ebenso für Gesuche um Erlass der mit diesen Steuern zusammenhängenden Verzugszinsen und Kosten sowie von Forderungen auf Grund einer Haftungsverfügung. Gesuche um Erlass von Steuern juristischer Personen, Quellensteuern und Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten sowie Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer sind beim **Kantonalen Steueramt** einzureichen.

Der Gemeinderat hat die Möglichkeit, seine Entscheidbefugnisse bezüglich Erlass, Nachlass und administrativer Abschreibung zu delegieren (§ 39 des Gesetzes über die Einwohnergemeinden; Gemeindegesetz, SAR 171.100). Die Delegation an eine Verwaltungsstelle ist jedoch nur dann zulässig, wenn diese mit der entsprechenden Aufgabe betraut ist (§ 39 Abs. 1 Gemeindegesetz). Somit kommt bezüglich Erlass, Nachlass oder administrativer Abschreibung nur eine Delegation an die Finanzverwaltung bzw. an die mit dem Steuerbezug beauftragte Stelle in Frage. Der Erlassentscheid für Kantons- und Gemeindesteuern hat kollektiv durch zwei Personen zu erfolgen.

Verluste auf Grund von Pfändungs- oder Konkursverlustscheinen können von den Bezugsorganen abgeschrieben werden. Hier erübrigt sich die Delegation. Auch bei einer Delegation von Entscheidbefugnissen an eine hierarchisch untergeordnete Verwaltungsstelle behält der Gemeinderat die Verantwortung für den gesetzeskonformen Vollzug. Das Kantonale Steueramt empfiehlt dem Gemeinderat daher, bei einer Delegation die folgenden Rahmenbedingungen zu beachten:

- die Delegation ist ausgeschlossen, wenn die pro Erlass-, Nachlassgesuch oder administrative Abschreibung ohne Verlustschein zur Beurteilung stehende gesamte Steuerforderung 10'000 Franken pro Steuerjahr überschreitet;
- die Delegation ist ausgeschlossen, wenn das Gesuch von einem kommunalen Behördenmitglied, von einem Mitarbeitenden der Gemeinde oder einer Person öffentlichen Interesses (bedeutende und/oder bekannte steuerpflichtige Person) gestellt wird;
- es ist eine Kontrollliste über die delegierten Fälle zu führen;
- alle delegierten Entscheide werden von zwei Personen unterschrieben.

Die Einzelheiten der Delegation sind vom Gemeinderat in einem Reglement festzulegen (§ 39 Abs. 3 Gemeindegesetz). Diesbezügliche Fragen sind an das Departement Volkswirtschaft und Inneres, Gemeindeabteilung, zu richten.

2.6.1.3 Form und Inhalt

Das Gesuch ist schriftlich und begründet mit den nötigen Beweismitteln der Erlassbehörde einzureichen. Im Gesuch ist die Notlage darzulegen, der zufolge die Zahlung der Steuer, des Zinses oder der Busse eine grosse Härte bedeuten würde (§ 230b Abs. 1 StG). Die steuerpflichtige Person muss in ihrem Gesuch angeben, für welche Steuerjahre und in welchem Umfang sie um Steuererlass ersucht (Art. 6 Steuererlassverordnung). Es ist anzugeben, aus welchen Gründen ein Erlass beantragt wird. Dem Gesuch muss zweifelsfrei entnommen werden können, dass ein Erlass begehrt wird. Trifft dies nicht zu, wird die gesuchstellende Person aufgefordert, das Erlassbegehren klar und eindeutig darzulegen. Die Behörde bestätigt der gesuchstellenden Person den Eingang des Gesuchs (Art. 8 Abs. 2 Steuererlassverordnung).

Gesuchstellenden wird das Gesuchsformular für Steuererlass abgegeben. Dieses ist unter Angabe der aktuellen Verhältnisse vollständig auszufüllen und mit den erforderlichen Belegen einzureichen (zur Mitwirkungspflicht siehe Ziffer 2.8).

2.6.1.4 Rechtskräftige Veranlagung

Es können nur **rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen** Gegenstand eines Erlassgesuchs bilden (Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Wird ein Steuererlassgesuch eingereicht, das sich auf eine noch nicht rechtskräftig veranlagte Forderung bezieht, ist das Verfahren entweder bis zur Rechtskraft der Veranlagung zu sistieren oder auf das Gesuch nicht einzutreten. Die Sistierung eines Verfahrens ist in der Regel vorzuziehen, solange nicht damit zu rechnen ist, dass das Veranlagungsverfahren überdurchschnittlich lange dauert. Nicht erforderlich ist dagegen, dass die definitiv veranlagte Steuerforderung bereits verfallen ist.

Verzugszinsen müssen auf einer rechtskräftig veranlagten Forderung beruhen, damit deren Erlass geprüft werden kann. Auch Forderungen aus Haftung, um deren Erlass ersucht wird, müssen auf einer rechtskräftig veranlagten Steuerforderung beruhen. Kosten (beispielsweise Kosten des Strafbefehlsverfahrens) müssen ebenfalls in einem rechtskräftigen Entscheid festgesetzt worden sein.

2.6.1.5 Offene Forderungen

Ein Erlass kommt grundsätzlich nur bei offenen Forderungen in Frage. Erlassgesuche in Quellensteuerfällen und Gesuche, bei denen die Zahlung unter Vorbehalt erfolgt ist, sind jedoch auch nach der Bezahlung möglich (Art. 5 Abs. 2 und 3 Steuererlassverordnung). Zahlt die gesuchstellende Person ohne Vorbehalt die vom Erlassgesuch betroffenen Steuern, Verzugszinsen oder Bussen ganz oder teilweise, während das Gesuch bei der Erlassbehörde hängig ist, so wird das Erlassverfahren im Umfang der Zahlung gegenstandslos (Art. 11 Steuererlassverordnung).

2.7 Erlass im Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren

Auf den Erlass im Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren sind insbesondere die Art. 14 bis 16 der Steuererlassverordnung anwendbar.

2.7.1 Erlass im Betreibungsstadium

Auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 SchKG) eingereicht werden, darf die Erlassbehörde nicht eintreten (§ 230 Abs. 4 StG). Umgekehrt darf ein hängiges Erlassverfahren nicht als gegenstandslos abgeschrieben werden, wenn trotz dieses Verfahrens Betreibung eingeleitet wurde. Auf Erlassgesuche betreffend die definitive Steuerforderung ist auch einzutreten, wenn die Betreibung seinerzeit nur den provisorisch in Rechnung gestellten Steuerbetrag betroffen hat.

Die Einreichung eines Erlassgesuchs hemmt den Bezug der Steuer nicht (Art. 17 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Falls kein dringender Handlungsbedarf besteht oder die Steuerpflichtigen ein Erlassgesuch nicht missbräuchlich einreichen, ist mit Betreibungshandlungen während eines Erlassverfahrens aber zuzuwarten. Verhindert oder verzögert die gesuchstellende Person durch ihr Verhalten die Behandlung des Erlassgesuchs, so wird der geschuldete Betrag nötigenfalls durch Zwangsvollstreckung bezogen (Art. 17 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Eine Zwangsvollstreckung ist insbesondere dann angebracht, wenn der Steueranspruch als gefährdet erscheint (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. Mai 2015 zur Steuererlassverordnung, S. 12).

2.7.2 Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation

Steht die gesuchstellende Person vor dem Abschluss eines gerichtlichen Nachlassvertrags oder droht ihr der Konkurs, so wird ihr Erlassgesuch abgewiesen. Die Erlassbehörde stundet der Person die Steuerforderungen, damit diese die Sanierung einleiten kann. Die Stundung wird solange gewährt, bis Klarheit über die wirtschaftlichen Verhältnisse herrscht, jedoch nur in begründeten Ausnahmefällen länger als sechs Monate (Art. 14 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

Im Fall eines gerichtlichen Nachlassverfahrens kann die zuständige kantonale Behörde dem Nachlassvertrag zustimmen (Art. 305 SchKG). Im Übrigen richten sich der Untergang und die Vollstreckbarkeit der Steuerforderung nach den Bestimmungen des SchKG über den Nachlassvertrag oder den Konkurs. Das Erlassverfahren wird gegenstandslos (Art. 14 Abs. 2 Steuererlassverordnung).

Befindet sich die gesuchstellende Person in Liquidation, so wird ihr Gesuch abgewiesen (Art. 14 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

2.7.3 Aussergerichtlicher Nachlassvertrag

Beim **aussergerichtlichen Nachlassvertrag** einigt sich der Schuldner oder die Schuldnerin mit jedem einzelnen Gläubiger bzw. jeder Gläubigerin über einen teilweisen

Forderungserlass. Der aussergerichtliche Nachlassvertrag ist somit eine Vielzahl von einzelnen Rechtsgeschäften. Grundsätzlich führt niemand Kontrolle, ob alle Gläubiger und Gläubigerinnen gleich behandelt werden. Deshalb wird auch in anderen Kantonen empfohlen, bei einer grossen Anzahl von Gläubigern und Gläubigerinnen die Sanierung durch eine kompetente Schuldenberatungsstelle durchführen zu lassen, damit Übersicht und Gleichbehandlung besser gewährleistet sind.

Ziel ist die dauerhafte Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Die mögliche Erfüllung dieses Ziels muss als allgemeine Voraussetzung gelten. Ist im Zeitpunkt der Beurteilung des Gesuchs offensichtlich, dass dieses Ziel nicht erreicht werden kann, so scheidet ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag. Damit eine Zustimmung zu einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag erteilt werden kann, müssen noch weitere Voraussetzungen erfüllt sein:

- die Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger und Gläubigerinnen stimmt ebenfalls zu und die von ihnen vertretenen Forderungen machen mindestens die Hälfte der gesamten Forderungen der 3. Klasse (Art. 219 SchKG) aus. Der nicht gedeckte Teil des Steuerbetrags gilt als erlassen (Art. 15 Steuererlassverordnung) und
- allen Gläubigern und Gläubigerinnen wird eine prozentual gleich hohe Zahlung (Dividende) angeboten und
- die Sanierung wird durch eine kompetente Schuldenberatungsstelle durchgeführt und
- eine Kopie des durch die Schuldenberatungsstelle ausgearbeiteten Sanierungsplans mit Gläubigerverzeichnis und Sanierungsbudget wird der zuständigen Bezugsbehörde eingereicht und
- die laufenden Steuerrechnungen werden während dem Nachlassverfahren fristgerecht bezahlt, das heisst die noch nicht fälligen Steuerforderungen sind nicht in den Nachlass zu integrieren.

Ausnahme: Aus praktischen Gründen kann es aber sinnvoll sein und steht einer Zustimmung nicht entgegen, wenn Kleingläubiger und Kleingläubigerinnen bis zu einem Forderungsbetrag von 500 Franken ein besseres Dividenden-Angebot oder gar eine volle Befriedigung erhalten.

2.7.4 Einvernehmliche private Schuldenbereinigung

Verschuldete Privathaushalte oder kleine Betriebe, die nicht der Konkursbetreibung unterliegen, nutzen als Alternative zum gerichtlichen Nachlassvertrag oft diese Möglichkeit und beantragen beim Nachlassgericht die Durchführung einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung (Art. 333 ff. SchKG). Während einer vom Gericht gewährten maximalen Stundungszeit von sechs Monaten unterstützt ein Sachwalter den Schuldner oder die Schuldnerin beim Erstellen des Sanierungsvorschlags. Der Schuldner oder die Schuldnerin kann den Gläubigern und Gläubigerinnen eine Dividende anbieten, um Stundung ersuchen oder was üblich ist, die Dividende in Raten bezahlen. Gemäss gängiger Praxis sollte die Sanierungszeit in der Regel 36 Monate nicht übersteigen; Aus-

nahmen sind möglich. Während dieser Zeit hat sich der Schuldner oder die Schuldnerin auf die lebensnotwendigen Ausgaben zu beschränken um nebst allen seinen laufenden Verpflichtungen (inklusive laufende noch nicht fällige Steuern) auch die zugesicherte Dividende zahlen zu können. Da die einvernehmliche private Schuldenbereinigung nur für die zustimmenden Gläubiger und Gläubigerinnen gilt, eignet sich diese Sanierungsform nur, wenn möglichst alle Gläubiger und Gläubigerinnen zustimmen.

Dem Forderungsverzicht kann zugestimmt werden, wenn die Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger ebenfalls zustimmt und die von ihnen vertretenen Forderungen mindestens die Hälfte der gesamten Forderungen der 3. Klasse (Art. 219 SchKG) ausmachen. Der nicht gedeckte Teil des Steuerbetrags gilt als erlassen (Art. 15 Steuererlassverordnung). Es bedarf keines formellen Entscheids wie beim aussergerichtlichen Nachlassverfahren.

Gleich wie beim aussergerichtlichen Nachlassvertrag sollen nur die offenen und fälligen Steuerforderungen in die Sanierung aufgenommen werden. Noch nicht fällige Forderungen gelten als laufende Verpflichtungen und sind gänzlich zu bezahlen.

Exkurs, falls nur die Mehrheit der Gläubiger und Gläubigerinnen dem aussergerichtlichen Nachlass oder der einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung zugestimmt hat: Können die gänzlichen Zustimmungen zum aussergerichtlichen Nachlass oder zur einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung nicht erbracht werden, ist der Schuldner oder die Schuldnerin bzw. der Sachwalter oder die Sachwalterin allenfalls gehalten, einen gerichtlichen Nachlass zu erwirken, sofern dafür die nötigen Zustimmungen der Gläubiger und Gläubigerinnen vorliegen. Auf diese Weise können auch diejenigen Gläubiger und Gläubigerinnen, welche dem Teilverzicht nicht zugestimmt haben, zu einem Teilverzicht gezwungen werden. Somit ist auch die Gleichbehandlung aller Gläubiger und Gläubigerinnen gewährleistet.

Nach Bezahlung der vereinbarten Nachlassdividende gilt der restliche Betrag als erlassen (Art. 15 Satz 2 Steuererlassverordnung).

2.7.5 Gerichtlicher Nachlassvertrag

Beim **gerichtlichen Nachlassvertrag** handelt es sich um ein gesetzlich geregeltes Nachlassverfahren. Das Nachlassverfahren wird eingeleitet durch:

- Ein Gesuch des Schuldners mit den Beilagen: aktuelle Bilanz, eine Erfolgsrechnung und eine Liquiditätsplanung oder entsprechende Unterlagen, aus denen die derzeitige und künftige Vermögens-, Ertrags- oder Einkommenslage des Schuldners ersichtlich ist, sowie ein provisorischer Sanierungsplan.
- Ein Gesuch eines Gläubigers, der berechtigt wäre ein Konkursbegehren zu stellen
- Das Gericht kann den Entscheid über den Konkurs von Amtes wegen aussetzen, wenn Anhaltspunkte für das Zustandekommen eines Nachlassvertrags bestehen und die Akten an den Nachlassrichter überweisen.

Das Nachlassgericht bewilligt eine provisorische Stundung und trifft Massnahmen zur Erhaltung des schuldnerischen Vermögens. Die Gesamtdauer der provisorischen Stundung darf vier Monate nicht überschreiten. Wenn keine Aussicht auf Sanierung oder Bestätigung des Nachlassvertrags besteht, eröffnet das Nachlassgericht von Amtes wegen den Konkurs.

Die provisorische Stundung hat die gleichen Wirkungen wie eine definitive Stundung. In begründeten Fällen kann auf die öffentliche Bekanntmachung der provisorischen Stundung verzichtet werden. In diesen Fällen kann gegen den Schuldner eine Betreuung eingeleitet, nicht aber fortgesetzt werden.

Wenn Aussicht auf Sanierung oder Bestätigung des Nachlassvertrags besteht, bewilligt das Nachlassgericht die Stundung definitiv für weitere vier bis sechs Monate. Dieser Entscheid erfolgt von Amtes wegen vor Ablauf der provisorischen Stundung.

Auch in dieser Phase kann das Nachlassgericht den Konkurs von Amtes wegen eröffnen, sofern keine Aussicht auf Sanierung oder Bestätigung des Nachlassvertrags besteht. Andernfalls ernennt das Gericht einen oder mehrere Sachwalter und wo es die Umstände erfordern einen Gläubigerausschuss zur Überwachung der Sachwalter. Auf Antrag des Sachwalters kann die Stundung auf zwölf, in besonders komplexen Fällen auf höchstens 24 Monate verlängert werden.

Gelingt die Sanierung vor Ablauf der Stundung, so hebt das Nachlassgericht die Nachlassstundung von Amtes wegen auf. Vor Ablauf der Stundung wird der Konkurs von Amtes wegen eröffnet, wenn:

- dies zur Erhaltung des schuldnerischen Vermögens erforderlich ist
- offensichtlich keine Aussicht auf Sanierung oder Bestätigung des Nachlassvertrags besteht
- der Schuldner den Weisungen des Sachwalters zuwiderhandelt.

Während der definitiven Stundung kann gegen den Schuldner eine Betreuung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Ausgenommen ist die Betreuung auf Pfandverwertung für grundpfandgesicherte Forderungen. Die Verwertung des Grundpfands bleibt dagegen ausgeschlossen. Für Nachlassforderungen sind der Arrest und andere Sicherungsmittel ausgeschlossen.

Wurde vor der Bewilligung der Nachlassstundung die Abtretung einer künftigen Forderung vereinbart, entfaltet diese Abtretung keine Wirkung, wenn die Forderung erst nach der Bewilligung des Nachlassvertrags entsteht.

Mit Bewilligung der Stundung hört gegenüber dem Schuldner der Zinsenlauf für alle nicht pfandgesicherten Forderungen auf, sofern der Nachlassvertrag nichts anderes bestimmt.

Der Sachwalter fordert durch öffentliche Bekanntmachung die Gläubiger auf, ihre Forderungen innert eines Monats einzugeben, mit der Androhung, dass sie im Unterlassungsfall bei den Verhandlungen über den Nachlassvertrag nicht stimmberechtigt sind. Jedem Gläubiger, dessen Name und Wohnort bekannt sind, stellt der Sachwalter ein Exemplar der Bekanntmachung durch uneingeschriebenen Brief zu.

Als Forderung bei Sachwalter oder Sachwalterin sind alle offenen und die periodisch geschuldeten Steuerforderungen anzumelden, welche sich bis zum Datum der Bewilligung der Nachlassstundung ergeben. Mit der Bewilligung des gerichtlichen Nachlassvertrags ist die laufende periodische Steuerforderung aufzuteilen. Massgebend ist das Bewilligungsdatum der gerichtlichen Stundung.

Dem gerichtlichen Nachlassvertrag kann die Bezugsbehörde zustimmen, wenn dadurch voraussichtlich ein besseres Ergebnis als bei einem Konkurs oder einer Betreuung erzielt werden kann.

Der Nachlassvertrag ist angenommen, wenn ihm bis zum Bestätigungsentscheid zugestimmt hat:

- die Mehrheit der Gläubiger, die zugleich mindestens zwei Drittel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten; oder
- ein Viertel der Gläubiger, die mindestens drei Viertel des Gesamtbetrags der Forderungen vertreten.

Der bestätigte Nachlassvertrag ist für alle Gläubiger und Gläubigerinnen verbindlich und nach der Bezahlung der vereinbarten Nachlassdividende gilt der nicht gedeckte Forderungsbetrag als erlassen.

2.7.6 Steuerschulden von gemeinsam haftenden Personen

Betrifft das gerichtliche oder aussergerichtliche Nachlassverfahren Steuerschulden, welche der Gemeinschuldner oder die Gemeinschuldnerin gemeinsam mit seiner Ehegattin bzw. ihrem Ehegatten zu entrichten hat, sind die Bestimmungen über die Ehegattenhaftung (§ 22 StG) zu beachten. Es ist zu prüfen, ob die im Nachlassverfahren stehende Person bei Beginn dieses Verfahrens als zahlungsunfähig zu betrachten ist. Trifft dies zu, entfällt die solidarische Haftung, und die betreffende Person haftet für die gemeinsame Steuerschuld nur für den auf ihre Faktoren entfallenden Teil (§ 22 Abs. 1 StG). Demgemäss bildet auch nur dieser Teil der gemeinsamen Steuerschuld Gegenstand des Nachlassverfahrens.

2.7.7 Rückkauf von Verlustscheinen

Der Rückkauf eines Verlustscheins unter dem Nominalwert ist zulässig, soweit ein Teilerlass der Steuerschuld gerechtfertigt erscheint oder sofern anzunehmen ist, dass die Steuerschuld nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Wird ein Verlustschein zurückgekauft, so geht die Steuerforderung unter (Art.16 Abs. 2 und 3

Steuererlassverordnung). Gerechtfertigt ist der Rückkauf dann, wenn die Steuern der letzten Jahre ordnungsgemäss bezahlt worden sind.

2.8 Untersuchungspflicht und Mitwirkungspflicht

Die Bezugsbehörde muss den für den Entscheid massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abklären (§ 17 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG]). Die Erlassbehörde verfügt über sämtliche Untersuchungsmittel gemäss Steuergesetz (§ 230c Abs. 3 StG).

Für die gesuchstellende Person gelten die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemäss Steuergesetz. Sie hat der Erlassbehörde umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen. Verweigert die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung, kann die Erlassbehörde beschliessen, nicht auf das Gesuch einzutreten (§ 230c Abs. 2 StG). Dem Nichteintretensentscheid muss aber erstens eine **Aufforderung**, zweitens eine eingeschrieben oder gegen Rückschein zugestellte **Mahnung** (§ 230c Abs. 2 StG; § 65 Abs. 4 StGV) und drittens eine **Androhung** des Nichteintretens vorangehen (§ 23 Abs. 2 VRPG).

2.9 Begründungspflicht und Eröffnung des Entscheids

Das Dispositiv des Entscheids muss festhalten, ob das Erlassgesuch ganz oder teilweise gutgeheissen, ob es abgewiesen oder ob darauf nicht eingetreten wird.

Der Erlassentscheid ist für die Betroffenen sowie das Kantonale Steueramt als rekursberechtigte Behörde (§ 231 Abs. 3 StG) nachvollziehbar zu begründen. Es müssen die wesentlichen Vorbringen, das angewandte Recht und der relevante Sachverhalt im **Entscheid** übersichtlich dargestellt und gewürdigt werden. Dies gilt insbesondere für die aktuellen (und die voraussehbaren künftigen) finanziellen Verhältnisse sowie die bedeutsamen persönlichen Verhältnisse. Der Entscheid muss sich auch mit den Vermögensverhältnissen (Aktiven und Schulden) der Gesuchstellenden auseinandersetzen und in aller Regel eine Berechnung des Einnahmen- bzw. Ausgabenüberschusses enthalten (Betrag über oder unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum). Bei Sozialhilfefällen, Nichteintretensentscheiden und fehlenden Gläubigerverzichten kann auf die Darstellung der Einnahmen und Ausgaben verzichtet werden. Zu prüfen ist vorab, ob die Steuern (inkl. aufgelaufenem Verzugszins) aus dem Vermögen bezahlt werden können. Eine unklare Vermögenslage hat in aller Regel eine Abweisung des Erlassgesuchs zur Folge.

Entscheide des Gemeinderats oder der von ihm bestimmten Amtsstelle der Gemeinde sind mit der korrekten Rechtsmittelbelehrung (vgl. Ziffer 2.11.1) zu versehen. Sie werden der gesuchstellenden Person entweder eingeschrieben oder gegen Empfangsbestätigung (Rückschein) **eröffnet**. Dem Kantonalen Steueramt, Rechtsdienst, ist eine Kopie des Erlassentscheids mit A-Post zu schicken.

2.10 Kein Anspruch auf Vorladung

Bereits § 86a StGV (eingefügt durch Beschluss des Regierungsrats vom 21. November 2012) bestimmte, dass § 190 Abs. 2 StG in Bezug auf die Vorladung nicht anwendbar ist. Mit andern Worten besteht in Verfahren bei Zahlungserleichterungen, Erlass und Anständen im Bezugsverfahren kein Anspruch auf Vorladung vor die Bezugsbehörde. Neu hält auch § 230c Abs. 1 Satz 3 StG fest, dass § 190 Abs. 2 StG in Bezug auf die Vorladung nicht anwendbar ist.

2.11 Rechtsmittel

2.11.1 Ordentliches Rechtsmittel

a) Gegen den Entscheid des Gemeinderats oder der von ihm bezeichneten Amtsstelle kann innerhalb von 30 Tagen nach Eröffnung **Rekurs** beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, erhoben werden. Zum Rekurs sind die gesuchstellende Person und das Kantonale Steueramt legitimiert (§ 231 Abs. 3 StG). Der Rekurs ist schriftlich zu erheben und muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Allfällige Beweismittel sollen bezeichnet und so weit als möglich beigelegt werden (§ 196 Abs. 1 und 2 StG). Die Abteilungspräsidentin oder der Abteilungspräsident des Spezialverwaltungsgerichts entscheidet als Einzelrichterin oder als Einzelrichter endgültig. Vorbehalten bleibt die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht (§ 231 Abs. 4 StG).

Für die Rekursführung in Verfahren bei Zahlungserleichterungen, Erlass und Anständen im Bezugsverfahren hat der Gemeinderat die nachstehend angeführte **Rechtsmittelbelehrung** in seinen Entscheid aufzunehmen.

A. Rechtsmittelbelehrung bei Entscheiden des Gemeinderats:

1.

Gegen diesen Entscheid kann **innerhalb von 30 Tagen** seit der Zustellung beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, schriftlich Rekurs eingereicht werden. **Die Rekursfrist ist nicht erstreckbar.** Die Frist steht still vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August sowie vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar.

2.

Der eigenhändig unterzeichnete Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. **Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten.**

3.

Dem Rekurs ist eine Kopie des angefochtenen Entscheids beizulegen.

b) Delegiert der Gemeinderat seine Entscheidbefugnis an eine **Amtsstelle**, ist § 39 Abs. 2 des Gemeindegesetzes zu beachten. Die gesuchstellende Person und das Kantonale Steueramt können diesfalls, statt direkt Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht zu erheben, **innerhalb von 10 Tagen** nach Zustellung des Entscheids der Amtsstelle schriftlich beim Gemeinderat erklären, dass sie damit nicht einverstanden sind. Wird eine solche Erklärung abgegeben, hat der Gemeinderat über das Gesuch zu entscheiden. Gegen den Entscheid des Gemeinderats ist innerhalb von 30 Tagen der Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht möglich (§ 231 Abs. 3 StG).

B. Rechtsmittelbelehrung bei Entscheiden der Amtsstelle:**Entscheid durch den Gemeinderat**

Der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin und das Kantonale Steueramt können mittels schriftlicher Mitteilung an den Gemeinderat **innerhalb von 10 Tagen** seit der Zustellung dieses Entscheids verlangen, dass der Gemeinderat über das Gesuch entscheidet. Gegen dessen Entscheid kann Rekurs erhoben werden.

Rekursführung beim Spezialverwaltungsgericht

Der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin und das Kantonale Steueramt können diesen Entscheid direkt beim Spezialverwaltungsgericht durch Rekurs anfechten.

Rechtsmittelbelehrung für den Rekurs:

1.

Gegen diesen Entscheid kann **innerhalb von 30 Tagen** seit der Zustellung beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, schriftlich Rekurs eingereicht werden. **Die Rekursfrist ist nicht erstreckbar.** Die Frist steht still vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August sowie vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar.

2.
Der eigenhändig unterzeichnete Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten.
Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten.

3.
Dem Rekurs ist eine Kopie des angefochtenen Entscheids beizulegen.

2.11.2 Ausserordentliche Rechtsmittel und Rechtsbehelfe

Gegen einen rechtskräftigen Entscheid der Bezugsbehörde kann die steuerpflichtige Person gemäss § 201 StG ein Begehren um **Revision** stellen. Ist einer der in § 201 StG abschliessend aufgezählten Revisionsgründe erfüllt, ist die Behörde verpflichtet, das Verfahren wieder aufzunehmen. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision dient dazu, einen rechtskräftigen Entscheid nachträglich zu Gunsten der steuerpflichtigen Person aufzuheben oder abzuändern.

Das Revisionsgesuch ist bei der Behörde einzureichen, welche zuletzt entschieden hat. Die gesuchstellende Person hat die geltend gemachten Revisionsgründe nachzuweisen. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn die antragstellende Person Gründe vorbringt, die sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG). Zudem ist auf ein Revisionsgesuch nur einzutreten, wenn dieses innerhalb von 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innerhalb von 10 Jahren nach Eröffnung des Entscheids, eingereicht wird (§ 202 StG).

Der Rechtsmittelbehelf der Wiedererwägung ist im Steuergesetz nicht vorgesehen. Gemäss § 39 Abs. 1 VRPG können Entscheide aber durch die erstinstanzliche Behörde in **Wiedererwägung** gezogen werden: im Fall der Anfechtung bis zur Erstattung ihrer Vernehmlassung, nach der Vernehmlassung nur noch mit Zustimmung der Rechtsmittelinstanz.

Die gesuchstellende Person ist bei der Wiedererwägung weder an eine Form noch an die Einhaltung einer Frist für die Einreichung des Gesuchs gebunden. Allerdings hat das Bundesgericht präzisiert, dass der Möglichkeit der Wiedererwägung aus Gründen

der Rechtssicherheit Grenzen gesetzt sind. Formell rechtskräftige Verfügungen dürfen nicht immer wieder in Frage gestellt werden. So ist insbesondere bei verweigernden Verfügungen eine Wiedererwägung unzulässig, wenn kurz nach dem abweisenden Entscheid erneut ein identisches Gesuch eingereicht wird. Ein Anspruch auf Wiedererwägung besteht dann, wenn sich der dem Entscheid zu Grunde liegende Sachverhalt, insbesondere aufgrund veränderter Einkommensverhältnisse, erheblich ändert (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 16. Januar 2015, 3-RB.2014.13).

2.12 Kosten / Busse

Das Verfahren bei Gesuchen um Zahlungserleichterungen oder Erlass und bei Anständen im Bezugsverfahren ist kostenfrei. Der gesuchstellenden Person können jedoch die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (§ 231 Abs. 6 StG).

Mit Busse wird bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt (§ 236 Abs. 1 lit. c StG).

2.13 Tod der gesuchstellenden Person

Stirbt die Person, die ein Erlassgesuch gestellt hat, so wird ihr Gesuch gegenstandslos. Der einzelne Erbe oder die einzelne Erbin kann ein Erlassgesuch stellen (Art. 9 Steuererlassverordnung).

Für die Beurteilung des Erlassgesuchs betreffend die auf die erbberechtigten Personen übergehende Steuerschuld sind nicht mehr die finanziellen Verhältnisse der verstorbenen Person, sondern jene der einzelnen **erbberechtigten Personen** massgebend. Beim Tod der gesuchstellenden Person gehen die Steuerschulden auf die erbberechtigten Personen über. Diese haften solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbteile (§ 8 Abs. 3 StG).

3. Übergangsrecht

Auf sämtliche am 31. Dezember 2015 hängigen und erstinstanzlich noch nicht entschiedenen Erlassgesuche betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern hat der Gemeinderat das neue, auf den 1. Januar 2016 in Kraft getretene Recht anzuwenden, also das revidierte kantonale Steuergesetz in der Fassung vom 25. August 2015 und die Steuererlassverordnung des Bundes vom 12. Juni 2015.

Anhang 1

Checkliste für die Behandlung von Steuererlassgesuchen

1. Ist die Zuständigkeit des Gemeinderats gegeben?
2. Beantragt die gesuchstellende Person Erlass oder administrative Abschreibung der Steuerforderung?
3. Ist die Veranlagung der Steuerforderung rechtskräftig?
 - Falls nein: Nichteintreten oder Sistierung.
4. Ist die Steuerforderung noch unbezahlt?
5. Wurde die Steuerforderung während der Hängigkeit des Erlassgesuchs (teilweise) bezahlt? (Art. 11 Steuererlassverordnung)
6. Ist für die definitive Steuerforderung bereits ein Zahlungsbefehl zugestellt worden?
 - Falls ja: Nichteintreten auf Erlassgesuch für Steuern ab 2001.
7. Liegt eine härtebegründende **Notlage** vor? (§ 230 Abs. 1 StG; Art. 2 Steuererlassverordnung)
8. Kann die Steuerforderung aus dem Vermögen bezahlt werden? (Art. 12 Steuererlassverordnung)
 - Eine unklare Vermögenslage hat die Abweisung des Erlassgesuchs zur Folge.
9. Liegt ein **Ablehnungsgrund** (erlassunwürdige Verhaltensweise) vor? (§ 230a StG)
10. Trägt der Steuererlass zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage bei und kommt der Erlass der steuerpflichtigen Person selbst zugute? (§ 230 Abs. 2 StG)
11. Auf welche Ursache geht die Notlage zurück? (Art. 3 Steuererlassverordnung)
 - In den Fällen von Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung setzt ein Steuererlass nicht voraus, dass auch die andern Gläubigerinnen und Gläubiger (der 3. Klasse) Forderungsverzicht leisten.
12. Würde ein Erlass auf eine (unzulässige) Korrektur der (Ermessens-)Veranlagung hinauslaufen?
13. Ist das Erlassgesuchsformular vollständig ausgefüllt?
14. Weist die gesuchstellende Person ihre Ausgaben nach (Belege)?

15. Ist die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen?
16. Hat der Gemeinderat den rechtlich relevanten Sachverhalt abgeklärt?
17. Ist der Gemeinderat seiner Begründungspflicht im Entscheid nachgekommen?
(Hat sich der Gemeinderat im Entscheid mit den wesentlichen Vorbringen und insbesondere der (aktuellen) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der gesuchstellenden Person auseinandergesetzt? Sind die angewandten Rechtsnormen im Entscheid festgehalten?)
18. Ist die Rechtsmittelbelehrung korrekt?
19. Handelt es sich um ein Gesuch im Zwangsvollstreckungs- oder Liquidationsverfahren? (Art. 14 bis 16 Steuererlassverordnung)
20. Kann den wirtschaftlichen Verhältnissen der gesuchstellenden Person mit Zahlungserleichterungen Rechnung getragen werden? (Art. 13 Abs. 3 Steuererlassverordnung)

Sozialhilfefälle

Ist die gesuchstellende Person auf Sozialhilfe in Form finanzieller Unterstützung angewiesen, so lässt sich die Sachverhaltsabklärung in der Regel darauf beschränken, dass der Vertreterin oder dem Vertreter (Sozialdienst / Beistand) folgende Fragen zur schriftlichen Beantwortung unterbreitet werden:

1. Bleibt die gesuchstellende Person auf Sozialhilfe (finanzielle Unterstützung) angewiesen?
 - Falls ja ist die Notlage zu bejahen.
2. Hat die gesuchstellende Person nebst den Steuerschulden noch weitere Schulden gegenüber Gläubigerinnen und Gläubigern der 3. Klasse (Art. 219 SchKG)?
 - Falls ja sind als Voraussetzung für einen Steuererlass Forderungsverzichte immer dann beizubringen, wenn die gesuchstellende Person nicht aus einem der in Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten Gründe in die finanzielle Notlage geraten ist.
3. Verfügt die gesuchstellende Person über liquides Vermögen, das den Umfang ihres betriebsrechtlichen Existenzminimums für die Dauer eines Monats ("Notgroschen") übersteigt?
 - Falls ja ist der Überschuss auch zur Bezahlung von Steuerschulden zu verwenden.

Vorbehalten bleiben aber auch bei Sozialhilfefällen die Ablehnungsgründe gemäss § 230a StG.

Bei einer Ablehnung des Erlassgesuchs kann die Steuerforderung gleichzeitig administrativ abgeschrieben werden.

Muster für allgemeine Erwägungen in Steuererlassfällen

Hinweis: Das Kantonale Steueramt empfiehlt, die nachfolgenden allgemeinen Erwägungen in Fällen, in denen eine materielle Beurteilung des Erlassgesuchs erfolgt (also bei ganzer oder teilweiser Gutheissung oder bei Abweisung des Gesuchs) in den Erlassentscheid aufzunehmen. Die allgemeinen Erwägungen werden der Auseinandersetzung mit den persönlichen und finanziellen Verhältnissen (Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums) der gesuchstellenden Person(en) vorangestellt. Die Verweise auf Rechtsnormen (in Klammern) gelten für Entscheide ab 1. Januar 2016.

Allgemeine Erwägungen

1.
Massgebend für die Beurteilung des vorliegenden Erlassgesuchs sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100) und die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (Steuererlassverordnung; SR 642.121).
2.
Gemäss § 222 StG ist der Gemeinderat oder die von ihm bezeichnete Amtsstelle für den Erlass der Einkommens- und Vermögenssteuern, der Grundstückgewinnsteuern sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständig. Die Zuständigkeit ist somit gegeben.
3.
Der Steuererlass gehört nicht zur Steuerveranlagung, sondern zum Steuerbezug. Die Bezugsbehörde ist nicht befugt, eine durch die Veranlagungsbehörde festgesetzte Steuer nachzuprüfen. Im Erlassverfahren ist ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind.
4.
Gegenstand eines Erlassgesuchs können nur rechtskräftig veranlagte und grundsätzlich noch nicht bezahlte Steuern, Zinsen, Bussen oder Kosten sein (§ 230 Abs. 1 StG; Art. 5 Abs. 2 und 3 und Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Andernfalls ist auf das Gesuch nicht einzutreten. Ebenfalls nicht einzutreten ist auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 SchKG) eingereicht werden (§ 230 Abs. 4 StG).

5.

Gemäss § 230 Abs. 1 StG können Steuerpflichtigen, für die infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses, einer Busse oder von Kosten eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden. Die Voraussetzungen der Notlage und der grossen Härte lassen sich nicht scharf voneinander abgrenzen, sondern überschneiden sich weitgehend. Während das Kriterium der Notlage ausschliesslich die wirtschaftliche Lage der Schuldnerin oder des Schuldners berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich Billigkeitserwägungen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012, A-1758/2011).

6.

Eine Notlage liegt vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht. Ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum (Art. 93 SchKG) übersteigen (Art. 2 Steuererlassverordnung). Bei Bezügerinnen und Bezüger von Sozialhilfe ist eine Notlage in der Regel zu bejahen (Erläuterungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. Mai 2015 zu Art. 2 Steuererlassverordnung).

7.

Der Steuererlass bezweckt, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen oder Gläubigern zugutezukommen (§ 230 Abs. 2 StG).

8.

Die Erlassbehörde entscheidet über das Erlassgesuch aufgrund aller für die Beurteilung der Voraussetzungen (§ 230 StG) und der Ablehnungsgründe (§ 230a StG) wesentlichen Tatsachen, insbesondere aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt des Entscheids, der Entwicklung ab der Steuerperiode, auf die sich das Gesuch bezieht, der wirtschaftlichen Aussichten der gesuchstellenden Person und der von der gesuchstellenden Person getroffenen Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit (Art. 10 Steuererlassverordnung). Mangelnde Planung, fehlender Zahlungswille, unangemessen hoher Mittelverbrauch, Gläubigerbevorzugung und andere erlassunwürdige Verhaltensweisen (Ablehnungsgründe) stehen einem Erlass entgegen (§ 230a StG). Von Forderungsverzichten der übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger (der 3. Klasse) kann nur in bestimmten Fällen abgesehen werden (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung).

9.

Die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist. Auf jeden Fall zumutbar ist die Zahlung aus dem Vermögen bei Steuern auf einmaligen Einkünften (Art. 12 Abs. 1 und 2 Steuererlassverordnung). Ist eine umfassende Darstellung der Vermögenslage der steuerpflichtigen Person aufgrund fehlender Angaben und Belege nicht möglich, ist bereits dies mit einem Steuererlass kaum vereinbar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2009, A-699/2009). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können nur jene Auslagen angerechnet werden, die nachgewiesen sind (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2008, 2D_133/2007).

10.

Die Steuerschuld stellt eine öffentlich-rechtliche Forderung dar, welche gegenüber den privaten Verbindlichkeiten nicht schlechter gestellt werden darf. Sie ist sowohl bei der privaten als auch der geschäftlichen Budgetierung mit zu berücksichtigen. Der Erlass darf nicht zu einer Benachteiligung jener Steuerpflichtigen führen, welche durch ausgewogene Planung ihren Verpflichtungen gegenüber dem Gemeinwesen nachkommen. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101] muss der Steuererlass seltene Ausnahme bleiben, welcher nur unter den gesetzlichen Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012, A-1758/2011).

11.

Das Erlassverfahren ist kostenfrei. Der gesuchstellenden Person können jedoch die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (§ 231 Abs. 6 StG).

Lösungsansätze zu einzelnen Fallgruppen

Die nachfolgenden sechs Fälle bilden nur **Lösungsansätze** bezogen auf Fallgruppen, wie sie in der Praxis immer wieder vorkommen. Auch bei Vorliegen von Kombinationen der angeführten Falltypen können die Lösungsansätze verwendet werden.

1.

Bei der gesuchstellenden Person sind die Einkünfte höher als die Lebenshaltungskosten (Auslagen nach den Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG). Es resultiert demnach ein Einnahmenüberschuss. Ausser den Steuerausständen bestehen keine weiteren Forderungen. Relevante Vermögenswerte sind keine vorhanden.

Aufgrund des Einnahmenüberschusses ist eine (ratenweise) Zahlung der Steuerschuld zumutbar. Ist die vollständige Tilgung innerhalb einer Frist von rund zwei Jahren nicht möglich, kann auf einen Teilerlass erkannt werden.

2.

Bei der gesuchstellenden Person sind die Einkünfte höher als die notwendigen Lebenshaltungskosten (Einnahmenüberschuss). Vermögenswerte in relevantem Umfang sind nicht vorhanden. Ausser den Steuerausständen bestehen noch weitere Forderungen bei Gläubigern bzw. Gläubigerinnen der 3. Klasse, was zur Überschuldung führt.

Die ausstehenden Steuerforderungen sowie die übrigen Forderungen lassen sich mit dem Einnahmenüberschuss nicht innerhalb einer Frist von rund zwei Jahren begleichen.

Ein Teilerlass kann nur gewährt werden, wenn sämtliche übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger (der 3. Klasse) im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (Opfersymmetrie) und dadurch die wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person saniert werden können. Ein Forderungsverzicht der übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger ist nur in Fällen gemäss Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung nicht erforderlich.

3.

Bei der gesuchstellenden Person entsprechen die Einkünfte den notwendigen Auslagen. Steuerausstände bilden im Wesentlichen die einzigen Passiven.

Bei dieser Sachlage würde die Bezahlung der ausstehenden Steuern zu einer härtebegründenden Notlage bei der gesuchstellenden Person führen. Da diese mit einem Erlass der Steuern vermieden und eine Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse erreicht werden kann, ist das Erlassgesuch gutzuheissen.

4.

Bei der gesuchstellenden Person entsprechen die Einkünfte den notwendigen Auslagen. Die Passiven übersteigen die Aktiven und sind auf Steuerausstände sowie weitere Schulden der dritten Klasse zurückzuführen.

Die Bezahlung der Steuern würde zu einer härtebegründenden Notlage führen. Ein Erlass der Steuern würde aber die Überschuldung nicht beseitigen und könnte allein keine Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse bewirken. Er würde nicht nur der gesuchstellenden Person, sondern auch ihren Gläubigern bzw. Gläubigerinnen der 3. Klasse zugutekommen. Er kann daher nur gewährt werden, wenn sämtliche Gläubiger und Gläubigerinnen im selben Umfang (Quotengleichheit) auf ihre Forderungen verzichten. Können keine (teilweisen) schriftlichen Forderungsverzichte sämtlicher Gläubiger bzw. Gläubigerinnen der 3. Klasse beigebracht werden, fehlt es unbesehen der Einkommens- und Ausgabensituation an einer Grundvoraussetzung für einen (teilweisen) Steuererlass. Das Erlassgesuch muss abgewiesen werden, ohne Überprüfung der anderen Erlassvoraussetzungen. Vorbehalten bleiben Fälle gemäss Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung.

5.

Die Einkünfte decken die notwendigen Auslagen. Die gesuchstellende Person wohnt im Eigenheim. Die Liegenschaft ist mit einer Hypothek belastet. Ausser der Hypothekarschuld und der Steuerschuld bestehen keine weiteren Schulden.

Für die Beurteilung des Erlassgesuchs kommt es darauf an, ob eine Erhöhung der Hypothek möglich, zumutbar und tragbar ist, der Liegenschaftsaufwand (Hypothekarzins [ohne Amortisation] plus öffentlich-rechtliche Abgaben plus [durchschnittliche] Liegenschaftsunterhaltskosten) den wirtschaftlichen und persönlichen Bedürfnissen der gesuchstellenden Person angemessen ist ("kein luxuriöses Wohnen zulasten des Fiskus"), und ob ein Ablehnungsgrund gemäss § 230a StG vorliegt.

6.

Die Einkünfte der gesuchstellenden Person decken das Existenzminimum. Daran wird sich, soweit voraussehbar, auch künftig nichts ändern. Um die aufgelaufenen und die künftigen Steuerforderungen begleichen zu können, müsste die gesuchstellende Person unter dem Existenzminimum leben. Private Forderungen der 3. Klasse (Darlehen, Kreditschulden, Beteiligungen, Verlustscheine usw.) sind aufgrund der Abklärungen (eventuell Beteiligungsregisterauszug einverlangen) keine vorhanden.

Die Voraussetzungen für einen Steuererlass sind erfüllt, wenn der gesuchstellenden Person kein erlassunwürdiges Verhalten (Ablehnungsgrund) vorgeworfen werden kann.

Nicht zulässig ist ein genereller Erlass für künftige Steuerforderungen. Vielmehr muss für (rechtskräftig festgesetzte) Steuerforderungen späterer Steuerjahre ein neues Erlassverfahren durchgeführt werden.

Muster für Steuererlassentscheid

Gemeinderat X

Entscheid über das Erlassgesuch von Kurt Muster betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014

Sachverhalt

Kurt Muster reichte am 2.8.2015 ein Gesuch um vollständigen Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 ein. Der Steuerausstand (ohne Verzugszins) beträgt:

Steuerjahr	Kanton	Gemeinde	Kirchgemeinde	Feuerwehr	Total
2013	CHF 189.20	CHF 166.00	CHF 33.20	CHF 37.30	CHF 425.70
2014	CHF 160.70	CHF 141.00	CHF 28.20	CHF 37.30	CHF 367.20
					CHF 792.90

Erwägungen

1.

Allgemeine Erwägungen (Empfehlung gemäss Anhang 2 der Weisungen)

2.

Kurt Muster macht zur Begründung geltend, er lebe von seiner Ehefrau seit längerem getrennt, habe hohe Unterhaltsverpflichtungen und lebe deshalb am Existenzminimum. Auch seien inzwischen verschiedene Kleinkreditschulden angefallen, und die Kreditgläubiger drohten mit Beitreibung.

3.

Der Gesuchsteller macht gemäss ausgefülltem Erlassgesuchsformular folgende monatlichen Einkünfte und Auslagen geltend:

Einnahmen

- Einkünfte gemäss aktueller Lohnabrechnung (inkl. Anteil 13. Monatslohn)	CHF	5'950.00
Total	CHF	5'950.00

Aufwendungen für Lebensunterhalt

- Haushalt/Grundbedarf	CHF	1'400.00
- Mietzins und Nebenkosten (Heizung)	CHF	1'850.00
- Krankenkassenprämien	CHF	580.00
- Arbeitsweg (Automobil)	CHF	300.00
- Mehrkosten auswärtige Verpflegung	CHF	250.00
- Alimente	CHF	2'600.00
Total	CHF	6'980.00

Hinzu kommen Schuldzinsen (Kleinkredite) von CHF 500 pro Monat.

4.

Es bestehen folgende Schulden und Vermögenswerte:

Aktiven

- Automobil (Restwert gemäss Angaben Gesuchsteller)	CHF	8'000.00
Total	CHF	8'000.00

Passiven

- Diverse Kredite	CHF	12'800.00
- Steuerschulden	CHF	792.90
Total	CHF	13'592.90

5. [falls nicht bereits durch die allgemeinen Erwägungen abgedeckt]

Nach § 230 Abs. 2 Steuergesetz bezweckt der Steuererlass, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern und Gläubigerinnen zugutezukommen. Der Gesuchsteller hat nebst den Steuerschulden auch Kleinkreditschulden. Ein Steuererlass würde daher den weiteren Gläubigern und Gläubigerinnen des Gesuchstellers einen Nutzen bringen. Er kann deshalb nur dann gewährt werden, wenn diese ebenfalls ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten und an die Sanierung der wirtschaftlichen Lage des Gesuchstellers einen Beitrag leisten. Die Beibringung von (teilweisen) Forderungsverzichten sämtlicher Gläubiger und Gläubigerinnen der 3. Klasse ist hier eine Grundvoraussetzung für einen (teilweisen) Steuererlass. Kann weder ein vollständiger noch ein teilweiser Forderungsverzicht beigebracht werden, fehlt es unbeschrieben der aktuellen Einkommens- und Ausgabensituation der gesuchstellenden Person an einer Grundvoraussetzung für einen vollständigen oder teilweisen Steuererlass.

Variante 1: Keine (Teil-)Forderungsverzichte

6.
Mit Schreiben vom YX.YX.XXYY wurde der Gesuchsteller aufgefordert, ganze oder teilweise schriftliche Forderungsverzichte der übrigen Gläubiger und Gläubigerinnen der 3. Klasse einzureichen. Die Aufforderung blieb ohne Antwort. Mit eingeschrieben zugestellter Mahnung vom YX.YX.XXYY wurde der Gesuchsteller nochmals aufgefordert, innerhalb von 20 Tagen (Hinweis: bei der Frist von 20 Tagen handelt es sich um eine Mindestfrist gemäss § 65 Abs. 4 StGV) die mit Schreiben vom YX.YX.XXYY angeforderten Forderungsverzichte einzureichen. Gleichzeitig wurde er auf die negativen Rechtsfolgen bei Unterlassung hingewiesen. Bis heute hat der Gesuchsteller die verlangten (Teil-)Forderungsverzichte nicht beigebracht. Es ist daher davon auszugehen, dass die übrigen Gläubiger und Gläubigerinnen auf ihre Forderungen weder ganz noch teilweise verzichten.

Da keine (teilweisen) Forderungsverzichte sämtlicher Gläubiger und Gläubigerinnen der 3. Klasse vorliegen und auch kein Anwendungsfall von Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung vorliegt, fehlt es unbesehen der Einkommens- und Ausgabensituation des Gesuchstellers an einer Grundvoraussetzung für einen vollständigen oder teilweisen Steuererlass. Das Gesuch ist daher ohne weitere Prüfung der aktuellen wirtschaftlichen Situation des Gesuchstellers abzuweisen.

Entscheid

1.
Das Erlassgesuch für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 wird abgewiesen.
2.
Es werden keine Kosten erhoben.

Variante 2: Einreichung von (Teil-)Forderungsverzichten

6.
Der Gesuchsteller hat gemäss den eingereichten schriftlichen (Teil-)Forderungsverzichten von sämtlichen Kreditgläubigern und -gläubigerinnen einen Schuldenerlass von je 60 % erhalten. Somit ist diese Grundvoraussetzung für einen (teilweisen) Steuererlass erfüllt. Das Gesuch ist daher nachfolgend auf das Vorliegen der weiteren Erlassvoraussetzungen zu überprüfen. Ablehnungsgründe gemäss § 230a Steuergesetz bestehen nicht.

Nach § 230 Steuergesetz setzt ein Steuererlass eine Notlage bzw. eine grosse Härte voraus. Gemäss Art. 2 Steuererlassverordnung liegt eine Notlage vor, wenn die finanziellen Mittel zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit steht. Ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zu-

mutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Art. 93 SchKG).
[falls nicht bereits durch die allgemeinen Erwägungen abgedeckt]

Demgemäss sind die geltend gemachten Aufwendungen zu kürzen, soweit sie das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen. Für dessen Ermittlung wird auf die Richtlinien des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (im Folgenden: Richtlinien) abgestellt.

Die Berechnung gemäss Richtlinien ergibt folgende Ausgaben pro Monat:

- Grundbetrag Alleinstehender ¹	CHF	1'200.00
- Mietzins (inkl. Nebenkosten) ²	CHF	800.00
- Krankenkassenprämien (KVG) ³	CHF	580.00
- Berufskosten (Arbeitsweg) ⁴	CHF	331.00
- Berufskosten (Mehrkosten auswärtige Verpflegung) ⁵	CHF	202.00
- Alimente ⁶	CHF	2'600.00
Total anrechenbarer Lebensunterhalt	CHF	5'713.00
- Zahlungen an laufende Steuern ⁷	CHF	00.00
Total anrechenbare Aufwendungen	CHF	5'713.00

1) Richtlinien, Ziffer I.1

2) Die teuren, den Verhältnissen nicht angepassten Wohnkosten dürfen nicht dazu Anlass geben, dass der Fiskus auf seine Steuerforderung verzichten muss. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts haben bei der Berechnung des Existenzminimums die mit den finanziellen Möglichkeiten des Schuldners oder der Schuldnerin unvereinbaren Ansprüche, die an den Wohnkomfort gestellt werden, gegenüber dem Anspruch der Gläubiger und Gläubigerinnen auf Befriedigung ihrer Forderungen zurückzutreten. Den Steuerpflichtigen ist zuzumuten, die Wohnkosten ihren Verhältnissen anzupassen. Das bedeutet, dass die Pflichten zwar nicht zur Aufgabe ihres Eigenheims oder ihrer Wohnung verhalten werden können, ihnen jedoch bei der Berechnung des Notbedarfs nur ein angemessener Mietzins zugestanden wird. Gemäss Praxis des Spezialverwaltungsgerichts und des Kantonalen Steueramts können für Alleinstehende Wohnkosten inklusive Nebenkosten von grundsätzlich höchstens 800 Franken pro Monat angerechnet werden.

3) Bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums können nur die Kosten für die obligatorische Krankenversicherung nach KVG gemäss eingereichter Versicherungspolice berücksichtigt werden. Kosten für Franchise und Selbstbehalt sind nicht nachgewiesen und werden auch nicht geltend gemacht.

4) Die Auslagen für die Benützung des Autos werden berücksichtigt, weil dem Auto des Gesuchstellers Kompetenzqualität zukommt (Richtlinien, Ziff. II. 4.d) und der Arbeitgeber nicht dafür aufkommt.

5) Die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sind vom Gesuchsteller nachgewiesen: 220 Arbeitstage zu CHF 11.00 / 12 Monate = CHF 202.00 (Richtlinien, Ziff. II. 4.b).

6) Die Unterhaltsbeiträge werden gemäss gerichtlichem Trennungsurteil – und da sie tatsächlich geleistet werden – anerkannt.

7) Nach Ziffer III der Richtlinien werden laufende oder rückständige Steuerschulden bei der Berechnung des Notbedarfs grundsätzlich nicht berücksichtigt. Gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts und des Kantonalen Steueramts wird das betriebsrechtliche Existenzminimum aber um die laufenden Steuerschulden erweitert (erweitertes Existenzminimum), sofern ein ausreichender Zahlungswille der gesuchstellenden Person erkennbar ist. Im vorliegenden Fall sind keine Zahlungen an die laufenden Steuerschulden erfolgt.

Dem Gesuchsteller verbleibt bei Einschränkung auf das Existenzminimum ein Betrag von monatlich CHF 237 (CHF 5'950 minus CHF 5'713) zur Bezahlung der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 sowie der noch offenen Kreditschulden im Betrag von insgesamt CHF 5'120 (40 % von CHF 12'800). Weil der Gesuchsteller die noch offene Kreditschuld mit monatlichen Ratenzahlungen von CHF 213.30 abbezahlen muss, verbleiben ihm noch CHF 23.70 pro Monat. Damit lassen sich die ausstehenden Steuerschulden im Betrag von

CHF 792.90 innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren nicht vollständig begleichen. Die Bezahlung der gesamten offenen Steuerforderung würde beim Gesuchsteller zu einer grossen Härte führen. Da die übrigen Gläubiger und Gläubigerinnen ebenfalls auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet haben, kann ebenfalls auf einen Teil der Steuerforderung verzichtet werden, damit bei der gesuchstellenden Person eine gesamthafte Sanierung der wirtschaftlichen Situation gewährleistet ist. Dem Gesuchsteller ist es zumutbar, einen Teilbetrag von CHF 568.80 an die Steuerschulden, um deren Erlass er ersucht, zu bezahlen (CHF 23.70 x 24 [Monate] = CHF 568.80). Der Restbetrag wird ihm samt aufgelaufenem Verzugszins erlassen.

Entscheid

1.
Das Gesuch [von Kurt Muster] um einen vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2013 und 2014 wird teilweise gutgeheissen. Von der noch geschuldeten Steuer von CHF 792.90 wird [ihm] ein Betrag von CHF 224.10 erlassen.

2.
Der bis zum Datum des heutigen Entscheids aufgelaufene Verzugszins wird erlassen.

3.
Es werden keine Kosten erhoben.

Gemeindeammann:

Gemeindeschreiber:

Zustellung an:

- Kurt Muster (eingeschrieben oder mit Rückschein)
- Kantonales Steueramt, Rechtsdienst

Rechtsmittelbelehrung

1. Gegen diesen Entscheid kann **innerhalb von 30 Tagen** seit der Zustellung beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, schriftlich Rekurs eingereicht werden. **Die Rekursfrist ist nicht erstreckbar.** Die Frist steht still vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August sowie vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar.
2. Der eigenhändig unterzeichnete Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten.
Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten.
3. Dem Rekurs ist eine Kopie des angefochtenen Entscheids beizulegen.

Hinweis: Entscheidet anstelle des Gemeinderats die von ihm bezeichnete Amtsstelle, ist die Rechtsmittelbelehrung gemäss Weisungen Zahlungserleichterungen und Steuererlass zu verwenden.