

(Avis de droit de l'Office fédéral de la justice du 31 mai 2002; Gutachten des Bundesamts für Justiz vom 31. Mai 2002)

Erlass der direkten Bundessteuer. Prüfung der Gesetzmässigkeit einer Ausführungsbestimmung.

Art. 102 Abs. 2 und 4, Art. 167 DBG. Art. 13 V des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (EV).

- Im Bereich der öffentlichen Abgaben sind die aus dem Legalitätsprinzip abgeleiteten Erfordernisse besonders streng. Das Erfordernis der formellen gesetzlichen Grundlage hat dort den Stellenwert eines selbständigen verfassungsmässigen Rechts.

- Art. 13 EV, der bestimmt, dass die Erlassbehörde auf Erlassgesuche nicht eintritt, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, ist mit dem Legalitätsprinzip vereinbar:

- er höhlt den in Art. 167 DBG verankerten Steuererlass nicht aus und ist mit dem Zweck und Geist dieses Rechtsinstituts vereinbar, weil er dem Steuerpflichtigen einen angemessenen und ausreichenden Zeitrahmen gewährt, um sein Gesuch einzureichen;

- es fehlt ihm nicht an objektiven, ernsthaften und nachvollziehbaren Gründen und er wahrt das Verhältnismässigkeitsprinzip, wobei die genannten Gründe eine zeitliche Beschränkung der Möglichkeit des Steuerpflichtigen, rechtsgültig ein Steuererlassgesuch einzureichen, ohne weiteres rechtfertigen;

- er untergräbt den Willen des Gesetzgebers nicht, weil er weder den Rahmen, noch die Schranken der offensichtlich weitreichenden Gesetzesdelegation sprengt, auf der er beruht.

Remise de l'impôt fédéral direct. Examen de la légalité d'une disposition d'exécution.

Art. 102 al. 2 et 4, art. 167 LIFD. Art. 13 O du Département fédéral des finances du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (OTDR).

- Dans le domaine des contributions publiques, les exigences qui découlent du principe de la légalité sont particulièrement strictes. L'exigence d'une base légale formelle y a donc valeur de droit constitutionnel indépendant.

- L'art. 13 OTDR, qui dispose que l'autorité de remise n'entre pas en matière sur les demandes en remise déposées après notification du commandement de payer, résiste à l'examen de sa légalité:

- laissant à disposition du contribuable un délai raisonnable et suffisant pour requérir une remise d'impôt, il ne vide pas de sa substance la remise d'impôt prévue par l'art. 167 LIFD et demeure compatible avec le but et l'esprit de cette institution;

- il n'est pas dépourvu de motifs objectifs, sérieux et raisonnables et ne viole pas le principe de la proportionnalité, car lesdits motifs justifient sans autres une limitation dans le temps de la faculté du contribuable de solliciter valablement une remise d'impôt;

- il ne contrevient pas à la volonté du législateur, ne sortant pas du cadre et des limites de la délégation législative manifestement large sur laquelle il repose.

Condono dell'imposta federale diretta. Esame della legalità di una disposizione d'esecuzione.

Art. 102 cpv. 2 e 4, art. 167 LIFD. Art. 13 dell'ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 19 dicembre 1994 concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta (OEDC).

- Nell'ambito dei contributi pubblici, le esigenze che derivano dal principio della legalità sono particolarmente severe. La necessità di una base legale formale ha quindi valore di diritto costituzionale indipendente.

- L'art. 13 OEDC, che prevede che l'autorità competente per il condono non entra nel merito di domande di condono inoltrate dopo la notifica dell'ordine di pagamento, rispetta il principio della legalità, poiché:

- lascia a disposizione del contribuente un termine ragionevole e sufficiente per chiedere un condono dell'imposta, non vuota della sua sostanza il condono d'imposta previsto dall'art. 167 LIFD ed è compatibile con lo scopo e lo spirito di questo istituto giuridico;

- non è sprovvisto di motivi oggettivi, seri e ragionevoli e non viola il principio della proporzionalità, poiché i menzionati motivi giustificano senz'altro una limitazione nel tempo della facoltà del contribuente di sollecitare in modo giuridicamente valido un condono d'imposta,

- non contravviene alla volontà del legislatore, poiché non esce dal quadro e dai limiti della delega legislativa manifestamente larga sulla quale poggia.

I. INTRODUCTION

Par pli du 15 mars 2002, la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: CFR) a sollicité de l'Office fédéral de la justice (OFJ) l'élaboration d'un avis de droit relatif à l'examen de la légalité de l'art. 13 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct^[1] (ci-après: OTDR).

La CFR sollicite le présent avis de droit à titre préjudiciel dans le cadre d'une requête d'une personne physique domiciliée en Argovie. Ladite requête a été déposée par-devant la CFR en date du 31 mai 2001 et tend à la remise partielle de l'impôt fédéral direct pour les années 1995 à 1998.

Le 29 mai 2000, le requérant s'est vu notifier un commandement de payer au sens de l'art. 38 al. 2 de la loi fédérale du 11 avril

1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP)[2].

En application de l'art. 13 OTDR, intitulé «Remise au stade de la poursuite» et disposant que «l'autorité de remise n'entre pas en matière sur les demandes en remise déposées après notification du commandement de payer (art. 38 al. 2 LP)», la CFR devrait, conformément à sa pratique constante relative à ladite disposition, refuser d'entrer en matière sur la demande de remise du 31 mai 2001.

Le requérant invoque cependant l'illégalité de l'art. 13 OTDR, qu'il refuse de se voir appliquer. Il propose aussi au Département fédéral de finances (DFF) l'abrogation de cette disposition réglementaire.

Quand bien même il est sollicité à l'occasion d'une procédure en cours et d'un cas concret, le présent avis de droit vise à examiner de manière abstraite la légalité de l'art. 13 OTDR. Il ne vise donc pas à préjuger du sort de la requête du 31 mai 2001. Dans cette mesure, il ne porte pas atteinte au principe de la séparation des pouvoirs.

I. EINLEITUNG

Mit Schreiben vom 15. März 2002 beauftragte die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (nachstehend: EEK) das Bundesamt für Justiz (BJ) mit der Erstellung eines Rechtsgutachtens. Mit diesem Gutachten sollte die Gesetzmässigkeit von Art. 13 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer[41] (nachstehend: EV) überprüft werden.

Die EEK liess dieses Gutachten vorfrageweise im Rahmen des Erlassgesuchs einer natürlichen Person mit Wohnsitz im Kanton Aargau erstellen. Im Gesuch, das der EEK am 31. Mai 2001 eingereicht wurde, wird der teilweise Erlass der direkten Bundessteuer für die Jahre 1995 bis 1998 beantragt.

Am 29. Mai 2000 wurde dem Gesuchsteller ein Zahlungsbefehl nach Art. 38 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889[42] über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) zugestellt.

Art. 13 EV ist mit «Erlass im Betreibungsstadium» überschrieben und besagt, dass die Erlassbehörde nicht auf Erlassgesuche eintritt, die nach der Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden (Art. 38 Abs. 2 SchKG); gemäss ihrer ständigen Praxis zu dieser Bestimmung sollte die EEK demnach nicht auf das Erlassgesuch vom 31. Mai 2001 eintreten.

Der Gesuchsteller macht jedoch geltend, Art. 13 EV sei gesetzwidrig und lehnt dessen Anwendung auf seinen persönlichen Fall ab. Er schlägt dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) zudem die Aufhebung dieser Ausführungsbestimmung vor.

Das vorliegende Rechtsgutachten wurde während eines laufenden Verfahrens zu einem konkreten Einzelfall in Auftrag gegeben; es bezweckt jedoch die generell-abstrakte Prüfung der Gesetzmässigkeit von Art. 13 EV. Das Gutachten will dem Ausgang des Gesuchs vom 31. Mai 2001 nicht vorgreifen und verletzt damit auch nicht den Grundsatz der Gewaltentrennung.

Texte français original

II. DU PRINCIPE DE LA LÉGALITÉ

Le principe de la légalité est un principe de valeur constitutionnelle consacré à l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.)[3], qui dispose que «le droit est la base et la limite de l'activité de l'Etat». Il se compose de deux éléments, à savoir le principe de la suprématie de la loi et l'exigence de la base légale.[4]

C'est dans la règle de la suprématie qu'il faut chercher l'expression juridique du principe de la hiérarchie des normes, qui veut que la constitution soit la norme juridique supérieure et que la loi formelle soit supérieure à l'ordonnance.[5]

A travers le concept de la hiérarchie, la règle de la suprématie entraîne le postulat de la conformité des actes inférieurs aux actes supérieurs, un acte étant matériellement conforme à l'acte supérieur lorsque son contenu est en harmonie avec le contenu de celui-ci.

En droit fédéral, la règle de la suprématie ne vaut de façon stricte que pour les actes législatifs inférieurs aux lois. Les lois fédérales et les traités, du moins selon l'interprétation traditionnelle de l'art. 191 Cst., doivent en effet être appliqués par toutes les autorités, même s'ils ne sont pas conformes à la constitution. En revanche, les autres normes fédérales ne s'imposent aux autorités que pour autant qu'elles respectent le droit supérieur.[6]

Le principe de la légalité n'est pas un droit constitutionnel indépendant. Le domaine des contributions publiques constitue toutefois une exception (cf. art. 127 al. 1 Cst.). Dans ce domaine, en effet, les exigences découlant du principe de la légalité sont particulièrement strictes. L'exigence d'une base légale formelle y a donc valeur de droit constitutionnel indépendant[7].

En outre, l'exigence de la base légale est, en dehors du champ garanti par les droits fondamentaux, protégée, entre autres, par l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.)[8]. Enfin si, au niveau de la juridiction constitutionnelle, l'on ne peut faire valoir le principe de la légalité qu'en rapport avec la violation d'un droit fondamental ou d'un autre droit constitutionnel, ledit principe peut être invoqué en tant que tel dans une procédure judiciaire ordinaire[9].

En tant qu'autorité d'application du droit, la CFR se doit, quand bien même elle ne serait pas indépendante de l'administration ni comparable à une commission de recours ou d'arbitrage, d'examiner à titre préalable la conformité au droit supérieur de l'art. 13 OTDR. La question de savoir si et dans quelle mesure la CFR pourrait, voire devrait refuser d'appliquer ladite disposition dans l'hypothèse où cette dernière serait jugée non conforme au droit supérieur peut, quant à elle, rester ouverte: le présent avis de droit parvient à la conclusion que l'art. 13 OTDR résiste à un examen de sa légalité.

III. DE LA REMISE D'IMPÔT

La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt.

Originellement, la remise était considérée comme un acte analogue à la grâce, laissé à la libre appréciation du fisc. Aujourd'hui,

les lois fiscales définissent les motifs de remise. Elles n'instituent pas un droit à la remise car elles laissent à l'autorité compétente la faculté de refuser la remise en vertu du très large pouvoir d'appréciation qui lui est reconnu (par l'utilisation du verbe pouvoir et non devoir). Les dispositions légales sur la remise sont donc des «Kann-Vorschriften». Toutefois, certaines lois cantonales prévoient que, si les conditions de la remise sont remplies, l'autorité doit l'accorder; dans l'hypothèse contraire, elle doit la refuser. [10]

Généralement, tout ou partie de l'impôt, des intérêts ou de l'amende peuvent être remis au contribuable qui est tombé dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que le paiement des sommes réclamées aurait pour lui des conséquences très dures.[11]

La demande de remise doit être motivée et adressée à l'autorité compétente en indiquant les preuves à l'appui. Elle doit faire l'objet d'une décision qui n'est pas susceptible de recours, à moins que la disposition applicable crée un droit à la remise.[12]

Dans un arrêt du 20 décembre 1996[13], le Tribunal fédéral (TF), saisi d'un recours de droit public, a ainsi eu l'occasion de préciser que le contribuable à qui l'on refuse une remise n'est atteint dans ses intérêts juridiquement protégés que si le droit cantonal lui confère un droit à la remise; qu'il y a droit juridiquement protégé à un avantage lorsque le droit cantonal définit de manière précise dans quelles conditions l'avantage doit être accordé à celui qui s'en prévaut; qu'en matière de remise d'impôts, cela n'est certes guère imaginable; que le législateur cantonal doit s'en tenir, par la force des choses, à des formules assez vagues pour définir les conditions auxquelles il veut subordonner la remise; que pour que l'on puisse attribuer au législateur la volonté d'instituer un droit juridiquement protégé, cette volonté doit donc ressortir d'autres éléments, par exemple, qu'il ait renoncé à formuler des dispositions simplement facultatives («Kann-Vorschriften»)[14]; qu'il n'y a, enfin, pas de droit juridiquement protégé lorsque la norme législative cantonale en la matière prévoit la simple possibilité d'une remise et laisse à l'autorité, décidant seule, un très large pouvoir d'appréciation, sans lui imposer l'obligation de l'accorder lorsque des conditions données sont réalisées, cela alors même que ladite loi prévoirait une voie de recours, car même la procédure de recours tournerait autour de questions d'appréciation et non de droit[15].

IV. DE LA REMISE DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

1. De la LIFD

La taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, sous la surveillance de la Confédération (art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD][16]).

L'autorité de taxation notifie au contribuable la décision de taxation (art. 131 LIFD).

Le contribuable dispose alors de diverses voies de droit ordinaires, telles que la réclamation (art. 132 et 139 LIFD), le recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt (art. 140 LIFD), le recours devant une autre autorité cantonale (art. 145 LIFD) et devant le TF (art. 146 LIFD).

Dans la mesure où le contribuable a épuisé toutes les voies de droit existantes, il est l'objet d'une décision ou d'un prononcé entré en force qui peut encore être extraordinairement modifié par révision (art. 147 LIFD), correction d'erreurs de calcul et de transcription (art. 150 LIFD) et rappel d'impôt (art. 151 LIFD).

La phase de la taxation est suivie de celle de la perception, qui est régie par la cinquième partie (procédure), titre huitième (perception de l'impôt et garanties) de la LIFD, soit par les art. 160 ss LIFD: l'impôt est perçu par le canton dans lequel la taxation a été effectuée (art. 160 LIFD); l'échéance de l'impôt est fixée à l'art. 161 LIFD; sous réserve des cas de perception par acomptes, les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance (art. 163 LIFD); lorsque l'impôt n'est pas acquitté ensuite de la sommation, une procédure de poursuite est introduite contre le débiteur (art. 165 al. 1 LIFD); si le débiteur de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou qu'un séquestre a été ordonné sur des biens lui appartenant, la procédure de poursuite peut être introduite sans sommation préalable (art. 165 al. 2 LIFD).

A teneur de l'art. 167 LIFD (Remise d'impôt) «le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures» (al. 1). «La demande en remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente [...]» (al. 2). «La Commission de remise de l'impôt fédéral direct [art. 102 al. 4] statue sur la demande à titre définitif. Si le montant en cause n'excède pas la somme fixée par le Département fédéral des finances, c'est le service cantonal qui décide à titre définitif» (al. 3).

Conformément à l'art. 102 al. 2 et 4 1ère et dernière phrase LIFD, «l'Administration fédérale des contributions veille à l'application uniforme de la présente loi. Elle arrête les dispositions d'exécution propres à assurer une taxation et une perception correctes et uniformes de l'impôt fédéral direct. Elle peut prescrire l'utilisation de formules déterminées» (al. 2). «Une Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct statue sur les demandes de remise d'impôt qui ne ressortissent pas à l'autorité cantonale» (al. 4 1ère phrase). «Le Département fédéral des finances édicte un règlement fixant la procédure» (al. 4 dernière phrase).

Au surplus, l'art. 167 et l'art. 102 al. 4 LIFD fixent, pour l'essentiel, les règles primaires d'organisation et de procédure applicables en la matière.

2. De l'OTDR

Se fondant sur l'art. 102 al. 2[17] et 4, ainsi que l'art. 167 al. 3[18] LIFD, le DFF a, le 19 décembre 1994, édicté l'OTDR. Cette ordonnance est entrée en vigueur avec la LIFD, le 1er janvier 1995. A cette date, elle a notamment abrogé[19] les Directives de la CFR du 1er juillet 1983 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct[20].

En substance, l'OTDR vise à délimiter, par la fixation du montant d'impôt visé par la requête de remise, les compétences de la CFR, respectivement de l'autorité cantonale de remise (art. 4 OTDR).

Elle vise aussi et surtout à une application uniforme, sur le plan matériel, de la LIFD, par la concrétisation notamment des notions visées en son art. 167 al. 1 (cf. notamment art. 9-12 OTDR [motifs de remise]).

Elle vise enfin, sur le plan formel, à régler l'organisation de la CFR (cf. notamment art. 5 et art. 22 al. 1 OTDR) et la procédure à suivre par-devant ladite commission (cf. notamment art. 18 al. 2 OTDR) ainsi qu'à imposer aux cantons, dans la mesure prévue à l'art. 6 OTDR[21], certaines règles de base d'organisation et de procédure, admissibles dans la mesure tout au moins où elles sont nécessaires à une application uniforme de la remise prévue par la LIFD.

V. DE L'ART. 13 OTDR

En application de l'art. 13 OTDR, une requête de remise de l'impôt fédéral direct ne peut être valablement déposée que jusqu'à la notification du commandement de payer. En pratique et en règle générale, le contribuable qui veut pouvoir bénéficier d'une remise devra donc déposer sa requête entre le terme d'échéance de l'impôt et le terme fixé par la sommation, étant entendu que la réquisition de poursuite (puis la notification du commandement de payer[22]) peut intervenir dès après l'avènement de ce dernier terme.

Dans cette mesure, l'art. 13 OTDR institue une sorte de «délai» d'au moins «30 jours + un délai raisonnable[23]» à l'expiration duquel le contribuable ne peut plus bénéficier de l'institution de la remise. Avec un tel délai, le contribuable dispose de suffisamment de temps pour analyser sa situation financière et solliciter des facilités de paiement au sens de l'art. 166 LIFD, voire pour réunir les pièces nécessaires et motiver par écrit sa requête en remise (art. 167 al. 2 in initio LIFD).

VI. DE LA PORTÉE DE LA DÉLÉGATION LÉGISLATIVE DE L'ART. 102 LIFD

1. Remarque liminaire

A l'évidence et quand bien même le délai qu'il fixe est suffisant pour accomplir les démarches nécessaires en vue d'une remise d'impôt, l'art. 13 OTDR restreint l'exercice par le contribuable de sa faculté de requérir ladite remise d'impôt: il impose en effet au contribuable une incombance, singulièrement une condition (le respect d'un délai), qui n'est pas expressément prévue par l'art. 167 al. 1 LIFD.

Dans cette mesure, l'on pourrait aisément soutenir que l'art. 13 OTDR n'est pas matériellement conforme à la loi parce que son contenu n'est pas en harmonie avec cette dernière et qu'il viole ainsi le principe de la légalité (cf. supra ch. II).

C'est toutefois oublier un peu vite que le DFF a édicté l'art. 13 OTDR sur la base des art. 102 al. 2 et art. 102 al. 4 LIFD. Or, l'art. 102 al. 4 LIFD lui permet, de manière large, de régler la procédure. L'art. 102 al. 2, quant à lui, lui impose d'arrêter les dispositions d'exécution propres à assurer l'application uniforme de la LIFD. Ce faisant, le DFF dispose d'une compétence législative, notamment d'une délégation législative, «immunisée» conformément à l'art. 191 Cst. (cf. supra ch. II).

Or, force est d'admettre, à la suite de Gräzer[24], que l'art. 13 OTDR est une disposition de procédure[25], dans la mesure où il instaure une condition formelle (délai) de recevabilité (non-entrée en matière). L'art. 13 OTDR s'avère ainsi, *prima vista*, couvert par la délégation législative de l'art. 102 al. 4 LIFD.

2. De la délégation législative

La délégation législative est expressément consacrée à l'art. 164 al. 2 Cst., qui dispose qu'une loi fédérale peut prévoir une délégation de la compétence d'édicter des règles de droit. Pour qu'elle soit admissible, une telle délégation doit toutefois, entre autres, ne pas être exclue par la Constitution (art. 164 al. 2 in fine Cst.) et contenir elle-même, autant que possible, les principes directeurs ou les grandes lignes de la réglementation à adopter. Dans cette mesure, elle se devrait de préciser l'objet, le but et l'étendue de la compétence législative déléguée[26]. Les deux conditions susmentionnées ont valeur constitutionnelle (cf. aussi art. 164 al. 1 Cst.).[27]

D'une part, l'on peut soutenir que l'art. 13 OTDR est une norme «primaire», vu que cette disposition instaure une règle dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base, une règle qui étend ou restreint le champ d'application de cette loi et impose aux particuliers des obligations dont la loi ne fait pas mention.[28] Dans ce cas, il s'agirait non pas d'une disposition législative dépendante d'exécution, mais de substitution. L'art. 13 OTDR ne se contente en effet pas d'exécuter la loi: il la complète et se substitue à elle.[29] L'art. 13 OTDR contiendrait ainsi une règle de droit «importante» qui devrait normalement, conformément à l'art. 164 al. 1 Cst., se trouver dans la loi. Dans cette mesure, l'on peut se demander si l'art. 164 al. 1 Cst. n'exclut pas déjà que l'art. 13 OTDR fasse l'objet de la délégation législative prévue à l'art. 102 LIFD.

La question de savoir si la délégation législative est exclue dans les domaines que la constitution définit comme importants est controversée[30]. L'on peut toutefois déduire des travaux préparatoires relatifs à l'art. 164 Cst.[31] qu'une telle délégation n'est pas *a priori* exclue: par sa volonté de maintenir un noyau dur dans la loi fédérale, non susceptible d'être délégué, le constituant n'a pas exclu que certaines dispositions importantes, à l'exclusion de celles particulièrement importantes (ou fondamentales), soient déléguées. Or, l'on peut affirmer que l'art. 13 OTDR n'est pas l'une de ces dispositions fondamentales visées par le constituant.

D'autre part, l'on peut se demander si la délégation législative de l'art. 102 LIFD ne viole pas l'interdiction qui lui est faite de conférer au DFF un «blanc-seing». Dans cette mesure, l'on pourrait soutenir que l'art. 13 OTDR est inapplicable, vu que cette disposition se fonde sur une délégation législative extrêmement large. Force est toutefois d'admettre que si l'autorité d'application du droit est tenue d'examiner si la délégation législative contenue dans une loi fédérale respecte les conditions posées par la Constitution, elle est aussi tenue de l'appliquer (art. 191 Cst.).

3. Problématique

Nonobstant les considérations qui précèdent relatives à l'admissibilité et à la régularité de la délégation législative prévue à l'art. 102 LIFD, rien n'empêche, tout d'abord, l'autorité d'application du droit (CFR) d'examiner si le but fixé dans la loi peut être atteint par la disposition litigieuse[32]. Rien ne l'empêche ensuite, de vérifier si ladite disposition litigieuse reste dans le cadre et dans les limites de la délégation législative[33].

Autrement dit, il s'agit d'opérer un contrôle de la légalité de l'art. 13 OTDR.

S'agissant du contrôle de la légalité, le TF se borne, lorsqu'il est confronté à une délégation législative relativement imprécise qui donne à l'autorité délégataire un large pouvoir d'appréciation, à examiner si la disposition incriminée sort manifestement du cadre

de la délégation de compétences données par le législateur à l'autorité exécutive. Dans l'optique du contrôle concret des normes auquel il aurait à procéder en l'espèce, le TF ne substituerait donc pas sa propre appréciation à celle de l'autorité dont émane la réglementation en cause. Il se limiterait ainsi à vérifier si la disposition litigieuse est propre à réaliser objectivement le but de la loi sans se soucier, en particulier, de savoir si elle constitue le moyen le mieux approprié pour atteindre ce but.[34]

Autrement dit, il s'agit d'examiner si, en édictant l'art. 13 OTDR, le DFF a respecté le principe de la proportionnalité en exerçant son pouvoir d'appréciation, étant entendu que l'on peut admettre que ce dernier principe a été respecté lorsqu'un rapport raisonnable existe entre les moyens adoptés par l'ordonnance et le but visé par la loi[35].

Nota bene: Dans un arrêt du 8 février 1999[36], le TF a eu l'occasion de se prononcer sur la légalité de l'art. 13 OTDR. Il ne l'a toutefois pas saisie: il a déclaré le recours (de droit public) irrecevable, motifs pris que la disposition explicite de l'art. 167 LIFD (cf. art. 191 Cst.) exclut tant le recours de droit administratif que - par analogie - le recours de droit public contre les décisions de l'autorité de remise.

VII. DU CONTRÔLE DE LA LEGALITE

1. Quand bien même il limite dans le temps la faculté pour le contribuable de requérir une remise d'impôt, l'art. 13 OTDR ne contrevient pas au but que le législateur a assigné à la remise d'impôt:

En instituant la remise d'impôt, le législateur avait principalement pour but de corriger, sur la base de considérations sociales, les effets d'une décision de taxation sur la situation financière du contribuable telle qu'elle se présente au moment de la notification de ladite décision.

En effet, le législateur n'a certainement pas voulu permettre au contribuable, par la remise d'impôt, d'échapper, plus tard, à un montant d'impôt qu'il aurait pu acquitter au moment de l'échéance. A défaut, le législateur favoriserait les récalcitrants solvables au détriment des contribuables diligents, ce qui ne saurait être.

Implicitement donc, la remise d'impôt postule la fixation d'un certain délai raisonnable au-delà duquel il n'est plus souhaitable, eu égard au principe de l'égalité devant l'impôt (art. 127 al. 2 Cst.), de se prononcer sur le bien-fondé d'une requête de remise. L'art. 13 OTDR concrétise cette nécessité de limiter dans le temps la faculté de solliciter valablement une remise, ne serait-ce que pour assurer une certaine sécurité des relations juridiques entre autorité fiscale et contribuable.

De plus, la limitation dans le temps de la faculté de requérir valablement une remise est opportune, dans la mesure où plus la requête est déposée tardivement, plus il est difficile d'appréhender la situation du contribuable au moment de la notification de la décision de taxation ainsi que de saisir l'évolution de la situation du contribuable. A cet égard, l'on notera que plus le contribuable dispose de temps, plus il est en mesure d'«organiser» efficacement son dénuement dans l'optique d'une remise, comme d'«organiser» son insolvabilité, dans l'optique ou dans le cadre d'une procédure de poursuite. En ce sens, l'art. 13 OTDR vise un but de prévention des abus (soustraction) et est conforme à l'esprit de la LIFD (cf. art. 175 al. 1 LIFD).

Il importe ici de préciser que le législateur était pleinement conscient, lors de l'adoption de la LIFD, de la nécessité de lutter contre l'usage abusif, soit à des fins dilatoires, de l'institution de la remise d'impôt[37]. Certes, le législateur a expressément prévu de mettre à la charge du requérant téméraire les frais de la procédure de remise. Ce faisant, le législateur n'a toutefois pas exclu la mise en place d'autres mesures de lutte contre les abus, telles que celle prévue à l'art. 13 OTDR.

Enfin, il n'est pas déraisonnable de soutenir que le législateur, par la remise d'impôt, a aussi et surtout voulu éviter au contribuable l'introduction d'une procédure de poursuite (inutile) à son encontre. Cette dernière demeure en effet quelque peu «traumatisante» encore pour nombre d'administrés (inscription au registre des poursuites et autres désagréments liés aux procédures incisives de la LP), quand bien même ladite procédure se banalise. En incitant le contribuable à demander la remise avant la notification du commandement de payer, l'art. 13 OTDR vise à ne pas priver la remise d'impôt de l'un de ses buts.

2. En limitant dans le temps la faculté de requérir une remise d'impôt, l'art. 13 OTDR concrétise le caractère exceptionnel de l'institution prévue à l'art. 167 LIFD:

La remise d'impôt constitue un mode exceptionnel d'extinction de la créance d'impôt. La systématique de la LIFD, qui prévoit tout d'abord des voies de droit ordinaires contre la décision de taxation, ensuite des voies de droit extraordinaires, enfin seulement la remise d'impôt démontre à satisfaction de droit le caractère éminemment extraordinaire et subsidiaire de ce moyen. En édictant l'art. 13 OTDR, le DFF s'est contenté, en fixant à la remise des limites temporelles strictes, de concrétiser ledit caractère de la remise d'impôt.

3. En tant que règle de procédure, l'art. 13 OTDR reste dans le cadre et les limites de la délégation législative:

Par définition, une disposition de procédure entrave toujours quelque peu l'exercice d'un droit. En déléguant au DFF la compétence d'édicter des règles de procédure afin notamment d'assurer une application uniforme du droit de l'impôt fédéral direct, le législateur lui a expressément permis d'entraver quelque peu, par des règles d'un certain formalisme, l'application du droit matériel. Dans la mesure où l'art. 13 OTDR ne fait que limiter dans le temps et de manière fondée l'accès à l'examen au fond des conditions de la remise, il reste dans le cadre et les limites de la délégation législative dont bénéficie le DFF.

4. L'art. 13 OTDR, qui exclut l'entrée en matière à l'échéance d'un certain délai, ne contrevient pas à la volonté du législateur, puisque ce dernier a refusé d'instaurer un droit à la remise d'impôt:

L'art. 167 LIFD laisse la décision de remise à l'appréciation de l'autorité, et le contribuable ne peut faire valoir un droit à l'obtention de la remise pour l'impôt fédéral direct[38]. En instaurant la remise sous forme de «Kann-Vorschrift» et de décision non susceptible de recours, la LIFD a incontestablement voulu conférer un large pouvoir d'appréciation à l'autorité, dont elle peut, voire doit user dans les limites du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.) et du droit à l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

Ainsi, le principe de la légalité ne s'opposerait pas d'emblée, indépendamment de l'existence de l'art. 13 OTDR, à ce que l'autorité de remise refuse quasi systématiquement d'entrer en matière sur des requêtes déposées après la notification du commandement de payer[39]. Si cette pratique est constante (exigence de l'égalité de traitement) et si elle a de surcroît pour but de lutter contre des demandes que l'expérience permet de qualifier de dilatoires ou de permettre un traitement plus attentif et circonstancié des

requêtes déposées avec diligence, elle est admissible. Dans la mesure où l'art. 13 OTDR ne serait alors que l'expression normative d'une pratique admissible et fondée, il ne saurait contrevenir à l'art. 167 LIFD.

5. En excluant le dépôt d'une requête en remise d'impôt après l'ouverture d'une procédure de poursuite, l'art. 13 OTDR vise à ce que la remise ne préterite pas à l'excès la procédure ordinaire de perception de l'impôt:

En refusant d'entrer en matière sur des requêtes de remise déposées après la notification du commandement de payer, l'autorité de remise, qu'elle se fonde sur son pouvoir d'appréciation ou sur l'art. 13 OTDR, manifeste implicitement sa volonté de ne pas préteriter l'accomplissement par l'autorité de perception de ses propres tâches légales, ni le pouvoir d'appréciation de cette dernière quant à l'octroi ou non de facilités de paiement (art. 166 LIFD) ni, enfin, l'activité des autorités de poursuite, vaine si la remise est admise.

6. L'art. 13 OTDR concrétise, en matière de remise d'impôt, le principe général d'économie de procédure:

En matière de remise d'impôt, le législateur n'a pas expressément voulu déroger au principe général d'économie de procédure, qui demeure donc applicable en la matière. En substance, ledit principe enjoint aux organes juridictionnels de renoncer aux complications inutiles[40]. Or, à l'instar de l'autorité de remise, les offices de poursuite déterminent le «minimum vital LP» au sens de l'art. 93 LP et en tiennent compte. Quand bien même le dénuement visé à l'art. 167 al. 1 LIFD est une notion quelque peu différente de celle d'insolvabilité au sens de la LP, l'examen de ces deux types d'autorités est pour le moins analogue. Dans cette mesure, il y a donc risque de violation du principe d'économie de procédure si l'on admet qu'une requête de remise peut être déposée après l'introduction de la procédure prévue par la LP.

En exigeant du contribuable qu'il dépose sa demande en remise avant l'introduction de la procédure de poursuite, l'art. 13 OTDR vise aussi à épargner le plus possible au fisc des démarches et frais inutiles: une fois que la poursuite a été introduite, une remise d'impôt, même partielle, entraîne en effet pour le fisc l'accomplissement de démarches (retrait de la poursuite) et la prise en charge de frais de poursuite qu'il aurait pu s'éviter si le contribuable avait agi avant l'introduction de la procédure prévue par la LP. La règle de l'art. 13 OTDR relève ainsi de la même logique (voire du même bon sens) que celle qui veut qu'en règle générale, l'on ne procède à aucun acte de poursuite tant et aussi longtemps qu'une demande de remise est en cours.

7. L'art. 13 OTDR réserve logiquement l'application exclusive de la LP et vise à permettre au fisc de bénéficier, en application de ladite loi, du même traitement que les autres créanciers:

Le fait de réserver à l'art. 13 OTDR la procédure relative à la poursuite pour dettes et à la faillite relève d'une certaine logique. Certes, ladite procédure s'avère, dans sa première phase, soit quand la poursuite est introduite (commandement de payer, mainlevée d'opposition), relativement formelle. Après cette première phase, l'on dispose cependant aussi, dans le cadre de la saisie et de la procédure de faillite, d'une certaine marge de manoeuvre pour tenir équitablement compte de chaque situation personnelle. Ainsi, par exemple, le minimum vital ne peut être saisi. De même, la procédure de sursis concordataire offre une certaine marge de manoeuvre quant à la détermination du montant de la créance à recouvrer. Dans le cadre de ces procédures, l'exigence de l'égalité de traitement entre créanciers doit toutefois être respectée. La créance fiscale doit ainsi être traitée de la même manière que toutes les autres créances, ce que vise à permettre l'art. 13 OTDR en réservant l'application exclusive de la LP.

8. L'art. 13 OTDR vise à assurer l'application uniforme de la LIFD par toutes les autorités de remise:

L'art. 13 OTDR s'avère nécessaire si l'on veut, à la suite du législateur, assurer une application uniforme de la LIFD. En effet, l'art. 13 OTDR, par sa clarté et son schématisme (fixation d'un terme en soi incontestable au-delà duquel aucune requête n'est recevable et en-deça duquel, implicitement, une requête est en principe recevable) prévient l'arbitraire de l'autorité de remise ainsi que d'éventuelles inégalités de traitement quant à l'entrée en matière tout en permettant assurément d'empêcher des pratiques par trop divergentes entre autorités cantonales, d'une part, et entre autorités cantonales et CFR, d'autre part.

VIII. CONCLUSIONS

Au vu de tout ce qui précède, l'on peut tout d'abord affirmer que l'art. 13 OTDR, parce qu'il laisse à disposition du contribuable un délai raisonnable et suffisant pour requérir une remise d'impôt, ne vide pas de sa substance la remise d'impôt prévue par l'art. 167 LIFD et demeure compatible avec le but et l'esprit de cette institution.

Ensuite, l'on peut affirmer que l'art. 13 OTDR n'est pas dépourvu de motifs objectifs, sérieux et raisonnables et qu'il ne viole pas le principe de la proportionnalité, étant entendu que lesdits motifs justifient sans autres une limitation dans le temps de la faculté du contribuable de solliciter valablement une remise d'impôt.

Enfin, l'on peut affirmer que l'art. 13 OTDR ne contrevient pas à la volonté du législateur, étant entendu qu'il ne sort pas du cadre et des limites de la délégation législative manifestement large sur laquelle il repose.

Ainsi, l'art. 13 OTDR résiste, selon l'avis de l'OFJ, à un examen de sa légalité.

Deutsche Übersetzung

II. DAS LEGALITÄTSPRINZIP

Das Legalitätsprinzip ist als verfassungsmässiger Grundsatz in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV)[43] verankert, der besagt: «Grundlage und Schranke staatlichen Handelns ist das Recht». Es besteht aus zwei Elementen, zum einen aus dem Prinzip des Gesetzesvorrangs und zum andern aus dem Erfordernis der gesetzlichen Grundlage[44].

Gemäss Normenhierarchie ist die Verfassung die höchste Rechtsnorm und sind die Gesetze im formellen Sinn den Verordnungen übergeordnet. Dieses Konzept findet seinen juristischen Ausdruck im Gesetzesvorrang[45].

Aus der Normenhierarchie sowie dem Prinzip des Gesetzesvorrangs leitet sich das Erfordernis ab, dass die untergeordneten Erlasse mit den übergeordneten in Einklang stehen müssen. Dies ist dann der Fall, wenn die untergeordneten Normen inhaltlich mit den übergeordneten übereinstimmen.

Das Prinzip des Gesetzesvorrangs ist im Bundesrecht nur für Erlasse unterhalb der Gesetzesstufe gerichtlich durchsetzbar. Bundesgesetze und völkerrechtliche Verträge sind, zumindest nach traditioneller Auslegung von Art. 191 BV, für alle Behörden massgebend, selbst wenn sie nicht verfassungskonform sind. Das übrige Bundesrecht ist für die Behörden nur dann zwingend, wenn es dem übergeordneten Recht nicht widerspricht[46].

Das Legalitätsprinzip ist kein selbständiges verfassungsmässiges Recht. Der Bereich der Abgaben stellt jedoch eine Ausnahme dar (vgl. Art. 127 Abs. 1 BV). In diesem Bereich sind die aus dem Legalitätsprinzip abgeleiteten Erfordernisse besonders streng. Das Erfordernis der formellen gesetzlichen Grundlage hat dort den Stellenwert eines selbständigen verfassungsmässigen Rechts[47].

Ausserhalb der grundrechtlich garantierten Bereiche ist das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage zudem durch das Willkürverbot (Art. 9 BV)[48] geschützt. Im Rahmen der Verfassungsgerichtsbarkeit kann das Legalitätsprinzip nur im Zusammenhang mit der Verletzung eines Grundrechts oder eines anderen verfassungsmässigen Rechts geltend gemacht werden; als verfassungsmässiges Recht ist es jedoch auch im Rahmen eines ordentlichen Gerichtsverfahrens einklagbar[49].

Als rechtsanwendende Behörde hat die EEK vorfrageweise die Konformität von Art. 13 EV mit dem übergeordneten Recht zu prüfen, selbst wenn sie keine von der Bundesverwaltung unabhängige oder mit einer Rekurs- oder Schiedskommission vergleichbare Instanz wäre. Die Frage, ob und inwieweit die EEK die Anwendung von Art. 13 EV ablehnen könnte oder müsste, wenn sie diese Bestimmung für nicht gesetzeskonform befinden würde, kann jedoch offen bleiben: das vorliegende Rechtsgutachten gelangt jedenfalls zum Schluss, dass Art. 13 EV einer Überprüfung seiner Gesetzmässigkeit standhält.

III. DER STEUERERLASS

Mit dem Steuererlass verzichtet die öffentliche Hand auf ihre Steuerforderung.

Ursprünglich wurde der Steuererlass einem Gnadenakt gleichgesetzt und war demzufolge ganz dem freien Ermessen der Steuerbehörde überlassen. Heute sind die Erlassgründe in den Steuergesetzen genau definiert. Sie begründen jedoch keinen Anspruch auf einen Erlass, denn sie belassen der zuständigen Behörde innerhalb eines sehr grossen Ermessensspielraums das Recht, den Erlass auch abzulehnen, was mit der Verwendung des Verbs können statt müssen zum Ausdruck kommt. Die Gesetzesvorschriften über den Steuererlass sind Kann-Vorschriften. Einige kantonale Gesetze schreiben jedoch der Behörde die Gewährung oder die Ablehnung des Erlasses vor, je nachdem, ob gewisse Voraussetzungen erfüllt sind oder nicht[50].

Im Allgemeinen können die Steuern, die Zinsen oder die Bussen dem Steuerpflichtigen, der in eine Notlage geraten ist oder sich aus einem anderen Grund in einer Lage befindet, in der die Bezahlung der geschuldeten Beträge für ihn eine grosse Härte bedeuten würde, ganz oder teilweise erlassen werden.[51]

Das Erlassgesuch ist schriftlich zu begründen und der zuständigen Behörde unter Beilage der erforderlichen Beweismittel zuzustellen. Die Erledigung des Gesuchs erfolgt in Form einer nicht beschwerdefähigen Verfügung, es sei denn, die angewendete Bestimmung begründet einen Erlassanspruch.[52]

In einem Entscheid vom 20. Dezember 1996[53] präzisierte das Bundesgericht (BGer), dass der Steuerpflichtige, dem ein Steuererlass verweigert wird, in seinen rechtlich geschützten Interessen nur dann verletzt werde, wenn das kantonale Recht ihm einen Rechtsanspruch auf Erlass einräumt; ein solcher Anspruch bestehe dann, wenn das kantonale Recht genau präzisiere, unter welchen Voraussetzungen ein Erlass dem Antragsteller gewährt werden müsse; auf dem Gebiet der Steuererlasse sei dies kaum vorstellbar; der kantonale Gesetzgeber habe sich bei der Definition der Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses gezwungenermassen auf ziemlich vage Formulierungen beschränken müssen; um davon ausgehen zu dürfen, dass der Gesetzgeber einen Rechtsanspruch auf Erlass schaffen wollte, müsse dieser Wille noch aus anderen Elementen ersichtlich sein, zum Beispiel aus dem Verzicht auf reine «Kann-Vorschriften»[54]; es bestehe kein Rechtsanspruch, wenn die einschlägige kantonale Gesetzesbestimmung nur die Möglichkeit eines Erlasses vorsehe und der allein entscheidenden Behörde einen sehr grossen Ermessensspielraum einräume, ohne sie gleichzeitig dazu zu verpflichten, den Erlass zu gewähren, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind; dies gelte selbst dann, wenn im betreffenden Gesetz eine Rekursmöglichkeit verankert sei, denn auch das Beschwerdeverfahren betreffe Ermessens- und nicht Rechtsfragen[55].

IV. DER ERLASS DER DIREKTEN BUNDESSTEUER

1. Das DBG

Die direkte Bundessteuer wird von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen (Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG][56]).

Die Veranlagungsbehörde eröffnet dem Steuerpflichtigen die Veranlagungsverfügung (Art. 131 DBG).

Danach verfügt der Steuerpflichtige über verschiedene ordentliche Rechtsmittel, wie die schriftliche Einsprache (Art. 132 und Art. 139 DBG), das Einspracheverfahren vor der kantonalen Rekurskommission (Art. 140 DBG), den Weiterzug des Beschwerdeentscheides an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz (Art. 145 DBG) und an das BGer (Art. 146 DBG).

Sofern der Steuerpflichtige alle bestehenden Rechtsmittel ausgeschöpft hat, erhält er eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid, die im Nachhinein ausserordentlichweise revidiert (Art. 147 DBG) oder wegen Rechnungsfehlern und Schreibversehen (Art. 150 DBG) berichtigt werden können; schliesslich können Nachsteuern erhoben werden (Art. 151 DBG).

Auf die Veranlagung folgt der Steuerbezug, der im Fünften Teil (Verfahrensrecht), unter dem Achten Titel (Bezug und Sicherung der Steuer) des DBG in den Art. 160 ff. DBG geregelt ist. Die Steuer wird durch den Kanton bezogen, in dem die Veranlagung

vorgenommen worden ist (Art. 160 DBG); die Fälligkeit der Steuer ist in Art. 161 DBG geregelt; unter Vorbehalt des ratenweisen Bezugs der Steuer muss diese innert 30 Tagen nach Fälligkeit entrichtet werden (Art. 163 DBG); wird der Steuerbetrag auf Mahnung hin nicht bezahlt, so wird gegen den Zahlungspflichtigen die Betreibung eingeleitet (Art. 165 Abs. 1 DBG); hat der Zahlungspflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder sind ihm gehörende Vermögenswerte mit Arrest belegt, so kann die Betreibung ohne vorherige Mahnung eingeleitet werden (Art. 165 Abs. 2 DBG).

Art. 167 DBG (Erlass der Steuer) lautet: «Dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden» (Abs. 1). «Das Erlassgesuch muss schriftlich begründet und mit den nötigen Beweismitteln der zuständigen kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer eingereicht werden [...]» (Abs. 2). «Über das Gesuch entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4) endgültig. Bei Beträgen bis zu einer vom Eidgenössischen Finanzdepartement festzulegenden Höhe entscheidet die zuständige kantonale Amtsstelle endgültig» (Abs. 3).

Art. 102 Abs. 2 und Abs. 4 erster und dritter Satz des DBG bestimmen: «Die Eidgenössische Steuerverwaltung sorgt für die einheitliche Anwendung dieses Gesetzes. Sie erlässt die Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer. Sie kann die Verwendung bestimmter Formulare vorschreiben» (Abs. 2). «Über Gesuche um Erlass der Steuer, für die nicht eine kantonale Behörde zuständig ist, entscheidet die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer» (Abs. 4 erster Satz). «Das Eidgenössische Finanzdepartement erlässt ein Geschäftsreglement» (Abs. 4 dritter Satz).

Im Übrigen legen Art. 167 und Art. 102 Abs. 4 DBG die wesentlichen, in der Sache anwendbaren Organisations- und Verfahrensvorschriften fest.

2. Die EV

Gestützt auf Art. 102 Abs. 2[57] und 4 sowie Art. 167 Abs. 3[58] DBG hat das EFD am 19. Dezember 1994 die EV erlassen. Diese Verordnung ist zusammen mit dem DBG am 1. Januar 1995 in Kraft getreten. Mit ihrem Inkrafttreten wurden insbesondere aufgehoben[59]: die Richtlinien der EEK vom 1. Juli 1983 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer[60].

Die obere und untere Begrenzung des erlassfähigen Steuerbetrags in der EV bezweckt in erster Linie eine klare Abgrenzung der Kompetenzen der EEK und derjenigen der kantonalen Erlassbehörden (Art. 4 EV).

Die EV bezweckt auch und vor allem eine einheitliche Anwendung des DBG in materieller Hinsicht, insbesondere mit der Konkretisierung der Begriffe nach Art. 167 Abs. 1 (vgl. Art. 9-12 EV [Erlassgründe]).

In formeller Hinsicht schliesslich bezweckt die EV die Regelung der EEK-Organisation (vgl. Art. 5 und 22 Abs. 1 EV) sowie des Verfahrens vor der EEK (vgl. insbesondere Art. 18 Abs. 2 EV); sie enthält auch gewisse grundlegende Organisations- und Verfahrensvorschriften für die Kantone (Art. 6 EV[61]); diese Vorschriften sind zumindest insofern zulässig, als sie für einen einheitlichen Vollzug des Steuererlasses nach DBG sorgen.

V. ART. 13 EV

Aus Art. 13 EV folgt, dass ein Erlassgesuch für die direkte Bundessteuer nur bis zur Zustellung des Zahlungsbefehls gültig eingereicht werden kann. In der Praxis wird der Steuerpflichtige, der von einem Erlass profitieren will, regelmässig sein Gesuch zwischen der Fälligkeit der Steuer und der in der Mahnung festgelegten Frist einreichen müssen, da das Betreibungsbegehren (und danach die Zustellung des Zahlungsbefehls[62]) schon bald nach Ablauf der Mahnfrist erwirkt werden kann.

Art. 13 EV legt also eine Art «Frist von mindestens 30 Tagen plus eine angemessene Zeit»[63] fest, nach deren Verstreichen der Steuerpflichtige nicht mehr in den Genuss eines Steuererlasses kommen kann. Diese Frist gibt dem Steuerpflichtigen genügend Zeit, um seine finanzielle Lage zu analysieren und Zahlungserleichterungen im Sinne von Art. 166 DBG zu beantragen oder die notwendigen Beweismittel zusammenzutragen und sein Erlassgesuch schriftlich zu begründen (Art. 167 Abs. 2 in initio DBG).

VI. DIE REICHWEITE DER GESETZESDELEGATION IN ART. 102 DBG

1. Einleitende Bemerkung

Obwohl die anberaumte Frist ausreicht, um die nötigen Schritte im Hinblick auf die Einreichung eines Erlassgesuchs zu unternehmen, schränkt Art. 13 EV den Steuerpflichtigen bei der Geltendmachung seines Rechts eindeutig ein: dem Steuerpflichtigen wird eine Obliegenheit auferlegt, genauer gesagt eine Voraussetzung (Einhaltung einer Frist), die in Art. 167 Abs. 1 DBG nicht ausdrücklich vorgesehen ist.

Dies könnte leicht zur Behauptung verleiten, Art. 13 EV sei materiell nicht gesetzeskonform, weil sein Inhalt nicht mit dem Gesetz übereinstimme und damit das Legalitätsprinzip verletze (vgl. vorstehend Ziff. II).

Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass sich das EFD beim Erlass von Art. 13 EV auf Art. 102 Abs. 2 und Art. 102 Abs. 4 DBG stützte. Art. 102 Abs. 4 DBG ermächtigt das EFD sehr weitgehend zur Verfahrensregelung, während Art. 102 Abs. 2 ihm auferlegt, Vorschriften für die einheitliche Anwendung des DBG zu erlassen. Damit verfügt das EFD über eine Gesetzgebungsbefugnis und insbesondere über eine Gesetzesdelegation, die aufgrund von Art. 191 BV «unangreifbar» ist (vgl. vorstehend Ziff. II).

Nach Gräzer[64] ist davon auszugehen, dass es sich bei Art. 13 EV um eine Verfahrensvorschrift[65] handelt, da diese Bestimmung eine formelle Zulässigkeitsvoraussetzung (Frist und Nichteintreten) einführt. Prima vista ist damit Art. 13 EV von der Gesetzesdelegation in Art. 102 Abs. 4 DBG abgedeckt.

2. Die Gesetzesdelegation

Die Gesetzesdelegation ist ausdrücklich in Art. 164 Abs. 2 BV verankert, der besagt, dass Rechtssetzungsbefugnisse durch

Bundesgesetze übertragen werden können. Damit die Gesetzesdelegation zulässig ist, darf unter anderem die Bundesverfassung sie nicht ausschliessen (Art. 164 Abs. 2 in fine BV); überdies muss die Delegation die Grundzüge der Regelung soweit als möglich selbst enthalten. Sie sollte Gegenstand, Zweck und Umfang der delegierten Rechtsetzung festlegen[66]. Diese Anforderungen haben Verfassungsrang (vgl. auch Art. 164 Abs. 1 BV)[67].

Man kann einerseits der Auffassung sein, Art. 13 EV sei eine «primäre» Norm, da dieser Artikel eine Bestimmung einführt, die im Grunderlass gar nicht vorkommt; eine Bestimmung, die den Anwendungsbereich des betreffenden Gesetzes ausweitet oder einschränkt und die dem Einzelnen Verpflichtungen auferlegt, die im Gesetz nicht erwähnt sind[68]. Diesfalls handelte es sich nicht um eine Vollzugsbestimmung, sondern um eine gesetzesvertretende Bestimmung. Art. 13 EV würde sich damit nicht bloss auf den Vollzug des Gesetzes beschränken, sondern dieses ergänzen und ersetzen[69]. Art. 13 EV enthielte damit eine «wichtige» rechtsetzende Bestimmung, die gemäss Art. 164 Abs. 1 BV normalerweise im Gesetz stehen sollte. Insofern kann man sich fragen, ob Art. 164 Abs. 1 BV nicht von vornherein ausschliesst, dass Art. 13 EV Gegenstand einer Gesetzesdelegation nach Art. 102 DBG sein kann.

Die Frage, ob in den von der Verfassung als wichtig bezeichneten Bereichen eine Gesetzesdelegation ausgeschlossen ist oder nicht, ist umstritten[70]. Die Vorbereitungsarbeiten zu Art. 164 BV[71] lassen den Schluss zu, dass dies nicht a priori ausgeschlossen ist. Der Verfassungsgeber wollte, dass der Kernbereich eines Bundesgesetzes nicht übertragbar sei; damit schloss er nicht automatisch aus, dass gewisse wichtige Bestimmungen nicht doch übertragen werden könnten - jedoch mit Ausnahme besonders wichtiger (oder grundlegender) Bestimmungen. Was man aber mit Bestimmtheit sagen kann, ist dass Art. 13 EV keine solche vom Verfassungsgeber als grundlegend angesehene Bestimmung ist.

Andererseits stellt sich die Frage, ob die Gesetzesdelegation nach Art. 102 DBG nicht das Verbot verletzt, dem EFD eine «Blanko-Vollmacht» zu erteilen. Insofern könnte man behaupten, Art. 13 EV sei nicht anwendbar, weil diese Bestimmung auf einer extrem weit reichenden Gesetzesdelegation gründet. Doch auch wenn die rechtsanwendenden Behörden verpflichtet sind zu untersuchen, ob die in einem Bundesgesetz verankerte Gesetzesdelegation die verfassungsmässigen Voraussetzungen erfüllt, sind sie zu ihrer Beachtung verpflichtet (Art. 191 BV).

3. Problematik

Ungeachtet der bisherigen Überlegungen über die Zulässigkeit und Rechtskonformität der Gesetzesdelegation nach Art. 102 DBG gibt es nichts, was die rechtsanwendende Behörde (EEK) erstens daran hindern würde zu prüfen, ob das vom Gesetz verfolgte Ziel mit Hilfe der strittigen Bestimmung erreicht werden kann[72]. Zweitens hindert sie nichts daran zu prüfen, ob die erwähnte strittige Bestimmung den Rahmen und die Grenzen der gesetzlichen Ermächtigung sprengt oder nicht[73].

Es geht, anders ausgedrückt, um eine Prüfung der Gesetzmässigkeit von Art. 13 EV.

Ist das BGer mit einer relativ offen formulierten Gesetzesdelegation konfrontiert, die der ermächtigten Behörde einen grossen Ermessensspielraum einräumt, beschränkt es die Gesetzmässigkeitsprüfung auf die Frage, ob die beanstandete Bestimmung den Rahmen der Kompetenzdelegation, die der Gesetzgeber der Exekutivbehörde eingeräumt hat, offensichtlich sprengt oder nicht. Aus dem Blickwinkel der konkreten Normenkontrolle, die das BGer im vorliegenden Fall vorzunehmen hätte, würde es sein Ermessen nicht anstelle desjenigen der Behörde setzen, welche die betreffende Regelung erlassen hat. Das BGer beschränkte sich also darauf zu prüfen, ob die strittige Bestimmung objektiv geeignet ist, den Gesetzeszweck zu erfüllen, ohne sich im Einzelnen zu fragen, ob sie auch das beste Mittel zur Erreichung dieses Ziels darstellt[74].

Es geht mit anderen Worten darum zu prüfen, ob das EFD beim Erlass von Art. 13 EV, in Ausschöpfung seines Ermessensspielraums, das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht verletzt hat. Das kann bejaht werden, wenn die in der Verordnung verankerten Mittel sich in einem vernünftigen Verhältnis zu den Zielen des Gesetzes befinden[75].

Notabene: In einem Entscheid vom 8. Februar 1999[76] hatte das BGer Gelegenheit, sich zur Gesetzmässigkeit von Art. 13 EV zu äussern. Es machte von dieser Möglichkeit jedoch keinen Gebrauch. Es erklärte die (staatsrechtliche) Beschwerde für unzulässig, mit der Begründung, Art. 167 DBG (vgl. Art. 191 BV) schliesse ausdrücklich aus, dass gegen Verfügungen der Erlassbehörde Verwaltungsgerichtsbeschwerde oder - analog dazu - staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden könne.

VII. DIE GESETZMÄSSIGKEITSPRÜFUNG

1. Obwohl Art. 13 EV die Möglichkeit des Steuerpflichtigen zur Einreichung eines Steuererlassgesuchs befristet, wird damit die Absicht des Gesetzgebers nicht untergraben:

Es waren vor allem soziale Erwägungen, die den Gesetzgeber zur Einführung des Steuererlasses bewogen; es ging ihm in erster Linie darum, die Auswirkungen einer Veranlagungsverfügung auf die finanzielle Situation des Steuerpflichtigen, so wie sie sich im Zeitpunkt ihrer Zustellung präsentiert, korrigieren zu können.

Bestimmt hatte der Gesetzgeber jedoch nicht die Absicht, dem Steuerpflichtigen mit dem Steuererlass ein Mittel in die Hand zu geben, sich einer Steuerschuld im Nachhinein zu entledigen, die er im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit durchaus hätte begleichen können. Andernfalls würde der Gesetzgeber die solventen, aber säumigen Steuerpflichtigen auf Kosten der pünktlichen Steuerzahler bevorzugen, was sicher nicht seine Absicht war.

Der Steuererlass fordert demnach implizit die Festlegung einer vernünftigen Frist, über die hinaus es angesichts des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht mehr wünschenswert ist, sich überhaupt noch zur Begründetheit eines Erlassgesuchs zu äussern. Art. 13 EV konkretisiert dieses Erfordernis, indem er die Möglichkeit, rechtsgültig einen Erlass zu beantragen, zeitlich beschränkt. Damit soll unter anderem eine gewisse Rechtssicherheit zwischen den Steuerbehörden und dem Steuerpflichtigen sichergestellt werden.

Die zeitliche Beschränkung der Möglichkeit, ein rechtsgültiges Steuererlassgesuch einzureichen, ist auch insofern zweckmässig, als die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Zustellung der Veranlagungsverfügung sowie die Einschätzung der weiteren Entwicklung seiner wirtschaftlichen Situation umso schwieriger werden, je später das Gesuch eingereicht wird. Je mehr Zeit dem Steuerpflichtigen zur Verfügung steht, um so besser kann er seine «Notlage» im Hinblick auf einen Erlass oder seine Insolvenz im Rahmen eines Betreibungsverfahrens «arrangieren». In diesem Sinn bezweckt Art. 13 EV die Verhinderung von Missbräuchen (Steuerhinterziehung) und entspricht damit durchaus dem Geist des DBG (siehe

Art. 175 Abs. 1 DBG).

Zu betonen ist an dieser Stelle, dass der Gesetzgeber sich bei der Verabschiedung des DBG über die Notwendigkeit im Klaren war, den Missbrauch des Steuererlasses als Mittel zur Zeitgewinnung zu bekämpfen[77]. Der Gesetzgeber sah explizit vor, den trölerischen Gesuchstellern die Kosten für das Erlassverfahren aufzuerlegen. Er schloss jedoch auch die Einführung weiterer Massnahmen zur Bekämpfung von Missbräuchen, wie sie beispielsweise Art. 13 EV vorsieht, nicht aus.

Man kann schliesslich davon ausgehen, dass der Gesetzgeber mit dem Steuererlass auch und vor allem verhindern wollte, dass gegen den Steuerpflichtigen ein (überflüssiges) Betreibungsverfahren eingeleitet wird. Letzteres ist für zahlreiche Bürgerinnen und Bürger immer noch ein sehr «traumatisches» Erlebnis (Eintrag ins Betreibungsregister und weitere Unannehmlichkeiten im Zusammenhang mit den einschneidenden Verfahren nach SchKG), obwohl es für andere seinen Schrecken verloren hat. Indem Art. 13 EV den Steuerpflichtigen einlädt, den Steuererlass vor der Zustellung des Zahlungsbefehls zu beantragen, will diese Bestimmung erreichen, dass der Steuererlass nicht eines seiner Ziele beraubt wird.

2. Art. 13 EV konkretisiert mit der zeitlichen Beschränkung der Möglichkeit, ein Steuererlassgesuch einzureichen, den aussergewöhnlichen Charakter dieses in Art. 167 DBG verankerten Rechtsinstituts.

Der Steuererlass ist eine ausserordentliche Form des Untergangs einer Steuerforderung. Die Systematik des DBG, das zuerst die ordentlichen Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügung, danach die ausserordentlichen Rechtsmittel und erst zuletzt den Steuererlass nennt, zeigt klar den ausserordentlichen und ausgesprochen subsidiären Charakter dieses Mittels auf. Mit dem Erlass von Art. 13 EV, wonach die Möglichkeit der Einreichung eines Erlassgesuchs zeitlich strikt limitiert wird, hat sich das EFD darauf beschränkt, den ausgesprochen subsidiären Charakter des Steuererlasses zu konkretisieren.

3. Art. 13 EV respektiert als Verfahrensvorschrift den Rahmen und die Grenzen der Gesetzesdelegation:

Definitionsgemäss schränkt eine Verfahrensvorschrift die Ausübung eines Rechts stets bis zu einem gewissen Grad ein. Indem der Gesetzgeber das EFD zum Erlass der Verfahrensvorschriften ermächtigte - in erster Linie um eine einheitliche Anwendung der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer zu gewährleisten - erlaubte er ihm ausdrücklich, die Anwendung des materiellen Rechts durch formelle Vorschriften in einem gewissen Mass einzuschränken. Insoweit Art. 13 EV die vertiefte Prüfung der Erlassvoraussetzungen aufgrund der vorstehend dargelegten ernsthaften Gründe zeitlich limitiert, sprengt er weder den Rahmen noch die Grenzen der Gesetzesdelegation an das EFD.

4. Obwohl Art. 13 EV nach Ablauf einer gewissen Frist das Eintreten auf das Erlassgesuch ausschliesst, verletzt er den Willen des Gesetzgebers nicht, da dieser keinen Anspruch auf einen Steuererlass begründet hat:

Art. 167 DBG überlässt den Entscheid dem behördlichen Ermessen; der Steuerpflichtige kann keinen Anspruch auf Gewährung eines Erlasses der direkten Bundessteuer geltend machen[78]. Mit dem Erlass einer Kann-Vorschrift und der Regelung des Erlassgesuchs in Form einer nicht beschwerdefähigen Verfügung will das DBG der Behörde zweifellos einen grossen Ermessensspielraum einräumen, den sie im Rahmen des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) und des Willkürverbots (Art. 9 BV) nutzen kann, ja sogar muss.

Unabhängig von Art. 13 EV würde demnach auch das Legalitätsprinzip den Behörden nicht verbieten, sich quasi systematisch zu weigern, überhaupt auf Gesuche einzutreten, die nach der Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht wurden[79]. Handelt es sich um eine ständige Praxis (Gleichbehandlungsgebot), die die Bekämpfung derjenigen Gesuche bezweckt, die erfahrungsgemäss als trölerisch eingestuft werden, und ermöglicht sie dadurch eine eingehendere und fundiertere Bearbeitung der rechtzeitig eingereichten Gesuche, so ist sie zulässig. Wenn Art. 13 EV nichts anderes als der normative Ausdruck einer zulässigen und begründeten Praxis ist, kann ihm nicht der Vorwurf der Verletzung von Art. 167 DBG gemacht werden.

5. Art. 13 EV schliesst nach der Eröffnung eines Betreibungsverfahrens die Einreichung eines Erlassgesuchs aus; damit verhindert er, dass das ordentliche Steuererhebungsverfahren durch einen Erlass untergraben wird:

Indem die Erlassbehörde sich weigert, auf Gesuche einzutreten, die nach der Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht wurden - egal, ob sie sich dabei auf ihren Ermessensspielraum oder auf Art. 13 EV abstützt - verdeutlicht sie implizit ihre Absicht, die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben der Steuererhebungsbehörde, ihren Ermessensspielraum in Bezug auf die Gewährung oder Ablehnung von Zahlungserleichterungen (Art. 166 DBG) und die Tätigkeit der Betreibungsbehörden nicht zu untergraben, da sie sich nach der Gewährung eines Steuererlasses als nutzlos erweisen würden.

6. Art. 13 EV konkretisiert auf dem Gebiet der Steuererlasse den allgemeinen Grundsatz der Verfahrensökonomie:

Der Gesetzgeber beabsichtigte auch beim Steuererlass nicht ausdrücklich, vom allgemeinen Grundsatz der Verfahrensökonomie abzuweichen; dieser ist vorliegend somit anwendbar. Er weist die Rechtsprechungsorgane im Wesentlichen an, unnötige Komplikationen zu vermeiden[80]. Sowohl die Erlassbehörden als auch die Betreibungsämter berücksichtigen das «betreibungsrechtliche Existenzminimum» nach Art. 93 SchKG. Obwohl die Notlage im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG begrifflich in gewisser Weise von demjenigen der Insolvenz nach SchKG abweicht, verlaufen die Prüfungen beider Behörden zumindest analog. Insofern besteht also das Risiko einer Verletzung des Grundsatzes der Verfahrensökonomie, wenn zugelassen würde, dass auch nach der Eröffnung eines Betreibungsverfahrens nach SchKG noch ein Erlassgesuch eingereicht werden könnte.

Art. 13 EV versucht den Steuerbehörden so weit wie möglich unnötige Schritte und Kosten zu ersparen, indem der Steuerpflichtige aufgefordert wird, sein Erlassgesuch vor der Einleitung des Betreibungsverfahrens einzureichen. Sobald nämlich ein solches Verfahren läuft, zwingt sogar ein nur teilweiser Steuererlass die Steuerbehörde zur Ergreifung bestimmter Massnahmen (Rückzug der Betreibung) und zur Übernahme der Betreibungskosten, die vermeidbar gewesen wären, wenn der Steuerpflichtige vor der Einleitung des Verfahrens nach SchKG aktiv geworden wäre. Art. 13 EV entspricht damit derselben Logik (oder demselben gesunden Menschenverstand) wie die Vorschrift, wonach im Allgemeinen keine Betreibung eingeleitet wird, so lange noch ein Erlassgesuch hängig ist.

7. Art. 13 EV behält logischerweise die ausschliessliche Anwendung des SchKG vor, um im Sinne dieses Gesetzes sicherzustellen, dass die Steuerbehörden mit allen anderen Gläubigern gleichgestellt sind:

Es entspricht durchaus einer gewissen Logik, dass Art. 13 EV einen Vorbehalt bezüglich des Schuldbetreibungs- und

Konkursverfahrens anbringt. Zwar erweist sich dieses Verfahren in seiner Einleitungsphase (Zahlungsbefehl, Rechtsöffnungsverfahren) als relativ starr. Danach besteht jedoch im Rahmen der Pfändung und des Konkursverfahrens ein gewisser Handlungsspielraum, um der individuellen Situation angemessene Rechnung zu tragen. Das Existenzminimum kann zum Beispiel nicht gepfändet werden. Ebenso eröffnet auch das Verfahren der Nachlassstundung einen gewissen Handlungsspielraum in Bezug auf die Festlegung der Höhe der ausstehenden Forderung. Im Rahmen dieser Verfahren ist jedoch das Erfordernis der Gleichbehandlung der Gläubiger zu beachten. Die Steuerforderung beispielsweise muss allen anderen Forderungen gleichgestellt sein; dies soll durch den Vorbehalt bezüglich der ausschliesslichen Anwendung des SchKG in Art. 13 EV erreicht werden.

8. Art. 13 EV soll den einheitlichen Vollzug des DBG durch alle Erlassbehörden sicherstellen:

Art. 13 EV ist notwendig, um im Sinne des Gesetzgebers eine einheitliche Anwendung des DBG zu gewährleisten. Art. 13 EV beugt dank seiner Klarheit und Einfachheit (Festlegung eines an sich unanfechtbaren Zeitpunktes, über den hinaus kein Gesuch mehr zulässig ist und vor dem ein Gesuch im Prinzip implizit zulässig ist) der Willkür der Erlassbehörde sowie eventuellen Ungleichbehandlungen (Eintreten/Nichteintreten auf das Gesuch) vor und verhindert darüber hinaus allzu grosse Praxisunterschiede von einer kantonalen Behörde zur anderen sowie zwischen den kantonalen Behörden und der EEK.

VIII. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen kann man erstens festhalten, dass Art. 13 EV den in Art. 167 DBG verankerten Steuererlass nicht aushöhlt und mit dem Zweck und Geist dieses Rechtsinstituts vereinbar ist, weil er dem Steuerpflichtigen einen angemessenen und ausreichenden Zeitraum gewährt, um sein Gesuch einzureichen.

Zweitens ist festzuhalten, dass es dem Art. 13 EV nicht an objektiven, ernsthaften und nachvollziehbaren Gründen fehlt und dass er das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht verletzt, wobei die genannten Gründe eine zeitliche Beschränkung der Möglichkeit des Steuerpflichtigen, rechtsgültig ein Steuererlassgesuch einzureichen, ohne weiteres rechtfertigen.

Drittens untergräbt Art. 13 EV nicht den Willen des Gesetzgebers, weil dieser Artikel weder den Rahmen, noch die Schranken der offensichtlich weitreichenden Gesetzesdelegation sprengt, auf der er beruht.

Art. 13 EV hält demnach einer Gesetzmässigkeitsprüfung stand.

[1] RS 642.121.

[2] RS 281.1.

[41] SR 642.121.

[42] SR 281.1.

[3] RS 101.

[4] Auer, Malinverni, Hottelier, *Droit constitutionnel suisse*, volume 1, L'Etat, Staempfli Editions SA Berne, 2000 (ci-après: Auer, Malinverni, Hottelier), p. 608.

[5] Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 608.

[6] Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 610.

[7] Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 612 s. et les références citées.

[8] Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 613 ss et les références citées.

[9] Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 I 1 ss (135).

[10] Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Deuxième édition entièrement refondue, 1998 (ci-après: Rivier), p. 227.

[11] Rivier (note 10), p. 227.

[12] Rivier (note 10), p. 227.

[13] *Revue de droit administratif et de droit fiscal* (ci-après: RDAF) 1997 II 623-625.

[14] ATF 112 la consid. 2c p. 94 ss.

[15] Voir les nombreux arrêts non publiés cités par le TF in RDAF 1997 II 624 s.

[16] RS 642.11.

[17] Une compétence normative attribuée par la loi à un office peut, en principe, être exercée par le département auquel cet office est rattaché.

[18] Seul l'al. 3 de l'art. 167 LIFD constitue une norme attributive de compétence normative (kompetenzbegründende Bestimmung) en faveur du DFF. Ainsi, seul cet alinéa sert de fondement à l'OTDR. En tant que tel, l'art. 167 LIFD n'a donc pas sa place dans le préambule de ladite ordonnance.

[19] Art. 28 OTDR.

[20] Non publiées au RO.

[21] Conformément à l'art. 6 OTDR, les cantons règlent l'organisation de leur autorité de remise ainsi que la procédure, dans la mesure où le droit fédéral (LIFD et OTDR) ne le fait pas.

[22] A teneur de l'art. 71 LP, le commandement de payer est en principe notifié au débiteur à réception de la réquisition de poursuite.

[23] Voir Ferdinand Fessler, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Basel, 2000, N°3 zu Art. 165 DBG.

[24] Bernhard H. Gräzer, *Auf der Suche nach Rechtsprinzipien aus dem Urteil des schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Februar 1999* (2P. 390/1998), in *Revue fiscale* (Steuer Revue; ci-après: StR) 2000 837-841.

[25] Selon Gräzer in StR 2000 839, «Artikel 13 [OTDR] ist [...] als Verfahrensnorm zu interpretieren».

[26] Voir Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 495.

[27] Voir Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 526 s.

[28] Sur la problématique du caractère primaire ou non d'une norme, voir Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 524.

[29] Sur la problématique de la distinction entre dispositions d'exécution et de substitution, voir Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 520-523.

[30] Voir Georg Müller, *Die Umschreibung des Inhalts der Bundesgesetze und die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen*, in *LeGes - Législation & Evaluation*, Bulletin de la Société suisse de législation (SSL) et de la Société suisse d'évaluation (SEVAL), 11ème année, 2000/3, p. 29 ss [40].

[31] FF 1997 I 395-397.

[32] ATF 122 II 411, 417, ATF 121 II 465, 467.

[33] Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 669.

[34] Voir Auer, Malinverni, Hottelier (note 4), p. 669 s.; voir aussi ATF 124 II 241, 245, ATF 122 V 306, 312, ATF 122 II 411, 417,

ATF 118 Ib 81, 88.

[35] Voir ATF 104 Ib 412-432.

[36] RDAF 2000 II 50 s.

[37] Voir FF 1983 III 231. Extrait: «De nos jours, on voit [...] sans cesse des contribuables introduire des demandes en remise de caractère dilatoire, en vue de se soustraire le plus longtemps possible au paiement de l'impôt ou à une poursuite imminente. Les requérants de ce genre accaparent indûment les autorités compétentes en la matière et occasionnent des frais superflus.»

[38] RDAF 2000 II 50 s. et les références citées, notamment ATF 122 I 373 en rapport avec le droit fiscal cantonal. A cet égard, l'on notera que la version allemande de l'art. 2 OTDR, qui prévoit un droit à la remise lorsque les conditions posées par la loi sont remplies, ne se concilie guère avec l'art. 167 LIFD. L'on notera aussi que la version française se différencie de la version allemande dans la mesure où elle prévoit, de manière équivoque, que le contribuable a en principe un droit à la remise lorsque les conditions posées par la loi sont remplies.

[39] Voir Gräzer in StR 2000 839 («Damit impliziert das Bundesgericht, dass mit der Delegation der Entscheidungskompetenz an eine Verwaltungsbehörde, dieser gleichzeitig freigestellt wird, Gesuche materiell nicht zu behandeln. Bei dieser Betrachtungsweise ist es nämlich einerlei, ob die Entscheidungsinstanz einen gesetzlichen Nichteintretensgrund geltend macht oder nicht»).

[40] Voir André Grisel, *Traité de droit administratif*, Editions Ides et Calendes, Neuchâtel, 1984, p. 185.

[43] SR 101.

[44] Auer, Malinverni, Hottelier, *Droit constitutionnel suisse*, volume 1, L'Etat, Staempfli Editions SA Berne, 2000 (nachstehend: Auer, Malinverni, Hottelier), (Fussnote 44), S. 608.

[45] Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 608.

[46] Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 610.

[47] Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 612 f. und zitierte Verweise.

[48] Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 613 ff. und zitierte Verweise.

[49] Botschaft vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBl 1997 I 1 ff. (133).

[50] Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*. Zweite, völlig überarbeitete Auflage, 1998 (nachstehend: Rivier), S. 227.

[51] Rivier (Fussnote 50), S. 227.

[52] Rivier (Fussnote 50), S. 227.

[53] *Revue de droit administratif et de droit fiscal* (nachstehend: RDAF) 1997 II 623-625.

[54] BGE 112 Ia E. 2c S. 94 ff.

[55] Siehe die zahlreichen, nicht publizierten BGE in RDAF 1997 II 624 f.

[56] SR 642.11.

[57] Eine Rechtsetzungsbefugnis, die das Gesetz einem Bundesamt zuweist, kann im Prinzip vom Departement, dem dieses Amt angegliedert ist, ausgeübt werden.

[58] Nur der Abs. 3 von Art. 167 DBG stellt für das EFD eine kompetenzbegründende Bestimmung dar. Damit stützt sich die EV nur auf diesen Absatz. Art. 167 DBG ist also als Grundlagenartikel in der Präambel der oben erwähnten Verordnung fehl am Platz.

[59] Art. 28 EV.

[60] Nicht in der AS publiziert.

[61] Art. 6 EV schreibt vor, dass die Organisation der kantonalen Erlassbehörden sowie das Erlassverfahren von den Kantonen geregelt wird, sofern es dazu keine bundesrechtlichen Vorschriften (DBG und EV) gibt.

[62] Nach Art. 71 SchKG wird der Zahlungsbefehl dem Schuldner im Prinzip nach Eingang des Betreibungsbegehrens zugestellt.

[63] Siehe Ferdinand Fessler, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Basel, 2000, Rz. 3 zu Art. 165 DBG.

[64] Bernhard H. Gräzer, Auf der Suche nach Rechtsprinzipien aus dem Urteil des schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Februar 1999 (2P. 390/1998), in *Steuer Revue*, nachstehend: StR) 2000 837-841.

[65] Nach Gräzer in StR 2000 839, «Artikel 13 [OTDR] ist (...) als Verfahrensnorm zu interpretieren».

[66] Siehe Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 495.

[67] Siehe Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 526 s.

[68] Zur Problematik des primären Charakters einer Norm siehe Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 524.

[69] Zur Problematik der Unterscheidung zwischen Vollzugsbestimmung und gesetzvertretender Bestimmung siehe Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 520-523.

[70] Siehe Georg Müller, Die Umschreibung des Inhalts der Bundesgesetze und die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen, in *LeGes - Gesetzgebung und Evaluation*, Mitteilungsblatt der Schweizerischen Gesellschaft für Gesetzgebung (SGG) und der Schweizerischen Evaluationsgesellschaft (SEVAL), 11. Jahrgang, 2000/3, S. 29 ff [40].

[71] BBl 1997 I 388-390.

[72] BGE 122 II 411, 417, BGE 121 II 465, 467.

[73] Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 669.

[74] Siehe Auer, Malinverni, Hottelier (Fussnote 44), S. 669 f.; vgl. auch BGE 124 II 241, 245, BGE 122 V 306, 312, 122 II 411, 417, BGE 118 Ib 81, 88.

[75] Vgl. BGE 104 Ib 412-432.

[76] RDAF 2000 II 50 f.

[77] Siehe BBl 1983 III 220. Auszug: «Heute kommt es immer wieder vor, dass Steuerpflichtige Erlassgesuche in trölerischer Art einreichen, um sich der Steuerzahlung und der drohenden Betreibung solange wie möglich zu entziehen. Diese Gesuchsteller nehmen die Erlassbehörden missbräuchlich in Anspruch und verursachen unnütze Kosten.»

[78] RDAF 2000 II 50 f. und zitierte Verweise, namentlich BGE 122 I 373 in Verbindung mit dem kantonalen Steuerrecht. Diesbezüglich ist zu erwähnen, dass die deutsche Fassung von Art. 2 EV, die einen Erlassanspruch begründet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, nicht mit Art. 167 DBG übereinstimmt. Erwähnenswert ist zudem, dass die französische Fassung sich von der deutschen dadurch unterscheidet, dass sie etwas zweideutig besagt, der Steuerpflichtige habe im Prinzip Anspruch auf einen Erlass, wenn die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen erfüllt sind.

[79] Siehe Gräzer in StR 2000 839 («Damit impliziert das Bundesgericht, dass mit der Delegation der Entscheidungskompetenz an eine Verwaltungsbehörde, dieser gleichzeitig freigestellt wird, Gesuche materiell nicht zu behandeln. Bei dieser Betrachtungsweise ist es nämlich einerlei, ob die Entscheidungsinstanz einen gesetzlichen Nichteintretensgrund geltend macht oder nicht»).

[80] Siehe André Grisel, *Traité de droit administratif*, Editions Ides et Calendes, Neuenburg, 1984, S. 185.