

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 4. Februar 2016**

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A.** \_\_\_\_\_

Beschwerdeführer

gegen

**Kanton Bern**

handelnd durch den Regierungsrat, vertreten durch die Finanzdirektion,  
Münsterplatz 12, 3011 Bern

Beschwerdegegner

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**

Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Erlass der Erbschaftssteuer (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013; 100 12 313)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ erwarb von seiner am 16. August 2006 verstorbenen Tante eine Erbschaft von Fr. 801'639.--. Mit Veranlagungsverfügung vom 6. Dezember 2006 auferlegte ihm die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer, eine Erbschaftssteuer von Fr. 159'951.--. Diese Veranlagung blieb unangefochten. Im Nachhinein erfuhr A.\_\_\_\_\_, dass er aufgrund des faktischen Pflegekindverhältnisses zur Erblasserin keine Erbschaftssteuer hätte entrichten müssen. Sowohl ein gegen die Veranlagungsverfügung erhobenes Revisionsbegehren als auch eine zivilrechtliche Haftungsklage gegen den mit der Inventaraufnahme und Erbschaftsliquidation betrauten Notar blieben ohne Erfolg.

### **B.**

Am 16. August 2011 gelangte A.\_\_\_\_\_ mit einer aufsichtsrechtlichen Anzeige gegen die Steuerverwaltung an den Regierungsrat, der die Eingabe im Einverständnis mit A.\_\_\_\_\_ als Steuererlassgesuch entgegennahm. Mit Erlassentscheid vom 23. Mai 2012 (RRB 772/2012) hiess der Regierungsrat das Gesuch teilweise gut, indem er die Hälfte der Erbschaftssteuer erliess bzw. den «Steuerbetrag um CHF 79'951.-- auf CHF 80'000.-- herab[setzte]».

### **C.**

Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 3. Juli 2012 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel am 17. September 2013 abwies.

**D.**

Am 18. Oktober 2013 hat A. \_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit den folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Ich stelle nach dem Gesagten das Begehren, dass der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben sei und der Steuerbetrag auf CHF 0.00 zu reduzieren sei, da überhaupt keine Steuer geschuldet ist.
2. Sollte das Verwaltungsgericht der vollständigen Reduktion nicht nachkommen können, stelle ich das Begehren, dass der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben sei sowie der Steuerbetrag angemessen zu reduzieren sei und das *Nichtvorliegen* eines Verschuldens meinerseits ist angemessen zu berücksichtigen. Der Steuerbetrag ist von CHF 159'951.00 auf CHF 15'995.10 (10 %) zu reduzieren.
3. Die Kosten des Zivilgerichtsverfahrens sind zu entschädigen.»

Die StRK und der Regierungsrat schliessen mit Vernehmlassung vom 20. November 2013 bzw. Beschwerdeantwort vom 6. Dezember 2013 je auf Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 9. Januar 2014 hat sich A. \_\_\_\_\_ erneut zur Sache geäußert und Unterlagen nachgereicht. Am 21. Juli 2015 hat er zudem Einsicht in die Akten genommen und weitere Bemerkungen eingereicht.

**Erwägungen:**

**1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 29 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1] i.V.m. Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder

Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 29 Abs. 1 ESchG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

**1.2** Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist grundsätzlich auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid (Anfechtungsobjekt) einerseits und die Anträge der beschwerdeführenden Partei andererseits bestimmt (vgl. BVR 2016 S. 5 [VGE 2014/37 vom 3.9.2015], nicht publ. E. 1.3, 2011 S. 391 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 25 N. 14 und Art. 72 N. 6 f.). – Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren bildet der Entscheid der StRK vom 17. September 2013 betreffend den teilweisen Erlass der Erbschaftssteuer (Bst. A vorne). Soweit der Beschwerdeführer eine Reduktion des Steuerbetrags auf Fr. 0.-- beantragt, liegt dieses Begehren ausserhalb des Streitgegenstands, zumal im Steuererlassverfahren die rechtskräftige Steuerveranlagung nicht überprüft werden kann (vgl. Art. 240a Abs. 5 StG; insofern missverständlich das Dispositiv Ziff. 1 in RRB 772/2012). Ebenfalls nicht Thema des vorliegenden Verfahrens ist sein Antrag auf Entschädigung der ihm im «Zivilgerichtsverfahren» entstandenen Kosten (vgl. auch Art. 74 Abs. 1 VRPG). Bezüglich dieser Begehren ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten.

**1.3** Der vorliegende Entscheid fällt grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 GSOG).

**1.4** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

**2.1** Rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen können ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung mit einer erheblichen Härte

verbunden wäre (Art. 240 Abs. 1 StG). Nicht nur die periodischen Steuern, sondern auch aperiodische Steuern wie die Erbschaftssteuer können Gegenstand eines Erlassverfahrens bilden (vgl. Art. 240b Abs. 2 StG). Gemäss ausdrücklicher Zweckumschreibung im Gesetz soll der Steuererlass zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (Art. 240a Abs. 1 StG; BVR 2014 S. 197 E. 2.1). Sind die einschlägigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, räumt das kantonale Steuergesetz der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf Steuererlass ein; allerdings kann dessen Gewährung an Bedingungen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft werden (Art. 240 Abs. 5 StG). Der Erlass von bereits bezahlten Steuerbeträgen ist nur möglich, wenn die Zahlung unter ausdrücklichem oder sich aus den Umständen ergebendem Vorbehalt geleistet worden ist (Art. 240a Abs. 4 StG).

**2.2** In Art. 240b Abs. 1 Bst. a-e StG werden (beispielhaft) Gründe aufgezählt, die einen ganzen oder teilweisen Steuererlass rechtfertigen: bei einer offensichtlichen Härte der gesetzlichen Ordnung oder stossenden Ungerechtigkeit des Einzelfalls, die vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden waren (Bst. a), wenn der geschuldete Steuerbetrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig beglichen werden kann (Bst. b), bei einer drohenden Notlage durch ausserordentliche Familienlasten und Unterhaltsverpflichtungen sowie durch selber zu tragende Krankheits- und Pflegekosten (Bst. c), bei erheblichen Geschäfts- und Kapitalverlusten von selbstständig Erwerbstätigen und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz des Unternehmens und Arbeitsplätze gefährdet sind und die anderen gleichrangigen Gläubigerinnen und Gläubiger im gleichen Ausmass auf ihre Forderungen verzichten (Bst. d), bei einer für die steuerpflichtige Person unzumutbaren Belastung oder Verwertung des Vermögens zur Tilgung der Steuerschulden, insbesondere wenn es sich dabei um einen unentbehrlichen Bestandteil der Altersvorsorge handelt (Bst. e). Erhöhte Anforderungen werden an den Erlass von Grundstücksgewinn-, Erbschafts- und Schenkungs- sowie Liquidationsgewinnsteuern gestellt, die grundsätzlich aus der Vermögens-

substanz oder bei der Grundstückgewinnsteuer aus dem Erlös zu entrichten sind (Art. 240b Abs. 2 Satz 1 StG).

**2.3** Der Beschwerdeführer hat den Steuerbetrag bezahlt (hinten E. 4.3) und befindet sich unbestrittenermassen nicht in einer finanziellen Notlage. Allerdings wäre die Erbschaft wegen des Pflegekindverhältnisses zur Erblasserin steuerfrei gewesen (Art. 9 Bst. b ESchG; angefochtener Entscheid, Bst. A). Da dieser Umstand der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren nicht zur Kenntnis gebracht worden war, erhob diese vom Beschwerdeführer eine Erbschaftssteuer entsprechend dem im Steuerinventar vermerkten Verwandtschaftsverhältnis (Neffe; Art. 19 Abs. 1 Bst. c ESchG; Veranlagungsverfügung vom 6.12.2006 sowie Steuerinventar vom 20.11.2006, Vorakten Steuerverwaltung [act. 2B], pag. 23 ff. bzw. pag. 15 ff.).

**2.4** Der Regierungsrat hat dem Beschwerdeführer gestützt auf Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG einen teilweisen Steuererlass gewährt. Dabei hat er erwogen, dass zwar keine finanzielle Notlage vorliege, die Bezahlung der Erbschaftssteuer in dieser Höhe für den Beschwerdeführer jedoch eine offensichtliche Härte darstelle, die vom Gesetzgeber nicht gewollt sein könne. Die Steuer sei daher auf ein den konkreten Umständen angemessenes Mass herabzusetzen (RRB 772/2012). Die StRK hat diesen Entscheid auf Rekurs hin bestätigt. Sie äusserte zwar grundsätzlich Zweifel, ob im Verpassen der Einsprachefrist durch den Beschwerdeführer eine Ungerechtigkeit des Einzelfalls liege, die der Gesetzgeber nicht vorausgesehen habe. Ein vollständiger Steuererlass komme aus Gründen der Rechtssicherheit nicht in Frage, da er einer «nachträglichen Zulassung einer Einsprache oder Revision gleichkäme», obwohl der Gesetzgeber die Voraussetzungen dazu abschliessend geregelt habe. Mit der Formulierung der Erlassvoraussetzungen habe dieser indessen auch zu erkennen gegeben, dass er die durch das Verpassen von Rechtsmittelfristen entstehenden Rechtsverluste «nur soweit in Kauf nehmen [wolle], bis ein gewisses Ausmass überschritten [sei]» (angefochtener Entscheid, E. 5.2). In Übereinstimmung mit dem Regierungsrat kam die StRK in Anlehnung an die frühere Praxis der Steuerverwaltung zur Berücksichtigung von Einkommenseinbussen unter der Geltung der zweijährigen Vergangenheits-

bemessung zum Schluss, dass dieses Mass überschritten sei, soweit die Erbschaftssteuer 10 % des Vermögensanfalls übersteige (E. 6).

**2.5** Der Beschwerdeführer erachtet die Gewährung eines blossen Teilerlasses dagegen als unhaltbar. Es sei nicht einzusehen, weshalb er überhaupt eine Erbschaftssteuer entrichten müsse, zumal er nach den Feststellungen der Vorinstanzen seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht verletzt habe. Ihn treffe keinerlei Verschulden. Dies umso weniger, als ihm die Veranlagungsverfügung nie zugestellt worden sei. Die Steuer stelle eine «Nichtschuld» dar, mit welcher sich der Staat ohne Rechtsgrund an seinem Vermögen bereichert habe. Das Festhalten an der materiell unrichtigen Veranlagungsverfügung könne jedenfalls nicht mit der Rechtssicherheit begründet werden; vielmehr würde es dieser entsprechen, wenn er die bezahlte Steuer vollständig zurückerhielte. Schliesslich kritisiert er die Praxis der Steuerverwaltung, die Veranlagungsverfügung nur dem Inventarnotar, nicht aber der steuerpflichtigen Person zuzustellen. Dieses Vorgehen habe es ihm verunmöglicht, rechtzeitig zu reagieren bzw. Einsprache zu erheben.

### **3.**

Das Verwaltungsgericht wendet das Recht vom Amtes wegen an (Art. 20a Abs. 1 VRPG). Zu prüfen ist daher vorab, ob die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses erfüllt sind. Nur wenn dies zutrifft, stellt sich die Frage, ob der Erlass zu Recht auf den hälftigen Steuerbetrag beschränkt wurde.

**3.1** Auch der Erlass der Erbschaftssteuer setzt das Vorliegen einer erheblichen Härte im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG voraus. Was darunter zu verstehen ist, wird in Art. 240b Abs. 1 StG durch eine nicht abschliessende Aufzählung von Erlassgründen konkretisiert (vorne E. 2.1 f.). Der Regierungsrat hat den (teilweisen) Steuererlass auf Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG gestützt. Die StRK bejahte das Vorliegen einer erheblichen Härte und erachtete mit Blick auf die Höhe der Steuer die Voraussetzungen von Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG ebenfalls als erfüllt (vorne E. 2.4). Nach dieser

Bestimmung werden die Steuern bei einer offensichtlichen Härte der gesetzlichen Ordnung oder stossenden Ungerechtigkeit des Einzelfalls, die vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden waren, ganz oder teilweise erlassen. Es fragt sich, ob – gestützt auf diesen oder andere Erlassgründe – ein den Steuererlass rechtfertigenden Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG auch gegeben sein kann, wenn sich die steuerpflichtige Person in keiner finanziellen Notlage befindet.

**3.2** Die StRK hat erwogen, allein die Tatsache, dass der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen den Erlass von Grundstückgewinn-, Erbschafts- und Schenkungs- sowie Liquidationsgewinnsteuern vorsehe (Art. 240b Abs. 2 Satz 1 StG), lasse darauf schliessen, dass auf das Vorliegen einer finanziellen Notlage ausnahmsweise verzichtet werden könne (angefochtener Entscheid, E. 3.2 S. 5). Die Steuerverwaltung vertrat im vorinstanzlichen Verfahren dieselbe Auffassung, die sie aus der Systematik von Art. 240b Abs. 1 StG herleitete. Sie erwog, dass nur die in Bst. b-e aufgezählten Erlassgründe auf einer finanziellen Notlage beruhten, während gestützt auf Bst. a das Vorliegen eines Härtefalls unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der steuerpflichtigen Person zu prüfen sei (Vernehmlassung vom 24.9.2012, Vorakten StRK [act. 2A], pag. 40).

**3.3** Die Annahme eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG, ohne dass sich die steuerpflichtige Person in einer finanziellen Notlage befinden muss, steht in einem offensichtlichen Spannungsverhältnis zu dem im Gesetz ausdrücklich verankerten Zweck des Steuererlasses. Gemäss Art. 240a Abs. 1 StG soll dieser zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen; mithin stellt deren finanzielle Erholung geradezu Wesenszweck des Steuererlasses dar. Auch die in Art. 240a Abs. 2 StG geregelte Beurteilungsgrundlage, wonach für den Erlassentscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person und die diesbezüglichen Zukunftsaussichten zu berücksichtigen sind sowie der in Art. 240a Abs. 3 StG festgelegte Prüfmassstab, wonach die Frage, ob ein Härtefall vorliegt, grundsätzlich daran zu messen ist, ob eine (vorübergehende) Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum zumutbar erscheint (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.3, 2013 S. 506

E. 2.4), lassen keine Zweifel offen, dass der Steuererlass grundsätzlich auf Personen in finanziellen Notlagen ausgerichtet ist. Die Auffassung der Vorinstanzen findet jedoch Bestätigung in den Gesetzesmaterialien: Im Vortrag des Regierungsrats und im gemeinsamen Antrag des Regierungsrats und der Kommission betreffend das Steuergesetz 2001 wird ausgeführt, die Erlassgründe im StG seien «etwas offener» formuliert als in Art. 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 167 N. 18 ff.; differenzierter Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 167 N. 13 ff. und 24). Neben der «subjektiven Notlage» der steuerpflichtigen Person gelte auch eine «offenbare Härte des Gesetzes» als Erlassgrund. Dieser werde auf Verordnungstufe, d.h. in Art. 9 (Bst. a) der Verordnung vom 19. Oktober 1994 über den Erlass und Stundung von Steuern (VESS; BAG 94-114) konkretisiert (zum Ganzen Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage 13, S. 295). Art. 9 Bst. a VESS ist später durch aArt. 42 Bst. a der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit (Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733) in der ursprünglichen Fassung (BAG 00-101) ersetzt worden, der wiederum als Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG ins Gesetz überführt worden ist. Die Ausführungen im Vorfeld des Erlasses des Steuergesetzes 2001 können nicht anders verstanden werden, als dass der Gesetzgeber in Einzelfällen einen Steuererlass ausnahmsweise auch ohne Vorliegen einer finanziellen Notlage ermöglichen wollte. Dies steht zwar in einem gewissen Widerspruch zum ausdrücklich normierten Zweck des Steuererlasses und zu den übrigen Erlassbestimmungen, kann aber angesichts der Deutlichkeit der Materialien nicht unberücksichtigt bleiben. Folglich ist davon auszugehen, dass das Vorliegen einer «erheblichen Härte» gemäss Art. 240 Abs. 1 StG nicht in jedem Fall zwingend eine finanzielle Notlage voraussetzt. Aus den Materialien ergibt sich allerdings auch, dass diese Variante des Steuererlasses auf den Anwendungsfall gemäss dem damaligen Art. 9 Bst. a VESS bzw. dem heutigen Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG beschränkt ist. Das Gesetz ist insoweit als abschliessend zu betrachten.

**3.4** Die Vorinstanzen haben daher zu Recht den Steuererlass nicht vom Vorliegen einer finanziellen Notlage abhängig gemacht.

**4.** Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG erfüllt sind.

**4.1** Vorausgesetzt wird entweder eine offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung oder eine stossende Ungerechtigkeit des Einzelfalls. Beide Voraussetzungen stehen unter der Einschränkung, dass sie vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden waren. Sowohl der Regierungsrat als auch die StRK haben nicht die gesetzliche Ordnung als solche als problematisch erachtet, sondern die Umstände des Einzelfalls gewürdigt (E. 4.2 hiernach). Dies ist nicht zu beanstanden. Es wird weder geltend gemacht noch ist erkennbar, inwiefern die einschlägigen Bestimmungen des ESchG (vorne E. 2.3), die Regelung des Einspracheverfahrens (Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 189 ff. StG) bzw. der gesetzlichen Wiederherstellungsmöglichkeiten bei verpassten Fristen (Art. 161 Abs. 3 StG) oder der Revisionsgründe (Art. 202 StG; vgl. dazu auch hinten E. 4.5) eine «offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung» darstellen sollten. Ohnehin ist – insbesondere mit Blick auf die Entstehungsgeschichte der Norm – fraglich, ob dieser Voraussetzung losgelöst von einer «stossenden Ungerechtigkeit des Einzelfalls» eigenständige Bedeutung zukommt. So unterschied der in Art. 9 Bst. a VESS geregelte Erlassgrund bis zu seiner Überführung in die BEZV nicht zwischen diesen beiden Tatbestandsvarianten. Als «offenbare (bzw. offensichtliche) Härte» im Sinn dieser Bestimmung galt «eine im Einzelfall sich ergebende, vom Gesetzgeber nicht vorausgesehene oder beabsichtigte, stossende Unbilligkeit der gesetzlichen Ordnung». Wie es sich damit verhält, braucht hier jedoch nicht abschliessend geklärt zu werden.

**4.2** Nach Ansicht der Vorinstanzen hat die Anwendung der massgebenden Bestimmungen im vorliegenden Einzelfall zu einer stossenden Ungerechtigkeit geführt. Die StRK hat dies in Übereinstimmung mit dem Regierungsrat damit begründet, dass die schwerwiegenden finanziellen Auswirkungen der rechtskräftigen Veranlagung in keinem Verhältnis zur unter-

lassenen Information über das Pflegekindverhältnis im Veranlagungsverfahren (bzw. zur unterlassenen Einsprache) stünden. Die Differenz zwischen dem eigentlich geschuldeten und dem tatsächlich veranlagten Steuerbetrag von rund Fr. 160'000.-- sei «enorm» und in diesem Ausmass nicht zumutbar. Zudem sei die rechtliche Relevanz des nicht auf förmlichen Beschlüssen der zuständigen Behörden beruhenden, sondern rein faktischen Pflegekindverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und der Erblasserin für diesen nicht erkennbar gewesen. Ihm könne daher auch nicht vorgeworfen werden, seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren verletzt zu haben (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5 Ingress und E. 5.1; RRB 772/2012, S. 3 f.).

**4.3** Nach den Feststellungen des Obergerichts, die vom Bundesgericht bestätigt worden sind, hat die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung vom 6. Dezember 2006 praxisgemäss dem mit der Inventaraufnahme und Erbschaftsliquidation betrauten Notar zugestellt. Dieser übergab die Verfügung der damals bei ihm angestellten Ehefrau des Beschwerdeführers zur Weiterleitung an ihren Ehemann. Zwar konnte nicht nachgewiesen werden, dass der Beschwerdeführer die Verfügung auf diesem Weg (physisch) tatsächlich erhalten hatte. Indes räumte er ein, durch seine Ehefrau zwischen Weihnachten und Neujahr 2006/2007 über den Inhalt der Verfügung in Kenntnis gesetzt worden zu sein (vgl. Urteil des Obergerichts des Kantons Bern vom 7.4.2010 [publ. in BN 2012 S. 331], Vorakten Steuerverwaltung [act. 2B], pag. 91 ff. [nachfolgend: Urteil OGer], E. II/6d, und III/3; BGer 4A\_393/2010 vom 7.10.2010). Obschon der Steuerbetrag offenbar weit höher ausfiel als erwartet, erkundigte sich der Beschwerdeführer weder nach dem Verbleib der Veranlagungsverfügung noch traf er weitere Abklärungen, sondern liess die Steuerrechnung durch seine Ehefrau begleichen (vgl. Urteil OGer, E. II/6d). Erst am 21. Februar 2007, nachdem er durch einen Hinweis eines Bekannten auf die steuerbefreiende Wirkung des Pflegekindverhältnisses aufmerksam gemacht worden war, holte er Informationen ein und bemühte sich in der Folge um eine Änderung der Veranlagung (vgl. Urteil des [ehemaligen] Gerichtskreises VIII Bern-Laupen vom 5.11.2009, Vorakten Steuerverwaltung [act. 2B], pag. 110 ff. [nachfolgend: Urteil Gerichtskreis VIII], E. III/5; vgl. auch Urteil OGer, E. II/6d, S. 6 unten).

**4.4** Aufgrund dieser Sachverhaltsfeststellungen, die vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten werden, ist davon auszugehen, dass er noch während laufender Rechtsmittelfrist von der Existenz der Veranlagungsverfügung Kenntnis erhalten hat. Zwar gilt der Grundsatz, dass aus einer mangelhaften Eröffnung niemandem ein Rechtsnachteil erwachsen darf (Art. 44 Abs. 6 VRPG). Indes ist ein Eröffnungsmangel nur beachtlich, wenn er kausal für den eingetretenen Nachteil ist (BVR 2014 S. 130 E. 3.3, 2006 S. 470 E. 3.1; BGE 134 III 92 E. 1.6, 122 I 97 E. 3a/aa). Wer durch einen gerügten Mangel nicht irregeführt und damit auch nicht benachteiligt ist, kann aus diesem nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das bedeutet, dass nach den konkreten Umständen des Einzelfalls zu prüfen ist, ob die betroffene Partei durch den gerügten Mangel tatsächlich irregeführt und dadurch benachteiligt worden ist. Richtschnur für die Beurteilung dieser Frage ist der Grundsatz von Treu und Glauben, in dem die Berufung auf Formmängel nicht nur ihre Stütze, sondern auch ihre Grenze findet. Dabei gilt, dass die Adressatinnen und Adressaten einer mangelhaften Verfügung im Rahmen des ihnen Zumutbaren von sich aus die sich aufdrängenden Schritte zur Behebung des Mangels zu unternehmen haben (BVR 2014 S. 130 E. 3.3; BGE 135 III 374 E. 1.2.2.1, 122 I 97 E. 3a/aa; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 15 N. 56; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 44 N. 25). Nach Kenntnisnahme des Inhalts der Veranlagungsverfügung wäre es mithin am Beschwerdeführer gelegen, die erforderlichen Schritte zur Wahrung seiner Rechte zu unternehmen. Er hätte sich beim Notar oder bei der Steuerverwaltung um eine (nachträgliche) Zustellung bemühen müssen und wäre dank der Rechtsmittelbelehrung auf die Einsprachemöglichkeit aufmerksam geworden. Ein Blick ins Gesetz hätte zudem genügt, um zu erkennen, dass das Pflegekindverhältnis für die Besteuerung von Bedeutung ist (vgl. Art. 9 Bst. b ESchG). Der Beschwerdeführer gab indes ohne weitere Abklärungen die Bezahlung des Steuerbetrags in Auftrag (vgl. auch Urteil OGer, E. II/6d, S. 8 f. unten), obwohl er als ehemaliger Vizedirektor einer Ausgleichskasse (vgl. Urteil OGer, E. II/3, S. 15) den Umgang mit Behörden gewohnt war und hätte erkennen müssen, dass Rechtsmittelfristen durch Zuwarten verwirken können. Den Vorinstanzen kann im Übrigen nicht gefolgt werden, wenn sie dem Beschwerdeführer zugute halten, er habe nicht wissen können, dass ein faktisches

Pflegekindverhältnis einem rechtlichen gleichgestellt ist (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5.1; RRB 772/2012, S. 4), zumal ihm ja bereits das Wissen um die Steuerbefreiung von Pflegekindern generell gefehlt hat. Die mangelnde Kenntnis der Praxis der Steuerverwaltung war somit nicht kausal für das Unterlassen einer Einsprache. Der Beschwerdeführer verhält sich vielmehr treuwidrig, wenn er sich nun im Nachhinein auf Fehler der Veranlagungsbehörde beruft, ohne selber die ihm zumutbaren elementarsten Massnahmen zur Wahrung seiner Rechte getroffen zu haben. Von einer stossenden Ungerechtigkeit des Einzelfalls kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden.

**4.5** Weiter können die Auswirkungen der Veranlagungsverfügung bzw. die Folgen der Untätigkeit des Beschwerdeführers nicht als «vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt» bezeichnet werden: Die steuerpflichtige Person kann gegen Veranlagungsverfügungen innert 30 Tagen seit deren Eröffnung schriftlich Einsprache erheben (Art. 189 i.V.m. Art. 190 Abs. 1 StG). Verpasst sie diese Frist oder verzichtet sie auf die Erhebung einer Einsprache, wird die Veranlagungsverfügung rechtsbeständig, d.h. sie wird grundsätzlich unabänderlich und für alle Beteiligten verbindlich (BVR 2002 S. 464 E. 2b; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 1 f.). Ein allfälliges Fristversäumnis wird entschuldigt, wenn die steuerpflichtige Person die versäumte Einsprache innert 30 Tagen seit Wegfall des Hinderungsgrunds nachholt und gleichzeitig nachweist, dass sie durch einen «erheblichen Grund» an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war (Art. 161 Abs. 3 StG). Rechtskräftige (bzw. rechtsbeständige) Veranlagungsverfügungen sind grundsätzlich auch dann nicht abzuändern, wenn sich nachträglich ergibt, dass sie an einem Rechtsfehler leiden. Auf sie kann nur noch unter den besonderen Voraussetzungen der ausserordentlichen Rechtsmittel zurückgekommen werden. Dazu zählen die Revision (Art. 202 StG), die Berichtigung (Art. 205 StG) und die Nachsteuer (Art. 206 StG). Die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagung gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, ist ausgeschlossen (zum Ganzen BVR 2014 S. 404 E. 3.1.1 mit Hinweisen auch zum insoweit analogen Bundessteuerrecht). Der Gesetzgeber hat mithin in Kauf genommen, dass auch Veranlagungsverfügungen, die materiell unrichtig sind, rechtsbe-

ständig werden (zutreffend angefochtener Entscheid, E. 5.2). Die Folgen können wie vorliegend hart sein. Sie sind aber weder unvorhergesehen noch unbeabsichtigt und treffen alle säumigen Steuerpflichtigen gleichermaßen, sodass hier kein stossender Einzelfall im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG gegeben ist.

**4.6** Die Vorinstanzen haben die Voraussetzungen gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG somit zu Unrecht als erfüllt erachtet: Die Rechtsfolgen, die den Beschwerdeführer infolge seines Säumnisses treffen, stellen weder eine offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung noch eine stossende Ungerechtigkeit des Einzelfalls dar. Zudem sind keine Folgen eingetreten, die vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden sind. Der Steuergesetzgeber hat abschliessend geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Rechtskraft bzw. Rechtsbeständigkeit von Veranlagungsverfügungen beseitigt werden kann (E. 4.5 hiavor). Der von den Vorinstanzen gewährte Erlass stellt nicht zuletzt diese Schranken infrage und setzt sich damit in Widerspruch zum ausdrücklichen Verbot, im Rahmen des Steuererlassverfahrens auf rechtskräftige bzw. rechtsbeständige Veranlagungsverfügungen zurückzukommen (Art. 240a Abs. 5 StG).

**4.7** Zu berücksichtigen ist zudem Folgendes: Gemäss Art. 240b Abs. 2 StG sind an den Erlass von Grundstückgewinn-, Erbschafts- und Schenkungs- sowie Liquidationsgewinnsteuern generell *erhöhte Anforderungen* zu stellen (vgl. E. 2.2 vorne). Dies deswegen, weil der steuerpflichtigen Person in solchen Fällen Vermögenssubstanz bzw. Erlös zugeflossen ist, woraus die Steuer in der Regel entrichtet werden kann (vgl. Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240b N. 40; Vortrag der Finanzdirektion vom 10.10.2000 zur BEZV, Art. 34 bis 51, auch zum Folgenden). In diesem Sinn konkretisiert Art. 43 BEZV beispielhaft, dass die von Art. 240b Abs. 2 StG verlangten Anforderungen etwa im Zusammenhang mit einer (wirtschaftlichen) Sanierung oder bei einer Schenkung in der Form einer existenzsichernden Unterstützungsleistung erfüllt sein können. Gemäss Praxis der Steuerbehörden wird etwa bei Grundstückverkäufen zu Sanierungszwecken die Grundstückgewinnsteuer (teilweise) erlassen, wenn der Erlös nach der Sanierung aufgebraucht ist und die übrigen finan-

ziellen Verhältnisse die Bezahlung der Steuer als unzumutbar erscheinen lassen (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240b N. 41 f.). Der Beschwerdeführer konnte die Steuerschuld aus dem ihm zustehenden Erbanteil begleichen (vgl. Urteil Gerichtskreis VIII, E. IV/3). Eine mit den in Art. 43 BEZV und der Literatur erwähnten Fällen vergleichbare Situation liegt nicht vor. Angesichts des fehlenden Erlassgrunds (E. 4.6 hiervor) braucht jedoch nicht abschliessend beantwortet zu werden, ob vorliegend die erhöhten Anforderungen gemäss Art. 240b Abs. 2 StG dennoch erfüllt sind. Ebenso kann offenbleiben, ob ein Erlass auch wegen der bereits geleisteten Zahlung ausgeschlossen ist (vgl. Art. 240a Abs. 4 StG; vorne E. 2.1) bzw. ob dieser Umstand in Fällen wie dem vorliegenden unbeachtlich ist, wie der Regierungsrat erwogen hat (vgl. RRB 772/2012, S. 6 oben).

**4.8** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht erfüllt sind. Damit kann offenbleiben, ob die Beschränkung des Erlasses auf die Hälfte des Steuerbetrags zulässig war. Ein weitergehender Erlass kommt nach dem Gesagten so oder anders nicht in Frage. Hingegen verbietet sich eine Korrektur des gewährten Erlasses: Für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren ist gemäss Art. 84 Abs. 2 VRPG ein umfassendes Verschlechterungsverbot (sog. Verbot der Reformatio in Peius) zu beachten, d.h. die Rechtsstellung des Beschwerdeführers darf insgesamt nicht nachteilig gestaltet werden, wenn er mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht gelangt (BVR 2010 S. 169 E. 4.1). Auf eine Aufhebung des angefochtenen Entscheids ist folglich zu verzichten. Ob schliesslich die vom Beschwerdeführer kritisierte Praxis der Steuerverwaltung betreffend die Eröffnung von Verfügungen über die Veranlagung von Erbschaftssteuern rechtlich hinreichend abgestützt ist, bildet nicht Gegenstand des Verfahrens. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird (vgl. vorne E. 1.2).

## **5.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind

keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
  - dem Beschwerdeführer
  - der Finanzdirektion des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 39 ff. und 113 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.