

100.2014.283U  
MUT/BAM/SRE

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 22. September 2016**

Verwaltungsrichter Müller  
Gerichtsschreiberin Baldegger

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwältin ...  
Beschwerdeführerin

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (Entscheid der  
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. September 2014;  
100 13 418)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ ersuchte am 21. April 2013 um Erlass der mit Verfügung vom 16. April 2013 rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer des Steuerjahrs 2011 in der Höhe von Fr. 6'429.85 (ohne Verzugszinsen) bzw. Fr. 0.--. Nachdem die Gemischte Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gemeinde) das Gesuch am 8. Mai 2013 betreffend die Gemeindesteuer abgewiesen hatte, eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkasso Region ... (nachfolgend: Steuerverwaltung), A.\_\_\_\_\_ am 20. August 2013 die Abweisung des Erlassgesuches betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern, welche sich mittlerweile inklusive Verzugszinsen auf Fr. 6'480.25 beliefen.

### **B.**

Hiergegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 12. September 2013 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Am 10. Oktober 2013 ersuchte A.\_\_\_\_\_ zusätzlich um unentgeltliche Rechtspflege. Am 10. September 2014 wies die StRK den Rekurs unter Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege ab, soweit sie darauf eintrat.

### **C.**

Dagegen hat A.\_\_\_\_\_ am 13. Oktober 2014 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben. Sie beantragt, es seien die Entscheide der StRK vom 10. September 2014 bzw. der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 20. August 2013 aufzuheben und es seien ihr die Steuern für das Jahr 2011 zu erlassen; eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit separater Eingabe ersucht die Beschwerdeführerin gleichentags um unentgeltliche Rechtspflege und um Beordnung ihrer Rechtsvertreterin als amtliche Anwältin.

Die Steuerverwaltung und die StRK schliessen mit Beschwerdeantwort vom 19. November 2014 bzw. Vernehmlassung vom 17. Oktober 2014 je auf Abweisung der Beschwerde.

## **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. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführerin 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. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vorbehaltlich von E. 1.2 einzutreten.

**1.2** Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde dagegen insoweit, als die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung des «Entscheids» der Steuerverwaltung vom 20. August 2013 beantragt. Sie übersieht, dass der Entscheid der StRK vom 10. September 2014 an dessen Stelle getreten ist (sog. Devolutiveffekt der Beschwerde). Anfechtungsobjekt kann im verwaltungsgerichtlichen Verfahren somit ausschliesslich der vorinstanzliche Entscheid sein (statt vieler BVR 2010 S. 411 E. 1.4 mit Hinweisen).

**1.3** Neben dem Erlass der Kantonssteuern ist auch jener der Gemeindesteuern 2011 streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist grundsätzlich die Gemeinde zuständig (vgl. aber Art. 240 Abs. 4 StG). Die Gemeinde hat mit Verfügung vom 8. Mai 2013 den angebehrten Erlass der Gemeindesteuer 2011 abgelehnt (Akten Steuerverwaltung, act. 4B, pag. 69) und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vgl. auch vorne Bst. A). Darin hat sie zugleich betreffend den gleich-

lautenden Erlassentscheid die Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen in den Steuerjustizverfahren an die Steuerverwaltung abgetreten. Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so die Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten Gemeinde das Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch) hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuern zu führen (vgl. BVR 2014 S. 197 [VGE 2013/184/185 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.3 mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die Gemeinde als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

**1.4** Der vorliegende Entscheid fällt 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]).

**1.5** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

**2.1** Die jährliche Veranlagung des steuerbaren Einkommens stellt sicher, dass jede steuerpflichtige Person entsprechend ihrer aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anspruch genommen wird (Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Es ist deshalb grundsätzlich davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der veranlagten Steuern sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung in Ausnahmefällen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. Bei solchen Gegebenheiten soll ein Steuererlass zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (vgl. Art. 240a Abs. 1 StG; BVR 2014 S. 197 E. 2.1).

**2.2** 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). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe gemäss Art. 240c StG kommt es dabei nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 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]). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG vorliegt, beurteilt sich mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidzeitpunkt präsentieren, wobei auch den Zukunftsaussichten Rechnung zu tragen ist (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies beim Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG; BVR 2014 S. 197 E. 2.2).

**2.3** Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG ist, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind, was grundsätzlich immer dann der Fall ist, wenn die verfügbaren Mittel der steuerpflichtigen Person deren betriebsrechtliches Existenzminimum gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG setzt eine Notlage voraus, dass die Steuerschuld in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht, so dass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3). Bei der Prüfung, ob eine finanzielle Notlage besteht, sind neben den Einkommensverhältnissen der steuerpflichtigen Person auch deren Vermögenssituation zu berücksichtigen (VGE 2014/195 vom 28.7.2016, E. 3.4 mit Hinweisen).

**2.4** Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.4, 2010 S. 401 E. 2.3).

### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführerin wirft der StRK im Wesentlichen vor, den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG (keine Zahlungen oder Rückstellungen zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel) aufgrund einer falschen Berechnung ihres Zwangsbedarfs bejaht zu haben. Konkret bemängelt sie, dass die StRK ausgewiesene Nebenkosten von monatlich Fr. 506.25 nicht berücksichtigt habe. Sodann fehlten in der Berechnung die von der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 selbst getragenen Krankheitskosten von monatlich Fr. 88.40. Bei richtiger Berechnung resultiere entgegen der Vorinstanz für das Jahr 2011 nicht eine freie monatliche Einkommensquote von Fr. 1'028.15 bzw. eine freie jährliche Einkommensquote von Fr. 12'337.80, was 192 % des gesamten Steuerbetrags entspreche. Auszugehen sei vielmehr (nur) von einer freien verfügbaren Einkommensquote von monatlich Fr. 561.15 bzw. jährlich Fr. 6'733.80, was 104 % des massgeblichen Steuerbetrags entspreche. Unter diesen Umständen sei der Ausschlussgrund nach Art. 240 Abs. 1 Bst. e StG entgegen der StRK nicht erfüllt und der beantragte Steuererlass sei zu gewähren.

**3.2** Die StRK räumt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein, die Wohnnebenkosten nicht berücksichtigt und damit den Zwangsbedarf der Beschwerdeführerin unrichtig berechnet zu haben, wenn auch fraglich sei, ob alle von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Posten in vollem Umfang zum Zwangsbedarf zu zählen seien (vgl. Beschwerdevernehmlassung vom 17.10.2014, act. 4). Im Ergebnis resultiere ein Freibetrag, der den geschuldeten Steuerbetrag nur in einem Ausmass übersteige, das zu gering sei, um den Ausschlussgrund der zum Zeitpunkt der Fälligkeit unterlassenen Zahlungen oder Rückstellungen zu erfüllen. Dennoch sei kein Steuererlass zu gewähren, weil der Ausschlussgrund der Überschuldung

nach Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG gegeben sein dürfte. Weiter gebe es Hinweise darauf, dass die Beschwerdeführerin während des Beurteilungszeitraums andere gleichrangige Gläubiger bevorzugt habe und damit auch der Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung nach Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG verwirklicht sei. Im Übrigen habe die StRK die aktuelle finanzielle Situation der Beschwerdeführerin wegen des Vorliegens von Ausschlussgründen nicht beurteilt.

**3.3** Das für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums massgebliche Kreisschreiben Nr. B 1 des Obergerichts des Kantons Bern vom 1. April 2010 betreffend Richtlinien über die Berechnung des Existenzminimums [nachfolgend: KS B 1] sieht vor, dass die Heiz- und Nebenkosten bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums als Zuschlag zum monatlichen Grundbetrag hinzuzurechnen sind (Beilage 1, Ziff. II/2). Die Beschwerdeführerin und die StRK gehen daher zu Recht darin einig, dass die Vorinstanz das Existenzminimum falsch berechnet hat. Auch nach Klärung dieses Aspekts bestehen indes über die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin zahlreiche Unklarheiten, welche sowohl mögliche Ausschlussgründe für einen Steuererlass als auch das Vorliegen eines Härtefalls betreffen. Namentlich hat die Beschwerdeführerin auf die Nachfrage der StRK bisher nur ausweichende Angaben zu ihrem Verhältnis zu ihrem Mitbewohner und dessen finanziellen Verhältnissen gemacht (vgl. Akten StRK, 86 f. und 90 f.). Es bleibt daher insbesondere unklar, ob es sich um ein Konkubinatsverhältnis handelt und welche Beiträge der Mitbewohner an die Wohn- und Haushaltskosten erbracht hat. Mangels Klarheit über die persönliche und finanzielle Beziehung zu ihrem Mitbewohner und dessen wirtschaftliche Situation lässt sich nicht feststellen, ob bei der Beschwerdeführerin gegenwärtig ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG vorliegt, wirkt sich doch unter anderem auf das betriebsrechtliche Existenzminimum aus, ob die betroffene Person in einer kostensenkenden Wohn- oder Lebensgemeinschaft lebt (KS B 1 Beilage 1 Ziff. I und Beilage 2, ad Ziff. I). Gleichermassen fehlt in den Akten eine vollständige Zusammenstellung der aktuellen bzw. der seit dem Jahr 2011 zurückbezahlten Schulden der Beschwerdeführerin, weshalb sich auch nicht beurteilen lässt, ob die Ausschlussgründe der Überschuldung oder

der Gläubigerbevorzugung nach Art. 240c Abs. 1 Bst. c und d StG erfüllt sind.

**3.4** Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzter kantonaler Beschwerdeinstanz, erstmals die entsprechenden Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen. Der Entscheid der StRK ist deshalb in teilweiser Gutheissung der Beschwerde aufzuheben und die Sache zur weiteren Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die StRK zurückzuweisen. Mit Blick auf die weiteren Sachverhaltsabklärungen ist auf Folgendes hinzuweisen: Sollte die Beschwerdeführerin nicht vollständig über ihre persönliche und finanzielle Situation Auskunft geben, verletzt sie die ihr im vorliegenden Verfahren obliegende Mitwirkungspflicht (Art. 20 Abs. 1 VRPG). Diesfalls käme die allgemeine Beweislastregel zum Zug, wonach zu Ungunsten derjenigen Person zu entscheiden ist, die aus der unbewiesenen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten könne (vgl. Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; BVR 2013 S. 311 E. 5.4, 2013 S. 497 E. 4.6, 2009 S. 415 E. 2.3.2; VGE 2015/363 vom 19.4.2016, E. 2.1).

#### **4.**

**4.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihrem Rechtsmittel nur teilweise durch. Nach neuer Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann, was hier nicht ausgeschlossen werden kann (BVR 2016 S. 222 E. 4.1). Demnach ist die Beschwerdeführerin für die Kostenverlegung als vollständig obsiegend zu betrachten und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Hingegen hat der Kanton Bern der Beschwerdeführerin die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege

für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ist als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG). Die StRK wird die vorinstanzlichen Verfahrens- und Parteikosten neu zu verlegen haben.

**4.2** Gemäss Art. 41 Abs. 1 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz zuzüglich allfälliger Zuschläge nach Art. 11 Abs. 2 und Art. 16 PKV. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). – Die Kostennote der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht (act. 11) erscheint mit einem Honorar von Fr. 2'415.-- zuzüglich Auslagen und Mehrwertsteuer übersetzt: Bedeutung und Komplexität der Rechtsstreitigkeit sind unterdurchschnittlich; zudem beschränkte sich der Aufwand für die Rechtsvertreterin im Wesentlichen auf das Verfassen einer (kurzen) Beschwerdeschrift und eines (kurzen) Gesuchs um unentgeltliche Rechtspflege samt Einreichung verschiedener Unterlagen. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände rechtfertigt es sich, den Parteikostenersatz auf Fr. 1'500.--, zuzüglich Fr. 255.-- Auslagen und Fr. 140.40 MWSt (8 % von Fr. 1'755.--), insgesamt Fr. 1'895.40 festzusetzen.

## 5.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide. Sie können unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde, angefochten werden (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2 mit Hinweisen; BVR 2015 S. 301 [VGE 2014/130/131 vom 8.1.2015], nicht publ. E. 5). Gemäss der auf den 1. Januar 2016 in Kraft getretenen und hier anwendbaren Fassung

von Art. 83 Bst. m BGG ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, falls sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass Ziff. 1, 3 und 4 des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 10. September 2014 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, festgesetzt auf Fr. 1'895.40 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
4. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht wird als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.
5. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

### **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 oder, falls sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. BGG. Gegebenenfalls ist in der Begründung auszuführen, warum sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.