

100.2017.102/103U
ARB/SPA/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 13. März 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Spring

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten
Bundessteuer 2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 9. März 2017; 100 16 405, 200 16 329)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 12. Juni 2016 um Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern von insgesamt Fr. 1'724.85 (inkl. Verzugszinsen) sowie der direkten Bundessteuer von Fr. 35.40 (inkl. Verzugszinsen) des Jahres 2015. Mit Entscheiden vom 19. August 2016 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – wies die Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde (EG) B._____ die Gesuche als Erlassbehörde ab.

B.

Dagegen erhob A._____ am 21. August 2016 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Verfahren vereinigte und die Rechtsmittel am 9. März 2017 abwies.

C.

Am 5. April 2017 hat A._____ gegen die Entscheide der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sinngemäss beantragt er, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2015 zu erlassen.

Der Abteilungspräsident i.V. hat am 12. April 2017 die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2017 hat A._____ ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege inkl. Beilagen eingereicht.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 16. Mai 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 19. Juni 2017 die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden 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] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Für den Erlass der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG; Art. 167b Abs. 1 DBG). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG; in Bezug auf die direkte Bundessteuer i.V.m. Art. 3 BStV). So wurde bezüglich der EG B._____ verfahren, welcher die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantons- und Bundessteuern zukommt und die deshalb für den erstinstanzlichen Erlassentscheid verantwortlich zeichnet (vgl. vorne Bst. A). Die einschlägige Vereinbarung sieht aber offenbar vor, dass in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren die kantonale Steuerverwaltung ihre Rechte selber wahrt.

1.3 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuer ist auch jener der Gemeindesteuer 2015 streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompe-

tenz der für den Erlass der Kantonssteuern zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (Art. 240 Abs. 4 StG). Die EG B. _____ hat am 19. August 2016 den angeforderten Erlass der direkten Bundessteuer 2015 und der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 abgelehnt und damit erstinstanzlich (auch) über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (Bst. A vorne). Am 28. Februar 2013 hat sie mit Generaldelegation ihre «Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert. Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG B. _____ 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 EG B. _____ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

1.4 Die vorliegenden Entscheide fallen 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 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Hinsichtlich des strittigen Bundessteuererlasses ist zunächst das anwendbare Recht zu klären: Die Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung ist grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen (statt vieler BVR 2015 S. 491 E. 4.1 mit Hinweisen; BGE 141 II 393 E. 2.4 [Pra 105/2016 Nr. 52] mit Hinweisen). Massgebend ist somit das im Zeitpunkt des Entscheids über das Erlassgesuch geltende (materielle) Recht. Die Verwaltungsverfahren haben mit Erlassverfügungen vom 19. August 2016 ihren Abschluss gefunden, womit bezüglich des strit-

tigen Bundessteuererlasses die ab 1. Januar 2016 gültigen Neuregelungen des DBG sowie der Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, EV DBG; SR 642.121) zur Anwendung gelangen (vgl. Art. 20 EV DBG; für eine Übersicht über die geänderten Erlasse «Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses» [Steuererlassgesetz; AS 2015 S. 9 ff.]).

2.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide, gleich wie wenn eine Veranlagung von Einkommenssteuern im Streit liegt, in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Zwar sind die Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Bereich des Steuererlasses nicht harmonisiert und unterscheiden sich deshalb teilweise; insbesondere gewährt das Bundesrecht den Steuerpflichtigen – anders als das kantonale Steuergesetz – keinen Rechtsanspruch auf Steuererlass (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG sowie Botschaft des Bundesrats zum Steuererlassgesetz, in BBI 2013 S. 8435 ff., S. 8438 und 8441 ff., wonach das neue Steuererlassrecht diesbezüglich nicht geändert hat; statt vieler BGer 2P.390/1998 vom 8.2.1999, in ASA 68 S. 77 E. 1, 2D_27/2013 und 2D_28/2013 vom 27.6.2013 E. 2; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 167 N. 12, a.M. Beusch/Raas, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen Art. 167-167g DBG N. 12 f., Art. 167g DBG N. 14, Frage offengelassen in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167 N. 4 ff.). Im Ergebnis besteht aber dennoch eine derart weitgehende inhaltliche Übereinstimmung zwischen der Regelung des Kantons Bern und jener des Bundes, dass sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

3.

Gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG können rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bzw. direkte Bundessteuern 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 bzw. dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (Art. 240a Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 2 DBG). Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls unter anderem dann ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und ein Steuererlass vorab ihrer übrigen Gläubigerschaft zugute kommen würde, es sei denn, die anderen Gläubigerinnen und Gläubiger verzichten im gleichen Ausmass wie das Gemeinwesen auf ihre Forderungen (Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 EV DBG). Eine Überschuldung liegt bei natürlichen Personen dann vor, wenn ihre Passiven, d.h. ihre Schulden, grösser sind als ihre Aktiven bzw. Vermögenswerte (vgl. BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 3 und 5; zuletzt VGE 2017/66 vom 20.11.2017 E. 3.2). Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, befindet sie sich zwar in besonders schwierigen finanziellen Verhältnissen. Weil ihre Mittel aber nicht zur Deckung aller Forderungen ausreichen, würde von einem Verzicht der Steuerbehörden primär ihre übrige Gläubigerschaft profitieren, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen eine Konkurrentin verliert. Nur wenn die übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger im gleichen Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten, profitiert niemand vom Verzicht der anderen und der Steuererlass trägt unmittelbar zur langfristigen und dauernden Sanierung der Finanzen der steuerpflichtigen Person selbst bei (vgl. BGer 2P.307/2004 vom 9.12.2004 E. 3.2; BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 5; statt vieler VGE 2017/66 vom 20.11.2017 E. 3.2; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240c N. 7; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 31 N. 16). Für die Beurteilung der Überschuldung werden nicht nur die aktuellen, fälligen Forderungen der übrigen Gläubigerinnen

und Gläubiger berücksichtigt, sondern auch vorhandene Pfändungsverlustscheine (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 8; zur Abgrenzung zwischen Pfändungs- und Konkursverlustscheinen auch VGE 2009/229 vom 16.7.2010 E. 4.5 ff.).

4.

4.1 Die StRK hat festgehalten, dass eine Notlage und damit eine Bejahung eines Härtefalls beim Beschwerdeführer nicht ausgeschlossen werden könne (vgl. angefochtene Entscheide E. 4). Ein Steuererlass scheitere jedoch daran, dass er überschuldet sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 5 f.). – Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, dass die Bezahlung der Steuerschulden mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden sei, da die monatlichen Einkünfte geringer seien als der betriebsrechtliche Zwangsbedarf. In Bezug auf seine Verschuldung bringt er vor, dass diese auf ein Scheidungsurteil zurückzuführen sei, das auf falschen Annahmen beruhe.

4.2 Gemäss Betreibungsregisterauszug vom 6. Januar 2015 liegen sieben Verlustscheine für Forderungen von insgesamt Fr. 120'089.40 gegen den Beschwerdeführer vor (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 7B] pag. 9). Der Grossteil der Forderungen (Fr. 105'818.65) betrifft die Rückzahlung der von der EG B._____ bevorschussten Unterhaltsbeiträge (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 10). Des Weiteren besteht ein Verlustschein gegenüber einer Privatperson über Fr. 5'608.75. Der Beschwerdeführer hat die Schulden weder im vorliegenden Verfahren noch vor der StRK bestritten. Vielmehr verweist er in der Beschwerde darauf, dass er «hohe Schulden» habe, welche «nie abgetragen» werden könnten (Beschwerde S. 1). Da davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer über kein Vermögen verfügt (vgl. Veranlagungsverfügung Kantons- und Gemeindesteuern 2015, Vorakten Steuerverwaltung pag. 2) und mit seinem bescheidenen Einkommen nicht in der Lage ist, die vorhandenen Schulden in absehbarer Zeit abzubezahlen, gilt er als überschuldet im vorgenannten Sinn. Zudem ist die Überschuldung in Übereinstimmung mit der Vorinstanz (vgl. angefochtene

Entscheide E. 6) nicht auf Gründe nach Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 1 Bst. a und b EV DBG zurückzuführen. Unterhaltsbeiträge bzw. die aus ihrer Nichtbezahlung resultierenden Schulden können nicht als ausserordentliche Familienlasten oder Unterhaltsverpflichtungen bezeichnet werden (VGE 2010/136 vom 16.6.2011 E. 6.3). Es liegen keine Hinweise vor, dass die Gläubigerinnen und Gläubiger des Beschwerdeführers bereit sind, auf ihre Forderungen im gleichen Ausmass zu verzichten, weshalb ein Steuererlass primär ihnen und nicht dem Beschwerdeführer zugute kommen würde. Die Vorinstanz ist daher zu Recht vom Vorliegen des Ausschlussgrunds einer Überschuldung im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 2 EV DBG ausgegangen. Eine Berechnung des Existenzminimums zur Härtefallbeurteilung ist damit auch im vorliegenden Verfahren nicht erforderlich (vgl. angefochtene Entscheide E. 4).

5.

5.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der unterliegende Beschwerdeführer grundsätzlich kostenpflichtig (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Er hat jedoch um unentgeltliche Rechtspflege ersucht (vgl. vorne Bst. C).

5.2 Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn die Partei nicht über die erforderlichen Mittel verfügt und ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 111 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 117 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]). Ein Prozess ist nicht aussichtslos, wenn berechtigte Hoffnung besteht, ihn zu gewinnen, das heisst wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Praxis demgegenüber Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Massgebend ist dabei, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen

oder aber davon absehen würde; eine Partei soll einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb austragen können, weil er sie nichts kostet (BVR 2016 S. 369 E. 3.1, 2015 S. 487 E. 7.1; BGE 142 III 138 E. 5.1).

5.3 Angesichts der klaren Verhältnisse, die schon in den angefochtenen Entscheiden deutlich zum Ausdruck gekommen sind, muss die Prozessführung vor dem Verwaltungsgericht als von vornherein aussichtslos bezeichnet werden. Die Ausführungen der Vorinstanz stimmen insgesamt mit den vorstehenden Erwägungen überein. Die Überschuldung des Beschwerdeführers ist aufgrund des im Wesentlichen unbestrittenen Sachverhalts offensichtlich. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist daher abzuweisen, ohne dass die Prozessarmut zu prüfen wäre. Dem Umstand, dass das Gesuch nicht vorab, sondern erst zusammen mit der Hauptsache beurteilt wird, ist praxismässig mit einer Reduktion der Pauschalgebühr Rechnung zu tragen. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

6.

Der bis am 31. Dezember 2015 geltende aArt. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110, AS 2006 S. 1228) schloss die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben generell aus. Neu ist nach der seit 1. Januar 2016 gültigen Fassung von Art. 83 Bst. m BGG dieses Rechtsmittel zulässig gegen Entscheide über den Erlass der direkten Bundessteuer oder der kantonalen oder kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Da die vorliegenden Entscheide nach Inkrafttreten der Änderung des BGG vom 20. Juni 2014 ergehen und sich folglich ihre Anfechtung gemäss Art. 132a

BGG (im Umkehrschluss) nach der seit dem 1. Januar 2016 geltenden Fassung richtet, wird vorliegend in der Rechtsmittelbelehrung auch auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verwiesen (VGE 2016/197/198 vom 13.6.2017 E. 6).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen.
3. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
4. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine reduzierte Pauschalgebühr von Fr. 500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

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 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.