

100.2017.111U
ARB/SPA/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 7. Februar 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Spring

A. _____
Beschwerdeführende

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; Nachsteuern und
Bussen 2004-2012 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 14. März 2017; 100 16 184 und 185, 200 16 142 und 143)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchten am 28. April 2015 um Erlass der Nachsteuern und Bussen betreffend die Steuerjahre 2004-2014. Der Regierungsrat wies am 3. Februar 2016 das Erlassgesuch für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004-2012 ab und trat auf das Erlassgesuch betreffend die Jahre 2013 und 2014 nicht ein. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern eröffnete am 12. April 2016 den Regierungsratsbeschluss zusammen mit weiteren «Erlassentscheiden» über die bei der direkten Bundessteuer für die Jahre 2004-2012 geschuldeten Nachsteuern und Bussen.

B.

Gegen den Regierungsratsbeschluss vom 3. Februar 2016 erhoben A._____ soweit die Steuerjahre 2004-2012 betreffend am 3. Mai 2016 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die das Rechtsmittel auch als sinngemässe Beschwerden gegen die «Erlassentscheide» vom 12. April 2016 entgegennahm. Am 14. März 2017 wies die StRK den Rekurs in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Nachsteuern und Bussen der Steuerjahre 2004-2012 ab. Auf die Beschwerden trat sie nicht ein und hob die entsprechenden «Erlassentscheide» der Steuerverwaltung von Amtes wegen auf. Sie auferlegte A._____ die hälftigen Verfahrenskosten.

C.

Am 15. April 2017 haben A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Entscheide der StRK erhoben. Sinngemäss beantragen sie, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Nachsteuern und Bussen bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. bei der direkten Bundesteuer 2004-2014 seien zu erlassen.

Mit Eingaben vom 28. April und 19. Mai 2017 haben sich A. _____ erneut zur Sache geäußert und (sinngemäss) an ihren Anträgen festgehalten.

Am 10. Juni 2017 haben A. _____ ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt und mit Eingabe vom 5. Juli 2017 Beilagen nachgereicht.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 16. Juni 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 30. Juni 2017 die 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 Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt von E. 1.2 und 1.3 einzutreten.

1.2 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist grundsätzlich auf den Streitgegenstand begrenzt, wobei für dessen Bestimmung von den angefochtenen Entscheiden der StRK auszugehen ist (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 72 N. 6). Soweit die Beschwerdeführenden einen Erlass der Steuern der Jahre 2013 und 2014 beantragen, ist darauf nicht einzutreten. Sowohl

der Regierungsratsbeschluss vom 3. Februar 2016 (Vorakten Steuerverwaltung [in act. 9B] pag. 50-47) wie auch die damit verbundenen «Erlassentscheide» der Steuerverwaltung vom 12. April 2016 (Vorakten Steuerverwaltung pag. 58-51) betrafen einzig die Steuerjahre 2004-2012 (vgl. Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.8.2016, Vorakten StRK [in act. 9A] pag. 57). Da die weiteren Steuerjahre zum damaligen Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig veranlagt waren, trat der Regierungsrat zu Recht auf das Erlassgesuch in Bezug auf die Jahre 2013 und 2014 nicht ein. Dementsprechend befassten sich auch die Entscheide der StRK ausschliesslich mit dem Steuererlass für die Jahre 2004-2012 (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.2). Die Steuerjahre 2013 und 2014 liegen damit ausserhalb des Streitgegenstands.

1.3 In Übereinstimmung mit der Vorinstanz und der Steuerverwaltung (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.1; Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.8.2016, Vorakten StRK pag. 58-57) ist von einer irrtümlichen Eröffnung der «Erlassentscheide» betreffend die Nachsteuern und Bussen der direkten Bundessteuer 2004-2012 durch die Steuerverwaltung auszugehen (Vorakten Steuerverwaltung pag. 54-51). Die Steuerverwaltung hat sich noch nicht materiell mit dieser Frage befasst und darüber in dieser Sache noch keinen Entscheid gefällt. Sie wird über das entsprechende Erlassgesuch, wie von ihr in Aussicht gestellt, zu einem späteren Zeitpunkt entscheiden. Dementsprechend ist der Erlass der Nachsteuern und Bussen der direkten Bundessteuer 2004-2012 nicht Streitgegenstand im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, womit auf das diesbezüglich (sinngemäss) gestellte Rechtsbegehren ebenfalls nicht einzutreten ist (vgl. hiervor E. 1.2).

1.4 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht beschränkt sich damit auf die Frage des Erlasses der Nachsteuern und Bussen der Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2004-2012.

1.5 Neben dem Erlass von Kantonssteuern ist auch jener von Gemeindesteuern streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuer zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (vgl. Art. 240 Abs. 4 StG). Die Einwohnergemeinde (EG) B. _____ hat am 29. April

2015 den Anschluss an den Entscheid des Kantons begehrt (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 38), worauf mit Regierungsratsbeschluss vom 3. Februar 2016 (auch) über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden worden ist. 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.

1.6 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]).

1.7 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 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 Abs. 1 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 Existenz-

minimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

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 (BVR 2014 S. 197 E. 2.4). Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen (Art. 240b Abs. 2 StG).

3.

3.1 Die StRK hat offengelassen, ob sich die Beschwerdeführenden in einer finanziellen Notlage befinden, da sie überschuldet seien. Damit liege der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG vor, der einem Steuererlass entgegenstehe. – Die Beschwerdeführenden beanstanden sinngemäss, dass die Vorinstanz die sinkenden Einnahmen nicht berücksichtigt habe. Aufgrund zunehmender gesundheitlicher Probleme könne der Beschwerdeführer nur noch eingeschränkt arbeiten und sie seien nicht in der Lage, die geschuldeten Nachsteuern und Bussen zu bezahlen.

3.2 Von einem Steuererlass ist dann ganz oder teilweise abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und ein Steuererlass vorab ihren übrigen Gläubigerinnen und Gläubigern 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). 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. 4.5-4.7).

3.3 Gemäss Betreibungsregisterauszug vom 9. Oktober 2015 liegen 16 Verlustscheine für Forderungen verschiedener Gläubigerinnen und Gläubiger von insgesamt Fr. 119'184.45 gegen den Beschwerdeführer vor. Der jüngste Verlustschein einer Bank über Fr. 92'276.25 datiert vom 11. September 2008 (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 44-42), womit entgegen den Aussagen der Beschwerdeführenden nicht nur Verlustscheine «aus den 80er Jahren» bestehen, wofür «Verzichtserklärungen» abgegeben worden sein sollen (Eingabe vom 10.6.2017). Zudem stellt sich bei den jüngeren Verlustscheinen aus den Jahren 2003-2008 bis auf weiteres die Frage der zwanzigjährigen Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG nicht. Die Beschwerdeführenden haben die Schulden weder im vorliegenden Verfahren noch vor der StRK bestritten. Vielmehr verweisen sie in der Beschwerde darauf, dass für die «anderen Schulden» Verlustscheine bestünden und diese «auf die nächsten Jahre bestätigt» seien (Beschwerde S. 2). Da davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführenden über kein Vermögen verfügen, gelten sie als überschuldet im vorgenannten Sinn. Es liegen keine Hinweise vor, dass die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger bereit sind, auf ihre Forderungen im gleichen Ausmass zu verzichten, weshalb ein Steuererlass primär ihnen und nicht den Beschwerdeführenden zugute kommen würde. Dass die Beschwerdeführenden weder gewillt noch in der Lage sind, die den Verlustscheinen

zugrunde liegenden Forderungen zu bezahlen (vgl. Art. 149a Abs. 2 SchKG), ändert nichts an deren Überschuldung. Zudem ist unbeachtlich, dass der Beschwerdeführer stets gearbeitet, durch seine vorübergehende berufliche Selbständigkeit angeblich «dem Staat mehr als Fr. 500'000.-- gespart» und keine neuen Schulden angehäuft habe (Beschwerde S. 2; vgl. Eingabe Beschwerdeführende vom 10.6.2017). Damit ist der Ausschlussgrund der Überschuldung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG gegeben. Ob aufgrund des Umstands, dass der Beschwerdeführer seiner Tochter sowie einem Inkassobüro monatlich je Fr. 200.-- zur Schuldentilgung überweist (vgl. Eingabe Beschwerdeführende vom 5.7.2017, in act. 12) zusätzlich der Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG erfüllt wäre, braucht nicht geklärt zu werden. Gleiches gilt für den Ausschlussgrund der ernstlichen Verletzung von Pflichten im Veranlagungsverfahren nach Art. 240c Abs. 1 Bst. a StG. Schliesslich ist zu erwähnen, dass der Erlass von Nachsteuern und Bussen ohnehin nur in besonders begründeten Ausnahmefällen gewährt wird (vgl. vorne E. 2.4).

3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle standhalten. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind nicht entstanden (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG). Die Beschwerdeführenden haben jedoch ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

4.2 Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn sie 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 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; BGE 142 III 138 E. 5.1).

4.3 Angesichts der klaren Verhältnisse, die schon in den angefochtenen Entscheiden deutlich zum Ausdruck gekommen sind, muss die vorliegende Beschwerde als von vornherein aussichtslos bezeichnet werden. Die Überschuldung der Beschwerdeführenden ist aufgrund des im Wesentlichen unbestrittenen Sachverhalts offensichtlich. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist daher abzuweisen, ohne dass die Prozessarmut zu prüfen wäre. Da über das Gesuch erst im Rahmen des vorliegenden Sachentscheids befunden wird und die Beschwerdeführenden keine Gelegenheit hatten, die Beschwerde nach Abweisung des Gesuchs zurückzuziehen und damit Kosten zu sparen, sind diese praxisgemäss bloss in der Höhe der üblichen Abschreibungsgebühr zu erheben (BVR 2014 S. 437 E. 7.9). Für den Entscheid über das Gesuch sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 112 Abs. 1 VRPG).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

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) 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 geführt werden. 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.