

100.2017.240U
HAT/SPA/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 1. Mai 2018

Verwaltungsrichter Häberli
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 2015 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. Juli 2017; 100 16 656)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 7. September 2016 um Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern des Jahres 2015 von insgesamt Fr. 4'449.15 (zuzüglich Verzugszinsen). Mit Entscheid vom 6. Dezember 2016 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – wies die Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde (EG) Bern das Gesuch als Erlassbehörde ab.

B.

Dagegen erhob A._____ am 29. Dezember 2016 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel mit Entscheid vom 25. Juli 2017 abwies.

C.

Am 15. August 2017 hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der StRK erhoben. Sinngemäss beantragt er, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und ihm die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu erlassen. Zugleich ersucht er um Erteilung der unentgeltlichen Rechtspflege.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 8. September 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 10. Oktober 2017 je die Abweisung der Beschwerde.

Am 30. Oktober 2017 hat sich A._____ erneut zur Sache geäußert und weitere Unterlagen 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. 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. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Für den Erlass der Kantonssteuern ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig. Die Finanzdirektion kann die entsprechende Befugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG). So wurde bezüglich der EG Bern verfahren, der die Erlasskompetenz (auch) für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantonssteuern 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 Kantonssteuer ist auch jener der Gemeindesteuer streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuern zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (Art. 240 Abs. 4 StG). Die EG Bern hat am 6. Dezember 2016 den angeforderten Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 abgelehnt und damit erstinstanzlich (auch) über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vorne Bst. A). 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 Bern 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 Bern 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 den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b 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 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 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 Abs. 1 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).

2.4 Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c Abs. 1 StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

3.

3.1 Die StRK hat aufgrund einer Überschuldung offengelassen, ob die Zahlung der ausstehenden Steuern 2015 für den Beschwerdeführer mit einer erheblichen Härte verbunden wäre. Es sei der Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG gegeben, der einem Steuererlass so oder anders entgegenstehe. – Der Beschwerdeführer beanstandet sinngemäss, dass die StRK die Berechnungen der Steuerverwaltung nicht überprüft und die hierfür erforderlichen Unterlagen nicht ediert habe. Die Bezahlung der Steuern sei für ihn mit einer erheblichen Härte verbunden und daher nicht zumutbar.

3.2 Von einem Steuererlass ist 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 2017/111 vom 7.2.2018 E. 3.2). Ob eine Überschuldung vorliegt, beurteilt sich nicht nur aufgrund der aktuellen, fälligen Forderungen der übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger, sondern auch unter Berücksichtigung allenfalls vorhandener Pfändungsverlustscheine (Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240c N. 8; zur Abgrenzung zwischen Pfändungs- und Konkursverlustschein auch VGE 2009/229 vom 16.7.2010 E. 4.5-4.7). 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, die 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 2017/111 vom 7.2.2018 E. 3.2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 7; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 31 N. 20).

3.3 Gemäss Betreibungsregistrauszug vom 1. November 2016 liegen 45 Verlustscheine für Forderungen über insgesamt Fr. 198'767.70 gegen den Beschwerdeführer vor (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 74-71). Auf Steuerschulden entfallen Fr. 89'350.70, während diverse andere Gläubigerinnen und Gläubiger (u.a. Leasing- und Inkasso-unternehmen, Krankenversicherung, Immobilienverwaltung, Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär sowie Privatpersonen) über Forderungen in der Höhe von insgesamt Fr. 109'417.-- verfügen (vgl. act. 3B pag. 72-71). Der Betreibungsregistrauszug ist an sich nur ein Indiz und kein direkter Beweis für den Bestand dieser Schulden (VGE 2017/66 vom 20.11.2017 E. 3.3, 2009/272 vom 10.6.2010 E. 4.3). Anders als in seinem Rekurs vom 29. Dezember 2016 vor der Vorinstanz (vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 61) hat der Beschwerdeführer den Bestand der fraglichen Schulden im vorliegenden Verfahren nicht mehr bestritten. Zu Recht, spielen doch für die Beurteilung der Überschuldung nebst den aktuellen, fälligen Forderungen auch bestehende Pfändungsverlustscheine eine Rolle (vgl. hiervor E. 3.2). Da der Beschwerdeführer über kein Vermögen verfügt (vgl. Veranlagungsverfügung Kantons- und Gemeindesteuern 2015 vom 6.9.2016, act. 3B pag. 7-1) und mit seinem aktuellen Einkommen nicht in der Lage scheint, die bestehenden Schulden in absehbarer Zeit zu tilgen (vgl. Beschwerde S. 2), gilt er als überschuldet im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG. Ferner ist weder dargetan noch ersichtlich, dass die Überschuldung auf ausserordentliche Familienlasten im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG zurückzuführen wäre, auch wenn der Beschwerdeführer offenbar den Lebensunterhalt seiner Tochter allein bestreiten muss. Es kann deshalb offenbleiben, ob dann, wenn sowohl der Anspruch auf Steuererlass als auch dessen Ausschluss in ausserordentlichen Familienlasten gründen, solche also zu einer Überschuldung geführt haben, Steuererlass trotz Vorliegens des entsprechenden Ausschlussgrunds zu gewähren ist (so wohl angefochtener Entscheid E. 5). Da keine Hinweise

vorliegen, dass die übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger des Beschwerdeführers bereit sind, ganz oder teilweise auf ihre Forderungen zu verzichten, käme ein Steuererlass primär ihnen und nicht dem Beschwerdeführer zugute. Die Vorinstanz ist daher zu Recht vom Vorliegen des Ausschlussgrunds einer Überschuldung im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG ausgegangen.

3.4 Wenn ein Steuererlass – wie hier gestützt auf Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG – ohnehin ausgeschlossen ist, kann die Frage des Vorliegens eines wirtschaftlichen Härtefalls offenbleiben. Anders als der Beschwerdeführer meint, musste die Vorinstanz unter diesen Umständen nicht prüfen, ob ein Härtefall nach Art. 240 Abs. 1 StG (vgl. vorne E. 2.3) gegeben ist. Auch durfte sie ohne Rechtsverletzung darauf verzichten, die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers näher abzuklären. Ferner kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass ihm in den Jahren vor 2015 offenbar regelmässig Steuererlass gewährt worden ist. Mit Einreichen eines Erlassgesuchs wird ein neues Verfahren eingeleitet, das von früheren unabhängig ist. Es verhält sich insofern gleich wie für Steuerveranlagungen, bei denen jede einzelne Veranlagung ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren darstellt. Ein einmal gewährter Steuererlass entfaltet damit für spätere Erlassverfahren grundsätzlich keine Bindungswirkung, zumal die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage jeweils vollumfänglich neu beurteilen müssen (BVR 2013 S. 506 E. 4.3 mit Hinweisen; VGE 2017/66 vom 20.11.2017 E. 3.4). Schliesslich braucht nicht näher auf die Vorbringen des Beschwerdeführers eingegangen zu werden, welche das Veranlagungsverfahren für die Steuern des Jahres 2016 betreffen, da insoweit kein Bezug zur vorliegend streitigen Verweigerung des Steuererlasses besteht.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der angefochtene Entscheid der Rechtskontrolle standhält. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (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). Er hat jedoch um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

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 im angefochtenen Entscheid deutlich zum Ausdruck gekommen sind, muss die vorliegende Beschwerde als von vornherein aussichtslos bezeichnet werden. Die Überschuldung des Beschwerdeführers ist aufgrund des im Wesentlichen unbestrittenen Sachverhalts offensichtlich. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist daher abzuweisen, ohne dass das Vorliegen von Prozessarmut zu prüfen wäre. Da über das Gesuch erst hier im Rahmen des Sachentscheids befunden wird und der Beschwerdeführer keine Gelegenheit hatte, 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 der Einzelrichter:

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

Der Einzelrichter:

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, 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.