

100.2017.66U
KEP/GEU/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 20. November 2017

Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Geiser Keller

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 2014 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 3. Februar 2017;
100 16 375)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 8. Februar 2016 um Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern des Jahres 2014 von insgesamt Fr. 4'130.25. Mit Verfügung vom 12. Juli 2016 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – wies die Einwohnergemeinde (EG) B._____ das Erlassgesuch als Erlassbehörde ab.

B.

Dagegen gelangte A._____ am 22. Juli 2016 an die Erlassbehörde, welche die Eingabe an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Am 29. Juli 2016 reichte A._____ ein weiteres Schreiben bei der StRK ein. Diese nahm die Eingaben als Rekurs entgegen und wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 3. Februar 2017 ab.

C.

Am 2. März 2017 hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt sinngemäss, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und es seien ihm die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu erlassen. Am 15. März 2017 hat er ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 22. März 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 24. April 2017 je 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]). 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 von Kantonssteuern ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG). So wurde bezüglich der EG B._____ verfahren, welcher die Erlasskompetenz für auf ihrem Territorium erhobene Kantonssteuern zukommt und die deshalb für den erstinstanzlichen Erlassentscheid verantwortlich zeichnet (vgl. Bst. A vorne). 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 2014 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 EG B._____ hat am 12. Juli 2016 den angebehrten Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber (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 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 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 Be-

dingungen 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 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 StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

3.

3.1 Die StRK hat festgehalten, die aktuelle Einkommenssituation des Beschwerdeführers könne nicht überprüft werden, da er keine Unterlagen zu seinem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit eingereicht habe. Sie hat offengelassen, ob er damit seine Mitwirkungspflichten verletzt hat und folglich der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG zu bejahen wäre. Der Beschwerdeführer sei überschuldet, weshalb der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG gegeben sei. – Der Beschwerdeführer beanstandet, dass ihm anders als im Jahr 2013 kein Steuererlass gewährt werde, obwohl sich seine Situation nicht verändert habe. Er bringt weiter vor, er sei zuckerkrank, weshalb er nicht voll arbeiten könne. Infolgedessen führe er auch keine Buchhaltung. Weiter macht er sinngemäss geltend, dass die Überschuldung Folge seiner Krankheit sei. Einen Arztbericht werde er nachreichen. Ausserdem habe die StRK nicht beachtet, dass seine Frau kein Einkommen erziele. Ohnehin habe er kein Geld, um die Steuern 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 2014/153/154 vom 12.7.2016 E. 5.1). 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 Per-

son 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 2014/153/154 vom 12.7.2016 E. 5.1; 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 15. März 2016 liegen offene Verlustscheine aus Pfändungen im Sinn von Art. 115 SchKG für Forderungen gegen den Beschwerdeführer von insgesamt Fr. 56'453.40 vor. Es bestehen verschiedene Gläubigerinnen und Gläubiger, darunter zwei Banken und eine Autoleasingfirma (Vorakten StRK [act. 5A], pag. 48 f.). Der Betreibungsregisterauszug ist an sich nur ein Indiz und kein direkter Beweis für den Bestand dieser Schulden (VGE 2009/272 vom 10.6.2010 E. 4.3). Der Beschwerdeführer hat ihn aber selber ins Recht gelegt und hat die Schulden weder im vorliegenden Verfahren noch vor der StRK bestritten. In seiner Eingabe vom 6. Juni 2017 hat er zudem angegeben, dass die Beteiligungen seit Jahren bestehen. Da er über kein Vermögen verfügt (Veranlagungsverfügung 2014 vom 12.1.2016 und Steuererklärung 2015, Erlassdossier [act. 5B] pag. 18 und 25 f.), ist er überschuldet im vorgenannten Sinn. Es liegen keine Hinweise vor, dass die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger des Beschwerdeführers bereit sind, auf einen Teil ihrer Forderungen zu verzichten, weshalb ein Steuererlass primär ihnen und nicht dem Beschwerdeführer selber zugute kommen würde. Nach der StRK ist der Ausschlussgrund der Überschuldung dann nicht gegeben, wenn diese ausschliesslich und direkt in den persönlichen Verhältnissen begründet ist, für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat, wie z.B. bei Krankheitskosten (angefochtener Entscheid E. 5). Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben (vgl. auch Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240 N. 37, Art. 240b N. 37 und Art. 240c N. 9): Aus der Auflistung der Gläubigerinnen und Gläubiger im Betreibungsregisterauszug

geht nämlich hervor, dass die Schulden des Beschwerdeführers ohnehin nicht (nur) in Krankheitskosten und damit in seinen persönlichen Verhältnissen begründet sind. Die StRK hat den Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG zu Recht bejaht. Sie musste unter diesen Umständen nicht prüfen, ob ein Härtefall im vorgenannten Sinn (E. 2.3 vorne) gegeben ist. Folglich durfte sie auch die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers und seiner Frau sowie die Kosten im Zusammenhang mit der Zuckerkrankheit des Beschwerdeführers unberücksichtigt lassen bzw. insoweit auf weitere Abklärungen verzichten.

3.4 Der Beschwerdeführer kann sodann nichts zu seinen Gunsten daraus ableiten, dass ihm im Jahr 2013 ein Steuererlass gewährt worden sei. Mit Einreichen eines jeden Erlassgesuchs wird ein neues Verfahren eingeleitet, das von allfälligen früheren Verfahren unabhängig ist. 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).

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 hat der Beschwerdeführer 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). Der Beschwerdeführer hat 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 im angefochtenen Entscheid deutlich zum Ausdruck gekommen sind, muss die vorliegende Beschwerde als von vornherein aussichtslos bezeichnet werden. Die Ausführungen der Vorinstanz stimmen insgesamt mit den vorstehenden Erwägungen überein. Die Überschuldung des Beschwerdeführers ist angesichts 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 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 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:

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) 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.