

100.2020.117U
ARB/LIJ/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 20. Dezember 2021

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Liniger

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 3. März 2020; 100 19 207)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 22. Oktober 2018 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 4'763.35 (inkl. Verzugszins) des Jahres 2016. Unter Berücksichtigung der geleisteten Teilzahlung betrug der Steuerausstand insgesamt Fr. 4'363.35. Mit Entscheid vom 20. Mai 2019 wies die Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde (EG) Bern – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – das Erlassgesuch ab.

B.

Dagegen erhob A._____ am 21. Mai 2019 (Postaufgabe; Eingabe datiert vom 25.5.2019) Rekurs bei der Steuerverwaltung. Diese überwies den Rekurs am 23. Mai 2019 zuständigkeitshalber an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheid vom 3. März 2020 wies die StRK das Rechtsmittel ab.

C.

Am 2. April 2020 (Postaufgabe: 3.4.2020) hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 seien (samt Verzugszinsen und Gebühren) zu erlassen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmung vom 28. April 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 29. Mai 2020 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Für den Erlass der 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 Bern verfahren, der 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 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 20. Mai 2019 den angebehrten Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vgl. 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 be-

rechtigten EG Bern das Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuer zu führen (vgl. BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 1.3, 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 einzu-beziehen.

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 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 aus-zugehen, 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 teil-weise 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 (vgl. Art. 240a Abs. 1 StG; BVR 2018 S. 376 E. 2.1, 2016 S. 261 E. 2.1, 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 die Gewährung des Steuererlasses an Bedin-gungen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft wer-

den (Art. 240 Abs. 5 StG). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe gemäss Art. 240c Abs. 1 StG kommt es 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; BVR 2018 S. 376 E. 2.2, 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, sodass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2018 S. 376 E. 2.3, 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 (vgl. BVR 2018 S. 376 E. 2.4, 2014 S. 197 E. 2.4).

3.

3.1 Die Steuerverwaltung wies das Erlassgesuch des Beschwerdeführers mit der Begründung ab, dass sein betriebsrechtliches Existenzminimum um rund Fr. 1'440.-- überschritten werde, weshalb kein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG und damit kein Erlassgrund vorliege (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 64). An dieser Einschätzung hielt sie vor der Vorinstanz mit Stellungnahme vom 27. Juni 2019 grundsätzlich fest, wobei sie zu diesem Zeitpunkt gestützt auf die Steuerveranlagung 2017 noch von einer freien Einkommensquote von Fr. 1'217.-- ausging (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 85). Dagegen wandte der Beschwerdeführer mit Stellungnahme vom 5. Juli 2019 ein, er sei seit 2004 selbständig und betreibe ein ...atelier in Bern. Sein Auftragsbestand habe in den letzten Monaten jedoch stark abgenommen. Nur «dank externen Einsätzen» im 2018 und Anfangs 2019 habe er sich bis anhin noch «knapp über Wasser halten» können. Da nun auch diese Einsätze ausgeblieben seien, sei er gezwungen, Sozialhilfe in Anspruch zu nehmen (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 92). Er belegte dies mit einer Bestätigung und einer Verfügung des Sozialdiensts der Stadt Bern vom 27. Juni 2019, aus denen hervorgeht, dass er ab dem 1. Juni 2019 vom Sozialdienst unterstützt wurde und dass dieser ihm für vorläufig sechs Monate ab Unterstützungsbeginn die Fortführung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Nebenerwerb erlaubte. Gemäss der in der Verfügung vom 27. Juni 2019 enthaltenen Budgetübersicht beliefen sich die monatlichen Einnahmen des Beschwerdeführers zu diesem Zeitpunkt auf Fr. 2'000.-- und seine monatlichen Ausgaben auf Fr. 2'673.20, was einen Fehlbetrag von Fr. 673.20 ergibt (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 89-91).

3.2 Dennoch verneinte die StRK in der Folge eine finanzielle Notlage und wies den Rekurs des Beschwerdeführers mit Entscheid vom 3. März 2020 ab. Sie erwog, «gemäss Auskunft des Sozialdienstes der Stadt Bern» habe sich seine finanzielle Situation inzwischen verbessert. So habe er einerseits mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Nebenerwerb wieder «schwarze Zahlen» schreiben und «Einnahmen von rund Fr. 700.-- pro Monat» generieren können. Andererseits habe er im Dezember 2019 eine «Stelle in der Angestelltenposition angetreten», sodass er ab Januar 2020 mit den Einkünften aus der selbständigen und der unselbständigen Erwerbs-

tätigkeit auskommen könne und weshalb ihn der Sozialdienst mutmasslich nur noch bis Ende 2019 unterstützt habe. Seine längerfristigen wirtschaftlichen Perspektiven seien somit gestützt auf die Auskunft des Sozialdiensts «positiv einzustufen» und es sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer zukünftig in der Lage sein werde, seine offenen Steuerschulden zu begleichen. In dieser Situation rechtfertige sich der Steuererlass nicht, diene dieser doch der langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der betroffenen Person und nicht der Überbrückung vorübergehender finanzieller Engpässe oder gar der «Quersubventionierung» von selbständigen Geschäftstätigkeiten (angefochtener Entscheid E. 4.1). Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer seine Mitwirkungspflichten im Steuererlassverfahren verletzt habe, indem er nicht von sich aus umgehend über seine veränderten finanziellen Verhältnisse, insbesondere den Antritt seiner neuen Arbeitsstelle, informiert habe. Mit diesem Verhalten sei auch der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG erfüllt (angefochtener Entscheid E. 4.2).

3.3 Der Beschwerdeführer wirft der StRK sinngemäss eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs vor (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 21 ff. VRPG). Es treffe nicht zu, dass er eine «Stelle in der Angestelltenposition» angetreten habe. Vielmehr habe es sich um einen befristeten «Werkvertrag» gehandelt, wobei ihm von der Auftraggeberin pro Woche zwei Tage Arbeit als Freelancer in selbständiger Erwerbstätigkeit zugesichert worden seien. Es stelle sich die Frage, wie die StRK zur (unzutreffenden) Auskunft des Sozialdiensts gekommen sei, auf welche sie sich in ihrem Entscheid stütze (Verwaltungsgerichtsbeschwerde S. 4).

3.4 Aus dem Gehörsanspruch ergibt sich, dass entscheidrelevante Tatsachen schriftlich festzuhalten und aktenkundig zu machen sind (sog. Aktenführungspflicht). Dazu gehört die Protokollführung über entscheidwesentliche Abklärungen (BGE 142 I 86 E. 2.2 ff., 138 V 218 E. 8.1.2, 130 II 473 E. 4.1 f.; BVR 2015 S. 557 E. 3.1, 2013 S. 407 E. 3.2, 2012 S. 109 E. 2.3.1). Die Behörden haben die Vollständigkeit der im Verfahren eingebrachten und erstellten Akten sicherzustellen. Eine geordnete und übersichtliche Aktenführung ist nicht nur Grundlage eines effektiven Akteneinsichtsrechts der

Verfahrensbeteiligten; sie steht auch im Interesse der korrekten Entscheidungsfindung, haben die Behörden den Sachverhalt doch auch im Steuerrecht grundsätzlich von Amtes wegen festzustellen (Untersuchungsgrundsatz; Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG). Diese Feststellungen müssen in einem geordnet geführten Aktendossier festgehalten werden, wenn sie im Rahmen der Rechtsanwendung richtig gewürdigt werden sollen. Nur so ist im Übrigen auch die Überprüfbarkeit des Entscheids in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren sichergestellt (zum Ganzen BVR 2015 S. 557 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 23 N. 5 f.). Ebenso Teilgehalt des Gehörsanspruchs ist das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass einer Verfügung oder eines Entscheids, welcher in ihre Rechtsstellung eingreift, zur Sache zu äussern. Entscheidend ist dabei, ob der betroffenen Person ermöglicht wurde, ihren Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 21 Abs. 1 VRPG; BGE 144 I 11 E. 5.3, 140 I 99 E. 3.4; BVR 2018 S. 281 E. 3.1, 2012 S. 28 E. 2.3.1). Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache grundsätzlich zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung (statt vieler BGE 142 II 218 E. 2.8.1 [Pra 106/2017 Nr. 2], 135 I 187 E. 2.2; BVR 2018 S. 281 E. 3.1, 2014 S. 105 E. 3.6).

3.5 Die StRK stützt sich bei der Begründung des angefochtenen Entscheids hauptsächlich auf eine Auskunft des Sozialdiensts der Stadt Bern (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1; vorne E. 3.2). Diese hat sie weder aktenkundig gemacht noch dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht und ihn dazu Stellung nehmen lassen, obwohl es sich dabei offensichtlich um eine entscheidungswesentliche Tatsache handelt. Indem die StRK dies unterlassen hat, hat sie das Instruktionsverfahren nicht transparent geführt und zugleich ihre Aktenführungspflicht sowie das Äusserungsrecht des Beschwerdeführers verletzt (E. 3.4 hiervor). Die daraus insgesamt resultierende Gehörsverletzung wiegt nicht leicht, weshalb eine Heilung im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Hinzu kommt, dass die Vorinstanz auch den massgeblichen Sachverhalt ungenügend abgeklärt hat. So führt sie selbst aus, zwar seien die längerfristigen wirtschaftlichen Perspektiven des Beschwerdeführers positiv, es lasse sich jedoch nicht be-

urteilen, ob es die aktuellen Einkünfte dem Beschwerdeführer erlauben würden, nach Berücksichtigung des betriebsrechtlichen Existenzminimums die offenen Steuern innert angemessener Frist zu bezahlen (angefochtener Entscheid E. 4.2; zur Verletzung der Mitwirkungspflicht vgl. E. 4 hiernach). Die StRK hat mithin – gestützt auf die (mutmasslichen) Zukunftsperspektiven – einen Härtefall verneint, ohne den aktuellen Einkünften die zwingenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen und die daraus resultierende frei verfügbare Quote zu berechnen. Für ein derartiges (abgekürztes) Vorgehen besteht jedoch kein Raum. Bei der Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt, ist in erster Linie von den wirtschaftlichen Verhältnissen im Entscheidzeitpunkt auszugehen (vorne E. 2.2). Die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung kann zwar insofern bedeutsam sein, als das Vorliegen einer den Steuererlass rechtfertigenden Notlage trotz einer aktuell zu geringen oder fehlenden freien Einkommensquote dann zu verneinen ist, wenn aller Voraussicht nach – bei Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum – die Steuerschulden in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden können. Auch begründen lediglich vorübergehende Schwankungen in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bzw. zeitlich beschränkte Zahlungsschwierigkeiten grundsätzlich keine erhebliche Härte (VGE 2009/428/429 vom 8.9.2010 E. 4.2.1). Vorausgesetzt ist jedoch stets, dass aufgrund der aktuellen finanziellen Verhältnisse beurteilt wurde, ob eine Notlage besteht, was hier nicht der Fall war. Unter den gegebenen Umständen ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzte kantonale Beschwerdeinstanz über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Steuererlasses zu entscheiden und den hierfür massgeblichen Sachverhalt zu ermitteln. Die Akten sind daher an die StRK zurückzuweisen. Diese wird den für das Bestimmen der frei verfügbaren Einkommensquote erforderlichen Sachverhalt neu zu ermitteln und auf der Grundlage dieser Erkenntnisse zu entscheiden haben, ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG vorliegt.

4.

Von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz könnte nur dann allenfalls abgesehen werden, wenn feststehen würde, dass der Steuererlass wegen Vorliegens eines Ausschlussgrunds von vornherein ausser Betracht fällt

(vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen statt vieler BGE 145 I 167 E. 4.4 [Pra 108/2019 Nr. 119], 142 II 218 E. 2.8.1 [Pra 106/2017 Nr. 2]; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5, 2007 S. 395 E. 5.3.1; je mit Hinweisen), was nachfolgend zu prüfen ist:

4.1 Die StRK wirft dem Beschwerdeführer eine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht vor. Damit habe er den Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG erfüllt, weshalb ein Steuererlass (auch aus diesem Grund) nicht in Frage komme (angefochtener Entscheid E. 4.2; vorne E. 3.2). – Mit Schreiben vom 28. Juni 2019 forderte die StRK den Beschwerdeführer auf, ihr «alle Veränderungen der persönlichen und finanziellen Situation» umgehend mitzuteilen, wobei beispielsweise Veränderungen der Wohnsituation bei Trennung und Scheidung und der Schuldenerlass anderer Gläubiger von besonderem Interesse seien (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 88). Dem vom Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht eingereichten «Werkvertrag» vom 4. Oktober 2019 (act. 1C) ist zu entnehmen, dass er mit ...-Arbeiten und ... beauftragt wurde, wobei er «über die Mittel und Wege zur Erreichung des vorgegebenen Ereignisses» selbständig bestimmen konnte. Der Vertrag sieht zudem vor, dass er die ordnungsgemässe Abrechnung aller Sozialleistungen selbst sicherzustellen und für seine Aufwendungen monatlich Rechnung zu stellen habe. Entgegen der Annahme der StRK spricht dies nicht für ein Arbeitsverhältnis, sondern lässt mit dem Beschwerdeführer auf einen Auftrag im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit als ... schliessen. Dass der Beschwerdeführer berechtigt war, trotz Sozialhilfebezugs die selbständige Erwerbstätigkeit im Nebenerwerb weiterzuführen und damit auch neue Aufträge anzunehmen, war der StRK aufgrund der von ihm im Rekursverfahren eingereichten Verfügung des Sozialdiensts der Stadt Bern bekannt (vorne E. 3.1). Vom Beschwerdeführer konnte hingegen nicht erwartet werden, dass er die StRK über jeden einzelnen dieser Aufträge benachrichtigt. Festzuhalten ist zudem, dass er im vorinstanzlichen Verfahren die von der StRK verlangten Unterlagen jeweils fristgerecht eingereicht und einzelne Dokumente unaufgefordert nachgereicht hat (vgl. Vorakten StRK [act. 4A] pag. 72 und 82). Damit hat er gezeigt, dass er hinsichtlich seiner finanziellen Verhältnisse um Transparenz bemüht und gewillt war, die StRK bei der Sachverhaltsermittlung zu unterstützen. Es ist anzunehmen, dass er auch mit Blick auf die angebliche neue «Anstellung» bei

der Klärung des Sachverhalts mitgewirkt hätte, wäre er denn von der StRK im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs dazu aufgefordert worden (vorne E. 3.5; vgl. auch Schreiben vom 14.2.2020 an die Steuerverwaltung [act. 1C]). Dem Beschwerdeführer kann unter diesen Umständen keine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht vorgeworfen werden. Den Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG hat er damit nicht erfüllt.

4.2 Sollte die StRK nach erneuter Prüfung der Angelegenheit zum Schluss kommen, dass ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StRK vorliegt, wäre aufgrund der aus der Jahresrechnung 2016 ersichtlichen, mit der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers im Zusammenhang stehenden Darlehensschulden von Fr. 12'750.-- zudem zu prüfen, ob allenfalls der Ausschlussgrund der Überschuldung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG erfüllt ist (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 57; im angefochtenen Entscheid in E. 4.3 ausdrücklich offengelassen). Auch hierzu wäre dem Beschwerdeführer vorab das rechtliche Gehör zu gewähren.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neu Beurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 6). Demnach ist der Beschwerdeführer für die Kostenverlegung in der Beschwerdesache als gänzlich obsiegend zu betrachten; weder ihm noch der insoweit als unterliegend geltenden Beschwerdegegnerin sind für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Kosten aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG). Die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten ge-

mässig dem Ausgang der Neuprüfung festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

6.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, hier grundsätzlich mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 3. März 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.

3. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Beschwerdegegnerin
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.