

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 2. November 2023

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichterin Herzog  
Gerichtsschreiberin Imfeld

### Kanton Bern

handelnd durch die Steuerverwaltung, Brünnenstrasse 66, Postfach,  
3001 Bern

Kläger

gegen

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beklagter

und

**Einwohnergemeinde B.** \_\_\_\_\_  
handelnd durch den Gemeinderat  
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beigeladene

betreffend Vertragsstreitigkeit; Forderung aus Nachbesserung gemäss  
Besserungsschein



## Prozessgeschichte:

### A.

A.\_\_\_\_\_ war als Inhaber des Einzelunternehmens «Verwaltung A.\_\_\_\_\_» im Immobilienbereich selbständig erwerbstätig. Er war Eigentümer von Liegenschaften in B.\_\_\_\_\_ und Umgebung. Im Zug der Immobilienkrise in den neunziger Jahren bewertete die finanzierende Bank die Liegenschaften neu, was aufgrund der zum Teil erheblich tieferen Verkehrswerte zu einer Überschuldung von A.\_\_\_\_\_ führte. Insgesamt beliefen sich seine Schulden gemäss Sanierungsbilanz per 31. Dezember 2004 auf Fr. 8'131'717.--, darunter Steuerschulden gegenüber dem Kanton Bern von Fr. 2'124'012.-- aus Grundstückgewinnsteuern, Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkter Bundessteuer ab dem Steuerjahr 1991.

Ein von A.\_\_\_\_\_ im August 2006 vorgeschlagener aussergerichtlicher Nachlassvertrag mit der Steuerverwaltung des Kantons Bern und weiteren Gläubigerinnen scheiterte am Einverständnis der Einwohnergemeinde (EG) B.\_\_\_\_\_, um das die Steuerverwaltung die Gemeinde als Gläubigerin der Gemeindesteuerforderungen ersucht hatte. Im Entwurf des Nachlassvertrags war vorgesehen gewesen, dass der Kanton Bern eine Nachlassdividende von 13,42 % der offenen Forderung, ausmachend Fr. 284'977.--, erhält und im Gegenzug auf die restliche Forderung von Fr. 1'839'035.-- verzichtet. Nach weiteren Verhandlungen schlossen der Kanton Bern, handelnd durch die Steuerverwaltung, und A.\_\_\_\_\_ am 3. September 2008 einen sog. Besserungsschein ab. Darin anerkannte A.\_\_\_\_\_, dem Kanton Bern per 31. Dezember 2004 den Betrag von Fr. 2'124'012.-- zu schulden, und verpflichtete sich, dem Kanton Fr. 284'977.-- zu bezahlen; dieser Zahlungspflicht kam er nach. Der Kanton Bern verzichtete im Gegenzug auf die Geltendmachung der Restforderung von Fr. 1'839'035.-- unter Vorbehalt einer Nachbesserungspflicht bei Verbesserung der finanziellen Situation von A.\_\_\_\_\_ bis (spätestens) 2018. Unter diesem Titel verpflichtete sich A.\_\_\_\_\_, bei einem Free Cash Flow von mehr als Fr. 600'000.-- einen angemessenen Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses als weitere Zahlung an die ursprüngliche Schuld zu leisten. Mit der Vereinbarung konnte ein Konkurs von A.\_\_\_\_\_

vermieden werden und dieser seine Geschäftstätigkeit fortführen. 2014 betrug der Free Cash Flow daraus Fr. 793'000.-- und lag damit erstmals über Fr. 600'000.--. Die Vertragsparteien führten in der Folge jahrelang erfolglos Verhandlungen über die Nachbesserungspflicht von A.\_\_\_\_\_ gemäss Besserungsschein. Am 4. Juli 2019 leitete der Kanton Bern eine Betreibung gegen A.\_\_\_\_\_ über Fr. 160'000.-- aus dem Besserungsschein ein. A.\_\_\_\_\_ erhob gegen den Zahlungsbefehl vom 5. Juli 2019 Rechtsvorschlag.

## **B.**

Am 23. Juni 2020 hat der Kanton Bern, handelnd durch die Steuerverwaltung, beim Verwaltungsgericht Klage gegen A.\_\_\_\_\_ erhoben. Er beantragt, A.\_\_\_\_\_ sei zu verpflichten, dem Kanton Bern die in Betreibung gesetzte Forderung in der Höhe von Fr. 160'000.-- zu bezahlen. Zudem sei der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. 1\_\_\_\_\_ (richtig: 2\_\_\_\_\_) des Betreibungsamts C.\_\_\_\_\_, Dienststelle ..., zu beseitigen. Mit Klageantwort vom 24. September 2020 beantragt A.\_\_\_\_\_, die Klage sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Mit Verfügung vom 6. November 2020 hat der Instruktionsrichter die EG B.\_\_\_\_\_ von Amtes wegen zum Verfahren beigegeben. Die Gemeinde beantragt mit Stellungnahme vom 15. Januar 2021, die Klage sei gutzuheissen, A.\_\_\_\_\_ sei zu verpflichten, die in Betreibung gesetzte Forderung von Fr. 160'000.-- zu bezahlen und der Rechtsvorschlag sei zu beseitigen. Sie verlangt zudem, der Kanton Bern sei zu verpflichten, ihr aus der Forderung von Fr. 160'000.-- den ihr zustehenden Anteil in zu beziffernder Höhe, eventuell in Höhe von Fr. 31'568.--, weiterzuleiten. A.\_\_\_\_\_ hat sich am 8. April 2021 zur Stellungnahme der Gemeinde geäussert; er hält an seinem Antrag auf Klageabweisung fest.

Die Verfahrensbeteiligten haben sich mit Eingaben vom 4. Juni 2021 (EG B.\_\_\_\_\_), 25. Juni 2021 (Kanton Bern) und 29. Oktober 2021 (A.\_\_\_\_\_) erneut geäussert und namentlich zu ihrer Vergleichsbereitschaft Stellung genommen. Mit Verfügung vom 1. April 2022

hat der Instruktionsrichter die Offerte gerichtlicher Vergleichsbemühungen als gescheitert erklärt und Gelegenheit zur Äusserung gegeben. Davon haben der Kanton Bern und die EG B.\_\_\_\_\_ am 25. Mai 2022 bzw. 23. Juni 2022 Gebrauch gemacht; sie halten an ihren Rechtsbegehren fest.

Am 29. Juni 2023 bzw. am 27. Juli 2023 haben der Kanton Bern und die EG B.\_\_\_\_\_ Schlussbemerkungen sowie weitere Unterlagen eingereicht und ihre Rechtsbegehren bestätigt. A.\_\_\_\_\_ hält in seinen Schlussbemerkungen vom 31. Juli 2023 ebenfalls an seinen Rechtsbegehren fest. Am 23. August 2023 hat er sich erneut zur Angelegenheit geäußert.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Der Kanton Bern macht mit Klage vor Verwaltungsgericht eine in Be-  
treibung gesetzte Forderung aus dem Besserungsschein vom 3. September  
2008 geltend und ersucht um Beseitigung des Rechtsvorschlags. Das Ver-  
waltungsgericht beurteilt auf Klage hin als einzige Instanz Streitigkeiten aus  
öffentlich-rechtlichen Verträgen, an denen der Kanton, eine Landeskirche  
oder eine ihrer regionalen Einheiten beteiligt ist, soweit die zuständige  
Behörde die Streitigkeit nach dem Gesetz nicht durch Verfügung zu regeln  
hat (Art. 87 Bst. b des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungs-  
rechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Aufgrund des Vorrangs der Verfügung  
(Art. 49 Abs. 1 VRPG) ist die Handlungsform des öffentlich-rechtlichen Ver-  
trags nur zulässig, wenn das Gesetz sie ausdrücklich vorsieht (BVR 2019  
S. 344 E. 1.2.1, 2018 S. 528 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen; Markus  
Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl.  
2020, Art. 49 N. 3 ff.). Im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen  
(Art. 20a Abs. 1 VRPG) prüft das Verwaltungsgericht, in welchem Verfahren  
die Streitsache zu beurteilen und welches Rechtsmittel zulässig ist (BVR

2019 S. 344 [VGE 2016/39 vom 5.3.2019] nicht publ. E. 1.1, 2018 S. 528 E. 1, 2011 S. 458 E. 1.1.1).

**1.1.1** Im Streit liegt eine Forderung aus dem zwischen dem Kanton Bern und dem Beklagten am 3. September 2008 vereinbarten Besserungsschein betreffend Steuerschulden des Beklagten. Die kantonale Steuerverwaltung ist zuständig für den Bezug der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer (Art. 230 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] i.V.m. Art. 1 Abs. 1 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]; Art. 160 i.V.m. Art. 104 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die BEZV in der bei Abschluss der Vereinbarung anwendbaren Fassung sieht nebst dem Steuererlass (aArt. 34 ff. BEZV in der bis 31.12.2010 gültigen ursprünglichen Fassung [BAG 00-101]; vgl. auch Art. 240 ff. StG) verschiedene Formen einvernehmlicher Lösungen für die Schuldensanierung von steuerpflichtigen Personen vor. Gemäss Art. 48 Abs. 1 BEZV kann die Steuerverwaltung unter bestimmten Umständen einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag zustimmen, d.h. einer Vereinbarung gemäss Art. 115 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) über die Aufhebung bzw. Teilaufhebung von Forderungen (vgl. Guggisberg/Jakob, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2021, Art. 314 SchKG N. 22). Unter den gleichen Voraussetzungen kann sie einer einvernehmlichen privaten Schuldensanierung im Sinn von Art. 333 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) zustimmen (Art. 48 Abs. 2 BEZV). Als weitere Möglichkeit der einvernehmlichen Schuldenbereinigung sieht Art. 49 Abs. 1 BEZV den Rückkauf der im Zwangsvollstreckungsverfahren erlangten Verlustscheine vor. Die genannten Bestimmungen weisen mithin das Gemeinwesen als Gläubiger ausdrücklich zu vertraglichem Handeln an, was durchaus sachgerecht ist: Wenn hoheitliches Handeln der Behörde nicht mehr infrage kommt bzw. wenig Aussicht auf Erfolg hat, müssen der Bezugsbehörde die gleichen Mittel zur Schuldeneintreibung offenstehen wie einer

privaten Gläubigerschaft. Die Bezugsbehörde verfügt bei der Frage, ob und zu welchen Gegenleistungen sie einer Schuldensanierung zustimmt, anders als bei der Veranlagung der Steuern, über einen erheblichen Ermessensspielraum, den sie zusammen mit der steuerpflichtigen Person (konsensual) zu konkretisieren hat (vgl. Tschannen/Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, N. 990; zum Ganzen BVR 2019 S. 344 E. 1.2.2 betreffend Rückkauf von Verlustscheinen durch Vertrag).

**1.1.2** Die Steuerverwaltung bzw. die Bezugsbehörde ist demnach berechtigt, sich im Rahmen des Verfahrens der Zwangsvollstreckung mit der steuerpflichtigen Person über die Aufhebung bzw. Teilaufhebung von Forderungen vertraglich zu einigen (vgl. BVR 2019 S. 344 E. 1.2.2 betreffend Rückkauf von Verlustscheinen durch Vertrag). Die Steuerverwaltung verwendet für den Steuerbezug bzw. das rechtliche Inkasso auch das Instrument des Besserungsscheins. Dieser ist dem Verlustschein nachgebildet, weist aber auch Aspekte eines aussergerichtlichen Nachlassvertrags auf. Beim Besserungsschein verzichtet die Steuerverwaltung formell auf die ursprüngliche Forderung. Diese wird durch eine bedingte Forderung ersetzt, die auflebt, sofern die in der Vereinbarung festgelegten Voraussetzungen im Rahmen der späteren Geschäftstätigkeit der Schuldnerin bzw. des Schuldners erfüllt sind (vgl. Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 238 N. 29 ff., 32, Art. 240c N. 26, Art. 244 N. 23). Den Besserungsschein vom 3. September 2008 hat der Kanton Bern mit dem Beklagten zur Sicherstellung des Bezugs rechtskräftig veranlagter Steuerforderungen für direkte Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern sowie für Grundstückgewinnsteuern der Steuerjahre 1991 bis 2006 abgeschlossen. Der Beklagte als Inhaber des Einzelunternehmens «Verwaltung A. \_\_\_\_\_» sollte vor dem Konkurs bewahrt werden, nachdem ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag nicht zustande gekommen war, aus Sicht der Vertragsparteien aber begründete Aussicht auf wirtschaftliche Erholung und nachhaltige Stabilisierung der finanziellen Situation des Beklagten bestand (vgl. dazu ausführlich hinten E. 2). Unter diesen Umständen war der Kanton Bern, handelnd durch die Steuerverwaltung, berechtigt, sich mit dem Beklagten über die Aufhebung der Steuerforderungen vertraglich zu einigen und eine neue, bedingte Forderung zu vereinbaren.

**1.1.3** In der Klageantwort bestreitet der Beklagte die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts, da es sich beim Besserungsschein nicht um einen verwaltungs-, sondern um einen privatrechtlichen Vertrag handle (vgl. Klageantwort Ziff. II./2 f.). In seinen Schlussbemerkungen führt er nunmehr aber aus, er habe mit dem Kanton Bern (Steuerverwaltung) einen öffentlich-rechtlichen Vertrag abgeschlossen (Schlussbemerkungen vom 31.7.2023 S. 6). – Im Streit liegt eine Forderung aus dem zwischen dem Kanton Bern und dem Beklagten am 3. September 2008 vereinbarten Besserungsschein. Die Vereinbarung eines solchen ist Teil des Steuerbezugs bzw. -inkassos (vgl. E. 1.1.2 hiervor) und stellt somit eine öffentlich-rechtliche Aufgabe dar. Mit dem Besserungsschein geht die offene Steuerforderung unter und wird durch eine bedingte Forderung ersetzt (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 238 N. 32). Trotz des damit verbundenen Ermessensspielraums ist die Stellung des Gemeinwesens beim Abschluss des Vertrags nicht mit derjenigen einer privaten Gläubigerin bzw. eines privaten Gläubigers gleichzusetzen. Die Bezugsbehörde hat beim Inkasso von Steuerforderungen und damit auch beim Abschluss von Verträgen zur Schuldensanierung vielmehr gewisse rechtliche Vorgaben, wie namentlich den Grundsatz der Rechtsgleichheit, zu beachten und ist grundsätzlich gehalten, im Interesse der Allgemeinheit von der Schuldnerin bzw. vom Schuldner einen möglichst hohen Anteil der Forderung zu erhalten. Aus diesen Gründen handelt es sich bei der Vereinbarung zwischen dem Kanton und der steuerpflichtigen Person über den Verzicht auf «Geltendmachung» von Steuerforderungen mit einer bedingten Nachbesserungspflicht nicht um einen privatrechtlichen, sondern um einen verwaltungsrechtlichen Vertrag (vgl. BVR 2019 S. 344 E. 1.2.3 betreffend Rückkauf von Verlustscheinen durch Vertrag; Tschannen/Müller/Kern, a.a.O., N. 971 ff.).

**1.1.4** Der Streitigkeit liegt nach dem Gesagten ein zulässigerweise durch den Kanton Bern und den Beklagten abgeschlossener öffentlich-rechtlicher Vertrag zu Grunde, weshalb sie im Klageverfahren zu beurteilen ist (Art. 87 Bst. b VRPG; vgl. auch Art. 90 Abs. 1 VRPG [Umkehrschluss]). Das Verwaltungsgericht ist bei Forderungen aus öffentlichem Recht gestützt auf Art. 79 SchKG auch in Bezug auf die Beseitigung des Rechtsvorschlags zuständig (BGE 107 III 60 E. 3; BGer 2C\_730/2013 vom 4.2.2014 E. 1; Herzog/Sieber,

in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 117 N. 6).

**1.2** Der Parteibegriff ergibt sich für das Klageverfahren – abgesehen von der Parteifähigkeit – aus rein formalen Kriterien: Partei ist, wer klagt oder beklagt wird (Art. 12 Abs. 4 VRPG; BVR 2021 S. 218 E. 2.3, 2004 S. 373 E. 1.1; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 12 N. 39). Der Kanton Bern als Kläger ist partei- und prozessfähig (vgl. Art. 11 Abs. 1 VRPG; Michel Daum, a.a.O., Art. 11 N. 4 und 14) und hat ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung der Klage (vgl. BVR 2019 S. 344 [VGE 2016/39 vom 5.3.2019] nicht publ. E. 1.4). Die Steuerverwaltung vertritt den Kanton in Schuldbetreibungs- und Konkursverfahren (Art. 9 Abs. 1 Bst. g der Verordnung vom 18. Oktober 1995 über die Organisation und die Aufgaben der Finanzdirektion [Organisationsverordnung FIN, OrV FIN; BSG 152.221.171]). Auf die formgerecht erhobene Klage (Art. 32 VRPG) ist einzutreten (zur Frage der Fristwahrung vgl. hinten E. 5.7).

**1.3** Die instruierende Behörde lädt Dritte von Amtes wegen oder auf Antrag zum Verfahren bei, wenn deren schutzwürdige Interessen durch die Verfügung oder den Entscheid betroffen werden; dadurch wird die Verfügung oder der Entscheid auch für die Beigeladenen verbindlich. Beigeladene haben im Verfahren Parteistellung (Art. 14 Abs. 1 und 2 VRPG).

**1.3.1** Mit Verfügung vom 6. November 2020 hat der Instruktionsrichter die EG B. \_\_\_\_\_ von Amtes wegen zum Verfahren beigeladen. Sie ist weder Vertragspartei des Besserungsscheins noch Klägerin oder Beklagte und daher im vorliegenden Verfahren nicht Hauptpartei. Zwar ist die Gemeinde gestützt auf Art. 240 Abs. 4 StG bei einer Streitigkeit über den Erlass ihrer Gemeindesteuern notwendige Partei, sofern sie ihre Erlasskompetenz nicht an die für den Erlass der Kantonssteuer zuständige Behörde übertragen hat (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 1.2). Mit dem Besserungsschein an sich sowie mit dem Entscheid über Bestand und Umfang einer Nachbesserungspflicht für das Jahr 2014 ist aber nicht unmittelbar ein Teilerlass von rechtskräftig veranlagten Steuern verbunden (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 238 N. 32, Art. 240c N. 26). Wenn nun über den Bestand und Umfang einer Nachbesserungspflicht 2014 verbindlich entschieden wird, werden die Inte-

ressen der EG B. \_\_\_\_\_ in Bezug auf die ihr vom Beklagten geschuldeten Gemeindesteuern für die Zeit von 1991 bis 2006 berührt. Sie ist damit durch den Entscheid über die Nachbesserungspflicht indirekt in einer Weise betroffen, dass dieser sich auf ihre Rechtsbeziehung zu den Parteien auswirkt. Damit nimmt sie gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VRPG als Beigeladene am Verfahren teil (vgl. allgemein BVR 2018 S. 99 E. 1.6, 2008 S. 396 E. 2.5.1, 2007 S. 562 E. 1.3).

**1.3.2** Die Beiladung bewirkt keine «Ausdehnung» des Verfahrens auf die beigeladene Person, sondern bezweckt, einen Entscheid, der sich auf deren Rechtsbeziehung zu einer Hauptpartei mittelbar auswirkt, auch für die beigeladene Person verbindlich werden zu lassen. Diese hat nur die Stellung einer (nicht notwendigen) Nebenpartei. Rechtsschutz wird weder von ihr noch gegen sie verlangt, sondern nur unter den und auf Rechnung der Hauptparteien (BVR 2007 S. 145 E. 4.6, 2002 S. 481 E. 5i/bb; Michel Daum, a.a.O., Art. 14 N. 1 ff., 10). Entsprechend kann die EG B. \_\_\_\_\_ als Beigeladene nicht verlangen, dass im vorliegenden Verfahren die Rechtsbeziehung zwischen ihr und dem Kanton Bern geregelt wird. Der Antrag der Gemeinde, den Kanton Bern zu verpflichten, ihr von der Forderung von Fr. 160'000.-- den ihr zustehenden Anteil in zu beziffernder Höhe weiterzuleiten (Stellungnahme EG vom 15.1.2021 Rechtsbegehren 3 [act. 15]), liegt damit ausserhalb der hier zu beurteilenden Rechtsbeziehung zwischen den Hauptparteien und ist daher nicht zu behandeln, soweit das Begehren überhaupt aufrechterhalten worden ist (vgl. Schlussbemerkungen EG vom 27.7.2023 Ziff. 2 [act. 38]).

**1.4** Das Verwaltungsgericht würdigt die Vorbringen der Parteien in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 92 Abs. 1 VRPG) und darf bei seinem Urteil nicht über die Parteibegehren hinausgehen (Art. 92 Abs. 2 VRPG).

## **2.**

Im Streit liegt eine Forderung von Fr. 160'000.-- gestützt auf die im Besse rungsschein vom 3. September 2008 vereinbarte Nachbesserungspflicht des

Beklagten. Zu den *tatsächlichen Umständen des Zustandekommens* dieses verwaltungsrechtlichen Vertrags lässt sich den Akten folgender Sachverhalt entnehmen:

**2.1** Der Beklagte war im Immobilienbereich selbständig erwerbstätig als Inhaber des Einzelunternehmens «Verwaltung A.\_\_\_\_\_». Er war Eigentümer von Liegenschaften in B.\_\_\_\_\_ und Umgebung. Im Zug der Immobilienkrise in den neunziger Jahren bewertete die finanzierende Bank die Liegenschaften neu. Die dabei errechneten Verkehrswerte lagen zum Teil erheblich unter den zur Finanzierung gewährten Hypothekendarlehen. Dies führte zu einer Überschuldung des Beklagten. Insgesamt beliefen sich seine Verpflichtungen gemäss Sanierungsbilanz per 31. Dezember 2004 auf Fr. 8'131'717.--. Gegenüber dem Kanton Bern bestanden zu diesem Zeitpunkt Schulden im Betrag von Fr. 2'124'012.-- aus Grundstückgewinnsteuern, Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkter Bundessteuer ab dem Steuerjahr 1991 (vgl. Besserungsschein vom 3.9.2008 Ziff. 1 ff. und 5, Klagebeilage [KB] 1).

**2.2** Am 2. August 2006 ersuchte der Beklagte die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Bezugskompetenzen – nebst zwei weiteren Gläubigerinnen – um Genehmigung eines aussergerichtlichen Nachlassvertrags. Er beabsichtigte, die Geschäftstätigkeit weiterzuführen und sein Unternehmen durch geeignete Massnahmen nachhaltig zu sanieren (vgl. Gesuch betreffend aussergerichtlichen Nachlassvertrag vom 2.8.2006, KB 3). Im Entwurf des Nachlassvertrags war vorgesehen, dass der Beklagte der Steuerverwaltung eine Nachlassdividende von 13,42 % der offenen Forderung, ausmachend Fr. 284'977.--, bezahlt. Im Gegenzug würde die Steuerverwaltung auf die restliche offene Forderung in der Höhe von Fr. 1'839'035.-- verzichten (Entwurf Aussergerichtlicher Nachlassvertrag Ziff. 2 f., Beilage 1 zu KB 3). Das Zustandekommen des aussergerichtlichen Nachlassvertrags scheiterte am Einverständnis der EG B.\_\_\_\_\_ als Gläubigerin der offenen Gemeindesteuerforderungen (vgl. Schreiben EG B.\_\_\_\_\_ vom 28.2.2007, KB 4). Die Steuerverwaltung prüfte daraufhin weitere Inkassomöglichkeiten. Sie ging davon aus, dass ein Konkurs angesichts der finanziellen Situation des Beklagten und der mit dem Konkurs verbundenen Kosten zu einem vollen Verlust der offenen Forderung führen würde. Angesichts der bereits durch-

geführten Sanierungsmassnahmen und der Absicht des Beklagten, weitere geeignete Massnahmen zu ergreifen, bestand demgegenüber gemäss der Steuerverwaltung bei Weiterführung der Geschäftstätigkeit die begründete Aussicht auf eine wirtschaftliche Erholung und eine nachhaltige und dauerhafte Stabilisierung der finanziellen Situation des Beklagten. Um die Sanierungsbemühungen des Beklagten zu unterstützen, verhandelte die Steuerverwaltung daher mit ihm über den Abschluss eines Besserungsscheins (vgl. Klage S. 5).

**2.3** Am 3. September 2008 schlossen der Kanton Bern, handelnd durch die Steuerverwaltung, und der Beklagte einen Besserungsschein ab (vgl. KB 1). Letzterer anerkannte, dem Kanton Bern per 31. Dezember 2004 den Betrag von Fr. 2'124'012.-- zu schulden (Ziff. 5). Zur Tilgung dieser Forderung bezahlte er dem Kanton Bern Fr. 284'977.-- (Ziff. 6). Die Vertragsparteien vereinbarten unter dem Titel «Forderungsverzicht» weiter, dass (unter Vorbehalt des Zahlungsverzugs und der Verrechnung) «der Kanton Bern auf die Geltendmachung der Restforderung von Fr. 1'839'035.-- [verzichtet] und [...] den Schuldner per Saldo aller Ansprüche aus seiner Schuld [entlässt]» (Ziff. 7). Für den Fall, dass sich die finanzielle Situation des Beklagten verbessern sollte, sahen die Vertragsparteien folgende Nachbesserungspflicht vor:

«Nachbesserungspflicht bei Verbesserung der finanziellen Situation

11. Gemäss den Erwartungsrechnungen (Beilage 3) wird in den Jahren 2007 bis 2009 der Free Cash Flow rund CHF 600'000.-- betragen. Sollte sich die finanzielle Situation des Schuldners massgebend besser entwickeln als gemäss den Erwartungsrechnungen angenommen, so verpflichtet sich der Schuldner, dies der Steuerverwaltung mitzuteilen. Eine massgebende finanzielle Verbesserung liegt vor, wenn der Free Cash Flow mehr als CHF 600'000.-- beträgt. Dieser Betrag ist für die Nachbesserungspflicht auch ab dem Jahr 2010 massgebend. Der Schuldner verpflichtet sich, mit der Abgabe der jährlichen Steuererklärung eine Berechnung nach Massgabe der Erwartungsrechnung als zusätzliche Beilage zur Steuererklärung der Steuerverwaltung einzureichen.
12. Für den Fall eines Free Cash Flow von über CHF 600'000.-- verpflichtet sich der Schuldner, der Steuerverwaltung des Kantons Bern einen angemessenen Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses als weitere Zahlung zur Reduktion der ursprünglichen Schuld von CHF 2'124'012.-- zu leisten.
13. Dem Schuldner soll es möglich sein, mittels Beiträgen an die 2. und 3. Säule für eine angemessene Altersvorsorge zu sorgen. Zudem soll er die bestehenden Beitragslücken in der Altersvorsorge mit Nachzahlungen schliessen können. Die entsprechenden Beiträge

sind für die Beurteilung der massgebenden Verbesserung der finanziellen Situation als Abzüge zu berücksichtigen. Das im Rahmen der Altersvorsorge angehäuften Kapital gilt nicht als Vermögenszuwachs, der eine Nachbesserungspflicht auslöst. Dabei sind aber die Beschränkungen von Art. 79b BVG über den Einkauf und insbesondere den Bezug in Kapitalform zu beachten.

14. Erträge oder Guthaben aus zukünftig dem Schuldner anfallenden Erbschaften, Schenkungen sowie Lotteriegewinnen gelten als Vermögenszuwächse, die eine Nachbesserungspflicht auslösen können. Dies gilt nicht für angemessene, im Zeitpunkt der vorliegenden Vereinbarung bestehende, zukünftige Leistungen (Kapital- oder Rentenform) aus BVG oder Lebensversicherungen.
15. Die im Rahmen der vorliegenden Sanierung der finanziellen Verhältnisse des Schuldners erfolgten oder noch erfolgenden Forderungsverzichte gelten nicht als ein Nachzahlungen auslösender Vermögenszuwachs. Ebenso gelten Forderungsverzichte von anderen Gläubigern, die zum Zwecke der Sanierung der finanziellen Verhältnisse des Schuldners erfolgen, nicht als ein Nachzahlungen auslösender Vermögenszuwachs. Des Weiteren haben Amortisationen für Liegenschaften, die im Rahmen des üblichen Geschäftsganges getätigt werden, keinen Vermögenszuwachs im Sinne dieses Besserungsscheines zur Folge.
16. Kommt der Schuldner dieser Besserungspflicht oder der Meldepflicht nicht nach, kann die ganze Forderung gemäss Ziffer 5 in vollem Umfang geltend gemacht werden.

#### Beschränkung der Nachbesserungspflicht

17. Die Nachbesserungspflicht wird zeitlich beschränkt: In Anbetracht des fortgeschrittenen Alters des Schuldners endet diese Pflicht am Ende des Jahres, in welchem der Schuldner das 70. Altersjahr erreicht hat, somit am 31. Dezember 2018. Die Nachbesserungspflicht endet zudem im Zeitpunkt des Versterbens des Schuldners, wenn dieser vor Erreichen des 70. Altersjahrs stirbt.»

**2.4** In den der Steuerverwaltung gemäss Ziff. 11 des Besserungsscheines eingereichten Abschlüssen für die Jahre 2009 bis 2013 wies der Beklagte jeweils einen Free Cash Flow von weniger als Fr. 600'000.-- aus (massgebend jeweils: «Free Cash Flow II»; 2009: Fr. 205'000.--, 2010: Fr. 170'000.--, 2011: Fr. 10'000.--, 2012: Fr. 139'000.--, 2013: Fr. 583'000.--; KB 6). 2014 betrug der «Free Cash Flow II» gemäss Abschluss Fr. 793'000.-- (KB 7). Die Vertragsparteien verhandelten in der Folge über die im Rahmen der vereinbarten Nachbesserungspflicht zu leistende Zahlung. Im Verlauf der Verhandlungen unterbreitete der Beklagte einen Vergleichsvorschlag mit einer Pauschalzahlung von Fr. 80'000.--. Diesen lehnte insbesondere die EG B. \_\_\_\_\_ ab, ohne deren Zustimmung eine Lösung für den Kanton Bern nicht möglich war (vgl. Klage S. 6; Schreiben Beklagter vom 16.5.2018, KB 8). Die Steuerverwaltung unterbreitete in Absprache mit der EG B. \_\_\_\_\_ dem Beklagten an einer Besprechung vom 11. März 2019 einen

Vergleichsvorschlag von Fr. 160'000.-- für das Jahr 2014, was der Beklagte jedoch als «völlig überrissen» erachtete (Klage S. 6; Schreiben Beklagter vom 23.5.2019, KB 10). Die Steuerverwaltung stellte daraufhin fest, dass keine einvernehmliche Lösung gefunden werden konnte. Sie müsse die Forderung daher auf dem Betreuungsweg durchsetzen. Der Beklagte bezeichnete allfällige Betreuungshandlungen bei Vorliegen einer Verjährungsverzichtserklärung als rechtsmissbräuchlich (E-Mail-Verkehr zwischen der Steuerverwaltung und dem Beklagten Mai/Juni 2019, KB 11) und liess der Steuerverwaltung eine weitere, bis zum 30. Juni 2020 befristete Verjährungsverzichtserklärung zukommen (vgl. KB 12). Der Kanton Bern betrieb den Beklagten am 4. Juli 2019 auf eine Forderung von Fr. 160'000.-- aus dem Besserungsschein vom 3. September 2008 und dem Vergleichsvorschlag vom 11. März 2019 (KB 13). Der Beklagte erhob gegen den am 8. Juli 2019 zugestellten Zahlungsbefehl gleichentags Rechtsvorschlag (KB 2). Am 23. Juni 2020 reichte der Kanton Bern beim Verwaltungsgericht Klage gegen den Beklagten über die Forderung von Fr. 160'000.-- ein.

### 3.

Streitig ist die in Betreuung gesetzte Forderung von Fr. 160'000.-- aus Nachbesserung gemäss Besserungsschein. Nachfolgend ist zu prüfen, ob und wenn ja in welchem Umfang eine Pflicht zur Nachbesserung eingetreten ist (vgl. E. 4 f. hiernach). Dies erfolgt durch Auslegung des Besserungsscheins. Öffentlich-rechtliche Verträge sind grundsätzlich gleich wie privatrechtliche Verträge auszulegen (BVR 2010 S. 180 E. 3.2.1; VGE 2022/182 vom 29.8.2023 E. 5.3, 2022/141 vom 21.4.2023 E. 4.2, je auch zum Folgenden). Die Auslegung richtet sich daher in erster Linie nach dem empirisch festzustellenden übereinstimmenden wirklichen Willen der Vertragsparteien (Art. 18 Abs. 1 OR; empirische oder subjektive Vertragsauslegung). Ist ein solcher Wille nicht feststellbar, so ist der Vertrag gemäss Vertrauensprinzip nach dem mutmasslichen Willen auszulegen, das heisst so, wie er nach seinem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen (etwa die Entstehungsgeschichte und Begleitumstände des Vertragschlusses, der Vertragszweck oder die Interessenlage der Parteien) verstanden werden durfte und musste (normative oder objektivierte [bzw.

jüngst: objektive] Vertragsauslegung; BGE 148 V 70 E. 5.1.1, 144 V 84 E. 6.2.1, 144 III 93 E. 5.2.1 f. [Pra 108/2019 Nr. 40]). Massgebend ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Nachträgliches Partieverhalten ist bei der Auslegung nach dem Vertrauensprinzip nicht von Bedeutung; es kann allenfalls auf einen tatsächlichen Willen der Parteien schliessen lassen (BGE 132 III 626 E. 3.1 mit Hinweisen). Für öffentlich-rechtliche Verträge gilt zudem der Auslegungsgrundsatz, dass im Zweifelsfall zu vermuten ist, die Behörden hätten keine Vereinbarung treffen wollen, die mit den von ihnen zu wahren öffentlichen Interessen im Widerspruch steht, und dass sich die andere Vertragspartei darüber Rechenschaft gab (BGE 144 V 84 E. 6.2.1, 135 V 237 E. 3.6, 122 I 328 E. 4e). Indessen wäre es verfehlt, in allen Fällen der dem öffentlichen Interesse besser dienenden Auslegung den Vorzug zu geben. Die Wahrung des öffentlichen Interesses findet ihre Schranke vielmehr gerade im Vertrauensprinzip, d.h. sie darf nicht dazu führen, dass der Vertragspartnerin bzw. dem Vertragspartner des Gemeinwesens bei der Vertragsauslegung Auflagen gemacht werden, die sie bzw. er beim Vertragsschluss vernünftigerweise nicht voraussehen konnte (vgl. BGE 144 V 84 E. 6.2.1, 122 I 328 E. 4e).

#### 4.

Zum *Eintritt* der Nachbesserungspflicht per Ende 2014 ergibt sich Folgendes:

**4.1** Der Kanton Bern macht geltend, als Voraussetzung für den Eintritt der Nachbesserungspflicht sei im Besserungsschein vereinbart worden, dass sich die finanzielle Situation des Beklagten massgebend besser entwickle als in den Erwartungsrechnungen für die Jahre 2007 bis 2009 angenommen. Dies sei gemäss Vertrag gegeben, wenn der Free Cash Flow mehr als Fr. 600'000.-- betrage. Im Steuerjahr 2014 habe der Beklagte in der Geldflussrechnung inkl. Abschluss 2014 (nachfolgend: Abschluss) einen Free Cash Flow von Fr. 793'000.-- ausgewiesen und damit die massgebende Grenze überschritten. Für das Jahr 2014 sei damit die Pflicht zur Nachbesserung eingetreten (Klage S. 7 f.). Die Gemeinde teilt insofern im Wesentlichen die Auffassung des Kantons Bern (vgl. Stellungnahme EG

vom 15.1.2021 S. 6 f. [act. 15]). Der Beklagte bestreitet «bedingt», dass für das Jahr 2014 eine Nachbesserungspflicht eingetreten sei. Zwar stimmt er mit dem Kanton Bern überein, dass 2014 mit einem Free Cash Flow von Fr. 793'000.-- die im Besserungsschein definierte Grenze überschritten worden sei, was grundsätzlich eine Pflicht zur Nachbesserung nach sich ziehe. Dies gelte jedoch nur, wenn im vorliegenden Verfahren eine Jahresbetrachtung erfolge. In diesem Fall sei jedoch keine Gesamtlösung über die gesamte Nachbesserungsforderung gemäss Besserungsschein – wie der Beklagte sie gewollt habe – möglich. Der Kanton Bern verhalte sich widersprüchlich, wenn er eine Gesamtlösung ausschliesse, bei der Auslegung der Nachbesserungspflicht aber dennoch die finanzielle Situation des Beklagten über das Jahr 2014 hinaus mitberücksichtige. Würden solche Zukunftserwartungen mitberücksichtigt, könne nicht isoliert aufgrund des Abschlusses 2014 eine Nachbesserungspflicht angenommen werden (vgl. Klageantwort Ziff. III./7).

**4.2** Der Kanton Bern verzichtete im Besserungsschein – unter dem Vorbehalt des Zahlungsverzugs des Beklagten und einem Verrechnungsvorbehalt – auf die «Geltendmachung der Restforderung von Fr. 1'839'035.--» und entliess den Beklagten per Saldo aller Ansprüche aus seiner Schuld (vgl. vorne E. 2.3). Gleichzeitig vereinbarten die Parteien aber eine Nachbesserungspflicht des Beklagten, sollte sich seine finanzielle Situation verbessern. Für die Beurteilung der finanziellen Situation stellten sie auf prognostizierte Geldflussrechnungen (Erwartungsrechnungen) für die Geschäftstätigkeit des Beklagten für die Jahre 2007 bis 2009 ab, gemäss denen der Free Cash Flow jeweils rund Fr. 600'000.-- betragen werde. Sie hielten fest, dass eine massgebende finanzielle Verbesserung vorliegt, wenn der Free Cash Flow mehr als Fr. 600'000.-- beträgt. Der Beklagte verpflichtete sich, in diesem Fall der Steuerverwaltung einen angemessenen Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses als weitere Zahlung zur Reduktion der ursprünglichen Schuld von Fr. 2'124'012.-- zu leisten. Dies gilt ausdrücklich auch für die Jahre ab 2010 bis (spätestens) Ende 2018, für die keine Erwartungsrechnung bestand. Für die Frage, ob eine Nachbesserungspflicht des Beklagten besteht, ist damit der Free Cash Flow aus der Geschäftstätigkeit des Beklagten massgebend. Insoweit sind sich die Parteien im Grundsatz einig (E. 4.1 hiavor).

**4.3** Der Free Cash Flow ist ein Begriff der Unternehmens- bzw. Finanzanalyse. Üblicherweise wird darunter der betriebliche Geldfluss verstanden, der sich aus den erarbeiteten Mitteln (Geldfluss aus operativer Tätigkeit) abzüglich dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit (d.h. dem Saldo aus Ein- und Auszahlungen für Investitionen) ergibt. Dem Wert kommt in der Unternehmensbewertung eine zentrale Bedeutung zu, weil er die massgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens als Investitionsobjekt anzeigt. Der Free Cash Flow weist aus, welche liquiden Mittel das Unternehmen für seine Finanzierung aufwenden kann. Er stellt denjenigen Betrag dar, der nach Abzug der Investitionen vom operativen (auch: betrieblichen) Geldfluss übrig bleibt, um Schulden bzw. Fremdkapital zurückzuzahlen, Zinszahlungen zu leisten und Dividenden auszuschütten bzw. Zahlungen an die Inhaberinnen und Inhaber des Unternehmens zu leisten (vgl. Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, N. 799; Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, N. 444 f.).

**4.4** Der Beklagte reichte dem Kanton Bern – seiner Pflicht gemäss Besserungsschein Ziff. 11 entsprechend – jährlich einen Abschluss für seine selbständige Erwerbstätigkeit ein, der die für die Nachbesserungspflicht relevante Geldflussrechnung enthält. Für diese hat er von seinen gesamten Einnahmen aus Geschäftstätigkeit, namentlich Mietzinserträge, die Kosten für Liegenschaftsunterhalt und -verwaltung, die Finanzierungskosten, weiteren Betriebsaufwand und Investitionskosten abgezogen, was den «Free Cash Flow I» ergibt. Davon hat er sodann Beiträge an die 2. und 3. Säule in Abzug gebracht, da diese gemäss Besserungsschein Ziff. 13 für die Beurteilung der massgebenden Verbesserung der finanziellen Situation als Abzüge zu berücksichtigen sind. Daraus resultierte der hier massgebende Wert «Free Cash Flow II». In den Jahren bis 2013 betrug der «Free Cash Flow II» gemäss den Abschlüssen des Beklagten weniger als Fr. 600'000.-- (KB 6). 2014 lag der «Free Cash Flow II» gemäss Abschluss jedoch bei Fr. 793'000.-- (KB 7) und damit über der im Besserungsschein festgelegten Grenze von Fr. 600'000.--. Der Kanton Bern hat diesen Abschluss für die Frage des Eintritts der Nachbesserungspflicht akzeptiert (vgl. Klage S. 11; Stellungnahme Kanton vom 25.6.2021 S. 8 f. [act. 24]). Für das Jahr 2014 ist der Beklagte damit grundsätzlich zur Nachbesserung verpflichtet.

**4.5** Der Beklagte macht geltend, dass dies nur der Fall sei, wenn insgesamt, d.h. auch bei der Bestimmung der Höhe der Nachbesserung, eine Jahresbetrachtung eingenommen werde (vorne E. 4.1). Aus dem Besserungsschein ergibt sich, dass für den Eintritt der Nachbesserungspflicht auf den Free Cash Flow auf der Grundlage der vom Beklagten jährlich einzureichenden Unterlagen abzustellen ist (E. 4.4 hiavor). Andere Faktoren oder Voraussetzungen werden nicht genannt. Beim Free Cash Flow handelt es sich um einen Wert im Zusammenhang mit der Geldflussrechnung, die jährlich erstellt wird (vgl. Art. 961 OR). Diese Umstände sprechen für eine Jahresbetrachtung. Im Übrigen erscheint eine solche aus Praktikabilitätsüberlegungen sinnvoll. Eine Nachbesserungspflicht ist (vorbehältlich eines vorherigen Versterbens des Beklagten) bis zum Jahr 2018 möglich (Besserungsschein Ziff. 17). Es kann bei Vertragsschluss vernünftigerweise nicht die Absicht der Vertragsparteien gewesen sein, mit der Bestimmung der Nachbesserung in früheren Jahren in jedem Fall zuzuwarten, bis für die gesamte Dauer verlässliche Zahlen vorliegen. In diesem Zusammenhang erscheint auch nicht widersprüchlich, dass der Kanton Bern in den aussergerichtlichen Verhandlungen zur Nachbesserungspflicht zunächst eine Gesamtlösung anstrebte, namentlich mangels einer einvernehmlichen Lösung und wegen fehlender Steuerdaten für die gesamte Dauer der Nachbesserungspflicht aber schliesslich allein eine Forderung für das Jahr 2014 in Betreuung gesetzt und eingeklagt hat (vgl. E-Mail-Verkehr Steuerverwaltung und Beklagter Mai/Juni 2019, KB 11). Eine Verletzung von Treu und Glauben ist nicht ersichtlich (so aber Klageantwort Ziff. III./6). Ob bzw. inwiefern eine Jahresbetrachtung auch die Bemessung der Nachbesserungsforderung bestimmt, ist in der Folge zu beurteilen (vgl. insb. hinten E. 5.4).

## **5.**

Die Verfahrensbeteiligten sind sich uneinig über die *Höhe* der Nachbesserungspflicht für das Jahr 2014.

**5.1** Gemäss Besserungsschein ist der Beklagte bei einem Free Cash Flow von mehr als Fr. 600'000.-- verpflichtet, der Steuerverwaltung einen angemessenen Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses als

weitere Zahlung zur Reduktion der ursprünglichen Schuld von Fr. 2'124'012.-- zu leisten (Ziff. 12). Der Kanton Bern macht geltend, die Nachbesserungspflicht knüpfe an einen Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- an, weshalb mindestens der Überschuss über diesem Grenzwert als Einkommens- oder Vermögenszuwachs im Sinn des Besserungsscheins gelten müsse. Dieser Überschuss habe 2014 Fr. 193'000.-- betragen. Für die Bemessung des angemessenen Anteils des Zuwachses seien die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beklagten in Betracht zu ziehen, insbesondere auch die Zukunftsaussichten. Die Geschäftsabschlüsse für die Jahre 2009 bis 2016 zeigten, dass sich die tatsächliche Einnahmesituation des Beklagten im Vergleich zu den Erwartungsrechnungen 2007 bis 2009 sehr deutlich verbessert habe. Die Einnahmen hätten durchschnittlich 20 % über den Erwartungszahlen gelegen. Gleichzeitig habe der Beklagte den Finanzaufwand bis im Jahr 2016 um insgesamt mehr als 28 % verringern können. Diese Situation habe es ihm erlaubt, in grossem Umfang nicht notwendige Unterhaltsarbeiten an seinen Liegenschaften vorzunehmen und damit den Free Cash Flow tief zu halten. Selbst wenn dieses Vorgehen des Beklagten durch den Besserungsschein nicht ausgeschlossen gewesen sei, habe es zur Folge, dass aufgrund der umfangreichen Unterhaltsarbeiten die Unterhaltskosten insbesondere nach Ablauf der Nachbesserungspflicht massiv geringer sein werden, was zu einem künftigen Einkommens- bzw. Vermögenszuwachs in Millionenhöhe führen dürfte. Die finanziellen Zukunftsaussichten des Beklagten seien damit herausragend, was zumindest bei der Beurteilung des angemessenen Anteils zu berücksichtigen sei. Sodann sei aufgrund der öffentlich-rechtlichen Natur des Besserungsscheins zu beachten, dass der Kanton Bern (Steuerverwaltung) diese Vereinbarung im Rahmen seiner Aufgabe abgeschlossen habe, die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu beziehen. Der Besserungsschein habe dem Beklagten eine wirtschaftliche Erholung ermöglichen sollen, damit er bei entsprechenden Möglichkeiten seine Restschulden von über 1,8 Mio. Franken abtragen könne. Im Ergebnis sei es darum gegangen, auf möglichst viel Substrat zurückzugreifen, was auch dem Beklagten bewusst gewesen sei (Klage S. 8 ff.).

**5.2** Der Beklagte bringt demgegenüber vor, bei der Auslegung dürfe nicht berücksichtigt werden, dass es dem Kanton Bern (Steuerverwaltung) darum

gegangen sein soll, mit der Nachbesserungspflicht auf möglichst viel Substrat zurückzugreifen. Solches hätte in der durch den Kanton vorformulierten Vertragsbestimmung ausdrücklich festgehalten werden müssen, was mit der Wortwahl «angemessener Anteil» aber gerade nicht der Fall sei. Der Kanton Bern habe vom Abschluss des Besserungsscheins finanziell erheblich profitiert, da er nach eigener Darstellung bei einem Konkurs des Beklagten einen vollen Verlust erlitten hätte und eine zukünftige erfolgreiche Geschäftstätigkeit massiv erschwert oder gar verunmöglicht worden wäre. Es entspreche vielmehr dem (mutmasslichen) Parteiwillen, dass beide Seiten von einem Überschuss profitieren sollten. Wenn der Kanton Bern nun Fr. 160'000.-- und damit 83,33 % des Überschusses fordere, widerspreche dies dem gemeinsamen Vertragszweck. Die vom Kanton Bern gewählten unklaren Formulierungen im Besserungsschein dürften sich nach dem Grundsatz «in dubio contra stipulatorem» nicht zuungunsten des Beklagten auswirken (Klageantwort Ziff. III./8 ff.). Der Kanton Bern sei darauf zu behaften, dass der «angemessene Anteil» im Rahmen des Überschusses über einem Free Cash Flow von Fr. 600'000.-- zu bestimmen sei. Werde isoliert der Betrag für das Jahr 2014 festgelegt, dürften zudem andere Jahre oder Zukunftsaussichten nicht berücksichtigt werden. Ebenso wenig sei es zulässig, dass der Kanton Bern seine Forderung anhand von Einzelpositionen in den Geschäftsabschlüssen wie Mieteinnahmen oder Aufwendungen begründe. Die Steuerverwaltung habe die Abschlüsse im ordentlichen Veranlagungsverfahren akzeptiert. Ohnehin seien die Liegenschaftskosten bereits in den Jahren 2004 bis 2007 sehr hoch gewesen, was unter anderem mit dem Geschäftsmodell zu begründen sei. Dem Beklagten könne nicht vorgeworfen werden, den Liegenschaftsunterhalt bewusst gesteuert zu haben, um den Free Cash Flow tief zu halten (Klageantwort Ziff. III./14 ff.).

**5.3** Die EG B. \_\_\_\_\_ teilt im Wesentlichen die Auffassung des Kantons Bern. Ziel der Nachbesserungspflicht sei letztlich gewesen, auf möglichst viel Substrat zurückzugreifen. Bei öffentlich-rechtlichen Verträgen sei in Zweifelsfällen zu vermuten, dass das Gemeinwesen nicht bereit sei, etwas zu vereinbaren, das den zu wahren öffentlichen Interessen und der Gesetzgebung widerspreche. Von grosser Bedeutung sei, dass der Abschluss des Besserungsscheins primär den Interessen des Beklagten gedient habe, da für diesen ein Konkurs besonders schwerwiegend gewesen

wäre. Ob für den Kanton Bern ein voller Verlust resultiert hätte, sei nicht klar. Zudem hätte er gestützt auf allfällige Verlustscheine bei neuem Vermögen des Beklagten eine neue Betreuung einleiten können. Der Grenzwert von einem Free Cash Flow von Fr. 600'000.-- für den Eintritt der Nachbesserungspflicht sei sehr grosszügig festgelegt worden und habe es dem Beklagten ermöglicht, sich nachhaltig wirtschaftlich zu erholen. Im Gegenzug für diese Privilegierung müsse bei Überschreiten der Schwelle möglichst viel Substrat abgeschöpft werden können, um eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Die Gemeinde ist ebenfalls der Ansicht, dass mit Blick auf den «angemessenen Anteil» eine Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Beklagten vorzunehmen sei (Stellungnahme EG vom 15.1.2021 S. 7 ff. [act. 15]).

**5.4** Mit Blick auf diese Ausführungen lässt sich kein übereinstimmender Parteiwille bezüglich der Höhe der Nachbesserungsforderung feststellen. Diese ist deshalb durch Auslegung zu ermitteln. Auszugehen ist dabei vom Wortlaut des Besserungsscheins vom 3. September 2008. Danach ist der Beklagte für den Fall eines Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- verpflichtet, der Steuerverwaltung einen angemessenen Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses als weitere Zahlung zur Reduktion der ursprünglichen Schuld von Fr. 2'124'012.-- zu leisten (Ziff. 12). Der Einkommens- oder Vermögenszuwachs wird im Besserungsschein nicht definiert. Der Begriff wird im Zusammenhang mit dem Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- verwendet. Der über den Schwellenwert hinausgehende Free Cash Flow liegt unter diesen Umständen als Anhaltspunkt und Bemessungsbasis auf der Hand. Auch alle Verfahrensbeteiligten nehmen auf diesen Überschuss Bezug, wenn auch auf der einen Seite als maximale Bandbreite für den angemessenen Anteil (Beklagter, vorne E. 5.2) und auf der anderen Seite als Mindestwert für den Zuwachs von Einkommen oder Vermögen (Kanton Bern, vorne E. 5.1 und Stellungnahme Kanton vom 25.6.2021 S. 7 [act. 24]; EG B. \_\_\_\_\_, E. 5.3 hiervor). Der Begriff «Zuwachs» deutet eine zeitliche Entwicklung an. Da für den Eintritt der Nachbesserungspflicht auf den Überschuss des Free Cash Flow über Fr. 600'000.-- abgestellt wird, drängt es sich auch im Licht der Vertragssystematik auf, beim Einkommens- oder Vermögenszuwachs ebenfalls eine jährliche Betrachtung einzunehmen bzw. auf dasselbe Jahr abzustellen. Wie bezüglich des Eintritts der Nach-

besserungspflicht (vorne E. 4.5) bestätigen Praktikabilitätsüberlegungen dieses Verständnis, müssen doch so für die Bestimmung des Zuwachses sowie die anschliessende Bemessung des angemessenen Anteils bloss die Zahlen des jeweiligen Jahres (und nicht etwa auch [allenfalls noch gar nicht vorliegende] Zahlen aus Folgejahren) bekannt sein. Abgesehen von der Anknüpfung an den Free Cash Flow, der die Entwicklung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit und nach Vornahme der Investitionen relativ verlässlich aufzeigt (vorne E. 4.3), sind dem Vertrag keine konkreten Hinweise zu entnehmen, worauf abzustellen ist, um den Einkommens- oder Vermögenszuwachs zu bestimmen. Einerseits fragt sich, weshalb in Ziff. 12 eine andere Formulierung verwendet wurde, wenn grundsätzlich vom gleichen Wert auszugehen wäre. Immerhin wird in der Vertragsklausel der Fall eines Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- als Auslöser für die Nachbesserungspflicht erneut erwähnt. Andererseits leuchtet nicht ein, für die «massgebende finanzielle Verbesserung» einen Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- als klare Schwelle festzulegen, beim Einkommens- oder Vermögenszuwachs dann aber von einer anderen Grundlage auszugehen, ohne diese im Besserungsschein klar zu bezeichnen. In den Ziff. 13 bis 15 sind die beiden Formulierungen insofern verknüpft, als im Rahmen der Altersvorsorge angehäuften Kapital und Forderungsverzichte zur Unternehmenssanierung nicht als Vermögenszuwachs gelten, der eine Nachbesserungspflicht auslöst, hingegen Erträge und Guthaben aus zukünftigen Erbschaften, Schenkungen oder Lotteriegewinnen schon. Die gesonderte Regelung für Kapital aus der Altersvorsorge sowie für Erträge und Guthaben aus Erbschaften, Schenkungen oder Lotteriegewinnen verdeutlicht, dass der Einkommens- oder Vermögenszuwachs nicht auf rein betriebliche Aspekte begrenzt ist, wie es beim Free Cash Flow grundsätzlich der Fall ist, sondern darüber hinaus gewisse, klar bestimmte private Einkommens- und Vermögensbestandteile zu berücksichtigen sind. Dies könnte auch die unterschiedlichen Begrifflichkeiten in Ziff. 11 und 12 erklären. Die Berücksichtigung solcher privater finanzieller Aspekte ergibt auch vor dem steuerrechtlichen Hintergrund des Besserungsscheins Sinn, da der Beklagte sein Privateinkommen und -vermögen sowie sein Geschäftseinkommen- und -vermögen als Ganzes versteuert. Insgesamt ist gestützt auf den Wortlaut und das Verständnis der Parteien für die Nachbesserung aus dem Jahr 2014 als

massgebender Einkommens- oder Vermögenszuwachs der Überschuss von Fr. 193'000.-- über dem Free Cash Flow von Fr. 600'000.-- anzunehmen.

**5.5** Von diesem Betrag hat der Beklagte dem Kanton Bern einen «angemessenen Anteil» zu bezahlen. Der Besserungsschein vermittelt im Text keine Anhaltspunkte für die Konkretisierung dieser inhaltlich unbestimmten Wendung. Der Begriff «Anteil» lässt immerhin darauf schliessen, dass der Beklagte nicht den gesamten Einkommens- oder Vermögenszuwachs, sondern einen Teil davon als Nachbesserung zu leisten hat. Angemessen bedeutet grundsätzlich, dass eine Leistung unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls als fair erscheint (vgl. etwa zum angemessenen Sanierungsbeitrag beim gerichtlichen Nachlassvertrag im Sinn von Art. 306 Abs. 1 Ziff. 3 SchKG Umbach-Spahn/Kesselbach/Bossart, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2021, Art. 306 SchKG N. 12 ff.). Der Sinngehalt ist zwecks Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens mithilfe weiterer Auslegungselemente zu ermitteln (vgl. vorne E. 3).

**5.5.1** Der Besserungsschein vom 3. September 2008 bezweckt die Regelung der Steuerschulden des Beklagten. Dieser wollte seine Geschäftstätigkeit weiterführen und sein Unternehmen durch geeignete Massnahmen nachhaltig sanieren. Der Kanton Bern als Gläubiger war bereit, die Sanierungsbemühungen zu unterstützen, da begründete Aussicht bestand, die finanzielle Situation des Beklagten nachhaltig zu stabilisieren. Beide Vertragsparteien wollten also die wirtschaftliche Erholung des Beklagten ermöglichen (vgl. Besserungsschein Ziff. 4). Der Kanton Bern verzichtete im Besserungsschein aber nicht etwa ohne Gegenleistung auf die «Geltendmachung» der Restforderung von Fr. 1'839'035.--, sondern liess sich im Gegenzug eine Nachbesserungspflicht versprechen. Dass die Parteien dieses Gegenseitigkeitsverhältnis der Leistungen im Grundsatz unausgewogen hätten ausgestalten wollen, ist weder dargetan noch ersichtlich und würde im Übrigen der Natur des Besserungsscheins als prinzipiell vollkommen zweiseitiges Rechtsgeschäft widersprechen. Auch mit Blick auf die Formulierung, dass im Fall des Eintritts der Nachbesserungspflicht ein «angemessener Anteil des Einkommens- oder Vermögenszuwachses» zu bezahlen ist, erweist es sich als sachgerecht und von den Parteien mutmasslich vereinbart, jedenfalls für einen ersten Teil des Überschusses von einer grundsätz-

lich hälftigen Teilung des Zuwachses zwischen dem Kanton Bern und dem Beklagten auszugehen. Gleichzeitig erscheint es aber nicht ausreichend differenziert und würde den Umständen des Vertrags nicht gerecht, den Überschuss unabhängig von dessen Höhe durchwegs hälftig bzw. gleichmässig und linear zwischen den Vertragsparteien aufzuteilen, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

**5.5.2** Zu beachten ist, dass sich die Vertragsparteien des Besserungsscheins und damit eines Instruments bedient haben, das in der Praxis der Steuerverwaltung dem Verlustschein nachgebildet ist, insbesondere bezüglich der Anforderungen des neuen Vermögens (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 238 N. 32, Art. 240c N. 26). Gemäss Art. 265 Abs. 2 Satz 2 SchKG kann eine neue Betreibung gestützt auf einen Verlustschein nur eingeleitet werden, wenn die Schuldnerin bzw. der Schuldner zu neuem Vermögen gekommen ist. Zweck dieser Voraussetzung ist, der Schuldnerin bzw. dem Schuldner ein standesgemässes Leben zu ermöglichen. Sie bzw. er soll sich wirtschaftlich und finanziell erholen können. Neues Vermögen knüpft am Überschuss der Aktiven über die Passiven der Schuldnerin bzw. des Schuldners an. Im Umfang, in dem die Nettoaktiven das für eine standesgemässe Lebensführung Erforderliche übersteigen, liegt neues Vermögen vor (BGE 136 III 51 E. 3.1, 135 III 424 E. 2.1 [Pra 99/2010 Nr. 21]; Huber/Sogo, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2021, Art. 265 SchKG N. 13 f.). Im Rahmen eines Besserungsscheins zwischen der Steuerverwaltung und der Schuldnerin bzw. dem Schuldner kann von diesen Anforderungen aber abgewichen werden – zu Gunsten der einen oder anderen Vertragspartei (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 238 N. 32, Art. 240c N. 26). Ähnlich wie bei einem Verlustschein wurde dem Beklagten mit dem Besserungsschein vom 3. September 2008 ermöglicht, sich finanziell zu erholen, indem die Nachbesserungspflicht erst ab einem Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- eintritt. Mit dieser Schwelle erscheint eine nachhaltige Sanierung der betrieblichen und privaten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beklagten ohne weiteres möglich. Der Free Cash Flow gilt als verlässlicher Gradmesser für die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Er ergibt sich nach Abzug der betrieblichen Aufwände sowie von Investitionen (vorne E. 4.3). Das Anknüpfen der Nachbesserungspflicht an den Free Cash Flow ermöglichte es dem Beklagten, namhafte Beträge für den Unterhalt seiner

Liegenschaften einzusetzen, die den Free Cash Flow mindern (2014 im Umfang von Fr. 1'795'000.-- bei Mieterträgen von Fr. 4'051'000.--; im Gegensatz dazu war der Beklagte in den Erwartungsrechnungen 2005-2009 jeweils von Unterhaltskosten zwischen Fr. 431'000.-- und Fr. 511'000.-- ausgegangen). Er konnte seine Geschäftstätigkeit damit wie bisher oder gar in ausgedehntem Umfang fortsetzen, woraus 2014 gemäss Abschluss ein Unternehmensgewinn von Fr. 308'000.-- resultierte (vgl. KB 7). Damit wurde der primäre Zweck des Besserungsscheins für den Beklagten erreicht (vgl. vorne E. 5.5.1). Ob die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt 2014 nötig und angemessen waren bzw. zum Geschäftsmodell gehörten (vgl. Klageantwort Ziff. III./19 ff.), was der Kanton Bern und die EG B. \_\_\_\_\_ in Zweifel ziehen (Klage S. 11; Stellungnahme Kanton vom 25.6.2021 S. 8 f. [act. 24]; Stellungnahme EG vom 15.1.2021 S. 11 ff. [act. 15]), braucht nicht weiter erörtert zu werden, hat doch der Kanton Bern den Abschluss 2014 für den Eintritt der Nachbesserungspflicht anerkannt (vgl. vorne E. 4.4) und macht er eine Forderung geltend, die den Überschuss nicht übertrifft. Weiter konnte der Beklagte gestützt auf Ziff. 13 des Besserungsscheins auch Beiträge an die 2. und 3. Säule bei der Berechnung des Free Cash Flow berücksichtigen, womit ihm der Aufbau einer angemessenen Altersvorsorge ermöglicht wurde. Die verbleibenden flüssigen Mittel stellen den hier massgebenden «Free Cash Flow II» dar. Über diese konnte der Beklagte bis zur Schwelle von Fr. 600'000.-- frei verfügen und beispielsweise Schulden bzw. Fremdkapital zurückzahlen, persönliche AHV-Beiträge leisten sowie seine private Lebensführung finanzieren (vgl. Abschluss 2014, KB 7; Erwartungsrechnungen, Beilage 3 zu KB 1). Erst darüber setzt die Nachbesserungspflicht ein. Die Regelung gemäss Besserungsschein geht damit zu Gunsten des Beklagten wesentlich weiter als es bei einem Verlustschein der Fall wäre, bei dem die Schuldnerin bzw. der Schuldner für den gesamten Betrag, um den die Nettoaktiven das für eine standesgemässe Lebensführung Erforderliche übersteigen, betrieben werden kann. Die Regelung gemäss Besserungsschein erlaubt dem Beklagten den Aufbau einer angemessenen Altersvorsorge sowie mindestens eine standesgemässe Lebensführung. Zudem schuldet der Beklagte nicht den gesamten Überschuss dem Kanton Bern, sondern nur einen angemessenen Anteil davon. Die Regelung erweist sich damit für den Beklagten gerade auch schuldbetreibungs- und konkursrecht-

lich betrachtet als grosszügig, was bei der Bemessung des angemessenen Anteils für den Kanton Bern zu beachten ist.

**5.5.3** Bezüglich der Begleitumstände des Vertragsschlusses ist auf Folgendes hinzuweisen: Der vom Beklagten angestrebte aussergerichtliche Nachlassvertrag kam – mangels Zustimmung der EG B.\_\_\_\_\_ – nicht zustande. Im Nachlassvertrag war eine Nachlassdividende von Fr. 284'977.-- vorgesehen. Mit dem nach weiteren Verhandlungen stattdessen abgeschlossenen Besserungsschein verpflichtete sich der Beklagte zu einer Zahlung in gleicher Höhe sowie zusätzlich zu einer Nachbesserung für den Fall der Verbesserung seiner finanziellen Verhältnisse (vorne E. 2.2 f.). Im Gegensatz zu einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag (vgl. auch Art. 48 Abs. 1 Satz 2 BEZV) führte der Besserungsschein nicht zum Erlass der noch offenen Steuerforderungen von Fr. 1'839'035.--, sondern bloss zu einem Verzicht der «Geltendmachung» mit Vereinbarung einer neuen, bedingten Forderung in dieser Höhe (vorne E. 1.1.1 und 2.3). Mit der Nachbesserungspflicht schufen die Vertragsparteien die Möglichkeit, dass der Beklagte bei erfolgreicher fortgesetzter Geschäftstätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt weitere Zahlungen zur Reduktion der ursprünglichen Schuld leistet, wobei nicht ausgeschlossen wurde, dass er gegebenenfalls die gesamte Restforderung zurückbezahlt. Dieser Unterschied zum Nachlassvertrag dürfte insbesondere auf die Haltung der EG B.\_\_\_\_\_ als Gläubigerin der Gemeindesteuern zurückzuführen sein. Die Verweigerung der Zustimmung zum Nachlassvertrag zeigt, dass sie deutlich höhere Leistungen erwartete als die angebotene Nachlassdividende. Der Kanton Bern hatte beim Bezug der offenen Steuerforderungen auch die Interessen der EG B.\_\_\_\_\_ zu wahren, weshalb sie bei der Auslegung des Besserungsscheins ebenfalls zu berücksichtigen sind. Weiter ist zu beachten, dass der Abschluss des Besserungsscheins Teil des Steuerbezugs darstellt. Die Steuerverwaltung hat beim Inkasso von Steuerforderungen gewisse rechtliche Vorgaben zu beachten, wie namentlich den Grundsatz der Rechtsgleichheit zwischen den Steuerpflichtigen bzw. zwischen Schuldnerinnen und Schuldnern von Steuerforderungen. Im Rahmen deren Zwangsvollstreckung ist sie gehalten, im Interesse der Allgemeinheit einen möglichst hohen Anteil der offenen Steuerforderungen einzubringen (vgl. BVR 2019 S. 344 E. 1.2.3; vgl. Markus

Langenegger, a.a.O., Art. 238 N. 31). Dem Beklagten musste angesichts der Tatsache, dass es sich (ursprünglich) um Steuerschulden handelt, und mit Blick auf den Zweck des Besserungsscheins bewusst sein, dass der Kanton Bern mit der Vereinbarung letztendlich die genannten öffentlichen Interessen zu verfolgen hatte. Vor diesem Hintergrund erscheint durchaus angebracht, bei der Bemessung des angemessenen Anteils am Überschuss ab einer gewissen Höhe eine mutmasslich gewollte höhere als «bloss» hälftige Abschöpfung zu Gunsten des Kantons Bern anzunehmen.

**5.5.4** Insgesamt erscheint nach dem Gesagten eine gleichmässige Aufteilung des Überschusses tendenziell desto weniger angemessen, je höher dieser ausfällt. Der Anteil des Kantons Bern am Überschuss ist daher abgestuft zu bemessen, d.h. – ausgehend von einer hälftigen Teilung – ab gewissen Schwellenwerten schrittweise zum Nachteil des Beklagten bzw. zu Gunsten des Kantons Bern zu erhöhen. Eine Abstufung entspricht im Übrigen auch der gesetzgeberischen Wertentscheidung und dem Leitgedanken einer progressiven Ausgestaltung der Steuertarife, die bei der Bemessung der dem Besserungsschein zugrundeliegenden Steuerforderungen zur Anwendung kamen (vgl. zur Steuerprogression etwa Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 396 ff.; Baumgartner/Eichenberger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 36 N. 9 ff.). Unter Berücksichtigung der dargelegten Umstände erscheint es angemessen (und dem mutmasslichen Parteiwillen entsprechend), ab einem Überschuss von Fr. 150'000.-- von der hälftigen Teilung abzuweichen und stattdessen oberhalb dieser Schwelle, soweit hier interessierend, 70 % dem Kanton Bern zuzusprechen. Der Beklagte hat somit dem Kanton Bern von den ersten Fr. 150'000.-- des Überschusses Fr. 75'000.-- und für den darüber liegenden Betrag von Fr. 43'000.-- (Fr. 193'000.-- - 150'000.--) einen Anteil von Fr. 30'100.--, ausmachend insgesamt Fr. 105'100.--, zu leisten. Ob bzw. ab welcher Höhe bei einem noch weitergehenden Überschuss eine weitere Verschiebung zu Gunsten des Gemeinwesens angezeigt sein sollte, kann hier dahingestellt bleiben. Soweit überhaupt relevant, ist nicht ersichtlich, dass die effektiven finanziellen Verhältnisse des Beklagten im Jahr 2014 einer Zahlung in der Höhe von Fr. 105'100.-- entgegenstehen würden (vgl. auch Steuerveranlagung 2014, in KB 17). Die Einkommens- und Vermögensent-

wicklung in den Folgejahren erscheint bei diesem Ergebnis für die Nachbesserung im Jahr 2014 nicht von Bedeutung, zumal offenbar noch keine rechtskräftigen Steuerveranlagungen für die Jahre 2017 und 2018 und damit keine definitiven Zahlen für die letzten Jahre der Dauer der Nachbesserungspflicht vorliegen.

**5.6** Nachdem die normative bzw. objektivierte Auslegung des Vertrags nach dem Vertrauensprinzip zu einem Ergebnis geführt hat, besteht entgegen der Ansicht des Beklagten kein Raum für eine Anwendung des Grundsatzes «in dubio contra stipulatorem». Dieser ist subsidiärer Natur und findet im Übrigen vorab bei der Auslegung (standardisierter) allgemeiner Geschäftsbedingungen Anwendung (vgl. BGE 146 III 339 E. 5.2.3 [Pra 110/2021 Nr. 27], 133 III 61 E. 2.2.2.3; BGer 4A\_479/2021 vom 29.4.2022 E. 4.4). Bei der soeben dargelegten Verteilung des Überschusses kann auch nicht die Rede davon sein, dass der Kanton Bern einseitig vom Besserungsschein profitiere bzw. der Vertrag einseitig zu seinen Gunsten ausgelegt werde (vgl. Klageantwort Ziff. III./10; Stellungnahme Beklagter vom 8.4.2021 S. 2 [act. 20]). Dem Beklagten verbleibt ein Anteil von Fr. 87'900.-- des Überschusses, nachdem ihm die Regelung zum Eintritt der Nachbesserungspflicht bei einem Free Cash Flow von über Fr. 600'000.-- bereits eine weitgehende wirtschaftliche Sanierung und mindestens standesgemässe Lebensführung ermöglicht (vgl. zur Grosszügigkeit dieser Abmachung vorne E. 5.5.2). Zu keinem anderen Schluss führt, dass der Kanton Bern von namhaften Steuereinnahmen durch die fortgesetzte Geschäftstätigkeit des Beklagten profitiert habe (vgl. Klageantwort Ziff. III./9 f.). Damit erfüllt der Beklagte seine gesetzliche Steuerpflicht. Die Steuerbeträge zeigen, dass sich die geschäftliche sowie private finanzielle Situation des Beklagten deutlich und nachhaltig verbessert hat. Für die Nachbesserungspflicht, die auf Steuerforderungen aus früheren Jahren gründet, kann der Beklagte aus den bezahlten Steuern nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dass über den Beklagten nicht der Konkurs eröffnet worden ist, dürfte letztendlich sowohl ihm als auch dem Kanton Bern gedient haben und führt schliesslich ebenfalls zu keiner anderen Betrachtung des angemessenen Anteils.

**5.7** Nach dem Gesagten erweist sich die Klage als grundsätzlich begründet und ist teilweise gutzuheissen. Der Beklagte wird verpflichtet, dem

Kanton Bern im Rahmen der Nachbesserungspflicht für das Jahr 2014 einen Betrag von Fr. 105'100.-- zu bezahlen. Zinsen sind keine geltend gemacht. Der Kanton Bern beantragt zudem, der Rechtsvorschlag in der Betreuung Nr. 1\_\_\_\_\_ (richtig: 2\_\_\_\_\_) des Betreibungsamts C.\_\_\_\_\_, Dienststelle ..., sei zu beseitigen (vorne Bst. B). Es ist unbestritten, dass der Kanton Bern das Begehren um Beseitigung des Rechtsvorschlages innert einem Jahr ab Zustellung des Zahlungsbefehls und damit vor Ablauf der Frist zur Stellung des Fortsetzungsbegehrens nach Art. 88 Abs. 2 SchKG gestellt hat (vgl. dazu Klage S. 4; Daniel Staehelin, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2021, Art. 79 SchKG N. 8). Dem Antrag um Beseitigung des Rechtsvorschlages wird im Umfang des Klagezuspruchs von Fr. 105'100.-- stattgegeben. In diesem Zusammenhang nicht weiter einzugehen ist auf die Ausführungen des Beklagten, die Betreuung für die Forderung von Fr. 160'000.-- sei mit Blick auf die ausgestellte Verjährungsverzichtserklärung offensichtlich schikanös und damit rechtsmissbräuchlich (Klageantwort Ziff. III./5 f.). Die Prüfung eines Betreibungsbegehrens auf offensichtliche Rechtsmissbräuchlichkeit und deren Ahndung sind rein verfahrensrechtliche Verpflichtungen des Betreibungsamts. Das Verwaltungsgericht ist nicht Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen und daher nicht befugt, über die angebliche Rechtsmissbräuchlichkeit des Betreibungsbegehrens zu befinden (vgl. auch BGE 140 III 481 E. 2.3.1; Wüthrich/Schoch, in Basler Kommentar 3. Aufl. 2021, Art. 69 SchKG N. 15 f.).

## **6.**

**6.1** Die Verfahrens- und Parteikosten sind im Klageverfahren nach Massgabe des Unterliegens der Parteien zu verlegen (Art. 109 Abs. 1 VRPG). Anders als im Beschwerdeverfahren stehen sich im Klageverfahren die Parteien gleichberechtigt gegenüber (zum formalen Parteibegriff vorne E. 1.2). Für die Kostenverlegung werden deshalb alle Parteien, Gemeinwesen und Privatpersonen, gleich behandelt. Der Kanton und Gemeinden sind damit im Klageverfahren sowohl verfahrenskostenpflichtig als auch parteikostenberechtigt (vgl. BVR 2002 S. 381 E. 10b/bb, für den Kanton analog; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG,

2. Aufl. 2020, Art. 109 N. 1 f., 5; soweit in der bisherigen Rechtsprechung andere Schlüsse gezogen wurden, kann dem nicht gefolgt werden). Wer kraft Beiladung Parteirechte ausübt, wird gestützt auf Art. 109 Abs. 1 VRPG gleichermassen kostenpflichtig wie eine Hauptpartei (vgl. BVR 2020 S. 93 E. 5.1, 2010 S. 433 [VGE 2009/152/153 vom 1.10.2009] nicht publ. E. 8.5; Michel Daum, a.a.O., Art. 14 N. 11; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 109 N. 3). Die EG B. \_\_\_\_\_ als Beigeladene hat beantragt, die Klage sei gutzuheissen. Sie wird daher gleichermassen kostenpflichtig wie der Kanton Bern. Der Umstand, dass ihrem Antrag um Aufteilung der Forderung zwischen ihr und dem Kanton Bern keine Folge geleistet wird (vgl. vorne E. 1.3.2), rechtfertigt keine abweichende Kostenausscheidung. Mit Blick auf ihre jeweiligen Rechtsbegehren sind der Kanton Bern und die EG B. \_\_\_\_\_ als zu zwei Dritteln obsiegend und der Beklagte als zu einem Drittel obsiegend zu betrachten. Diesem sind die Verfahrenskosten von Fr. 9'000.-- somit im Umfang von zwei Dritteln, ausmachend Fr. 6'000.--, aufzuerlegen. Das restliche Drittel haben der Kanton Bern und die EG B. \_\_\_\_\_ je zur Hälfte, ausmachend je Fr. 1'500.--, zu tragen.

**6.2** Weiter hat der Beklagte der EG B. \_\_\_\_\_ zwei Drittel der Parteikosten für das Verfahren zu ersetzen. Die Kostennote des Vertreters der Gemeinde gibt zu keinen Bemerkungen Anlass (Kostennote vom 27.7.2023 [act. 38A]). Dem Kanton sind keine ersatzfähigen Parteikosten angefallen (Art. 109 Abs. 1 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG). Er und die EG B. \_\_\_\_\_ haben ihrerseits dem Beklagten die Parteikosten im Umfang von einem Drittel je hälftig, d.h. zu je einem Sechstel, zu ersetzen. Der Rechtsvertreter des Beklagten macht für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 17'700.-- geltend, zuzüglich Auslagen von Fr. 264.30 und MWSt, ausmachend Fr. 19'347.55 (Kostennote vom 31.7.2023 [act. 39A]), ohne seinen Aufwand im Einzelnen auszuweisen. Dieses Honorar erscheint im Licht der massgebenden Kriterien als überhöht: Gemäss Art. 41 Abs. 2 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 12 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) ist das Honorar abhängig vom Streitwert. Bei einem Streitwert von Fr. 160'000.-- ist für das Honorar ein Rahmen von Fr. 7'900.-- bis Fr. 35'400.-- vorgesehen (Art. 12 Abs. 1

i.V.m. Art. 5 Abs. 1 PKV). Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Den hier insgesamt nicht überdurchschnittlichen Verhältnissen wird innerhalb des Rahmens mit einem Honorar von Fr. 12'000.-- (zuzüglich Auslagen von Fr. 264.30 und MWSt von Fr. 944.35) angemessen Rechnung getragen.

#### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Klage wird teilweise gutgeheissen. Der Beklagte wird verurteilt, dem Kläger einen Betrag von Fr. 105'100.-- zu bezahlen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Der Rechtsvorschlag des Beklagten in der Betreuung Nr. 2\_\_\_\_\_ des Betreibungsamts C.\_\_\_\_\_, Dienststelle ..., wird im Umfang von Fr. 105'100.-- aufgehoben.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 9'000.--, werden dem Beklagten zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 6'000.--, und dem Kläger und der Beigeladenen zu je einem Sechstel, ausmachend je Fr. 1'500.--, auferlegt.
4. Der Beklagte hat der Beigeladenen die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 6'956.05.-- (inkl. Auslagen und MWSt), zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 4'637.35.--, zu ersetzen. Der Kläger und die Beigeladene haben dem Beklagten die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 13'208.65 (inkl. Auslagen und MWSt), je zu einem Sechstel, ausmachend je Fr. 2'201.45, zu ersetzen.
5. Zu eröffnen:
  - Kläger

- Beklagter

- Beigeladene

und mitzuteilen:

- Betreibungsamt C. \_\_\_\_\_, Dienststelle ...

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.