

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 184 vom 29. Januar 2014**

BE Verwaltungsgericht, 2014-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2013\\_184](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2013_184)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 184 du 29 janvier 2014

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 184 del 29 gennaio 2014

## **Regeste**

Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 3. Mai 2013 - 100 12 505, 200 12 414) | Stundung/Erlass

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden 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] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Für den Erlass von Kantonssteuern ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG). So wurde bezüglich der EG B. \_\_\_\_\_ verfahren, welcher die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantonssteuern zukommt und die deshalb für die erstinstanzlichen Erlassentscheide verantwortlich zeichnet (vgl. vorne Bst. A). Die einschlägige Vereinbarung sieht aber vor, dass in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren die kantonale Steuerverwaltung ihre Rechte selber wahrt.

### **E. 1.3**

Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuer ist vorliegend auch jener der Gemeindesteuer 2010 streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde selber zuständig, wobei sie gemäss Art. 240 Abs. 4 StG ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuer zuständigen Behörde übertragen kann. Die EG B. \_\_\_\_\_ hat am 31. August 2012 den angebehrten Erlass der Gemeindesteuer 2010 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden. Gleichzeitig hat sie gestützt auf Art. 240 Abs. 4 StG ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» betreffend «den gleichlautenden

Erlassentscheid» an die Steuerverwaltung des Kantons Bern abgetreten bzw. delegiert (Vorakten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 4 Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 29 und 32). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Tagblatt des Grossen Rates, 1999, Beilage 13, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG B.\_\_\_\_\_ das Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch) hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuer 2010 zu führen (vgl. VGE 2011/38/39 vom 11.10.2011, E. 2.2 mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die EG B.\_\_\_\_\_ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen (vgl. auch BVR 2010 S. 401 E. 1.2).

#### **E. 1.4**

Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide, gleich wie wenn eine Veranlagung von Einkommenssteuern im Streit liegt, in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Zwar sind die Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Bereich des Steuererlasses nicht harmonisiert und unterscheiden sich deshalb teilweise; insbesondere gewährt das Bundesrecht den Steuerpflichtigen – anders als das kantonale Steuergesetz – keinen Rechtsanspruch auf Steuererlass, sondern lässt entsprechende Gesuche nach pflichtgemäßem Ermessen beurteilen (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG; Art. 2 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, nachfolgend: EV DBG; SR 642.121]; vgl. statt vieler BGer 2D\_27/2013 vom 27.6.2013, E. 2; Werner Lüdin, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2000, Art. 167 DBG N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 167 N. 4; a.M. Michael Beusch, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 167 DBG N. 8). Im Ergebnis besteht aber dennoch eine derart weitgehende Übereinstimmung, dass sich nicht nur eine Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung in derselben Urteilsschrift rechtfertigt (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C; zum Ganzen zuletzt VGE 2013/86/87 vom 27.12.2013, E. 1.4).

#### **E. 1.5**

Der vorliegende Entscheid fällt an sich 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]); die Verhältnisse

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 5 rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

#### **E. 1.6**

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

### **E. 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 davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen grundsätzlich die Bezahlung der veranlagten Steuern sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung in Ausnahmefällen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. Bei solchen Gegebenheiten soll ein Steuererlass zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (vgl. Art. 240a Abs. 1 StG bzw. Art. 1 Abs. 1 EV DBG).

### **E. 2.2**

Sind die einschlägigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, räumt das kantonale Steuergesetz der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf Steuererlass ein; allerdings kann dessen Gewährung an Bedingungen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft werden (Art. 240 Abs. 5 StG). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe (vgl. hinten E. 2.4) kommt es dabei nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733] bzw. Art. 2 Abs. 2 EV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG vorliegt, beurteilt sich mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidzeitpunkt präsentieren, wobei auch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 6 den Zukunftsaussichten Rechnung zu tragen ist (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 EV DBG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 EV DBG).

### **E. 2.3**

Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG ist, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind, was grundsätzlich immer dann der Fall ist, wenn die verfügbaren Mittel der steuerpflichtigen Person deren betriebsrechtliches Existenzminimum gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 EV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 9 Abs. 1 EV DBG setzt eine Notlage voraus, dass die Steuerschuld in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht, so dass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann.

## **E. 2.4**

Allerdings ist trotz Vorliegen eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 2.3). Das Vorliegen eines solchen führt grundsätzlich im Rahmen der pflichtgemässen Ermessensausübung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 EV DBG auch bei der direkten Bundessteuer zum Ausschluss eines Steuererlasses (vgl. dazu zuletzt VGE 2013/86/87 vom 27.12.2013, E. 2.4).

## **E. 3.1**

Über die aktuellen (wirtschaftlichen) Verhältnisse des Beschwerdeführers ist wenig bekannt. Er ist offenbar bei einer Personalverleih-Agentur unter Vertrag, die ihm «Temporäreinsätze» vermittelt (vgl. den «Einsatzvertrag» vom 7.5.2013 in act. 3A). Im Jahr 2011 wurde er gemäss eigenen Angaben nach einer mehrere Monate dauernden Untersuchungshaft von seinem Vater finanziell unterstützt (vgl. Vorakten StRK [act. 5A] pag. 15, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 30). Sowohl im vorinstanzlichen Verfahren als auch vor Verwaltungsgericht hat er kaum sachdienliche Unterlagen eingereicht. In seiner Beschwerdeschrift hat er aber angeboten, «persönlich mit allen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 7 Bankauszügen und Belegen vorzusprechen». Soweit darin ein Antrag auf eine mündliche Instruktionsverhandlung zu sehen sein sollte, kann Folgendes festgehalten werden: Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist schriftlich, ausser dieses ordnet eine Instruktionsverhandlung, eine mündliche Schlussverhandlung im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) oder eine Urteilsberatung an (Art. 31 VRPG). Eine Instruktionsverhandlung wird grundsätzlich nur dann angeordnet, wenn vertiefte oder umfangreichere Abklärungen nötig sind und zu erwarten ist, dass die schriftlichen Eingaben nicht zu allen interessierenden Gesichtspunkten genügend Aufschluss geben (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 69 N. 13). Dabei sind die greifbaren Beweismittel bereits zusammen mit der Beschwerde einzureichen (Art. 32 Abs. 2 VRPG). Mithin geht es nicht an, eine Instruktionsverhandlung zu beantragen, um anlässlich dieser jene Unterlagen zu präsentieren, die im Rahmen der Mitwirkungspflicht gemäss Art. 20 VRPG (vgl. hierzu Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 20 N. 1 ff.) bzw. gestützt auf Art. 32 Abs. 2 VRPG ohnehin unaufgefordert hätten eingereicht werden sollen. Ferner sieht die Steuergesetzgebung keinen Anspruch auf ein mündliches Verfahren bzw. eine Instruktionsverhandlung vor, wobei sich ein solcher auch nicht aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK ergibt, zumal diese Bestimmung auf Steuerstreitigkeiten keine Anwendung findet (vgl. etwa BGE 132 I 140 E. 2; betreffend Steuererlass BGer 2D\_37/2010 vom 23.11.2010, E. 1.6). Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführer die Sachlage anlässlich einer Instruktionsverhandlung besser darstellen könnte, als im Rahmen schriftlicher Eingaben, kommen doch als Beweismittel vorab Urkunden in Frage (vgl. Art. 32 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 Bst. a VRPG) und spricht er selber von «Bankauszügen und Belegen», die er beibringen wolle. Aus diesen Gründen wird ein allfälliger Antrag auf Durchführung einer Instruktionsverhandlung abgewiesen.

## **E. 3.2**

Die StRK hat das Vorliegen eines wirtschaftlichen Härtefalls offen gelassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde damit begründet, dass der Beschwerdeführer im

Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener finanzieller Mittel keine Zahlungen oder Rückstellungen vorgenommen habe. Der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG sei erfüllt (angefochtener Entscheid, E. 5).

### **E. 3.3**

Gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist von einem Steuererlass ganz oder teilweise abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 8 Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen leistet noch Rückstellungen vornimmt. Der Ausschlussgrund wird mit unbestimmten Rechtsbegriffen (insbesondere «vorhandene verfügbare Mittel», aber auch «Zahlungen leisten» bzw. «Rückstellungen vornehmen») umschrieben (vgl. hierzu Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 26 N. 25 ff.). Die Konkretisierung solcher Begriffe erfolgt auf dem Weg der Auslegung, wobei es sich um Rechtsfragen handelt, die das Verwaltungsgericht grundsätzlich frei prüft. Wie das Bundesgericht lässt es sich bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (vgl. statt vieler BVR 2013 S. 151 E. 3.2 f. mit Hinweisen).

#### **E. 3.3.1**

Aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich zwar, dass die steuerpflichtige Person im Fälligkeitszeitpunkt einerseits verfügbare finanzielle Mittel gehabt haben muss und andererseits keine Zahlungen bzw. Rückstellungen gemacht haben darf. Die Formulierung des Gesetzes ist indes relativ unbestimmt, werden doch weder Umfang und Art der «verfügbaren Mittel» noch die Umstände näher bestimmt, unter denen Zahlungen bzw. Rückstellungen der Annahme eines Ausschlussgrunds entgegenstehen. Aus dem Wortlaut ergeben sich damit keine entscheidenden Hinweise, ob Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG vorliegend zum Tragen kommen soll.

#### **E. 3.3.2**

Die Materialien ergeben Folgendes: Art. 240c StG wurde per 1. Januar 2011 aus der BEZV ins StG überführt, wobei im Zug der Umsetzung der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV vorab dem allgemeinen Grundsatz Rechnung getragen werden sollte, dass die wichtigsten Regelungen eines Rechtsbereichs im formellen Gesetz enthalten sein müssen. Obschon es anlässlich der Überführung der Ausschlussgründe von aArt. 45 BEZV in Art. 240c StG zu einer teils erheblichen Umformulierung der Regelung kam, hat der Regierungsrat ausdrücklich erklärt, es seien insoweit keine materiellen Änderungen beabsichtigt; es solle vielmehr die bisherige Praxis zur BEZV weitergeführt werden (vgl. Gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission betreffend Änderung des StG, in Tagblatt des Grossen Rates 2009, Beilage 37, S. 15 und 33). In den parlamentarischen Beratungen gab die Gesetzesänderung zu keinen Diskussionen Anlass (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 2009 S. 1420), was nahe legt, dass die Regelung von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG inhaltlich jener von aArt. 45 Bst. d BEZV (Fassung vom 18.10.2000, BAG 00-101) entspricht. Dies, obschon der Wortlaut der geltenden Norm wesentlich anders lautet als

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 9 jener der entsprechenden Verordnungsbestimmung, die voraussetzte, dass sich die steuerpflichtige Person «absichtlich oder grobfahrlässig ausser Stande gesetzt hat, ihren

Zahlungsverpflichtungen gegenüber Kanton und Gemeinde nachzukommen». Die Rechtsprechung zu aArt. 45 Bst. d BEZV verlangte, dass die Nichtbezahlung der Steuern auf einem vorwerfbaren Verhalten von einigem Gewicht beruhte, wobei ein solches nicht leichthin zu bejahen war; im Hinblick auf die eigene Zahlungsfähigkeit wurde zumindest ein verantwortungsloser Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorausgesetzt (BVR 2010 S. 401 E. 3.1.1). Das historische Auslegungselement spricht mithin dafür, dass die verfügbaren Mittel im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG im Fälligkeitszeitpunkt deutlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gelegen haben müssen, so dass sich die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern – wie bisher von aArt. 45 Bst. d BEZV ausdrücklich vorausgesetzt – vorwerfbar erscheint.

### **E. 3.3.3**

Während sich aus dem grammatikalischen Auslegungselement keine entscheidenden Rückschlüsse auf den Regelungsgehalt von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ergeben, können die Hinweise aus dem historischen Auslegungselement unter systematischen Gesichtspunkten wie folgt interpretiert werden: Art. 240 Abs. 5 StG gewährt einen unbedingten Rechtsanspruch auf Steuererlass, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind; diesfalls soll mit der Gewährung von Steuererlass eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person gefördert werden (Art. 240a Abs. 1 StG). Damit ein Steuererlass trotz Bestehens einer wirtschaftlichen Härte zu verweigern ist, bedarf es mithin eines Grundes von einigem Gewicht. Bei der Regelung der Ausschlussgründe in Art. 240c Abs. 1 StG stehen denn auch Konstellationen im Vordergrund, in denen der Erlass sein Ziel, eine Sanierung zu ermöglichen, gar nicht (mehr) erreichen könnte: So insbesondere, wenn die betroffene Person verstorben ist (Bst. f) oder wenn sie überschuldet ist (Bst. c), weshalb die öffentliche Hand letztlich nicht zugunsten der steuerpflichtigen Person, sondern zugunsten anderer Gläubigerinnen und Gläubiger auf ihre Steueransprüche verzichten würde. Auf der gleichen Überlegung beruht der Ausschluss, wenn die betroffene Person mit den verfügbaren Mitteln andere Gläubigerinnen und Gläubiger bevorzugt hat (Bst. d), wirkt sich doch diesfalls ein nachträglicher Verzicht des Gemeinwesens mittelbar zu deren Gunsten aus (vgl. auch Art. 240a Abs. 1 Satz 2 StG). Ähnlich präsentieren sich die Dinge dann, wenn blosser Zahlungserleichterungen zur Tilgung der Steuerausstände ausreichen (Bst. g), da in solchen Fällen ein Steuererlass zur wirtschaftlichen Sanierung nicht wirklich erfor-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 10 derlich ist. Als weitere Gruppe von Ausschlussgründen präsentieren sich jene Tatbestände, in denen die Verweigerung des Steuererlasses an ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person anknüpft. So soll zum einen nicht mit der Rechtswohlthat eines Steuererlasses belohnt werden, wer selber in erheblichem Mass Verfahrenspflichten verletzt hat, sei es ursprünglich im Veranlagungsverfahren (Bst. a) oder nun im Erlassverfahren (Bst. b). Zum andern ist – selbst wenn grundsätzlich unerheblich ist, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in eine wirtschaftliche Notlage geraten ist (so ausdrücklich Art. 35 Abs. 2 BEZV) – gemäss dem hier interessierenden Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG jenen Personen kein Erlass zu gewähren, die ihre Steuern nicht bezahlt haben, obschon sie im Fälligkeitszeitpunkt über finanzielle Mittel verfügt haben und dazu in der Lage gewesen wären. Vor dem Hintergrund der anderen Tatbestände, bei denen jeweils gewichtige Gründe für einen Ausschluss sprechen, kann allerdings für die Bejahung des Ausschlussgrundes nicht bereits ausreichen, dass die betroffene Person über ausreichende

finanzielle Mittel verfügte, sie also höhere Einkünfte erzielte, als zur Deckung des gemäss Art. 240a Abs. 3 StG den Massstab bildenden Existenzminimums und der Steuerschuld erforderlich war. Ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person liegt nur dann vor, wenn angesichts ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten die Nichtbezahlung der Steuern unverstänglich erscheint und ihr dementsprechend ein leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn ihre «verfügbaren Mittel» im Fälligkeitszeitpunkt deutlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gelegen haben. Zusätzlich gilt es zu bedenken, dass – unter der Voraussetzung, dass die Veranlagung korrekt erfolgte – die steuerpflichtige Person gewöhnlich in der Lage ist, mit dem erzielten, der Taxation zugrunde liegenden Einkommen ihre laufenden Steuern zu bezahlen (vgl. vorne E. 2.1). Würde der Steuererlass stets schon dann nicht mehr gewährt, wenn die Entrichtung der Steuern möglich gewesen wäre, falls die betroffene Person ihre Lebenshaltung schon in der Vergangenheit bis auf das betriebsrechtliche Existenzminimum beschränkt hätte, würde das Institut des Steuererlasses seines Sinns entleert, zumal kaum je Konstellationen denkbar wären, in denen der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG einmal nicht erfüllt wäre (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 3.1.2). Nach dem Gesagten legen Entstehungsgeschichte und Systematik von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG nahe, dass – wie bereits unter der Herrschaft von aArt. 45 Bst. d BEZV – die verfügbaren Mittel wesentlich über dem Existenzminimum gelegen haben müssen, so dass die Nichtbezahlung der Steuern im Fälligkeitszeitpunkt vorwerfbar erscheint und der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG gegeben ist. Dieses Verständnis der Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 11 Norm deckt sich mit dem Ergebnis des historischen Auslegungselements, gemäss dem Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG inhaltlich der Regelung von aArt. 45 Bst. d BEZV entspricht.

### **E. 3.4**

Gestützt auf das hiervor Ausgeführte ist bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG wie bisher unter Geltung von aArt. 45 Bst. d BEZV – und wie dies auch die Vorinstanz getan hat – zunächst die frei verfügbare Quote des Einkommens zu bestimmen. Hierzu sind den in der fraglichen Steuerperiode erzielten Einkünften die angefallenen zwingenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen, wobei sich die Einkünfte in der Regel nach Massgabe der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen bestimmen (VGE 2009/426/427 vom 12.8.2010, E. 4.5, vgl. zuletzt 2011/454 vom 4.9.2012, E. 3.3). Die resultierende frei verfügbare Einkommensquote ist alsdann in Beziehung zur gesamten Steuerforderung zu bringen, um abzuschätzen, ob der betroffenen Person die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern vorzuwerfen ist. Nur wenn dieser nach Abzug des betriebsrechtlichen Existenzminimums eine Einkommensquote zur freien Verfügung verbleibt, die das Begleichen der Steuerforderung ohne weiteres erlaubt hätte, liegt ein leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln und mithin ein vorwerfbares Verhalten vor, das es rechtfertigt, den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG als gegeben zu erachten. – Gleich vorzugehen ist nach der Rechtsprechung, um zu beurteilen, ob die steuerpflichtige Person sich im Sinn von Art. 12 Abs. 2 EV DBG «freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert» hat, so dass der Erlass der direkten Bundessteuer ausgeschlossen ist (vgl. VGE 2011/312/313 vom 14.6.2012, E. 3.3, 2011/17/18 vom 21.7.2011, E. 5.5.3, 2010/151/152 vom 19.5.2011, E. 4.2.2).

### **E. 4.1**

Gemäss den rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen erzielte der Beschwerdeführer 2010 ein Nettoerwerbseinkommen von insgesamt Fr. 40'663.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 25 und 27). Den entsprechenden Einkünften ist sein damaliges betriebsrechtliches Existenzminimum gegenüberzustellen. Dieses bestimmt sich aufgrund des (hier noch anwendbaren) Kreisschreibens Nr. B3 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. April 2010, das inhaltlich den Richtlinien entsprach, welche

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 12 die Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz am 1. Juli 2009 beschlossen hatte, sowie aufgrund der zugehörigen Ergänzungen und Präzisierungen der kantonalen Aufsichtsbehörde (nachfolgend: KS B3). Die StRK hat gestützt darauf folgenden betriebsrechtlichen Zwangsbedarf des Beschwerdeführers ermittelt: Grundbetrag Fr. 850.-- Miete inkl. Nebenkosten Fr. 1'125.-- Krankenkasse Fr. 329.-- Fahrkosten Fr. 70.-- Auswärtige Verpflegung Fr. 200.-- ----- Total monatlich Fr. 2'574.--

#### **E. 4.2**

Die StRK ging dabei davon aus, dass der Beschwerdeführer mit seiner damaligen Partnerin zusammenwohnte. Dies begründete sie damit, der Beschwerdeführer bestreite das Zusammenwohnen nicht und es scheine auch unglaubwürdig, dass er bei einem monatlichen Einkommen von Fr. 3'388.-- eine Miete von Fr. 2'250.-- allein bezahlt habe. Aus diesem Grund hat sie bei der Berechnung des Zwangsbedarfs den Grundbetrag sowie den Mietzins nach den Regeln, welche auf kostensenkende Wohn- bzw. Lebensgemeinschaften Anwendung finden, gekürzt. – Der Beschwerdeführer beanstandet die Annahme eines Konkubinats und die damit verbundene Kürzung seines Zwangsbedarfs. Er macht geltend, dass seine damalige Partnerin weder bei ihm gewohnt noch sich an den Mietkosten beteiligt habe.

#### **E. 4.3**

Bereits die Behörden der EG B. \_\_\_\_\_, die aufgrund der örtlichen Nähe in der Regel mit den tatsächlichen und persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen am besten vertraut sind, stützten ihren Erlassentscheid auf das Vorliegen eines Konkubinats (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 31-33). Zwar hat sich der Beschwerdeführer damit nicht einverstanden gezeigt, seinen Ausführungen im vorinstanzlichen Verfahren konnte jedoch nicht eindeutig entnommen werden, ob er nur eine finanzielle Beteiligung seiner Partnerin an den Wohn- und Lebenskosten bestreitet oder gar das Zusammenwohnen mit ihr in Abrede stellt (vgl. Vorakten StRK [act. 5A] pag. 26). Erst vor Verwaltungsgericht macht er nun ausdrücklich geltend, 2010 nicht mit seiner «damaligen Freundin» zusammengewohnt zu haben. Diese Behauptung des Beschwerdeführers ist jedoch nicht glaubhaft: Er erläutert seinen Standpunkt in keiner Weise, obwohl ihm Ausführungen, etwa zur Person seiner damaligen Partnerin und ihren angeblichen Wohnverhältnissen, möglich und auch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 13 zumutbar gewesen wären (vgl. Art. 20 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG sowie auch Art. 167 StG und Art. 124 ff. DBG betreffend Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren). Der StRK ist zuzustimmen, dass unglaubwürdig erscheint, dass der Beschwerdeführer mit einem Nettoeinkommen von Fr. 3'388.-- den Mietzins von Fr. 2'250.-- (inkl. Nebenkosten) allein bezahlt hat. Würde der vom Beschwerdeführer im

Übrigen nicht weiter beanstandeten Berechnung des Existenzminimums der volle Mietzins und der Grundbetrag einer alleinstehenden Person (Fr. 1'200.-- gemäss Ziffer I/1 der Beilage 1 zum KS B3) zugrunde gelegt, ergäbe sich nämlich ein monatlicher Fehlbetrag von rund Fr. 660.--. Ohne finanzielle Mithilfe seiner Partnerin hätte der Beschwerdeführer somit seinen Lebensunterhalt gar nicht bestreiten können. Inwiefern seine Einkünfte – wie behauptet – dennoch ausgereicht haben sollen, legt er nicht dar. Für die Wohn- bzw. Lebensgemeinschaft mit seiner damaligen Partnerin spricht ferner der Umstand, dass er in der Steuererklärung 2010 den Abzug für Alleinstehende nach Art. 40 Abs. 2 StG nicht geltend gemacht hat (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 25 f.). Im Ergebnis ist mit der StRK davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2010 in einem Konkubinats- bzw. in einer Wohngemeinschaft mit seiner damaligen Partnerin lebte. Deshalb können gemäss Ziffer I der Beilage 1 zum KS B3 nur die anteilmässigen Wohnkosten, d.h. die Hälfte, berücksichtigt werden (vgl. auch VGE 2009/436/437 vom 11.8.2010, E. 4.2.2; BGE 132 III 483 E. 5, Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2010, Art. 92 SchKG N. 26 mit Hinweisen). Die StRK hat daher in der Bedarfsberechnung des Beschwerdeführers zu Recht nur Fr. 1'125.-- berücksichtigt. Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Mietzins von Fr. 2'250.-- könnte allerdings selbst dann nicht gänzlich berücksichtigt werden, wenn das Bestehen einer Wohngemeinschaft im Jahr 2010 verneint würde. Denn hinsichtlich der Mietkosten ist vom Grundsatz auszugehen, dass ein den wirtschaftlichen Verhältnissen und den persönlichen Bedürfnissen der steuerpflichtigen Person nicht angemessener Mietzins auf ein ortsübliches Normalmass herabzusetzen ist (vgl. Ziffer II/1 der Beilage 1 zum KS B3; BVR 2013 S. 506 E. 4.5.2; BGE 129 III 526 E. 2, 119 III 70 E. 3c mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kann die Angemessenheit des von der steuerpflichtigen Person ausgewiesenen Mietzinses im Rahmen einer Härtefallprüfung des Steuererlassrechts anhand kantonaler oder kommunaler sozialhilferechtlicher Empfehlungen überprüft werden, zumal Sozialhilfeleistungen den unterstützten Personen regelmässig einen Lebensstandard ermöglichen, der über dem absoluten Existenzminimum liegt (vgl. A.6 der Richtlinien für die Ausgestaltung und Bemessung der Sozialhilfe der Schweizerischen Konferenz für Sozialhilfe [SKOS- Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 14 Richtlinien, einsehbar unter: <[www.skos.ch](http://www.skos.ch)>] und BVR 2010 S. 129 E. 3.2). Eine Überprüfung kann zudem anhand der publizierten Statistiken der durchschnittlichen Nettomietzinse erfolgen (zum Ganzen BVR 2013 S. 506 E. 4.5.2; VGE 2013/86/87 vom 27.12.2013, E. 3.7). In der Sozialhilfe gilt gemäss den Empfehlungen vom 19. Oktober 2010 der Regionalkonferenz Bern-Mittelland für eine einheitliche Mietzinspraxis in der Sozialhilfe für Einzelpersonen in «Hochpreisgemeinden» ein monatlicher Nettomietzins von maximal Fr. 900.-- als angemessen (einsehbar unter <[www.bernmittelland.ch](http://www.bernmittelland.ch)>, Rubriken «Soziales/Grundlagen»). Weiter lag der durchschnittliche Nettomietzins für eine 2-Zimmer-Wohnung in der Stadt Bern, wo die Mieten kaum günstiger als in B. \_\_\_\_\_ sein dürften, im November 2010 bei Fr. 941.-- pro Monat (Medienmitteilung der Statistikdienste der Stadt Bern vom 4.11.2011, Mietpreiserhebung in der Stadt Bern im November 2010, einsehbar unter: <[www.bern.ch](http://www.bern.ch)>, Rubriken «Stadt und Politik/Bern in Zahlen/Publikationen/Medienmitteilungen»). Unter Berücksichtigung der Nebenkosten, die in einer günstigeren Wohnung jedenfalls unter Fr. 200.-- pro Monat liegen müssten, läge ein nach den Grundsätzen der Sozialhilfe bzw. den statistischen Durchschnittswerten angemessener Mietzins letztlich auch ohne kostensenkende Wohn- bzw. Lebensgemeinschaft bei den von der Vorinstanz berücksichtigten Fr. 1'125.--.

#### **E. 4.4**

Das Vorliegen einer kostensenkenden Wohn- bzw. Lebensgemeinschaft ist auch beim Grundbetrag zu berücksichtigen, der die Ausgaben für Nahrung, Kleidung und Wäsche, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung und Kochen etc. umfasst. Für ein Konkubinatspaar in einer dauernden Hausgemeinschaft entstehen für die im Grundbetrag enthaltenen Positionen vergleichbare Kosten wie für ein Ehepaar, weshalb der Grundbetrag regelmässig auf die Hälfte des Grundbetrags für Ehegatten (1/2 von Fr. 1'700.--) herabzusetzen ist (Ziffer I der Beilage 1 zum KS B3; VGE 2009/440/441 vom 9.11.2010, E. 4.3.2, 2009/436/437 vom 11.8.2010, E. 4.2.2; BGE 130 III 765 E. 2.4). Nach dem Gesagten hat die StRK ohne Rechtsverletzung bloss den hälftigen Grundbetrag für Ehepaare (Fr. 850.--) und die Hälfte der Wohnungsmiete (Fr. 1'125.--) berücksichtigt. Es ist somit für das Jahr 2010 von folgendem Zwangsbedarf des Beschwerdeführers auszugehen:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 15 monatlich jährlich Grundbetrag Fr. 850.-- Fr. 10'200.-- Mietzins inkl. Nebenkosten Fr. 1'125.-- Fr. 13'500.-- Krankenkasse Fr. 329.-- Fr. 3'948.-- Fahrkosten Fr. 70.-- Fr. 840.-- Auswärtige Verpflegung Fr. 200.-- Fr. 2'400.-- ----- Total Fr. 2'574.-- Fr. 30'888.--

#### **E. 4.5**

Werden dem jährlichen Zwangsbedarf von Fr. 30'888.-- die Nettoeinkünfte von Fr. 40'663.-- gegenübergestellt, so resultiert für das Jahr 2010 eine frei verfügbare Einkommensquote von Fr. 9'775.--. Demgegenüber beliefen sich die gesamten Steuerforderungen 2010 inklusive direkte Bundessteuer auf Fr. 4'861.10 (vgl. vorne Bst. A; Vorakten Steuerverwaltung [in act. 5A] pag. 22 und 24), womit die freie Einkommensquote gut das Doppelte des geschuldeten Steuerbetrags ausmachte und ohne weiteres zu dessen Begleichung gereicht hätte. Der Beschwerdeführer hat nicht dargelegt, weshalb es ihm trotz dieser frei verfügbaren Mittel nicht möglich gewesen sein sollte, die in Rechnung gestellten Steuerraten zu begleichen bzw. – soweit er keine Ratenrechnungen erhalten hat – hierfür Rückstellungen zu bilden. Angesichts dieser klaren Grössenverhältnisse muss mit der Steuerverwaltung und der StRK auf einen leichtfertigen Umgang des Beschwerdeführers mit seinen verfügbaren Mitteln geschlossen werden. Er muss sich somit den Vorwurf des Nichtbezahlens der geschuldeten Steuern 2010 trotz ausreichender verfügbarer Mittel im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG gefallen lassen. Es wäre mit Blick auf all jene Steuerpflichtigen, die ihre Lebenshaltung gebührend eingeschränkt haben, um die geschuldeten Steuern zu bezahlen, nicht zu rechtfertigen, wenn dem Beschwerdeführer die Steuerschuld 2010 dennoch erlassen würde. Bei diesem Ergebnis kann offenbleiben, ob beim Beschwerdeführer ein wirtschaftlicher Härtefall vorliegt; die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

#### **E. 5**

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 16

#### **E. 5.1**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Er hat jedoch um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

## **E. 5.2**

Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn sie nicht über die erforderlichen Mittel verfügt und ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 111 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 117 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]). Ein Prozess ist nicht aussichtslos, wenn berechtigte Hoffnung besteht, ihn zu gewinnen, das heisst wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Praxis demgegenüber Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Massgebend ist dabei, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen oder aber davon absehen würde; eine Partei soll einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb austragen können, weil er sie nichts kostet (BGE 129 I 129 E. 2.3.1 mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 111 N. 12).

## **E. 5.3**

Die Prozessführung vor dem Verwaltungsgericht muss angesichts der klaren Verhältnisse, welche schon in den angefochtenen Entscheiden deutlich zum Ausdruck gekommen sind, als von vornherein aussichtslos betrachtet werden. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist deshalb abzuweisen, ohne dass die Prozessarmut noch zu prüfen wäre. Der Umstand, dass das Gesuch erst zusammen mit der Hauptsache beurteilt wird, rechtfertigt es aber, nur eine reduzierte Pauschalgebühr zu erheben.

## **E. 5.4**

Entschädigungspflichtige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

## **E. 6**

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.01.2014, Nrn. 100.2013.184/185, Seite 17 Gegen das vorliegende Urteil steht die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht offen, mit der einzig die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden kann (vgl. Art. 116 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Soweit die direkte Bundessteuer betreffend, sind die Rügemöglichkeiten zusätzlich stark eingeschränkt, weil mangels Rechtsanspruchs auf den Steuererlass keine Verletzung des Willkürverbots geltend gemacht werden kann (statt vieler BGer 2D\_138/2007 vom 21.2.2008). Es ist deshalb ausdrücklich die Verletzung eines spezifischen verfassungs- mässigen Rechts zu rügen (vgl. BGer 2D\_27/2011 vom 26.7.2011, E. 1, 2C\_702/2012 vom 19.3.2013, E. 2.6; zur eng begrenzten Rügemöglichkeit im Rahmen der sog. «Star-Praxis» vgl. BGer 2D\_7/2008 vom 1.7.2008, in StR 2008 S. 653 E. 1; BGE 137 I 128 E. 3.1, 136 II 383 E. 3.3, 133 I 185 E. 6.2). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.