



100 18 437

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.6.2019 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Antenen und Studer sowie Werthmüller als
Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

und die

Gemeinde G. _____, vertreten durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend den Erlass der Grundstückgewinnsteuer pro 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) war von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, betreffend den Verkauf des Grundstücks G. _____ Gb-bl. Nr. 1 _____, einer Gewerbeliegenschaft mit 2'461 m² Geschossfläche und einer übrigen befestigten Fläche von 2'499 m², auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 115'500.-- veranlagt worden, was zu einer Steuerforderung von CHF 34'999.65 führte (pag. 4 bis 6). Bei der Berechnung des Grundstückgewinns waren seitens der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer von den geltend gemachten wertvermehrenden Investitionen ermessensweise CHF 50'000.-- berücksichtigt worden.

Im diesbezüglichen Rechtsmittelverfahren bestritt der Rekurrent den veranlagten Grundstücksgewinn, indem er höhere Anlagekosten infolge wertvermehrender Investitionen geltend machte. Wegen eines Datenverlusts nach Blitzschlag konnte er diese aber nur ungenügend nachweisen. Die Steuerverwaltung ihrerseits hielt fest, dass nicht nur der Umfang der Investitionen nicht genügend nachgewiesen, sondern auch unklar sei, wieviel von den geltend gemachten Arbeiten und Investitionen wertvermehrend und wieviel davon als werterhaltend resp. im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer als nicht abzugsfähige Unterhaltskosten einzustufen seien. Überdies bleibe auch nach dem Nachweis von Investitionen mittels Fotodokumentation unklar, ob und inwiefern der Rekurrent diese Kosten tatsächlich selber getragen habe, oder ob die Kosten von der Firma B. _____ GmbH des Rekurrenten getragen worden seien, welche einerseits Mieterin in der Liegenschaft war und zudem die Arbeiten als Generalunternehmerin ausgeführt sowie gemäss den Akten diesbezügliche Materialkosten aktiviert habe (pag. 1 bis 3). Das Rechtsmittelverfahren endete vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission), wo der Rekurs infolge verspäteter Einreichung ohne materielle Beurteilung des steuerbaren Grundstücksgewinns mit einem Nichteintretensentscheid vom 25. Juli 2017 endete. Damit erwuchs die Grundstücksteuerveranlagung unverändert in Rechtskraft (pag. 7 bis 12).

B. Mit Brief vom 22. Januar 2018 ersuchte der Rekurrent bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, um Erlass der rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinnsteuer für das Jahr 2014. Nachdem diese das Gesuch an die Gemeinde G. _____ weitergeleitet hatte, verlangte die Gemeinde beim Rekurrenten weitere Unterlagen ein. So u.a. den Grundstückkaufvertrag, eine aktuelle Vermögens- und Schuldenaufstellung, Geschäftsabschlüsse seiner Firmen und ein ausgefülltes Erlassgesuchsformular. Die Unterlagen und das Gesuch wurden im Anschluss mit Begleitschreiben vom 13. Juni 2018 an die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkasso Region Bern Mittelland (Erlassbehörde), weitergeleitet. Die Gemeinde hat dabei auf einen eigenen Entscheid verzichtet und sich dem künftigen Entscheid der Erlassbehörde betreffend die Kantonssteuern angeschlossen.

C. Mit Entscheid vom 20. August 2018 wies die Erlassbehörde das Erlassgesuch betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2014 im Umfang von CHF 37'403.05 inkl. Zinsen vollumfänglich ab. In der Begründung führte sie aus, dass der Rekurrent zwar nur über ein Einkommen von CHF 1'083.-- aus seiner C._____ AG verfüge, was einem Existenzminimum von CHF 2'918.-- gegenüberstehe, womit an sich eine finanzielle Notlage bestehe, gleichzeitig sei der Rekurrent aber überschuldet, was einen Erlass trotz finanzieller Notlage ausschliesse. Überdies würden an einen Erlass betreffend die Grundstückgewinnsteuer erhöhte Anforderungen gestellt. Weiter habe der Rekurrent im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung bewusst über vorhandenes Vermögen verfügt resp. auf Rückstellungen verzichtet, was den Erlass ebenfalls ausschliesse.

D. Gegen diesen Entscheid hat der Rekurrent am 19. September 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission erhoben und den Erlass des hiavor erwähnten Steuerausstands beantragt. In der Begründung weist er v.a. auf das vorangegangene Rekursverfahren in gleicher Sache hin, das infolge Fristversäumnis ohne materiellrechtliche Überprüfung des Einspracheentscheids mit einem formellen Nichteintretensentscheid (RKE 100 17 22 vom 25.7.2017, nicht publiziert) geendet habe. Er bestreitet dabei die Richtigkeit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung. Er macht geltend, dass er gar keine Grundstückgewinnsteuer schulde und dass der gemäss Veranlagung geschuldete Steuerbetrag nur infolge eines unverschuldeten Beweisnotstands nach einem Blitzschlag in den Geschäftsserver und die Festplatten der gesamten Datensicherung entstanden sei. Der Blitzschaden habe es ihm in der Folge verunmöglicht, die von der Steuerverwaltung für den Nachweis der wertvermehrenden Aufwendungen verlangten Rechnungen und Belege einzureichen. Aus ökologischen Gründen habe er auf den Ausdruck der Rechnungen verzichtet, weshalb er die verlangten Originalbelege nicht habe einreichen können. Auf die dazu eingereichte Fotodokumentation, aus der hervorgehe, dass grosse Investitionen im sechsstelligen Bereich getätigt worden seien, sei die Steuerverwaltung bei der Veranlagung nicht eingegangen. Es sei ihm bewusst, dass mit dem Nichteintreten der Steuerrekurskommission infolge eines Formfehlers seinerseits die Grundstückgewinnsteuerveranlagung in Rechtskraft erwachsen sei, im Rahmen des Steuererlassverfahrens seien aber die tatsächlichen Sachverhalte und Umstände, d.h. die Tatsache, dass er korrekterweise gar keine Grundstückgewinnsteuer schulde, zu berücksichtigen. Sinngemäss macht er zudem geltend, in Anbetracht der dargelegten Umstände habe er nicht mit einer Grundstückgewinnsteuerforderung rechnen müssen, weshalb auch der von der Steuerverwaltung vorgebrachte Vorwurf eines grobfahrlässigen Verzichts auf Sicherstellung des "möglichen" Grundstückgewinnsteuerbetrags nicht gerechtfertigt sei.

Betreffend die von der Erlassbehörde geltend gemachte Überschuldung wird vom Rekurrenten vorgebracht, dass das Darlehen von CHF 100'000.-- mit den Aktien und Stammanteilen seiner Gesellschaften gedeckt sei. Die übrigen Schulden stammten aus Alimentenzahlungen, die infolge der konsequenten Nichtgewährung seines Besuchsrechts seitens der abgeschiedenen Ehefrau von ihm eingestellt worden seien sowie aus Kosten der damit zusammenhängenden Gerichtsverfahren. Er habe keine anderen Schulden. Einzig aufgrund seiner diversen geschäftlichen Schicksalsschläge habe das Geld bis heute nicht bei ihm eingetrieben werden können, womit es sich nicht um eine Schuldensanierung handle.

E. Mit Eingangsbestätigung vom 20. September 2018 hat die Steuerrekurskommission den Rekurrenten aufgefordert, ein aktuelles Budget sowie ein solches des Jahres 2014 inklusive Belegen einzureichen und zudem darzutun, wie der Grundstückgewinn verwendet worden sei. Sie hat den Rekurrenten überdies darauf hingewiesen, dass im Erlassverfahren die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht überprüft wird.

F. Mit Brief vom 10. Oktober 2018 hat der Rekurrent Budgets und Belege zu seiner finanziellen Situation eingereicht. Ergänzend zum bereits Vorgebrachten hat er die Begründung mit der Feststellung ergänzt, dass er bis zum Verkauf insgesamt CHF 2'496'000.-- in die Liegenschaft investiert habe. Daraus sei ersichtlich, dass er mit dem Verkaufserlös von CHF 2'200'000.-- buchhalterisch betrachtet einen Verlust geschrieben habe, welchen seine D._____ GmbH zu einem grossen Teil übernommen habe. Ein steuerbarer Grundstückgewinn sei somit gar nicht angefallen. Mit dem Verkauf der Liegenschaft an die eigene GmbH habe er einen drohenden Privatkonkurs vermeiden und die Liegenschaft als Altersvorsorge sichern können. Er weist nochmals darauf hin, dass entgegen der diesbezüglichen Mitteilung der Steuerrekurskommission, die materielle Richtigkeit der Veranlagung sowie die verfahrensrechtliche Frage, weshalb die Steuerverwaltung die von ihm eingereichten Belege nicht akzeptiert habe, bei der Beurteilung des Erlassgesuchs sehr wohl eine Rolle spielen müssten. Weiter bringt er vor, dass wenn der Erlass verweigert und in der Folge das gesetzliche Grundpfandrecht für die Steuerforderung eingetragen werde, die F._____ Bank den Hypothekarkredit um mindestens CHF 100'000.-- kürzen würde. Weil er (resp. seine D._____ GmbH) diese Summe nicht aufbringen könnte, würde er die Geschäftsliegenschaft in G._____ verlieren. Diese stelle aber seine einzige Altersvorsorge dar.

G. Mit Erklärung vom 11. Juni 2018 hat die Gemeinde G._____ die Kompetenz zur Wahrnehmung ihrer Interessen im vorliegenden Verfahren an die Steuerverwaltung des Kantons Bern abgetreten.

H. Am 31. Oktober 2018 hat sich die Erlassbehörde vernehmen lassen und mit im Wesentlichen gleichbleibender Begründung wie im Erlassentscheid die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses beantragt.

I. Der Rekurrent hat zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung nicht Stellung genommen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Entscheide des Regierungsrats, der Steuerverwaltung und der Gemeinden betreffend den Erlass von Grundstückgewinnsteuern können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs angefochten werden (Art. 240 Abs. 1 und 7 und 240b Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist, ob der Rekurrent Anspruch auf Erlass der Grundstückgewinnsteuer 2014 hat.

3. Die Steuerveranlagung entspricht in der Regel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), beruhen doch die Steuerbeträge auf in der Vergangenheit erzielttem Einkommen und vorhandenem Vermögen. Im Wissen um die Steuerbarkeit und die später anfallenden Steuern hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich Rückstellungen vorzunehmen. Diese Pflicht besteht insbesondere auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer. Beahlt eine steuerpflichtige Person ihre Steuern nicht, ist das Inkasso auf dem Weg der Pfändung der Regelfall. Dabei verzichtet das Gemeinwesen nicht endgültig auf die Steuerforderung und kommt im Rahmen der Verlustscheinsverwaltung unter Gewährleistung des betriebsrechtlichen Existenzminimums allenfalls später zu seinem Recht.

Da die Bestimmungen des StG wie auch die Praxis und Lehre zum Steuererlass gemäss StG weitgehend mit jenen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) übereinstimmen wird nachfolgend ergänzend auch auf diese verwiesen.

3.1 Ist die Zahlung von rechtskräftig festgesetzten Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern, inklusive Grundstückgewinnsteuern und der direkten Bundessteuer sowie von Zinsen, Gebühren oder Bussen infolge einer Notlage mit einer erheblichen Härte verbunden, so können diese gestützt auf Art. 240 StG und Art. 167 DBG ganz oder teilweise erlassen werden. Das Erlassverfahren gehört nicht zum Veranlagungsverfahren, sondern setzt eine rechtskräftige Veranlagung voraus und ist damit Teil des Steuerbezugsverfahrens. Eine Überprüfung der Steuerforderung selbst ist im Erlassverfahren ausgeschlossen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 zu Art. 167 DBG).

3.2 Ziel jedes Erlasses ist es, bei einem krassen Missverhältnis zwischen den aktuellen wirtschaftlichen Möglichkeiten und den Steuerforderungen die steuerpflichtige Person nicht in ihrer wirtschaftlichen Existenz zu gefährden und zu einer langfristigen und dauernden Sanierung beizutragen. Voraussetzung für die Gewährung eines Erlasses ist eine finanzielle Notlage, aufgrund welcher die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Gebühren oder Bussen eine erhebliche Härte bedeuten würde. Der Erlass soll es ermöglichen, einer wesentlichen und voraussichtlich andauernden Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, in besonders schweren Fällen Rechnung zu tragen. Blosser Schwankungen in den Einkommensverhältnissen bilden jedoch keinen Erlassgrund. Mit Blick auf die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen muss der Erlass jedoch die seltene Ausnahme bleiben. Da das Gemeinwesen mit dem Erlass endgültig auf die Steuerforderung verzichtet, soll er zudem der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren weiteren Gläubigern zugutekommen (zum Ganzen: Beusch/Raas in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 8 zu Vor Art. 167-167g DBG sowie N. 6 ff. und N. 20 f. zu Art. 167 DBG, mit weiteren Hinweisen; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 421 ff.; Bruno Knüsel, Rechtsgrundlagen des Erlassverfahrens in ASA 52 S. 93 ff. insb. S. 97 Ziff. 4.c).

3.3 Um eine einheitliche Rechtsanwendung und Ermessensausübung zu ermöglichen, werden die rechtlich unbestimmten Begriffe der erheblichen Härte sowie der Notlage (Art. 240 StG und Art. 167 DBG) in den Steuergesetzen und der Steuererlassverordnung konkretisiert (Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 [Steuererlassverordnung; SR 642.121, nachfolgend EV DBG]). Die Konkreti-

sierung geschieht durch beispielhafte Aufzählung von Erlassgründen und Ausschlussgründen, d.h. von Umständen, die einen Erlass teilweise oder ganz ausschliessen. Für den Erlass der kantonalen Steuern sind auch die Bestimmungen in 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) zu beachten.

3.4 Ob ein Erlass gewährt werden kann, ist aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu beurteilen, wobei für die Beurteilung in erster Linie die Verhältnisse im Zeitpunkt des Entscheids massgebend sind. Mitberücksichtigt werden zudem die Entwicklung seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, die Zukunftsaussichten und insbesondere die Frage, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung resp. im Zeitraum des Einkommens- oder Vermögenszuflusses eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 240a StG; Art. 10 EV DBG). Im Einzelnen ist dabei zu prüfen, ob der steuerpflichtigen Person zur Begleichung der Steuerforderungen Einschränkungen in der Lebenshaltung zumutbar sind bzw. gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Lebenshaltungskosten der gesuchstellenden Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung und des Erlassentscheids das betreibungsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG; Art. 2 Abs. 3 EV DBG). Die Einzelheiten der Berechnung sind dem Kreisschreiben Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern in der Fassung vom 1. Januar 2011 zu entnehmen (einsehbar unter: <https://www.justice.be.ch>, Rubriken "Zivilverfahren > Kreisschreiben > SchKG > KS B1 aB3" [abgerufen am 2.5.2019]; nachfolgend: Kreisschreiben B1). Dessen Beilage 1 enthält die einzelnen Ansätze gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz. Ergibt sich aus der Differenz zwischen dem zur Verfügung stehenden Einkommen und dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum, dass aus dem Überschuss die Steuerschuld innert absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann, liegt keine erhebliche Härte oder Notlage vor, und ein Erlass ist ausgeschlossen (Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG und Art. 240c Abs. 1 Bst. g StG; Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und 2 EV DBG sowie Art. 13 Abs. 3 EV DBG). Selbst wenn das Einkommen im Entscheidzeitpunkt nur knapp über oder gar unter dem Existenzminimum liegt, ein Härtefall somit bejaht werden kann, ist von einem Erlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c Abs. 1 Bst. a bis g StG und Art. 167a Bst. a bis e DBG aufgezählten Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 2.3).

3.5 An den Erlass aperiodischer Steuern wie Erbschafts-, Schenkungs-, Liquidationsgewinn- oder Grundstücksgewinnsteuern werden, gemäss Art. 240b Abs. 2 Satz 1 StG erhöhte Anforderungen gestellt. Dies weil der steuerpflichtigen Person aus den genannten, die Steuer auslösenden Rechtsgeschäften, zusätzlich zu ihrem ordentlichen Einkommen und unabhängig von ihrer übrigen finanziellen Situation, Vermögenssubstanz resp. beim Grundstückverkauf ein Erlös in Form liquider Mittel zugeflossen ist, aus denen die Steuer gemäss Art. 240b Abs. 2 StG zu entrichten ist und infolge des Mittelzuflusses i.d.R. auch ohne Weiteres entrichtet werden kann (vgl. VGE 100 2016 373 vom 4.2.2016, in BVR 2016 S. 261 E. 4.7; VGE 100 2017 209 vom 17.5.2018, E. 4.2.1 ff.; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 40 ff. zu Art. 240b StG). Das Unterlassen der Bezahlung oder der Vornahme von Rückstellungen für die Begleichung der Steuer ist deshalb bei solchen ausserordentlichen Zuflüssen von Gewinnen oder Vermögenssubstanz schwerer zu gewichten als beim Erlass periodischer Steuern. Die erhöhten Anforderungen nach Art. 240b Abs. 2 StG kommen im gesamten Bereich des Erlassrechts sowohl im Bereich der Erlassgründe, als auch im Bereich der Ausschlussgründe zur Anwendung.

So führen insb. beim Erlassgrund des finanziellen Härtefalls von Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG die strengeren Voraussetzungen dazu, dass die Absehbarkeit resp. der zumutbare Zeitraum der Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum ausgedehnt wird (vgl. VGE 100 2017 209 vom 17.5.2018, E. 4.2.4 danach gelten 32 Monate als noch absehbar), oder im Bereich der Ausschlussgründe, wo infolge des zugeflossenen Erlöses resp. der Verfügbarkeit liquider Mittel das Unterlassen der Zahlung oder der Vornahme von Rückstellungen im Zeitpunkt des Zuflusses gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG grundsätzlich unabhängig von der übrigen finanziellen Situation oder Steuerbelastung des Steuerpflichtigen und damit strenger zu beurteilen ist. Fehlt es jedoch ausnahmsweise an der erhöhten freien Verfügbarkeit der Mittel, wie im Fall einer Sanierung oder wenn beim Verkauf eines Grundstücks zwar rein rechnerisch ein Grundstücksgewinn, faktisch aber gar kein frei verfügbarer Erlös in Form flüssiger Mittel angefallen ist, etwa wenn der Verkaufspreis den auflastenden Grundpfandschulden entsprach, dann gelten die erhöhten Anforderungen als erfüllt und die strengere Beurteilung des Erlassgesuchs nach Art. 240b Abs. 2 Satz 1 StG fällt dahin.

4. Der Rekurrent verlangt wiederholt, letztmals in seiner Eingabe vom 10. Oktober 2018 und trotz eines entsprechenden Hinweises der Steuerrekurskommission auf dessen Unbeachtlichkeit, eine Berücksichtigung des "tatsächlichen (Veranlagungs-)Sachverhalts" bei der Beurteilung des Erlassgesuchs. Er führt dabei Argumente an, die darauf zielen, die zugrunde liegende Grundstücksgewinnsteuerveranlagung in die Beurteilung des Erlassgesuchs miteinzubeziehen.

Er verlangt damit im Endeffekt eine Korrektur der seines Erachtens fehlerhaften Veranlagung im Erlassverfahren.

Dazu ist festzuhalten, dass ein solches Begehren zwingend eine Überprüfung und Beurteilung des gesamten für die Grundstückgewinnsteuerveranlagung relevanten Sachverhalts voraussetzen würde. Eine Solche kann aber nur im ordentlichen Rechtsmittelverfahren erfolgen. Vorliegend ist die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen. Ein Rückkommen auf rechtskräftige Veranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen ist einzig noch in einem Berichtigungs- oder Revisionsverfahren möglich, wobei mit der Berichtigung nur sog. Kanzleifehler behoben werden können und eine Revision stets von vornherein ausgeschlossen ist, wenn das Rechtsbegehren bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte geltend gemacht werden können. Diese verfahrensrechtliche Formstrenge und die damit zusammenhängende Bindungswirkung von Verfügungen ist Ausfluss des Rechtsgleichheits- und des Rechtssicherheitsprinzips. Sie garantiert zum einen das sinnvolle Handeln der Verwaltung und stellt im Gegenzug die Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit der Verfügungsadressaten resp. der Steuerpflichtigen sicher. Auch fehlerhafte Veranlagungsverfügungen sind deshalb nach Eintritt der Rechtskraft, abgesehen von den genannten Ausnahmen, nicht mehr abzuändern (vgl. VGE 100 2016 373 vom 4.2.2016, in BVR 2016 S. 261 E. 4.5).

Eine rechtskräftige, mit ordentlichen Rechtsmitteln nicht mehr anfechtbare Veranlagung ist im Übrigen eine unabdingbare prozessuale Voraussetzung für die Anhebung eines Erlassverfahrens (vgl. Art. 240 Abs. 1 StG und Ziff. 3.1 hiervor), denn nur eine tatsächlich bestehende Steuerschuld kann auch erlassen werden. Auch deshalb kann im Erlassverfahren nur noch der Anspruch auf Erlass dieser Steuerschuld geprüft werden. Sämtliche Vorbringen, die auf die Infragestellung der Steuerforderung resp. die Fehlerhaftigkeit der abgeschlossenen Veranlagung zielen, haben somit im Erlassverfahren grundsätzlich und ausnahmslos, unberücksichtigt zu bleiben (Art. 240a Abs. 5 StG).

5. Aus den bei den Akten liegenden Geschäftsabschlüssen der C._____ AG und der D._____ GmbH sowie dem eingereichten Budget 2018 geht hervor, dass das aktuelle Einkommen des Rekurrenten unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum liegt, womit an sich der Erlassgrund des finanziellen Härtefalls erfüllt wäre. Die genaue Höhe des Einkommens ist aber im Dunkeln und wurde vom Rekurrenten nicht offengelegt. Er macht in seinen Budgets zum Einkommen die Angabe "Nettoeinkommen (minimales Ziel-Einkommen je nach Geschäftsverlauf) CHF 2'500.--. Aufgrund der wiederholten Schicksalsschläge in meinen Firmen konnte ich diesen Betrag in den letzten Jahren allerdings nicht erreichen. Ich erhielt Unterstützung von Verwandten und Freunden." Belege dazu hat der Rekurrent nicht eingereicht. In den Akten findet sich u.a. ein Lohnausweis 2017 der C._____ AG (pag.56) über einen Jahres-Nettolohn

von CHF 12'996.90, den die Steuerverwaltung als Grundlage für die Ermittlung des Einkommens des Rekurrenten von monatlich CHF 1'083.-- herangezogen hat. Die bei den Akten liegende Jahresrechnung der D._____ GmbH, der zweiten Gesellschaft des Rekurrenten (pag. 66), welche nun Eigentümerin der Geschäftsliegenschaft in G._____ ist, weist einen Betriebsertrag (insb. Mieterträge) von CHF 300'165.20 auf, dabei wurden Abschreibungen von über CHF 127'000.-- jedoch gar kein Lohnaufwand verbucht und der Jahresgewinn wurde mit CHF 549.40 (pag. 62) ausgewiesen. Gleichzeitig macht der Rekurrent im vorliegenden Erlassverfahren geltend, dass diese Geschäftsliegenschaft seine einzige Altersvorsorge darstelle. In Anbetracht des ausgewiesenen Gewinns erscheint dies aber widersprüchlich, wenig nachvollziehbar und lässt betreffend das behauptete Einkommen zumindest weitere Fragen offen. Nach dem Gesagten würde ein Erlass damit gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG bereits an der mangelnden Offenlegung der Einkommensverhältnisse resp. an der fehlenden Mitwirkung im Erlassverfahren scheitern. Selbst wenn aber von den Angaben des Rekurrenten zum Einkommen ausgegangen würde, was im Ergebnis die Anerkennung eines finanziellen Härtefalls zur Folge hätte, kann auch bei gegebener Notlage und erheblicher Härte resp. Vorliegen eines Erlassgrunds von einem Erlass teilweise oder ganz abgesehen werden, wenn ein sog. Ausschlussgrund vorliegt.

6. Ein möglicher Ausschlussgrund liegt gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG vor, wenn die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen geleistet noch Rückstellungen vorgenommen hat. Dieser Ausschlussgrund setzt ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht voraus.

6.1 Auf ein solches ist i.d.R. dann zu schliessen, wenn die verfügbaren Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern wesentlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gelegen haben, das Nichtbezahlen der Steuern angesichts dieser wirtschaftlichen Möglichkeiten unverständlich erscheint und der steuerpflichtigen Person damit ein geradezu leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist. Blicke ein solches Verhalten beim Entscheid über den Steuererlass unberücksichtigt, so würde dies zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung gegenüber all jenen steuerpflichtigen Personen führen, welche ihre Lebenshaltung eingeschränkt haben, um die notwendigen Rückstellungen zur Bezahlung der Steuern vorzunehmen (vgl. zum Ganzen VGE 100 2013 184 vom 29.1.2014, in BVR 2014 S. 197 E. 3.3 sowie BVR 2010 S. 401 E. 3.1.1).

6.2 Der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist vom Wortlaut her auf den Erlass von periodischen Steuern zugeschnitten. Als Prüfungszeitpunkt wird bei diesem Ausschlussgrund auf die Fälligkeit der Steuerforderung abgestellt. Konkret bedeutet dies, dass auf den

Fälligkeitszeitpunkt der in Rechnung gestellten Steuerraten im jeweiligen Steuerjahr, für welches um Erlass ersucht wird, resp. auf die finanziellen Verhältnisse in eben dieser Steuerperiode abzustellen ist. Da im Bereich der Grundstückgewinnsteuer keine Ratenrechnungen im Jahr des Zuflusses fällig gestellt werden, ist der Wortlaut nicht eins zu eins auf den Erlass von Grundstückgewinnsteuern anwendbar. Die Bestimmung ist aber in sinngemässer analoger Weise ohne weiteres auch auf den Erlass von aperiodischen Steuern wie der Grundstückgewinnsteuer anwendbar (vgl. VGE 100 2017 209 vom 17.5.2018, E. 4.2.2 und 4.2.4 wo die Anwendbarkeit dieses Ausschlussgrunds, wenn auch letztlich offengelassen, durchaus in Betracht gezogen wurde). Sinn des Ausschlussgrunds gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist der, dass auch wenn die aktuelle finanzielle Lage als Härtefall einzustufen ist, für die abschliessende Beurteilung des Erlassgesuchs letztlich die finanzielle Situation im Zeitraum des Zuflusses der Mittel resp. in der Steuerperiode für die um Erlass ersucht wird, massgeblich ist. Dabei wird geprüft, ob das Unterlassen der Zahlung oder der Vornahme entsprechender Rückstellungen in vorwerfbarer Weise selbstverschuldet ist. Wurden aus den vorhandenen und verfügbaren Mitteln keine Zahlungen oder Rückstellungen für die Begleichung der Steuer vorgenommen und wurden sie ohne Not für andere Belange verwendet, so erfüllt die steuerpflichtige Person damit den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG und von einem Erlass ist ganz oder teilweise abzusehen. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist dieser Ausschlussgrund zudem nicht nur analog anzuwenden, sondern es sind auch hier erhöhte Anforderungen an einen Erlass zu stellen. Dies weil dem Steuerpflichtigen mit dem Erlös aus dem Grundstückverkauf die zur Bezahlung der Steuer notwendigen Mittel unabhängig vom Lebensunterhalt und zusätzlich zum ordentlichem Einkommen zugeflossen sind. Die übrige Einkommens- und Vermögenssituation hat deshalb bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG i.d.R. ausser vor zu bleiben und die hiervor in E. 6.1 erwähnte, sonst in diesem Zusammenhang, mittels Gegenüberstellung von betriebsrechtlichem Existenzminimum und (ordentlichem) Einkommen zu ermittelnde freie Einkommensquote, ist im Bereich der Grundstückgewinnsteuer, weitgehend unbeachtlich. Der Verzicht auf die Bezahlung der Steuer oder auf die Vornahme von Rückstellungen hat deshalb beim Erlass der Grundstückgewinnsteuer, soweit tatsächlich entsprechende liquide Mittel zugeflossen sind, ohne weiteres zur Folge, dass der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG erfüllt ist.

6.3 Aus den Akten geht hervor, dass die Geschäftsliegenschaft G._____ Gbbl. Nr. 1_____ vom Rekurrenten zu einem Preis von CHF 1'976'142.-- erworben wurde und im Zeitpunkt des Verkaufs an die B._____ GmbH mit einem Hypothekarkredit der E._____ Bank von CHF 1'171'187.50 belastet war (vgl. Zahlungsbefehl des Betreibungsamts _____, pag. 93). Im Rahmen der Umschuldung, die mittels des Verkaufs an die eigene GmbH zum Preis von CHF 2'200'000.-- erfolgte, wurde der Hypothekarkredit bei der F._____ Bank auf

CHF 1'320'000.-- aufgestockt (vgl. Angaben zur Kaufpreistilgung pag. 50). Es ist somit davon auszugehen, dass dem Rekurrenten mit dem Erlös aus dem Verkauf, nach Übertragung der auflastenden Darlehen auf die B._____ GmbH und Ablösung des Hypothekarkredits der E._____ Bank flüssige Mittel im Betrag von CHF 148'812.50 zur Verfügung standen. Aus diesen Mitteln hätte der Rekurrent neben der Bezahlung der Handänderungssteuer auch Rückstellungen für Grundstückgewinnsteuern vornehmen können. In Anbetracht der Höhe der zugeflossenen Mittel ist weiter davon auszugehen, dass die übrige finanzielle Situation des Rekurrenten im Zeitpunkt des Zuflusses unbeachtlich ist. Selbst wenn dem nicht so wäre, könnte die freie Einkommensquote im Jahr 2014 mangels zuverlässiger Angaben und Belege nicht ermittelt werden. Auf eine Berücksichtigung wäre deshalb bereits infolge fehlender Mitwirkung des Rekurrenten im Erlassverfahren zu verzichten. Auch auf die Frage der Steuerrekurskommission betreffend die Verwendung des Verkaufserlöses hin, hat der Rekurrent keine konkrete Antwort gegeben. Er hat einzig darauf hingewiesen, dass der Verkauf aus rein buchhalterischer Sicht und in Anbetracht der getätigten Investitionen ein Verlustgeschäft gewesen sei. Obwohl im Erlassverfahren ohne jede Bedeutung, bleibt diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent im Veranlagungsverfahren den Nachweis der Kostentragung für die angeführten Investitionen im Veranlagungsverfahren schuldig geblieben war.

6.4 Auch wenn der Rekurrent aufgrund seiner eigenen Beurteilung davon ausging, dass er keine Grundstückgewinnsteuer schulde, hat er es doch versäumt die steuerrechtliche Situation rechtzeitig, umfassend und bei zuständiger Stelle abzuklären resp. im Anschluss an den Verkauf mittels korrekter Deklaration und Einreichung sämtlicher Belege eine korrekte Veranlagung sicherzustellen. Bei einer Objektsteuer wie der Grundstückgewinnsteuer, bei der die Mittel zur Bezahlung der Steuer in Form des erzielten Erlöses grundsätzlich vorhanden sind, gilt noch mehr als bei den periodischen Steuern, "dass es Sache der steuerpflichtigen Person ist, selber dafür besorgt zu sein, den geschuldeten Steuerbetrag direkt aus den zugeflossenen Mitteln zu bezahlen" (VGE 100 2017 209 vom 17.5.2018, E. 4.2.4). Entsprechend gelten auch mit Bezug auf die Pflicht, Rückstellungen zu bilden, bei der Grundstückgewinnsteuer strengere Anforderungen. Dementsprechend sind, abweichend vom auf die periodischen Steuern zugeschnittenen Gesetzeswortlaut, auch ohne Fälligkeit der Steuerforderung, entsprechende Mittel aus dem Erlös zur Begleichung einer allfällig anfallenden Grundstückgewinnsteuer bis zur Rechtskraft der Veranlagung zwingend sicherzustellen. Dabei tritt der Hinweis des Notars auf die angezeigte Sicherstellung allfälliger Grundstückgewinnsteuern und das gesetzliche Grundpfandrecht zumindest von der Funktion her, im Sinne der Bewusstmachung möglicher noch anfallender Steuern, an die Stelle der bei den periodischen Steuern nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG geforderten Fälligkeit der Steuerforderung.

6.5 Gemäss den Akten hat der Rekurrent es unterlassen, sich betreffend die mögliche Höhe einer allfälligen Steuerbelastung bei der Steuerverwaltung zu erkundigen. Ohne eine solche Abklärung mit der zuständigen Steuerverwaltung konnte er nicht sicher wissen, welche Aufwendungen in welchem Umfang als wertvermehrende Investitionen anerkannt werden würden und ob nicht doch mit einer Steuer zu rechnen sein würde. Er hat ohne entsprechende fachliche Abklärungen und trotz des im Kaufvertrag vom 13. Juni 2014 Ziff. 11 (pag. 46) bestätigten Hinweises des Notars auf das gesetzliche Grundpfandrecht und die Sicherstellung, bloss aufgrund seiner eigenen Einschätzung der steuerlichen Situation und damit in vorwerfbarer, missbräuchlicher Weise darauf verzichtet, aus den vorhandenen verfügbaren Mitteln Rückstellungen vorzunehmen und er hat sich trotz eines entsprechenden Hinweises des Notars ausdrücklich gegen eine Sicherstellung ausgesprochen (pag. 46). Ein solches Verhalten ist im Zusammenhang mit dem Erlass eines Grundstückgewinns, bei dem durchwegs ein strengerer Massstab anzuwenden ist (Art. 240b Abs. 2 StG sowie E. 3.5 hiervor), ohne weiteres als vorwerfbar zu qualifizieren und führt zur Verwirklichung des Ausschlussgrunds der fehlenden Rückstellung nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG, was die Gewährung eines Erlasses ebenfalls ausschliesst.

7. Ein weiterer Ausschlussgrund ist jener der Überschuldung von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG. Da der Erlass der steuerpflichtigen Person und nicht ihren anderen Gläubigern zugute kommen soll, kann bei einer Überschuldung ein Erlass der Steuerschuld allein keine dauerhafte Sanierung herbeiführen. Ein solcher kann deshalb im Falle einer Überschuldung nur im gleichen (prozentualen) Ausmass gewährt werden, wie auch die übrigen Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten. Weitergehend ist ein Erlass bei Vorliegen von weiteren Schulden und Gläubigern aber ausgeschlossen (vgl. Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG i.V.m. Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG; Markus Langenegger, a.a.O., N. 7 zu Art. 240c StG).

Der Rekurrent hat Schulden im Umfang von insgesamt CHF 339'665.-- (vgl. die mit Schreiben vom 10.10.2018 eingereichte Schuldenaufstellung). Davon entfallen CHF 100'000.-- auf ein privates Darlehen. Der Rekurrent macht im Rekursschreiben vom 19. September 2018 geltend, dass dieses Darlehen mittels der Aktien der C._____ AG und Stammanteilen der D._____ GmbH gedeckt sei. Dazu stehen aber seine Angaben im Erlassgesuch vom 1. Juni 2018 im Widerspruch, wo er selbst geltend gemacht hat, dass diese Aktien aufgrund der tragischen Entwicklung nach Gründung der AG "eigentlich nichts wert" seien (vgl. pag. 84). Auch das Eigenkapital der D._____ GmbH bestehe an sich aus einem "Darlehen" der Eltern und stehe nicht ihm zu. Im Übrigen reichen aber auch die ausstehenden Alimentenschulden und die damit verbundenen Gerichtskosten von insgesamt CHF 235'665.-- aus (vgl. die mit Schreiben vom 10.10.2018 eingereichte Schuldenaufstellung), um einen Erlass infolge Überschuldung auszuschliessen. Der Rekurrent bringt in der eingereichten Aufstellung von Schulden und Ver-

mögen selbst zum Ausdruck, dass diese noch geschuldet seien und nicht erlassen werden könnten. Damit ist ein Erlass gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG auch aufgrund der Überschuldung des Rekurrenten ausgeschlossen.

8. Der Rekurrent bringt weiter vor, die Geschäftsliegenschaft sei seine einzige Altersvorsorge. Sinngemäss macht er damit geltend, dass diese unentbehrlicher Bestandteil seiner Altersvorsorge gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. e StG sei, die durch die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts seitens der Steuerverwaltung in unzumutbarer Weise belastet werde. In Anbetracht der vorliegend erfüllten Ausschlussgründe ist es zwar an sich für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens ohne Belang, ob der Erlassgrund von Art. 240b Abs. 1 Bst. e StG die Belastung der Geschäftsliegenschaft ausschliesst oder nicht. Ergänzend kann dazu aber Folgendes festgehalten werden. Die Liegenschaft steht im Eigentum der GmbH, womit deren Bestand vom Geschäftsgang der Gesellschaft abhängig und damit ohnehin nicht im Sinn einer Altersvorsorge sichergestellt ist. Zudem kann die derzeit im Eigentum der Gesellschaft stehende Liegenschaft zumindest nicht direkt Bestandteil der Altersvorsorge des Rekurrenten darstellen. Weiter weist die Geschäftsliegenschaft einen derart niedrigen Jahresgewinn aus, dass sie auch mit Blick darauf kaum als Altersvorsorge dienen kann (vgl. hiervor Ziff. 5). Im Übrigen hat sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheid vom 3. Juni 2014 ausführlich mit der Thematik des unentbehrlichen Bestandteils der Altersvorsorge bei der Beurteilung von Erlassgesuchen auseinandergesetzt und dabei insbesondere auf das 3-Säulen-Prinzip hingewiesen (VGE 100 2013 130/131 vom 3.6.2014, E. 3.4.2). Seiner Auffassung nach ist fraglich, ob in Anbetracht der Deckung der Lebensbedürfnisse durch die AHV in Verbindung mit Ergänzungsleistungen über diese Leistungen hinausreichende Vermögensbestandteile (in jenem Fall ging es um eine Freizügigkeitspolice) überhaupt noch als unentbehrlicher Bestandteil der Altersvorsorge betrachtet werden können. Aus dem Vorbringen des Rekurrenten, dass die Geschäftsliegenschaft seine einzige Altersvorsorge darstelle, lässt sich somit nichts zu dessen Gunsten ableiten.

9. Der Vollständigkeit halber ist weiter festzuhalten, dass der Erlassgrund der offensichtlichen Härte der gesetzlichen Ordnung nach Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG ebenfalls nicht erfüllt ist. Dass der Rekurrent ohne Rücksprache mit der zuständigen Behörde davon ausging keine Grundstückgewinnsteuer zu schulden und sich dies dann, ohne weitere Überprüfung, letztlich infolge des Fristversäumnisses des Rekurrenten im Ergebnis als falsch herausgestellt hat, stellt keine offensichtliche Härte des Gesetzes oder stossende Ungerechtigkeit des Einzelfalls dar, die vom Gesetzgeber so nicht vorausgesehen oder beabsichtigt wäre (vgl. VGE 100 2016 304/305 vom 2.8.2017, E. 5.6).

10. Aus den Erwägungen folgt, dass ein Erlass infolge mangelhafter Mitwirkung im Erlassverfahren gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG insbesondere aber infolge Verwirklichung der Ausschlussgründe der Überschuldung nach Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG und des Unterlassens der Vornahme von Rückstellungen nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG nicht gewährt werden kann. Der Rekurs ist abzuweisen.

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

12. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde G. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller