



100 19 19

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 29.10.2019 RNA/DGR/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 29. Oktober 2019

hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____

gegen

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

und

E. _____ (**Gemeinde**), handelnd durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend Erlass der kantonalen Steuern pro 2016

den Akten entnommen:

A. Mit Eingabe vom 19. Juli 2018 ersuchte A. _____ (Rekurrent) bei E. _____ (Gemeinde) (Erlassbehörde), um Erlass der rechtskräftig veranlagten kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2016. Der entsprechende Steuerausstand betrug für die kantonalen Steuern CHF 8'676.85 und für die direkte Bundessteuer CHF 450.20 (je inkl. Verzugszinsen bis am 4.12.2018).

B. Mit Entscheiden vom 4. Dezember 2018 wies die Erlassbehörde das Gesuch vollumfänglich ab. Zur Begründung führte sie an, dass dem Rekurrenten die Bildung von Rückstellungen bzw. die Bezahlung der geschuldeten Steuern möglich und zumutbar gewesen sei. Zudem seien auch die Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen, wobei sich aus den Akten ergebe, dass der Rekurrent per 9. Mai 2017 über Bankguthaben und andere Vermögenswerte (Erbschaft) von über CHF 40'583.-- verfügt habe.

C. Gegen den Erlassentscheid betreffend die kantonalen Steuern pro 2016 hat der Rekurrent am 3. Januar 2019 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und den Erlass des hiavor erwähnten Steuerausstands bei den kantonalen Steuern beantragt. Er begründet seinen Antrag damit, dass er die Steuern auf Grund seiner finanziellen Situation nicht bezahlen könne. Dazu führt er aus, dass er im Jahr 2016 arbeitslos und im September 2017 ausgesteuert worden sei. Erst ab Februar 2018 habe er eine Arbeitsstelle als _____ (Bezeichnung Arbeitstätigkeit) bei der _____ Kirchgemeinde E. _____ gefunden, welche ihm einen geringen Verdienst von monatlich CHF 400.-- eingebracht habe. Auch sei er vom März bis Juni 2018 vom Sozialamt unterstützt worden. Zurzeit habe er zusätzlich eine Stelle bei der B. _____ SA und erziele aus dieser Tätigkeit ein Einkommen von CHF 2'524.-- pro Monat. Daraus folge, dass er in den Jahren 2016 bis 2018 von seinem Vermögen die Lebenshaltungskosten finanziert habe. Ferner habe er sein Ausbildungsdarlehen zurückbezahlen müssen, ansonsten er seitens der Darlehensgeberin, der C. _____ (Bankinstitut), betrieben worden wäre.

D. Mit Schreiben vom 7. Januar 2019 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten den Eingang des Rekurses bestätigt und ihn u.a. zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert. Dieser Aufforderung ist der Rekurrent mit Eingabe vom 28. Januar 2019 teilweise nachgekommen.

E. Im vorliegenden Rekursverfahren handelt die kantonale Steuerverwaltung gemäss Generalvollmacht vom 30. Mai 2011 für die Erlassgemeinde.

F. Am 8. Februar 2019 hat sich die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses beantragt. Nebst den bereits von der Erlassbehörde vorgebrachten Gründen führt sie aus, dass der Rekurrent unter Berücksichtigung der zwingenden Lebenshaltungskosten gemäss betriebsrechtlichem Existenzminimum im Jahr 2016 über eine jährlich freie Quote von über 223 % der geschuldeten Steuern pro 2016 verfügt habe und es ihm damit möglich und zumutbar gewesen sei, Zahlungen zu leisten bzw. Steuerrückstellungen zu bilden. Sodann könne von einem Erlass der Steuern auch dann abgesehen werden, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet sei und ein Erlass vorab ihren (anderen) Gläubigern zugutekommen würde. Der Rekurrent habe gemäss eigenen Angaben per Dezember 2016 Schulden gegenüber Dritten in Höhe von CHF 11'130.-- ausgewiesen. Per Ende Dezember 2018 hätten diese Schulden noch CHF 7'849.85 betragen. Durch monatliche Teilzahlungen habe der Rekurrent gleichrangige Gläubiger bevorzugt behandelt. Entsprechend könne auch deshalb kein Erlass gewährt werden.

G. Dazu hat der Rekurrent mit Schreiben vom 4. März 2019 Stellung genommen. Er führt im Wesentlichen aus, dass er nicht beurteilen könne, ob ein Ausbildungsdarlehen gleichrangig mit der Steuerforderung sei. Er habe das Ausbildungsdarlehen pro Jahr mit maximal CHF 1'700.-- amortisiert (inkl. Zinsen). Im gleichen Umfang könnte er auch Steuern zahlen. Weiter führt er aus, dass er im 2016 arbeitslos geworden sei und verständlicherweise nicht von heute auf morgen seine Ausgaben habe auf das betriebsrechtliche Existenzminimum reduzieren können. Er habe Ende 2016 seine Lebensversicherung für die Schuldbegleichung verwendet, im Vertrauen darauf, dass er im 2017 wieder eine ordentlich bezahlte Arbeitsstelle finden werde. Stattdessen gehöre er nun zu den "working-poor". Ferner rügt der Rekurrent das Verhalten der Steuerverwaltung im Allgemeinen.

H. Am 6. März 2019 ist die Steuerverwaltung seitens der Steuerrekurskommission zur Stellungnahme bezüglich Vorbringen des Rekurrenten in seiner Eingabe vom 4. März 2019 aufgefordert worden. Dieser Aufforderung ist die Steuerverwaltung am 14. März 2019 nachgekommen.

I. Am 11. Juli 2019 hat der Rekurrent weitere Unterlagen eingereicht und ausgeführt, dass er die Ratenzahlungen bei der C. _____ (Bankinstitut) bezüglich des Ausbildungsdarlehens eingestellt habe und demnach keine Gläubigerbevorzugung mehr vorliege.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Entscheide des Regierungsrats, der Steuerverwaltung und der Gemeinden betreffend den Erlass von Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs angefochten werden (Art. 240 Abs. 1 und 7 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 grundsätzlich einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorab festzuhalten ist, dass soweit der Rekurrent das Verhalten der Steuerverwaltung bzw. einzelner Mitarbeitenden der Steuerverwaltung beanstandet, auf den Rekurs nicht eingetreten werden kann. Die Steuerrekurskommission ist Rechtsmittelinstanz und nicht Aufsichtsbehörde der Steuerverwaltung und damit für die Behandlung einer allfälligen Aufsichtsbeschwerde nicht zuständig.

3. Vorliegend strittig und zu beurteilen ist, ob der Rekurrent Anspruch auf Erlass der kantonalen Steuern pro 2016 hat.

4. 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 erzieltm Einkommen und vorhandenem Vermögen. Im Wissen um die Steuerbarkeit und die später anfallenden Steuern hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich Rückstellungen vorzunehmen. 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.

4.1 Ist die Zahlung von rechtskräftig festgesetzten Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern, 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11)

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, wobei das StG und das DBG grundsätzlich analoge Bestimmungen enthalten und daher die Rechtsprechung und Literatur zum DBG analog beigezogen werden kann).

4.2 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, auf Grund 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 die seltene Ausnahme bleiben. Da das Gemeinwesen mit dem Erlass endgültig auf die Steuerforderung verzichtet, soll er 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).

4.3 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 Konkretisierung 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 zudem 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.

4.4 Ob ein Erlass gewährt werden kann, ist auf Grund 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 eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 240a StG; Art. 10 EV DBG). Im Einzelnen ist 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 2.9.2019]; 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).

5. In einem ersten Schritt sind die aktuellen finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten zu prüfen. Dabei ist grundsätzlich auf die eingereichten und aktuell vorhandenen Unterlagen abzustützen. Insofern ist zu erwähnen, dass der Rekurrent von der Steuerrekurskommission mit Schreiben vom 11. Februar 2019 aufgefordert wurde, alle Veränderungen der persönlichen und finanziellen Situation umgehend mitzuteilen. Letztmals mit Schreiben vom 11. Juli 2019 hat der Rekurrent Angaben über seine finanziellen Verhältnisse gemacht. Entsprechend ist auf diese Angaben abzustützen, wobei davon ausgegangen wird, dass sich die Verhältnisse seither nicht geändert haben. Gemäss Angaben des Rekurrenten verfügt er über monatliche Einkünfte von

CHF 2'970.-- (Schreiben des Rekurrenten vom 11.7.2019, Beilage, Budget vom 11.7.2019). Obwohl der Rekurrent die entsprechenden Angaben nicht belegt, ist zu seinen Gunsten von der Richtigkeit dieser auszugehen. Diesem Einkommen stehen geltend gemachte, monatliche Ausgaben von CHF 3'044.65 gegenüber, bestehend aus Mietkosten von CHF 818.--, Krankenkassenprämien von CHF 516.65, unumgängliche Berufskosten für auswärtige Verpflegung von CHF 210.--, solchen für Fahrten von CHF 300.-- und dem Grundbetrag für eine alleinstehende Person von CHF 1'200.--. Insofern zu erwähnen ist, dass nicht alle vom Rekurrenten geltend gemachten Ausgaben bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums berücksichtigt werden können. Als Zwangsbedarf zu gelten haben insbesondere der Grundbetrag von CHF 1'200.-- für eine alleinstehende Person (Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. I), die Mietkosten von CHF 818.-- (Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. II/1) und die Kosten für die obligatorische Krankenversicherung von CHF 494.30 (Schreiben des Rekurrenten vom 28.1.2019, Beilage, Krankenkassenpolice 2019; Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. II/3). Damit verbleiben noch CHF 457.70 zur Deckung weiterer im Zwangsbedarf zu berücksichtigender Kosten, wie der unumgänglichen Berufskosten. Zu erwähnen ist allerdings, dass die seitens des Rekurrenten geltend gemachten Berufskosten wohl überhöht sind. Ausgehend von einem Arbeitsort in F._____ bezüglich seiner Arbeit bei der B._____ SA (Angaben gemäss Erlassgesuch, pag. 89 Rückseite), sind maximal die Kosten eines Liberoabonnements für 8 Zonen (E._____ -F._____), welches jährlich CHF 2'850.-- kostet, von monatlich CHF 237.50 zu berücksichtigen (Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. II/4). Allfällige auf die Tätigkeit als _____ (Bezeichnung Arbeitstätigkeit) bei der _____ Kirchgemeinde E._____ entfallende Fahrkosten sind dabei im Liberoabonnement bereits enthalten. Bezüglich der Kosten für die auswärtige Verpflegung sind je nach Arbeitspensum bei der B._____ SA, welches gemäss Angaben im Erlassgesuch (pag. 89 Rückseite) zwischen 60 - 80 % beträgt, solche von monatlich CHF 146.-- bzw. CHF 110.-- (220 Arbeitstage pro Jahr mal 80 % bzw. 60 % geteilt durch 12 ergibt rund 14.6 bzw. 11 Arbeitstage pro Monat mal CHF 10.-- pro Tag; vgl. Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. II/4) zu berücksichtigen. Da der Rekurrent bezüglich seiner Arbeit als _____ (Bezeichnung Arbeitstätigkeit) bei der _____ Kirchgemeinde E._____ keine Angaben zu allfällig entstandenen Verpflegungskosten macht, sind auch keine solchen zu berücksichtigen. Damit verbleibt dem Rekurrenten eine freie Einkommensquote zwischen CHF 74.20 und CHF 110.20 pro Monat. Mit dieser freien Einkommensquote ist es ihm nicht zumutbar die geschuldeten kantonalen Steuern pro 2016 innert nützlicher Frist d.h. innert zwei bis drei Jahren, vollumfänglich zu beglichen (VGE 100 2017 209 vom 17.5.2018, E. 4.1, mit Hinweisen). Damit befindet sich der Rekurrent aktuell in einer Notlage. Selbst bei gegebener Notlage und erheblicher Härte bzw. Vorliegen eines Erlassgrunds kann jedoch 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 zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen geleistet noch Rückstellungen vorgenommen hat (vgl. auch Art. 167a Bst. b DBG). Dieser Ausschlussgrund setzt ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht voraus. 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 184/185 vom 29.1.2014, in BVR 2014 S. 197 E. 3.3; BVR 2010 S. 401 E. 3.1.1). Das Verwaltungsgericht hat ein vorwerfbares Verhalten bei einer frei verfügbaren Einkommensquote, welche mehr als 175 % der Steuerforderung beträgt, bejaht. Dabei hat es zusätzlich geprüft, ob stichhaltige Gründe vorgelegen haben, weshalb keine Rückstellungen gebildet worden sind (VGE 100 2009 426/427 vom 12.8.2010, E. 5.3, nicht publiziert).

6.1 Gemäss Art. 231 Abs. 4 StG wird der ganze Steuerbetrag mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig, soweit er dies nicht bereits auf Grund früherer Ratenrechnungen geworden ist. Die Raten für die kantonalen Steuern der natürlichen Personen werden am 20. Mai, 20. August und 20. November des Steuerjahres fällig. Sie werden anhand der Steuerveranlagung des Vorjahres bestimmt. Bei stabilen finanziellen Verhältnissen stimmen die Raten daher in der Summe mit der nachfolgend verfüigten Steuerforderung in etwa überein. Folglich ist für die Beurteilung des Ausschlussgrunds grundsätzlich auf die finanziellen Verhältnisse in der Steuerperiode abzustellen, auf die sich das Erlassgesuch richtet (vgl. statt vieler VGE 100 2016 296 vom 10.5.2017, E. 5.1). Weicht die mit Eröffnung der Veranlagung verfüigte Steuerforderung von dem mit den Raten in Rechnung gestellten Gesamtbetrag erheblich ab, sind für die Beurteilung, ob den Steuerpflichtigen ein geradezu leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln im Sinn des vorgenannten Ausschlussgrunds vorzuwerfen ist, die finanziellen Verhältnisse im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügung massgeblich (vgl. BGer 2D_60/2014 vom 11.12.2014, E. 2.3.4).

6.2 Dem Rekurrenten wurden im Jahr 2016 für die kantonalen Steuern Raten im Gesamtbetrag von CHF 5'760.-- in Rechnung gestellt (pag. 13). Am 13. März 2018 wurde die Veranlagungsverfügung pro 2016 eröffnet (pag. 22). Darin wurde eine Steuerforderung für die kantona-

len Steuern von CHF 8'866.40 (inkl. Gebühren und Feuerwehrdienstersatzabgabe und exkl. Verzugszinsen) verfügt. Die dagegen erhobene Einsprache des Rekurrenten wurde am 10. Juli 2018 teilweise gutgeheissen und die Steuerforderung nunmehr auf CHF 8'295.20 (inkl. Gebühren und Feuerwehrdienstersatzabgabe und exkl. Verzugszinsen) festgesetzt (pag. 24 ff.). Die Differenz zu den bereits fälligen Ratenrechnungen bei den kantonalen Steuern im Betrag von CHF 2'535.20 wurde somit auf Grund der Veranlagungsverfügung vom 13. März 2018 fällig. Eine etwaige Bestreitung des Steueranspruchs (wie dies vorliegend mittels der erhobenen Einsprache erfolgt ist) lässt die Fälligkeit unberührt (Art. 231 Abs. 4 StG). Der mit Ratenrechnungen aus dem Jahr 2016 stammende Steuerbetrag weicht dabei massgeblich vom rechtskräftig veranlagten Steuerbetrag ab. Folglich ist in Bezug auf den im Jahr 2016 noch nicht fällig gewordenen Betrag von CHF 2'535.20 für die Beurteilung des Ausschlussgrunds auf die finanziellen Verhältnisse am 13. März 2018 abzustellen (vgl. E. 5.1). In Bezug auf den bereits im Jahr 2016 fällig gewordenen Betrag von CHF 5'760.-- sind für die Beurteilung des Ausschlussgrunds hingegen die finanziellen Verhältnisse im Jahr 2016 massgebend.

6.3 Hinsichtlich des bereits im Jahr 2016 fällig gewordenen Betrags von CHF 5'760.-- ist vorerst anhand einer Gegenüberstellung von Einkünften und dem betriebsrechtlichen Existenzminimum die im Jahr 2016 frei verfügbare Einkommensquote zu bestimmen. Diese ist alsdann in Beziehung zur Steuerforderung zu setzen. Für die Berechnung der Einkünfte und des betriebsrechtlichen Existenzminimums ist vorliegend grundsätzlich auf die Veranlagungsverfügungen der betreffenden Steuerperiode abzustellen. Bei der Bemessung der Zuschläge zum betriebsrechtlichen Grundbetrag kann jedoch nicht unbesehen auf die Höhe der in der Veranlagung berücksichtigten Pauschalabzüge abgestellt werden. Soweit die Einkommenssteueranlagung höhere Abzüge vorsieht als für Zuschläge, die gestützt auf die einschlägigen Regeln zur Bemessung des betriebsrechtlichen Existenzminimums zulässig sind, müssen für die Bestimmung des Zwangsbedarfs Letztere herangezogen werden (VGE 100 2011 454 vom 4.9.2012, E. 3.3 und 3.4.1, nicht publiziert).

6.3.1 Gemäss der in Rechtskraft erwachsenen Einspracheverfügung vom 10. Juli 2018 erzielte der Rekurrent im Jahr 2016 Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit und (ab März 2016) aus Leistungen der Arbeitslosenversicherung von insgesamt CHF 55'860.-- (pag. 25) bzw. monatlich rund CHF 4'655.--. Gemäss Angaben des Rekurrenten im Schreiben vom 28. Januar 2019 bzw. im beigelegten Budget 2016 kaufte er im Jahr 2016 zudem seine Lebensversicherung zurück, womit er über zusätzliche Einkünfte von CHF 7'110.60 verfügte (vgl. auch Schreiben des Rekurrenten vom 28.1.2019, Beilage, Kontoauszüge, Gutschriftanzeige vom 12.10.2016 der D. _____ AG). Diese Einkünfte hat der Rekurrent wohl in der Steuererklärung pro 2016 nicht deklariert, dennoch sind diese bei der Berechnung des betriebsrecht-

lichen Existenzminimums miteinzubeziehen. Damit verfügte er im 2016 über Einkünfte von insgesamt rund CHF 62'970.--. Diese Einkünfte sind den zwingenden Lebenshaltungskosten des Jahres 2016 gegenüber zu stellen.

6.3.2 Als erstes ist dabei der Grundbetrag zu berücksichtigen. Soweit bekannt, war der Rekurrent im Jahr 2016 alleinstehend. Entsprechend ist der Grundbetrag von monatlich CHF 1'200.-- bzw. jährlich CHF 14'400.-- anzurechnen. Darin enthalten sind Kosten für Nahrung, Kleider und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas etc. (vgl. Kreisschreiben B1, Beilage 1, Ziff. I).

6.3.3 Weiter sind die Mietkosten anzurechnen. Gemäss Budget 2016 wohnte der Rekurrent im Jahr 2016 in drei verschiedenen Wohnungen bzw. meldete sich gemäss der Datenbank der Steuerverwaltung (NESKO) im 2016 zweimal an einer neuen Adresse an. Mangels anderweitiger Angaben ist daher für die Berechnung des jeweiligen Mietzinses auf die erfolgten An- bzw. Abmeldedaten abzustellen (jeweils wohnhaft vom 1.1.2015 bis 31.5.2016 an der I._____strasse in E._____, vom 1.6.2016 bis 31.10.2016 an der H._____strasse in E._____, vom 1.11.2016 bis 28.2.2019 an der K._____strasse in E._____). Bezüglich der Miete an der I._____strasse in E._____ hat der Rekurrent keinen Mietvertrag oder dergleichen eingereicht. Einzig aus den Kontoauszügen des Jahres 2016 geht hervor, dass dieser wohl CHF 1'325.35 pro Monat betragen hat (pag. 121, 123 und 126), ausmachend für fünf Monate CHF 6'626.75. Auch für die Wohnung an der H._____strasse in E._____ liegt den Akten kein Mietvertrag bei. Den entsprechenden Kontoauszügen ist zu entnehmen, dass die Miete wohl CHF 1'050.-- pro Monat betragen hat (pag. 106, 109, 112, 114 und 117), ausmachend für fünf Monate CHF 5'250.--. Ab dem 1. November 2016 mietete der Rekurrent sodann die Wohnung an der K._____strasse in E._____. Gemäss Mietvertrag (pag. 84) betrug der monatliche Mietzins inkl. Nebenkosten CHF 1'475.--, ausmachend für zwei Monate CHF 2'950.--. Insgesamt sind dem Rekurrenten im 2016 damit Mietkosten von rund CHF 14'827.-- angefallen. Da der Rekurrent bezüglich der ersten beiden Wohnungen keinen Mietvertrag oder weitergehende Unterlagen eingereicht hat, kann die Diskrepanz zu den von ihm gemachten Angaben im Budget 2016 von CHF 1'188.-- (gemäss Rekurrent Mietkosten pro 2016 von total CHF 16'015.--) nicht überprüft werden und bleibt damit unberücksichtigt.

6.3.4 Ebenfalls sind die Kosten für die obligatorische Krankenversicherung (KVG) zu berücksichtigen. Anzumerken ist, dass nach der bundesgerichtlichen Praxis nur unfreiwillige, d.h. gestützt auf eine gesetzliche oder arbeitsvertragliche Beitragspflicht zu leistende (KVG), nicht aber freiwillig geleistete Versicherungsbeiträge (VVG) bei der Berechnung des Existenzminimums zu berücksichtigen sind (BGer 9C_659/2016 vom 17.1.2017, E. 5.2). Die Rechtsprechung berück-

sichtigt ausnahmsweise Kosten für Zusatzversicherungen, wenn diese regelmässig anfallende und von der obligatorischen Krankenversicherung nicht gedeckte Krankheitsauslagen trägt (z.B. bei chronischen Krankheiten), was vorliegend nicht geltend gemacht wurde und sich auch nicht aus den Akten ergibt. Der Rekurrent hat einzig Angaben zur Höhe der Krankenkassenprämien gemacht, welche die Prämien nach KVG und VVG umfassen (CHF 543.35, vgl. Budget 2016). Die Prämie der Grundversicherung betrug im Jahr 2016 gemäss den Angaben aus <http://www.priminfo.ch> (abgerufen am 2.9.2019) zufolge für Erwachsene in E. _____ (Prämienregion 1) monatlich durchschnittlich CHF 498.50 bzw. jährlich CHF 5'982.--. Entsprechend ist dieser Betrag zu berücksichtigen.

Weiter macht der Rekurrent im Budget 2016 Kosten für Franchise und Selbstbehalt sowie weitere laufende Kosten für ärztliche Behandlungen von gesamthaft CHF 2'260.-- geltend, belegt diese aber nicht weiter. Einzig aus den Kontoauszügen pro 2016 sind diverse Zahlungen an Ärzte ersichtlich. Einen entsprechenden Steuerausweis der Krankenkasse hat er jedoch nicht eingereicht. Bezüglich den Krankheitskosten festzuhalten ist, dass gemäss Ziffer II/8 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1 Auslagen für Arzt, Arzneien, Franchise, Geburt und Pflege von Familienangehörigen unter gewissen Umständen zeitweise zu einer entsprechenden Erhöhung des Existenzminimums führen können. Allerdings nur, wenn es sich um grössere Auslagen handelt, welche unmittelbar bevorstehen. Krankheitskosten stellen grundsätzlich Ausgaben dar, die bereits im Grundbetrag enthalten sind. Eine Ausnahme hiervon wird nur dann gemacht, wenn ausserordentliche Aufwendungen für Krankheits- und Pflegekosten anfallen, die durch die Krankheit direkt verursacht und nicht von Dritten getragen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung rechtfertigt es sich, selbstgetragene Krankheitskosten in die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums miteinzubeziehen, wenn die steuerpflichtige Person an einer chronischen Krankheit leidet oder aus einem anderen Grund eine notwendige ärztliche Behandlung oder andere medizinische Leistungen bevorstehen (BGE 129 III 242 E. 4.3). Der Rekurrent hat vorliegend keine Unterlagen eingereicht aus welchen hervorgeht, dass ihm im 2016 unmittelbar bevorstehende Krankheitskosten im vorgenannten Sinn angefallen sein sollen oder er für Franchise und Selbstbehalt aufgekommen ist. Damit können die erwähnten Krankheitskosten nicht berücksichtigt werden.

6.3.5 Ferner sind die unumgänglichen Berufskosten anzurechnen. Im Jahr 2016 arbeitete der Rekurrent bis Ende Februar in einem 100 % Arbeitspensum bzw. gemäss Angaben in der Steuererklärung pro 2016 an 41 Tagen. Gemäss Einspracheentscheid pro 2016 wurden Fahrkosten von CHF 680.-- anerkannt (pag. 25). Festzuhalten ist, dass der Rekurrent ab März 2016 arbeitslos war und nicht geltend macht, dass ihm im Zusammenhang mit der Stellensuche entsprechende Fahrkosten entstanden sind, welche insofern als unumgängliche Berufsauslagen

anerkannt werden könnten. Damit sind einzig für die zwei Monate, in welchen der Rekurrent einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, entsprechende Fahrkosten anzurechnen, ausmachend CHF 113.35 (CHF 680.-- geteilt durch 12 mal zwei). Sodann sind die auswärtigen Verpflegungskosten zu prüfen. In der Steuererklärung pro 2016 machte der Rekurrent solche für 41 Arbeitstage mit einem Ansatz von CHF 15.-- pro Tag geltend. Bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums werden die Verpflegungskosten allerdings mit einem Betrag von CHF 9.-- bis CHF 11.-- für jede auswärtige Hauptmahlzeit angerechnet (gemäss Kreisschreiben B1). Unter Berücksichtigung einer täglichen Hauptmahlzeit von usanzgemäss CHF 10.--, ergibt dies einen Gesamtbetrag für die 41 Arbeitstage von CHF 410.--.

6.3.6 Die weiteren im Budget 2016 geltend gemachten Kosten können hingegen nicht berücksichtigt werden, da diese bereits im Grundbetrag enthalten sind (vgl. E. 6.3.2 hiavor).

6.3.7 Tabellarisch dargestellt sieht die Berechnung für das Jahr 2016 wie folgt aus:

Einkünfte:	CHF
Nettoeinkommen	15'506.00
Leistungen Arbeitslosenversicherung	40'354.00
Lebensversicherung	7'110.00
Total Einkünfte	62'970.00
Ausgaben:	
Miete	14'827.00
Krankenkasse KVG	5'982.00
Auswärtige Verpflegung	410.00
Fahrkosten ÖV	113.35
Grundbetrag	14'400.00
Zwangsbedarf	35'732.35
Freie Quote Jahr 2016	27'237.65

Aus der obenstehenden Tabelle folgt, dass der Rekurrent im Jahr 2016 über eine freie Einkommensquote von rund CHF 27'200.-- verfügt hat. Demgegenüber belaufen sich die im Jahr 2016 fällig gewordenen kantonalen Steuern auf CHF 5'760.--, womit die freie Einkommensquote pro 2016 mehr als das Vierfache bzw. rund 470 % des geschuldeten Steuerbetrags ausmacht. Wie unter E. 6 hiavor erwähnt, hat das Verwaltungsgericht entschieden, dass be-

reits eine frei verfügbare, jährliche Einkommensquote von 175 % der gesamten Steuerforderung es der steuerpflichtigen Person ohne weiteres ermögliche, Steuerrückstellungen zu bilden (vgl. VGE 100 2009 426 vom 12.8.2010, E. 5.3, nicht publiziert). Der Rekurrent hat somit trotz vorhandener verfügbarer Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit der entsprechenden Ratenzahlungen weder genügend Zahlungen geleistet noch Rückstellungen vorgenommen. Stichhaltige Gründe wieso er keine Zahlungen vorgenommen oder Rückstellungen gebildet hat, bringt der Rekurrent sodann keine vor. Der Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist somit bezüglich dem Betrag von CHF 5'760.-- erfüllt. Daran ändert nichts, wenn man zusätzlich berücksichtigt, dass der Rekurrent im Folgejahr 2017 von der Arbeitslosenversicherung ausgesteuert und erst im 2018 vom Sozialdienst unterstützt wurde bzw. erst ab Februar 2018 wieder eine Anstellung fand (Rekursschrift vom 3.1.2019). Mit Blick auf all jene steuerpflichtigen Personen, die ihre Steuern vollumfänglich begleichen, liesse es sich nicht rechtfertigen, dem Rekurrenten den Erlass der im Jahr 2016 fällig gewordenen Steuerforderungen zu gewähren, nachdem er die frei verfügbaren Mittel für andere Zwecke eingesetzt hat.

6.4 Weiter ist zu prüfen, ob es dem Rekurrenten auch für den erst im März 2018 fällig gewordenen Steuerbetrag von CHF 2'535.20 (vgl. E. 6.2 hiavor) möglich und zumutbar war Rückstellungen zu bilden oder Zahlungen zu leisten.

6.4.1 Gemäss Akten erzielte der Rekurrent im 2018 aus seiner Tätigkeit bei der B. _____ SA einen Nettolohn von CHF 21'150.95 sowie aus jener für die _____ Kirchgemeinde E. _____ einen solchen von CHF 5'579.-- (vgl. Lohnausweise pro 2018). Sodann wurde er vom Sozialdienst von E. _____ mit insgesamt CHF 4'471.55 unterstützt. Damit verfügte er im 2018 über Einkünfte von CHF 31'201.50. Ferner ist der unter E. 6.3.2 ff. berechnete Zwangsbedarf von CHF 35'732.35 wie folgt anzupassen:

6.4.2 Einerseits betrifft dies die Mietkosten. Im Jahr 2018 wohnte der Rekurrent am K. _____ strasse in E. _____. Gemäss Akten erfolgte im Jahr 2017 eine Mietzinsreduktion (pag. 83) und die Miete inkl. Nebenkosten betrug neu CHF 1'441.-- pro Monat (CHF 1'266.-- plus Nebenkosten von CHF 175.--; pag. 84). Für das Jahr 2018 bedeutet dies, dass die Mietkosten CHF 17'292.-- betragen haben und damit mehr als der Hälfte der jährlichen Einkünfte des Rekurrenten entsprechen. Der Mietzins steht damit in keinem Verhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Rekurrenten, sind doch die Lebenshaltungskosten grundsätzlich an den finanziellen Verhältnissen anzupassen. Wohn- bzw. Mietkosten werden zwar üblicherweise für die Ermittlung des betriebsrechtlichen Existenzminimums mit dem effektiven Betrag berücksichtigt. Das gilt jedoch nicht, wenn der Mietzins verglichen mit den finanziellen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person unverhältnismässig hoch ist. Liegt ein nicht angemessener Mietzins vor, ist dieser auf ein ortsübliches Normalmass herabzusetzen (VGE 100 2013 184/185U

vom 29.1.2014, in BVR 2014 S. 197 E. 4.3; BGE 129 III 526 E. 2, BGE 119 III 70 E. 3c, mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern kann die Angemessenheit des von der steuerpflichtigen Person geltend gemachten 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. Eine Überprüfung kann zudem anhand der publizierten Statistiken der durchschnittlichen Nettomietzinse erfolgen (vgl. VGE 100 2013 184/185 vom 29.1.2014, in BVR 2014 S. 1997 E. 4.3 insbesondere mit Verweis auf VGE 100 2011 460 vom 5.7.2013, in BVR 2013 S. 506 E. 4.5.2). Das örtliche Normalmass, für dessen Bestimmung die vor Ort geltende Mietzinslimite für Sozialhilfebezüger heranzuziehen ist (vgl. Ziff. II/1 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1; VGE 100 2011 460 vom 5.7.2013, E. 4.5.2, nicht publiziert), beträgt für Einpersonenhaushalte in der Stadt E. _____ ab 2016 monatlich CHF 650.-- exkl. Nebenkosten (vgl. _____[Link]; vgl. auch RKE 100 2017 1 vom 17.8.2017, E. 6.1, nicht publiziert). Inkl. Nebenkosten ist damit im Budget für den Zwangsbedarf für einen Einpersonenhaushalt ein (Brutto-)Mietzins von maximal CHF 850.-- anzurechnen, ausmachend jährlich CHF 10'200.--.

6.4.3 Andererseits sind bei den Krankenkassenprämien nach KVG Kosten von monatlich CHF 465.90 bzw. jährlich CHF 5'590.80 zu berücksichtigen (pag. 82).

6.4.4 Bezüglich der unumgänglichen Berufskosten macht der Rekurrent im Budget 2018 (pag. 88) geltend, dass er seit April/Mai 2018 zu 60 - 80 % bei der B. _____ SA in F. _____ arbeite (pag. 89 Rückseite). Insofern macht er Fahrkosten von CHF 298.20 pro Monat geltend. Für die Strecke E. _____ - F. _____ benötigt der Rekurrent ein Liberoabonnement für 8 Zonen, welches jährlich CHF 2'850.-- kostet (vgl. auch E. 5 hiervoor). Da der Rekurrent erst seit April seiner Tätigkeit bei der B. _____ SA nachgeht, können einzig Kosten für neun Monate berücksichtigt werden, ausmachend CHF 2'137.50. Inwiefern dem Rekurrenten in den Monaten vor April 2018 auch Fahrkosten in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als _____ (Bezeichnung Arbeitstätigkeit) bei der _____ Kirchgemeinde E. _____ angefallen sind, ist unklar. Auf Grund des geringen Verdienstes aus dieser Tätigkeit ist allerdings davon auszugehen, dass entsprechende Kosten vernachlässigbar sind. Bezüglich der Kosten der auswärtigen Verpflegung ist von einem Arbeitspensum zwischen 60 - 80 % auszugehen, ab 23. April 2018 (vgl. Lohnausweis B. _____ SA 2018). Für die Monate Mai bis Dezember 2018 bedeutet dies, dass ausgehend von 220 Arbeitstagen pro Jahr bei einem 100 % Arbeitspensum, sich der Rekurrent an insgesamt 117 Tagen (220 geteilt durch 12 mal 8 mal 80 %) bzw. 88 Tagen (220 geteilt durch 12 mal 8 mal 60 %) sowie vier bzw. drei Tagen im April 2018, d.h. 121 bzw. 91 Tagen auswärts verpflegt hat. Unter Berücksichtigung von CHF 10.-- pro Tag,

sind damit Kosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 1'210.-- bzw. CHF 910.-- anzurechnen. Entsprechende Kosten aus der Tätigkeit als _____ (Bezeichnung Arbeitstätigkeit) bei der _____ Kirchgemeinde E. _____ wurden keine geltend gemacht und sind demzufolge auch nicht anzurechnen.

6.4.5 Tabellarisch dargestellt sieht die Berechnung für das Jahr 2018 wie folgt aus:

Einkünfte:		CHF
Nettoeinkommen B. _____ SA		21'150.95
Nettoeinkommen _____ Kirchgemeinde E. _____		5'579.00
Leistungen Sozialdienst		4'471.55
Total Einkünfte		31'201.50
Ausgaben:		
Miete		10'200.00
Krankenkasse KVG		5'590.80
Auswärtige Verpflegung		91000
Fahrtkosten ÖV		2'137.50
Grundbetrag		14'400.00
Zwangsbedarf		33'238.30
Manko Jahr 2018		-2'036.80

Damit steht fest, dass der Rekurrent selbst unter Kürzung der Mietkosten und Berücksichtigung der tieferen Kosten bei der auswärtigen Verpflegung im Jahr 2018 über keine freie Einkommensquote verfügt hat, welche ihm ermöglicht hätte, die im Jahr 2018 fällig gewordenen kantonalen Steuern pro 2016 von CHF 2'535.20 zu bezahlen bzw. Rückstellungen zu bilden.

6.5 Allerdings zu erwähnen ist, dass der Rekurrent per 31. Dezember 2018 über Schulden, bestehend aus dem Ausbildungsdarlehen bei der C. _____ (Bankinstitut), von CHF 7'849.85 verfügt hat (pag. 136), welches per Juni 2019 seitens der C. _____ (Bankinstitut) in Betreuung gesetzt worden ist (Darlehen exkl. Zinsen, Gebühren und Spesen beträgt noch CHF 7'661.05, vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 11.7.2019, Beilage). Sodann weist der Rekurrent im Budget vom 11. Juli 2019 (eingereicht mit Schreiben vom 11.7.2019) Schulden ge-

gegenüber der _____ Kirchgemeinde E. _____ in Höhe von CHF 1'000.-- aus. Weitere Angaben dazu liegen allerdings keine vor. Ist die Steuerschuld nur eine unter mehreren, steht ein Nachlassvertrag bevor oder droht ein Konkurs, kann der Erlass der Steuerschuld allein keine dauerhafte Sanierung herbeiführen. Der Verzicht des Gemeinwesens auf seine Steuerforderung könnte somit seinen Zweck nicht erfüllen und würde nur den übrigen Gläubigern statt dem Steuerpflichtigen zugutekommen. Bei Überschuldung ist ein Erlass oder Teilerlass deshalb grundsätzlich nur dann und im gleichen Umfang möglich, als auch die übrigen Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten (Art. 240a Abs. 1 StG, Art. 240b Abs. 1 Bst. d StG, Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG). Die Bestimmungen von Art. 240a Abs. 1 StG betreffend die unzulässige Begünstigung anderer Gläubiger sind den übrigen vorgeordnet, was einerseits aus der systematischen Stellung gleich zu Beginn der Erlassbestimmungen im StG und andererseits aus der langen und übereinstimmenden Praxis der ehemaligen Eidgenössischen Erlasskommission und des Bundesgerichts hervor geht (ASA 22 S. 352 und ASA 52 S. 518). Dieser Ausschlussgrund schränkt den Erlass somit generell ein, so auch bei Erlassgründen, die darauf nicht speziell Bezug nehmen. Auch bei primär in den persönlichen Verhältnissen liegenden Ursachen für die Notlage kann kein Erlass gewährt werden, wenn dadurch andere Gläubiger (massgeblich) mitbegünstigt würden. Der Erlass soll ausschliesslich dem Gesuchsteller (und seiner Familie) und nicht Dritten zugutekommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 2b zu Art. 167 DBG). Die einzige Ausnahme stellt jener Fall dar, bei dem die Überschuldung ausschliesslich und direkt in den persönlichen Verhältnissen begründet ist, für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat (Familienlasten, Krankheitskosten, Unterhaltsverpflichtungen etc.; ausdrücklich Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG). Denn diese ausserordentlichen Lasten stellen als Ursache für die finanzielle Notlage einen anerkannten Erlassgrund dar. Hat ausschliesslich dieser Erlassgrund beim Steuerpflichtigen zu einer Überschuldung geführt und liegt die Überschuldung im Erlassgrund selbst, so kann sie nicht gleichzeitig als Ausschlussgrund herangezogen werden. In diesem speziellen Fall von Überschuldung bleibt der Erlass somit möglich.

6.5.1 Eine Überschuldung liegt bei natürlichen Personen dann vor, wenn ihre Passiven, d.h. ihre Schulden, grösser sind als ihre Aktiven bzw. Vermögenswerte (vgl. BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 3 und 5; VGE 100 2017 66 vom 20.11.2017, E. 3.2). Der Rekurrent verfügt gemäss Akten über keine nennenswerten Vermögenswerte, welche seinen Schulden gegenüberstehen würden. Auf Grund der Angaben in der Steuererklärung pro 2017 im Formular 3, ist sodann davon auszugehen, dass der Rekurrent die im Mai 2017 erhaltene Erbschaft über CHF 40'583.-- (pag. 44) bereits per 31. Dezember 2017 weitestgehend aufgebraucht hatte (pag. 48). Da die Passiven des Rekurrenten somit (deutlich) grösser sind als seine Aktiven und er nicht in der Lage zu sein scheint, die vorhandenen Schulden in absehbarer Zeit zu bezahlen,

ist grundsätzlich von einer Überschuldung im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG auszugehen (vgl. auch VGE 100 2012 138/139U vom 26.11.2012, E. 2.3, nicht publiziert).

6.5.2 Zu prüfen ist, ob die Überschuldung, wie in E. 6.5 am Ende dargelegt, allenfalls in persönlichen Verhältnissen begründet ist, für welche der Rekurrent nicht einzustehen hat. Vorliegend bestehen die Schulden des Rekurrenten aus dem Ausbildungsdarlehen gegenüber der C._____ (Bankinstitut) und weiteren (nicht näher definierten) Schulden gegenüber der _____ Kirchgemeinde E._____. Dabei handelt es sich allerdings nicht um ausserordentliche Lasten und Aufwendungen im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG. Auch sind die Forderungen soweit ersichtlich als gleichrangig mit Steuerforderungen zu qualifizieren (Art. 219 SchKG) und bei der Prüfung des Ausschlussgrunds der Überschuldung zu berücksichtigen. Ferner wird seitens des Rekurrenten nicht belegt bzw. auch nicht geltend gemacht, dass die anderen Gläubiger auf ihre Forderungen (teilweise) verzichten. Vielmehr geht aus den Akten hervor, dass die C._____ (Bankinstitut) ihre Forderung in Betreibung gesetzt hat (Schreiben des Rekurrenten vom 11.7.2019, Beilagen, Zahlungsbefehl vom 24.6.2019 und Teilrechtsvorschlag vom 11.7.2019). Auch wenn sich der Rekurrent angesichts seiner Überschuldung in einer besonders schwierigen finanziellen Lage befindet, würden daher primär die anderen Gläubiger von einem Steuererlass profitieren (sie hätten bei einem möglichen Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten weniger), weil die Mittel des Rekurrenten so oder so nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen (BGer 2P.307/2004 vom 9.12.2004, E. 3.2). Durch den alleinigen Verzicht auf die offene Steuerforderung pro 2016 würden die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten nicht saniert, weshalb eine Gutheissung des Erlassgesuchs nur das finanzielle Substrat zu Gunsten der anderen Gläubiger erhöhen würde. Das würde jedoch dem Sinn und Zweck eines Erlasses zuwiderlaufen (Art. 240a Abs. 1 StG; Art. 167 Abs. 2 DBG).

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich der Rekurrent aktuell in einer Notlage befindet (E. 5). Bezüglich des im Jahr 2016 mit den Ratenzahlungen fällig gewordenen Steuerbetrags ist allerdings der Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG erfüllt (E. 6.3.7). Hinsichtlich des erst im März 2018 fällig gewordenen Steuerbetrags ist der Ausschlussgrund der fehlenden Zahlungen bzw. Bildung von Rückstellungen nicht erfüllt (E. 6.4.5). Dennoch ist von einem Erlass der kantonalen Steuern pro 2016 infolge Überschuldung abzusehen (E. 6.5 ff.). Unter diesen Umständen kann auf die Prüfung, ob – wie von der Steuerverwaltung vorgebracht – auch der Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG erfüllt ist, verzichtet werden. Entsprechend ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Allenfalls bleibt noch die Möglichkeit der

Gewährung von Zahlungserleichterungen, wie beispielsweise Teilzahlungen, welche bei der Steuerverwaltung zu beantragen sind.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 300.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Erlass der kantonalen Steuern 2016 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 300.--, 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 E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Gribi