



100 21 102

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: C. _____

Eröffnung: 24.6.2021 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 24. Juni 2021

hat die hauptamtliche Richterin 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

Einwohnergemeinde B. _____, vertreten durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend Erlass der Grundstückgewinnsteuer pro 2019

den Akten entnommen:

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. August 2019 (Urschrift Nr. _____ von Notarin D. _____) verkaufte der Alleineigentümer A. _____ (geb. _____; Rekurrent) die Stockwerkeinheiten B. _____ Gbbl. Nrn. _____ und _____ zum Kaufpreis von CHF 220'000.--. Mit Veranlagungsverfügung vom 4. August 2020 (Erlassdossier, pag. 6-3) wurde der steuerbare Grundstücksgewinn aus der Veräusserung dieser Stockwerkeinheiten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, auf rund CHF 39'800.-- festgesetzt. Daraus ergaben sich kantonale Steuern von insgesamt CHF 9'654.75.

B. Mit Eingabe vom 10. September 2020 (pag. 35-32) stellte der Rekurrent ein Gesuch um Erlass der rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinnsteuer. Als Begründung verwies er auf den beigelegten Begleitbrief gleichen Datums (pag. 31-30), in der die Notarin D. _____ ausführte, der Rekurrent sei zusammen mit seiner Schwester Eigentümer des Grundstücks B. _____ Gbbl. _____ gewesen. Bei diesem Grundstück habe es sich um ein Haus mit drei Stockwerkeinheiten gehandelt, von denen zwei unbewohnbar gewesen seien. Seine Schwester, E. _____, sei Alleineigentümerin einer Stockwerkeinheit (Gbbl. _____), der Rekurrent, der seine zweite Schwester durch Hypothekarerhöhung ausgekauft habe, sei Alleineigentümer der anderen zwei Stockwerkeinheiten gewesen (Gbbl. _____ und _____). Der pensionierte Rekurrent lebe unter dem Existenzminimum und könne seinen finanziellen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen. Deshalb seien seine zwei Stockwerkeinheiten gepfändet worden und die Grundpfandgläubigerin habe das Grundstück zur Zwangsverwertung gebracht. Da sich eine der drei Stockwerkeinheiten des Grundstücks nicht in der Zwangsverwertung befunden habe, hätte eine Renovation des Hauses keinen Sinn gemacht. Der Markt für die zwei Stockwerkeinheiten Gbbl. Nrn. _____ und _____ wäre dementsprechend begrenzt und der voraussichtlich erzielbare Kaufpreis gering gewesen. Erst am Tag der Steigerung habe sich die Schwester, E. _____, dazu durchringen können, ihre Stockwerkeinheit ebenfalls zu verkaufen. Nur dadurch sei der Kaufinteressent bereit gewesen, dem Rekurrenten für seine zwei Stockwerkeinheiten einen Kaufpreis von CHF 220'000.-- zu bezahlen, wobei Letzterer hiervon die Hypothek von CHF 215'548.30 zurückbezahlt habe, so dass ihm CHF 4'451.70 verblieben. Daraus werde klar, dass der Rekurrent aufgrund des erzwungenen Notverkaufs nicht in der Lage gewesen sei, die verlangte Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen.

C. Mit Erlassentscheid vom 2. Februar 2021 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Erlassbehörde), das Gesuch ab. Der entsprechende Steuerausstand betrug zu diesem Zeitpunkt, aufgrund der am 11. September 2020 erfolgten Zahlung von CHF 4'450.--, noch CHF 5'264.15 (inkl. Verzugszins). Zur Begründung führte die Erlassbehörde zusammengefasst

aus, dass an den Erlass von Grundstückgewinnsteuern höhere Anforderungen gestellt würden, da der Verkaufserlös und damit der Gewinn erzielt worden sei und der darauf entfallende Steuerbetrag in der Regel zurückgestellt werden könne und müsse. Ob die Forderung innert nützlicher, absehbarer Zeit mit dem aktuell vorhandenen Einkommen bezahlt werden könne, sei nicht entscheidend. Im vorliegenden Fall handle es sich nicht um eine nachlassähnliche Situation, da keine Vorkehrungen für eine Gesamtsanierung getroffen worden seien. Gemäss Betreibungsregistrauszug des Betreibungsamts F. _____ vom 1. Dezember 2020 beständen 68 Verlustscheine von Drittgläubigern im Gesamtumfang von über CHF 89'562.65. Lägen andere Schulden vor, so dass ein Steuererlass vorab den übrigen Gläubigern zugutekommen würde, werde ein Steuererlass ausgeschlossen. Grundsätzlich verzichte der Fiskus nicht zu Gunsten anderer Gläubiger auf seine Forderungen. Für Grundstückgewinnsteuern bestehe ein gesetzliches Grundpfandrecht auf den veräusserten Grundstücken. Dieses Pfandrecht gehe allen anderen Pfandrechten vor. Auch das vom Gesetzgeber gewollte Grundpfandrecht zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuern lasse auf erhöhte Anforderungen an den Erlass schliessen, was zusätzlich gegen einen Erlass spreche.

D. Gegen diesen Erlassentscheid hat der Rekurrent mit Schreiben vom 2. März 2021, ergänzt mit Schreiben vom 25. März 2021, Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und den Erlass des hiervor erwähnten Steuerausstands beantragt. Er begründet seinen Antrag im Wesentlichen damit, dass es sich um einen von der Bank initiierten Notverkauf gehandelt habe. Der Verkaufserlös sei von der Bank und der Schätzung des Betreibungsamtes diktiert worden. Er selber habe nie die Absicht gehabt, sein renovierungsbedürftiges Elternhaus zu verkaufen und einen Grundstückgewinn zu erzielen. Vielmehr habe er nach der Scheidung, dem Verlust seines kleinen Betriebs und mehreren Hilfsjobs in seinem Alter und trotz grossen Bemühungen keine "richtige" Arbeit bzw. kein geregeltes und langjähriges Einkommen mehr erzielen können, um seine Betreuungssituation in den Griff zu bekommen. Auch habe er nach seiner Pensionierung die volle 2. Säule in sein Elternhaus investiert und sein komplettes (verpfändetes) Säule-3a-Guthaben sei vor der Versteigerung von der Bank "abgeräumt" worden. Damit steckten alle noch vorhandenen Mittel im Elternhaus und mit dem einzigen Einkommen (AHV-Rente) könne er die Grundstückgewinnsteuer nicht bezahlen.

E. Mit Erklärung vom 2. Oktober 2020 (pag. 32) hat die Einwohnergemeinde B. _____ die Kompetenz zur Wahrnehmung ihrer Interessen im vorliegenden Verfahren an die Steuerverwaltung des Kantons Bern abgetreten.

F. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 14. April 2021 die Abweisung des Rekurses unter

Kostenfolge. Sie begründet ihren Antrag im Wesentlichen wie die Erlassbehörde den Erlassentscheid. Ferner könne dem Schreiben der Notarin D._____ vom 10. September 2020 entnommen werden, dass mit dem erzielten Verkaufserlös nicht primär die Grundstückgewinnsteuer bezahlt, sondern die Hypothek vollständig zurückbezahlt worden sei. Die Bank habe sich dadurch schadlos halten können, was einer weiteren Gläubigerbevorzugung gleichkomme. Die erhöhten Anforderungen an einen Erlass von Grundstückgewinnsteuern verhinderten einen Erlass, da diese Steuern vom Verkaufserlös bezahlt werden müssten oder zumindest aus diesem zurückzustellen seien. Auch bei gegebener finanzieller Notlage verhindere das Vorliegen eines Ausschlussgrunds jedoch eine Gutheissung des Erlassgesuchs.

G. Dazu hat der Rekurrent mit Schreiben vom 4. Mai 2021 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 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 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. Streitig ist, ob der Rekurrent Anspruch auf Erlass der Grundstückgewinnsteuer 2019 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

Rücklagen vorzunehmen. Diese Pflicht besteht insbesondere auch im Bereich der Grundstücksgewinnsteuer. 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 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 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 10.6.2021]; 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 Grundstückgewinnsteuern 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 2013 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 Rücklagen 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 insbesondere 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 Rücklagen 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 fällt die strengere Beurteilung des Erlassgesuchs nach Art. 240b Abs. 2 Satz 1 StG dahin.

4. Da es sich vorliegend beim Verkauf der zwei Stockwerkeinheiten des Rekurrenten um eine Zwangsversteigerung handelte und mit dem aus der Grundpfandverwertung erzielten

Kaufpreis von CHF 220'000.-- die Bank ihre Forderungen (Rückzahlung Hypothek CHF 215'548.30) befriedigte, verfügte er faktisch über keine flüssigen Mittel. Vielmehr verblieb ihm aus dem Verkauf bloss ein Erlös von rund CHF 4'450.-- (vgl. Schreiben der Notarin vom 10.9.2020, S. 2; pag. 30), um die geschuldete Grundstückgewinnsteuer von CHF 9'654.75 zu bezahlen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Erlass aus nachfolgenden Gründen nicht gewährt werden kann.

5. Als Erstes sind die aktuellen finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten zu prüfen. Aus den Akten ist ersichtlich, dass er offenbar die gesamten Gelder aus seiner 2. Säule ins Elternhaus steckte und das Guthaben der 3. Säule zugunsten der Hypothek dieses Hauses verpfändete, wobei Letzteres aufgrund seiner Zahlungsschwierigkeiten von der Bank verwertet wurde (vgl. Rekurschreiben vom 2.3.2021, S. 3). Der Rekurrent erhält eine monatliche AHV-Rente von CHF 1'934.-- (CHF 23'208.-- geteilt durch zwölf Monate; vgl. Steuerausweis der AHV, Januar 2020; pag. 14). Diesem monatlichen Einkommen ist der betreibungsrechtliche Zwangsbedarf (Mietkosten, Krankenkasse, Grundbetrag etc.) gegenüberzustellen. Somit ist davon auszugehen, dass sich der Rekurrent momentan in einer finanziellen Notlage befindet.

6. Aber auch bei gegebener Notlage und erheblicher Härte resp. Vorliegen eines Erlassgrunds kann von einem Erlass teilweise oder ganz abgesehen werden, wenn ein sog. Ausschlussgrund vorliegt. Ein möglicher Ausschlussgrund ist die Überschuldungssituation. Bei Überschuldung, wenn die Steuerschuld nur eine unter mehreren ist, wenn ein Nachlassvertrag bevorsteht oder ein Konkurs droht, 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 hervorgeht (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 würde jener Fall darstellen, bei dem die Überschuldung ausschliesslich und direkt in den persönlichen Verhältnissen begründet ist, für welche die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat (Familienlasten, Krankheitskosten, Unterhaltsverpflichtungen etc.; ausdrücklich Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG; Art. 3 Abs. 1 Bst. a und b EV DBG). Dies ist indes vorliegend nicht gegeben.

7. Sowohl die Erlassbehörde in ihrem Erlassentscheid vom 2. Februar 2021 (pag. 37) als auch die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 14. April 2021 (S. 3) verweisen auf den Betreibungsregisterauszug des Betreibungsamts des F. _____ vom 1. Dezember 2020 (S. 14; pag. 16), worin 68 Verlustscheine für Forderungen über insgesamt CHF 89'562.65 ausgewiesen sind. Der grösste Teil entfällt wohl auf Steuerschulden, doch verfügen diverse andere Gläubigerinnen und Gläubiger (u.a. Inkassounternehmen, Krankenversicherung und Privatpersonen) über Forderungen in der Höhe von insgesamt CHF 31'472.45. Forderungen, für welche Pfändungsverlustscheine bestehen, können grundsätzlich jederzeit mit einer neuen Betreibung gegen den Schuldner geltend gemacht werden (Art. 149 SchKG). Deshalb sind Verlustscheine aus Pfändungen bei der Prüfung des Ausschlussgrunds der Überschuldung zu berücksichtigen, da ansonsten das finanzielle Substrat des Rekurrenten zu Gunsten dieser Gläubiger einseitig erhöht würde. Dies widerspricht Ziel und Zweck des Steuererlasses (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., N. 8 zu Art. 240c StG). Da er – seit dem Verkauf seiner zwei Stockwerkeinheiten – über keine wesentlichen Vermögenswerte verfügt und keine hohen Einkünfte hat (vgl. Veranlagungsverfügung pro 2018; pag. 10), scheint er nicht in der Lage zu sein, vorhandene Schulden in absehbarer Zeit zu bezahlen (VGE 100 2012 138/139 vom 26.11.2012, E. 2.3, nicht publiziert). Dementsprechend gilt er als überschuldet im vorgenannten Sinn. Ferner liegen keine Hinweise vor, dass (sämtliche) privaten Gläubiger bereit sind, auf ihre Forderungen (im gleichen Ausmass) zu verzichten, weshalb ein Steuererlass primär ihnen und nicht dem Rekurrenten zugutekommen würde (VGE 100 2017 111 vom 7.2.2018, E. 3.3). Unter diesen Umständen sind alle Voraussetzungen für den Ausschluss des Steuererlasses wegen Überschuldung erfüllt. Keine Rolle spielt hierbei, aus welchem Grund die Schulden entstanden sind. Der Rekurs erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

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 500.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt und ausserdem nicht vertreten ist, 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 500.--, 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
 - Einwohnergemeinde B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger