



100 24 348

200 24 261

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 1.5.2025 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 29. April 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Maleta sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

und

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

betreffend Erlass der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2022

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ (Rekurrent, Jg. _____) und B. _____ (Rekurrentin, Jg. _____; zusammen Rekurrenten) wohnen in der Einwohnergemeinde C. _____. Dort übt der Rekurrent als Inhaber des Einzelunternehmens "D. _____" (E. _____ Strasse; Zweck: _____) eine selbstständige Erwerbstätigkeit aus. Die Rekurrentin ist krankheitsbedingt nicht erwerbstätig. Der Sohn der Rekurrenten unterstützt Letztere mit einem jährlichen Betrag von CHF 12'000.-- (Akten der Steuerverwaltung, pag. 32).

B. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2022 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), bei den Rekurrenten ein Einkommensmanko nach Vermögensentwicklung und Lebensaufwand von rund CHF 100'000.-- fest. Als Folge des Mankos und des fehlenden Geldflussnachweises mittels Belegen wurde beim Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit schliesslich ein Betrag von CHF 100'000.-- ermessensweise aufgerechnet, ausmachend CHF 105'142.-- (pag. 7 und pag. 4). Die dagegen erhobenen Einsprachen wurden mit Einspracheentscheiden 2022 vom 7. März 2024 abgewiesen. Dies, weil die Rekurrenten weder auf die Belegeinforderung zur Vermögensentwicklung noch auf eine daraufgefolgte Mahnung entsprechende Unterlagen einreichten (pag. 15 und pag. 13).

C. Mit Eingabe vom 30. April 2024 (pag. 45-42) ersuchten die Rekurrenten bei der Veranlagungsgemeinde Bern um Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für das Jahr 2022. Das Gesuch begründeten sie sinngemäss mit einer finanziellen Notlage. Die entsprechenden Steuerausstände basierten auf den rechtskräftigen Einspracheentscheiden 2022 vom 7. März 2024 und betrugen nach Berücksichtigung der bis am 19. Februar 2024 bereits erfolgten Zahlungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern CHF 13'931.90 (pag. 18) und bei der direkten Bundessteuer CHF 1'237.60 (pag. 16; jeweils inkl. Verzugszins).

D. Mit Entscheiden vom 21. August 2024 (pag. 49-46) wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkassostelle _____ (Erlassbehörde), das Gesuch vollumfänglich ab. Zur Begründung führte sie an, dass das Steuererlassverfahren nicht ein Rechtsmittelverfahren ersetze. Im Erlassverfahren könne eine rechtskräftige Veranlagung nicht auf ihre Gesetzmässigkeit und materielle Richtigkeit überprüft werden. Die Überprüfung der Veranlagung sei allein auf dem Weg des Einsprache- bzw. Rechtsmittelverfahrens möglich. Eine ernstliche Verletzung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Steuererlassverfahren stelle einen Ausschlussgrund für einen Steuererlass dar. Im vorliegenden Fall seien die Mitwirkungspflichten mehrfach verletzt worden, was zur Abweisung des Erlassgesuchs führe. Ferner begründeten die festgestellten finanziellen Verhältnisse der Rekurrenten keinen Erlass.

E. Gegen diese Entscheide haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 20. September 2024 (ergänzt mit Schreiben vom 14.10.2024, inkl. Beilagen) Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und den Erlass der hiavor erwähnten Steuerausstände beantragt. Sie begründen ihren Antrag sinngemäss damit, dass sie entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung keine Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Steuererlassverfahren verletzt hätten. Vielmehr hätten sie die Steuererklärungen und die geforderten Unterlagen immer eingereicht. Die ganzen Probleme seien durch eine fehlerhafte Buchhaltung des ehemaligen Treuhänders des selbstständig erwerbenden Rekurrenten entstanden. Daraufhin habe der Rekurrent die Aufarbeitung des Buchhaltungsjahrs 2022 an einen neuen Treuhänder in Auftrag gegeben. Die Steuerverwaltung habe dies jedoch nicht gewürdigt. Nun seien sie nicht in der Lage, die geforderten Steuern zu bezahlen. Erschwerend komme hinzu, dass die Rekurrentin ernsthaft krank sei und die Umsätze des Einzelunternehmens des Rekurrenten ("D._____") seit Mai 2024 durch die Sanierungsarbeiten an der E._____ Strasse eingebrochen seien.

F. Im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren handelt die Steuerverwaltung gemäss Generalvollmacht vom 30. Mai 2011 bzw. 25. Februar 2013 für die Erlassbehörde.

G. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 21. November 2024 die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Sie begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass die Einspracheentscheide 2022 mit Jahreseinkünften von insgesamt CHF 105'142.-- in Rechtskraft erwachsen seien. Dies ergebe ein durchschnittliches Einkommen von rund CHF 8'762.-- pro Monat. Eine rechtskräftige Veranlagung könne nicht auf ihre Gesetzmässigkeit und materielle Richtigkeit überprüft werden. Die Überprüfung der Veranlagung sei allein auf dem Weg des Einsprache- und Rechtsmittelverfahrens möglich. Das Erlassverfahren dürfe nicht für ein Nachholen der fehlenden oder nicht fristgerechten Anfechtung der Veranlagung und damit für eine nachträgliche Veranlagungskorrektur missbraucht werden. Angesichts der dargelegten Funktion des Erlassverfahrens und dem Ausschluss von nachträglichen Veranlagungskorrekturen sei auf die dargelegten Umstände nicht weiter einzugehen.

H. Mit Eingabe vom 10. Dezember 2024 haben die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den Erwägungen näher einzugehen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Entscheide des Regierungsrats, der Steuerverwaltung und der Gemeinden betreffend den Erlass von Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie der direkten Bundessteuer können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 240 Abs. 7 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 167g Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 167g Abs. 4 i.V.m. Art. 140 ff. DBG, Art. 3 BStV und 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. Strittig ist der Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2022.

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. 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 Verlustscheinverwaltung unter Gewährleistung des betriebsrechtlichen Existenzminimums allenfalls später zu seinem Recht.

3.1 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 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/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, 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 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], 4. Aufl., 2022, N. 8 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, 8. Aufl., 2023, S. 468 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 vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [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.

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 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 betriebsrechtliche 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. April 2010 zu entnehmen (einsehbar unter: <<https://www.zsg.justice.be.ch>>, Rubriken "Dienstleistungen > Kreisschreiben und Musterformulare > Betreibung und Konkurs im Besonderen > Kreisschreiben Nr. B1 'Richtlinien über die Berechnung des Existenzminimums'" [abgerufen am 7.4.2025]; nachfolgend: Kreisschreiben B1). Dessen Beilage 1 enthält die einzelnen Ansätze gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen 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 betriebsrechtlichen 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 h StG und Art. 167a Bst. a bis e DBG aufgezählten Ausschlussgründe gegeben ist (VGE 100 2019 245 vom 17.4.2020, E. 2.4; BVR 2018 S. 376 E. 2.4).

4. Ergibt die umfassende Überprüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der weiteren Umstände, dass ein Erlassgrund vorliegt, so hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich einen Anspruch auf Steuererlass (Art. 240 Abs. 5 StG). Ein Steuererlass rechtfertigt sich – wie bereits ausgeführt (E. 3.2) – jedoch nicht bereits bei Schwankungen bzw. bei bloss vorübergehenden Engpässen der steuerpflichtigen Person. Dies ist besonders bei Selbstständigerwerbenden zu beachten, da Einkommensschwankungen hier nicht ungewöhnlich sind und nur in Ausnahmefällen einen Steuererlass rechtfertigen. So ist bei stark schwankenden Einnahmen kaum je absehbar, ob Steuerschulden nicht doch noch in absehbarer Zeit beglichen werden können. Der Steuererlass dient denn auch nicht der Überbrückung vorübergehender finanzieller Engpässe oder der Quersubventionierung. Ist eine selbstständige Erwerbstätigkeit dauerhaft ungeeignet,

ein existenzsicherndes Erwerbseinkommen zu generieren, ist vor einem Erlass zu prüfen, ob die betroffene steuerpflichtige Person mit dem Festhalten an ihrer uneinträglichen selbstständigen Erwerbstätigkeit freiwillig auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens verzichtet, mit welchem ihr die Begleichung der Steuerschulden möglich wäre (VGE ZH SB.2015.00079 vom 6.10.2015, E. 3.4 und E. 4.2). Letztlich kann aber auch bei gegebener Notlage und erheblicher Härte resp. Vorliegen eines Erlassgrunds von einem Erlass teilweise oder ganz abgesehen werden, wenn ein sog. Ausschlussgrund vorliegt. Deshalb wird vorliegend zuerst geprüft, ob ein solcher Ausschlussgrund gegeben ist.

5. Die Erlassbehörde hat ihre abschlägigen Entscheide vom 21. August 2024 (pag. 49-46) u.a. damit begründet, dass die Rekurrenten im Veranlagungs- und Steuererlassverfahren ihre Mitwirkungspflicht verletzt hätten. Eine ernstliche Verletzung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Steuererlassverfahren (wie wiederholte Nichteinreichung der Steuererklärung und das Nichteinreichen von Belegen, Verschweigen von Einkommensbestandteilen oder unwahre Angaben über die finanziellen Verhältnisse) stelle einen Ausschlussgrund für einen Steuererlass dar. Die Rekurrenten sind dagegen der Ansicht (Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 20.9.2024), dass sie die Steuererklärungen sowie die eingeforderten Unterlagen immer eingereicht hätten. Die ganzen Probleme seien erst durch eine fehlerhafte Buchhaltung entstanden.

6. Vorab ist der Steuerverwaltung beizupflichten, dass eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung bzw. ein rechtskräftiger Einspracheentscheid im Rahmen des Erlassverfahrens nicht (mehr) überprüft werden kann. Auch im vorliegenden Fall stehen die rechtskräftig festgesetzten Faktoren und die sich daraus ergebenden Steuern damit nicht (mehr) zur Diskussion. Hierzu hätte es eines Rekurses bzw. einer Beschwerde, gegebenenfalls eines ausserordentlichen Rechtsmittels, gegen die Einspracheentscheide 2022 bedurft, was aber unterblieben ist (vgl. BGer 2D_60/2014 vom 11.12.2014, E. 2.3.5). Mit Blick auf den Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 167 Bst. c DBG ("Fehlende Zahlungen oder Rückstellungen trotz vorhandener finanzieller Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderungen") darf aber nicht unbesehen auf das in den rechtskräftigen Einspracheentscheiden ausgewiesene Einkommen (aus selbstständiger Erwerbstätigkeit) abgestellt werden. Für die Beurteilung dieses Ausschlussgrunds sind nämlich die finanziellen Verhältnisse im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung massgebend. Daher kann von den steuerpflichtigen Personen nicht verlangt werden, während einer Steuerperiode Rückstellungen für später folgende unabsehbare Ermessenszuschläge zu bilden (VGE 100 2015 3 vom 19.1.2015, E. 4.3). Dieser Ausschlussgrund braucht aufgrund der nachfolgenden Ausführungen nicht weiter geprüft zu werden.

7. Hinsichtlich des von der Steuerverwaltung angeführten Ausschlussgrunds der Verletzung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass von einem

Steuererlass abgesehen werden kann, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren ernstlich (Art. 240c Abs. 1 Bst. a StG) bzw. schwerwiegend oder wiederholt (Art. 167a Bst. a DBG) verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht möglich ist. Unter einer ernstlichen bzw. schwerwiegenden Pflichtverletzung ist insbesondere das Nichteinreichen der Steuererklärung oder einverlangter Belege zu verstehen (VGE 100 2015 3 vom 19.1.2015, E. 3.3.1) bzw. in erster Linie eine Ermessensveranlagung (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG) infolge Nichteinreichen der Steuererklärung gemeint (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 4 zu Art. 167a DBG).

Vorliegend hat die Steuerverwaltung, obwohl die Rekurrenten in ihrer Steuererklärung 2022 alle ihnen wesentlich erscheinenden Faktoren genannt hatten, zusätzliches nicht deklariertes Einkommen vermutet. Sie hat den Rekurrenten deshalb im Veranlagungs- und Einspracheverfahren 2022 auch mehrmals Gelegenheit gegeben (inkl. Mahnung), zur (angedrohten) Erhöhung des Reingewinns nach Vermögensentwicklung und Lebensaufwand bzw. zur (Teil-)Ermessensveranlagung Stellung zu nehmen und Belege einzureichen. Gleichzeitig hat sie darauf hingewiesen, dass der Fehlbetrag (rund CHF 100'000.--) ohne gegenteiligen Nachweis als steuerbares Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet bzw. die Einsprache abgewiesen werden würde. Die Rekurrenten haben die Differenz zwischen Steuererklärung und dem Fehlbetrag aber weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren erklären können. Dies stellt jedoch keine (ernstliche bzw. schwerwiegende) Pflichtverletzung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 167a Bst. a DBG dar. Dieser Ausschluss fällt damit ausser Betracht (vgl. VGE 100 2015 3 vom 19.1.2015, E. 3.3.3).

8. Ein Ausschlussgrund liegt sodann auch vor, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten im Steuererlassverfahren verletzt, namentlich einverlangte Belege nicht einreicht (Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG). Der Ausschlussgrund nach bernischem Recht entspricht dem Nichteintretensgrund nach Art. 167d Abs. 2 DBG (vgl. Markus Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, 2011, N. 5 zu Art. 240c StG). Gemäss dieser Bestimmung kann auf Bundesebene ein Nichteintreten beschlossen werden, wenn die gesuchstellende Person der Erlassbehörde trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigert.

8.1 Aus nachfolgenden Gründen ist aber auch auf Bundesebene bei einer allfälligen Verletzung von Mitwirkungspflichten im Steuererlassverfahren (richtigerweise) auf das Erlassgesuch (bzw. Rechtsmittel) einzutreten und dieses abzuweisen. Im Steuererlassverfahren obliegen der steuerpflichtigen Person nämlich grundsätzlich die gleichen Mitwirkungspflichten wie im Veranlagungsverfahren. Die im Veranlagungsverfahren verankerte allgemeine Mitwirkungspflicht (Art. 167 StG; Art. 126 DBG) ist umfassender Natur, so dass die steuerpflichtige Person alles

Notwendige und Zumutbare zu tun hat, um ihre vollständige und richtige Veranlagung bzw. einen korrekten Erlassentscheid zu ermöglichen. Insbesondere hat sie auf Verlangen der Behörden alle Beweismittel einzureichen, die sich in ihrem Besitz befinden oder von ihr beschafft werden können (VGE 100 2015 71 vom 22.9.2015, E. 3.2). Art. 167d Abs. 1 DBG (bzw. Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG) ist somit nur eine Verdeutlichung der sich bereits aus Art. 126 DBG (bzw. Art. 167 StG) ergebende Mitwirkungspflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 3 zu Art. 167d DBG). Da bei einer verweigerten Mitwirkung eine pflichtgemässe Überprüfung durch die Erlassbehörde nicht möglich ist und nicht ersichtlich ist, inwieweit Art. 167d Abs. 1 Satz 2 DBG, wonach umfassende Auskunft über die wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen ist, über Art. 126 DBG hinausgeht (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, N. 4 zu Art. 167d DBG), ist der Ausschluss des Erlasses auf Bundesebene gerechtfertigt. Dies umso mehr als ein solcher Ausschlussgrund auf der allgemeinen Beweislastregel des Steuerrechts beruht, wonach der Steuerpflichtige die Beweislast für Tatsachen trägt, die die Steuerschuld aufheben oder mindern, während der Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen zukommt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]; Hunziker/Bigler in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 44 zu Art. 140 DBG). Ferner wird die Rechtsfolge in Art. 167d Abs. 2 DBG durch die "Kann-Formulierung" abgeschwächt (Beusch/Raas, a.a.O., N. 4 zu Art. 167d DBG). Ein Nichteintreten kann zudem nur Rechtsfolge sein, wenn Prozessvoraussetzungen nicht erfüllt sind (z.B. Legitimation). Die verweigte Mitwirkung in Art. 167d Abs. 2 DBG kann somit als Rechtsfolge eigentlich kein Nichteintreten nach sich ziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 6 zu Art. 167d DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 5 zu Art. 167d DBG; Beusch/Raas, a.a.O., N. 4 zu Art. 167d DBG).

8.2 Als Erlassverfahren im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG ist sodann nicht nur das erstinstanzliche Gesuchsverfahren, sondern auch ein allfälliges Rechtsmittelverfahren zu verstehen, zumal für die Gewährung oder Verweigerung des Steuererlasses die Verhältnisse im Entscheidzeitpunkt massgebend sind (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG) und Sachverhaltsveränderungen im Rechtsmittelverfahren berücksichtigt werden (Art. 151 StG i.V.m. Art. 25 VRPG; VGE 100 2024 13 vom 6.11.2024, E. 4.2). Auch auf Bundesebene sind die (gesamten wirtschaftlichen) Verhältnisse der steuerpflichtigen Person im Entscheidzeitpunkt massgebend (Art. 10 Bst. a EV DBG). Deshalb hat die steuerpflichtige Person der Erlassbehörde (und dann allenfalls dem Gericht im Rechtsmittelverfahren), die über die neusten Informationen verfügen müssen, zumindest auf Aufforderung hin, die geeigneten Beweismittel einzureichen (Beusch/Raas, a.a.O., N. 2 - 3 zu Art. 167d DBG). Soweit die steuerpflichtige Person einverlangte Belege nicht einreicht, ist eine pflichtgemässe Überprüfung durch die Behörde nicht

möglich. Art und Umfang der Mitwirkungspflicht richten sich im Einzelfall nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Entscheidend ist, ob die Mitwirkung den betroffenen Parteien möglich und zumutbar ist. Die Mitwirkungspflicht bezieht sich insbesondere auf Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde und welche die Behörde ohne die Mitwirkung der Partei nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (VGE 100 2024 13 vom 6.11.2024, E. 4.2; vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 4 zu Art. 167d DBG).

8.3 Vorliegend machen die Rekurrenten in ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde vom 20. September 2024 erneut das Vorliegen eines Härtefalls geltend und reichen hierzu auch vor der Steuerrekurskommission das (gleiche) aktuelle Monatsbudget wie vor der Erlassbehörde und diverse Belege (bezüglich der Ausgaben) ein (pag. 43). Im aktuellen Monatsbudget sind die gesamten Einkünfte der Rekurrenten mit CHF 1'000.-- aufgeführt. Bei den monatlichen CHF 1'000.-- handelt es sich wohl um eine angebliche finanzielle Unterstützung des Sohnes (vgl. Bestätigungsschreiben des Sohnes vom 17.4.2024 betreffend das Jahr 2022; pag. 32). Das Einkommen des Rekurrenten aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit wird dagegen mit CHF Null beziffert.

8.4 Mit Blick auf die den Rekurrenten im Steuererlassverfahren obliegende umfassende Mitwirkungspflicht hat die Steuerrekurskommission die Rekurrenten mit Eingangsbestätigung vom 24. September 2024 aufgefordert, neben dem Monatsbudget betreffend das Jahr 2022 (inkl. aller dazugehörigen Belege) ein vollständiges aktuelles Monatsbudget (Angaben über sämtliche Geldzu- und -abflüsse; inkl. aller Belege wie bspw. Mietvertrag, Krankenkassen- und sonstigen Versicherungspolice) einzureichen. Im Weiteren sind die Rekurrenten aufgefordert worden, Angaben und Belege über ihre aktuelle Vermögens- und Schuldensituation (inkl. Amortisation und Zinszahlungen) sowie für das Jahr 2022 einzureichen. Die Steuerrekurskommission hat zudem ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei Nichteinreichen der einverlangten Angaben und Unterlagen auf die Eingabe der Rekurrenten nicht eingetreten bzw. diese abgewiesen werden kann. Der Treuhänder des Rekurrenten hat mit Schreiben vom 14. Oktober 2024 ein Monatsbudget 2022 (inkl. ein am 29.4.2024 erstellter Geschäftsabschluss 2022) und ein aktuelles Monatsbudget eingereicht. Im aktuellen Monatsbudget (Stand September 2024) wird das Einkommen des Rekurrenten aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit neu auf CHF 2'600.-- pro Monat beziffert. Ferner wird darin festgehalten, dass die Rekurrenten von ihren Kindern mit monatlich CHF 1'000.-- unterstützt werden. Damit beträgt das aktuelle monatliche Einkommen der Rekurrenten gemäss Treuhänder insgesamt CHF 3'600.--. Dieses monatliche Einkommen bzw. diese Geldzuflüsse werden jedoch – anders als die Ausgaben – nicht belegt. Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb das monatliche Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten auf CHF 2'600.-- festgesetzt worden ist.

8.5 Aus dem Gesagten folgt, dass das Einkommen bzw. die aktuellen finanziellen Verhältnisse der Rekurrenten vor der Steuerrekurskommission im Entscheidzeitpunkt unklar und unbelegt sind. Eine korrekte materielle Prüfung, ob sich die Rekurrenten zurzeit in einer finanziellen Notlage befinden, ist aufgrund der Aktenlage bzw. aufgrund fehlender sachdienlicher Angaben und Unterlagen zu den Einkommensverhältnissen somit nicht möglich. Insbesondere kann die Höhe des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nicht geprüft werden. Hierbei sind den Rekurrenten die Handlungen bzw. die Versäumnisse des vom Rekurrenten beauftragten Treuhänders ohne weiteres anzurechnen. Da die Steuerrekurskommission – mit einem aktuellen Monatsbudget sowie Belegen zu den üblichen Positionen des betriebsrechtlichen Zwangsbedarfs – sachdienliche Angaben und Unterlagen einverlangt hat, wird von den Rekurrenten zu Recht nicht geltend gemacht, es seien unverhältnismässige Anforderungen an ihre Mitwirkung gestellt worden (VGE 100 2015 71 vom 22.9.2015, E. 3.3). Damit haben die Rekurrenten ihre Mitwirkungspflicht im Erlassverfahren verletzt und Art. 240c Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 167d Abs. 2 DBG sind erfüllt. Ein Steuererlass fällt daher unabhängig vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Härtefalls ausser Betracht. Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei dieser Gegebenheit bleibt allenfalls noch die Möglichkeit, die Steuerverwaltung um Zahlungserleichterungen, wie beispielsweise Teilzahlungen, zu ersuchen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie 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 800.-- damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Erlass der kantonalen Steuern pro 2022 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend Erlass der direkten Bundessteuer pro 2022 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern 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 Rechtschrift 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 Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). 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.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger