

100.2013.121/122U
ARB/GSE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 2. September 2014

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Gschwind

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen



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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern
2009 und 2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. März
2013; 100 12 123, 100 12 124, 200 12 103, 200 12 104)

Sachverhalt:

A.

Am 7. November 2011 stellte A._____ ein Gesuch um Erlass der mit Veranlagungsverfügungen vom 13. Oktober 2011 unter gleichzeitiger Steuerauscheidung infolge Ehetrennung auf Fr. 371.-- bzw. Fr. 1'707.15 (inkl. Verzugszins) festgesetzten noch ausstehenden Kantons-, Gemeinde- sowie direkten Bundessteuern 2009 bzw. 2010. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Inkassostelle Region Emmental-Oberaargau, wies das Gesuch betreffend die Kantonssteuern und die direkten Bundessteuern mit Entscheid vom 15. Februar 2012 ab. Gleichzeitig eröffnete sie A._____ den Entscheid der Einwohnergemeinde (EG) B._____ vom 23. November 2011, mit welchem diese das Erlassgesuch für die Gemeindesteuern ebenfalls abwies.

B.

Dagegen erhob A._____ am 13. März 2012 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 12. März 2013 abwies.

C.

Mit Eingabe vom 15. April 2013 hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben. Sie beantragt, die Verfügungen der Steuerverwaltung vom 15. Februar 2012 und die Entscheide der StRK vom 12. März 2013 seien aufzuheben und es seien ihr die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern 2009 und 2010 zu erlassen. Gleichzeitig hat A._____ um Erteilung des Rechts auf unentgeltliche Rechtspflege und Beiordnung ihres Rechtsvertreters als amtlicher Anwalt ersucht.

Am 8. Mai 2013 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Eingaben vom 18. April bzw. 5. Juni 2013 je auf Abweisung der Beschwerden.

Die Beschwerdeführerin hält in ihrer Stellungnahme vom 17. Juni 2013 an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung der Entscheide der StRK vom 12. März 2013 und jene der Verfügungen der Steuerverwaltung vom 15. Februar 2012. Damit verkennt sie, dass schon ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist und deren Entscheide an die Stelle der Verfügungen der Steuerverwaltung bzw. der EG B. _____ getreten sind. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor Verwaltungsgericht können deshalb ausschliesslich die Rekurs- und Beschwerdeentscheide der StRK sein. Soweit die Aufhebung der Verfügungen der Steuerverwaltung bzw. der EG B. _____ beantragt wird, ist auf die Beschwerden deshalb nicht einzutreten (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7; statt vieler etwa BVR 2010 S. 411 E. 1.4).

1.3 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuern und der Kantonssteuern 2009 und 2010 ist auch jener der Gemeindesteuern der betreffenden Jahre streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuern zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (vgl. Art. 240 Abs. 4 StG). Die EG B. _____ hat gestützt auf diese Bestimmung ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert (vgl. Erlassdossier, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A], pag. 42). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Tagblatt des Grossen Rates, 1999, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG B. _____ das Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch) hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuern zu führen (vgl. BVR 2014 S. 197 nicht publ. E. 1.3 mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die EG B. _____ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

1.4 Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonaler Steuern als auch direkter Bundessteuern angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide, gleich wie wenn eine Veranlagung von Einkommenssteuern im Streit liegt, in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Zwar sind die Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Bereich des Steuererlasses nicht harmonisiert und unterscheiden sich deshalb teilweise; insbesondere gewährt das Bundesrecht den Steuerpflichtigen – anders als das kantonale Steuergesetz – keinen Rechtsanspruch auf Steuererlass, sondern lässt entsprechende Gesuche nach pflichtgemäßem Ermessen beurteilen (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG; Art. 2 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, nachfolgend EV DBG; SR 642.121]; vgl. statt vieler BGer 2D_27/2013 und 2D_28/2013 vom 27.6.2013, E. 2; Werner Lüdin, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2000, Art. 167 N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 167 N. 4; a.M. Michael Beusch, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 167 N. 8). Im Ergebnis besteht aber dennoch eine derart weitgehende Übereinstimmung, dass sich nicht nur eine Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung in derselben Urteilsschrift rechtfertigt (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C; zum Ganzen BVR 2014 S. 197 nicht publ. E. 1.4).

1.5 Der vorliegende Entscheid fällt in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

2.

2.1 Die erstinstanzlichen Erlassentscheide sind nach Inkrafttreten des revidierten Steuererlassrechts auf den 1. Januar 2011 gefällt worden, so dass nach den allgemeinen Prinzipien und gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts die geltenden Fassungen von Art. 240 ff. StG und Art. 34 ff. 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) anwendbar sind (vgl. VGE 2010/81 vom 24.2.2011, E. 3; vgl. auch BVR 2008 S. 481 E. 3.1.1).

2.2 Die jährliche Veranlagung des steuerbaren Einkommens stellt sicher, dass jede steuerpflichtige Person entsprechend ihrer aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anspruch genommen wird (Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]);

vgl. auch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Es ist deshalb davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der veranlagten Steuern grundsätzlich sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bzw. direkte Bundessteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung in Ausnahmefällen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. Bei solchen Gegebenheiten soll ein Steuererlass zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (vgl. Art. 240a Abs. 1 StG bzw. Art. 1 Abs. 1 EV DBG).

2.3 Sind die einschlägigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, räumt das kantonale Steuergesetz der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf Steuererlass ein; allerdings kann dessen Gewährung an Bedingungen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft werden (Art. 240 Abs. 5 StG). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe (vgl. E. 2.4 hiernach) kommt es dabei nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 BEZV bzw. Art. 2 Abs. 2 EV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG vorliegt, beurteilt sich mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidzeitpunkt präsentieren, wobei auch den Zukunftsaussichten Rechnung zu tragen ist (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 EV DBG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 EV DBG).

2.4 Trotz Vorliegens eines Härtefalls ist ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 2.3). Auch bei den direkten Bundessteuern führt dies im Rahmen der pflichtgemässen Ermessensausübung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 EV DBG grundsätzlich zum Ausschluss eines Steuererlasses (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin hat sich am 1. Juli 2011 von ihrem Ehemann getrennt und lebt seither in bescheidenen finanziellen Verhältnissen (vgl. Trennungsvereinbarung vom 27.12.2011 [Beschwerdebeilage 6, act. 1C] sowie Lohnabrechnungen Januar bis März 2013 [Beschwerdebeilagen 9-11, act. 1C]). Es wird von keiner Seite angezweifelt, dass die Tilgung der offenen Steuerschulden für sie mit einer erheblichen bzw. grossen Härte im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG verbunden wäre (vgl. angefochtene Entscheide, E. 6 ff.).

3.2 Dennoch verweigerte die StRK den angebehrten Steuererlass mit der Begründung, die Beschwerdeführerin habe es im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderungen trotz vorhandener finanzieller Mittel versäumt, die Steuern zu bezahlen bzw. Rückstellungen vorzunehmen, womit der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG erfüllt sei. Die Frage, ob es der Beschwerdeführerin möglich und zumutbar gewesen wäre, die Steuern zu

bezahlen oder Rückstellungen zu bilden, hat sie anhand der (gemeinsamen) Einkommensverhältnisse der Beschwerdeführerin und ihres Ehemanns in den Steuerjahren 2009 und 2010 geprüft (vgl. angefochtene Entscheide, E. 9). Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, für die Beurteilung, ob der in Frage stehende Ausschlussgrund vorliege, sei nicht auf die finanziellen Verhältnisse in den fraglichen Steuerperioden abzustellen, vielmehr sei entsprechend dem in den Veranlagungsverfügungen genannten Fälligkeitsdatum vom 13. Oktober 2011 die damalige finanzielle Situation – mithin jene nach ihrer Trennung – entscheidend (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden [act. 1], S. 3).

3.3 Die periodischen Kantons- und Gemeindesteuern werden während des Steuerjahres in drei Raten erhoben. Der Regierungsrat setzt die entsprechenden Fälligkeitstermine fest (Art. 231 Abs. 1 und 2 StG). Die Raten für die periodischen Kantons- und Gemeindesteuern der natürlichen Personen werden am 20. Mai, 20. August und 20. November des Steuerjahres fällig (Art. 2 BEZV; vgl. Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 126 bis 293, 2001, Art. 231 N. 5). Die Steuerrechnung gilt je nach Stand des Veranlagungsverfahrens als provisorische Rechnung oder als Schlussrechnung (Art. 231 Abs. 3 Satz 2 StG). Für die direkten Bundessteuern gilt grundsätzlich der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres als allgemeiner Fälligkeitstermin (vgl. Art. 161 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [nachfolgend FVV; SR 642.124]). Auf diesen Zeitpunkt ist eine provisorische oder definitive Rechnung zu erstellen (Art. 162 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 FVV). Liegt der Steuerbetrag unter Fr. 300.-- kann auf die Erstellung provisorischer Rechnungen verzichtet werden (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 3 FVV).

3.4 Soweit im Steuererlassrecht auf den Zeitpunkt der Fälligkeit verwiesen wird (vgl. Art. 240a Abs. 2 Satz 2 und Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG; Art. 3 Abs. 3 EV DBG) sind damit grundsätzlich die hiervor erwähnten allgemeinen Fälligkeitstermine gemeint. Dabei ist jedoch zu beachten, dass aus Sicht des Steuererlassrechts kaum die finanziellen Verhältnisse an einem ganz bestimmten Stichtag von Interesse sind. Massgebend ist vielmehr die finanzielle Situation der steuerpflichtigen Person über einen gewissen Zeitraum. Abgesehen von erheblichen Beweisschwierigkeiten hätte das Stichtagprinzip den Nachteil, dass ein Steuererlass zu gewähren wäre, selbst wenn sich die steuerpflichtige Person auf diesen Tag hin absichtlich ihrer Mittel entledigen würde. Der Zeitpunkt der Fälligkeit ist auch insofern zu relativieren, als keine Rolle spielen kann, ob tatsächlich (Raten-)Rechnungen gestellt worden sind oder nicht (vgl. auch vorne E. 3.3). Wer auf die üblichen bzw. allgemeinen Fälligkeitszeitpunkte keine Steuerrechnungen erhält, ist verpflichtet, entsprechend der mutmasslichen Höhe der Steuerforderungen Rückstellungen zu bilden. Der hier interessierende Ausschlussgrund ist mithin nicht nur dann gegeben, wenn trotz vorhandener verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet, sondern auch wenn keine Rückstellungen vorgenommen werden (Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG). Vor der per 1. Januar 2011 in Kraft getretenen Revision setzte der Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG inhaltlich weitgehend entsprechende aArt. 45 Bst. d BEZV (Fassung vom 18.10.2000 [BAG 00-101], in Kraft bis 31.12.2010 [BAG 10-49]) voraus, dass sich die steuerpflichtige Person «absichtlich oder grobfahrlässig ausser Stande gesetzt hat, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber Kanton und Gemeinde nachzukommen» (vgl. für das Bun-

desrecht Art. 12 Abs. 2 EV DBG). Davon ist auszugehen, wenn es die steuerpflichtige Person unterlässt, im Laufe der Steuerperiode die nötigen Rücklagen zu bilden, obwohl sie dazu die nötigen finanziellen Mittel hätte (vgl. auch StRK 15.12.2009, in NStP 2009 S. 165 ff. E. 2.4; VGer GR 29.8.2006, in StE 2006 B 99.3 Nr. 5 E. 2b). Rückstellungen werden üblicherweise über einen längeren Zeitraum getätigt. Für die Frage, ob die in Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG festgelegten Ausschlussgründe zum Tragen kommen, sind daher die finanziellen Verhältnisse in den entsprechenden Steuerjahren zu berücksichtigen (vgl. Leuch/Kästli/Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 12 ff.).

3.5 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin vermag das in der Schlussabrechnung erwähnte Fälligkeitsdatum vom 13. Oktober 2011 daran nichts zu ändern: Zwar wird gemäss Art. 231 Abs. 4 StG bei den Kantons- und Gemeindesteuern der ganze Steuerbetrag mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig, soweit er nicht bereits mit früheren Rechnungen fällig geworden ist. Diese Bestimmung regelt indes einzig die Auslösung des Verzugszinses. Wer sämtliche Ratenrechnungen fristgerecht bezahlt hat, muss auf dem Differenzbetrag keinen Verzugszins leisten. Für die hier interessierende Frage ist die Bestimmung jedoch ohne Belang. So wird vom Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG auch erfasst, wer infolge einer den Steuerbehörden (noch) nicht bekannten Einkommenserhöhung zu tiefe Raten bezahlt hat und im Zeitpunkt der Schlussabrechnung wieder mittellos ist. Auch in solchen Fällen müssen Rückstellungen getätigt werden.

3.6 Gemäss dem soeben Ausgeführten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für die Berechnung der frei verfügbaren Quote auf die finanziellen Verhältnisse in den Steuerjahren 2009 und 2010 abgestellt hat. Damals lebten die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann noch in ungetrennter Ehe. Für die Frage, ob eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre bzw. ob Rückstellungen hätten getätigt werden müssen, ist daher ihr gesamtes Einkommen zu berücksichtigen (vgl. Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG; Art. 3 Abs. 3 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 EV DBG).

4.

Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG erfüllt sind.

4.1 Bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist wie bisher unter Geltung von aArt. 45 Bst. d BEZV – und wie dies auch die StRK getan hat – zunächst die frei verfügbare Quote des Einkommens zu bestimmen. Hierzu sind den in den fraglichen Steuerperioden erzielten Einkünften die angefallenen zwingenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen, wobei sich erstere in der Regel nach Massgabe der rechtsbeständigen Veranlagungsverfügungen bestimmen. Die resultierende frei verfügbare Einkommensquote ist alsdann in Beziehung zur gesamten Steuerforderung zu bringen, um abzuschätzen, ob der betroffenen Person die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern vorzuwerfen ist. Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn es ihr zu einem früheren Zeitpunkt möglich gewesen wäre, die

offengebliebene Steuerschuld zu tilgen bzw. Geld anzusparen, um die später zugestellte Steuerrechnung zu begleichen. Vielmehr ergibt sich aus der historischen und systematischen Auslegung von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG klar, dass nach Sinn und Zweck dieses Ausschlussgrunds dessen Annahme – wie bereits unter Geltung von aArt. 45 Bst. d BEZV – ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht voraussetzt. Auf ein solches ist grundsätzlich nur dann zu schliessen, wenn das Nichtbezahlen der Steuern angesichts ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten unverständlich erscheint und ihr dementsprechend ein geradezu leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist. Nur wenn der steuerpflichtigen Person nach Abzug des betriebsrechtlichen Existenzminimums eine Einkommensquote zur freien Verfügung verbleibt, die das Begleichen der Steuerforderung bzw. die Vornahme entsprechender Rückstellungen ohne weiteres erlaubt hätte, liegt ein leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln und mithin ein vorwerfbares Verhalten vor, das es rechtfertigt, den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG als gegeben zu erachten (vgl. zum Ganzen BVR 2014 S. 197 E. 3.3, 2010 S. 401 E. 3.1). Gleich vorzugehen ist nach der Rechtsprechung, um zu beurteilen, ob die steuerpflichtige Person sich im Sinn von Art. 12 Abs. 2 EV DBG «freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert» hat, so dass der Erlass der direkten Bundessteuern ausgeschlossen ist (vgl. zum Ganzen BVR 2014 S. 197 E. 3.4 mit Hinweisen).

4.2 Gemäss Veranlagungsverfügungen haben die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann in den Jahren 2009 und 2010 ein Nettoerwerbseinkommen aus Haupterwerbstätigkeit von jährlich insgesamt Fr. 78'773.-- bzw. Fr. 79'642.-- erzielt. Diesen Einnahmen ist das damalige betriebsrechtliche Existenzminimum gegenüberzustellen. Dieses hat die StRK entsprechend dem Kreisschreiben Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. Januar 2011 (einsehbar unter <<http://www.justice.be.ch>>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads&Publikationen») auf monatlich Fr. 4'385.--, jährlich somit rund Fr. 53'000.-- bestimmt. Die einzelnen von der StRK eingesetzten Beträge zur Ermittlung des Existenzminimums sind nicht zu beanstanden. Werden diesem jährlichen Zwangsbedarf die Nettoeinkünfte der Beschwerdeführerin und ihres Ehemanns gegenübergestellt, so resultiert für die Jahre 2009 und 2010 eine frei verfügbare Einkommensquote von je rund Fr. 25'000.--. Demgegenüber beliefen sich die gesamten Steuerforderungen auf rund Fr. 6'500.-- pro Jahr, womit die freie Einkommensquote fast das Vierfache des geschuldeten Steuerbetrags ausmachte und ohne weiteres zu dessen Begleichung gereicht hätte. Bei diesen Einkommensverhältnissen wäre es der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann möglich gewesen, die in Rechnung gestellten Steuern zu begleichen bzw. hierfür Rückstellungen zu bilden. Damit sind vorliegend die Voraussetzungen für den Ausschluss eines Steuererlasses gestützt auf Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG erfüllt.

4.3 Hieran nichts zu ändern vermag das Vorbringen der Beschwerdeführerin, zwischen ihr und ihrem Ehemann habe eine Abmachung bezüglich Tragung der Steuerschulden bestanden, wonach sie mit ihrem Einkommen die gesamten Lebenshaltungskosten finanziert, während er u.a. für Steuern und Versicherungen aufkommt (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden [act. 1], S. 5). Solche internen Regelungen vermögen die Ehegatten jedoch nicht von ihrer solidarischen Haftung für die Gesamtsteuer bzw. der anteilmässigen Haftung bei rechtlich oder tatsächlich getrennter

Ehe zu entbinden (vgl. Art. 15 Abs. 1 und 2 StG; Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG). Spätestens im Zeitpunkt der Trennung hätte sich die Beschwerdeführerin daher vergewissern müssen, dass die Steuern entsprechend dieser Abmachung auch tatsächlich bezahlt worden sind oder noch bezahlt werden. Nötigenfalls hätte sie hierfür im Trennungsverfahren Sicherheit verlangen müssen. Ausserdem haben die Ehegatten die Möglichkeit, nach Erhalt der Schlussabrechnung gemeinsam eine andere Aufteilung zu beantragen (Art. 233 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 5 Abs. 3 BEZV; Leuch/Kästli/Langenegger, a.a.O., Art. 233 N. 12). Im Rahmen des Steuererlassverfahrens besteht kein Raum mehr für die Überprüfung der rechtsbeständigen anteilmässigen Steueraufteilung (vgl. Art. 240a Abs. 5 StG; vgl. auch Art. 15 Abs. 2 Satz 4 StG; zum Grundsatz der Unüberprüfbarkeit etwa VGE 2011/211/212 vom 30.3.2012, E. 3.3, 2011/38/39 vom 11.10.2011, E. 4.2; Leuch/Kästli/Langenegger, a.a.O., Art. 240a N. 9; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167 N. 3). Die angefochtenen Entscheide erweisen sich daher als rechtmässig. Die Beschwerden sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die unterliegende Beschwerdeführerin grundsätzlich kostenpflichtig und hat keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Sie hat indes für das verwaltungsgerichtliche Verfahren um unentgeltliche Rechtspflege unter Beiordnung ihres Rechtsvertreters als amtlicher Anwalt ersucht.

5.1 Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn sie nicht über die erforderlichen Mittel verfügt und ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 111 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 117 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]). Unter den gleichen Voraussetzungen kann einer Partei überdies eine Anwältin oder ein Anwalt beigeordnet werden, wenn die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse es rechtfertigen (Art. 111 Abs. 2 VRPG). Ein Prozess ist nicht aussichtslos, wenn berechtigte Hoffnung besteht, ihn zu gewinnen (vgl. BVR 2008 S. 97 E. 5.2; BGE 138 III 217 E. 2.2.4). – Mit Blick auf die Einkommenssituation und den zivilprozessualen Zwangsbedarf der Beschwerdeführerin ist davon auszugehen, dass sie prozessbedürftig ist (vgl. Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom 17.4.2013 sowie Lohnabrechnungen Januar bis März 2013 [Beschwerdebeilagen 9-11, act. 1C]). Das Verfahren kann auch nicht von vornherein als aussichtslos bezeichnet werden. Die sich stellenden Fragen rechtfertigten zudem den Beizug eines Anwalts. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist somit gutzuheissen und der Beschwerdeführerin ist für das verwaltungsgerichtliche Verfahren Rechtsanwalt ... als amtlicher Anwalt beizuordnen.

5.2 Der tarifmässige Parteikostenersatz ist entsprechend der Kostennote, welche zu keinen Bemerkungen Anlass gibt (vgl. Art. 41 Abs. 3 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11]), auf Fr. 2'349.--, zuzüglich Fr. 112.50 Auslagen und Fr. 196.90 MWSt (8 % von Fr. 2'461.50), insgesamt Fr. 2'658.40, festzusetzen (vgl. Art. 42a Abs. 3 KAG). Die amtliche

Entschädigung bestimmt sich nach Art. 112 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 42 Abs. 1 KAG. Demnach bezahlt der Kanton den amtlich bestellten Anwältinnen und Anwälten eine angemessene Entschädigung, die sich nach dem gebotenen Zeitaufwand bemisst und höchstens dem Honorar gemäss der Tarifordnung für den Parteikostenersatz entspricht (Art. 42 Abs. 1 Satz 1 KAG). Der Stundenansatz beträgt Fr. 200.-- (Art. 42 Abs. 4 KAG i.V.m. Art. 1 der Verordnung vom 20. Oktober 2010 über die Entschädigung der amtlichen Anwältinnen und Anwälte [EAV; BSG 168.711]). Auslagen und Mehrwertsteuer werden zusätzlich entschädigt (Art. 42 Abs. 1 Satz 3 KAG). Bei einem massgeblichen Zeitaufwand von 8,7 Stunden ist die amtliche Entschädigung auf Fr. 1'740.-- (8,7 x Fr. 200.--), zuzüglich Fr. 112.50 Auslagen und Fr. 148.20 MWSt (8 % von Fr. 1'852.50), insgesamt Fr. 2'000.70, festzusetzen. Der Rechtsvertreter ist vorerst aus der Gerichtskasse zu entschädigen. Die Beschwerdeführerin ist gegenüber dem Kanton bzw. dem Rechtsvertreter zur Nachzahlung verpflichtet, sobald sie dazu in der Lage ist (Art. 113 VRPG i.V.m. Art. 42a Abs. 2 KAG und Art. 123 ZPO).

6.

Gegen das vorliegende Urteil steht die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht offen, mit der einzig die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden kann (vgl. Art. 83 Bst. m i.V.m. Art. 116 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Soweit die direkten Bundessteuern betreffend, sind die Rügemöglichkeiten zusätzlich stark eingeschränkt, weil mangels Rechtsanspruchs auf den Steuererlass keine Verletzung des Willkürverbots geltend gemacht werden kann (statt vieler BGer 2D_138/2007 vom 21.2.2008, E. 2.2). Es ist deshalb ausdrücklich die Verletzung eines spezifischen verfassungsmässigen Rechts zu rügen (vgl. BGer 2D_54/2011 vom 16.2.2012, E. 1.2; zur eng begrenzten Rügemöglichkeit im Rahmen der sog. «Star-Praxis» vgl. BGE 137 II 305 E. 2; BGer 2C_873/2013 vom 25.3.2014, E 1.2).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2009 und 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Das Gesuch um Erteilung der unentgeltlichen Rechtspflege wird gutgeheissen.

4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Die Kosten trägt vorerst der Kanton Bern. Vorbehalten bleibt die Nachzahlungspflicht der Beschwerdeführerin.
5. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht wird der Beschwerdeführerin Rechtsanwalt ... als amtlicher Anwalt beigeordnet. Der tarifmässige Parteikostenersatz wird auf Fr. 2'658.40 (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzt. Davon wird Rechtsanwalt ... aus der Gerichtskasse eine auf Fr. 2'000.70 (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzte Entschädigung vergütet. Vorbehalten bleibt die Nachzahlungspflicht der Beschwerdeführerin.
6. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 39 ff. und 113 ff. BGG geführt werden.