

100.2014.153/154U
ARB/SBE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 12. Juli 2016

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ und B. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführende

gegen

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

sowie

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

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2009, 2010 und 2011
sowie der direkten Bundessteuer 2010 (Entscheide der Steuerrekurs-
kommission des Kantons Bern 25. April 2014; 100 13 407, 100 13 139,
100 13 140, 200 13 110)



Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ ersuchten am 11. Juni 2012 und 8. Januar 2013 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2009 bis 2011 von insgesamt Fr. 22'004.95 (inkl. Verzugszinsen) sowie der direkten Bundessteuer des Jahres 2010 von Fr. 1'429.65 (inkl. Verzugszins). Mit Entscheiden vom 7. Februar bzw. 20. August 2013 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkasso Region ... (Steuerverwaltung), die Erlassgesuche ab, nachdem die Einwohnergemeinde (EG) C._____ betreffend die Gemeindesteuern die «Abweisung des Gesuchs» beantragt bzw. den «Anschluss an Entscheid Kanton» erklärt hatte.

B.

Dagegen erhoben A._____ und B._____ am 5. März bzw. 4. September 2013 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Verfahren vereinigte und die Rechtsmittel am 25. April 2014 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 28. Mai 2014 haben A._____ und B._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben. Sie beantragen sinngemäss deren Aufhebung und den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2011 sowie der direkten Bundessteuer 2010. Sie haben zudem ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

Die StRK hat in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 6. Juni 2014 darauf verzichtet, einen Antrag zu stellen. Die Steuerverwaltung schliesst mit Beschwerdeantwort vom 10. Juli 2014 auf Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 6. August 2014 haben sich die Beschwerdeführenden erneut vernehmen lassen.

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; vgl. zum anwendbaren Recht hinten E. 2.1 f.] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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 einzutreten.

1.2 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuern ist auch jener der Gemeindesteuern 2009 bis 2011 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 C._____ hat sich betreffend den angebehrten Erlass der Gemeindesteuern den (bevorstehenden) Entscheiden der Steuerverwaltung angeschlossen (vgl. auch vorne Bst. A) und dieser gleichzeitig ihre «Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen in den Steuerjustizverfahren» abgetreten bzw. delegiert (vgl. Erlassdossier,

Vorakten Steuerverwaltung, pag. 32 und 85). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so die Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage Nr. 13, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG C._____ 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 C._____ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

1.3 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]).

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

2.

2.1 Auf den 1. Januar 2016 ist die Revision des Steuererlassrechts auf Bundesebene in Kraft getreten, die u.a. Änderungen des DBG und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) umfasst (vgl. Bundesgesetz vom 20. Juni 2014 über eine Neuregelung des Steuererlasses; Steuererlassgesetz; AS 2015 S. 9). Mit der Neuregelung wurde die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen, auf die Kantone übertragen (Art. 167b DBG) und die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK), die bisher Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens 25'000 Franken pro Jahr beurteilt hatte, aufgehoben. Gegen Entscheide über den Erlass der direkten Bundessteuer sind nunmehr die gleichen Rechtsmittel zu ergreifen wie gegen Entscheide über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuer (vgl. Art. 167g Abs. 1 und 4 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 DBG). Die Neuregelung des Steuererlasses wurde

zudem zum Anlass genommen, einige wesentliche Verordnungsbestimmungen sowie Teile der Gerichtspraxis auf Gesetzesstufe zu verankern (vgl. zum Ganzen Botschaft des Bundesrats zum Steuererlassgesetz vom 23.10.2013, in BBl 2013 S. 8435 ff. [nachfolgend Botschaft], S. 8440 f. und 8447 f.; Beusch/Raas, Neuregelung des Steuererlasses – Alter Wein in neuen Schläuchen?, in zsis 2016, Monatsflash Nr. 1, Ziff. 3.2). Ebenfalls auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt wurde die neue Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung [nachfolgend EV DBG]; SR 642.121), die das Erlassverfahren, die Voraussetzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe näher konkretisiert und die alte Verordnung des EFD vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (alte Steuererlassverordnung [nachfolgend aEV DBG]; AS 1995 S. 595 ff.) ersetzt.

2.2 Für Verfahren, die (wie das vorliegende) vor Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes eröffnet, aber noch nicht abgeschlossen worden sind, stellt sich die Frage nach dem anwendbaren Recht. Gemäss der übergangsrechtlichen Bestimmung von Art. 205e DBG hat über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuererlassgesetzes bei der EEK oder der zuständigen kantonalen Behörde zur Antragstellung an die EEK hängig sind, die kantonale Erlassbehörde zu entscheiden (Abs. 1) und richtet sich das Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen (betreffend natürliche Personen), welche vor dem Inkrafttreten des Steuererlassgesetzes ergangen sind, nach dem bisherigen Recht (Abs. 2). Nach ihrem Wortlaut zu schliessen, äussert sich die Übergangsbestimmung von Art. 205e Abs. 2 DBG nicht zur hier interessierenden Frage, ob die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses nach altem oder neuem Recht zu beurteilen sind, sondern erschöpft sich ihre Tragweite darin, die Übergangsordnung hinsichtlich des Verfahrens und der Zuständigkeit festzulegen. In den Materialien finden sich ebenfalls keine Hinweise darauf, dass mit Art. 205e DBG auch die Frage des in zeitlicher Hinsicht anwendbaren materiellen Rechts geregelt werden sollte. In den Erläuterungen zu Art. 205e DBG wird ausdrücklich (bloss) festgehalten, vor Inkrafttreten der

Gesetzesänderung ergangene Verfügungen seien nach «früherem Verfahrensrecht und früherer Zuständigkeitsordnung» zu beurteilen (vgl. Botschaft, S. 8451). Das anwendbare materielle Recht ist somit anhand allgemeiner übergangsrechtlicher Grundsätze zu bestimmen. Diesem zufolge ist die Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen (statt vieler BVR 2015 S. 15 E. 3.1; BGE 139 II 243 E. 11.1 auch zum Nachfolgenden). Massgebend ist somit das im Zeitpunkt des erstinstanzlichen Verfahrensabschlusses geltende (materielle) Recht. Die Anwendung neuen Rechts auf hängige Verfahren erfolgt nur ausnahmsweise, insbesondere wenn die neuen Vorschriften um der öffentlichen Ordnung willen oder zur Durchsetzung erheblicher öffentlicher Interessen erlassen wurden.

2.3 Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendbarkeit der revidierten Bestimmungen sind keine ersichtlich. Für die Berücksichtigung neuen Rechts könnte sprechen, dass für das Vorliegen eines Härtefalls in erster Linie die wirtschaftlichen Verhältnisse im jeweiligen Entscheidzeitpunkt unter Berücksichtigung der Zukunftsaussichten massgebend sind (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 2 ff. und Art. 10 EV DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 aEV DBG; vgl. auch hinten E. 3.2). Teilweise hat das Bundesgericht (v.a. in Urteilen zum Sozialversicherungsrecht) auch schon entschieden, es seien jene Rechtssätze massgebend, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts bzw. der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Tatbestands Geltung haben (Grundsatz der Nichtrückwirkung; vgl. den Hinweis in BGE 139 II 263 E. 6). Die teilweise Mitberücksichtigung neuer Tatsachen im Steuererlassrecht vermag jedoch ein Abweichen vom Grundsatz der Überprüfung der Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung anhand der damals geltenden Rechtslage nicht zu rechtfertigen. Dies umso weniger, als andere Erlasskriterien an die Gegebenheiten im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anknüpfen. Sind zeitlich teilweise weit auseinanderliegende unterschiedliche Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, kann das vom Bundesgericht entwickelte Kriterium der Sachverhaltsverwirklichung nicht weiterhelfen (vgl. zum Ganzen VGE 2010/81 vom 24.2.2011, E. 3). Die erstinstanzlichen Verfahren haben mit Erlassentscheiden vom 7. Februar bzw. 20. August 2013 ihren Abschluss gefunden (vgl. vorne Bst. A). Die im vorliegenden Beschwerdeverfahren strittigen Steuererlassgesuche sind

somit nach dem hier noch anwendbaren aArt. 167 Abs. 1 DBG (AS 1991 S. 1237; in Kraft bis 31.12.2015) und der aEV DBG zu beurteilen (vgl. BVGer A-6903/2015 vom 25.4.2016, E. 3.3).

2.4 Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer 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 Urteilschrift 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; entsprechende Gesuche sind vielmehr nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen (vgl. aArt. 167 Abs. 1 DBG; Art. 2 Abs. 1 Satz 2 aEV DBG; statt vieler BGer 2P.390/1998 vom 8.2.1999, in ASA 68 S. 77 E. 1, 2D_27/2013 und 2D_28/2013 vom 27.6.2013, E. 2; 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 DBG N. 8). Im Ergebnis besteht aber dennoch eine derart weitgehende inhaltliche Übereinstimmung zwischen der Regelung des Kantons Bern und jener des Bundes, dass sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

3.

3.1 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 grundsätzlich davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der

veranlagten Steuern sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 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 aEV DBG; BVR 2014 S. 197 E. 2.1).

3.2 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 gemäss Art. 240c StG kommt es dabei nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 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] bzw. Art. 2 Abs. 2 aEV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 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 aEV DBG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies beim Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 aEV DBG; BVR 2014 S. 197 E. 2.2).

3.3 Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 167 Abs. 1 DBG ist, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind, was grundsätzlich immer dann der Fall ist, wenn die verfügbaren Mittel der steuerpflichtigen Person deren betriebsrechtliches Existenzminimum gemäss Art. 93 des Bun-

desgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 aEV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 9 Abs. 1 aEV DBG setzt eine Notlage voraus, dass die Steuerschuld in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht, so dass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betreibungsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

3.4 Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls 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 der direkten Bundessteuer führt dies im Rahmen der pflichtgemässen Ermessensausübung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 aEV DBG grundsätzlich zum Ausschluss eines Steuererlasses (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

4.

4.1 Gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist von einem Steuererlass ganz oder teilweise abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen leistet noch Rückstellungen vornimmt. Bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist 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 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 aEV 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 den rechtsbeständigen Veranlagungsverfügungen bzw. dem rechtsbeständigen Einspracheentscheid erzielten die Beschwerdeführenden in den Jahren 2009, 2010 und 2011 ein Nettoeinkommen aus Arbeitserwerb und Arbeitslosenversicherungsentschädigungen von Fr. 58'347.--, Fr. 135'071.-- und Fr. 56'774.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, pag. 66, 73 und 22). Diesen Einkünften hat die StRK deren damaligen betriebsrechtlichen Zwangsbedarf gegenübergestellt (vgl. Kreisschreiben Nr. B3 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1.3.2001 und 1.4.2010 [redaktionell geändert per 1.1.2011 in Kreisschreiben Nr. B1]). Die resultierende frei verfügbare Einkommensquote setzte sie alsdann in Beziehung zu der im jeweiligen Jahr geschuldeten Steuerforderung, woraus eine Quote von 488 bzw. 418 bzw. 176 % resultierte. Sie schloss, damit sei es den Beschwerdeführenden im

Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderungen ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen, die Steuern zu bezahlen oder Rückstellungen zu bilden (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7.5). Die Beschwerdeführenden werfen der StRK vor, mit der isolierten Betrachtungsweise der finanziellen Verhältnisse in den fraglichen Steuerjahren ihrer Situation ungenügend Rechnung getragen zu haben. Insbesondere habe diese die finanziellen Verhältnisse im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderungen aber auch diejenigen in den Vorjahren zu wenig berücksichtigt. Sie bringen zudem vor, ihnen dürfe nicht nachträglich zum Vorwurf gemacht werden, dass sie einen namhaften Anteil der dem Beschwerdeführer im Jahr 2010 ausbezahlten Abgangsentschädigung der früheren Arbeitgeberin von Fr. 90'000.-- in ihre ...tätigkeit investiert hätten, habe dies doch die einzige Möglichkeit dargestellt, sich ein Einkommen zu sichern. Schliesslich rügen sie, die StRK habe in ihren Berechnungen der frei verfügbaren Quote die Ausgaben zugunsten des ebenfalls unterstützungsbedürftigen älteren Sohns ausser Acht gelassen.

4.3 Zunächst ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die Einkommenssituation der Beschwerdeführenden in den Steuerperioden, für welche diese den Steuererlass anbegehren, abgestellt hat. Die Beschwerdeführenden machen diesbezüglich geltend, die Steuerforderungen, um deren Erlass sie ersuchen, seien erst (definitiv) veranlagt worden, als sie bereits über keine freie Einkommensquote mehr verfügt hätten. Damit übersehen sie indes, dass soweit im Steuererlassrecht auf den Zeitpunkt der Fälligkeit Bezug genommen wird, grundsätzlich die allgemeinen Fälligkeitstermine gemeint sind, d.h. für die Raten der Kantons- und Gemeindesteuern der 20. Mai, 20. August und 20. November des Steuerjahres (Art. 2 BEZV) und für die direkten Bundessteuern der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres (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]). Auch ist der vorliegend interessierende Ausschlussgrund nicht nur dann gegeben, wenn trotz vorhandener verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet, sondern ebenso, wenn im betreffenden Steuerjahr keine Rückstellungen vorgenommen werden (Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG). Damit ein Steuererlass ausgeschlossen ist, muss die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern

vorwerfbar erscheinen (BVR 2014 S. 197 E. 3.3.2; vgl. auch Art. 12 Abs. 2 aEV DBG; vgl. vorne E. 4.1). Dies ist dann der Fall, wenn es die steuerpflichtige Person unterlässt, im Laufe der Steuerperiode entsprechend der mutmasslichen Höhe der Steuerforderungen Rücklagen zu bilden, obwohl sie dazu die nötigen finanziellen Mittel hätte (vgl. zum Ganzen VGE 2013/121/122 vom 2.9.2014, E. 3 mit Hinweisen; vgl. auch Art. 167a Bst. b DBG). Der Einwand der Beschwerdeführenden, sie seien sich der Höhe der Steuern vor deren definitiven Veranlagung nicht «bewusst» gewesen, ist unbehelflich. Zwar mag zutreffen, dass sie aufgrund der einmaligen Abgangsentschädigung nicht genau wussten, wie hoch die Steuerschuld für die Steuerperiode 2010 ausfallen würde. Mit Blick auf die von den Steuerpflichtigen erwarteten Steuerrücklagen vermag sie dies jedoch nicht zu entlasten, zumal es ihnen ein Leichtes gewesen wäre, die Unsicherheit betreffend die genaue Höhe der Steuerforderung (z.B. mithilfe des elektronischen Steuerrechners) zu beseitigen. Für die Frage, ob die in Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 aEV DBG festgelegten Ausschlussgründe zum Tragen kommen, hat die Vorinstanz daher zu Recht die finanziellen Verhältnisse in den entsprechenden Steuerjahren herangezogen. Ebenfalls nicht zu bemängeln ist, dass die Vorinstanz von den Beschwerdeführenden nicht näher bezifferte Schulden, die ihnen angeblich in den Vorjahren erwachsen sein sollen, unberücksichtigt gelassen hat, zumal nicht erstellt ist, dass diese auf Gründe zurückzuführen sind, welche allenfalls zu einem Steuererlass berechtigt hätten.

4.4 Die Beschwerdeführenden bringen schliesslich vor, bei der Beurteilung ihrer finanziellen Verhältnisse sei ausser Acht geblieben, dass sie in den fraglichen Steuerperioden auch ihren älteren (damals bereits volljährigen) Sohn finanziell unterstützt hätten. Dieser sei im Jahr 2008 an «einer schweren psychischen Krankheit» erkrankt und von August 2008 bis Ende April 2011 auf ihre «vollständige finanzielle Unterstützung» angewiesen gewesen. – Grundsätzlich sind Unterstützungsleistungen für mündige Kinder im betreibungsrechtlichen Zwangsbedarf nur zu berücksichtigen, sofern sie auf einer rechtlichen Unterstützungspflicht beruhen (vgl. Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2010, Art. 93 SchKG N. 29 mit Hinweisen), wobei vorliegend nicht erstellt ist, dass eine solche bestand. Andererseits ist fraglich, ob den Beschwerdeführenden ein verantwor-

tungsloser (und damit den Steuererlass ausschliessender) Umgang mit den eigenen Mitteln vorgeworfen werden kann (vgl. vorne E. 4.1), wenn sie diese massgeblich dazu verwendet haben, ihren Sohn zu unterstützen, selbst wenn sie damit «bloss» eine moralische Verpflichtung erfüllt hätten. Allerdings ist zu beachten, dass sich die für den Steuererlass relevante wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch hinsichtlich der angefallenen zwingenden Lebenshaltungskosten nach Massgabe der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen bestimmt (vgl. etwa VGE 2011/17/18 vom 21.7.2011, E. 5.3 f. mit Hinweisen). In den hier fraglichen Steuerperioden haben die Beschwerdeführenden aber entweder keine Unterstützungsleistungen deklariert bzw. sind diese (im Steuerjahr 2010) nicht als abzugsfähig anerkannt worden (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, pag. 60. ff., 69 ff. und 19 ff.). Insofern käme die Mitberücksichtigung allfälliger Unterstützungsleistungen einer unzulässigen Revision der Veranlagung gleich (vgl. Art. 240a Abs. 5 StG bzw. Art. 1 Abs. 2 aEV DBG; vgl. auch BVR 2016 S. 261 E. 4.6; sowie VGE 2011/38/39 vom 11.10.2011, E. 4.2). Wie es sich damit letztlich verhält und ob der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 aEV DBG vorliegend erfüllt ist, braucht indes – mit Blick auf die nachfolgende Erwägung – nicht weiter erörtert zu werden.

5.

5.1 Von einem Steuererlass ist auch dann ganz oder teilweise abzu-
sehen, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und ein Steuer-
erlass vorab ihren übrigen Gläubigerinnen und Gläubigern zugute kommen
würde, es sei denn, die anderen Gläubigerinnen und Gläubiger verzichten
im gleichen Ausmass wie das Gemeinwesen auf ihre Forderungen
(Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG; Art. 10 Abs. 2 aEV DBG). 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, ASA 52 S. 518 E. 3 und 5; zuletzt VGE 2013/8 vom
27.11.2013, E. 2.3). Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, befindet
sie sich zwar in besonders schwierigen finanziellen Verhältnissen. Weil ihre
Mittel aber nicht zur Deckung aller Forderungen ausreichen, würde von

einem Verzicht der Steuerbehörden primär ihre übrige Gläubigerschaft profitieren, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen eine Konkurrentin verliert. Nur wenn die übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger im gleichen Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten, profitiert niemand vom Verzicht der anderen und der Steuererlass trägt unmittelbar zur langfristigen und dauernden Sanierung der Finanzen der steuerpflichtigen Person selbst bei (vgl. BGer 2P.307/2004 vom 9.12.2004, E. 3.2; BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 5; statt vieler VGE 2012/138/139 vom 26.11.2012, E. 2.1; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Art. 240c N. 7; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 31 N. 16).

5.2 Die Beschwerdeführenden haben in ihrer Steuererklärung 2012 Schulden von insgesamt Fr. 36'593.-- ausgewiesen (Fr. 20'475.-- gegenüber der Steuerverwaltung, Fr. 5'866.-- gegenüber der D. _____ AG, Fr. 7'772.-- gegenüber der E. _____ AG sowie Fr. 2'480.-- gegenüber der F. _____), während sie ihr Vermögen auf rund Fr. 4'863.-- bezifferten (vgl. Vorakten StRK, pag. 34 f.). Sie machen auch vor Verwaltungsgericht nicht geltend, schuldenfrei zu sein (vgl. Stellungnahme vom 6.8.2014, act. 9), halten aber dafür, die gegenüber den Banken bestehenden Schulden seien uneinbringlich, weil eine Betreuung mangels pfändbaren Einkommens oder Vermögens als erfolglos anzusehen und eine Verrechnung ausgeschlossen sei. Was die Darlehensschuld bei der F. _____ betrifft, legen die Beschwerdeführenden eine Vereinbarung vor, in welcher sich ihr Sohn verpflichtet hat, ihnen das geleistete Schulgeld zurückzuerstatten (vgl. Vereinbarung vom 22.7.2014, in act. 9A). – Aufgrund der Angaben der Beschwerdeführenden ist nach wie vor von deren Überschuldung auszugehen: Aus der nunmehr eingereichten Vereinbarung geht zwar hervor, dass die Darlehensschuld gegenüber der F. _____ nicht mehr besteht, da die Beschwerdeführenden (weitere) Fr. 770.-- ratenweise abbezahlt haben und ihnen der Restbetrag von Fr. 1'710.-- erlassen worden ist. Zudem steht ihnen eine Forderung gegenüber ihrem Sohn in der Höhe des Betrags, den sie der F. _____ bezahlt haben, zu. Diese fällt aber in Anbetracht ihrer Steuerschulden und der Bankschulden, die zwischenzeitlich auf Fr. 6'352.-- und Fr. 10'135.--

angewachsen sind (vgl. Kontobescheinigung vom 1.1.2014; sowie Zins- und Kapitalausweis vom 31.12.2013, in act. 9A), nicht entscheidend ins Gewicht. Weil die beiden Banken offenbar bis heute nicht auf ihre Forderungen verzichtet haben, würden die Beschwerdeführenden durch einen Steuererlass nicht schuldenfrei. Entsprechend vermöchte der Erlass nur dann unmittelbar zur Sanierung der Finanzen der Beschwerdeführenden beizutragen, wenn ausgeschlossen werden kann, dass diese vom Verzicht des Gemeinwesens profitieren (vgl. beispielsweise VGE 2009/229 vom 16.7.2010, E. 4.7). Auf blosser Vermutungen darüber, mit welcher Wahrscheinlichkeit die offenen Forderungen beglichen werden bzw. über den mutmasslichen Ausgang einer allfälligen betriebsweisen Durchsetzung kann es nicht ankommen. Im Übrigen ist nicht ausgeschlossen, dass sich die finanzielle Situation der Beschwerdeführenden in Zukunft verbessern wird, beispielsweise durch den Verkauf von ... oder den Gewinn eines (weiteren) ... (siehe <<http://www.....ch>>, Rubrik «...»). Damit ist der Ausschlussgrund der Überschuldung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 10 Abs. 2 aEV DBG gegeben. Ob aufgrund des Umstands, dass die Beschwerdeführenden der F. _____ zwischen Februar 2011 und November 2013 Fr. 2'170.-- bezahlt haben (vgl. Vertrag vom 22.7.2014, in act. 9A; sowie Kontoauszug F. _____, Vorakten Steuerverwaltung, pag. 37), zusätzlich der Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG erfüllt wäre und ob die ins Recht gelegte Vereinbarung mit ihrem Sohn daran etwas zu ändern vermöchte, braucht entsprechend nicht geklärt zu werden. Ebenso kann offenbleiben ob die Beschwerdeführenden dadurch, dass sie im Jahr 2010 einen Teil der Abgangsentschädigung dazu verwendeten, private Schulden in der Höhe von rund Fr. 12'400.-- zu begleichen (vgl. Eingabe vom 6.8.2014 [act. 9]), andere Gläubiger bevorzugt behandelt haben. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

6.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die unterliegenden Beschwerdeführenden grundsätzlich kostenpflichtig (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 haben indes für das verwaltungsgerichtliche Verfahren um unentgeltliche Rechtspflege unter Beiordnung ihres Anwalts als amtlicher Rechtsvertreter ersucht.

6.2 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, das heisst wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese (vgl. BVR 2008 S. 97 E. 5.2; BGE 139 III 475 E. 2.2). Gestützt auf die Angaben der Beschwerdeführenden und die Unterlagen in den Akten ist davon auszugehen, dass sie prozessbedürftig sind (vgl. auch die angefochtenen Entscheide, E. 5). Zudem kann in Anbetracht der gesamten Umstände und mit Blick auf die vor Verwaltungsgericht neu eingereichten Beweismittel die Beschwerde nicht als aussichtslos bezeichnet werden. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist somit gutzuheissen, und den Beschwerdeführenden ist für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren Fürsprecher ... als amtlicher Anwalt beizuordnen.

6.3 Der tarifmässige Parteikostenersatz ist im vorliegenden Fall entsprechend der Kostennote von Fürsprecher ..., welche mit Blick auf den in der Sache gebotenen Zeitaufwand, die Bedeutung der Streitsache und die Schwierigkeit des Prozesses zu keinen Bemerkungen Anlass gibt (vgl. Art. 41 Abs. 3 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11]), auf Fr. 3'250.--, zuzüglich Fr. 50.--Auslagen und Fr. 264.--MWSt (8 % von Fr. 3'300.--), insgesamt Fr. 3'564.--, festzusetzen (vgl. Art. 42a Abs. 3 KAG). Die amtliche Entschädigung bestimmt sich nach Art. 112 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 42 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 13 Stunden ist die amtliche Entschädigung auf Fr. 2'600.-- (13 x Fr. 200.--), zuzüglich Fr. 50.-- Auslagen und Fr. 212.-- MWSt (8 % von Fr. 2'650.--), insgesamt Fr. 2'862.--, festzusetzen. Der Rechtsvertreter ist vorerst aus der Gerichtskasse zu entschädigen. Die Beschwerdeführenden sind gegenüber dem Kanton bzw. dem Rechtsvertreter zur Nachzahlung verpflichtet, sobald sie dazu in der Lage sind (Art. 113 VRPG i.V.m. Art. 42a Abs. 2 KAG und Art. 123 ZPO).

7.

Der bis am 31. Dezember 2015 geltende aArt. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110, AS 2006 S. 1228) schloss die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben generell aus. Demgegenüber ist nach der heute geltenden (auf den 1.1.2016 in Kraft getretenen) Fassung von Art. 83 Bst. m BGG dieses Rechtsmittel zulässig gegen Entscheide über den Erlass der direkten Bundessteuer oder der kantonalen oder kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus andern Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Da der vorliegende Entscheid nach Inkrafttreten des revidierten Art. 83 Bst. m BGG ergangen ist, richtet sich seine Anfechtung gemäss der Übergangsbestimmung von Art. 132a BGG (im Umkehrschluss) nach der aktuell geltenden Fassung, weshalb in der Rechtsmittelbelehrung (auch) auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verwiesen wird (vgl. BVGer A-6903/2015 vom 25.4.2016, E. 11).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009, 2010 und 2011 werden abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird abgewiesen.
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 den Beschwerdeführenden auferlegt. Die Kosten trägt vorerst der Kanton Bern. Vorbehalten bleibt die Nachzahlungspflicht der Beschwerdeführenden.
5. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht wird den Beschwerdeführenden Fürsprecher ... als amtlicher Anwalt beigeordnet. Der tarifmässige Parteikostenersatz wird in diesem Verfahren auf Fr. 3'564.-- (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzt. Davon wird Fürsprecher ... aus der Gerichtskasse eine auf Fr. 2'862.-- (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzte Entschädigung vergütet. Vorbehalten bleibt die Nachzahlungspflicht der Beschwerdeführenden.
6. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

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 oder, falls sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. BGG geführt werden. Gegebenenfalls ist in der Begründung anzuführen, warum sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.