

100.2014.202/203U  
HAT/ROC/RAP

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 23. April 2015**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdeführende

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 Bundessteuer  
2011 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2014;  
100 13 601, 200 13 495)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ersuchten am 2. Mai 2013 um Erlass der mit Veranlagungsverfügungen vom 5. März 2013 rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2011 in der Höhe von Fr. 5'179.35 bzw. Fr. 176.-- (inkl. Verzugszinsen). Mit Entscheiden vom 20. November 2013 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) – wies die Einwohnergemeinde (EG) C.\_\_\_\_\_ die Erlassgesuche ab.

### **B.**

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 15. Dezember 2013 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 18. Juni 2014 abwies.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 17. Juli 2014 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben. Sie beantragen sinngemäss deren Aufhebung und den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2011. Am 1. August 2014 haben sie zudem ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 1. September 2014 bzw. Beschwerdeantwort vom 30. September 2014 je auf Abweisung der Beschwerden.

Die EG C.\_\_\_\_\_ hat ihre Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen für das Rechtsmittelverfahren an die Steuerverwaltung abgetreten (vgl. hinten E. 1.4).

## **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]). Der Beschwerdeführer erhebt die vorliegenden Verwaltungsgerichtsbeschwerden in eigenem Namen und die Rechtsschrift ist einzig von ihm unterzeichnet. Dies ist nicht zu beanstanden, gilt doch unter Ehegatten eine gesetzliche Vertretungsvermutung (vgl. Art. 156 Abs. 3 StG; statt vieler VGE 2012/138/139 vom 26.11.2012, E. 1.1). Es ist somit ohne weiteres davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren durch ihren Ehemann vertreten wird. – Die Beschwerdeführenden haben am 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).

**1.2** Eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde muss von Gesetzes wegen insbesondere einen Antrag und eine Begründung enthalten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG), wobei an die Begründung von Laieneingaben praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt werden. Es reicht aus, wenn ersichtlich ist, inwiefern und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung braucht nicht zuzutreffen, muss aber sachbezogen sein. Sie muss sich wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll. Rechtliche Überlegungen sind nicht notwendig, da das Verwaltungsgericht das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat (Art. 20a Abs. 1 VRPG). Es genügt indes nicht, bloss zu behaupten, der angefochtene Entscheid sei falsch (vgl. BVR 2006 S. 470 E. 2.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 15; vgl. zum Ganzen auch BGE 134 I 303 E. 1.3, 131 II 449 E. 1.3, 118 Ib 134 E. 2). – Die StRK hat ihre

Entscheide in erster Linie damit begründet, dass kein wirtschaftlicher Härtefall vorliege. Gleichzeitig hat sie aber «darauf hingewiesen», dass der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 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) «wohl» erfüllt sei (vgl. hinten E. 3.2). Damit stützen sich die angefochtenen Entscheide an sich auf eine Doppelbegründung. Die Beschwerdeführenden beanstanden indes nur erstere und nehmen zu letzterer keine Stellung. Es fragt sich mithin, ob die Beschwerden genügend begründet sind (vgl. BGE 138 I 97 E. 4.1.4, 133 IV 119 E. 6.3; BGer 1C\_611/2014 vom 17.2.2015, E. 1.3.1), was mit Blick auf den Verfahrensausgang aber offen bleiben kann (vgl. hinten E. 4.3).

**1.3** Für den Erlass der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG bzw. Art. 102 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 4 Abs. 2 EV DBG und Art. 4 Abs. 1 Bst. h BStV). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidungsbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG; in Bezug auf die direkte Bundessteuer i.V.m. Art. 3 BStV). So wurde bezüglich der EG C.\_\_\_\_\_ verfahren, welcher die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantons- und Bundessteuern zukommt und die deshalb für die erstinstanzlichen Erlassentscheide verantwortlich zeichnet (vgl. vorne Bst. A). Die einschlägige Vereinbarung sieht aber offenbar vor, dass in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren die kantonale Steuerverwaltung ihre Rechte selber wahrt.

**1.4** Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuern ist auch jener der Gemeindesteuern 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 am 20. November 2013 den angebehrten Erlass der Gemeindesteuer 2011 abgelehnt (vgl. act. 6A1, pag. 45 f.) und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vgl. auch vorne Bst. A). Am 23. Februar 2013 hat sie der Steuerverwaltung «die Generalvollmacht zur Wahrung der Gemeindeinteressen im Rechtsmittelverfahren bei Erlassfällen» erteilt (angefochtene Entscheide, Bst. D). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, 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 [VGE 2013/184/185 vom 29.1.2014] mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die EG C.\_\_\_\_\_ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

**1.5** 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 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 pflichtgemäsem Ermessen beurteilen (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG; Art. 2 Abs. 1 Satz 2 EV 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.

**1.6** Die vorliegenden Entscheide fallen 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]).

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

## **2.**

**2.1** 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. 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; BVR 2014 S. 197 E. 2.1).

**2.2** 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 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 beim Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 EV DBG; BVR 2014 S. 197 E. 2.2).

**2.3** Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 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 Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 EV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 9 Abs. 1 EV 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 betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

**2.4** 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 EV DBG grundsätzlich zum Ausschluss eines Steuererlasses (BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführenden leben in einer 3-Zimmer Wohnung in der Stadt C..... Der 58-jährige Beschwerdeführer ist dauerhaft erkrankt und bezieht eine Invalidenrente. Die 55-jährige Beschwerdeführerin war bis vor Kurzem in einem ... Hotel als Raumpflegerin tätig; allerdings ist sie seit anfangs März 2014 wegen psychischer Probleme nicht mehr zur Arbeit erschienen.

**3.2** Die StRK hat ihre abschlägigen Entscheide in erster Linie damit begründet, dass die Bezahlung der Steuerschulden für die Beschwerdeführenden nicht mit einer erheblichen Härte verbunden sei. Dies gelte selbst dann, wenn man davon ausginge, dass die Beschwerdeführerin längerfristig erkrankt sei, was jedoch nicht erstellt sei. Je nach Ausgangslage stünden monatlichen Einkünften von Fr. 4'553.10 (Budget 1 «ohne Erkrankung») Ausgaben in der Höhe von Fr. 4'080.95 bzw. Einkünften von Fr. 4'202.60 (Budget 2 «mit Erkrankung») Ausgaben von Fr. 3'882.95 gegenüber, womit die Beschwerdeführenden über eine freie Einkommensquote von (gerundet) Fr. 472.--

bzw. Fr. 320.-- pro Monat verfügten. Dieser Betrag erlaube es ihnen, die ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2011 (inkl. Verzugszinsen) innert 12 bzw. 18 Monaten und damit in absehbarer Zeit zu begleichen (vgl. zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 4 und 5). Im Übrigen hat die StRK erwogen, dass der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG (vgl. hinten E. 3.4 f.) «wohl» erfüllt sei (angefochtene Entscheide, E. 6). – Die Beschwerdeführenden wenden ein, dass die StRK bei der Härtefallprüfung von zu hohen Einkünften ausgegangen sei. Die Beschwerdeführerin habe infolge ihrer Erkrankung die Arbeitsstelle verloren, weshalb sie nun arbeitslos sei; selbst wenn sie wieder gesund würde, würde sie angesichts ihres Alters kaum eine neue Anstellung finden. Zudem betrage das Krankentaggeld, das ihr zur Zeit ausgerichtet werde, monatlich nur Fr. 2'361.20 und nicht, wie von der StRK angenommen, Fr. 2'570.50. Zum Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG nehmen die Beschwerdeführenden nicht Stellung.

**3.3** Die Beschwerdeführenden belegen die behauptete langfristige Erkrankung der Beschwerdeführerin zwar auch vor Verwaltungsgericht nicht rechtsgenügend. Aus den eingereichten Arztzeugnissen ist lediglich ersichtlich, dass diese im Juli 2014 sowie anfangs August 2014 (vorübergehend) arbeitsunfähig war (act. 1C). Indes liegt aufgrund der vorhandenen Unterlagen nahe, dass die Beschwerdeführerin inzwischen tatsächlich ihre Arbeitsstelle verloren hat (vgl. Schreiben des Hotels ... vom 19.5. und 2.7.2014 [act. 1C]). Auch scheint zuzutreffend, dass das an sie ausgerichtete Krankentaggeld Fr. 2'361.20 und mithin rund Fr. 200.-- weniger beträgt als von der StRK angenommen (vgl. Lohnabrechnung vom Juni 2014 [act. 1C]). Weiter dürfte eine allfällige Arbeitslosenentschädigung diesen Betrag kaum nennenswert übersteigen. Angesichts der relativ bescheidenen finanziellen Verhältnisse der Beschwerdeführenden könnte unter diesen Umständen – anders als die StRK angenommen hat – ein Härtefall nach Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG vorliegen. Wie es sich damit verhält kann jedoch mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben.

**3.4** 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. Diese Bestimmung soll den Ausschlussgrund gemäss aArt. 45 Bst. d BEZV (Fassung vom 18.10.2000, BAG 00-101) weiterführen, wobei das

Verwaltungsgericht mit Blick auf die Gesetzesmaterialien erkannt hat, dass sich die beiden Bestimmungen trotz ihres wesentlich unterschiedlichen Wortlauts inhaltlich entsprechen. Damit ein Steuererlass gestützt auf Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ausgeschlossen ist, muss die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern – wie bisher von aArt. 45 Bst. d BEZV ausdrücklich vorausgesetzt (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 3.1.1) – vorwerfbar erscheinen (BVR 2014 S. 197 E. 3.3.2). Vor dem Hintergrund der andern in Art. 240c Abs. 1 StG normierten Ausschlussgründe, bei denen jeweils gewichtige Gründe für die Nichtgewährung des Steuererlasses sprechen, muss die Nichtbezahlung auf einem Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht beruhen: Ein solches liegt nur dann vor, wenn die Nichtbezahlung der Steuern angesichts der wirtschaftlichen Möglichkeiten der steuerpflichtigen Person unverständlich erscheint und dieser dementsprechend ein leichtfertiger Umgang mit ihren verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist; das trifft nur dann zu, wenn die Mittel im Fälligkeitszeitpunkt deutlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gelegen haben (BVR 2014 S. 197 E. 3.3.3). Es ist deshalb bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG – wie unter Geltung des bisherigen Rechts – zunächst die frei verfügbare Quote des Einkommens der steuerpflichtigen Person zu bestimmen. Hierzu sind den in der fraglichen Steuerperiode erzielten Einkünften die angefallenen zwingenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen, wobei sich diese in der Regel nach Massgabe der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen bestimmen (BVR 2014 S. 197 E. 3.4; VGE 2011/17/18 vom 21.7.2011, E. 5.3). 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. Nur wenn nach Abzug des betriebsrechtlichen Existenzminimums eine Einkommensquote zur freien Verfügung verbleibt, die das Begleichen der Steuerforderung 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. – 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 Bundessteuer ausgeschlossen ist (BVR 2014 S. 197 E. 3.4 mit Hinweisen).

#### 4.

**4.1** Gemäss den rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen erzielten die Beschwerdeführenden 2011 ein Erwerbs- und Renteneinkommen von insgesamt Fr. 58'427.-- (act. 6A1, pag. 2 und 5). Diesen Einkünften ist der damalige betriebsrechtliche Zwangsbedarf gegenüberzustellen, der sich aufgrund des Kreisschreibens Nr. B1 (nachfolgend: KS B1) der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. Januar 2011 bestimmt (einsehbar unter <http://www.justice.be.ch>), Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads & Publikationen»). – Die StRK ist – soweit ersichtlich – von folgendem Zwangsbedarf der Beschwerdeführenden ausgegangen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 6 i.V.m. Budget 1 in E. 4):

Grundbetrag	Fr.	1'700.--
Miete (inkl. Nebenkosten)	Fr.	1'154.--
Krankenkasse (KVG)	Fr.	624.--
Zusatzversicherung (VVG) / selbstgetragene Krankheitskosten	Fr.	90.--
auswärtige Verpflegung	Fr.	220.--
Fahrkosten	Fr.	150.--
		-----
Zwangsbedarf	Fr.	3'938.--

Daraus errechnete die StRK eine frei verfügbare Einkommensquote von Fr. 11'170.-- im Steuerjahr 2011 (Fr. 58'427.-- [Nettoeinkommen] abzüglich Fr. 47'256.-- [12 x Fr. 3'938.--]), was rund 210 % des geschuldeten Steuerbetrags entspreche. Demnach sei der Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG «wohl» erfüllt.

**4.2** Die Beschwerdeführenden stellen diese Berechnungen nicht in Frage, weshalb für das verwaltungsgerichtliche Verfahren grundsätzlich darauf abgestellt werden kann. Von Amtes wegen drängen sich aber folgende Präzisierungen auf:

**4.2.1** Die StRK hat für die obligatorische Krankenpflegeversicherung Fr. 624.-- pro Monat berücksichtigt. In den Akten findet sich zwar kein Beleg, dem die Höhe der Prämien für das Jahr 2011 entnommen werden könnte. Indes ist ersichtlich, dass diese im Jahr 2012 insgesamt Fr. 616.-- pro Monat ausmachten (Fr. 3'528.-- [Frau] +

Fr. 3'864.-- [Mann] / 12; vgl. act. 6A1, pag. 24 und 27]). Da die Prämien auch bei der Krankenkasse der Beschwerdeführenden im Jahr 2011 tiefer waren als im 2012 (vgl. Prämien «Avanex» in den Prämienübersichten 2011 und 2012 des Bundesamts für Gesundheit [BAG], einsehbar unter <<http://www.priminfo.ch>>, Rubrik «Prämienarchiv») und keine Hinweise vorliegen, die auf einen Wechsel des Versicherungsmodells hindeuten, können – zu Gunsten der Beschwerdeführenden – die Werte des Jahres 2012, mithin Fr. 616.-- pro Monat, berücksichtigt werden.

**4.2.2** Bezüglich der Kosten für die private Zusatzversicherung gemäss Bundesgesetz vom 2. April 1908 über den Versicherungsvertrag (VVG; SR 221.229.1) und der selbstgetragenen Krankheitskosten ist die StRK von Aufwendungen von insgesamt rund Fr. 90.-- pro Monat ausgegangen; sie verweist in diesem Zusammenhang auf ihre Erwägungen betreffend die Härtefallberechnung. Dort hat sie für den Beschwerdeführer die private Zusatzversicherung von Fr. 7.90 pro Monat sowie gestützt auf eine Bescheinigung der Krankenkasse betreffend das Jahr 2012 Auslagen von Fr. 88.35 pro Monat für selbstgetragene Krankheitskosten anerkannt (angefochtene Entscheide, E. 4.2). – Der Prämienaufwand für nicht obligatorische Versicherungen ist grundsätzlich nicht zum monatlichen Zwangsbedarf hinzuzurechnen (vgl. Ziffer II/3 der Beilage 1 zum KS B1; BGE 134 III 323 E. 3). Anders verhält es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, wenn die steuerpflichtige Person ohne privatrechtliche Zusatzversicherung höhere medizinische Behandlungskosten selber tragen müsste, welche bei der Berechnung ihres monatlichen Zwangsbedarfs zu berücksichtigen wären (BVR 2013 S. 506 E. 4.4). Bei Personen, die an einer chronischen oder zu Rückfällen neigenden Krankheit leiden, kann eine Berücksichtigung der Zusatzversicherung zudem gerechtfertigt sein, wenn es durch deren Kündigung zu einer unzumutbaren und irreversiblen krankenversicherungsrechtlichen Schlechterstellung kommen würde (VGE 2013/86/87 vom 27.12.2013, E. 3.6, 2012/102 vom 15.4.2013, E. 3.8.2, je mit Hinweis auf Alfred Bühler, Betreibungs- und prozessrechtliches Existenzminimum, in AJP 2002 S. 651). Zwar ist fraglich, ob der Beschwerdeführer ohne Zusatzversicherung tatsächlich höhere medizinische Behandlungskosten hätte selber tragen müssen, ist doch für das Jahr 2011 nichts Dergleichen belegt und wurden zumindest im Jahr 2012 nachweislich keine Leistungen von der Zusatzversicherung erbracht (vgl. act. 6A1, pag. 26). Indes ist unbestritten, dass der 58-jährige Beschwerdeführer an Diabetes sowie einer Herzerkrankung leidet (vgl. Arztzeugnis von Dr. med. ..., act.6A, pag. 22). Er könnte sich mithin nach einer Kündigung kaum mehr zu den gleichen Bedingungen wieder

privat versichern lassen, weshalb die von der StRK anerkannten Kosten von (gerundet) Fr. 8.-- pro Monat (vgl. etwa Prämiennachweis 2012, act. 6A1, pag. 27) zuzulassen sind. Kein Zuschlag rechtfertigt sich hingegen für selbstgetragene Krankheitskosten, da gemäss den rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen für das Jahr 2011 mangels Belegen keine derartigen Kosten berücksichtigt werden konnten (vgl. act. 6A1, pag. 4).

**4.2.3** Für die Auslagen betreffend die auswärtige Verpflegung der im Jahr 2011 noch zu 100 % berufstätigen Beschwerdeführerin ist die StRK von Fr. 11.-- pro Tag bzw. Hauptmahlzeit ausgegangen, was grundsätzlich nicht zu beanstanden ist (vgl. Ziff. II/4b der Beilage 1 zum KS B1). Allerdings ist ihr ein Rechnungsfehler unterlaufen, weshalb der Betrag zu korrigieren und auf (gerundet) Fr. 200.-- festzusetzen ist (220 Arbeitstage x Fr. 11.-- / 12 Monate).

**4.2.4** Schliesslich hat die StRK Fr. 150.-- pro Monat für Fahrkosten, bestehend aus Fr. 75.-- für den mit dem öffentlichen Verkehr zurückgelegten Arbeitsweg der Beschwerdeführerin («Libero-Abonnement») sowie aus Fr. 75.-- für die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Fahrkosten für Arztbesuche berücksichtigt (angefochtene Entscheide, E. 6 i.V.m. E. 4.2 S. 10). – Zusätzliche (nicht im Grundbetrag enthaltene) Fahrkosten können grundsätzlich nur für Fahrten zum Arbeitsplatz berücksichtigt werden (Ziff. II/4d der Beilage 1 zum KS B1). Da der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2011 nicht mehr berufstätig war, sind für ihn – trotz seiner Erkrankung – keine solchen Kosten anzurechnen. Zu berücksichtigen sind bloss die Kosten für den Arbeitsweg der im Jahr 2011 berufstätigen Beschwerdeführerin. Mithin sind für das «Libero-Abonnement» (gerundet) Fr. 72.-- pro Monat anzuerkennen entsprechend der Veranlagungsverfügungen (Fr. 860.-- / 12; vgl. act. 6A1, pag. 2 und 5).

**4.3** Für das Jahr 2011 ist somit von folgendem Zwangsbedarf auszugehen:

Grundbetrag	Fr.	1'700.--
Miete (inkl. Nebenkosten)	Fr.	1'154.--
Krankenkasse (KVG)	Fr.	616.--
Zusatzversicherung (VVG)	Fr.	8.--
auswärtige Verpflegung	Fr.	200.--
Fahrkosten	Fr.	75.--
		-----
Zwangsbedarf	Fr.	3'753.--

Dem Jahreseinkommen von Fr. 58'427.-- steht damit ein jährlicher Zwangsbedarf von Fr. 45'036.-- (12 x Fr. 3'753.--) gegenüber, woraus ein frei verfügbares Einkommen von Fr. 13'391.-- resultiert. Wird dieser Betrag ins Verhältnis zu den Steuerforderungen für das Jahr 2011 von insgesamt rund Fr. 5'355.-- gestellt, macht die frei verfügbare Einkommensquote 250 % des geschuldeten Steuerbetrags aus. Auch wenn ein Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person nicht leichthin zu bejahen ist, müssen sich die Beschwerdeführenden bei diesen Gegebenheiten den Vorwurf gefallen lassen, im Steuerjahr 2011 mit den verfügbaren Mitteln leichtfertig umgegangen zu sein. Die Beschwerdeführenden bringen denn auch keine stichhaltigen Gründe vor, weshalb es ihnen angesichts dieser frei verfügbaren Einkommensquote nicht möglich gewesen sein sollte, Rückstellungen zu bilden bzw. die in Rechnung gestellten Steuerraten zu begleichen. Damit ist der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG erfüllt, womit ein Steuererlass selbst dann nicht in Frage kommt, wenn heute ein wirtschaftlicher Härtefall vorliegen sollte. Die Beschwerden sind mithin als unbegründet abzuweisen.

## **5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Sie haben jedoch um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

**5.2** Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn diese 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]). Ein Prozess ist nicht aussichtslos, wenn berechtigte Hoffnung besteht, ihn zu gewinnen, also wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Als aussichtslos sind demgegenüber Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Massgebend ist dabei, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen oder aber davon absehen würde; eine Partei soll einen Prozess,

den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb austragen können, weil er sie nichts kostet (BVR 2008 S. 97 E. 5.2; BGE 139 III 475 E. 2.2).

**5.3** Zwar kann nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass aus heutiger Sicht das Vorliegen eines wirtschaftlichen Härtefalls zu bejahen wäre (vgl. vorne E. 3.3). Indes sind die Voraussetzungen für den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 EV DBG klar erfüllt (vgl. vorne E. 4.3), was – auch wenn sich die StRK diesbezüglich zurückhaltend geäußert hat – mit genügender Deutlichkeit bereits aus den angefochtenen Entscheiden hervorgeht. Damit hätte den Beschwerdeführenden klar sein müssen, dass ihre Beschwerden keine ernsthaften Aussichten auf Erfolg haben würden. Die Prozessführung vor dem Verwaltungsgericht muss mithin als von vornherein aussichtslos betrachtet werden. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist abzuweisen, ohne dass die Prozessarmut der Beschwerdeführenden noch zu prüfen wäre. Dem Umstand, dass das Gesuch nicht vorab, sondern erst zusammen mit der Hauptsache beurteilt wird, ist praxisgemäss mit einer Reduktion der Pauschalgebühr Rechnung zu tragen.

**5.4** Es sind keine Parteikosten zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

## **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 direkte Bundessteuer 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 der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Das Gesuch um Erteilung der unentgeltlichen Rechtspflege wird abgewiesen.
4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
  - den Beschwerdeführenden
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Einzelrichter:

Der Gerichtsschreiber:

**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. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.