

100.2015.201/202U
MUT/BAM/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 21. September 2016

Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Baldegger

A. _____
Beschwerdeführer

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 2006 und 2007 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 5. Juni 2015; 100 14 667, 100 14 668, 200 14 586, 200 14 587)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 21. September 2014 um Erlass der rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern 2006 sowie der direkten Bundessteuer 2006 in der Höhe von Fr. 9'587.10 bzw. Fr. 744.55 (je inkl. Verzugszins und unter Berücksichtigung der bis am 15.8.2014 geleisteten Zahlungen). Mit separatem Gesuch ersuchte er zudem gleichentags um Erlass der ebenfalls rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern 2007 in der Höhe von Fr. 5'152.50 sowie der direkten Bundessteuer 2007 in der Höhe von Fr. 179.35 (je inkl. Verzugszins und unter Berücksichtigung der bis am 15.8.2014 geleisteten Zahlungen). Am 20. November 2014 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkasso Region ... (nachfolgend: Steuerverwaltung), die beide Erlassgesuche ab.

B.

Diese Erlassentscheide focht A._____ am 16. Dezember 2014 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) unter gleichzeitigem Ersuchen um unentgeltliche Rechtspflege an. Am 5. Juni 2015 wies die StRK die Rekurse betreffend die kantonalen Steuern 2006 und 2007, die Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer 2006 und 2007 sowie das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ab.

C.

Hiergegen hat A._____ am 5. Juli 2015 in einer einzigen Rechtsschrift «provisorische Einsprache» beim Verwaltungsgericht erhoben und ausgeführt, dass er aus beruflichen und gesundheitlichen Gründen noch keine Begründung abgeben könne, diese aber bis Ende Oktober 2015 nachliefern werde.

Mit Verfügung vom 7. Juli 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern vereinigt. Weiter hat er A._____, soweit dessen Beschwerde die direkte Bundessteuer betrifft, eine Nachfrist zur Verbesserung der Beschwerdeschrift (sachbezogene Begründung) gewährt. Zugleich hat er ihn darauf hingewiesen, dass betreffend die kantonalen Steuern gemäss dem kantonalen Verfahrensrecht nach Ablauf der Rechtsmittelfrist keine Nachfrist zu Verbesserung gewährt werden dürfe.

Mit Eingabe vom 20. Juli 2015 hat A._____ eine Begründung und zahlreiche Beweismittel nachgereicht sowie folgende Anträge gestellt:

- «1. Unentgeltliche Rechtspflege,
2. Voll- bzw. Teilerlass von Bundes-, Kantons-, Gemeinde-, Feuerwehr- und Kirchensteuer aus den Steuerjahren 2006/2007,
3. Abschreibung der Kosten der StRK 2015 von Fr. 400.--,
4. Die Steuerverwaltung sei zu einer Schadenersatzzahlung zu verurteilen wegen überlanger und nicht kooperativer Zusammenarbeit,
5. Die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, ihn als selbständigen Fotografen zu bestätigen.»

Auf Verlangen des Abteilungspräsidenten i.V. hat A._____ mit Eingabe vom 10. August 2015 verschiedene Unterlagen betreffend sein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege zu den Akten gereicht.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 21. August 2015 Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 16. September 2015 sinngemäss, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Mit Eingabe vom 11. Oktober 2011 hält A._____ an seinen Anträgen fest und hat weitere Unterlagen zu den Akten gereicht.

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 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).

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonalen 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 in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

1.3 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuern ist auch jener der Gemeindesteuern 2006 und 2007 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 Befugnis ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert (vgl. angefochtener Entscheid, Bst. B). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, 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 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird einerseits durch die angefochtene Verfügung bzw. den angefochtenen Entscheid, das sogenannte Anfechtungsobjekt, und andererseits durch die Anträge der beschwerdeführenden Partei bestimmt (vgl. zum Ganzen BVR 2011 S. 391 E. 2.1). Der Streitgegenstand kann nicht über das hinausgehen, was die Vorinstanz beurteilt hat, welche wiederum nur das von der verfügenden Behörde Angeordnete prüfen darf. Innerhalb dieses Rahmens bezeichnen die Parteien in ihren Rechtsmitteleingaben den Streitgegenstand (sog. Dispositionsmaxime). Der Streitgegenstand vor der Vorinstanz bildete (allein) der Erlass der kantonalen Steuern bzw. der direkten Bundessteuer in den Jahren 2006 und 2007. Soweit der Beschwerdeführer die Steuerveranlagung als solche bemängelt und verlangt, er sei als selbständiger Fotograf zu bestätigen, und soweit er Schadenersatzansprüche gegenüber der Steuerverwaltung geltend macht, gehen seine Anträge folglich über den Streitgegenstand hinaus. Hinzu kommt, dass über die Steuerveranlagungen 2006 und 2007 bereits rechtskräftig entschieden wurde (VGE 2013/234/235 vom 2.6.2014) und diese damit auch aus diesem Grund nicht Gegenstand einer erneuten Beurteilung sein können (sog. res iudicata; vgl. Art. 240a Abs. 5 StG sowie BVR 2002 S. 464 E. 2b). Es kann daher in den genannten beiden Aspekten nicht auf die Beschwerden eingetreten werden.

1.5

1.5.1 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).

1.5.2 Der Beschwerdeführer hat in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgeführt, er habe aus beruflichen und gesundheitlichen Gründen noch keine Begründung ausfertigen können und werde diese nachliefern. Ergänzend hat er dazu angemerkt:

«Folgende Gründe sind da:

1. Übergang von der Arbeitslosigkeit zum Sozialfall (Arbeitslosengeld bis 21. Juli 2015)
2. Unfallbedingtes Schleudertrauma, vom Autounfall 18. März 2013
3. Übergangszeit von seiner dementen Mutter ins Altersheim
4. Abklärungen seiner Kindheit, die Vergangenheit von seinem nicht ehelichen Vater»

Für das Verwaltungsgericht bleibt unklar, ob die zitierte Passage der Erläuterung der geforderten Steuererlasse dient oder die unterbliebene Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerden erklären soll. Selbst wenn Ersteres der Fall sein sollte, erfüllt der Beschwerdeführer damit die für Laienbeschwerden geltenden (tiefen) Anforderungen an eine hinreichende Begründung nicht. Die StRK hat detailliert aufgezeigt, weshalb infolge des Ausschlussgrundes der Gläubigerbevorzugung kein Steuererlass gewährt werden kann. Der Beschwerdeführer setzt sich in seinen Verwaltungsgerichtsbeschwerden in keiner Weise mit den entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz auseinander, sodass daraus nicht verständlich wird, inwiefern die angefochtenen Entscheide rechtsfehlerhaft sein sollen.

1.5.3 Der Beschwerdeführer hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerden vom 5. Juni 2015 nachträglich ergänzt. Diesbezüglich ist Folgendes zu beachten: In Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren betreffend kantonale Steuern müssen Antrag und Begründung gemäss Art. 33 Abs. 3 VRPG innert der Rechtsmittelfrist eingereicht sein. Da die Beschwerde unmittelbar vor Ablauf der dreissigtägigen Beschwerdefrist (Art. 81 Abs. 1 VRPG) beim

Verwaltungsgericht eingetroffen ist, war es insoweit nicht mehr möglich, sie zur Verbesserung zurückzuschicken (vgl. vorne Bst. C). Die nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereichten Eingaben erweisen sich demnach als verspätet und können nicht berücksichtigt werden, weshalb es im Verfahren betreffend die kantonalen Steuern an einer den gesetzlichen Anforderungen genügenden Begründung fehlt. Im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer hat der Abteilungspräsident dem Beschwerdeführer dagegen gestützt auf Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 BStV) eine Nachfrist zur sachgemässen Begründung seiner Beschwerde gesetzt. Die innert Frist eingereichte Eingabe des Beschwerdeführers vom 20. Juli 2015 setzt sich zwar nur am Rande mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinander und geht in weiten Teil an den Fragen vorbei, welche vom Verwaltungsgericht beurteilt werden können; immerhin finden sich darin einzelne Ausführungen zu den beantragten Steuererlassen für die Jahre 2006 und 2007 und zu den vorinstanzlichen Erwägungen (vgl. insb. S. 1), weshalb diese Eingabe (knapp) den für Laienbeschwerden geltenden gesetzlichen Anforderungen an eine hinreichende Begründung genügt.

1.5.4 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass auf die Beschwerde betreffend den Erlass der kantonalen Steuern 2006 und 2007 mangels fristgerechter rechtsgenügender Begründung nicht einzutreten ist. Auf die form- und fristgerechte Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend den Erlass der direkten Bundessteuer 2006 und 2007 ist vorbehältlich von E. 1.4 einzutreten.

1.6 Der vorliegende Entscheid betreffend den Erlass der direkten Bundessteuer 2006 und 2007 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]).

1.7 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Hinsichtlich des strittigen Bundessteuererlasses ist zunächst das anwendbare Recht zu klären: Am 1. Januar 2016 trat die Neuregelung des Steuererlasses auf Bundesebene vom 20. Juni 2014 in Kraft (vgl. für eine Übersicht über die geänderten Erlasse «Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses» [«Steuererlassgesetz»]; AS 2015 S. 9 ff.). Diese umfasst 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). Mit der Neuregelung des Steuererlasses wurde die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen, auf die Kantone übertragen (Art. 167b DBG). Die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK), welche bis anhin Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens Fr. 25'000.-- pro Jahr beurteilte, wurde aufgehoben (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer in der Fassung vom 1. Juli 2009 [alte Steuererlassverordnung; nachfolgend: aEV DBG]; AS 1995 S. 595 ff., 2006 4181 ff. und 2009 2621 ff.) 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 auf Bundesebene wurde zudem zum Anlass genommen, einige wesentliche Verordnungsbestimmungen sowie Teile der Gerichtspraxis auf Gesetzesstufe zu verankern (vgl. Botschaft des Bundesrats zum «Steuererlassgesetz» vom 23.10.2013, in BBI 2013 S. 8435 ff. [nachfolgend: Botschaft], S. 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 EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, nachfolgend: EV DBG; SR 642.121 [vgl. Art. 20 EV DBG]), die das Erlassverfahren, die Voraussetzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe näher konkretisiert und die aEV DBG ersetzt.

2.2 Für Verfahren, die wie das vorliegende noch vor Inkrafttreten der neuen Vorschriften zum Bundessteuererlass am 1. Januar 2016 eröffnet, aber nicht abgeschlossen worden sind, stellt sich die Frage nach dem anwendbaren Recht (vgl. zum Ganzen VGE 2014/195/196 vom 28.7.2016, E. 2 und 2014/153/154 vom 12.7.2016, E. 2). Gemäss der übergangsrechtlichen Bestimmung von Art. 205e DBG hat über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung des DBG vom 20. Juni 2014 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 der Änderung des DBG vom 20. Juni 2014 ergangen sind, nach dem bisherigen Recht (Abs. 2). Art. 205e Abs. 2 DBG äussert sich seinem Wortlaut nach nicht zur hier interessierenden Frage, ob die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses nach altem oder neuem Recht zu beurteilen sind, sondern legt einzig die Übergangsordnung hinsichtlich des Verfahrens und der Zuständigkeit fest. Die Botschaft führt aus, vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung ergangene Verfügungen seien nach «früherem Verfahrensrecht und früherer Zuständigkeitsordnung» zu beurteilen (vgl. S. 8451). Das anwendbare materielle Recht ist somit anhand der allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätze zu bestimmen. Diesen zufolge ist die Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen (statt vieler BVR 2015 S. 491 E. 4.1 mit Hinweisen; BGE 141 II 393 E. 2.4 [Pra 105/2016 Nr. 52] mit Hinweisen). Massgebend ist somit das im Zeitpunkt der Verfügung über das Erlassgesuch 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 (Art. 3

Abs. 1 aEV DBG bzw. Art. 10 EV DGB; vgl. auch hinten E. 3.2). In Urteilen (v.a. zum Sozialversicherungsrecht) hat das Bundesgericht 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 (Art. 3 Abs. 3 aEV DBG bzw. Art. 167a Bst. c DBG). 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 Verwaltungsverfahren haben vorliegend mit Erlassverfügungen vom 20. November 2014 ihren Abschluss gefunden (vgl. vorne Bst. A). Der strittige Bundessteuererlass ist somit nach dem im damaligen Zeitpunkt massgeblichen Recht, d.h. nach aArt. 167 Abs. 1 DBG in der vor Inkrafttreten der Änderung vom 20. Juni 2014 gültigen Fassung (AS 1991 S. 1184 ff. 1237; in Kraft bis 31.12.2015) und der aEV DBG in der Fassung vom 1. Juli 2009 zu beurteilen.

3.

In der Sache ist zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer die direkten Bundessteuern der Jahre 2006 und 2007 von gesamthaft Fr. 928.30 zu erlassen sind (inkl. Verzugszins am 23.6.2015; act. 3A).

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 aArt. 167 Abs. 1 DBG rechtskräftig festgesetzte direkte Bundessteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen in Ausnahmefällen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung für den Steuerpflichtigen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. Entsprechende Gesuche sind nach pflichtgemässen 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).

3.2 Vorbehältlich von Art. 10 aEV DBG kommt es nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 aEV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn aArt. 167 Abs. 1 DBG vorliegt, beurteilt sich primär mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidzeitpunkt präsentieren; daneben sind auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht sowie die Zukunftsaussichten zu berücksichtigen (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. 3 Abs. 3 aEV DBG; BVR 2014 S. 197 E. 2.2). Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von 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 Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 3 Abs. 2 aEV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss 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 betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

3.3 Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen und hat bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen und Gläubigern zugute zu kommen (Art. 1 Abs. 1 aEV DGB; BVR 2014 S. 197 E. 2.1). D.h. der Zweck des Steuererlasses besteht nicht darin, dass der Staat ein «Sonderopfer» erbringt, um der steuerpflichtigen Person durch ein Zurücktreten die Befriedigung anderer Schulden zu erleichtern (BGer 2D_112/2007 vom 5.11.2007, E. 4.2). Hat die Person, die um einen Steuererlass ersucht, Schulden bei anderen Gläubigerinnen und Gläubigern, ist ein solcher grundsätzlich nur in dem Mass möglich, in dem diese ebenfalls auf ihre Forderungen verzichten (vgl. auch Art. 10 Abs. 2 aEV DGB; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil Art. 102-222 DBG, Art. 167 N. 30 ff. und Art. 167a N. 11 mit Hinweisen).

3.4 Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer ab 2006 aufgrund beruflicher Schwierigkeiten und Misserfolge (gescheiterter Versuch, sich eine Existenz als selbständiger Fotograf aufzubauen, verschiedene Anstellungen, Konkurs eines Arbeitgebers, wiederholte und längere Arbeitslosigkeit) in finanzielle Schwierigkeiten geraten ist und bei verschiedenen Privaten und dem Staat Schulden in der Höhe von mehreren Zehntausendfranken aufgelaufen sind. Einen Teil dieser Schulden hat er zwischenzeitlich zurückbezahlt. – Die StRK hat einen Steuererlass mit der Begründung ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer bei der Schuldentilgung die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger gegenüber dem Staat bevorzugt habe (vgl. angefochtener Entscheid, E. 6).

3.5 Den Akten ist hinsichtlich der Schulden bei privaten Gläubigerinnen und Gläubigern unter anderem zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2007 bei der UBS AG, der Migros Bank und der Viseca Schulden in der Höhe von insgesamt Fr. 19'853.-- hatte (Migros Bank: Fr. 11'585.--, UBS AG: Fr. 3'668.--, Viseca Fr. 4'600.--). Die Schulden gegenüber der Migros Bank hat er bis Ende 2010 vollständig zurückbezahlt. Jene gegenüber der Viseca betragen Ende 2010 dagegen Fr. 5'000.-- und jene gegenüber der UBS AG im Dezember 2014 Fr. 4'000.--. In der Folge hat er aber auch diese Schulden bis zum 11. Januar 2015 bis auf eine Restschuld von

Fr. 250.-- amortisiert. Neu aufgenommen hat er dagegen in diesem Zeitpunkt ein Darlehen bei seiner Mutter in der Höhe von Fr. 4'500.--. Es ist der StRK daher darin zu folgen, dass der Beschwerdeführer allein gegenüber den drei Gläubigerinnen UBS AG, Viseca und Migros Bank zwischen 2008 und 2015 Schulden in der Höhe von mindestens Fr. 20'335.-- zurückbezahlt hat (vgl. Akten Steuerverwaltung, pag. 21 ff., 49; Akten StRK pag. 58 und 122 sowie die detaillierten Ausführungen im angefochtenen Entscheid, E. 6). Selbst wenn man davon ausginge, dass der Beschwerdeführer das Darlehen der Mutter zur Begleichung seiner übrigen Schulden verwendet hat, was er nicht geltend macht, wäre immer noch von einer Schuldentilgung gegenüber privaten Gläubigerinnen und Gläubigern von mindestens Fr. 15'835.-- auszugehen.

3.6 Bezüglich der Steuerschulden ist aktenkundig, dass der Beschwerdeführer am 23. Juni 2015 Steuerausstände von gesamthaft Fr. 35'888.95 hatte, wovon Fr. 34'622.80 die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2006-2013 und 2015 und Fr. 1'266.15 die direkte Bundessteuer der Jahre 2006-2009 betreffen. Von den vorgenannten Beträgen bereits abgezogen sind die vom Beschwerdeführer bis am 23. Juni 2015 für die Steuerjahre 2006-2015 geleisteten Zahlungen von gesamthaft Fr. 5'700.-- (vgl. zum Ganzen act. 3A, Kontoauszüge der Steuerverwaltung per 23.06.2015). Diese Zahlungen erfolgten im Einzelnen wie folgt: Fr. 1'250.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 (4 Zahlungen 2012 und 2013), Fr. 250.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (1 Zahlung 2012), Fr. 1'300.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 (5 Zahlungen 2011, 2012, 2013 und 2015), Fr. 550.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 (2 Zahlungen 2011 und 2013), Fr. 750.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 (3 Zahlungen 2011 und 2013), Fr. 750.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (3 Zahlungen 2012), Fr. 550.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (2 Zahlungen 2012 und 2013) sowie Fr. 300.-- an die Kantons- und Gemeindesteuern 2013.

3.7 Die Gegenüberstellung zeigt, dass der Beschwerdeführer die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger bei der Schuldentilgung zwischen 2008 und 2015 deutlich bevorzugt behandelt hat, hat er doch an diese fast viermal so hohe Schuldenrückzahlungen (mindestens Fr. 20'335.--) geleistet

wie an den Staat (Fr. 5'700.--). Es ist daher nicht rechtsfehlerhaft, dass die StRK bei dieser Sachlage die Gewährung eines Steuererlasses ausgeschlossen hat. Was der Beschwerdeführer hiergegen vorbringt, überzeugt nicht: Zwar ist es nachvollziehbar, dass er angesichts seiner finanziellen Schwierigkeiten nicht alle Forderungen begleichen konnte. Dies rechtfertigt indes nicht die einseitige Bevorzugung der privaten Gläubigerinnen und Gläubiger. Nicht einschlägig ist auch sein Vorbringen, er habe Gläubiger mit «obligatorischen» Forderungen wie die AHV, die Krankenkasse oder die Privathaftpflicht betreffen, bevorzugt (act. 11, S. 2): Die Schulden bei der Migros betreffen einen Kleinkredit (vgl. Akten Steuerverwaltung, pag. 27 f. und Akten StRK, pag. 266 f.), mit dem er sich unter anderem Material für das Fotografieren finanziert hat, und bei jenen gegenüber der Viseca und der UBS AG handelt es sich um Kreditkartenschulden, welche aktenkundig unter anderem auf Ausgaben für Bekleidung und Restaurantbesuche zurückgehen (Akten StRK, pag. 200 und 267). Sodann ist auch der Einwand unbehelflich, dass er die an die Steuerverwaltung geleisteten Zahlungen von gesamthaft Fr. 5'700.-- nicht habe auf die Steuerjahre 2006 und 2007 umbuchen können; selbst wenn die Beträge umgebucht worden wären, würde dies nichts am Umstand ändern, dass er die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger bei der Schuldentilgung in den vergangenen Jahren klar privilegiert hat und damit die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht gegeben sind.

3.8 Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der unterliegende Beschwerdeführer an sich kostenpflichtig (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG); er hat indessen auch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

4.1 Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn diese nicht über die erforderlichen Mittel ver-

fügt und ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (Art. 111 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 117 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO; SR 272]). 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. Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Praxis demgegenüber Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und 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 2015 S. 487 E. 7.1, 2008 S. 97 E. 5.2; BGE 139 III 475 E. 2.2). – Die StRK hat dem Beschwerdeführer einlässlich dargelegt, dass er die privaten Gläubigerinnen und Gläubiger bei der Schuldentrückzahlung gegenüber dem Staat in den vergangenen Jahren deutlich bevorzugt behandelt hat und dies einem Steuererlass entgegensteht (angefochtener Entscheid, E. 6). Der Beschwerdeführer bringt dagegen in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Wesentlichen vor, er habe in den letzten Jahren insgesamt Fr. 5'700.-- Steuerschulden beglichen. Damit bestreitet er indes nicht, erheblich mehr Schulden an seine privaten Gläubigerinnen und Gläubiger als an den Staat zurückbezahlt zu haben, sondern setzt sich vielmehr auf den Standpunkt, dies könne ihm nicht zum Nachteil gereichen (act. 11, S. 2). Stichhaltige Argumente, weshalb die Erwägungen der Vorinstanz falsch sein sollen, bringt er in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht vor. Unter diesen Umständen muss der Prozess als aussichtslos bezeichnet werden, da die Gewinnaussichten deutlich geringer waren als die Verlustgefahren (BVR 2015 S. 487 E. 7.1 und BGE 139 III 475 E. 2.2).

4.2 Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist folglich abzuweisen, weshalb der unterliegende Beschwerdeführer die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen hat (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Da über das Gesuch erst im Endentscheid befunden wird, sind die Kosten praxisgemäss bloss in der Höhe der üblichen Abschrei-

bungsgebühr zu erheben (BVR 2014 S. 437 E. 7.9). Parteikosten sind keine zu sprechen (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]).

5.

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. 1205 ff. 1228) schloss die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben generell aus. Neu ist nach der seit 1. Januar 2016 gültigen 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 die vorliegenden Entscheide nach Inkrafttreten der Änderung des BGG vom 20. Juni 2014 ergehen und sich folglich ihre Anfechtung gemäss Art. 132a BGG (im Umkehrschluss) nach der seit dem 1. Januar 2016 geltenden Fassung richtet, wird vorliegend in der Rechtsmittelbelehrung auch auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verwiesen (VGE 2014/195/196 vom 28.7.2016, E. 6, 2014/153/154 vom 12.7.2016, E. 7).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 und 2007 wird nicht eingetreten.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2006 und 2007 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine reduzierte Pauschalgebühr von Fr. 500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen
6. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden 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. Gegebenenfalls ist in der Begründung auszuführen, warum sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.