

100.2016.304/305U
KEP/SES/KIB

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 2. August 2017

Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Seiler

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Erlass der Grundstückgewinnsteuer 2011 sowie der Kantons-,
Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer 2013 (Entscheide der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016;
100 15 57, 100 16 16, 200 16 13)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 6. Oktober 2014 um Erlass der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013. Mit Verfügungen vom 15. April 2015 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkassostelle Region ..., die Erlassgesuche ab. Die ausstehenden Steuerforderungen betragen zu diesem Zeitpunkt, abzüglich der geleisteten Zahlungen, Fr. 6'795.35 für die Kantons- und Gemeindesteuern (inkl. Verzugszinsen) und Fr. 1'204.55 für die direkte Bundessteuer (inkl. Verzugszinsen).

Am 12. November 2014 ersuchte A._____ um Erlass der rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinnsteuer 2011. Mit vordatierter Verfügung vom 9. Februar 2015 wies die Steuerverwaltung, Inkassostelle Region ..., das Erlassgesuch ab. Die ausstehende Steuerforderung betrug zu diesem Zeitpunkt, abzüglich der geleisteten Zahlungen, Fr. 31'943.75 (inkl. Verzugszinsen).

B.

Gegen die Verfügung betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 erhob A._____ am 6. Februar 2015 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Im Rahmen dieses Verfahrens führte A._____ mit Eingabe vom 27. April 2015 sinngemäss Rekurs und Beschwerde gegen die Verfügungen vom 15. April 2015 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie die direkte Bundessteuer 2013. Die StRK vereinigte die Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011, die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie die direkte Bundessteuer 2013 und wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 20. September 2016 ab.

C.

Dagegen hat A. _____ am 24. Oktober 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Er beantragt, der Entscheid der StRK vom 20. September 2016 sei aufzuheben und es sei ein gänzlicher, eventualiter ein teilweiser Steuererlass der noch offenen Steuerschulden betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern 2013 auf Stufe Bund und Kanton zu gewähren.

Der Abteilungspräsident hat am 25. Oktober 2016 die Verfahren betreffend der Grundstückgewinnsteuer 2011, der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 16. November 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 19. Dezember 2016 die Abweisung der Beschwerden. In der Folge haben sich A. _____, die Steuerverwaltung und die StRK erneut zur Sache geäußert.

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] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat an den 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). Obschon der Beschwerdeführer in seinem Rechtsbegehren lediglich beantragt, der Entscheid der StRK sei aufzuheben, geht aus den übrigen Ausführungen ohne weiteres hervor, dass er sich gegen alle Entscheide der StRK vom 20. September 2016 wehrt. Dass der Beschwerdeführer sich erst in seiner Replik mit den einzelnen Positionen des Monatsbudgets auseinandersetzt, schadet nicht, da bereits aus den Beschwerden hervorgeht, in welchen Punkten die angefochtenen Entscheide beanstandet werden und an eine rechtsgenügende Begründung keine hohen Anforderungen gestellt werden (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 15). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuern ist auch jener der Gemeinde- und Kirchensteuern streitig. Als solche werden Einkommens- und Vermögenssteuern sowie Grundstückgewinnsteuern erhoben (Art. 249 Abs. 1 Bst. a und c StG; Art. 1 Abs. 1 und Art. 9 des Kirchensteuergesetzes vom 16. März 1994 [KStG; BSG 415.0]). Für die Entscheide betreffend die Gemeindesteuern ist die (politische) Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuern zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (vgl. Art. 240 Abs. 4 StG; vgl. für die Kirchensteuer Art. 21 Abs. 1 KStG). Die Einwohnergemeinde (EG) B._____ hat sich betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern 2013 am 8. Oktober 2014 und betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 am 13. November 2014 den (bevorstehenden) Entscheiden der Steuerverwaltung angeschlossen und dieser gleichzeitig ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» abgetreten bzw. delegiert (vgl. act. 5B pag. 42 bzw. act. 4B pag. 29). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG B._____ die Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuern zu führen (vgl. BVR 2014 S. 197 [VGE 2013/184/185 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.3). Damit erübrigt es sich, die EG B._____ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

1.3 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]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide 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 beurteilt hatte, wurde aufgehoben (vgl. Art. 4 Abs. 1 der alten Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, nachfolgend: aEV DBG; AS 1995 S. 595], in der Fassung vom 2. Juni 2009 [AS 2009 S. 2621]). Die Neuregelung des Steuererlasses auf Bundesebene wurde zudem zum Anlass genommen, einige wesentliche Bestimmungen des Erlassrechts von der aEV DBG in das DBG zu überführen (vgl. Botschaft des Bundesrats zum «Steuererlassgesetz» vom 23. Oktober 2013, in BBl 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; SR 642.121 [vgl. Art. 20 Steuererlassverordnung]), die das Erlassverfahren, die Voraussetzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe näher konkretisiert und die aEV DBG ersetzt.

2.2 Für Verfahren, die wie die vorliegenden noch vor dem 1. Januar 2016 eröffnet, aber nicht abgeschlossen worden sind, stellt sich die Frage nach dem anwendbaren Recht (vgl. VGE 2016/197/198 vom 13.6.2017 E. 2.2, 2014/195/196 vom 28.7.2016 E. 2.2). 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 (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. 240a Abs. 2 StG; Art. 3 Abs. 1 aEV DBG bzw. Art. 10 Steuererlassverordnung; vgl. auch hinten E. 3.2). Das Bundesgericht hat (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 (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 sowie Abs. 3 StG; 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 9. Februar und 15. April 2015 ihren Abschluss gefunden (vgl. vorne Bst. A). Der unter anderem 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. 1237) und der aEV DBG in der Fassung vom 2. Juni 2009 zu beurteilen (ebenso VGE 2016/197/198 vom 13.6.2017 E. 2.1, 2014/195/196 vom 28.7.2016 E. 2.3, je mit Hinweisen).

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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl.

BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). 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; Frage offengelassen in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167 N. 4 ff.; a.M. Beusch/Raas, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen Art. 167-167g DBG N. 12 f., Art. 167g DBG N. 14, Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 167 N. 9 ff.). 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, kantonalen und eidgenössischer Steuern rechtfertigt. Auch hinsichtlich des Erlasses der Grundstückgewinnsteuer 2011 muss ein separates Urteil gefällt werden. Da die Erlass- und Erlassausschlussgründe für die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich dieselben sind, rechtfertigt sich die Behandlung in derselben Urteilsschrift, auch wenn die Anforderungen an den Erlass erhöht sind (Art. 240b Abs. 2 StG).

3.

3.1 Soweit die periodischen Steuern betreffend, stellt die jährliche Veranlagung des steuerbaren Einkommens 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. Nicht nur die periodischen Steuern, sondern auch aperiodische Steuern wie die Grundstückgewinnsteuer können Gegenstand eines Erlassverfahrens bilden. In diesem Fall sind die Anforderungen allerdings erhöht, weil die Steuer aus dem Erlös entrichtet werden sollte (vgl. Art. 240b Abs. 2 StG; vgl. BVR 2016 S. 261 E. 4.7 mit Hinweisen; vgl. Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240b N. 40). Gemäss ausdrücklicher Zweckumschreibung im Gesetz soll der Steuererlass zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (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 Abs. 1 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 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 betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

4.

4.1 Die StRK hat ihre abschlägigen Entscheide damit begründet, dass die Bezahlung der Steuerschulden für den Beschwerdeführer nicht mit einer erheblichen Härte verbunden sei. Den Einkünften stellte sie einen Zwangsbedarf von Fr. 1'493.95 gegenüber. Weil der Beschwerdeführer mit seiner Exfrau zusammen lebe, anerkannte die Vorinstanz lediglich einen reduzierten Grundbetrag von Fr. 850.-- und jeweils hälftige Hypothekarzinsen sowie Nebenkosten.

4.2 Der Beschwerdeführer beanstandet die Reduktion auf den hälftigen Ehegattengrundbetrag sowie die lediglich hälftige Anrechnung der anteiligen Hypothekarzinsen und Nebenkosten. Seine Exfrau lebe nur noch so lange bei ihm, bis sie sich eine eigene Unterkunft leisten könne und beide hofften, dieser Zustand würde bald ein Ende finden. Ohnehin verbringe sie den grössten Teil der Zeit in der Wohnung ihrer Tochter. Sie verfüge überdies, dem Vernehmen nach, lediglich über eine AHV-Rente von Fr. 2'000.-- und trage nicht zu den Lebenshaltungskosten bei; im Gegenteil führe die Wohngemeinschaft zu höheren Ausgaben für den Beschwerdeführer.

Weiter macht er geltend, es sei ihm ein Betrag für den Unterhalt der Liegenschaft – an welcher er nutzniessungsberechtigt ist, die er teilweise vermietet und in welcher er selber lebt – anzurechnen (ausmachend Fr. 213.80). Sodann seien ihm die öffentlich-rechtlichen Abgaben für die Liegenschaft (ausmachend Fr. 18.95) und Fr. 30.-- für die Unfallversicherung anzurechnen.

4.3 Es ist anhand einer Gegenüberstellung von Einkünften und Lebenshaltungskosten zu beurteilen, ob die Tilgung einer offenen Steuerschuld aus wirtschaftlichen Gründen mit einer grossen bzw. erheblichen Härte im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 9 Abs. 1 aEV DBG verbunden wäre. Eine entsprechende Notlage besteht, wenn es der steuerpflichtigen Person trotz gebotener Einschränkung ihrer Lebenshaltung nicht möglich ist, den streitbetreffenden Steuerbetrag innert absehbarer Zeit zu begleichen. Als massgebende Grösse für die zumutbare Einschränkung bezeichnen die einschlägigen Bestimmungen das betriebsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 Abs. 1 SchKG (vgl. vorne E. 3.3).

4.4 Das monatliche Einkommen des Beschwerdeführers setzt sich zusammen aus einer AHV-Rente von Fr. 2'106.-- sowie Mietzinseinnahmen von brutto Fr. 2'400.--. Der Beschwerdeführer macht Abzüge für anteilige Hypothekarzinsen von Fr. 796.95, öffentlich-rechtliche Abgaben von Fr. 37.95 und anteilige Rücklagen für den Unterhalt der Liegenschaft im Umfang von Fr. 427.55 geltend, was ein Einkommen von insgesamt Fr. 3'243.55 ergäbe. Die Vorinstanz hat lediglich die anteiligen Hypothekarzinsen berücksichtigt, weil die übrigen Abgaben nicht belegt seien und hat ein monatliches Einkommen von Fr. 3'709.05 angenommen.

4.5 Den Steuerpflichtigen obliegt im Veranlagungs- wie auch im Steuerjustizverfahren eine weitgehende Mitwirkungspflicht (vgl. Art. 167 StG; Art. 126 DBG; vgl. auch Art. 32 Abs. 2 VRPG). Lässt sich eine Sachverhaltsbehauptung weder nachweisen noch widerlegen, so hat die Folgen der Beweislosigkeit jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet (sog. objektive Beweislast); für steuermindernde Tatsache ist dies nach einer im Steuerrecht allgemein gültigen Regel die steuerpflichtige Person (BGE 143 II 8 E. 8, 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2010 S. 59

E. 3.4; zum Steuererlass VGE 2012/408/409 vom 21.2.2014 E. 3.3.2, 2011/307/308 vom 11.8.2011 E. 3.2). Für die Berechnung der monatlich zur Verfügung stehenden Mittel können nur Auslagen, welche die Schuldnerin oder der Schuldner tatsächlich tätigt und zu deren Zahlung er oder sie verpflichtet ist, anerkannt werden. Hintergrund dieses Effektivitätsgrundsatzes ist, dass es stossend wäre, wenn der Schuldnerin oder dem Schuldner Beträge zum Existenzminimum geschlagen würden, die sie oder er anderweitig verwendet (BGer 5A_146/2015 und 5A_244/2015 und 5A_420/2015 vom 24.6.2015 E. 4.2; Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2010, Art. 93 SchKG N. 25). Dasselbe ist einkommensseitig für die Mietzinseinnahmen des Beschwerdeführers zu beachten.

4.6 Was die Unterhaltskosten für die vermietete und selbst bewohnte Liegenschaft angeht, macht der Beschwerdeführer mit Blick auf die eingereichten Sanierungsunterlagen zwar glaubhaft, dass ein gewisser Unterhaltsbedarf besteht (act. 11A Beilage 5-7). Hingegen belegt er nicht, dass er seine Mittel hierfür tatsächlich einsetzt bzw. zurückstellt. Da es auf die tatsächlich bezahlten Unterhaltskosten ankommt, kann nicht ein Pauschalbetrag abgezogen werden, wie ihn der Beschwerdeführer – u.a. berechnet auf dem Eigenmietwert – berücksichtigt haben möchte; insofern ist die Höhe des Eigenmietwerts nicht entscheidend und kann auf die Edition der diesbezüglichen Unterlagen verzichtet werden. Der Beweisantrag wird abgewiesen. Ebenso wenig ist erstellt, dass er die geltend gemachten öffentlich-rechtlichen Abgaben tatsächlich leistet, obschon es ein Leichtes gewesen wäre, Zahlungsbelege einzureichen. Bei dieser Ausgangslage versprechen weitere Beweiserhebungen keine zusätzlichen Erkenntnisse. Namentlich ist nicht erkennbar, inwiefern der Sachverhalt durch eine Parteibefragung oder die Einvernahme seiner Exfrau in den entscheidungswesentlichen Punkten weiter aufgeklärt werden könnte, können die fehlenden Angaben doch nicht auf diesem Weg objektiv erhärtet werden. Der Beschwerdeführer hat zudem genügend Gelegenheit gehabt, sich in das schriftlich geführte Verfahren einzubringen. Seine Beweisanträge werden daher abgewiesen. Zusammenfassend können weder Kosten für den Unterhalt der Liegenschaft noch die öffentlich-rechtlichen Abgaben von den Mietzinseinnahmen abgezogen

werden. Mit der Vorinstanz ist von einem monatlichen Einkommen von Fr. 3'709.05 auszugehen.

5.

5.1 Den Einkünften ist der betriebsrechtliche Zwangsbedarf des Beschwerdeführers gegenüberzustellen. Dieser ist aufgrund des Kreisschreibens Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. Januar 2011 (nachfolgend: KS B1) zu ermitteln, das inhaltlich den Richtlinien entspricht, welche die Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz am 1. Juli 2009 beschlossen hat (Beilage 1 zum KS B1), sowie aufgrund der zugehörigen Ergänzungen und Präzisierungen der kantonalen Aufsichtsbehörde (Beilage 2 zum KS B1; alles einsehbar unter <http://www.justice.be.ch>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads&Publikationen»). Die Vorinstanz hat den Zwangsbedarf des Beschwerdeführers im Einzelnen wie folgt berechnet (vgl. angefochtene Entscheide E. 5):

Grundbetrag (Wohngemeinschaft)	Fr.	850.--
Anteilige Hypothekarzinsen	Fr.	199.25
Anteilige Rücklagen für Unterhalt	Fr.	0.--
Heizung und Nebenkosten	Fr.	100.--
Krankenkasse KVG	Fr.	344.70
Versicherungen (Mobiliar, Haftpflicht)	Fr.	0.--

Zwangsbedarf	Fr.	1'493.95

5.2 Der Beschwerdeführer und seine Frau haben sich am 18. Juli 2014 scheiden lassen (act. 4A pag. 18 f.). Am 26. Juni 2014 hat der Beschwerdeführer seiner Stieftochter sein Haus mit drei Wohnungen in B. _____ übereignet und sich ein lebenslanges Nutzniessungsrecht vorbehalten (act. 4B pag. 20 ff.). Der Beschwerdeführer lebt unstreitig (noch) mit seiner abgeschiedenen Ehefrau in einer dieser Wohnungen, wobei er angibt, seine Exfrau verbringe dort nur wenig Zeit (act. 11 S. 6). In diesem Um-

stand erblickt die Vorinstanz eine kostensenkende Wohn-/Lebensgemeinschaft.

5.3 Lebt der Schuldner oder die Schuldnerin mit einer erwachsenen Person mit eigenem Einkommen in einer Wohn-/Lebensgemeinschaft, so ist diesem Umstand unter Berücksichtigung der Dauer der Gemeinschaft sowie der Gemeinsamkeiten in der Gemeinschaft (gemeinsame Verpflegung, gemeinsame Kasse usw.) durch einen angemessenen Abzug Rechnung zu tragen. Der Abzug vom Grundbetrag für einen alleinstehenden Schuldner bzw. eine alleinstehende Schuldnerin beträgt mindestens Fr. 100.-- und maximal Fr. 350.--, d.h. der Grundbetrag darf maximal auf den halben Ehegattengrundbetrag herabgesetzt werden (Ad Ziff. I Beilage 2 zum KS B1; BGE 130 III 765 E. 2.4). Nur bei einer partnerschaftlichen Beziehung ist anzunehmen, dass beide Personen nicht nur an die Wohnkosten, sondern etwa auch an die Aufwendungen für Nahrung oder Kulturelles beitragen und ist es gerechtfertigt, bei der Festlegung des Grundbedarfs die Gemeinschaft als Ganzes zu behandeln und vom entsprechenden Pauschalbetrag auszugehen. Das ist beispielsweise bei einer Wohngemeinschaft einer Mutter mit ihrer Tochter nicht der Fall, ebenso wenig bei studentischen Wohngemeinschaften (BGE 132 III 483 E. 4.2; Georges Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 SchKG N. 24). – Die Ehe des Beschwerdeführers wurde aufgelöst. Es ist daher glaubwürdig, dass keine partnerschaftliche Beziehung mehr und die Wohngemeinschaft nur noch aus finanziellen Gründen besteht. Diese Situation unterscheidet sich nicht massgebend von einer reinen Wohngemeinschaft wie bspw. jener von Studierenden; gerade Auslagen für Kulturelles und allenfalls auch Lebensmittel dürften nicht (mehr) gemeinschaftlich getragen werden. Insofern hätte die Vorinstanz wohl nicht ohne weiteres den maximalen Abzug von Fr. 350.-- vornehmen dürfen, weil dies faktisch der Gleichstellung mit einer dauernden Lebensgemeinschaft bzw. einem Konkubinat entspricht. Ob die StRK ihr Ermessen damit im Ergebnis aber rechtsfehlerhaft wahrgenommen und das Gericht im Rahmen der Rechtskontrolle (vorne E. 1.4) korrigierend einzugreifen hat, kann mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben (insbesondere hinten E. 5.5).

5.4 Zum Existenzminimum sind bestimmte Zuschläge hinzuzurechnen. Wie dargelegt, können sie aber nur berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich anfallen (zum Effektivitätsgrundsatz vorne E. 4.5). Selbst Auslagen, die grundsätzlich zum Existenzminimum gezählt werden, können daher nur insoweit in dessen Berechnung einfließen, als sie belegt werden (VGE 2013/96/97 vom 20.11.2014 E. 3.6 mit Hinweisen).

5.4.1 Lebt die Schuldnerin oder der Schuldner in einem Eigenheim, so sind Hypothekarzinsen, öffentlich-rechtliche Abgaben und Unterhaltskosten als Liegenschaftsaufwand zu berücksichtigen. Dasselbe gilt für eine nutzungsberechtigte Person, die für Unterhalt und Hypothekarzinsen aufkommen muss (Art. 764 f. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; Ziff. II 1 Beilage 1 zum KS B1). Unabhängig davon, ob bei einer Wohngemeinschaft eine partnerschaftliche Beziehung vorliegt, sind Wohnkosten auf die im selben Haushalt lebenden volljährigen Personen mit Einkommen aufzuteilen. Es ist dabei unerheblich, ob sich tatsächlich alle an den anfallenden Kosten beteiligen. Solange die Schuldnerin oder der Schuldner nicht rechtlich zur Unterstützung seiner Mitbewohnerin oder seines Mitbewohners verpflichtet ist, sei dies bspw. aufgrund eines Kindsverhältnisses oder nahehelichen Unterhalts, sind die über den eigenen Anteil hinausgehenden Aufwendungen nicht zu berücksichtigen, würden doch ansonsten freiwillige Unterhaltsleistungen angerechnet, was unzulässig ist (BGer 5A_146/2015 und 5A_244/2015 und 5A_420/2015 vom 24.6.2015 E. 2.3; Georges Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 N. 26; vgl. auch VGE 2016/125 vom 21.3.2017 E. 3.5.1 mit Hinweisen)

5.4.2 Die Höhe der Hypothekarzinsen von Fr. 1'195.40 für die gesamte Liegenschaft ist unbestritten. Die Vorinstanz hat davon zwei Drittel (Fr. 796.95) den beiden vermieteten Wohnungen zugeschrieben, ein Drittel der vom Beschwerdeführer bewohnten Wohnung (Fr. 398.50), wobei sie aufgrund der Wohngemeinschaft mit seiner Exfrau nur die Hälfte anrechnete. Der Beschwerdeführer wehrt sich nicht gegen die Verteilung von zwei Dritteln auf die vermieteten Wohnungen und einem Drittel auf die selbstbewohnte Einheit, sondern lediglich gegen die hälftige Anrechnung des auf diese entfallenden Betrags. In seiner Berechnung vor Verwaltungsgericht reduziert der Beschwerdeführer die Mietzinseinnahmen um den für

die beiden vermieteten Wohnungen anteiligen Hypothekarzins. In das Existenzminimum rechnet er aber die Hypothekarzinsbelastung der gesamten Liegenschaft (Fr. 1'195.40). Im Umfang von Fr. 796.95 berücksichtigt er sie folglich doppelt (Abzug bei den Einnahmen, Hinzurechnen beim Existenzminimum), was nicht angeht. Wie die Vorinstanz richtig erwogen hat, kann dem Beschwerdeführer auch von seinem Anteil nur die Hälfte, ausmachend Fr. 199.25, angerechnet werden, da er seiner Exfrau keinen nahehelichen Unterhalt schuldet (act. 4A pag. 19; E. 5.4.1 hiervor). Aus demselben Grund rechtfertigt sich, dem Beschwerdeführer lediglich die Hälfte der durchschnittlichen Heiz- und Nebenkosten, ausmachend Fr. 100.--, anzurechnen; dass diese Kosten insgesamt zu tief bemessen wären, macht er in seiner Replik vor Verwaltungsgericht nicht (mehr) geltend und gibt selber Heiz- und Nebenkosten von Fr. 200.-- an (act. 11 S. 6).

5.4.3 Zwar sind, wie dargelegt, Kosten für den Liegenschaftsunterhalt grundsätzlich dem Existenzminimum anzurechnen (vorne E. 5.4.1), indes nur sofern die Mittel tatsächlich hierzu verwendet bzw. Rückstellungen vorgenommen werden (vorne 5.4). Wie dargelegt, hat der Beschwerdeführer weder Rückstellungen für den Liegenschaftsunterhalt noch die Bezahlung der öffentlich-rechtlichen Abgaben belegt (vorne E. 4.5); sie können daher nicht zum Existenzminimum hinzugerechnet werden.

5.4.4 Unbestritten ist die monatliche Prämie für die obligatorische Krankengrundversicherung in der Höhe von Fr. 344.70 (act. 5A pag. 11). Der Beschwerdeführer macht weiter einen Zuschlag von Fr. 30.-- für die Unfalldeckung geltend. Diese ist indes bereits in der Grundversicherungsprämie eingeschlossen (vgl. act. 4A pag. 16; «Unfalldeckung ja»). Soweit der Beschwerdeführer mit der Versicherungspolice der ... (act. 11A Beilage 9) weitere Kosten für die Unfallversicherung belegen will, kann ihm nicht gefolgt werden, da sich die dort genannten Unfalldeckungen ausschliesslich auf die Zusatzversicherungen beziehen. Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, sind sie daher nicht zu berücksichtigen.

5.5 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz den Zwangsbedarf des Beschwerdeführers zu Recht auf Fr. 1'493.95 beziffert und bei einem Einkommen von Fr. 3'709.05 einen Überschuss von Fr. 2'215.10 angenommen. Damit kann der Beschwerdeführer die Einkommens- und Vermö-

genssteuern 2013 sowie Grundstücksgewinnsteuer 2011 von insgesamt Fr. 39'943.65 (inkl. Verzugszinsen bis zum erstinstanzlichen Entscheid) innert 18 Monaten bezahlen, was zumutbar ist (VGE 2016/125 vom 21.3.2017 E. 3.7, wonach 15 Monate absehbar sind und VGE 2009/428/429 vom 8.9.2010 E. 4.2.2, 2009/386 26.8.2010 E. 4.3.2, wo das Verwaltungsgericht zwei Jahre als «wohl» absehbar betrachtete; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240b N. 2, alle auch zum Folgenden). Das wäre auch dann so, wenn mit dem Beschwerdeführer von einem Grundbetrag von Fr. 1'200.-- auszugehen wäre. In diesem Fall entstünde ein Überschuss von Fr. 1'865.10, der es dem Beschwerdeführer erlaubte, die ausstehende Steuerschuld in 22 Monaten zu begleichen; auch knapp zwei Jahre sind noch absehbar. Insofern ist nicht entscheidend, dass die Vorinstanz die Abzahlung der Grundstücksgewinnsteuer 2011 sowie der Einkommens- und Vermögenssteuern 2013 und der direkten Bundessteuer 2013 zusammen betrachtet hat.

5.6 Nach dem Gesagten liegt kein wirtschaftlicher Härtefall vor. Soweit sich der Beschwerdeführer betreffend der Grundstücksgewinnsteuer 2011 auf die anderen in Art. 240b Abs. 1 StG genannten Erlassgründe beruft, ist darauf hinzuweisen, dass auch für diese vorausgesetzt wird, dass die finanziellen Verhältnisse einer steuerpflichtigen Person die Abzahlung der offenen Steuerforderungen nicht in absehbarer Zeit zulassen. Anders verhält es sich nur beim Erlassgrund nach Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG (BVR 2016 S. 261 E. 3.3). Demnach kann eine Steuer bei offensichtlicher Härte der gesetzlichen Ordnung oder stossender Ungerechtigkeit des Einzelfalls, die vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden war ganz oder teilweise erlassen werden. Es wird weder geltend gemacht noch ist ersichtlich, inwiefern hier diese Voraussetzungen erfüllt sein könnten. Dass der Beschwerdeführer offenbar nicht wusste, bzw. nach der Beratung durch seinen Notar nicht annahm, nach dem Verkauf der Liegenschaft in C._____ Grundstücksgewinnsteuern bezahlen zu müssen, stellt jedenfalls keine offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung oder stossende Ungerechtigkeit des Einzelfalls dar, zumal an den Erlass von Grundstücksgewinnsteuern hohe Anforderungen zu stellen sind (Art. 240b Abs. 2 StG).

6.

Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine 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]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 wird abgewiesen.
4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, 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. 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.