

100.2017.13/14U  
KEP/GEU/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 4. September 2017**

Verwaltungsrichter Keller  
Gerichtsschreiberin Geiser Keller

**A.** \_\_\_\_\_  
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 Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern 2012 und 2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2016; 100 16 17/18, 200 16 14/15)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ ersuchte am 15. März 2015 um Erlass der rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern 2012 in der Höhe von Fr. 4'293.60 (inkl. Gebühren, Feuerwehrdienstersatzabgabe und Verzugszins) sowie der direkten Bundessteuer 2012 von Fr. 103.20. Mit separatem Gesuch ersuchte er gleichentags um Erlass der ebenfalls rechtskräftig festgesetzten Kantons- und Gemeindesteuern 2013 in der Höhe von Fr. 7'292.80 (inkl. Gebühren, Feuerwehrdienstersatzabgabe und Verzugszins) sowie der direkten Bundessteuer 2013 in der Höhe von Fr. 289.20. Am 8. Dezember 2015 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkassostelle Region ..., in separaten Verfügungen beide Erlassgesuche ab.

### **B.**

Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ mit undatierter Eingabe (Postaufgabe am 7.1.2016) Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche diesen als Rekurs und Beschwerde entgegennahm. Die StRK wies die Rechtsmittel für beide Jahre am 9. Dezember 2016 ab und hiess das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gut.

### **C.**

Am 8. Januar 2017 hat A.\_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben. Er beantragt sinngemäss, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Jahre 2012 und 2013 seien zu erlassen. Eventuell beantragt er «eine Reduktion von mind. 50 % + 30 % für meinen unnötigen Aufwand». Ausserdem hat er ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

Der Abteilungspräsident hat am 11. Januar 2017 die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Am 20. Januar 2017 und am 20. Februar 2017 hat A. \_\_\_\_\_ jeweils auf Aufforderung des Abteilungspräsidenten hin weitere Unterlagen eingereicht. Ausserdem hat er sich erneut zur Streitsache geäussert.

Die Steuerverwaltung und die StRK beantragen mit Beschwerdeantwort vom 8. März 2017 bzw. Vernehmlassung vom 14. März 2017 je die Abweisung der Beschwerden.

A. \_\_\_\_\_ hat am 20. Januar bzw. 1. Februar 2017 mitgeteilt, seine Abklärungen bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern hätten ergeben, dass bei der Veranlagung der Steuern für das Jahr 2013 ein Fehler unterlaufen sei. Die Steuerverwaltung habe ihn gebeten, diesbezüglich Unterlagen einzureichen. Auf Nachfrage des Instruktionsrichters teilte die Steuerverwaltung am 3. Mai 2017 mit, dass kein Revisionsverfahren für das Steuerjahr 2013 hängig sei. Dazu hat sich A. \_\_\_\_\_ nicht vernehmen lassen.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11; vgl. zum anwendbaren Recht hinten E. 2.1-2.3] 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 vorinstanz-

lichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 f. einzutreten.

**1.2** Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist grundsätzlich auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid (Anfechtungsobjekt) einerseits und die Anträge der beschwerdeführenden Partei andererseits bestimmt (vgl. BVR 2016 S. 5 [VGE 2014/37 vom 3.9.2015] nicht publ. E. 1.3, 2011 S. 391 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 25 N. 14 und Art. 72 N. 6 f.). Anfechtungsobjekte sind vorliegend die Entscheide der StRK vom 9. Dezember 2016 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2012 und 2013. Der Beschwerdeführer macht geltend, es könne nicht sein, dass er trotz geringerem Einkommen im Jahr 2013 mehr Steuern bezahlen müsse als im Jahr 2012 und legt verschiedene Lohnausweise (in act. 1C) vor (vgl. Beschwerde Ziff. 4.1, 4.2 und 5-8). Er ersucht darum, «die Steuer 2012/2013» an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. Beschwerde Ziff. 9; zum Ganzen auch Eingabe vom 20.1.2017). Soweit der Beschwerdeführer damit die Aufhebung bzw. Änderung der rechtskräftigen Veranlagungen für die Steuerjahre 2012 und 2013 verlangt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Diese können im Rahmen des Erlassverfahrens nicht überprüft werden; die entsprechenden Begehren liegen ausserhalb des durch das Anfechtungsobjekt begrenzten Streitgegenstands (vgl. auch Art. 240a Abs. 5 StG; Art. 1 Abs. 2 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]; Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung; SR 642.121]; vgl. zum anwendbaren Recht hinten E. 2.1-2.3).

**1.3** Anfechtungsobjekt sind die Entscheide der StRK vom 9. Dezember 2016. Diese sind an die Stelle der Verfügungen der Steuerverwaltung vom 8. Dezember 2015 getreten (sog. Devolutiveffekt; BVR 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 139 II 404 E. 2.5). Soweit der Beschwerdeführer beantragt, die Verfügungen der Steuerverwaltung seien aufzuheben, ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten.

**1.4** Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuer ist auch jener der Gemeindesteuer und Kirchensteuer 2012 und 2013 streitig. Für den Entscheid 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; für die Kirchensteuer vgl. Art. 21 Abs. 1 des Kirchensteuergesetzes vom 16. März 1994 [KStG; BSG 415.0]). Die Einwohnergemeinde (EG) B.\_\_\_\_\_ hat sich betreffend den angeforderten Erlass der Gemeindesteuern den (bevorstehenden) Entscheiden der Steuerverwaltung angeschlossen und dieser gleichzeitig ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» abgetreten bzw. delegiert (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 99 [Jahr 2012] und 95 [Jahr 2013]). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» 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 [VGE 2013/184/185 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.3 mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die EG B.\_\_\_\_\_ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

**1.5** 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]).

**1.6** 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 aEV DBG 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 Steuererlassverordnung (vgl. Art. 20), 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 mit Hinweisen). 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 8. Dezember 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 zu beurteilen (ebenso VGE 2016/304/305 vom 2.8.2017 E. 2.3, 2014/153/154 vom 12.7.2016 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 Urteilschrift 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, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

### **3.**

**3.1** Die jährliche Veranlagung des steuerbaren Einkommens stellt sicher, dass jede steuerpflichtige Person entsprechend ihrer aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anspruch genommen wird (Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Es ist deshalb grundsätzlich davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der veranlagten Steuern sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 167 Abs. 1 DBG rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bzw. direkte Bundessteuern sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung in Ausnahmefällen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. 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).

**3.4** Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist. Das Vorliegen eines solchen führt grundsätzlich im Rahmen der pflichtgemässen Ermessensausübung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 aEV DBG auch bei der direkten Bundessteuer zum Ausschluss eines Steuererlasses (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.4 mit Hinweisen).

#### **4.**

**4.1** Die StRK hat wie die Steuerverwaltung des Kantons Bern nicht geprüft, ob ein Härtefall gegeben ist und ihren abschlägigen Entscheid damit begründet, dass der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG vorliege.

**4.2** Gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist von einem Steuererlass ganz oder teilweise abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen leistet noch Rückstellungen vornimmt. Bei der Beurteilung des Ausschlussgrunds nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist zunächst die frei verfügbare Quote des Einkommens zu bestimmen. Hierzu sind den in den fraglichen Steuerperioden erzielten Einkünften die angefallenen zwingenden Lebenshaltungskosten gegenüberzustellen, wobei sich erstere in der Regel nach Massgabe der rechtsbeständigen Veranlagungsverfügungen bestimmen (vgl. auch hinten E. 4.3.2). Die resultierende frei verfügbare Einkommensquote ist alsdann in Beziehung zur gesamten Steuerforderung zu bringen, um abzuschätzen, ob der betroffenen Person die Nichtbezahlung der geschuldeten Steuern vorzuwerfen ist. Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn es ihr zu einem früheren Zeitpunkt möglich gewesen wäre, die offengebliebene Steuerschuld zu tilgen bzw. Geld anzusparen, um die später zugestellte Steuerrechnung zu begleichen. Vielmehr ergibt sich aus der historischen und systematischen Auslegung von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG klar, dass nach Sinn und Zweck dieses Ausschlussgrunds dessen Annahme ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht voraussetzt. Auf ein solches ist grundsätzlich nur dann zu schliessen, wenn das Nichtbezahlen der Steuern angesichts ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten unverständlich erscheint und ihr dementsprechend ein geradezu leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist. Nur wenn der steuerpflichtigen Person nach Abzug des betriebsrechtlichen Existenzminimums eine Einkommensquote zur freien Verfügung verbleibt, die das Begleichen der Steuerforderung bzw. die Vornahme entsprechender Rückstellungen ohne weiteres erlaubt hätte, liegt ein leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln und mithin ein vorwerfbares Verhalten vor, das es rechtfertigt, den Aus-

schlussgrund 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 aEV DBG «freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert» hat, so dass der Erlass der direkten Bundessteuern ausgeschlossen ist (vgl. zum Ganzen BVR 2014 S. 197 E. 3.3 f., 2010 S. 401 E. 3.1, je mit Hinweisen). Der betriebsrechtliche Zwangsbedarf ist aufgrund des Kreisschreibens Nr. B1 (nachfolgend: KS B1) der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. Januar 2011 zu ermitteln, das inhaltlich den Richtlinien entspricht, welche die Konferenz der Betriebs- 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»).

### **4.3**

**4.3.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerverwaltung habe sein Einkommen im Jahr 2013 falsch festgesetzt bzw. die Lohnausweise für das Jahr 2013 seien nicht korrekt gewesen. Im Jahr 2013 habe eine Lohnpfändung bestanden. Unter anderem deshalb sei es ihm nicht möglich gewesen, Rückstellungen zu machen.

**4.3.2** Den Einspracheentscheiden vom 9. März 2015 zufolge betrug im Jahr 2012 die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Arbeitserwerb Fr. 42'892.-- und aus Arbeitslosenversicherungsentschädigungen Fr. 7'534.-- (Vorakten Steuerverwaltung pag. 7 und 3). Gemäss den Veranlagungsverfügungen vom 9. Februar 2015 erzielte er im Jahr 2013 Einkünfte aus Arbeitserwerb und Arbeitslosenversicherungsentschädigungen von Fr. 45'701.-- bzw. Fr. 21'543.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 15 und 11). Die im Zusammenhang mit dem Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG für den Steuererlass relevante wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Fälligkeitszeitpunkt der Steuern beurteilt sich grundsätzlich nach Massgabe der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen. Denn Sinn und Zweck des diesen vorangegangenen Verwaltungsverfahrens ist gerade sicherzustellen, dass die steuerpflichtige Person ent-

sprechend ihrer (damals) aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anspruch genommen wird (vgl. vorne E. 3.1). Dabei ist nicht nur hinsichtlich der Einkünfte, sondern regelmässig für alle Steuerbemessungsfaktoren, welche zugleich für die Ermittlung des damaligen Zwangsbedarfs bedeutsam sind, auf die Veranlagungsverfügungen abzustellen. Würde nämlich im Rahmen des Steuererlassverfahrens für die Ermittlung der freien Einkommensquote vom Sachverhalt abgewichen, wie er der Veranlagung zu Grunde lag, käme dies letztlich einer Revision der Veranlagung gleich; eine solche darf und kann aber mit dem Erlassverfahren gerade nicht herbeigeführt werden (zum Ganzen VGE 2009/426/427 vom 12.8.2010 E. 4.5 mit Hinweis; vorne E. 1.2; vgl. auch BVR 2016 S. 261 E. 4.6). Zwar ist nicht auszuschliessen, dass – wie der Beschwerdeführer geltend macht (vgl. auch Eingabe vom 20.1.2017 S. 2) – bei der Veranlagung des Steuerjahrs 2013 ein Fehler unterlaufen ist. Im vorliegenden Verfahren, welches den Steuererlass zum Gegenstand hat, ist jedoch kein Raum, die Veranlagungsverfügung nachträglich zu korrigieren (BGer 2D\_60/2014 vom 11.12.2014 E. 2.3.5). Das Steuerrecht enthält eine abschliessende Ordnung von Rechtsinstituten, die es erlauben, auf eine Veranlagungsverfügung oder einen diesbezüglichen Entscheid zurückzukommen. Es handelt sich um die Revision (Art. 202 StG, Art. 147 DBG sowie Art. 51 StHG), die Berichtigung (Art. 205 StG, Art. 150 DBG sowie Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 206 StG, Art. 151 DBG sowie Art. 53 StHG). Die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagung gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, ist ausgeschlossen (BVR 2016 S. 261 E. 4.5, 2014 S. 404 E. 3.1.1 mit Hinweisen). Ein Revisionsverfahren wurde indes nicht eingeleitet (vgl. Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 3.5.2017, act. 11; vorne Bst. C).

**4.3.3** In den Akten befinden sich zwei Verlustscheine vom 12. November 2013 (Betreibungs-Nrn. ... und ...). Sie wurden «infolge Ablauf Pfändungsjahr» gemäss Art. 149 SchKG erstmals ausgestellt (Vorakten StRK pag. 51 und 52). Ausserdem liegen zwei Verlustscheine vom 10. Januar 2014 (Betreibungs-Nrn. ... und ...) vor, in denen als Ergebnis des Pfändungsvollzugs festgehalten wird, dass beim Beschwerdeführer kein pfändbares Vermögen festgestellt und auch kein künftiger Lohn

gepfändet werden konnte (Vorakten StRK pag. 48 und 50; vgl. auch Pfändungsankündigungen vom 13.11.2013 [Betreibungs-Nr. ...] und vom 12.11.2013 [Betreibungs-Nr. ...], Vorakten StRK, pag. 17 und 20). Die StRK hat ausserdem einen Auszug aus dem Betreibungsregister eingeholt, woraus ausschliesslich die genannten Betreibungen bzw. Verlustscheine aus Pfändungen ersichtlich sind. Daraus geht auch hervor, dass die Forderungen gemäss Verlustscheinen die Forderungen gemäss Betreibungen übersteigen (Auszug aus dem Betreibungsregister vom 23.6.2016, Vorakten StRK pag. 84 f.). Der Beschwerdeführer hat eine Berechnung «Existenz-Minimum» des Betreibungsamts ..., Dienststelle ..., vom 5. Februar 2013 eingereicht (in act. 1C; vgl. auch Vorakten StRK pag. 46). Dort ist die Rubrik «Pfändbare Lohnquoten» leer. Diese Umstände lassen darauf schliessen, dass beim Beschwerdeführer keine Einkommenspfändung stattgefunden hat.

**4.3.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die StRK für das Einkommen des Beschwerdeführers beider Steuerjahre auf die rechtskräftigen Einspracheentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen abstellen durfte (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.3 und 7.1). Es bleibt darauf hinzuweisen, dass die StRK anders als die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung vom 20. Januar 2016 (Vorakten StRK pag. 69 und 70) nur das Einkommen und die Auslagen des Beschwerdeführers berücksichtigt hat (vgl. auch Verfügung des Abteilungspräsidenten vom 11.1.2017 Dispositiv Ziff. 3).

#### **4.4**

**4.4.1** Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, die Fahrkosten zum Arbeitsplatz sowie die auswärtige Verpflegung seien teilweise nicht berücksichtigt worden (Beschwerde Ziff. 4.3). In der Eingabe vom 20. Januar 2017 führt er aus, dass bei der Lohnpfändung die Fahrkosten und die auswärtige Verpflegung sowie die Alimente für seine beiden Kinder nicht berücksichtigt worden seien (S. 2). Es wird aus den Eingaben des Beschwerdeführers zwar nicht restlos klar, ob er diese Beanstandungen auf das Steuererlassverfahren oder das Betreibungsverfahren bezieht und ob sie für beide umstrittenen Steuerjahre gelten. Im Folgenden sind diese Punkte dennoch für beide Steuerjahre zu prüfen. Ausserdem drängen sich weitere Bemerkungen zur Berechnung des Zwangsbedarfs auf.

**4.4.2** Die StRK hat bei den Ausgaben für die Steuerjahre 2012 bzw. 2013 Fahrkosten von monatlich Fr. 58.35 bzw. Fr. 482.65 eingesetzt. Ausserdem hat sie für beide Steuerjahre einen Unterhaltsbeitrag von monatlich Fr. 500.-- für den Sohn des Beschwerdeführers angerechnet (E. 6.4 und 7.3). Diese Beträge entsprechen den Steuerveranlagungen 2012 bzw. 2013 (vgl. Einspracheentscheide vom 9.3.2015, Vorakten Steuerverwaltung pag. 3 und 7; Veranlagungsverfügungen vom 9.2.2015, Vorakten Steuerverwaltung pag. 11 und 15). Weiter hat die StRK für beide Steuerjahre gestützt auf Beilage 2 Ad Ziff. II KS B1 Fr. 40.-- für die Ausübung des Besuchsrechts berücksichtigt. Dabei ist sie davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer ein Besuchsrecht an zwei Wochenenden für jeweils zwei Tage, ausmachend vier Tage pro Monat, ausübt (angefochtener Entscheid E. 6.3.5). Es trifft demnach nicht zu, dass die Fahrkosten und die Alimente nicht berücksichtigt worden sind. Die StRK hat die Höhe dieser Beträge aufgrund der Steuerveranlagungen oder des KS B1 bestimmt, was nicht zu beanstanden ist (vorne E. 4.2 und 4.3.2). Der Beschwerdeführer führt nicht aus und es ist nicht ersichtlich, inwieweit die StRK diese Beträge rechtsfehlerhaft festgelegt haben soll.

**4.4.3** Für die in den Jahren 2012 und 2013 im selben Haus wohnende Tochter hat die StRK sodann in beiden Steuerjahren den hälftigen Grundbetrag für ein Kind unter 10 Jahren, einen Teil des Mietzinses und die Hälfte der Krankenkassenprämie angerechnet (angefochtener Entscheid E. 6.3.1-6.3.3; vgl. zu den Krankenkassenprämien hinten E. 4.4.5), was der Beschwerdeführer nicht in Frage stellt. Der Unterhaltsbeitrag für seine Tochter von Fr. 600.-- gemäss Vereinbarung über die gemeinsame elterliche Sorge vom 9. August 2005 (in act. 3A) musste der Beschwerdeführer erst ab Auflösung der Hausgemeinschaft bezahlen (vgl. Ziff. 2.2), weshalb dieser Betrag nicht zu berücksichtigen ist. Für das Steuerjahr 2012 hat die StRK gestützt auf die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern (Vorakten Steuerverwaltung pag. 7) weiter Fr. 129.15 für Kinderbetreuung gewährt (angefochtener Entscheid E. 6.3.4). Es kann offenbleiben, ob dieser Betrag, den der Beschwerdeführer nicht beanstandet, bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums zu Recht berücksichtigt wurde, da dies keinen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens hat (vgl. VGE 2011/454 vom 4.9.2012 E. 3.4.2; hinten E. 4.6 und 4.8).

**4.4.4** Für auswärtige Verpflegung hat die StRK für die Steuerjahre 2012 bzw. 2013 monatlich Fr. 201.65 bzw. 134.75 eingesetzt (angefochtener Entscheid E. 6.4 und 7.3). Dabei hat sie nicht den Betrag von Fr. 15.-- pro Tag angenommen, der für die Steuerveranlagung gilt (vgl. Art. 8 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten [Berufskostenverordnung, BKV; BSG 661.312.56] und Ziff. 1 Bst. a Anhang Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]) und hat Fr. 11.-- pro Tag gemäss Beilage 1 zum KS B1 eingesetzt (Ziff. II/4b). Zwar ist grundsätzlich auch für die Zuschläge zum betriebsrechtlichen Existenzminimum die Veranlagungsverfügung der betreffenden Steuerperiode massgebend (vorne E. 4.3.2). Dies gilt jedoch nicht unbesehen für die Höhe der berücksichtigten Pauschalabzüge. Sind die Beträge nach den Regeln zum betriebsrechtlichen Existenzminimum tiefer, müssen diese herangezogen werden (VGE 2011/454 vom 4.9.2012 E. 3.4.1; vgl. auch VGE 2015/80 vom 4.9.2015 E. 3.5.4, 2014/202/203 vom 23.4.2015 E. 4.2.3). Das Vorgehen der StRK ist demnach nicht zu beanstanden, zumal sie sich insoweit auf die Veranlagungen gestützt hat, als sie die Anzahl Tage mit auswärtiger Verpflegung von dort übernommen hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.3.4 und 7.2; Vorakten Steuerverwaltung pag. 3 und 7 sowie 11 und 15). Im Übrigen erläutert der Beschwerdeführer nicht, weshalb ihm ein höherer Betrag anzurechnen wäre.

**4.4.5** Von Amtes wegen ist sodann die folgende Korrektur der Berechnung des monatlichen Zwangsbedarfs vorzunehmen: Die StRK hat betreffend Prämien für die obligatorische Krankenpflegeversicherung festgehalten, dass keine Versicherungspolice für die umstrittenen Steuerjahre vorlägen. Sie hat sich deshalb auf die Versicherungspolice für das Jahr 2015 gestützt. Für den Beschwerdeführer hat die StRK Fr. 358.-- und für die Tochter Fr. 37.90 (die Hälfte der Monatsprämie) angerechnet (angefochtener Entscheid E. 6.3.3 und 7.2). Vor Verwaltungsgericht hat der Beschwerdeführer sowohl für sich als auch für seine Tochter Prämienrechnungen der Krankenkasse für die hier interessierenden Zeiträume eingereicht (in act. 1C). Daraus geht hervor, dass der Beschwerdeführer Prämien von Fr. 313.10 für Februar 2012 und von Fr. 323.35 für Februar 2013 bezahlt

hat (Rechnungen vom 19.1.2012 und vom 8.1.2013). Die Prämien für Juni 2012 bzw. Mai und Juni 2013 für die Tochter des Beschwerdeführers betragen Fr. 49.50 (unter Berücksichtigung eines Kantonsbeitrags von Fr. 23.--) bzw. Fr. 74.95. Da die Belege für die umstrittenen Steuerjahre nun vorliegen, sind die Beträge entsprechend zu korrigieren.

**4.4.6** Für das Steuerjahr 2013 kann schliesslich offenbleiben, ob die Weiterbildungskosten von Fr. 100.--, welche die StRK gestützt auf die Veranlagungsverfügung angerechnet hat (angefochtener Entscheid E. 7.2; Veranlagungsverfügungen vom 9.2.2015 pag. 15 und 11), überhaupt zu berücksichtigen wären, da dies für den Ausgang des Verfahrens nicht ausschlaggebend ist (vgl. VGE 2011/312/313 vom 14.6.2012 E. 4.1.3 mit Hinweis auf Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2010, Art. 93 SchKG N. 28; hinten E. 4.7 f.).

## **4.5**

**4.5.1** Der Beschwerdeführer führt sodann aus, dass er nach der Trennung von seiner Lebenspartnerin Ende 2011 einen eigenen Haushalt als Untermieter geführt habe. Er habe selber eingekauft, sich selber gepflegt und sich zur Hälfte an den Kosten der gemeinsamen Tochter beteiligt. Der Betreibungsbeamte habe bestätigt, dass der Beschwerdeführer einen eigenen Haushalt führe (Beschwerde Ziff. 10 und «Wohnsituation»). Er habe nur die Küche und das Badezimmer mitbenutzt, wobei er über einen eigenen Kühlschrank verfügt habe (Eingabe vom 20.1.2017 S. 2). Per 30. Dezember 2015 sei er von B.\_\_\_\_\_ nach C.\_\_\_\_\_umgezogen (Beschwerde Ziff. 1). Damit macht er sinngemäss geltend, es sei der Grundbetrag für eine alleinstehende Person von Fr. 1'200.-- zu gewähren.

**4.5.2** Das Konkubinatsverhältnis, aus dem Kinder hervorgegangen sind, ist unter dem Gesichtspunkt der Notbedarfsermittlung im Wesentlichen gleich zu behandeln wie ein eheliches Familienverhältnis (BGE 130 III 765 E. 2.2). Für ein Paar mit Kindern ist ein monatlicher Grundbetrag von Fr. 1'700.-- einzusetzen (Beilage 1 zum KS B1 Ziff. I/3). Lebt der Schuldner oder die Schuldnerin mit einer erwachsenen Person mit eigenem Einkommen – ohne Kinder – 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. er 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 indes 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 so. Ebenso wenig bei studentischen Wohngemeinschaften (BGE 132 III 483 E. 4.2; zum Ganzen Georges Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 SchKG N. 24). Bei der Ermittlung des betriebsrechtlichen Existenzminimums besteht ein erheblicher Ermessensspielraum. Es ist jeweils zu prüfen, ob die Anwendung der Berechnungsrichtlinien zu einem den konkreten Umständen angemessenen Ergebnis führt (vgl. Georges Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 SchKG N. 21 mit Hinweis auf BGE 86 III 10).

**4.5.3** Die Situation des Beschwerdeführers ist insoweit speziell, als er nach Auflösung des Konkubinatsverhältnisses weiterhin mit der ehemaligen Partnerin und dem gemeinsamen Kind im selben Haus gewohnt hat. Dies ist weder mit einem Konkubinatsverhältnis mit gemeinsamen Kindern noch mit einer Wohn-/Lebensgemeinschaft ohne Kinder oder einer reinen Wohngemeinschaft vergleichbar. Die StRK hat dieser Konstellation damit Rechnung getragen, dass sie grundsätzlich von einem auf Fr. 850.-- gekürzten Grundbetrag für einen alleinstehenden Schuldner ausgegangen ist und anschliessend aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers, er führe einen eigenen Haushalt, Fr. 950.-- angerechnet hat. Bei den Wohnverhältnissen des Beschwerdeführers ist davon auszugehen, dass er gewisse vom Grundbetrag zu deckende Auslagen gemeinsam mit der ehemaligen Partnerin bestreitet. Mit einem Abzug vom Grundbetrag für einen alleinstehenden Schuldner von Fr. 250.-- bewegt sich die StRK im Rahmen des KS B1 (vorne E. 4.5.2). Die StRK hat auch berücksichtigt, dass der Be-

schwerdeführer keine partnerschaftliche Beziehung mit der im selben Haus wohnenden ehemaligen Partnerin mehr führt, indem sie mehr als den halben Grundbetrag für ein Paar mit Kindern angerechnet hat bzw. den Grundbetrag für eine alleinstehende Person nicht um den maximalen Abzug von Fr. 350.-- gekürzt hat. Die StRK hat das ihr zustehende Ermessen demnach nicht rechtsfehlerhaft ausgeübt (vgl. vorne E. 1.6). Dass das Betreibungsamt ... vom Grundbetrag für einen alleinstehenden Schuldner ausgegangen ist (Berechnung «Existenz-Minimum» vom 5.2.2013, in act. 1C), ist für das vorliegende Verfahren nur insoweit von Belang, als dies die Angaben des Beschwerdeführers, er habe einen eigenen Haushalt geführt, bestätigt.

**4.6** Damit ergibt sich für das Jahr 2012 folgender Zwangsbedarf:

Grundbetrag	Fr.	950.00
Grundbetrag Tochter	Fr.	200.00
Nettomietzins	Fr.	1'000.00
Nebenkosten	Fr.	100.00
Krankenkasse BF	Fr.	313.10
Krankenkasse Tochter	Fr.	24.75
Fahrkosten	Fr.	58.35
Auswärtige Verpflegung	Fr.	201.65
Kinderbetreuung	Fr.	129.15
Unterhaltsbeitrag Sohn	Fr.	500.00
Besuchsrecht Sohn	Fr.	40.00
		-----
Total	Fr.	3'517.00

**4.7** Für das Jahr 2013 stellt sich der Zwangsbedarf wie folgt dar:

Grundbetrag	Fr.	950.00
Grundbetrag Tochter	Fr.	200.00
Nettomietzins	Fr.	1'000.00
Nebenkosten	Fr.	100.00
Krankenkasse BF	Fr.	323.35
Krankenkasse Tochter	Fr.	37.50
Fahrkosten	Fr.	482.65

Auswärtige Verpflegung	Fr. 134.75
Weiterbildungskosten	Fr. 100.00
Unterhaltsbeitrag Sohn	Fr. 500.00
Besuchsrecht Sohn	Fr. 40.00
	-----
Total	Fr. 3'868.25

**4.8** Werden für das Jahr 2012 dem Zwangsbedarf von Fr. 42'204.-- die Einkünfte von Fr. 50'426.-- (vorne E. 4.3.2) gegenübergestellt, so resultiert eine frei verfügbare Quote von Fr. 8'222.--. Demgegenüber belaufen sich die gesamten Steuerforderungen für das Jahr 2012 auf Fr. 4'396.80 (vorne Bst. A). Die freie Einkommensquote betrug demnach rund 187 % der gesamten Steuerforderung. Aus der Gegenüberstellung des jährlichen Zwangsbedarfs von Fr. 46'419.-- mit den Einkünften von Fr. 67'244.-- (vorne E. 4.3.2) ergibt sich für das Jahr 2013 eine frei verfügbare Quote von Fr. 20'825.--. Sie beträgt mehr als das zweieinhalbfache der gesamten Steuerforderungen für das Jahr 2013 von Fr. 7'582.-- (vorne Bst. A). Auch wenn ein Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person nicht leichthin zu bejahen ist, muss sich der Beschwerdeführer bei diesen Gegebenheiten den Vorwurf gefallen lassen, im Steuerjahr 2012 mit den verfügbaren Mitteln leichtfertig umgegangen zu sein. Selbst wenn im Steuerjahr 2013 tatsächlich bei der Veranlagung ein zu hohes Einkommen des Beschwerdeführers angenommen worden wäre, bestünde wie gesehen kein Raum, dies im Rahmen des Erlassverfahrens zu korrigieren (vorne E. 4.3.2). Gemäss den Zahlen nach den rechtskräftigen Veranlagungen verfügte der Beschwerdeführer im Jahr 2013 über eine freie Einkommensquote, die es ihm ohne weiteres ermöglicht hätte, die Steuerforderung zu begleichen. Damit ist der Ausschlussgrund gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 12 Abs. 2 aEV DBG für beide Steuerjahre erfüllt, womit ein Steuererlass selbst dann nicht in Frage kommt, wenn ein wirtschaftlicher Härtefall vorliegen sollte. Angesichts der die Steuerbeträge klar übersteigenden frei verfügbaren Einkommensquoten kommt der Ausschlussgrund nicht nur teilweise, sondern für die gesamte offene Steuerforderung zum Tragen (vgl. VGE 2011/454 vom 4.9.2012 E. 3.5 a.E.).

**4.9** Soweit der Beschwerdeführer eine Parteientschädigung für das Verfahren vor der StRK verlangt («Reduktion» für seinen unnötigen Aufwand, vorne Bst. C), ist ihm entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz Rekurs und Beschwerde abgewiesen hat, der Beschwerdeführer mit seinen Rechtsmitteln mithin vollständig unterlegen ist und eine Parteientschädigung deshalb von vornherein ausser Betracht fällt (vgl. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Der Entscheid der StRK ist auch im Kostenpunkt nicht zu beanstanden (vgl. angefochtener Entscheid E. 9 und Dispositiv Ziff. 6 und 7). Der angefochtene Entscheid hält somit der Rechtskontrolle stand und die Beschwerden sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht sind namentlich mit Blick auf das Unterliegen des Beschwerdeführers keine Parteikosten zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG; vgl. auch vorne E. 4.9). Er hat jedoch ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt.

**5.2** Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn die Partei 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, 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 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 2015 S. 487 E. 7.1; BGE 139 III 475 E. 2.2, 129 I 129 E. 2.3.1).

**5.3** Nach der Rechtsprechung gilt eine Partei als prozessbedürftig, wenn sie die Kosten eines Verfahrens nicht aufzubringen vermag, ohne Mittel anzugreifen, derer sie zur Deckung des notwendigen Lebensunterhalts für sich und die Familie bedarf. Bei einem Überschuss sind Prozesskosten praxisgemäss bei weniger kostspieligen Prozessen innert Jahresfrist, bei andern innert zwei Jahren zu tilgen. Die prozessuale Bedürftigkeit beurteilt sich nach der gesamten wirtschaftlichen Situation der rechtsuchenden Person im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung. Dazu gehören einerseits sämtliche finanziellen Verpflichtungen sowie andererseits die Einkommens- und Vermögensverhältnisse (BVR 2016 S. 65 E. 3.2.2, 2014 S. 437 E. 7.2; vgl. auch BGE 135 I 221 E. 5.1 [Pra 99/2010 Nr. 25]). Bei unselbständig erwerbstätigen Personen ist die Prozessbedürftigkeit anhand der Gegenüberstellung des monatlichen Nettoeinkommens und des zivilprozessualen Zwangsbedarfs zu ermitteln, wobei allfälliges Vermögen zu berücksichtigen ist (Kreisschreiben Nr. 1 der Zivilabteilung des Obergerichts und des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25. Januar 2011 über die Ermittlung und den Nachweis der Prozessarmut [nachfolgend: KS 1], Bst. A-D, einsehbar unter: <<http://www.justice.be.ch>>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads & Publikationen»).

**5.4** Der Beschwerdeführer erzielte in den Monaten Juli bis Dezember 2016 einen AHV-pflichtigen Bruttolohn von durchschnittlich Fr. 4'267.30 pro Monat, was einem Nettolohn von Fr. 3'778.25 entspricht (inkl. 13. Monatslohn; vgl. Einsatzvertrag vom 9.5.2016 und Lohnabrechnung Januar 2017 vom 25.1.2017, beides in act. 3A und Bescheinigungen für Zwischenverdienst in act. 5A). Möglicherweise bezieht der Beschwerdeführer wie in den Jahren 2012 und 2013 Arbeitslosenversicherungsentschädigungen. Aus zwei Abrechnungen der ... Arbeitslosenkasse vom

4. März 2015 und 23. Dezember 2015 geht hervor, dass der versicherte Verdienst Fr. 4'171.-- betrug (Vorakten Steuerverwaltung pag. 86 und Vorakten StRK pag. 64). Es erscheint unwahrscheinlich, dass der versicherte Verdienst (wenn überhaupt) wesentlich gestiegen ist (vgl. Einsatzvertrag vom 18.3.2015, Vorakten Steuerverwaltung pag. 87; Einsatzvertrag vom 9.5.2016, in act. 3A). Es kann deshalb auf den genannten Durchschnittslohn abgestellt werden.

**5.5** Zu den Auslagen ergibt sich, was folgt: Bezüglich des Grundbetrags ist nicht geklärt, wie sich die Wohnsituation bei seiner Mutter gestaltet (vgl. Vorakten StRK pag. 79). Für den Arbeitsweg macht der Beschwerdeführer Kosten für öffentliche Verkehrsmittel von Fr. 660.--, für auswärtige Verpflegung Fr. 492.80 geltend. Aus den Bescheinigungen für Zwischenverdienst ist jedoch zu schliessen, dass der Beschwerdeführer nicht jeden Monat voll, sondern durchschnittlich rund 17 Tage arbeitet (vgl. act. 5A). Ausserdem übersteigt der geltend gemachte Betrag für den Arbeitsweg die Kosten von Fr. 340.-- (Monatszahlung) für ein Generalabonnement der SBB (vgl. <<https://www.sbb.ch>> Rubriken «Abos & Billette/General-Abos/GA Erwachsene»). Sowohl der Betrag für den Arbeitsweg als auch derjenige für die auswärtige Verpflegung scheinen deshalb zu hoch. Den Mietzins von Fr. 700.-- zuzüglich Nebenkosten von Fr. 80.-- sowie die Prämie für die obligatorische Krankenpflegeversicherung von Fr. 407.85 belegt der Beschwerdeführer. Auch für die Unterhaltszahlungen von insgesamt Fr. 1'100.-- an die beiden Kinder legt er Belege vor (alles in act. 3A). – Wenn man davon ausgeht, dass der Grundbetrag aufgrund einer Wohngemeinschaft mit der Mutter nur Fr. 1'235.-- (um 30 % erhöhter betriebsrechtlicher Grundbetrag von Fr. 950.--; vgl. KS 1 Bst. A und Bst. C Ziff. 1) beträgt, mit durchschnittlich rund 17 Arbeitstagen pro Monat gerechnet wird und dem Beschwerdeführer nur die Kosten für ein monatlich zu zahlendes Generalabonnement angerechnet werden, resultiert folgender monatlicher Zwangsbedarf:

Grundbetrag	Fr. 1'235.00
Miete	Fr. 780.00
Krankenkasse	Fr. 407.85
Unterhaltszahlungen	Fr. 1'100.00

Auswärtige Verpflegung	Fr. 187.00
Arbeitsweg	Fr. 340.00
	-----
Total	Fr. 4'049.85

Das Nettoeinkommen des Beschwerdeführers (vgl. vorne E. 5.4) erreicht den so berechneten zivilprozessualen Zwangsbedarf nicht. Hinzu kommt, dass auch noch die laufenden Steuern, wofür Belege fehlen, und ein Betrag für die Ausübung des Besuchsrechts berücksichtigt werden könnten und der Grundbetrag möglicherweise höher festzusetzen wäre (vgl. KS 1 Bst. C Ziff. 1 und Ziff. 2g und 2f). Es ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer prozessarm ist.

**5.6** Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann sodann nicht als aussichtslos bezeichnet werden: Für das Jahr 2012 erweist sich die freie Einkommensquote zwar nach eingehender Prüfung als noch gerade genügend hoch, dass dem Beschwerdeführer der Vorwurf des leichtfertigen Umgangs mit den verfügbaren Mitteln zu machen ist (vorne E. 4.8). Eine für den Beschwerdeführer günstigere Beurteilung war jedoch nicht auszuschliessen, insbesondere betreffend den Grundbetrag. Zudem ist juristischen Laien nicht ohne weiteres klar, welche Beanstandungen im Veranlagungsverfahren und welche im Verfahren auf Steuererlass vorzubringen sind. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist demnach gutzuheissen und die Verfahrenskosten sind unter Vorbehalt der Nachzahlungspflicht des Beschwerdeführers vorläufig vom Kanton Bern zu tragen (Art. 113 VRPG i.V.m. Art. 123 ZPO).

#### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
4. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
5. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird gutgeheissen.
6. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Die Kosten trägt vorerst der Kanton Bern. Vorbehalten bleibt die Nachzahlungspflicht des Beschwerdeführers.
7. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
8. 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) 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 auszuführen, warum sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt.

