

100.2019.389/390U
ARB/LIJ/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 24. August 2021

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Liniger

A. _____
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten
Bundessteuer 2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 29. Oktober 2019; 100 19 139, 200 19 128)



Sachverhalt:

A.

A._____ ersuchte am 30. November 2018 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 2'122.95 (inkl. Verzugszins) sowie der direkten Bundessteuer von Fr. 48.25 des Jahres 2017. Unter Berücksichtigung der geleisteten Teilzahlungen betrug der Steuerausstand insgesamt Fr. 1'139.90. Mit Entscheiden vom 12. März 2019 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Inkassostelle Region ..., die Erlassgesuche ab, nachdem die Einwohnergemeinde (EG) B._____ betreffend die Gemeindesteuern den «Anschluss an Entscheid Kanton» erklärt hatte.

B.

Dagegen erhob A._____ am 9. April 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 29. Oktober 2019 abwies.

C.

Am 22. November 2019 hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 seien zu erlassen. Zudem sei ihr die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren.

Die StRK und die Steuerverwaltung haben mit Beschwerdevernehmlassung vom 12. Dezember 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 17. Januar 2020 je auf Anträge verzichtet.

Mit Eingaben vom 5. und 17. Januar, 15. Februar, 6. März sowie 9. Juni 2020 hat sich A._____ erneut zur Sache geäußert und weitere Unterlagen eingereicht.

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]). Die Beschwerdeführerin 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG).

1.2 Neben dem Erlass der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuer ist auch jener der Gemeindesteuer streitig. Für den diesbezüglichen Entscheid ist die Gemeinde zuständig, wobei sie ihre Erlasskompetenz der für den Erlass der Kantonssteuern zuständigen kantonalen Behörde übertragen kann (Art. 240 Abs. 4 StG). Die EG B. _____ hat sich betreffend die Gemeindesteuer 2017 am 5. Dezember 2018 den bevorstehenden Entscheiden der Steuerverwaltung «angeschlossen» (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 67 f., auch zum Folgenden). Am 8. Mai 2019 hat sie ihre «Kompetenz zur Wahrung der Interessen der Gemeinde in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert. 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 Gemeindesteuer zu führen (vgl. BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 1.3, 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.

1.3 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 Veranlagungen von Einkommenssteuern im Streit liegen, in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Zwar sind die Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Bereich des Steuererlasses nicht harmonisiert und unterscheiden sich deshalb teilweise; insbesondere gewährt das Bundesrecht den Steuerpflichtigen – anders als das kantonale Steuergesetz – keinen Rechtsanspruch auf Steuererlass (vgl. Art. 167 Abs. 1 DBG sowie Botschaft des Bundesrats zum Steuererlassgesetz, in BBl 2013 S. 8435 ff., S. 8438 und 8441 ff., wonach das revidierte Steuererlassrecht diesbezüglich keine Änderung bezweckt; 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; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 167 N. 12; a.M. Beusch/Raas, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen zu Art. 167-167g DBG N. 12 f., Art. 167g DBG N. 14). Im Ergebnis besteht aber dennoch eine derart weitgehende inhaltliche Übereinstimmung zwischen der Regelung des Kantons Bern und jener des Bundes, dass sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

1.4 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]).

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Die jährliche Veranlagung des steuerbaren Einkommens stellt sicher, dass jede steuerpflichtige Person entsprechend ihrer aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anspruch genommen wird (Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Es ist deshalb grundsätzlich davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der veranlagten Steuern sowohl möglich als auch zumutbar ist. Dennoch können gemäss Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG rechtskräftig festgesetzte Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bzw. die direkte Bundessteuer sowie Zinsen, Gebühren und allenfalls (gewisse) Bussen ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ihre Zahlung in Ausnahmefällen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte verbunden wäre. Bei solchen Gegebenheiten soll ein Steuererlass zur langfristigen bzw. dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen (vgl. Art. 240a Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 2 DBG; BVR 2018 S. 376 E. 2.1, 2016 S. 261 E. 2.1, 2014 S. 197 E. 2.1).

2.2 Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, räumt das kantonale Steuergesetz der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf Steuererlass ein; in Bezug auf die direkte Bundessteuer fällen die Behörden einen Entscheid nach pflichtgemässen Ermessen (vgl. vorne E. 1.3). So oder anders kann die Gewährung von Steuerlass – wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 13 Abs. 1 Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung, EV DBG; SR 642.121]) – an Bedingungen wie Abzahlungen oder die Leistung von Sicherheiten geknüpft werden (Art. 240 Abs. 5 StG). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe gemäss Art. 240c Abs. 1 StG bzw. Art. 167a DBG kommt es 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. 3 EV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG

vorliegt, beurteilt sich mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidzeitpunkt präsentieren, wobei auch den Zukunftsaussichten Rechnung zu tragen ist (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 10 EV DBG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies beim Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 167a Bst. c DBG; BVR 2018 S. 376 E. 2.2, 2014 S. 197 E. 2.2).

2.3 Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG ist, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind, was grundsätzlich immer dann der Fall ist, wenn die verfügbaren Mittel der steuerpflichtigen Person deren betriebsrechtliches Existenzminimum gemäss Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG bzw. Art. 167f DBG i.V.m. Art. 2 Abs. 3 EV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 167f DBG i.V.m. Art. 2 Abs. 2 EV DBG setzt eine Notlage voraus, dass die Steuerschuld in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht, sodass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2018 S. 376 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 2.3).

2.4 Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c Abs. 1 StG bzw. Art. 167a DBG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2018 S. 376 E. 2.4, 2014 S. 197 E. 2.4).

3.

3.1 Die StRK hat ihre abschlägigen Entscheide damit begründet, dass die Bezahlung der Steuerschuld für die Beschwerdeführerin nicht mit einer erheblichen Härte verbunden sei. Den monatlichen Einkünften von

Fr. 3'167.-- (IV- und BVG-Rente von Fr. 1'586.-- bzw. Fr. 575.-- sowie Ergänzungsleistungen von Fr. 1'006.--) stehe ein betriebsrechtlicher Zwangsbedarf von Fr. 2'633.75 (Grundbetrag von Fr. 1200.--, Miete ohne Nebenkosten von Fr. 800.--, AHV-Beitrag von Fr. 41.85, Krankenkasse KVG und VVG von Fr. 425.10 bzw. Fr. 81.55 sowie Anteil Haushaltshilfe von Fr. 85.25) gegenüber, womit die Beschwerdeführerin über eine freie Einkommensquote von Fr. 533.25 pro Monat verfüge. Dieser Betrag erlaube es ihr, die ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 innert drei Monaten und damit in absehbarer Frist zu begleichen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.3 f.).

3.2 Die Beschwerdeführerin beanstandet die Berechnung der Vorinstanz als teilweise unrichtig: Sie macht geltend, die Ergänzungsleistungen seien aufgrund ihres Umzugs in den Kanton Luzern im Mai 2019 tiefer als zuvor im Kanton Bern. Zudem seien ihr in diesem Zusammenhang Umzugskosten von insgesamt Fr. 3'791.-- entstanden, die sie in vierteljährlichen Raten noch bis April 2021 abzuzahlen habe. Weiter kämen zum Mietzins noch die Auslagen für die Kaminreinigung sowie für Brennholz als Mietnebenkosten hinzu. Die StRK habe ferner nicht berücksichtigt, dass selbst zu tragende Krankheitskosten nur dann mit Ergänzungsleistungen vergütet würden, wenn die Kosten im Rahmen der obligatorischen Grundversicherung anfielen, nicht aber, wenn es sich wie in ihrem Fall um Restkosten bei den Zusatzversicherungen handle. Schliesslich seien auch ihre Zahlungen an die laufenden Steuern im Zwangsbedarf anzurechnen (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3 f.). – Die Steuerverwaltung erachtet die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten zusätzlichen Aufwendungen für die Kaminreinigung und den Umzug gestützt auf die vor Verwaltungsgericht eingereichten Belege als erwiesen. Zudem ist sie der Ansicht, dass auch nachgewiesene selbst getragene Krankheitskosten sowie Auslagen für Holz im Zwangsbedarf zu berücksichtigen seien. Bei diesen Gegebenheiten hält es die Steuerverwaltung für «unwahrscheinlich, dass eine freie Quote verbleibt», die der Beschwerdeführerin die Abzahlung der Schulden in absehbarer Zeit erlauben würde (vgl. Beschwerdeantwort).

3.3 Es ist anhand einer Gegenüberstellung von Einkünften und Lebenshaltungskosten zu beurteilen, ob die Tilgung einer offenen Steuerschuld aus

wirtschaftlichen Gründen mit einer erheblichen Härte im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG verbunden wäre. Eine entsprechende Notlage besteht, wenn es der steuerpflichtigen Person trotz gebotener Einschränkung ihrer Lebenshaltung nicht möglich ist, den ausstehenden Steuerbetrag innert absehbarer Zeit zu begleichen. Als massgebende Grösse für die zumutbare Einschränkung bezeichnen Art. 240a Abs. 3 bzw. Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG das betriebsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 Abs. 1 SchKG (vgl. vorne E. 2.3). Dieses 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 (KS B1 Beilage 1), sowie aufgrund der zugehörigen Ergänzungen und Präzisierungen der kantonalen Aufsichtsbehörde (KS B1 Beilage 2; alles einsehbar unter: <www.justice.be.ch>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads&Publikationen»).

3.4 Das monatliche Einkommen der Beschwerdeführerin setzt sich gemäss aktuellsten aktenkundigen Belegen zusammen aus einer IV-Rente von Fr. 1'586.-- und einer BVG-Rente von Fr. 575.-- (vgl. Rentenbestätigung 2019, Vorakten StRK [act. 3D] pag. 749; Schreiben Pensionskasse vom 21.8.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 63). Hinzu kommen Ergänzungsleistungen, die aufgrund des Umzugs der Beschwerdeführerin in den Kanton Luzern (nur) noch Fr. 779.-- betragen (vgl. Berechnung Ausgleichskasse Luzern vom 21.2.2020 [act. 11A], auch zum Folgenden). Darin sind im Umfang von Fr. 395.-- die Kosten für die obligatorische Krankenversicherung enthalten, was im Zwangsbedarf zu berücksichtigen ist (hinten E. 3.5.2). Der Beschwerdeführerin stehen somit monatliche Einkünfte von Fr. 2'940.-- zur Verfügung.

3.5 Zum Zwangsbedarf ergibt sich sodann Folgendes:

3.5.1 Die von der Vorinstanz berücksichtigten Auslagen von Fr. 1'200.-- als Grundbetrag für eine alleinstehende Person (vgl. KS B1 Beilage 1 Ziff. I/1), von Fr. 41.85 für den AHV-Beitrag (Verfügung Ausgleichskasse vom 18.2.2019, Vorakten StRK [act. 3D] pag. 742; VGE 2019/225/226 vom 21.5.2021 E. 4.3.2 mit Hinweis) und von Fr. 800.-- für die Miete (Mietvertrag

vom 10.5.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 42) sind nicht zu beanstanden. Vor Verwaltungsgericht hat die Beschwerdeführerin zudem einen Nachtrag zum Mietvertrag eingereicht, woraus sich ergibt, dass sie als Mieterin die Kosten für die Kaminreinigung sowie das Holz für die Heizung zu tragen hat (Nachtrag vom 16.11.2019 [act. 1C]; vgl. auch Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3 Ziff. 3 und Eingabe vom 15.2.2020). Die Beschwerdeführerin hat entsprechende jährliche Auslagen von Fr. 591.-- (zweimal pro Jahr stattfindende Kaminreinigung, vgl. Rechnung vom 21.11.2019 von Fr. 319.05 [act. 1C] und Rechnung vom 3.3.2020 von Fr. 271.95 [act. 11A]) sowie von Fr. 865.-- (Holzlieferungen von Mai 2019 bis April 2020, vgl. Einzahlungsscheine und Zahlungsbelege für Rechnungsbeträge von Fr. 640.-- und Fr. 225.-- [act. 12A]) ausgewiesen, womit monatliche Nebenkosten von insgesamt Fr. 121.35 im Zwangsbedarf anzurechnen sind (vgl. auch BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 3.5 mit Hinweisen).

3.5.2 Die Kosten für die Prämien der obligatorischen Krankenpflegeversicherung werden von den Ergänzungsleistungen abgedeckt, wobei die Ausgleichskasse einen monatlichen Betrag von Fr. 395.-- direkt an die Krankenkasse leistet (Berechnung Ausgleichskasse Luzern vom 21.2.2020 [act. 11A]; vorne E. 3.4). Sollte dieser Betrag die aktuelle Krankenkassenprämie übersteigen, so ist mit Blick auf das Alter und den Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin hier davon auszugehen, dass die Differenz regelmässig mit Forderungen der Krankenkasse für Selbstbehalte und Franchise verrechnet wird. Es ist somit der gesamte von den Ergänzungsleistungen als Durchschnittsprämie ausbezahlte Betrag von Fr. 395.-- im Zwangsbedarf anzurechnen (vgl. auch VGE 2019/150 vom 8.10.2020 E. 3.4.2, 2019/126 vom 20.4.2020 E. 3.6.3 mit weiteren Hinweisen). Die Auslagen für die private Zusatzversicherung werden im Grundsatz nicht berücksichtigt (vgl. KS B1 Beilage 1 Ziff. II/3). Angesichts der unbestrittenen gesundheitlichen Beeinträchtigungen der Beschwerdeführerin (sie ist Bezügerin einer vollen IV-Rente; vgl. auch Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3 Ziff. 5, auch zum Folgenden; angefochtene Entscheide E. 4.2.3) rechtfertigt sich vorliegend jedoch ein Zuschlag für den Prämienaufwand von Fr. 81.55 (vgl. Versicherungspolice 2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 32): Es ist anzunehmen, dass sie ohne die private Zusatzversicherung im Zusammenhang mit den Naturheiltherapien und -medikamenten höhere medizinische Behand-

lungskosten selber tragen müsste, die bei der Berechnung ihres monatlichen Zwangsbedarfs zu berücksichtigen wären. Zudem könnte sie sich bei diesen Gegebenheiten nach einer Kündigung kaum mehr zu den gleichen Bedingungen wieder privat versichern lassen (vgl. BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 3.6 mit Hinweisen, 2013 S. 506 E. 4.4). Weiter weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin (vorne E. 3.2), dass ihr als Bezügerin von Ergänzungsleistungen lediglich die im Rahmen der obligatorischen Krankenpflegeversicherung anfallenden Kosten aus der Beteiligung durch Franchise und Selbstbehalt vergütet werden (vgl. Art. 14 Abs. 1 Bst. g des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELG; SR 831.30] i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung [KVG; SR 832.10]), nicht aber (Rest-)Kosten, welche die Zusatzversicherung nicht übernimmt (vgl. Urs Müller, Rechtsprechung des Bundesgerichts zum ELG, 3. Aufl. 2015, N. 821, 836 f. mit Hinweis auf hier nicht einschlägige Ausnahmen; vgl. auch Abrechnung Ausgleichskasse vom 28.3.2019 [act. 1C]). Die von ihr in diesem Zusammenhang vorgebrachten Auslagen von jährlich Fr. 1'549.65 bzw. monatlich Fr. 129.15 (Eingabe vom 15.2.2020) erscheinen aufgrund der eingereichten Belege als plausibel (vgl. Kostenzusammenstellung Zusatzversicherung vom 17.1.2020 für 2019 sowie Rechnungen vom 16.9.2019, 3.7.2019, 24.6.2019 und 1.4.2019 [act. 9A]) und sind folglich zu berücksichtigen.

3.5.3 Ferner nimmt die Beschwerdeführerin aufgrund ihres Gesundheitszustands eine Haushaltshilfe in Anspruch (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 3 Ziff. 6; Eingaben vom 17.1.2020 und 15.2.2020 S. 2). Die Kosten werden teilweise mit Ergänzungsleistungen rückvergütet (vgl. Art. 14 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 ELG). Aufgrund ihres Wohnortwechsels in den Kanton Luzern hat die Beschwerdeführerin einen neuen Antrag auf Kostenübernahme stellen müssen (vgl. Anmeldung Hausdienst [act. 9A und 11A]), eine entsprechende Gutsprache der Ausgleichskasse ist jedoch nicht aktenkundig. Da die Kostenbeteiligung in beiden Kantonen vergleichbar geregelt ist (vgl. Art. 14 Abs. 2 ELG i.V.m. Art. 17 Abs. 7 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG;

BSG 841.311] sowie § 15 Abs. 4 der Verordnung vom 3. Dezember 2010 über die Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten bei den Ergänzungsleistungen des Kantons Luzern [SRL 881b]) und die Beschwerdeführerin erneut eine Kostengutsprache für vier Stunden pro Monat beantragt hat (vgl. Anmeldung Hausdienst Ziff. 11 «Bemerkungen» [act. 9A und 11A]), rechtfertigt es sich, weiterhin von einem durch die Beschwerdeführerin selbst zu tragenden Kostenanteil von monatlich Fr. 85.25 auszugehen. Dabei handelt es sich um die Differenz zwischen den von der Haushaltshilfe zuletzt in Rechnung gestellten Kosten von Fr. 185.25 (Vorakten StRK [act. 3D] pag. 612) und dem von den Ergänzungsleistungen vergüteten Betrag von Fr. 100.-- (4 x Fr. 25.--, vgl. § 15 Abs. 4 der Verordnung vom 3. Dezember 2010 über die Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten bei den Ergänzungsleistungen des Kantons Luzern [SRL 881b]; vgl. hierzu auch angefochtene Entscheide E. 4.2.5). Mit Blick auf das Ergebnis (E. 3.6 f. hier-nach) kann offenbleiben, ob darin auch die (obligatorischen) Sozialversicherungsbeiträge enthalten sind, welche die Beschwerdeführerin für die Haushaltshilfe zu entrichten hat (vgl. Eingabe vom 15.2.2020 S. 2; Versicherungspolice UVG vom 21.2.2020 [act. 11A]; vgl. für die grundsätzliche Kostenübernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch die Ergänzungsleistungen im Rahmen des Höchstbetrags § 15 Abs. 6 der Verordnung vom 3. Dezember 2010 über die Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten bei den Ergänzungsleistungen des Kantons Luzern [SRL 881b]).

3.6 Nach dem Gesagten berechnet sich die freie Einkommensquote der Beschwerdeführerin wie folgt:

Einkünfte monatlich:

IV-Rente	Fr. 1'586.00
BVG-Rente	Fr. 575.00
Ergänzungsleistungen	Fr. 779.00

Total Einkünfte	Fr. 2'940.00

Ausgaben monatlich:

Grundbetrag	Fr. 1'200.00
AHV-Beitrag	Fr. 41.85

Miete	Fr.	800.00
Nebenkosten (Kaminreinigung und Holzlieferungen)	Fr.	121.35
Krankenkasse KVG	Fr.	395.00
Zusatzversicherung VVG	Fr.	81.55
Selbstgetragene Krankheitskosten	Fr.	129.15
Anteil Haushaltshilfe	Fr.	85.25

Zwangsbedarf	Fr.	2'854.15
Freier Betrag	Fr.	85.85

Den Einkünften von Fr. 2'940.-- steht ein Zwangsbedarf von Fr. 2'854.15 gegenüber, womit eine freie Quote von Fr. 85.85 resultiert. Demgegenüber beläuft sich die unbezahlt gebliebene Steuerforderung auf Fr. 1'139.90 (einschliesslich Verzugszinsen, vgl. vorne Bst. A, auch zum Folgenden). Das Erlassgesuch bezieht sich hier jedoch auch auf die bereits entrichteten Teilzahlungen, da die Beschwerdeführerin diese unter ausdrücklichem Vorbehalt geleistet hat (vgl. deren Schreiben vom 2.11.2018 an die Steuerverwaltung [act. 1C]; Art. 240a Abs. 4 StG; Art. 5 Abs. 3 Bst. b EV DBG). Folglich ist anhand der gesamten für das Jahr 2017 in Rechnung gestellten Steuern von Fr. 2'122.95 zu prüfen, in welchem Zeitraum dieser Betrag abgetragen wäre. Bei einem Überschuss von Fr. 85.85 würde dies rund 25 Monate in Anspruch nehmen.

3.7 Diese Dauer liegt über der Zeitspanne, die das Verwaltungsgericht noch als absehbar im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG (vorne E. 2.3) beurteilt hat. Zwar hat es die maximal zulässige Dauer nicht eindeutig festgelegt, sondern sich nur dahingehend geäussert, dass eine Dauer von zwei Jahren bis zur vollständigen Begleichung der Steuerschuld wohl noch zumutbar wäre. Als tatsächlich absehbar hat es indes lediglich Abzahlungszeiträume bis zu 18 Monaten eingestuft (BVR 2018 S. 376 E. 4.1 mit Hinweisen). Vorliegend ist der Beschwerdeführerin eine Zahlungsdauer von 25 Monaten nicht mehr zuzumuten. Dies gilt umso mehr, als sie zusätzlich Zahlungen an die laufenden Steuern leisten muss und dieser Verpflichtung auch tatsächlich nachkommt (vgl. Zahlungsbelege [act. 1C, 9A, 11A und 12A]; ferner Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 4 Ziff. 8; Eingabe vom

15.2.2020 S. 2; vgl. auch VGE 2019/126 vom 20.4.2020 E. 3.6.5 mit Hinweisen, wo das Verwaltungsgericht offengelassen hat, ob der Grundsatz der Nichtberücksichtigung von Steuerschulden im betriebsrechtlichen Existenzminimum im Steuererlassrecht uneingeschränkt Anwendung findet). Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin bis April 2021 vierteljährliche Zahlungen von Fr. 500.-- an ein Umzugsunternehmen zu entrichten hatte (Rechnung vom 30.5.2019 und Zahlungsbelege [act. 1C]; vorne E. 3.2), was monatlichen Raten von Fr. 172.30 entspricht (Fr. 3'791.-- : 22 Monate). Eine Berücksichtigung dieser Auslagen wäre bei einer etwas kürzeren Verfahrensdauer – auf welche die Beschwerdeführerin keinen Einfluss hatte – zumindest nicht ausgeschlossen gewesen (vgl. KS B1 Beilage 1 Ziff. II/8; VGE 2018/240/241 vom 8.11.2019 E. 3.4 mit Hinweisen; Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 2. Aufl. 2010, Art. 93 SchKG N. 32; vgl. auch Vernehmlassung S. 1 und Beschwerdeantwort S. 1). Jedenfalls steht fest, dass die Beschwerdeführerin seit ihrem Umzug, der wegen Eigenbedarfs des früheren Vermieters nötig geworden war (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerden S. 2), während längerer Zeit zusätzliche Kosten hat tragen müssen, die ihre betriebsrechtliche freie Einkommensquote deutlich überstiegen haben. Auch mit Blick darauf besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von seiner Praxis abzuweichen und eine Abzahlungsfrist von 25 Monaten als noch gerade absehbar zu bezeichnen. Vielmehr ist die Bezahlung der Steuerforderungen 2017 nach dem Gesagten für die Beschwerdeführerin mit einer erheblichen bzw. grossen Härte im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG verbunden.

4.

Trotz Vorliegens eines Härtefalls ist ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c Abs. 1 StG bzw. Art. 167a DBG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. vorne E. 2.4). – Da die StRK die Abweisung von Rekurs und Beschwerde damit begründet hat, dass kein wirtschaftlicher Härtefall vorliege, hat sie nicht geprüft, ob Ausschlussgründe einem Erlass entgegenstehen. Demgegenüber erachtete die Steuerverwaltung in ihren Entscheiden sowie in ihrer Stellungnahme vor der StRK einen Erlass auch wegen Überschuldung und Gläubig-

gerbevorzugung als ausgeschlossen (Art. 240c Abs. 1 Bst. c und d StG; Art. 167 Abs. 2 und Art. 167a Bst. e DBG, Erlassentscheide vom 12.3.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 73, 77; Stellungnahme vom 21.5.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 28). Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren legte die Beschwerdeführerin Verzichtserklärungen von Personen vor, denen sie im Zeitpunkt des Ergehens der Erlassentscheide Geld geschuldet hatte (vgl. Erklärungen vom 29.11.2015, 5.4.2019 und 5.6.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 5-7, 36). Mit dem Wegfall dieser Forderungen verbleiben (soweit aus den Akten ersichtlich) lediglich Schulden im Umfang von Fr. 1'881.70 (vgl. Eingabe Beschwerdeführerin vom 10.6.2019 im vorinstanzlichen Verfahren, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 45). Die Steuerverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass dieser Ausstand keinen Ausschluss des Steuererlasses rechtfertige bzw. von keiner Überschuldung mehr auszugehen sei (vgl. Beschwerdeantwort S. 2, auch zum Folgenden). Zudem hält sie auch am Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung nicht mehr fest, da die Beschwerdeführerin einzig eine Zahlung getätigt habe, die als Auslage im Zwangsbedarf hätte angerechnet werden können. Es besteht kein Anlass, von diesem Standpunkt der Steuerverwaltung abzuweichen; dies umso weniger, als die Verschuldung der Beschwerdeführerin im Wesentlichen darauf zurückzuführen ist, dass sie sich Geld ausleihen musste, um die Steuern 2016 zu bezahlen (vgl. Eingabe Beschwerdeführerin vom 30.11.2018, Vorakten [act. 3B] pag. 53). Anhaltspunkte für das Vorliegen weiterer Ausschlussgründe sind keine ersichtlich.

5.

5.1 Die Beschwerden erweisen sich damit als begründet und sind gutzuheissen. Die Entscheide der StRK vom 29. Oktober 2019 sind aufzuheben (vgl. aber hinten E. 5.3 f.) und der Beschwerdeführerin sind die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 einschliesslich Verzugszinsen zu erlassen.

5.2 Bei diesem Ausgang sind vor dem Verwaltungsgericht keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; vgl. auch Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die nicht anwaltlich vertre-

tene Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 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]). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist als gegenstandslos geworden abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG).

5.3 Für die Verlegung der vorinstanzlichen Kosten ist nicht vom Obsiegen der Beschwerdeführerin auszugehen, weil die angefochtenen Entscheide aufgrund der damaligen Verhältnisse korrekt waren. Auch wenn hinsichtlich einzelner der von der Vorinstanz der Berechnung zugrunde gelegten Positionen eine abweichende Würdigung denkbar gewesen wäre, beruht die Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerden im Wesentlichen auf den vor Verwaltungsgericht eingereichten Unterlagen und der damit verbundenen veränderten Sachlage. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG) ist der vorinstanzliche Kostenschluss somit zu bestätigen bzw. hat er weiterhin Bestand (vgl. BVR 2008 S. 193 E. 9.2; VGE 2015/349 vom 21.3.2017 E. 5 mit präziser Begründung; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 7 und 35). Die Beschwerdeführerin hat jedoch (auch) für die vorinstanzlichen Verfahren um unentgeltliche Rechtspflege ersucht (Rekurs und Beschwerde vom 9.4.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 18).

5.4 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 Bst. b VRPG; vgl. auch Art. 117 Bst. b der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]; vgl. zu den Anforderungen statt vieler BVR 2019 S. 128 E. 4.1; BGE 142 III 138 E. 5.1). – Gestützt auf die zur Zeit des Gesuchs um unentgeltliche Rechtspflege vorliegenden Akten und die (damals) nicht näher substantiierten Vorbringen der Beschwerdeführerin, die keine gesamtheitliche Einschätzung ihrer finanziellen Verhältnisse erlaubten, hätte die StRK ohne Recht zu verletzen, die Gewinnaussichten im Rekurs- und Beschwerdeverfahren als erheblich geringer beurteilen können als die Verlustgefahren. Angesichts der damaligen Prozessaussichten kann offenbleiben, ob die StRK die Prozess-

armut der Beschwerdeführerin (Art. 111 Abs. 1 Bst. a VRPG) aufgrund der Verhältnisse im vorinstanzlichen Verfahren zu Recht verneint hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.3). Es ist somit im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege abgewiesen hat (zur sog. Substitution der Motive vgl. statt vieler BVR 2020 S. 7 E. 2.2, 2018 S. 139 E. 5.2.2, je mit Hinweisen). Die angefochtenen Entscheide sind (auch) insofern zu bestätigen.

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird gutgeheissen und Ziffer 1 des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 29. Oktober 2019 wird aufgehoben. Der Beschwerdeführerin werden die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 einschliesslich Verzugszinsen erlassen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird gutgeheissen und Ziffer 2 des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 29. Oktober 2019 wird aufgehoben. Der Beschwerdeführerin wird die direkte Bundessteuer 2017 einschliesslich Verzugszinsen erlassen.
3. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.