

100.2020.217/218U
BUC/LIJ/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 22. September 2022

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Liniger

A. _____
Beschwerdeführer

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 2016 und 2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Mai 2020; 100 19 224/225, 200 19 202/203)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ ersuchte am 6. Februar 2018 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2016 von Fr. 7'837.10 bzw. Fr. 375.30 (je einschliesslich Verzugszinsen). Die Steuerverwaltung der Einwohnergemeinde (EG) B._____ behandelte die Eingabe in der Folge auch als Gesuch um Erlass der für das Jahr 2017 geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 6'174.30 (einschliesslich Verzugszins) und der direkten Bundessteuer von Fr. 208.20. Mit Entscheiden vom 20. Mai 2019 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – verweigerte sie den Steuererlass für beide Jahre.

B.

Dagegen erhob A._____ am 7. Juni 2019 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 7. Mai 2020 abwies.

C.

Am 5. Juni 2020 hat A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem (sinngemässen) Antrag, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern der Jahre 2016 und 2017 seien zu erlassen.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 1. Juli 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 13. Juli 2020 je auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat 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). 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). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Für den Erlass der Kantonssteuern ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG). So wurde bezüglich der EG B. _____ verfahren, der die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantons- und Bundessteuern zukommt und die deshalb für die erstinstanzlichen Erlassentscheide verantwortlich zeichnet (vgl. vorne Bst. A). Die einschlägige Vereinbarung sieht aber vor, dass in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren die kantonale Steuerverwaltung ihre Rechte selber wahrt.

1.3 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 am 20. Mai 2019 den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer

der Jahre 2016 und 2017 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vgl. vorne Bst. A). Am 30. Mai 2011 hat sie mit Generaldelegation ihre «Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 110). 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 die Verfahren einzubeziehen.

1.4 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 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 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). 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 BBI 2013 S. 8435 ff., S. 8438 und 8441 ff., wonach das revidierte Steuererlassrecht diesbezüglich keine Änderung bezweckt; statt vieler BGer 2D_45/2020 vom 10.6.2021 E. 2.2.2, 2P.390/1998 vom 8.2.1999, in ASA 68 S. 77 E. 1; 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 Strei-

tigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

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 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. 1.4). So oder anders kann die Gewährung von Steuererlass – wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 13 Abs. 1 Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Be-

handlung 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 Steuerverwaltung hat die Erlassgesuche des Beschwerdeführers für das Jahr 2016 auch als solche für das Jahr 2017 behandelt, obschon dieser nicht ausdrücklich darum ersucht hat (vorne Bst. A). Das war dem Beschwerdeführer (spätestens) im Zeitpunkt der Erlassentscheide bekannt. Allerdings widersetzte er sich dem Vorgehen der Steuerverwaltung nicht, sondern ersuchte mit Rekursen bzw. Beschwerden vielmehr für beide Jahre um Erlass; so auch vor Verwaltungsgericht. Es ist vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden, wenn die StRK die Mängel des Gesuchsverfahrens als geheilt betrachtet hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 1.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 41; zur Heilung von Gehörsverletzungen statt vieler BGE 147 IV 340 E. 4.11.3), zumal weder dargetan noch ersichtlich ist, dass dem Beschwerdeführer daraus ein Nachteil erwachsen wäre.

3.2 In der Sache hat die StRK zwar eine aktuelle finanzielle Notlage des Beschwerdeführers und damit einen Erlassgrund bejaht. Allerdings seien die Ausschlussgründe der Überschuldung (Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 EV DBG) sowie der Gläubigerbevorzugung (Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 167a Bst. e DBG) gegeben, die einem Erlass entgegenstehen würden. So habe der Beschwerdeführer neben Schulden beim Sozialamt auch weitere Schulden bei privaten Gläubigern, wobei entgegen seinen (ohnehin widersprüchlichen) Aussagen nicht davon auszugehen sei, letztere hätten allesamt auf ihre Forderungen verzichtet. Zudem habe er während des Beurteilungszeitraums diverse Schulden bezahlt, während die Steuerforderungen unbeglichen geblieben seien, worin Gläubigerbevorzugungen lägen (angefochtene Entscheide E. 4.1 ff.). – Der Beschwerdeführer bringt dagegen im Wesentlichen vor, die Schulden beim Sozialamt hätten die Arbeitslosen- und Ausgleichskasse sowie die IV-Stelle

direkt abgerechnet und bezahlt. Dagegen seien ihm die Schulden bei Familie, Freunden und Bekannten erlassen worden. Der «grösste Teil» sei auf seine Mutter angefallen, die aber verstorben sei. Den «Rest» hätten ihm Freunde und Bekannte «geschenkt», da er an einer unheilbaren Lungenerkrankung leide. Anders als von der StRK angenommen, habe er damit keine Schulden im Umfang von Fr. 6'800.-- beglichen.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführer ist seit seiner Lungenerkrankung nur noch eingeschränkt arbeitsfähig. Das monatliche Einkommen setzt sich gemäss aktuellsten aktenkundigen Belegen zusammen aus einer IV-Rente von Fr. 986.--, einer BVG-Rente von Fr. 975.50 (vgl. Verfügung Ergänzungsleistung vom 22.3.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 116) sowie Lohn bei der C._____ Stiftung ... von Fr. 566.10 (Tätigkeit von 50 %, vgl. Lohnabrechnung vom 15.5.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 114). Hinzu kommen Ergänzungsleistungen von Fr. 637.-- (zzgl. Direktzahlung von Fr. 541.-- an die obligatorische Krankenversicherung, vgl. Verfügung Ergänzungsleistung vom 22.3.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 120). Dem Beschwerdeführer stehen somit monatliche Einkünfte von Fr. 3'164.60 zur Verfügung.

3.3.2 Diesen ist der Zwangsbedarf gegenüberzustellen, bestehend aus Grundbetrag von Fr. 1'200.-- (Beilage 1 Ziff. I/1 des Kreisschreibens Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1.1.2011 [nachfolgend: KS B1]), Mietzins von Fr. 1'170.-- (inkl. Nebenkosten von Fr. 270.--, vgl. Mietvertragsauszug, Vorakten StV [act. 4B] pag. 39), AHV-Beitrag von Fr. 42.25 (vgl. Verfügung Ergänzungsleistung vom 22.3.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 116) sowie auswärtiger Verpflegung von Fr. 91.65 (220 Arbeitstage / 2 / 12 x Fr. 10.--, vgl. KS B1 Beilage 1 Ziff. II/4 Bst. b). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist angesichts des Gesundheitszustands des Beschwerdeführers weiter davon auszugehen, dass dieser für die Vornahme von täglichen Verrichtungen, für Arztbesuche sowie für den Arbeitsweg auf ein Auto angewiesen ist (vgl. Arztzeugnis vom 16.2.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 73). Entsprechend sind die Kosten für die Miete des Garagenplatzes von Fr. 100.-- zu berücksichtigen (vgl. Mietvertrag vom 26.11.2013, Vorakten StV [act. 4B] pag. 30). Die StRK hat

weiter einen Betrag von (pauschal) Fr. 348.-- für Fahrkosten angerechnet, wobei sie von einer Fahrleistung von monatlich rund 600 km für den Arbeitsweg nach ..., 180 km für Arztbesuche sowie 90 km für sonstige Erledigungen und Einkäufe ausgegangen ist, jeweils zu einem Kilometeransatz von Fr. 0.40.-- (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1.3). Diese Zahlen erscheinen grundsätzlich plausibel. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass dem Beschwerdeführer als Bezüger von Ergänzungsleistungen die (erforderlichen) Kosten für Transporte zur nächstgelegenen Behandlungsstelle ohnehin vergütet werden, wobei – soweit krankheitsbedingt erforderlich – auch der Aufwand für private Fahrten ersetzt wird (Art. 14 Abs. 1 Bst. e des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELG; SR 831.30] i.V.m. Art. 6 des Einführungsgesetzes vom 27. November 2008 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EG ELG; BSG 841.31] sowie Art. 22 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311]; vgl. auch BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 3.7.2). Es ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer nicht selber für die Kosten von Fahrten zu ärztlichen Behandlungsterminen aufkommen muss. Folglich sind einzig Fahrkosten im Umfang von Fr. 276.-- zu berücksichtigen. Darin enthalten sind auch zusätzliche Fahrzeugkosten, wie etwa die Auslagen für die Autoversicherung (VGE 2019/146 vom 1.4.2020 E. 3.4.4 mit Hinweisen [bestätigt durch BGer 2D_19/2020 vom 26.5.2020]).

3.4 Den Einkünften von Fr. 3'164.60 steht somit ein Zwangsbedarf von Fr. 2'879.90 gegenüber, womit eine freie Quote von Fr. 284.70 resultiert. Da sich die unbezahlt gebliebenen Steuerforderungen einschliesslich Zinsen auf insgesamt Fr. 14'594.90 belaufen (vgl. vorne Bst. A), ist die Abzahlungsdauer offensichtlich nicht mehr «absehbar» im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG. Damit liegt ein wirtschaftlicher Härtefall vor. Daran würde mit der Vorinstanz wohl nichts ändern, wenn der Mietzins als übersetzt betrachtet und bloss im ortsüblichen Umfang von Fr. 920.-- (inkl. Nebenkosten, vgl. Mietzinslimiten Stadt B._____, einsehbar unter: <...>, Rubriken «Soziales/Sozialhilfe/Sozialhilfe-Normen/Mietkosten») berücksichtigt würde.

Bei einer freien Quote von Fr. 534.70 ergäbe sich ein Abzahlungszeitraum von über 24 Monaten, was grundsätzlich über der Zeitspanne liegt, die das Verwaltungsgericht noch als absehbar im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG beurteilt hat (vgl. VGE 2019/389/390 vom 24.8.2021 E. 3.6 f.). Das Gesagte gilt jedenfalls insoweit, als dass für die Beurteilung der Absehbarkeit des Abzahlungszeitraums (vgl. vorne E. 2.3) die Steuerschulden beider Jahre zusammenzuzählen sind (in diesem Sinn angefochtene Entscheide E. 4.1). Wie es sich damit verhält, braucht mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen nicht abschliessend entschieden zu werden. Denn wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, ist selbst bei Vorliegen 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. vorne E. 2.4).

3.5 Ein Steuererlass ist namentlich dann ausgeschlossen, wenn während des Beurteilungszeitraums andere gleichrangige Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt werden (Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG; Art. 167a Bst. e DBG). Hintergrund dieser Regelung ist derselbe wie beim Ausschlussgrund der Überschuldung (dazu hinten E. 3.7). Eine bevorzugte Behandlung einzelner Forderungen erweist sich gestützt auf den Grundsatz der Gleichbehandlung gleichrangiger Gläubigerinnen und Gläubiger als nicht schützenswert und schliesst die Gewährung des Erlasses aus. Aus diesem Grund verzichtet die Erlassbehörde nur in dem Umfang auf Steuerforderungen, in dem auch andere Gläubigerinnen und Gläubiger ihre Forderungen abschreiben. Sind diese Ansprüche jedoch bereits befriedigt worden, ist folgerichtig, dass die Erlassbehörde insoweit keinen Steuererlass mehr gewähren kann (Beusch/Raas, a.a.O., Art. 167a DBG N. 7 mit Hinweis auf BVGer A-6903/2015 vom 25.4.2016 E. 7.2.3; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240c N. 10).

3.6 Es ist erstellt und unbestritten, dass der Beschwerdeführer bislang keine Zahlungen an die Steuerausstände 2016 und 2017 geleistet hat (vgl. Erlassentscheide vom 20.5.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 100, 103, 106 und 109). Demgegenüber hat er 2016 Schulden von Fr. 1'800.-- bei Familien, Freunden und Bekannten sowie 2016 und 2017 solche von insgesamt

Fr. 1'500.-- beim Tierarzt beglichen (vgl. Steuererklärungen 2016 und 2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 47 und 54). Weiter hat er in den Steuererklärungen 2016 und 2017 Forderungen des Sozialamts von Fr. 1'794.-- bzw. Fr. 3'682.-- ausgewiesen (Vorakten StV [act. 4B] pag. 47 und 54), die offenbar direkt mit den (nachträglich ausbezahlten) Sozialversicherungsleistungen verrechnet wurden (vgl. vorne E. 3.2). Die StRK ging davon aus, der Beschwerdeführer habe überdies einen Betrag von Fr. 6'800.-- getilgt, da er mit dem Erlassgesuch noch Schulden an Familie, Freunde und Bekannte von Fr. 9'800.-- deklariert habe, während er dieselben Schulden in den Rekurs- und Beschwerdeverfahren mit Fr. 3'000.-- beziffert habe (angefochtene Entscheide E. 5.2). Der Beschwerdeführer bestreitet Fr. 6'800.-- amortisiert zu haben, vielmehr seien ihm diese Schulden erlassen worden. Er unterlässt es allerdings, den behaupteten Erlass zu belegen (vgl. auch hinten E. 3.8). Dass der Beschwerdeführer mit Blick auf seine aktuellen finanziellen Verhältnisse (vgl. vorne E. 3.3 f.), die im Wesentlichen jenen in den Vorjahren entsprechen dürften, tatsächlich in der Lage war, in der Zeit von 2018 bis 2019 Schulden im Umfang von Fr. 6'800.-- abzutragen, ist jedoch entgegen der StRK kaum anzunehmen. Aufgrund des Dargestellten steht aber so oder anders fest, dass er zumindest in anderen Fällen verschiedene (gleichrangige) Forderungen beglichen und insofern gegenüber den strittigen – gänzlich unbezahlt gebliebenen – Steuerforderungen bevorzugt behandelt hat, und zwar selbst dann, wenn der für diesen Ausschlussgrund massgebliche Beurteilungszeitraum «erst» mit der Fälligkeit der Steuerforderungen beginnt (in diesem Sinn BVGer A-6903/2015 vom 25.4.2016 E. 7.2.2 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167a N. 1) und nicht bereits auf den Veranlagungszeitpunkt (vgl. VGE 2018/283/284 vom 13.2.2020 E. 2.5) oder schon auf den Beginn der fraglichen Steuerperiode (so angefochtene Entscheide E. 5.2) abzustellen ist. Ob bei dieser Ausgangslage ein Steuererlass bereits vollumfänglich ausgeschlossen wäre, erscheint indes nicht zwingend. Zwar steht fest, dass ein solcher im Umfang, in welchem der Beschwerdeführer mit seinen verfügbaren Mitteln andere Gläubigerinnen und Gläubiger bevorzugt hat, nicht in Frage kommt, würde sich doch diesfalls ein nachträglicher Verzicht des Gemeinwesens mittelbar zu deren Gunsten auswirken (vgl. auch Art. 240a Abs. 1 Satz 2 StG). Im Ausmass, in welchem die Steuerschulden die beglichenen Drittforderungen (gegebenenfalls) übersteigen, kann jedoch nicht

ohne Weiteres gesagt werden, ein Erlass käme Dritten und nicht dem Beschwerdeführer zugute und könne nichts mehr zur Sanierung von dessen wirtschaftlicher Lage beitragen (vgl. vorne E. 2.1). Auch mit Blick darauf, dass es eines Grundes von einigem Gewicht bedarf, damit ein Steuererlass trotz Bestehens einer wirtschaftlichen Härte zu verweigern ist (BVR 2014 S. 197 E. 3.3.3; vgl. auch BVGer A-6903/2015 vom 25.4.2016 E. 7.2.3, A-1758/2011 vom 26.3.2012 E. 3.1.1, je in Bezug auf den Ausschluss- bzw. Ablehnungsgrund der Gläubigerbevorzugung), käme allenfalls ein Teilerlass in Betracht. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann hier mit Blick auf das Folgende jedoch offenbleiben.

3.7 Von einem Steuererlass ist auch ganz oder teilweise abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und ein Steuererlass vorab ihrer übrigen Gläubigerschaft zugute kommen würde, es sei denn, die anderen Gläubigerinnen und Gläubiger verzichteten im gleichen Ausmass wie das Gemeinwesen auf ihre Forderungen (Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 EV DBG). Eine Überschuldung liegt bei natürlichen Personen dann vor, wenn ihre Passiven, d.h. ihre Schulden, grösser sind als ihre Aktiven bzw. Vermögenswerte (vgl. BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 3 und 5; zuletzt VGE 2019/245 vom 17.4.2020 E. 3.3). Für die Beurteilung der Überschuldung werden nicht nur die aktuellen, fälligen Forderungen der übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger berücksichtigt, sondern auch allenfalls vorliegende Pfändungsverlustscheine (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 8; zur Abgrenzung zwischen Pfändungs- und Konkursverlustscheinen auch VGE 2009/229 vom 16.7.2010 E. 4.5 ff.). Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, befindet sie sich zwar in besonders schwierigen finanziellen Verhältnissen. Weil ihre Mittel aber nicht zur Deckung aller Forderungen ausreichen, würde von einem Verzicht der Steuerbehörden primär ihre übrige Gläubigerschaft profitieren, die beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen eine Konkurrentin verlore. Nur wenn die übrigen Gläubigerinnen und Gläubiger im gleichen Umfang wie die Steuerbehörden auf ihre Forderungen verzichten, profitiert niemand vom Verzicht der anderen und der Steuererlass trägt unmittelbar zur langfristigen und dauernden Sanierung der Finanzen der steuerpflichtigen Person bei (vgl. BGer 2P.307/2004 vom 9.12.2004 E. 3.2; BGer vom 19.3.1981, in ASA 52 S. 518 E. 5; statt vieler VGE 2019/245 vom 17.4.2020

E. 3.3; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 7; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 31 N. 20).

3.8 Der Beschwerdeführer hat zu seiner Schuldensituation unterschiedliche, teilweise widersprüchliche Angaben gemacht. In der mit den Erlassgesuchen eingereichten Liste sind neben dem zwischenzeitlich bezahlten Ausstand beim Sozialamt von rund Fr. 1'794.-- (vorne E. 3.6) Schulden bei Familie, Freunden und Bekannten im Umfang von Fr. 9'800.-- aufgeführt (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 69). Dies entspricht den Angaben in der Steuererklärung 2017 (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 47). In den Akten des Gesuchsverfahrens findet sich eine weitere (undatierte) Aufstellung, der zufolge er Schulden bei Privatgläubigern im Umfang von Fr. 8'400.-- aufweist, was mit den Angaben in seinem Erlassgesuch übereinstimmt (vgl. Vorakten StV [act. 4B] pag. 28 und 93, auch zum Folgenden). Der Beschwerdeführer hat dazu unter anderem vermerkt, so lange sich seine finanzielle Situation nicht bessere, müsse er keine Zahlungen leisten. Auch in der Rekurs- bzw. Beschwerdeschrift gegen die Erlassentscheide 2016 hat der Beschwerdeführer sinngemäss vorgebracht, die Schulden seien vorläufig gestundet, bis er Geld habe (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 29). Hingegen hat er in seiner gegen die Erlassentscheide 2017 gerichteten Eingabe gleichen Datums angegeben, das «ausgeliehene Geld» sei ihm geschenkt worden (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 28; vgl. auch Eingabe vom 3.9.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 100). Zu den beiden Eingaben hat er eine (weitere) Schuldenaufstellung betreffend das Jahr 2019 eingereicht, worin er seine Schulden bei Familie und Verwandten noch mit Fr. 3'000.-- beziffert und dazu festhält, diese seien ihm erlassen worden (Vorakten StRK [act. 4A] pag. 36). Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde bringt der Beschwerdeführer vor, der «grösste Teil» seiner Schulden sei auf seine Mutter angefallen, die aber verstorben sei. Den «Rest» hätten ihm Freunde und Bekannte wegen seiner Lungenerkrankung «geschenkt» (vorne E. 3.2). Belege für den behaupteten Schuldenerlass reicht der Beschwerdeführer jedoch (auch) vor Verwaltungsgericht nicht ein, obschon bereits die Vorinstanz den fehlenden Nachweis bemängelt hat. Ferner setzt er sich nicht substantiiert mit den (auch) von der StRK aufgezeigten Ungereimtheiten auseinander und erläutert namentlich nicht, weshalb er sich mit Rekurs bzw. Beschwerde betreffend den Erlass 2016

(und zuvor) noch auf eine Stundung der Schulden berufen hat, obschon die Erkrankung, mit welcher er den geltend gemachten Schuldenerlass begründet, bereits damals bestand. Bei dieser Sachlage besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von der Würdigung der Vorinstanz abzuweichen und ist mangels Nachweises des behaupteten Gläubigerverzichts anzunehmen, dass die fraglichen Schulden bei Freunden und Bekannten zumindest teilweise noch bestehen. Da der Beschwerdeführer weder geltend macht noch ersichtlich ist, dass er zu deren Bezahlung über genügend Vermögenswerte verfügen würde, gilt er als überschuldet im vorgenannten Sinn. Weiter liegen keine Hinweise vor, dass die Überschuldung auf Gründe nach Art. 240b Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 1 Bst. a und b EV DBG zurückzuführen wäre; insbesondere ist nicht geltend gemacht, dass die Schulden mit Krankheitskosten zusammenhängen würden, die der Beschwerdeführer selber zu tragen hat. Wie die StRK zutreffend ausgeführt hat, würde ein Steuererlass daher primär den Gläubigerinnen und Gläubigerin und nicht dem Beschwerdeführer selber zugute kommen. Dies widerspräche Sinn und Zweck des Steuererlasses, der zur langfristigen Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen soll (vorne E. 2.1). Die Vorinstanz hat daher den Ausschlussgrund einer Überschuldung im Sinn von Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 3 Abs. 2 EV DBG zu Recht bejaht.

3.9 Zusammenfassend halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

4.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der unterliegende Beschwerdeführer grundsätzlich kostenpflichtig (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Umstände rechtfertigen es indes, ausnahmsweise keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 3 DBG). Entschädigungspflichtige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a 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 Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 werden abgewiesen.
2. Die Beschwerden betreffend die direkten Bundessteuern 2016 und 2017 werden abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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) 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.