

100.2021.222/223U  
HAT/FLN/CHS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 16. Oktober 2023**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Flückiger

**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 2019 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons  
Bern vom 24. Juni 2021; 100 21 62, 200 21 31)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ ersuchte am 27. November 2020 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 2'965.20 sowie der direkten Bundessteuer von Fr. 100.10 des Jahres 2019 (je einschliesslich Verzugszinsen). Mit Entscheiden vom 2. Februar 2021 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – wies die Einwohnergemeinde (EG) Bern die Erlassgesuche ab.

### **B.**

Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 15. Februar 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 24. Juni 2021 abwies.

### **C.**

Am 23. Juli 2021 hat A.\_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer des Jahres 2019 seien vollumfänglich zu erlassen. Eventuell sei ihm für die Verfahren vor Verwaltungsgericht die unentgeltliche Rechtspflege beschränkt auf die Verfahrenskosten zu gewähren.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 28. Juli 2021 bzw. Beschwerdeantwort vom 27. August 2021 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 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). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Für den Erlass der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG; Art. 167b Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 Bst. h BStV). Die Finanzdirektion kann die entsprechende Entscheidbefugnis jedoch einer Gemeinde übertragen (Art. 240 Abs. 3 Bst. b StG; in Bezug auf die direkte Bundessteuer i.V.m. Art. 3 BStV). So wurde bezüglich der EG Bern 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 offenbar vor, dass in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren die kantonale Steuerverwaltung ihre Rechte selber wahrt.

**1.3** Neben dem Erlass der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer 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 Bern hat am 2. Februar 2021 den anbe-

gehrten Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2019 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vorne Bst. A). Am 28. Februar 2013 hat sie mit Generaldelegation ihre «Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen 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 Bern 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 Bern als notwendige Partei in das 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 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 (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 9D\_3/2023 vom 7.3.2023 E. 2.3.1 mit Hinweisen, 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, DBG, 4. Aufl. 2022, Vorbemerkungen zu Art. 167-167g N. 12 f., Art. 167g 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 (vgl. aber hinten E. 3.4).

**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 davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen die Bezahlung der veranlagten Steuern grundsätzlich 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 pflichtgemäsem Ermessen (vgl. vorne E. 1.4). 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 Be-

handlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer [Steuererlassverordnung; 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 Steuererlassverordnung). 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 Steuererlassverordnung). 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; 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 Steuererlassverordnung). 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 Steuererlassverordnung 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 festgehalten, es sei «grundsätzlich unbestritten», dass beim Beschwerdeführer zum Entscheidzeitpunkt eine finanzielle Notlage vorgelegen habe (angefochtene Entscheide E. 3 Ingress). Mit Blick auf das offene Studiendarlehen der schwedischen Zentralstelle für Ausbildungsförderung (Centrala studiestödsnämnden; nachfolgend: CSN) in der Höhe von SEK 173'199.--, entsprechend Fr. 17'957.--, könne jedoch kein Steuererlass gewährt werden. Die CSN habe ihre Forderung zwar gestundet, von einem Forderungsverzicht sei indessen nicht auszugehen, sodass beim Beschwerdeführer der Ausschlussgrund der Überschuldung erfüllt sei (angefochtene Entscheide E. 3.2 und 4).

**3.2** Der Beschwerdeführer macht geltend, weil er seit 2020 Sozialhilfe beziehe, liege nach dem Reglement der CSN ein «Fall von besonderer Härte» vor, der zur Stundung der Forderung geführt habe. Finde er bis zu seinem ordentlichen Pensionsalter keine Anstellung mehr, wovon aufgrund seines fortgeschrittenen Alters auszugehen sei, werde ihm das Darlehen vollständig erlassen. Im Ergebnis komme die Stundung daher einem Erlass der Darlehensschuld gleich und es liege de facto ein Forderungsverzicht vor (Beschwerden S. 7 f.). Im Übrigen sei die Überschuldung im vorliegenden Fall einzig auf die bestehende längere Arbeitslosigkeit des Beschwerdeführers zurückzuführen. Eine solche stelle gemäss Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung gerade einen anerkannten Grund für eine Notlage dar, weshalb ihm die Überschuldung bei der direkten Bundessteuer nicht entgegengehalten werden könne, was analog auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelten müsse (Beschwerden S. 5 ff.).

**3.3** Der Beschwerdeführer bezieht seit dem 1. Februar 2020 Leistungen der Sozialhilfe und verfügt über kein nennenswertes Vermögen (vgl. Bestä-

tigungsschreiben Sozialhilfe vom 22.7.2021, Beschwerdebeilage [BB] 5). Es ist deshalb mit den Verfahrensbeteiligten grundsätzlich davon auszugehen, dass er sich gegenwärtig in einer finanziellen Notlage befindet und die Tilgung der offenen Steuerschulden für ihn eine erhebliche Härte im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG bedeuten würde. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, ist aber dennoch ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, falls einer der Ausschlussgründe gemäss Art. 240c Abs. 1 StG bzw. Art. 167a DBG gegeben ist (vgl. vorne E. 2.4). Ein solcher liegt namentlich vor, wenn die steuerpflichtige Person überschuldet ist und ein Steuererlass vorab ihrer übrigen Gläubigerschaft zugutekommen 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. 167 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 Steuererlassverordnung). Eine Überschuldung ist bei natürlichen Personen dann gegeben, 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 2022/49/50 vom 19.4.2023 sechstes Lemma). 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, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, 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 verlöre. 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 2022/249/250 vom 16.1.2023 E. 4.3, 2020/217/218 vom 22.9.2022 E. 3.7; vgl. auch BGer 2C\_297/2018 vom 13.4.2018 E. 2.3.4; Markus

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

**3.4** Es ist unbestritten, dass die Passiven des Beschwerdeführers grösser sind als seine Aktiven bzw. Vermögenswerte und er somit überschuldet ist. Dieser Umstand begründet allerdings für sich allein noch nicht den Ausschlussgrund; vorausgesetzt ist gemäss Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 167 Abs. 2 DBG vielmehr zusätzlich, dass der Steuererlass vorab der übrigen Gläubigerschaft zugutekommen würde, weil diese nicht ganz oder teilweise auf ihre Forderung verzichtet (vgl. VGE 2009/229 vom 16.7.2010 E. 4.2). Eine Ausnahme scheint indes die Steuererlassverordnung für den Erlass der direkten Bundessteuer vorzusehen: Ein solcher setzt (zumindest dem Wortlaut nach; vgl. Beusch/Raas, a.a.O., Art. 167 DBG N. 20) nicht zwingend einen Gläubigerverzicht voraus, falls die Notlage in einer der in Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung genannten Ursachen begründet ist (vgl. Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung e contrario). Zu diesen zählt neben den aussergewöhnlichen Belastungen durch Unterhaltspflichten sowie selber zu tragenden Krankheits- und Pflegekosten ausdrücklich auch eine «längere Arbeitslosigkeit» (Art. 3 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 Steuererlassverordnung). Da der Beschwerdeführer geltend macht, seine Überschuldung sei allein auf eine längere Arbeitslosigkeit zurückzuführen, dängt sich in Anbetracht der dargelegten unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der Ausschlussgründe im Folgenden ausnahmsweise eine separate Behandlung der Kantons- und Gemeindesteuern auf der einen (E. 3.5 hiernach) und der direkten Bundessteuer auf der anderen Seite (hinten E. 3.6) auf.

**3.5** In Bezug auf die *Kantons- und Gemeindesteuern* ist Folgendes festzuhalten:

**3.5.1** Der Beschwerdeführer hat 2019 eine Ratenzahlung an seine Darlehensschuld im Umfang von SEK 9'223.-- geleistet (vgl. Schreiben der CSN vom 4.1.2020, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 69; vgl. auch die undatierten Ausführungen des Beschwerdeführers auf pag. 71), was damals Fr. 954.-- entsprach (vgl. «Kurslisten Direkte Bundessteuer 2019», <[www.ictax.admin.ch](http://www.ictax.admin.ch)>). Diese Zahlung betrifft das hier interessierende

Steuerjahr und steht somit in direkter Konkurrenz zu den Ratenrechnungen der Steuerverwaltung (vgl. dazu Kontoauszug vom 19.10.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 4). Insoweit liegt demnach eine aktive Gläubigerbevorzugung vor, was einen Steuererlass grundsätzlich von vornherein ausschliesst (vgl. Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 240c N. 10). Allenfalls in Betracht käme ein solcher höchstens noch insoweit, als die Steuerforderung den genannten Betrag übersteigt. Nicht massgeblich ist dabei, dass der Beschwerdeführer 2019 noch Steuern für das Jahr 2018 bezahlt hat (vgl. Buchungsbestätigung betr. Zahlungen vom 10.12.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 11 f.; Rekurs und Beschwerde Ziff. 3, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 22 ff.), waren diese doch aus dem Einkommen des Jahres 2018 zu finanzieren und sind daher für das hier zu beurteilende Jahr 2019 nicht zu berücksichtigen.

**3.5.2** Im Übrigen fehlt es sodann am Erfordernis eines Forderungsverzichts der CSN als einziger Gläubigerin neben der Steuerverwaltung: Die CSN hat zwar mit Schreiben vom 23. April 2020 und vom 23. Februar 2021 für die Jahre 2020 und 2021 wegen «besonderer Härte (Bezug von Sozialhilfe)» von der Erhebung der offenbar jährlich zu leistenden anteilmässigen Rückzahlung des Studendarlehens abgesehen (vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 64 f., für die Übersetzung eines professionellen Übersetzungsdiensts vgl. pag. 61 und 63, auch zum Folgenden). Um einen (auch nur teilweisen) Forderungsverzicht handelt es sich dabei indessen unbestrittenermassen nicht (vgl. Schreiben der CSN vom 6.1.2021 betreffend Restbestand der Schuld, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 70; für die Übersetzung pag. 60; angefochtene Entscheide E. 3.2). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sind die Schreiben auch nicht «de facto» mit einem Forderungsverzicht gleichzusetzen (Beschwerden S. 7 f.). So mag zwar sein, dass die CSN auch in Zukunft wegen «besonderer Härte» die jährlichen Darlehensrückzahlungen stundet, solange der Beschwerdeführer Sozialhilfe bezieht. Dies ändert jedoch nichts an Umfang und Bestand dieser Schuld. Sobald der Beschwerdeführer eine neue Anstellung findet, eine Erbschaft macht oder auf andere Weise zu Vermögen kommt, ist er nicht mehr auf Sozialhilfe angewiesen und fällt die Stundung dahin. Dann hat er die Darlehensforderung in ihrer Gesamtheit zu begleichen, während die Steuerforderung untergegangen wäre, sollte der Steuererlass gewährt werden. Daran vermag der Umstand, dass

die CSN dem Beschwerdeführer die Darlehensschuld offenbar erlassen wird, wenn dieser das 65. Altersjahr erreicht (vgl. § 9 des schwedischen Gesetzes vom 14. Juni 1988 zur Änderung des Studienförderungsgesetzes [1973:349; «Lag om ändring i studiestödslagen; uftärdad den 14 juni 1988», SFS 1988:877; in Kraft bis 30.6.2001]; Beschwerden S. 7), im jetzigen Zeitpunkt nichts zu ändern. Solange von Seiten der CSN lediglich eine jährliche Stundung der Ratenzahlungen und kein definitiver Forderungsverzicht erfolgt, ist nicht auszuschliessen, dass letztlich die CSN und nicht primär der Beschwerdeführer von einem Steuererlass profitieren würde (vgl. zur Beurteilung einer Stundung in Zusammenhang mit einem Steuererlass etwa auch VGer ZH SB.2019.00057 vom 23.10.2019 E. 3.3.2). Die Vorinstanz hat daher in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern den Ausschlussgrund einer Überschuldung zu Recht bejaht.

**3.5.3** Nach dem Gesagten sind die Ausschlussgründe der Gläubigerbevorzugung (Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG) und der Überschuldung (Art. 240c Abs. 1 Bst. c StG) gegeben, weshalb die Vorinstanz den Steuererlass in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern ohne Rechtsverletzung verweigert hat. Allfällige Erleichterungen für Notlagen im Zusammenhang mit einer Arbeitslosigkeit, wie sie Art. 3 Steuererlassverordnung vorzusehen scheint (vgl. vorne E. 3.4 und E. 3.6 hiernach), lassen sich dem kantonalen Recht entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (Beschwerden S. 7) nicht entnehmen.

**3.6** In Bezug auf die *direkte Bundessteuer* ist Folgendes festzuhalten:

**3.6.1** Wie das kantonale Recht schliesst auch das Bundesrecht einen Steuererlass grundsätzlich von vornherein aus, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat (Art. 167a Bst. e DBG; vgl. auch Beusch/Raas, a.a.O., Art. 167a DBG N. 7 und 9). Die Zahlung an die CSN steht damit einem Steuererlass an sich auch bei der direkten Bundessteuer entgegen. Allerdings ergehen für diese in aller Regel keine Ratenrechnungen und wird der provisorische Steuerbetrag erst im März des Folgejahres erhoben (vgl. Art. 161 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [SR 642.124]). Darum fragt sich, was mit dem «Beurteilungszeitraum» ge-

mäss Art. 167a Bst. e DBG gemeint ist und ob dieser hier eine Gläubigerbevorzugung im Jahr 2019 (Steuerjahr) oder im Jahr 2020 (Steuerbezug) voraussetzt. Wie es sich damit verhält, kann indes mit Blick auf die folgenden Erwägungen offenbleiben.

**3.6.2** Zwar lässt sich der Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 und Abs. 2 Steuererlassverordnung so verstehen, dass im Fall einer Notlage wegen längerer Arbeitslosigkeit ein Erlass der direkten Bundessteuer auch dann möglich ist, wenn die übrige Gläubigerschaft nicht auf ihre Forderungen verzichtet (vgl. vorne E. 3.4; Beschwerden S. 5 f.). Dies würde aber zumindest in einem Spannungsverhältnis zu Art. 167 Abs. 2 DBG stehen, wonach der Steuererlass zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen hat und deshalb – ohne dass Einschränkungen vorgesehen wären – dieser selber und nicht ihrer Gläubigerschaft zugutezukommen hat. Hier kann letztlich offenbleiben, welche Tragweite der Regelung von Art. 3 Steuererlassverordnung zukommt: Das Bundesgericht verneint bei der direkten Bundessteuer in konstanter Rechtsprechung einen Anspruch auf Steuererlass (vgl. BGE 122 I 373 E. 1; BGer 2D\_45/2020 vom 10.6.2021 E. 2.2.2, 2D\_20/2020 vom 25.5.2020 E. 2.2; vorne E. 1.4 mit weiteren Hinweisen); dessen Gewährung liegt daher im Ermessen der zuständigen Behörde. Im vorliegenden Fall beträgt die geschuldete direkte Bundessteuer lediglich Fr. 100.10 (vgl. vorne Bst. A; Kontoauszug der Steuerverwaltung vom 18.3.2021, Vorakten StV [act. 3B] pag. 6), während im Erlassjahr zugleich eine direkte Gläubigerbevorzugung im Umfang von Fr. 957.-- erfolgt ist (vgl. vorne E. 3.5.1). Selbst wenn diese Zahlung nicht bereits den Ausschlussgrund der Gläubigerbevorzugung erfüllen sollte, kann vor diesem Hintergrund eine rechtsfehlerhafte Ermessensausübung durch die Vorinstanz bzw. durch die Steuerverwaltung ausgeschlossen werden. Die Verweigerung des Steuererlasses (auch) in Bezug auf die direkte Bundessteuer (angefochtene Entscheide E. 3.2 und 4) ist nicht zu beanstanden.

**3.7** 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). Da der Beschwerdeführer sein Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege ausdrücklich auf die Verfahrenskosten beschränkt (vgl. Beschwerden S. 9; vorne Bst. C), ist dieses demnach als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2019 wird abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.