

100.2023.262/263U  
BUC/FRM/SRE

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 6. Mai 2024**

Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Fritschi

**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 2021 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 29. September 2023; 100 23 63, 200 23 29)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ ersuchte am 19. Dezember 2022 um Erlass der ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 2'864.10 sowie der direkten Bundessteuer von Fr. 128.60 des Jahres 2021 (je einschliesslich Verzugszinsen). Mit Entscheiden vom 9. Februar 2023 – eröffnet durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern – wies die Einwohnergemeinde (EG) B.\_\_\_\_\_ die Erlassgesuche ab.

### **B.**

Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 13. Februar 2023 Rekurs und sinngemäss Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 29. September 2023 wies diese die Rechtsmittel ab.

### **C.**

Am 4. Oktober 2023 hat A.\_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt sinngemäss, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer des Jahres 2021 seien zu erlassen. Mit separater Eingabe hat er zudem um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2023 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 3. November 2023 bzw. Beschwerdeantwort vom 5. Dezember 2023 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf eine gegen die Kostenvorschussverfügung 100.2023.262/263 vom 12. Oktober 2023 gerichtete Beschwerde ist das Bundesgericht mit Urteil 9D\_15/2023 vom 3. Januar 2024 nicht eingetreten.

## **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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten 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 B.\_\_\_\_\_ verfahren, der die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantons- und Bundessteuern zukommt und die deshalb für den erstinstanzlichen Erlassentscheid 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 B. \_\_\_\_\_ hat am 9. Februar 2023 den anbegehrten Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2021 abgelehnt und damit erstinstanzlich selber über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (vgl. 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 (vgl. auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu Rekurs und Beschwerde vom 24.3.2023 Ziff. 2.1, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 107). 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.

**1.4** Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonalen 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 9D\_8/2023 vom 3.10.2023 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.

**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 wer-

den, 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 pflichtgemässigem 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 Behandlung 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). Vorbehaltlich 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 ihre abschlägigen Entscheide damit begründet, dass die Bezahlung der Steuerschuld für den Beschwerdeführer nicht mit einer erheblichen finanziellen Härte oder Notlage verbunden sei. Den monatlichen Einkünften von Fr. 3'877.-- stehe ein betriebsrechtlicher Zwangsbedarf von Fr. 2'795.55 gegenüber, womit der Beschwerdeführer über eine freie Einkommensquote von Fr. 1'081.45 pro Monat verfüge. Dieser Betrag erlaube es ihm, die ausstehenden Steuern 2021 von insgesamt Fr. 2'992.70 (inkl. Verzugszinsen) in rund drei Monaten und damit in absehbarer Frist zu begleichen (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.10). – Der Beschwerdeführer bringt demgegenüber vor, die StRK habe das betriebsrechtliche Existenzminimum falsch berechnet. Er kritisiert dabei vorrangig die Einkommensermittlung. So habe die StRK fälschlicherweise die Hilflosenentschädigung als Einkommen angerechnet, obwohl diese als Ausgleich für Krankheitsfolgekosten aufgrund seiner Invalidität gewährt worden sei. Weiter seien die

Ergänzungsleistungen sowie eine zu hohe IV-Rente miteinberechnet worden. Letztere belaufe sich auf monatlich Fr. 1'612.-- und nicht auf Fr. 1'960.--. In Bezug auf den Zwangsbedarf rügt der Beschwerdeführer, die StRK habe seine finanzielle, persönliche und gesundheitliche Situation nicht gebührend sowie die Teuerung gar nicht berücksichtigt. Schliesslich macht er geltend, sein Aufwand für die Ausarbeitung der vorliegenden Beschwerden von insgesamt Fr. 375.-- sei miteinzubeziehen.

**3.2** Es ist anhand einer Gegenüberstellung von Einkünften und Lebenshaltungskosten zu beurteilen, ob die Tilgung einer offenen Steuerschuld aus wirtschaftlichen Gründen mit einer erheblichen bzw. grossen Härte im Sinn von Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG 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 die einschlägigen Bestimmungen 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 des Obergerichts des Kantons Bern vom 1. April 2010 in der Fassung vom 1. Juli 2020 (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](http://www.justice.be.ch)>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Kosten/Unentgeltliche Rechtspflege»). Davon ist die Vorinstanz ausgegangen; sie hat das betriebsrechtliche Existenzminimum des Beschwerdeführers im Einzelnen wie folgt berechnet (angefochtene Entscheide E. 5.1 ff., 5.10):

Einkünfte monatlich:

IV-Rente	Fr. 1'960.00
Hilflosenentschädigung	Fr. 490.00
Ergänzungsleistungen	Fr. 347.00
BVG-Rente	Fr. 1'080.00
	-----
Total Einkünfte	Fr. 3'877.00

Ausgaben monatlich:

Grundbetrag für eine alleinstehende Person	Fr. 1'200.00
Mietkosten (inkl. Nebenkosten)	Fr. 875.00
Krankenkasse KVG	Fr. 512.20
AHV-Beiträge	Fr. 45.00
Krankheitskosten (nicht näher geprüft)	Fr. 163.35
	-----
Zwangsbedarf	Fr. 2'795.55

Monatliche freie Einkommensquote Fr.1'081.45

**4.**

In Bezug auf die zu berücksichtigenden Einkünfte ergibt sich Folgendes:

**4.1** Der Beschwerdeführer rügt zunächst, die StRK habe seine IV-Rente zu Unrecht im Umfang von monatlich Fr. 1'960.-- angerechnet; die Rente belaufe sich vielmehr auf Fr. 1'612.--. Ausführungen zu diesem Begehren finden sich in den Beschwerden nicht. Aufgrund der Akten ist indessen davon auszugehen, dass der geltend gemachte Betrag grundsätzlich auf den bis Ende 2022 entrichteten Nettorentenzahlungen basiert (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5.1). So belief sich der monatliche IV-Rentenanspruch des Beschwerdeführers bis Ende des Jahres 2022 auf Fr. 1'912.--; ab Januar 2023 wurde er auf Fr. 1'960.-- erhöht (vgl. Schreiben der Ausgleichskasse vom 14.12.2022, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 75). Aufgrund der Verrechnung mit einer Forderung der Ausgleichskasse des Kantons Bern von insgesamt Fr. 6'921.-- infolge zu Unrecht bezahlter Ergänzungsleistungen zog die

IV-Stelle Bern seit März 2022 von der monatlichen Rentenzahlung jeweils Fr. 300.-- ab und überwies den betreffenden Betrag zur ratenweisen Tilgung der Rückerstattungsschuld direkt an die Ausgleichskasse (vgl. Verfügung 4 der IV-Stelle Bern vom 10.2.2022, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 11 f.; vgl. auch Verfügung 5 der IV-Stelle Bern vom 4.4.2022, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 15 ff., wonach die IV-Stelle ab April 2022 [bis Februar 2023] zur Abzahlung eines weiteren Rückerstattungsanspruchs in der Höhe von Fr. 858.05 zusätzlich monatlich Fr. 80.05 an die Ausgleichskasse überwies [vgl. hierzu angefochtene Entscheide E. 5.1]). – Bei der Ermittlung des betriebsrechtlichen Existenzminimums sind bereits bestehende Schulden grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (Georges Vonder Mühl, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2021, Art. 93 SchKG N. 33; Alfred Bühler, Betriebs- und prozessrechtliches Existenzminimum, in AJP 2002 S. 644 ff., 654 f., je auch zum Folgenden). Dies gilt insbesondere für verschiedene öffentlich-rechtliche Schulden, so etwa für Geldstrafen (vgl. BGE 77 III 158 E. 1) und für Steuerschulden (vgl. statt vieler BGE 140 III 337 E. 4.4 sowie KS B1 Beilage 1 Ziff. III). Das betriebsrechtliche Existenzminimum ist auch im Steuererlassrecht massgebend (vgl. vorne E. 2.3 und 3.2), womit Schulden entgegen dem Beschwerdeführer bei der Berechnung des Zwangsbedarfs nicht zu berücksichtigen sind (eine Abweichung von den diesbezüglichen Grundsätzen hat das Verwaltungsgericht bislang einzig in Bezug auf bestehende Steuerausstände erwogen, die Frage im Ergebnis jedoch jeweils offengelassen; vgl. etwa VGE 2019/126 vom 20.4.2020 E. 3.6.5 mit Hinweisen). Im Übrigen ist mit der Vorinstanz ohnehin davon auszugehen, dass die hier interessierende Schuld gegenüber der Ausgleichskasse seit März 2024 vollständig abbezahlt ist: Basierend auf einer Gesamtforderung von Fr. 6'921.-- sowie monatlichen Überweisungen von Fr. 300.-- seit März 2022 beträgt die Tilgungsdauer total 24 Monate; die letzte Ratenzahlung in der Höhe der verbleibenden Fr. 21.-- dürfte damit im Februar 2024 erfolgt sein (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1, auch zum Folgenden). Folglich ist nicht zu beanstanden, dass die StRK die vorliegende Rückerstattungsschuld weder beim Einkommen (als Reduktion der Rente) noch beim Bedarf (als Schuldentrückzahlung) berücksichtigt und dem Beschwerdeführer die IV-Rente, die seit dem 1. Januar 2023 Fr. 1'960.-- beträgt, ungeschmälert als Einkommen angerechnet hat.

**4.2** Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, die StRK hätte die an ihn entrichteten Ergänzungsleistungen nicht als Einkommen berücksichtigen dürfen. Die Ergänzungsleistungen seien dazu bestimmt, die Differenz zwischen seinem Einkommen und seinen Ausgaben auszugleichen. Eine «Besteuerung dieser Leistungen» führe dazu, dass die Ausgaben sein Einkommen übersteigen würden, was nicht sinnvoll sei. – Der Beschwerdeführer bezieht unbestrittenermassen Ergänzungsleistungen in der Höhe von monatlich Fr. 347.--, wobei diese direkt an die Krankenkasse ausbezahlt werden (vgl. Berechnung der Ergänzungsleistung vom 16.12.2022, Vorakten StV [act. 7B] pag. 26 f.; Verfügung der Ausgleichskasse des Kantons Bern vom 28.3.2023 in Beschwerdebeilagen). Ergänzungsleistungen sind zwar von der Besteuerung ausgenommen (vgl. Art. 29 Bst. i StG bzw. Art. 24 Bst. h DBG; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 24 N. 17 und 31 ff.; insofern ist der Hinweis des Beschwerdeführers auf die «Besteuerung» der Ergänzungsleistungen [vgl. Beschwerden S. 1] nicht zutreffend, geht es doch hier nur um deren Berücksichtigung im Rahmen der Bedarfsberechnung). Sie stehen den Berechtigten jedoch zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zur Verfügung und sind deshalb ohne weiteres in die Berechnung der verfügbaren Mittel einzubeziehen. So sind im Steuererlassrecht sämtliche Einkünfte ausschlaggebend, unabhängig davon, ob es sich dabei um steuerfreie oder nach Art. 92 SchKG unpfändbare Einkommensbestandteile handelt (vgl. BVR 2018 S. 376 [VGE 2017/209 vom 17.5.2018] nicht publ. E. 3.3; VGE 2019/225/226 vom 21.5.2021 E. 4.5.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 167 N. 22; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 240b N. 6 und 8). Die StRK hat die Ergänzungsleistungen daher zu Recht als Einkommen berücksichtigt (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1 und 5.4; vorne E. 3.2, auch zum Folgenden), hat sie doch im Gegenzug die Krankenkassenprämien von monatlich Fr. 512.20 beim Zwangsbedarf angerechnet (vgl. hierzu die Prämienrechnung der Krankenkasse vom 6.12.2022, Vorakten StRK [act. 7A] pag. 83; ob dieser Betrag angesichts der Ausrichtung von Ergänzungsleistungen und der Anweisung an die Krankenkasse, ihre Prämienrechnung anzupassen [vgl. die Verfügung der Ausgleichskasse des Kantons Bern vom

28.3.2023 in den Beschwerdebeilagen], überhöht ist, kann mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben).

**4.3** Der Beschwerdeführer wendet schliesslich ein, die StRK habe seine Hilflosenentschädigung fälschlicherweise als Einkommen angerechnet. Die Entschädigung bezwecke nicht den Ersatz von Einkommen, sondern werde ihm aufgrund seiner Invalidität zum Ausgleich von Krankheitsfolgekosten ausgerichtet.

**4.3.1** Dem Beschwerdeführer ist insoweit zuzustimmen, als die Hilflosenentschädigung betriebsrechtlich – anders als beispielsweise IV-Renten oder Ergänzungsleistungen, die der Deckung der allgemeinen Lebenshaltungskosten dienen – nicht als Ersatzeinkommen zu qualifizieren ist. Ihr kommt vielmehr ein Schadenersatzähnlicher Charakter zu, bezweckt sie doch die Vergütung der vermutungsweise mit der Hilflosigkeit verbundenen Kosten (vgl. BGE 149 III 297 E. 3.3.1 [Pra 113/2024 Nr. 18]; BGer 8C\_708/2018 vom 26.3.2019 E. 4.4; BVR 2019 S. 383 E. 4.4; Georges Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 SchKG N. 18; Hardy Landolt, Anrechnung der Hilflosenentschädigung als Einkommen?, in *Pflegerecht* 2013 S. 248 ff., 248). Zu berücksichtigen ist jedoch, dass sozialversicherungsrechtlich zur Begründung des Anspruchs auf eine Hilflosenentschädigung kein Nachweis der konkret anfallenden behinderungsbedingten Mehrkosten erforderlich ist. Die Hilflosenentschädigung bemisst sich vielmehr nach dem Schweregrad der Hilflosigkeit, aufgrund dessen sodann die vermuteten behinderungsbedingten Aufwendungen pauschaliert entschädigt werden (vgl. Art. 42 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung [IVG; SR 831.20] i.V.m. Art. 37 der Verordnung vom 17. Januar 1961 über die Invalidenversicherung [IVV; SR 831.201] sowie Art. 42<sup>ter</sup> Abs. 1 IVG i.V.m. Art. 34 Abs. 3 und 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]; BGE 149 III 297 E. 3.3.1 [Pra 113/2024 Nr. 18]). Demgegenüber sind im Steuererlassrecht Bestand und Höhe krankheits- und behinderungsbedingter Kosten grundsätzlich nachzuweisen. Dabei ist möglich, dass die pauschalierte Hilflosenentschädigung die tatsächlich angefallenen Aufwendungen übersteigt und bei der steuerpflichtigen Person somit ein Überschuss resultiert, der ihr zur Bestreitung ihrer allgemeinen Lebenshaltungskosten

zur Verfügung steht. Entsprechend ist es grundsätzlich zulässig, die Hilflosenentschädigung als Einnahme in die Berechnungen einzubeziehen, sofern die Krankheitskosten (inkl. behinderungsbedingter Aufwendungen) ausgabenseitig vollumfänglich berücksichtigt werden. Damit wird nicht zuletzt dem Grundsatz Rechnung getragen, wonach im Steuererlassrecht die finanzielle Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person umfassend, d.h. unter Berücksichtigung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse, zu beurteilen ist, wobei sämtliche Einkünfte einzubeziehen sind (vgl. vorne E. 4.2, auch zum Folgenden; vgl. auch BVR 2019 S. 383 E. 4.4 zur Berücksichtigung der Hilflosenentschädigung bei der Beurteilung des Anspruchs auf Sozialhilfe). Daran ändert auch nichts, dass die Hilflosenentschädigung gemäss den Bestimmungen des SchKG unpfändbar (vgl. Art. 92 f. SchKG) und überdies von der Besteuerung ausgenommen ist (wie etwa auch die Ergänzungsleistungen; vgl. Art. 29 Bst. d und i StG bzw. Art. 24 Bst. d und h DBG).

**4.3.2** Der Beschwerdeführer macht weder in den vorinstanzlichen noch in den vorliegenden Verfahren konkrete Kosten in Zusammenhang mit seiner Behinderung geltend. Er beschränkt sich vielmehr auf den allgemeinen Einwand, die StRK habe seine persönliche Situation und seine gesundheitlichen Probleme, einschliesslich seiner Invalidität, nicht gebührend berücksichtigt (Beschwerden S. 1; vgl. hierzu auch hinten E. 5.2). Trotz der fehlenden Nachweise (und obwohl der Beschwerdeführer grundsätzlich Anspruch auf Vergütung der in Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELG; SR 831.30] genannten Aufwendungen hat) hat die StRK indessen zu Gunsten des Beschwerdeführers Krankheitskosten in der Höhe von monatlich gesamthaft Fr. 163.35 berücksichtigt, basierend auf den Auslagen für Franchise und Selbstbehalt von Fr. 83.35 sowie Kosten für Fahrten zur Therapie von Fr. 80.-- (angefochtene Entscheide E. 5.8, auch zum Folgenden; vorne E. 3.2). Da die StRK den Krankheitskosten (inkl. behinderungsbedingter Aufwendungen) des Beschwerdeführers somit soweit ersichtlich hinreichend Rechnung getragen hat, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass sie die Hilflosenentschädigung bei den Einkünften berücksichtigt hat (vgl. E. 4.3.1 hiavor). Soweit dem Beschwerdeführer daher über den Betrag von Fr. 163.35 hinaus Krankheitskosten angefallen wären, wäre es an ihm gewesen, diese darzutun und zu belegen, was er jedoch nicht

getan hat. Im Übrigen hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass das Einkommen des Beschwerdeführers die Ausgaben auch ohne Berücksichtigung der Hilflosenentschädigung monatlich um Fr. 591.45 übersteigt (Einkünfte von Fr. 3'387.-- [ohne Hilflosenentschädigung; vgl. vorne E. 3.2 und 4.1 ff.] minus Ausgaben von Fr. 2'795.55 [vgl. vorne E. 3.2 und hinten E. 5]). Auch in diesem Fall bleibt es dem Beschwerdeführer möglich, seine Steuerschulden 2021 von insgesamt Fr. 2'992.70 (inkl. Verzugszinsen; vgl. vorne Bst. A und E. 3.1) innert rund fünf (statt drei) Monaten – und damit «in absehbarer Zeit» (vgl. vorne E. 2.3) – zu begleichen.

**4.4** Zusammenfassend hat die StRK bei den Einkünften zu Recht sowohl die IV-Rente in der Höhe von Fr. 1'960.-- (vgl. vorne E. 4.1) als auch die Ergänzungsleistungen (vgl. vorne E. 4.2) und die Hilflosenentschädigung (vgl. E. 4.3 hiervor) berücksichtigt, womit von einem monatlichen Einkommen von insgesamt Fr. 3'877.-- auszugehen ist (vgl. vorne E. 3.1 f.; angefochtene Entscheide E. 5.10).

## **5.**

Zum Zwangsbedarf des Beschwerdeführers ist Folgendes festzuhalten:

**5.1** Was der Beschwerdeführer bezüglich der fehlenden Berücksichtigung der Teuerung im Grundbetrag vorbringt, ist (wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat; vgl. angefochtene Entscheide E. 5.2) nicht stichhaltig: Zur Klärung der Frage, ob eine den Steuerlass rechtfertigende Notlage besteht, ist auf das betriebsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 Abs. 1 SchKG abzustellen (vgl. ausdrücklich Art. 240a Abs. 3 und Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG; vorne E. 2.3 und 3.2, auch zum Folgenden). Dieses ist aufgrund des KS B1 zu ermitteln, das – unter Berücksichtigung der Lebenssituation (alleinstehend, alleinerziehend, Ehepaar bzw. eingetragene Partnerschaft u.s.w.) – eine Auflistung monatlicher Grundbeträge enthält (vgl. KS B1 Beilage 1 Ziff. I, auch zum Folgenden). Der Grundbetrag bezweckt, die unumgänglich notwendigen Kosten für den Lebensunterhalt abzudecken. Die im KS B1 aufgeführten Ansätze beruhen auf dem Landesindex (Totalindex) der Konsumentenpreise, wobei eine Änderung der Beträge erst bei

Überschreiten eines Indexstands von 115 Punkten oder Unterschreiten eines Indexstands von 95 Punkten vorgesehen ist (Basis Dezember 2005 = 100 Punkte; vgl. KS B1 Beilage 1 a.E.). Im Zeitpunkt der vorliegenden Entscheidung wurden die entsprechenden Grenzwerte nicht erreicht (Indexstand von 109.9 Punkten per April 2024 bei der Basis Dezember 2005 = 100 Punkte, vgl. Indexierungstabelle des Bundesamts für Statistik, einsehbar unter: <[www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch)>, Rubriken «Statistiken finden/05 Preise/Konsumentenpreise/Indexierung»). Das KS B1 ist als Verwaltungsverordnung für Gerichte zwar nicht verbindlich, wird aber bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellt (vgl. zur Bedeutung von Verwaltungsverordnungen statt vieler BGE 147 II 248 E. 2.2.1; BVR 2022 S. 202 E. 2.4, 2018 S. 249 E. 4.1 je mit Hinweisen). Gründe, die hier eine Abweichung vom KS B1 rechtfertigen würden, sind weder substantiiert dargetan noch ersichtlich, zumal dieses in Rechtsprechung und Lehre nicht nur im Schuldbetreibungs-, sondern auch im Steuererlassrecht als eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegungshilfe anerkannt ist. Insbesondere trägt der Landesindex der Konsumentenpreise der vom Beschwerdeführer angeführten Teuerung der Konsumgüter Rechnung (vgl. <[www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch)>, Rubriken «Statistiken finden/05 Preise/Konsumentenpreise»). Ein wesentlicher Faktor der Teuerung ist überdies der Preisanstieg von Energiegütern. Solche Auslagen sind nicht Gegenstand des Grundbetrags und werden in der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums separat berücksichtigt (etwa bei den Mietzinsen; vgl. Medienmitteilung der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 8.12.2022, einsehbar unter: <[www.betreibung-konkurs.ch](http://www.betreibung-konkurs.ch)>, Rubriken «Über uns/News/Teuerung, Anpassung Existenzminimum?»). Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die StRK vom monatlichen Grundbetrag für Alleinstehende von Fr. 1'200.-- gemäss KS B1 ausging.

**5.2** Der Beschwerdeführer rügt schliesslich, die StRK habe seine persönliche und finanzielle Situation sowie seine Gesundheitsprobleme (insbesondere seine Invalidität) nicht gebührend berücksichtigt (Beschwerden S. 1). Diese pauschalen Beanstandungen sind indessen weder substantiiert noch begründet. Vielmehr hat sich die StRK mit den Vorbringen des Beschwerdeführers auseinandergesetzt, die geltend gemachten Kosten detailliert und

nachvollziehbar geprüft (so etwa auch die vollständig unbelegten Kosten für Haustiere) und insbesondere im Rahmen der Krankheitskosten zu Gunsten des Beschwerdeführers trotz fehlender Belege Kosten in der Höhe von Fr. 163.35 berücksichtigt (vgl. vorne E. 3.2 und 4.3.2). Dabei ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz davon ausging, die vier vom Beschwerdeführer vorgebrachten Überweisungen an die Krankenkasse seien bereits in den selbstgetragenen Gesundheitskosten enthalten (angefochtene Entscheidung E. 5.8), zumal der Beschwerdeführer nicht darlegt, weshalb dies rechtsfehlerhaft sein sollte. Die Rügen des Beschwerdeführers hinsichtlich der unzureichenden Berücksichtigung seiner finanziellen und gesundheitlichen Situation sind somit unbegründet. Soweit sodann die Ausführungen des Beschwerdeführers zu seinen Aufwendungen im Rahmen der vorliegenden Steuererlassverfahren (vgl. Beschwerden S. 2) dahingehend zu verstehen wären, dass diese in die Neuberechnung des Existenzminimums miteinzubeziehen seien, ist darauf hinzuweisen, dass entsprechende Kosten bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht zu berücksichtigen sind (vgl. KS B1 Beilage 1; zur Aufwandentschädigung vgl. auch hinten E. 6.2). Soweit die Ausführungen des Beschwerdeführers so zu verstehen sein sollten, dass er mit dem ins Feld geführten Aufwand (für «falsche Berechnung der Steuern») gleichsam eine Gegenforderung gegen den Staat (als Fiskalbehörde) erhebt und zur teilweisen Verrechnung mit der Steuerforderung bringen will, kann ihm ebenfalls nicht gefolgt werden: Derartige Kosten könnten höchstens (gegebenenfalls) als Rechtsverfolgungskosten bzw. Parteientschädigung abgeltungsfähig werden. Dafür besteht hier aber von vornherein kein Raum, betrifft doch so gesehen die Gegenforderung die Steuererhebung 2021, über die rechtskräftig entschieden wurde.

**5.3** Nach dem Gesagten bringt der Beschwerdeführer nichts vor, was die Erwägungen der StRK zu den Aufwendungen als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse. Mit der Vorinstanz ist daher von einem Zwangsbedarf von Fr. 2'795.55 und – unter Berücksichtigung von Einkünften in der Höhe von Fr. 3'877.-- (vgl. vorne E. 3.2 und 4) – einem Freibetrag von Fr. 1'081.45 auszugehen. Bei diesen Verhältnissen ist der StRK zuzustimmen, wenn sie festhält, dass es dem Beschwerdeführer ohne weiteres möglich ist, seine

ausstehenden Steuerschulden in absehbarer Zeit zu begleichen. Eine Notlage im Sinn von Art. 240 Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG ist somit zu verneinen.

## **6.**

**6.1** Zusammenfassend halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. 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). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist demnach als gegenstandslos geworden abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG).

**6.2** 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]). Auch eine Abgeltung der vom nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer sowohl in den Beschwerden als auch im Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege beantragten «Aufwandentschädigungen» für das Prozessieren in eigener Sache fällt ausser Betracht (vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 39). Ohnehin wären die restriktiven Voraussetzungen für eine Billigkeitsentschädigung nach Art. 104 Abs. 2 VRPG hier nicht gegeben (vgl. dazu BVR 2020 S. 476 E. 5.2; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 29, je mit Hinweisen). Folglich sind keine Parteikosten zu sprechen.

## **7.**

Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide, die (wie hier) die Stundung oder den Erlass von Abgaben betreffen, ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Andernfalls steht lediglich die subsidiäre Verfassungsbeschwerde offen. Das vorliegende Urteil ist daher mit dem Hinweis auf diese beiden Rechtsmittel zu versehen (vgl. Art. 117 i.V.m. Art. 112 Abs. 1 Bst. d BGG).

**Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 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.