

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 247 vom 6. Februar 2018**

BE Verwaltungsgericht, 2018-02-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2016\\_247](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2016_247)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 247 du 6 février 2018

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 247 del 6 febbraio 2018

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11; vgl. zum anwendbaren Recht hinten E. 2.1-2.3] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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.

### **E. 1.2**

Für den Erlass der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung zuständig (vgl. Art. 240 Abs. 3 StG; aArt. 102 Abs. 4 und Art. 167 Abs. 3 DBG in der bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung [AS 1991 S. 1217] i.V.m. Art. 4 Abs. 2 der alten Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 19. Dezember 1994 über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [Steuererlassverordnung, nachfolgend: aEV DBG; AS 1995 S. 595] in der Fassung vom 1. Juli 2009 [AS 2009 S. 2621] und Art. 4 Abs. 1 Bst. h BStV; vgl. heute Art. 167b Abs. 1 DBG). Die Finanz-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 4  
direktion kann die entsprechende Entscheidung 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 C.\_\_\_\_\_ verfahren, welcher die Erlasskompetenz für die auf ihrem Territorium erhobenen Kantons- und Bundesteuern 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.

### **E. 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 C.\_\_\_\_\_ hat am

13. Oktober 2015 den angebehrten Erlass der direkten Bundessteuer 2013 und der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 abgelehnt und damit erstinstanzlich (auch) über den Erlass ihrer Steuerforderung befunden (Bst. A vorne). Am 27. Mai 2011 hat sie mit Generaldelegation ihre «Kompetenz zur Wahrung der Gemeindeinteressen in den Steuerjustizverfahren» an die Steuerverwaltung abgetreten bzw. delegiert (Vorakten Steuerverwaltung pag. 1). Aufgrund dieser steuergesetzlich ausdrücklich vorgesehenen «Kompetenzdelegation» (so Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 303) ist die Steuerverwaltung befugt, anstelle der materiell berechtigten EG C.\_\_\_\_\_ das Rechtsmittelverfahren in eigenem Namen (auch) hinsichtlich des Erlasses der Gemeindesteuern zu führen (vgl. BVR 2014 S. 197 [VGE 2013/184/185 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.3 mit Hinweisen). Damit erübrigt es sich, die EG C.\_\_\_\_\_ als notwendige Partei in das Verfahren einzubeziehen.

#### **E. 1.4**

Der vorliegende Entscheid fällt 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]).

#### **E. 1.5**

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 5

#### **E. 2.1**

Hinsichtlich des strittigen Bundessteuererlasses ist zunächst das anwendbare Recht zu klären: Am 1. Januar 2016 trat die Neuregelung des Steuererlasses auf Bundesebene vom 20. Juni 2014 in Kraft (vgl. für eine Übersicht über die geänderten Erlasse «Bundesgesetz über eine Neu- regelung des Steuererlasses» [Steuererlassgesetz; AS 2015 S. 9]). Diese umfasst u.a. Änderungen des DBG und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Mit der Neuregelung des Steuer- erlasses wurde die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen, auf die Kantone übertragen (Art. 167b DBG). Die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK), welche bis anhin Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens Fr. 25'000.-- pro Jahr beurteilt hatte, wurde aufgehoben (vgl. Art. 4 Abs. 1 aEV DBG). Die Neuregelung des Steuer- erlasses auf Bundesebene wurde zudem zum Anlass genommen, einige wesentliche Bestimmungen des Erlassrechts von der aEV DBG in das DBG zu überführen (vgl. Botschaft des Bundesrats zum «Steuererlassgesetz» vom 23. Oktober 2013, in BBl 2013 S. 8435 ff. [nachfolgend: Botschaft], S. 8447 f.; Beusch/Raas, Neuregelung des Steuererlasses – Alter Wein in neuen Schläuchen?, in zsis 2016, Monatsflash Nr. 1, Ziff. 3.2). Ebenfalls auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt wurde die neue Verordnung des EFD vom 12. Juni 2015 über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, nachfolgend: EV DBG; SR 642.121 [vgl. Art. 20 EV DBG]), die das Erlassverfahren, die Voraus- setzungen für den Steuererlass und die Ablehnungsgründe näher kon- kretisiert und die aEV DBG ersetzt.

#### **E. 2.2**

Für Verfahren, die wie die vorliegenden noch vor dem 1. Januar 2016 eröffnet, aber nicht abgeschlossen worden sind, stellt sich die Frage nach dem anwendbaren Recht (vgl. VGE 2016/197/198 vom 13.6.2017 E. 2.2 mit Hinweisen). Gemäss der übergangsrechtlichen Bestimmung von Art. 205e DBG hat über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung des DBG vom 20. Juni 2014

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 6 bei der EEK oder der zuständigen kantonalen Behörde zur Antragstellung an die EEK hängig sind, die kantonale Erlassbehörde zu entscheiden (Abs. 1) und richtet sich das Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen (betreffend natürliche Personen), welche vor dem Inkrafttreten der Änderung des DBG vom 20. Juni 2014 ergangen sind, nach dem bisherigen Recht (Abs. 2). Art. 205e Abs. 2 DBG äussert sich seinem Wortlaut nach nicht zur hier interessierenden Frage, ob die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses nach altem oder neuem Recht zu beurteilen sind, sondern legt einzig die Übergangsordnung hinsichtlich des Verfahrens und der Zuständigkeit fest. Die Botschaft führt aus, vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung ergangene Verfügungen seien nach «früherem Verfahrensrecht und früherer Zuständigkeitsordnung» zu beurteilen (vgl. S. 8451). Das anwendbare materielle Recht ist somit anhand der allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätze zu bestimmen. Diesem zufolge ist die Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen (statt vieler BVR 2015 S. 491 E. 4.1 mit Hinweisen; BGE 141 II 393 E. 2.4 [Pra 105/2016 Nr. 52] mit Hinweisen). Massgebend ist somit das im Zeitpunkt der Verfügung über das Erlassgesuch geltende (materielle) Recht. Die Anwendung neuen Rechts auf hängige Verfahren erfolgt nur ausnahmsweise, insbesondere wenn die neuen Vorschriften um der öffentlichen Ordnung willen oder zur Durchsetzung erheblicher öffentlicher Interessen erlassen wurden.

### **E. 2.3**

Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendbarkeit der revidierten Bestimmungen sind keine ersichtlich. Für die Berücksichtigung neuen Rechts könnte sprechen, dass für das Vorliegen eines Härtefalls in erster Linie die wirtschaftlichen Verhältnisse im jeweiligen Entscheidzeitpunkt unter Berücksichtigung der Zukunftsaussichten massgebend sind (Art. 240a Abs. 2 StG; Art. 3 Abs. 1 aEV DBG bzw. Art. 10 EV DBG; vgl. auch hinten E. 3.2). Das Bundesgericht hat (vor allem in Urteilen zum Sozialversicherungsrecht) auch schon entschieden, es seien jene Rechtssätze massgebend, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts bzw. der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Tatbestands Geltung haben (Grundsatz der Nichtrückwirkung; vgl. den Hinweis in BGE 139 II 263 E. 6). Die teilweise Mitberücksichtigung neuer Tatsachen im Steuererlassrecht

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 7 vermag jedoch ein Abweichen vom Grundsatz der Überprüfung der Rechtmässigkeit einer Verwaltungsverfügung anhand der damals geltenden Rechtslage nicht zu rechtfertigen. Dies umso weniger, als andere Erlasskriterien an die Gegebenheiten im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anknüpfen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 sowie Abs. 3 StG; Art. 3 Abs. 3 aEV DBG bzw. Art. 167a Bst. c DBG). Sind zeitlich teilweise weit auseinanderliegende, unterschiedliche Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, kann das vom Bundesgericht entwickelte Kriterium der Sachverhaltsverwirklichung nicht weiterhelfen (vgl. zum Ganzen VGE 2010/81 vom 24.2.2011 E. 3). Die Verwaltungsverfahren haben vorliegend mit Erlassverfügungen vom 20. Mai 2015 ihren

Abschluss gefunden (vgl. vorne Bst. A). Der unter anderem strittige Bundessteuererlass ist somit nach dem im damaligen Zeitpunkt massgeblichen Recht, das heisst nach aArt. 167 Abs. 1 DBG in der vor Inkrafttreten der Änderung vom 20. Juni 2014 gültigen Fassung (AS 1991 S. 1237) und der aEV DBG in der Fassung vom 1. Juli 2009 zu beurteilen (ebenso VGE 2017/13/14 vom 4.9.2017 E. 2.3).

#### **E. 2.4**

Sind sowohl Entscheide bezüglich des Erlasses kantonaler Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings können die Entscheide, gleich wie wenn eine Veranlagung von Einkommenssteuern im Streit liegt, in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Zwar sind die Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Bereich des Steuererlasses nicht harmonisiert und unterscheiden sich deshalb teilweise; insbesondere gewährt das Bundesrecht den Steuerpflichtigen – anders als das kantonale Steuergesetz – keinen Rechtsanspruch auf Steuererlass; entsprechende Gesuche sind vielmehr nach pflichtgemäsem Ermessen zu beurteilen (vgl. aArt. 167 Abs. 1 DBG; Art. 2 Abs. 1 Satz 2 aEV DBG; statt vieler BGER 2P.390/1998 vom 8.2.1999, in ASA 68 S. 77 E. 1, 2D\_27/2013 und 2D\_28/2013 vom 27.6.2013 E. 2; Frage offengelassen in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 167 N. 4 ff.; a.M. Beusch/Raas, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vorbemerkungen Art. 167-167g DBG N. 12 f., Art. 167g DBG N. 14, vgl. auch Peter Locher,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 8 Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 167 N. 12). 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.

#### **E. 3.1**

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

#### **E. 3.2**

Sind die einschlägigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, räumt das kantonale Steuergesetz der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf Steuererlass ein; allerdings kann dessen Gewährung an Bedingungen wie Abzahlungen oder die Leistung

von Sicherheiten geknüpft werden (Art. 240 Abs. 5 StG). Vorbehältlich der gesetzlichen Ausschlussgründe gemäss Art. 240c StG kommt es dabei nicht darauf an, weshalb die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733] bzw.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 9 Art. 2 Abs. 2 aEV DBG). Ob ein Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 167 Abs. 1 DBG vorliegt, beurteilt sich mit Blick auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, wie sie sich im Entscheidungszeitpunkt präsentieren, wobei auch den Zukunftsaussichten Rechnung zu tragen ist (Art. 240a Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 aEV DBG). Wäre der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies beim Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 240a Abs. 2 Satz 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 aEV DBG; BVR 2014 S. 197 E. 2.2).

### **E. 3.3**

Entscheidend für das Vorliegen eines Härtefalls im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 167 Abs. 1 DBG ist, ob Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind, was grundsätzlich immer dann der Fall ist, wenn die verfügbaren Mittel der steuerpflichtigen Person deren betriebsrechtliches Existenzminimum gemäss Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 aEV DBG). Dementsprechend ist das Bestehen einer finanziellen Notlage gesetzlich umschrieben: Gemäss Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG bzw. Art. 9 Abs. 1 aEV DBG setzt eine Notlage voraus, dass die Steuerschuld in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht, sodass diese den geschuldeten Betrag trotz Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollständig begleichen kann (BVR 2014 S. 197 E. 2.3).

### **E. 3.4**

Allerdings ist trotz Vorliegens eines Härtefalls ganz oder teilweise von einem Steuererlass abzusehen, wenn einer der in Art. 240c StG aufgezählten gesetzlichen Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 2.3). Auch bei der direkten Bundessteuer führt dies im Rahmen der pflichtgemässen Ermessensausübung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 aEV DBG grundsätzlich zum Ausschluss eines Steuererlasses (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 2.4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 10

### **E. 4**

Der Beschwerdeführer leidet nach eigenen Angaben seit langem an chronischen Schmerzen im Bereich der Halswirbelsäule, der Halsmuskulatur und des Schultergürtels, welche im Lauf der Zeit stärker wurden. Um flexibler auf seine gesundheitlichen Probleme reagieren zu können, machte sich der Beschwerdeführer selbständig. Anfang des Jahres 2013 wurde er an der Halswirbelsäule operiert. Dies brachte jedoch nicht die erwünschte Verbesserung, sondern führte im Gegenteil zu einer Verschlechterung des

Gesundheitszustands und zur krankheitsbedingten Aufgabe der Erwerbstätigkeit. Die Beschwerdeführenden wanderten nach der Operation nach ..., Thailand, aus; der Beschwerdeführer kehrte allerdings aufgrund anhaltender starker Schmerzen bereits im April 2013 für weitere medizinische Untersuchungen in die Schweiz zurück. Seither lebt er bei seiner Mutter. Die Beschwerdeführerin kehrte im Oktober 2015 ebenfalls in die Schweiz zurück und wohnt mit dem Beschwerdeführer zusammen bei dessen Mutter.

#### **E. 4.1**

Die StRK hat zwar eine aktuelle finanzielle Notlage der Beschwerdeführenden und damit einen Erlassgrund bejaht. Allerdings hätten die Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung über genügend Mittel verfügt, um die Steuern zu bezahlen oder Rückstellungen zu bilden, weswegen kein Steuererlass gewährt werden könne. – Die Beschwerdeführenden machen geltend, die Vorinstanz habe ihren Zwangsbedarf falsch berechnet. So habe der Beschwerdeführer seiner Mutter ein Darlehen zurückzahlen müssen, welche ihn daraufhin unentgeltlich bei sich wohnen lassen. Zudem habe er die Beschwerdeführerin während ihres Aufenthalts in Thailand finanziell unterstützt. Entsprechend habe er nicht über genügend Mittel verfügt, um die Steuern zu bezahlen.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführenden beziehen seit November 2015 Sozialhilfe der EG C. \_\_\_\_\_ (Bestätigung EG C. \_\_\_\_\_ vom 30.8.2016, act. 3A Beilage 1). Sie verfügen auch nicht über Vermögen, mit welchem sie die Steuerschulden bezahlen könnten. Die Vorinstanz hat damit zu Recht einen Härtefall im Sinn von Art. 240 Abs. 1 StG bzw. aArt. 167 Abs. 1 DBG bejaht.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 11

#### **E. 4.3**

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

des betriebsrechtlichen Existenzminimums eine Einkommensquote zur freien Verfügung verbleibt, die das Begleichen der Steuerforderung bzw. die Vornahme entsprechender Rückstellungen ohne weiteres erlaubt hätte, liegt ein leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln und mithin ein vorwerfbares Verhalten vor, das es rechtfertigt, den Ausschlussgrund nach Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG als gegeben zu erachten. Gleich vorzugehen ist nach der Rechtsprechung, um zu beurteilen, ob die steuerpflichtige Person sich im Sinn von Art. 12 Abs. 2 aEV DBG «freiwillig ihrer Einkommens- quellen oder Vermögenswerte entäussert» hat, sodass der Erlass der direkten Bundessteuern ausgeschlossen ist (vgl. zum Ganzen BVR 2014 S. 197 E. 3.3 f., 2010 S. 401 E. 3.1, je mit Hinweisen). Der betriebs- rechtliche Zwangsbedarf ist aufgrund des Kreisschreibens Nr. B1 (nachfol-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 12 gend: KS B1) der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern vom 1. Januar 2011 zu ermitteln, das inhaltlich den Richt- linien entspricht, welche die Konferenz der Betreibungs- und Konkurs- beamten der Schweiz am 1. Juli 2009 beschlossen hat (Beilage 1 zum KS B1), sowie aufgrund der zugehörigen Ergänzungen und Präzisierungen der kantonalen Aufsichtsbehörde (Beilage 2 zum KS B1; alles einsehbar unter: <<http://www.justice.be.ch>>, Rubriken «Verwaltungsgerichtsbarkeit/Verwaltungsgericht/Downloads&Publikationen»).

#### **E. 4.4**

Der betriebsrechtliche Zwangsbedarf ist für die Jahre 2013 und 2014 getrennt festzulegen.

##### **E. 4.4.1**

Wie die Vorinstanz korrekt festgestellt hat, erhielt der Beschwerde- führer im Jahr 2013 Erwerbсаufallentschädigungen von Fr. 47'932.--, was monatlichen Einnahmen von Fr. 3'994.35 entspricht (Veranlagungsver- fügung 2013, Vorakten Steuerverwaltung pag. 4 und 2).

##### **E. 4.4.2**

Der Zwangsbedarf bestimmt sich in Übereinstimmung mit der StRK wie folgt: Für die Zeit bis März 2013, in welcher die Beschwerdeführenden zusammen wohnten, wird der Ehegattengrundbetrag von Fr. 1'700.-- ange- rechnet. Ab April 2013 ist für den Beschwerdeführer der Grundbetrag für Alleinstehende von Fr. 1'200.-- massgeblich. Das ergibt einen durchschnitt- lichen Grundbetrag von Fr. 1'325.-- pro Monat. Die Wohnkosten der Be- schwerdeführenden betragen für die Monate Januar bis März 2013 Fr. 1'570.-- (Kontoauszug Liegenschaftsverwaltung, Vorakten StRK pag. 81). Anschliessend lebte der Beschwerdeführer unentgeltlich bei seiner Mutter (Schreiben des Beschwerdeführers vom 24.5.2016, act. 1C2). Dies ergibt einen durchschnittlichen monatlichen Mietzins von Fr. 392.50. Weiter hat der Beschwerdeführer AHV-Beiträge in der Höhe von Fr. 2'352.-- bzw. durchschnittlich Fr. 196.-- im Monat bezahlt (Konto- auszug Ausgleichskasse 2013, Vorakten Steuerverwaltung pag. 30); diese werden als Ausgaben anerkannt. Die Krankenkassenprämien des Be- schwerdeführers haben Fr. 3'439.20 jährlich bzw. Fr. 286.60 monatlich betragen (Auszug der Krankenkasse für die Steuererklärung 2013, Vor- akten Steuerverwaltung pag. 44). Mangels Belegen können für die Be- schwerdeführerin keine Prämienzahlungen berücksichtigt werden. Schliesslich hatte der Beschwerdeführer Krankheitskosten in der Höhe von

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 13 Fr. 2'693.70 selbst getragen (Auszug der Krankenkasse für die Steuererklärung 2013, Vorakten Steuerverwaltung pag. 44), welche als Ausgaben anerkannt und mit Fr. 224.50 monatlich berücksichtigt werden. Dagegen erheben die Beschwerdeführenden keine Einwände. Entgegen der Vorinstanz ist jedoch der von der Steuerverwaltung gewährte Zuschlag von Fr. 50.-- für Telefonkosten zu streichen. Diese Ausgaben sind bereits im monatlichen Grundbetrag enthalten (vgl. etwa VGE 2013/86/87 vom 27.12.2013 E. 3.5 mit Hinweisen).

#### **E. 4.4.3**

Die StRK hat die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Rückzahlung des Darlehens von Fr. 20'000.-- an dessen Mutter nicht als Ausgabe anerkannt. Sie ging davon aus, dass der Beschwerdeführer das Darlehen Anfang des Jahres 2013 als Vorschuss auf die Krankentaggelder erhalten und nach deren Einsetzen in Raten von Fr. 1'000.-- und Fr. 2'000.-- monatlich zurückbezahlt habe. Somit seien das Darlehen bzw. die Rückzahlungen in diesem Jahr weder als Einkommen noch als Ausgaben zu berücksichtigen (angefochtene Entscheide E. 6.3.7). – Der Beschwerdeführer hat das Darlehen seiner Mutter jedoch bereits im Jahr 2012 erhalten (Schreiben der Mutter vom 9.9.2016, act. 3A Beilage 4). Damit deckte er einen Teil seiner Lebenshaltungskosten, wozu sein Einkommen von Fr. 18'575.-- nicht gereicht hätte, zumal allein die Wohnungsmiete Fr. 18'840.-- ausmachte (vgl. Beschwerden S. 1).

#### **E. 4.4.4**

Zu prüfen bleibt, ob die Rückzahlung im Zwangsbedarf der Beschwerdeführenden als notwendige Auslage zu berücksichtigen ist oder eine Gläubigerbevorzugung darstellt, welche den Steuererlass ausschliesst (Art. 240c Abs. 1 Bst. d StG). Die Darlehensgeberin, die Mutter des Beschwerdeführers, hat diesem nicht nur mit dem Darlehen geholfen, einen krankheitsbedingten Liquiditätsengpass zu überbrücken, sondern sie lässt die Beschwerdeführenden seit der Rückkehr aus Thailand im Frühjahr 2013 bzw. im Oktober 2015 auch kostenlos bei sich wohnen. Damit wird der Zwangsbedarf der Beschwerdeführenden längerfristig deutlich reduziert, was sich bei der Überprüfung der Erlassvoraussetzungen zu ihren Ungunsten auswirkt (vgl. auch hinten E. 4.5.1 und 4.5.3). Der Verzicht der Mutter auf Mieteinnahmen hat zudem zur Folge, dass mit der Sozialhilfe keine Wohnkosten finanziert werden müssen, was der Gemeinde zugute

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 14 kommt (vgl. Abteilung Soziales EG C. \_\_\_\_\_, Budget November 2015, Februar 2016 und März 2016, Vorakten StRK pag. 33, 65 f. und 63 f.). Es wäre stossend, wenn bei diesen Gegebenheiten die Darlehensrückzahlungen unberücksichtigt blieben bzw. der Erlass der Steuern des Jahres 2013 wegen einer Gläubigerbevorzugung verweigert würde, gleichzeitig aber bei der Berechnung des Zwangsbedarfs im betreffenden Steuerjahr sowie in den Folgejahren keine Wohnkosten angerechnet würden.

#### **E. 4.4.5**

Unter Berücksichtigung dessen ergibt sich für das Jahr 2013 folgendes Bild: Einkünfte Fr.3'994.35 Grundbetrag Fr.1'325.00 Miete Fr. 392.50 AHV-Beiträge Fr. 196.00 Krankenkasse KVG Fr. 286.60 Selbstgetragene Krankheitskosten Fr. 224.50 Rückzahlung Darlehen Fr.1'666.65 ----- Zwangsbedarf Fr.4'091.25 Damit übersteigt der Zwangsbedarf der Beschwerdeführenden im Jahr 2013 ihre Einkünfte, weswegen sie im

Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung weder Zahlungen leisten noch Rückstellungen vornehmen konnten. Der Ausschlussgrund von Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist nicht gegeben und den Beschwerdeführenden sind die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu erlassen. Auch die auf Fehler bei der Ausübung des Ermessens zu überprüfende Verweigerung des Erlasses der Bundessteuern von Fr. 84.-- hält der Rechtskontrolle nicht stand (vgl. vorne E. 1.5 und 2.4). Von einer «freiwillige[n] Entäusserung» von Vermögenswerten (Art. 12 aEV DBG) kann bei den damaligen finanziellen Verhältnissen der Beschwerdeführenden keine Rede sein (vgl. vorne E. 4.3). Entsprechend ist auch die direkte Bundessteuer 2013 zu erlassen. Dabei kann offenbleiben, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Unterstützung der Beschwerdeführerin mit insgesamt Fr. 5'000.-- (Beschwerde S. 2) von der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 15 Vorinstanz zu Recht nicht dem Zwangsbedarf hinzugerechnet worden ist (angefochtene Entscheide E. 6.3.8; siehe auch hinten E. 4.5.2 f.).

#### **E. 4.5**

Zum betriebsrechtlichen Existenzminimum für das Jahr 2014 ergibt sich Folgendes:

##### **E. 4.5.1**

Die Einnahmen des Beschwerdeführers bestanden aus Krankentaggeldern in der Höhe von insgesamt Fr. 31'733.--, was Einnahmen von Fr. 2'644.40 pro Monat entspricht (Veranlagungsverfügung 2014, Vorakten Steuerverwaltung pag. 11 f.). Der Grundbetrag ist weiterhin auf Fr. 1'200.-- festzusetzen (vgl. vorne E. 4.4.2). Da der Beschwerdeführer während des ganzen Jahres bei seiner Mutter wohnte (Schreiben des Beschwerdeführers vom 24.5.2016, act. 1C2), sind keine Wohnkosten angefallen. Die AHV-Beiträge belaufen sich auf monatlich Fr. 196.--, die Krankenkassenprämien auf Fr. 243.05 und die selbstgetragenen Krankheitskosten auf Fr. 111.40 (Veranlagungsverfügung 2014, Vorakten Steuerverwaltung pag. 11 f.; Auszug der Krankenkasse für die Steuererklärung 2014, Vorakten Steuerverwaltung pag. 42). Diese Budgetpositionen wurden von der Vorinstanz zu Recht anerkannt und werden von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Wie bereits für das Jahr 2013 festgehalten, kann entgegen der Vorinstanz jedoch kein Zuschlag für Telefonkosten gewährt werden (vgl. vorne E. 4.4.2).

##### **E. 4.5.2**

Streitig bleibt, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Unterstützung der Beschwerdeführerin mit insgesamt Fr. 8'000.-- zum Zwangsbedarf hinzuzurechnen ist. Die Vorinstanz hat dies mangels Belegen verneint (angefochtene Entscheide E. 7.2). Die Beschwerdeführenden haben im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine Bestätigung der Beschwerdeführerin ins Recht gelegt, wonach sie vom Beschwerdeführer mit insgesamt Fr. 13'000.-- unterstützt worden sei (Schreiben vom 9.9.2016, act. 3A Beilage 5). – Nach der Rechtsprechung von Bundes- und Verwaltungsgericht dürfen die Steuerbehörden im internationalen Verhältnis besonders strenge Anforderungen an den Nachweis von Unterstützungsleistungen stellen, welche die steuerpflichtige Person ausgerichtet haben will. Befindet sich die Empfängerschaft der Leistung im Ausland, ist eine Nachprüfung der Zahlung nur schwer zu bewerkstelligen, weshalb ein plausibler Beweis dafür verlangt wird, dass die unterstützten Personen die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 16 fragliche Zahlung tatsächlich erhalten haben; eine bloss Bestätigung der unterstützten Person selber oder auch ein Zollbeleg über die Ausfuhr bzw. Einfuhr des Geldes genügen nicht. In der Regel setzt die Anerkennung von Unterstützungsleistungen vielmehr die Vorlage von Bank- oder Postbelegen voraus, welche die Überweisung bestätigen (vgl. statt vieler VGE 2011/46/47 vom 29.9.2011 E. 2.3; BGer 2C\_524/2010 und 2C\_525/2010 vom 16.12.2010 E. 2.4, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 4.5.3**

Die Beschwerdeführerin bestätigt mit Schreiben vom 9. September 2016, dass ihr Ehemann sie vom 9. April 2013 bis zum 24. Oktober 2015 mit insgesamt Fr. 13'000.-- unterstützt habe (act. 3A Beilage 5). Da es sich dabei um eine Bestätigung der unterstützten Person handelt und nicht um ein Bank- oder Postdokument, vermag das Beweismittel den genannten Anforderungen wohl nicht zu genügen. Zudem geht daraus nicht hervor, in welchem Umfang im hier interessierenden Jahr 2014 Unterstützungsleistungen erbracht worden sind. Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben. Selbst wenn beim Zwangsbedarf eine Unterstützungsleistung von Fr. 8'000.-- (vgl. Beschwerden S. 2) bzw. Fr. 666.65 monatlich berücksichtigt würde, hätten die Beschwerdeführenden im Jahr 2014 über einen Überschuss verfügt, der ihnen erlaubt hätte, die Steuern zu bezahlen bzw. Rückstellungen zu bilden: Einkünfte Fr. 2'644.40 Grundbetrag Fr. 1'200.00 Miete Fr. 0.00 AHV-Beiträge Fr. 196.00 Krankenkasse KVG Fr. 243.05 Selbstgetragene Krankheitskosten Fr. 111.40 Unterstützung der Ehefrau Fr. 666.65 ----- Zwangsbedarf Fr. 2'417.10 Diese Gegenüberstellung von Einkünften und Auslagen ergibt einen Überschuss von Fr. 227.30 monatlich bzw. 2'727.60 jährlich, was rund 260 % der geschuldeten Steuer von Fr. 1'050.95 (ohne Abzug der Teilzahlung; Schlussabrechnung 2014, Vorakten Steuerverwaltung pag. 14) entspricht.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 17 Damit haben die Beschwerdeführenden über genügend Mittel verfügt, um die Steuern zu bezahlen bzw. Rückstellungen zu bilden (vgl. VGE 2009/426/427 vom 12.8.2010 E. 5.3, wonach bereits eine verfügbare Quote von 175 % der geschuldeten Steuer ausreichend ist), und ein Erlass der Steuern ist ausgeschlossen (Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG).

### **E. 4.6**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer teilweise gutzuheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 ist aufzuheben und die entsprechenden noch ausstehenden Steuern (einschliesslich Verzugszinsen) sind den Beschwerdeführenden zu erlassen. Betreffend die Kantons- und die Gemeindesteuern 2014 ist die Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist vollumfänglich gutzuheissen und den Beschwerdeführenden die direkte Bundessteuer 2013 (einschliesslich Verzugszinsen) zu erlassen.

### **E. 5.1**

Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegen die Beschwerdeführenden zwar nur teilweise. Das Unterliegen in einem betragsmässig geringen Umfang (vgl. vorne Bst. A) rechtfertigt jedoch keine Ausscheidung von Kosten und es sind für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht insoweit keine Kosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs.

1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden haben keinen Anspruch auf Parteikostensersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist als gegenstandslos abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG).

### **E. 5.2**

Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen, womit ebenfalls keine Verfahrenskosten zu erheben sind (Art. 102 VRPG i.V.m.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2018, Nrn. 100.2016.247/248U, Seite 18 Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Auch in diesen Verfahren sind keine ersatzfähigen Parteikosten angefallen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

### **E. 6**

Der bis zum 31. Dezember 2015 geltende aArt. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110, AS 2006 S. 1228) schloss die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben generell aus. Neu ist nach der seit

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.