Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.380/2002 /bmt

Urteil vom 19. Februar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Eheleute F._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer pro 1997/1998,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Juni 2002.

Sachverhalt:
A.
Die Eheleute F._____ wurden am 2. März 1998 für die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 1997/98 veranlagt. Gegen diese definitive Veranlagung erhoben sie am 22. März 1998 Einsprache. Am 22. November 1999 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung) die Einsprachen ab. Die Einspracheverfügungen wurden nicht angefochten.

Am 22. Mai 2000 nahm die Steuerverwaltung eine Zwischenveranlagung per 1. April 1997 wegen Aufnahme der unselbständigen Erwerbstätigkeit der Eheleute vor. Es wurde dabei sowohl für 1997 wie für 1998 eine Zwischenveranlagung ausgefertigt. Dagegen wurde keine Einsprache erhoben.

Gegen die Betreibungen der Staats-, Gemeinde- und direkten Bundessteuer 1997/98 sowie der Liegenschaftssteuer 2000 erhoben die Eheleute F._____ am 14. Mai 2001 Einsprache bei der Veranlagungsbehörde, weil keine definitiven Veranlagungen, sondern für die Steuerperiode 1997/98 nur eine Zwischenveranlagung und für die Periode 1999/2000 eine provisorische Veranlagung vorlägen.

Die Steuerverwaltung trat am 20. Oktober 2001 auf die Einsprache nicht ein, weil die Einsprache nicht innert der gesetzlichen Frist von 30 Tagen erfolgt und für die Fristversäumnis auch auf entsprechende Aufforderung hin kein genügender Entschuldigungsgrund geltend gemacht und nachgewiesen worden sei. Am 11. Juni 2002 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Rekurskommission) den dagegen erhobenen Rekurs (Ziff. 1 des Dispositives) bzw. die Beschwerde (Ziff. 2) ab.
B.
Mit Eingabe vom 18. Juli 2002 führen die Eheleute F._____ beim Bundesgericht B̈eschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19.06.2002 betreffend die Veranlagungsperi-

ode 1997/1998ünd beantragen die Herabsetzung der Steuern auf das tatsächlich erwirtschaftete Einkommen 1997/98 gemäss einer Beschwerdebeilage. Sinngemäss machen sie geltend, auf Grund der Rechtsmittelbelehrung seien sie davon ausgegangen, dass gegen die Zwischenveranlagung vom 22. Mai 2000 keine Einsprache möglich gewesen sei.
Die Steuerverwaltung, die Rekurskommission und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Der angefochtene Entscheid unterliegt mithin nur insoweit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, als es sich um die direkte Bundessteuer handelt. Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 106 und 108 OG) eingereichte Eingabe der nach Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführer ist soweit einzutreten, als nicht die Aufhebung der die kantonalen Steuern betreffenden Ziffer 1 des Entscheides verlangt wird.

Die vorliegende Beschwerde kann hinsichtlich der kantonalen Steuern auch nicht als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen werden, und zwar bereits deshalb, weil der angefochtene Entscheid insofern nicht letztinstanzlich ist, was die staatsrechtliche Beschwerde ausschliesst (vgl. Art. 86 OG).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 Dem Steuerpflichtigen werden Verfügungen und Entscheide schriftlich eröffnet, und sie müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 116 Abs. 1 DBG). Gegen die Veranlagungsverfügung kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG). Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage. Sie gilt als eingehalten, wenn die Einsprache am letzten Tag der Frist bei der Veranlagungsbehörde eingelangt ist oder den schweizerischen PTT-Betrieben bzw. einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (Art. 133 Abs. 1 DBG). Auf verspätete Einsprachen wird nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (Art. 133 Abs. 3 DBG). Die Einhaltung dieser zuletzt genannten Frist ist im vorliegenden Fall unbestritten. Zu prüfen ist
hingegen, ob entsprechende Verhinderungsgründe nachgewiesen sind.
2.2 Zu den andern erheblichen Gründen, die ein Eintreten auf verspätete Einsprachen rechtfertigen, zählt auch eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung (Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, N 19 zu Art. 133 DBG, mit Hinweis). Den Grundsatz, dass einer Partei aus einer - auch bei gebotener Aufmerksamkeit nicht erkennbaren - Fehlerhaftigkeit einer Rechtsmittelbelehrung kein Nachteil erwachsen darf, hat die Praxis bereits früher aus Art. 4 aBV abgeleitet; heute beruht er auf Art. 9 BV (vgl. BGE 127 II 198 E. 2c S. 205; 123 II 231 E. 8b S. 238; 121 II 72 E. 2a/b S. 78; 117 Ia 297 E. 2 S. 298 f., 421 E. 2a S. 422, mit Hinweisen). Dieses Prinzip ist seinem Sinn nach auch auf Rechtsmittelbelehrungen anwendbar, deren Wortlaut zwar nicht fehlerhaft ist, die aber aufgrund ihrer Formu-

lierung oder optischen Darstellung insofern missverständlich sind, als ihnen eine andere Aussage entnommen werden kann als von der Behörde beabsichtigt war. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben darf allerdings von Anwälten und anderen berufsmässig vor den Behörden auftretenden Rechtskundigen ein höheres Mass an Sorgfalt erwartet werden als von rechtsunkundigen Privatpersonen.
Insbesondere ist ihnen die Konsultation des massgebenden Gesetzestexts auch bei vorhandener Rechtsmittelbelehrung zuzumuten (BGE 124 I 255 E. 1a/aa S. 258; 118 Ib 326 E. 1c S. 330, je mit Hinweisen).

Nachfolgend ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die Rechtsmittelbelehrung tatsächlich missverstanden werden konnte. Soweit der Grundsatz von Treu und Glauben treuwidriges Verhalten der Behörden verbietet und den Schutz berechtigten Vertrauens des Bürgers gewährleistet, folgt er unmittelbar aus Art. 9 BV (früher: Art. 4 aBV) und besitzt grundrechtlichen Charakter. Ob ein Verstoss gegen dieses Prinzip vorliegt, prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (BGE 122 I 328 E. 3a S. 334; 117 Ia 285 E. 2b S. 287; 103 Ia 505 E. 1 S. 508).
3.
3.1 Den Beschwerdeführern, die weder Anwälte noch sonst berufsmässig Rechtskundige sind und im hier fraglichen Steuerverfahren auch nicht entsprechend vertreten waren, wurden die Zwischenveranlagungen für die Steuerperiode 1997/98 mit Verfügung vom 22. Mai 2000 eröffnet. Die entsprechende Einsprache datiert vom 14. Mai 2001 und ist insoweit verspätet, was nicht bestritten ist.
3.2 Die Beschwerdeführer beantragen sinngemäss eine Wiederherstellung der Frist. Soweit sie sich darauf berufen, sie hätten auf die Zwischenveranlagungsverfügungen vom 22. Mai 2000 nicht reagiert, weil sie betreffend die Veranlagungsperiode 1997/98 bereits am 22. März 1998 Einsprache erhoben hatten, können sie nicht gehört werden. Diese Einsprache hatte die Steuerverwaltung am 22. November 1999 abgewiesen, ohne dass die Beschwerdeführer darauf reagierten.
3.3 Die Beschwerdeführer machen aber auch geltend, auf den Zwischenveranlagungen vom 22. Mai 2000 sei weder eine definitive Veranlagung noch eine Einspracheverfügung erwähnt gewesen. Sie seien deshalb davon ausgegangen, dass gegen die Zwischenveranlagungen keine Einsprache möglich sei.
Die den Beschwerdeführern zugestellten Verfügungen sind als Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer bezeichnet und mit einem abtrennbaren Einzahlungsschein versehen. Die Vorderseite enthält unter anderem den Vermerk Z̈wischenveranlagung,̈ das pflichtige Einkommen, die Bezugszeit, das Gesamttotal der Steuern und Abgaben, den Zinssatz und am untern Seitenrand den Hinweis: B̈eachten Sie die Rechtsmittelbelehrung.̈ Auf der Rückseite finden sich zehn Hinweise zu Einsprache bzw. Rekurs, Zwischenveranlagung, Liegenschaftensteuer, (Wohn-)Sitzverlegung, Steuererlass, Stundung und Steuerbezug. Die Rechtsmittelbelehrung, auf die auf der ersten Seite verwiesen wird, ist auf der Rückseite des Einzahlungsscheins angebracht und lautet für die direkte Bundessteuer wie folgt:
D̈irekte Bundessteuer
Gegen die Veranlagungsverfügung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung der Verfügung schriftlich und begründet Einsprache erhoben werden. Die Einsprache ist bei der Veranlagungsbehörde einzureichen.

Gegen eine Einspracheverfügung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung der Verfügung schriftlich und begründet Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerde ist bei der Veranlagungsbehörde einzureichen.¨
3.4 Die Zwischenveranlagungen vom 22. Mai 2000 sind nirgends als Verfügung bezeichnet. Dass die Beschwerdeführer aus den Schreiben ohne Weiteres hätten schliessen müssen, dass es sich dabei um eine Verfügung handelt, dass eine Zwischenveranlagung auch eine Verfügung, nämlich eine Veranlagungsverfügung ist und dass sie dementsprechend zur Wahrung ihrer Interessen gegen dieses Schreiben innert 30 Tagen Einsprache erheben müssen, kann von juristischen Laien nicht ohne weiteres erwartet werden.
3.5 Dazu kommt, dass die bereits erwähnten Hinweise auf der Rückseite der Zwischenveranlagungen insgesamt Anlass zur Verwirrung geben können. Hier werden die Steuerpflichtigen mit den Begriffen V̈erfügung,̈ Ëröffnung einer Verfügung,̈ p̈rovisorische Veranlagung,̈ ëndgültige Veranlagung,̈ d̈efinitive Veranlagungünd Z̈wischenveranlagungK̈onfrontiert. Sie dürfen dabei die Zwischenveranlagung nicht mit der provisorischen Veranlagung verwechseln, denn G̈egen eine provisorische Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern kann keine Einsprache erhoben werden. Diese ist erst gegen die später folgende Eröffnung der endgültigen (definitiven) Veranlagung möglich(̈Ziff. 3 der Hinweise). Weiter wird ausgeführt, dass Einsprache bzw. Rekurs jeweils nur gegen die erstmalige Eröffnung einer Verfügung zulässig sind und gegen die Schlussabrechnung des geraden Jahres keine Einsprachemöglichkeit besteht.

3.6 Auch im Massenverfahren der Steuerveranlagung darf von der verfügenden Behörde erwartet werden, dass sie die Rechtsmittelbelehrung für die einzelne Verfügung konkretisiert. Für den Adressaten muss zweifelsfrei klar sein, ob es sich bei einem erhaltenen Schreiben um eine anfechtbare Verfügung handelt, und ob - und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen (Form, Frist, etc.) - ihm dagegen ein (ordentliches) Rechtsmittel zur Verfügung steht. Dass sowohl das Rechtsinstitut der Zwischenveranlagung als auch die diesbezügliche Rechtsmittelbelehrung nicht leicht zu verstehen sind, gesteht auch die Rekurskommission im angefochtenen Entscheid zu.

Die Zwischenveranlagungen vom 22. Mai 2000 sowie die ihnen beigefügte Rechtsmittelbelehrung waren zusammen mit den Hinweisen nicht nur nicht leicht zu verstehen, sondern konnten durchaus missverstanden werden. In der Rechtsmittelbelehrung selbst wurde die Zwischenveranlagung gar nicht ausdrücklich genannt, sondern lediglich die Anfechtbarkeit der Veranlagungs- und der Einspracheverfügung behandelt. Steuerrechtliche Laien, wie es die Beschwerdeführer sind, konnten daraus nicht mit ausreichender Sicherheit entnehmen, ob, wann und welche Rechtsmittel gegen die Zwischenveranlagung zu ergreifen sind. So liess sich namentlich die Zwischenveranlagung auf Grund eines untechnischen Wortverständnisses als provisorische Veranlagung (miss-)verstehen, was in Verbindung mit dem genannten dritten Hinweis auf der Verfügungsrückseite den Fehlschluss ermöglichte, gegen eine Zwischenveranlagung könne als provisorische Veranlagung keine Einsprache erhoben werden. Infolgedessen bestand für die Beschwerdeführer auch kein Anlass zu Rückfragen bei der zuständigen Behörde. Nach dem Vertrauensgrundsatz durfte ihnen unter diesen Umständen die verspätete Einreichung ihrer Einsprache nicht entgegen gehalten werden. Indem die Steuerverwaltung die Einsprache
nicht materiell behandelte, verletzte sie deshalb Bundesrecht.
4.
Damit erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet, soweit darauf eingetreten werden kann. Dispositiv Ziffern 2 und 3 des angefochtenen Urteils der Rekurskommission vom 11. Juni 2002 sind deshalb aufzuheben, und die Sache ist zur materiellen Behandlung der Einsprache hinsichtlich der direkten Bundessteuer an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (Art. 114 Abs. 2 OG).

Das hat zur Folge, dass die Rekurskommission auch hinsichtlich ihrer Verfahrenskosten neu entscheiden muss.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Kanton Bern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 2 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht verlangt.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, Dispositiv Ziffern 2 und 3 des Urteils der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Juni 2002 werden aufgehoben, und die Sache wird zur materiellen Behandlung der Einsprache hinsichtlich der direkten Bundessteuer 1997/98 an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird dem Kanton Bern auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 19. Februar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: