Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.582/2002 /ErC

Urteil vom 30. April 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Hungerbühler, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A. und B._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher
Hans Feldmann, Moosstrasse 2, 3073 Gümligen,

gegen

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

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Oktober 2002.

Sachverhalt:
A.
A. und B._____ wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Kreis Oberland, mit Veranlagungsverfügung vom 1. März 2001 für die Steuerperiode 1999/2000 auf ein Einkommen von Fr. 351'477.– bei der Staatssteuer bzw. von Fr. 364'371.– bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Mit Eingabe vom 27. März 2001 erhob die von ihnen bevollmächtigte C._____ Treuhand AG in ihrem Namen Einsprache und beantragte die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 107'080.– bei der Staatssteuer bzw. Fr. 192'561.– bei der direkten Bundessteuer. In der Folge verlangte die Steuerverwaltung weitere Unterlagen und wies die Einsprecher darauf hin, dass sie im Einspracheverfahren einen Betrag von Fr. 68'000.– aufrechnen werde.
B.
Am 27. April 2001 richtete die Steuerverwaltung folgendes eingeschrieben versandte Schreiben an die C._____ Treuhand AG:
Ä. und B._____

1999/2000
Staats- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer

Sehr geehrte Damen und Herren

In der Beilage stellen wir Ihnen die oben genannten Verfügungen zu. Aus Gründen unserer elektronischen Datenverarbeitung werden wir die Verfügungen der/den von Ihnen vertretenen Person(en) in einem späteren

Zeitpunkt zusätzlich auch noch uneingeschrieben zustellen.

Aus den getroffenen Veranlagungen resultiert eine Steuerschuld für

Jahr Betrag

Staats- und Gemeindesteuern: 1999 99'824.35
2000 99'448.15
Direkte Bundessteuer 1999 41'046.00
2000 41'046.00

Bitte beachten Sie zwecks Vermeidung von Missverständnissen, dass die 30-tägige Rechtsmittelfrist mit der Zustellung der vorliegenden, eingeschriebenen Verfügung zu laufen beginnt. Soweit über die Sache hiermit entschieden worden ist, ist eine Anfechtung der später zugestellten, uneingeschriebenen Verfügung nicht mehr möglich.

....
Beilage: Einspracheverfügungen für die Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer der Veranlagungsperiode 1999/2000
Rechtsmittelbelehrung

Kopie: A. und B._____¨
C.
Gegen die Einspracheverfügung vom 27. April 2001 erhob die C._____ Treuhand AG mit Eingabe vom 28. Mai 2001 namens der Eheleute A. und B._____ Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, mit folgendem Rechtsbegehren:
S̈taats- und Gemeindesteuern mit Bussenverfügung

Die Busse, die auf der Einspracheverfügung der Staats- und Gemeindesteuern aufgeführt ist, sei von Fr. 300.00 auf Fr. Null herabzusetzen.

(Die Veranlagungen für das Einkommen und das Vermögen der Staats- und Gemeindesteuern sowie das Einkommen der direkten Bundessteuer sind nicht bestritten.)¨
Dem Schreiben waren zwei als V̈eranlagungsverfügungb̈ezeichnete Computerausdrucke beigelegt, gemäss welchen das steuerbare Einkommen wie angekündigt im Jahresdurchschnitt um Fr. 34'000.– erhöht und neu auf Fr. 385'477.– bzw. Fr. 398'371.– festgesetzt wurde, wobei zur Begründung auf zwei Schreiben der Steuerverwaltung vom 29. März und 11. April 2001 verwiesen wurde. Zusätzlich wurde den Einsprechern im einen der beiden Ausdrucke gestützt auf Art. 178 des bernischen Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern eine Ordnungsbusse von Fr. 300.– auferlegt, weil sie die verlangten Unterlagen nicht eingereicht hatten.
D.
Inzwischen, nämlich am 22. Mai 2001, waren den Eheleuten A. und B._____ die Steuerrechnungen bzw. die Einspracheverfügungen der Perioden 1999/2000 zugestellt worden.
Mit Eingabe vom 20. Juni 2001 ërgänztedie C._____ Treuhand AG ihren Rekurs vom 28. Mai 2001, wobei sie nunmehr folgende Rechtsbegehren stellte:
Ï. Staats- und Gemeindesteuern

a) Die Busse, die auf der Einspracheverfügung der Staats- und Gemeinde- steuern aufgeführt ist, sei von Fr. 300.00 auf Fr. Null herabzusetzen.
(Dieses Begehren, welches einen strittigen Sachverhalt der direkten Bundes- steuer betrifft, wurde schon mit dem Rekurs vom 28. Mai 2001 erwähnt und begründet.).
b) Das steuerpflichtige Einkommen von Fr. 385'400 (Fr. 385'477) laut Einspracheverfügung vom 22.5.2001

Rückseite und Schreiben vom 27.4.2001 sei um Fr. 257'300 (Fr. 257'291) auf Fr. 128'100 (Fr. 128'186) herabzusetzen.
Laut Einspracheverfügung vom 22.5.2001, welche die Steuerpflichtigen erhalten haben, beträgt das steuerpflichtige Einkommen auf der Vorderseite Fr. 351'400 und auf der Rückseite Fr. 385'477 !, siehe Beilage 1)

2. Direkte Bundessteuer

Das steuerpflichtige Einkommen von Fr. 398'300 (Fr. 398'371) sei um Fr. 257'300 (Fr. 257'291) auf Fr. 141'000 (Fr. 141'080) herabzusetzen.¨
Mit Entscheid vom 22. Oktober 2002 hiess die Steuerrekurskommission den Rekurs gegen die Bussenverfügung gut und hob die Ordnungsbusse von Fr. 300.– auf. Auf die weiteren Begehren trat sie nicht ein.
E.
A. und B._____ haben am 29. November 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragen, den Entscheid der Rekurskommission, soweit er auf Nichteintreten auf die Rekursbegehren zur direkten Bundessteuer lautet, aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen zur materiellen Behandlung gemäss Eingabe der C._____ Treuhand AG vom 20.Juni 2001 (Herabsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr.141'000.–).
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragt unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen in ihren Vernehmlassungen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Beschwerdeführer fechten die Steuerveranlagung 1999/2000 ausdrücklich nur mit Bezug auf die direkte Bundessteuer an.
1.1 Die damalige Vertreterin der Beschwerdeführer hatte in ihrer Rekurseingabe vom 28. Mai 2001, die sich gegen die Einspracheverfügungen vom 27. April 2001 richtete, ausdrücklich erklärt, die Veranlagung für das Einkommen der direkten Bundessteuer werde nicht bestritten. Gleichwohl focht sie in ihrer Rekursergänzung vom 20. Juni 2001, nachdem den Beschwerdeführern die Veranlagung auch persönlich mitgeteilt worden war, die Veranlagung der direkten Bundessteuer an. Die Vorinstanz ist auf die entsprechenden Begehren nicht eingetreten, weil die Rekursergänzung erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht worden sei; einzig die Einspracheverfügung vom 27. April 2001 stelle eine anfechtbare Verfügung dar; die aus technischen Gründen erst am 22. Mai 2001 an die Beschwerdeführer persönlich verschickten Schreiben hätten als blosse Bestätigungen der Einspracheverfügung keine Rechtswirkung.
1.2 Diese Begründung ist nicht zu beanstanden. Die Steuerverwaltung wies in ihrem Schreiben vom 27. April 2001 an die C._____ Treuhand AG ausdrücklich darauf hin, dass sie die Veranlagungsverfügungen den von dieser vertretenen Personen in einem späteren Zeitpunkt zusätzlich auch noch uneingeschrieben zustellen werde, dass die 30-tägige Rechtsmittelfrist aber mit der Zustellung der vorliegenden, eingeschriebenen Verfügung zu laufen beginne. Die Beschwerdeführer machen zu Recht nicht geltend, die Verfügung hätte nicht an die von ihnen bevollmächtigte Vertreterin zugestellt werden dürfen. Unter diesen Umständen vermochte die zusätzliche Zustellung der Verfügung an die Beschwerdeführer persönlich keine neue Rechtsmittelfrist zu eröffnen, worauf im Begleitschreiben übrigens ausdrücklich hingewiesen worden war. Anders könnte es sich höchstens dann verhalten, wenn die Einspracheverfügung vom 27. April 2001 als geradezu nichtig betrachtet werden müsste. Davon gehen sinngemäss auch die Beschwerdeführer aus.
2.
2.1 Die Einspracheverfügung weist unbestrittenermassen Mängel auf. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind indessen im Allgemeinen nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar. Nur in seltenen Fällen gelten Verwaltungsverfügungen als nichtig, d.h. entfalten sie keinerlei Rechtswirkungen. Nach der Rechtsprechung kann dies zutreffen, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn überdies die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwer wiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z.B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen; das Fehlen der gesetzlich vorgeschriebenen Form der Eröffnung) sowie die funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit der

verfügenden Behörde. Inhaltliche Mängel der Verfügung haben nur ausnahmsweise die Nichtigkeit zur Folge (BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99 mit Hinweisen; vgl. BGE 127 II 32 E. 3g S. 48; ASA 59 S. 638).
2.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, die Verfügung vom 27 April 2001 sei mit zahlreichen Form- oder Eröffnungsfehlern behaftet: Sie sei insbesondere nicht als Einspracheverfügung bezeichnet gewesen, habe keine Unterschrift und keine Rechtsmittelbelehrung enthalten und es sei auch der Steuersatz nicht angegeben worden; bei den kantonalen Steuern sei überdies auch die Angabe des Steuerbetrags fehlerhaft gewesen; schliesslich sei nicht klar gewesen, welcher der beigelegten Computerausdrucke die kantonalen Steuern und welcher die direkten Bundessteuer betroffen habe.
2.3 Soweit diese Mängel überhaupt bestehen, wiegen sie keineswegs schwer: So trifft es zwar zu, dass die betreffenden Computerausdrucke als Veranlagungsverfügungen bezeichnet sind. Die Beschwerdeführer konnten aber nicht darüber im Zweifel sein, dass es sich in Wirklichkeit um Einspracheverfügungen handelte, wird doch im Text ausdrücklich erklärt, dass die Einsprache vom 27. März 2001 abgewiesen werde, und ist auch im Beilagenvermerk des Schreibens vom 27. April 2001 von solchen Verfügungen die Rede. Dieses Schreiben ist sodann vom Vorsteher-Stellvertreter des Steueramtes unterzeichnet; weshalb diese Unterschrift nicht auch die beigelegten Ausdrucke decken soll, legen die Beschwerdeführer nicht dar und ist auch nicht erkennbar. Es trifft im Weiteren zu, dass das dem Schreiben vom 27. April 2001 beigelegte Formular zwar keine genügende Rechtsmittelbelehrung enthält (vgl. Art. 35 Abs. 2 VwVG; immerhin wird im Schreiben auf die Rechtsmittelfrist hingewiesen). Das Fehlen der in Art. 116 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vorgeschriebenen Rechtsmittelbelehrung hat indessen regelmässig nicht die Nichtigkeit der betreffenden Verfügung zur Folge. Diese wird im Gegenteil wirksam,
wenn der Steuerpflichtige durch den Mangel keinen Nachteil erleidet, was namentlich dann der Fall ist, wenn der Steuerpflichtige trotz des Mangels rechtzeitig das zutreffende Rechtsmittel ergreift (BGE 114 Ib 112 E. 2a S. 115 f. mit Hinweis; Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Basel 2000, N. 47 zu Art. 116 DBG). So verhält es sich hier, hat doch das Fehlen der Rechtsmittelbelehrung die Beschwerdeführer nicht daran gehindert, die Einspracheverfügung rechtzeitig bei der zuständigen Steuerrekurskommission anzufechten. Das Gleiche gilt für die weiteren gerügten Formmängel, die im Ergebnis für die Beschwerdeführer ebenfalls ohne negative Folgen geblieben sind. Was die fehlende Angabe des Steuersatzes betrifft (vgl. dazu Art. 130 Abs. 1 DBG), ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass dem Schreiben vom 27 April 2001 zusammen mit dem Computerausdruck immerhin der Steuerbetrag und das steuerbare Einkommen entnommen werden konnten, woraus sich der Steuersatz durch einfache mathematische Operation errechnen liess. Auch aus diesem (ohnehin nicht schwer wiegenden) Mangel ist den Beschwerdeführern kein Nachteil erwachsen. Unter diesen Umständen kann von einer nichtigen Verfügung nicht die Rede sein.
3.
Die Vorinstanz hat die Rekursergänzung vom 20. Juni 2001 somit zu Recht als verspätet betrachtet. Die Beschwerde erweist sich demzufolge als unbegründet.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. April 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Das präsidierende Mitglied: Der Gerichtsschreiber: