

# **BGer 2A.257/2004 vom 23. September 2004**

Bundesgericht, 2004-09-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.257\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.257_2004)

FR: TF 2A.257/2004 du 23 septembre 2004

IT: TF 2A.257/2004 del 23 settembre 2004

## **Regeste**

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, haben einen Ersatz in Geld zu leisten (Art. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 über die Wehrpflichtersatzabgabe, WPEG; SR 661). Die Ersatzabgabe wird nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Reineinkommen erhoben, das der Ersatzpflichtige im In- und Ausland erzielt ( Art. 11 WPEG ). Sie beträgt in den Ersatzjahren 2000 und 2001 zwei Franken je 100 Franken des taxpflichtigen Einkommens ( Art. 13 Abs. 1 WPEG , Fassung vom 17. Juni 1994, AS 1994 2777). Ist der Ersatzpflichtige im Zivilschutz eingeteilt, so ermässigt sich die Ersatzabgabe für jeden Tag Schutzdienst, den er im Ersatzjahr geleistet hat, um einen Zehntel (Art. 24 des hier noch anwendbaren Bundesgesetzes vom 17. Juni 1994 über den Zivilschutz, ZSG, SR 520.1, in Verbindung mit Art. 32 der Verordnung vom 19. Oktober 1994 über den Zivilschutz, aZSV, SR 520.11). Die Ersatzabgabe wird zudem entsprechend der Gesamtzahl der geleisteten Dienstage ermässigt, die der Ersatzpflichtige bis zum Ende des Ersatzjahres bestanden hat; diese Ermässigung beträgt jeweils einen Zehntel für 50 Militärdienstage oder 75 Zivildienstage ( Art. 19 Abs. 1 und 2 WPEG ). Die Ersatzabgabe wird in der Regel jährlich in dem auf das Ersatzjahr folgenden Jahr veranlagt ( Art. 25 Abs. 1 und 2 WPEG ). Die Veranlagungsverfügung ist dem Ersatzpflichtigen schriftlich zu eröffnen und hat den Rechtsgrund der Ersatzpflicht, die Bemessungsgrundlagen, den Abgabebetrag und den Zahlungstermin anzugeben und auf das Einspracherecht hinzuweisen ( Art. 28 Abs. 1 WPEG ). Gemäss Art. 28 Abs. 2 WPEG in der hier noch anwendbaren Fassung vom 17. Juni 1994 kann die Veranlagungsverfügung provisorisch unter Vorbehalt späterer definitiver Veranlagung eröffnet werden, sofern die für die Ersatzpflicht oder die Bemessung der Ersatzabgabe massgebenden Umstände ungewiss sind und zu erwarten ist, dass die Zweifel später behoben werden können.

Veranlagungsverfügungen können innert 30 Tagen nach Eröffnung durch schriftliche Einsprache bei der Veranlagungsbehörde angefochten werden ( Art. 30 Abs. 1 WPEG ).

### **E. 2**

Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, die Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2001 und 5. Juni 2002 seien lediglich in Bezug auf das taxpflichtige Einkommen provisorisch. Alle übrigen Faktoren seien definitiv veranlagt worden, worauf in den Verfügungen und in der Rechtsmittelbelehrung hingewiesen worden sei. In diesem Umfang müssten die Verfügungen als definitiv und rechtskräftig betrachtet werden. Anders als in dem vom Bundesgericht mit Urteil vom 10. Juni 2003 (2A.29/2003) entschiedenen Fall seien in den

hier in Frage stehenden Verfügungen die angerechneten Dienstage ausdrücklich erwähnt worden. Nur wenn die angerechneten Dienstage nicht separat ausgewiesen worden wären, dürften die provisorischen Verfügungen aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht als rechtskräftig beurteilt werden. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, Art. 28 Abs. 2 WPEG (altrechtliche Fassung) sei unmissverständlich. Bei ungewissen Umständen werde die Veranlagungsverfügung als provisorische eröffnet. Von einem "Splitting" in "echt provisorische" und andere Verfügungen sei keine Rede. Die Bestimmung, dass gewisse Berechnungsfaktoren trotz der Bezeichnung "provisorische Veranlagungsverfügung" in Rechtskraft erwachsen würden, sei ein Konstrukt der Verwaltung, das keine gesetzliche Grundlage habe.

### **E. 3.1**

Der Auffassung der Vorinstanz kann nicht ohne weiteres beigegeben werden. Nach der geltenden Ordnung des Wehrpflichtersatzes (vgl. vorstehende E. 1) sind bisher geleistete Militärdienstage, Zivildienstage oder Schutzdienstage bei der Berechnung der Ersatzabgabe abgabemindernd zu berücksichtigen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen den im Ersatzjahr geleisteten Diensttagen einerseits und den bis Ende des Ersatzjahres gesamthaft geleisteten Diensttagen andererseits. Bei den im Ersatzjahr geleisteten Diensttagen fallen - je nach Einteilung des Ersatzpflichtigen - Militärdienst, Zivildienst oder Schutzdienst (auch Feuerwehrdienst) in Betracht (vgl. Art. 15 Abs. 1 und 2 WPEG, Art. 32 aZSV). Bei den bis Ende des Ersatzjahres gesamthaft geleisteten Diensten kommt nur Militärdienst oder Zivildienst in Frage, wie aus Art. 19 Abs. 2 WPEG folgt. Hat ein im Zivilschutz eingeteilter Ersatzpflichtiger - wie hier der Beschwerdeführer - früher Militärdienst (oder Zivildienst) geleistet, können daher grundsätzlich zwei Arten von Dienstleistungen zu berücksichtigen sein: die im Ersatzjahr geleisteten Schutzdienstage (Art. 32 Abs. 1 aZSV) einerseits und die bis Ende des Ersatzjahres gesamthaft geleisteten Militär- oder Zivildienstage ( Art. 19 WPEG ) andererseits. Die Art der angerechneten Dienstage ist daher in der Verfügung anzugeben, wenn ein im Zivilschutz eingeteilter Ersatzpflichtiger früher eine andere Art von Dienst (als Zivilschutz) geleistet hat. Andernfalls steht nicht eindeutig fest, über welche Art von Dienst rechtskräftig entschieden ist. Für den Fachmann mag klar sein, dass sich die Rubrik mit der Gesamtzahl der Dienstage ("Dienstage bis Ende Ersatzjahr") nur auf Militärdienstage oder Zivildienstage beziehen kann. Der mit der gesetzlichen Regelung nicht vertraute Laie könnte diese Rubrik indessen auch auf die Schutzdienstage beziehen. Im Urteil 2A.29/2003 vom 10. Juni 2003 hat das Bundesgericht ausgeführt, dass die Nichtberücksichtigung von "Diensttagen" bei der Festsetzung der Ersatzabgabe aus der provisorischen Veranlagung genügend klar hervorgehen müsse. Mit Blick auf das Vertrauensprinzip könnten nur diejenigen Elemente als überprüfungspflichtig und (falls nicht angefochten) rechtskräftig gelten, die in der provisorischen Veranlagungsverfügung ausdrücklich aufgeführt seien (vgl. E. 3.2.1). In jenem Urteil ging es allerdings um einen beim Zivilschutz eingeteilten Ersatzpflichtigen, bei dem nur die Schutzdienstage (Art. 32 Abs. 1 aZSV) in Frage standen. Wenn jedoch - wie hier - ein beim Zivilschutz eingeteilter Ersatzpflichtiger früher Militärdienst (oder Zivildienst) geleistet hat, genügt der Hinweis auf die "Dienstage" nicht; vielmehr ist zu spezifizieren, auf welche Art von Dienst sich die Anrechnung bzw. Nichtanrechnung von Diensttagen bezieht. Nur so ist eine Verwechslung ausgeschlossen und kann nach dem Vertrauensprinzip davon ausgegangen werden, dass sie definitiv festgelegt worden sind. In dieser Hinsicht sind die "provisorischen" Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2001 und 5. Juni 2002, die dem Beschwerdeführer eröffnet worden sind, unklar bzw.

missverständlich.

### **E. 3.2**

Im vorliegenden Fall hat sich aus dieser Unklarheit für den Beschwerdeführer indes kein Nachteil ergeben. Er bezog im gesamten Verfahren die "Diensttage bis Ende Ersatzjahr" in den Veranlagungsverfügungen auf die geleisteten Militärdiensttage. Er befand sich in dieser Beziehung in keinem Irrtum. Der Beschwerdeführer irrte vielmehr über den definitiven Charakter der Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2001 und 5. Juni 2002, wenn er geltend macht, er habe diese Verfügungen als provisorische betrachten dürfen. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

### **E. 4.1**

Der Grundsatz von Treu und Glauben, wie er sich aus Art. 9 BV ergibt, schützt einerseits das Vertrauen des Bürgers in behördliche Auskünfte und sonstiges bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden und verbietet andererseits ein widersprüchliches Verhalten ( BGE 121 II 214 E. 3b S. 218; ferner 126 II 514 E. 3e S. 520; 123 II 241 E. 3f S. 245; 122 II 113 E. 3b/cc S. 123). Auch Veranlagungsverfügungen dürfen nicht widersprüchlich, irreführend oder missverständlich sein. Die hier in Frage stehenden Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2001 und 5. Juni 2002 sind als provisorische bezeichnet, wobei das Wort "provisorisch" im Original hervorgehoben wurde ("Wir haben Ihren Wehrpflichtersatz wie folgt provisorisch festgelegt ..."). Andererseits wird in den Verfügungen an weniger prominenter Stelle - nach der Zahlungsaufforderung - und in einfacher Schrift darauf hingewiesen, dass die Verfügung nur hinsichtlich des taxpflichtigen Einkommens provisorisch sei; alle übrigen Faktoren seien definitiv (wobei das Wort definitiv nicht hervorgestrichen wird). Eine solche Verfügung ist geeignet, beim Verfügungsadressaten den Eindruck zu erwecken, die Verfügung sei insgesamt eine provisorische. Provisorische Veranlagungen werden vor allem bei den direkten Steuern des Bundes und der Kantone vorgenommen und gehören dort zum Rechtsalltag. Sie haben zum Zweck, den Vorausbezug der noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuer zu ermöglichen (Kurt Amonn, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, ASA 47 S. 437 f.; s. auch Urteil vom 30. Oktober 1940, ASA 10 32 E. 1). Es ist auch weitgehend bekannt, dass provisorische Steuerrechnungen nicht angefochten werden können. Doch geht es bei den hier in Frage stehenden Veranlagungen für die Wehrpflichtersatzabgabe- entgegen der Bezeichnung - nicht um provisorische, sondern um teilweise definitive Veranlagungen, die, wenn sie nicht angefochten werden, in Rechtskraft erwachsen. Um so mehr ist zu verlangen, dass die Behörde in ihren Verfügungen klar auf diesen Umstand hinweist, und nicht den provisorischen Charakter der Verfügungen noch besonders herausstreicht. Die Verfügungen sind daher missverständlich und irreführend. Sie sind auch formell falsch, weil eine Verfügung, deren Faktoren überwiegend definitiv festgelegt worden sind, nicht als provisorische bezeichnet werden kann.

### **E. 4.2**

Allerdings kann sich derjenige nicht auf das irreführende oder missverständliche Verhalten der Behörde berufen, der den Mangel erkannt hat und rechtzeitig hätte reagieren können ( BGE 127 II 198 E. 2c S. 205; 121 II 214 E. 3b S. 218). Im vorliegenden Fall bestehen indessen keine Anhaltspunkte, dass sich der Beschwerdeführer des teilweise definitiven Charakters der "provisorischen" Veranlagungen bewusst war. Es ist vielmehr anzunehmen, dass er durch das Wort "provisorisch", das zudem im Fettdruck erschien, zur Annahme

verleitet wurde, die Veranlagungen seien insgesamt provisorisch. Das legen seine Ausführungen im kantonalen Verfahren nahe. Zu einer eingehenden Prüfung der "provisorischen" Veranlagungen hatte er auch keinen Anlass, nachdem sich der Rechnungsbetrag in der Grössenordnung der Vorjahre (vgl. Dienstbüchlein S. 22) bewegte. Es ist auch nachvollziehbar, dass er die Veranlagungen erst einer näheren Prüfung unterzog, nachdem in den definitiven Veranlagungen der Wehrpflichtersatz gegenüber den provisorischen Veranlagungen erhöht worden war (für das Ersatzjahr 2000 um rund das Vierfache). Das deutet darauf hin, dass der Beschwerdeführer sich durch die Bezeichnung "provisorisch" in die Irre leiten liess. Unter diesen Umständen kann sich die Behörde nach dem Vertrauensprinzip nicht auf den teilweise definitiven Charakter der "provisorischen" Veranlagungsverfügungen berufen.

#### **E. 4.3**

Dazu kommt ein weiterer Gesichtspunkt: Gemäss den provisorischen Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2001 und 5. Juni 2002 ist lediglich das "taxpflichtige Einkommen" provisorisch; alle übrigen Faktoren, mithin auch das steuerbare Einkommen und die anrechenbaren Dienstage, sind definitiv festgelegt. Ungeachtet dessen hat die Wehrpflichtersatzbehörde in den definitiven Veranlagungsverfügungen nicht nur das taxpflichtige Einkommen (d.h. das um die Abzüge nach Art. 12 WPEG korrigierte Reineinkommen), sondern auch das steuerbare Einkommen in Wiedererwägung gezogen und angepasst. Sie lehnt es jedoch ab die anrechenbaren Dienstage zu korrigieren. Das ist widersprüchlich. Entweder werden alle definitiv festgelegten Faktoren neu geprüft oder gar keine. Nach der Rechtsprechung verstösst ein Entscheid gegen Art. 9 BV, wenn er an einem unlösbaren, inneren Widerspruch krankt (BGE 116 Ib 113 E. 4b S. 118; 109 Ia 19 E. 5f S. 29). Ein solcher Widerspruch liegt vor, wenn die Natur des Verfahrens und die tatsächlich vorgenommene Überprüfung miteinander nicht in Einklang zu bringen sind (vgl. BGE 106 Ia 337 E. 2). Das ist auch hier der Fall.

#### **E. 5**

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Die Sache ist zur Neuveranlagung hinsichtlich der anrechenbaren Dienstage und Neuberechnung des Wehrpflichtersatzes an die Vorinstanz zurückzuweisen. Damit erübrigt sich die Beantwortung der vom Beschwerdeführer ebenfalls aufgeworfenen Frage (vgl. vorn E. 2), ob eine provisorische Veranlagung ganz oder teilweise in Rechtskraft erwachsen kann. Sie wurde bereits im Urteil 2A.29/2003 vom 10. Juni 2003 (E. 3.2.3) offen gelassen. Mit der Änderung des Bundesgesetzes über den Wehrpflichtersatz vom 4. Oktober 2002 (AS 2003 3703) wurde zudem mit Wirkung ab 1. Januar 2004 die Möglichkeit der provisorischen Veranlagung in Art. 28 Abs. 2 WPEG aufgehoben. Neu ist nur noch der provisorische Bezug mit anschliessender definitiver Veranlagung vorgesehen (vgl. Art. 32a Abs. 1 und 2 WPEG). Damit entfällt das doppelte Einsprache- und Beschwerdeverfahren und sind die Rechtsmittel lediglich bei der definitiven Veranlagung gegeben (Botschaft des Bundesrates vom 24. Oktober 2001 zur Armeereform XXI und zur Revision der Militärgesetzgebung, BBl 2002 S. 863). Das rechtfertigt es, die Frage nach den Rechtswirkungen der provisorischen Veranlagung hier weiterhin offen zu lassen, zumal das Vertrauensprinzip im Einzelfall Schutz verschafft.

#### **E. 6**

Da das Amt für Bevölkerungsschutz und Armee des Kantons Thurgau unterliegt und es um Vermögensinteressen des Kantons geht (vgl. Art 45 Abs. 1 WPEG ), sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 1 und 2 OG ). Dem Beschwerdeführer sind durch das bundesgerichtliche Verfahren keine entschädigungspflichtigen Kosten erwachsen. Über die Kosten des kantonalen Verfahrens wird die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden haben.

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