

# **BGer 2A.537/2004 vom 31. August 2005**

Bundesgericht, 2005-08-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.537\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.537_2004)

FR: TF 2A.537/2004 du 31 août 2005

IT: TF 2A.537/2004 del 31 agosto 2005

## **Regeste**

Wehrpflichtersatz 2002 | 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 ), und beträgt für das Ersatzjahr 2002 zwei Franken je 100 Franken des taxpflichtigen Einkommens. 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. 2.1**

Die Vorinstanz hat erwogen, dass aus der provisorischen Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2003 klar hervorgehe, dass keine Zivilschutz-Dienstage angerechnet worden seien. Der Rechtsmittelbelehrung und dem beigelegten Erläuterungsblatt könne zudem entnommen werden, dass eine provisorische Veranlagungsverfügung nur in Bezug auf das taxpflichtige Einkommen provisorisch sei; der Faktor "Zivilschutz-Dienstag" werde bereits definitiv veranlagt und müsse mit Einsprache gegen die provisorische Verfügung angefochten werden, sofern der Ersatzpflichtige damit nicht einverstanden sei. Das gehe aus

der Verfügung klar und deutlich hervor. Der Beschwerdeführer hätte bei der ihm zumutbaren Sorgfalt sofort erkennen können, dass er die auf der Verfügung fehlenden Zivilschutz-Diensttage mit Einsprache hätte rügen müssen (angefochtenes Urteil S. 10). Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, er sei der Meinung gewesen, dass die fehlenden Zivilschutz-Diensttage in der nächsten Rechnung korrigiert würden. Bereits in den Vorjahren seien die Zivilschutz-Diensttage regelmässig nicht aufgeführt worden. Ein Anruf habe genügt, damit die Behörde ihren Fehler korrigiere, und zwar nicht aufgrund der provisorischen, sondern der definitiven Veranlagung. Das machte der Beschwerdeführer bereits im kantonalen Verfahren geltend.

## **E. 2.2**

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 129 II 361 E. 7.1 S. 381; 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 stehende Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2003 ist als provisorisch bezeichnet, wobei das Wort "provisorisch" im Original hervorgehoben wurde ("Wir haben Ihren Wehrpflichtersatz wie folgt provisorisch festgelegt "). Andererseits wird in der Verfügung 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 hervorgehoben wird). Wie das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.257/2004 vom 23. September 2004 in Sachen K. entschieden hat, ist eine solche Verfügung 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 erlassen 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 der hier in Frage stehenden Veranlagungsverfügung - entgegen ihrer Bezeichnung - nicht um eine provisorische, sondern vielmehr um eine teilweise definitive Veranlagung, die, wenn sie nicht angefochten wird, in Rechtskraft erwächst. Um so mehr ist zu verlangen, dass die Behörde auf den definitiven Charakter der Verfügung hinweist und den provisorischen Charakter der Verfügungen nicht noch besonders herausstreicht. Die Verfügung ist daher missverständlich und irreführend. Sie ist auch formell falsch, weil eine Verfügung, deren Faktoren überwiegend definitiv festgelegt worden sind, offensichtlich nicht als "provisorisch" bezeichnet werden kann (zitiertes Urteil E. 4.1). Daran ändert auch die auf der Rückseite der Verfügung abgedruckte Rechtsmittelbelehrung nichts. Auf diese Rechtsmittelbelehrung wird auf der Vorderseite nicht hingewiesen. Sie ist zudem wenig klar und unvollständig. Danach kann mit Einsprache die "Ersatzpflicht als solche" wie auch die "Berechnung des Ersatzbetrages" angefochten werden, und zwar in Bezug auf alle Veranlagungsverfügungen, d.h. provisorische und definitive ("Veranlagungsverfügung [provisorisch oder definitiv]"). Das steht im Widerspruch zu den weiteren Ausführungen in der Rechtsmittelbelehrung, wonach die definitive Veranlagung nur noch in den Punkten angefochten werden kann, für welche "eine spätere Änderung" in der provisorischen

Verfügung "vorbehalten" worden ist. Um welche Punkte es sich handelt, wird in der Rechtsmittelbelehrung ebenfalls nicht erklärt. Die Vorinstanz verweist auch auf das der provisorischen Veranlagungsverfügung beigelegte "Merkblatt Veranlagung des Wehrpflichtersatzes" sowie auf das auch der Erläuterung der Veranlagungsverfügung dienende Schreiben "Verfügung betreffend den Wehrpflichtersatz (zusätzliche Information)". Beide enthalten Rechtsmittelbelehrungen, und der Ersatzpflichtige wird aufgefordert, diese aufmerksam ("genauestens") zu lesen. Dazu ist zu bemerken, dass in erster Linie die Rechtsmittelbelehrung auf dem angefochtenen Entscheid oder der angefochtenen Verfügung klar, eindeutig und unmissverständlich sein muss. Allfällige Mängel dieser Belehrung lassen sich nicht dadurch beheben, dass in Zusatzblättern weitere Rechtsmittelbelehrungen abgedruckt werden. Abgesehen davon ist auch die Rechtsmittelbelehrung auf dem Merkblatt mit der gleichen Problematik behaftet wie diejenige auf der Verfügung selbst. Etwas klarer ist allenfalls die Rechtsmittelbelehrung auf dem Blatt "zusätzliche Informationen". Doch kommt es auch auf diese nicht an, zumal es einem Verfügungsadressaten nicht zuzumuten ist, drei verschiedene Rechtsmittelbelehrungen miteinander zu vergleichen, um herauszufinden, welches die zutreffende sein könnte. Vorliegend wird die Verfügung auf der Vorderseite klar und eindeutig als "provisorisch" (im Fettdruck) bezeichnet, was durchaus geeignet ist, den Ersatzpflichtigen über die Anfechtbarkeit der "provisorischen" Verfügung in die Irre zu führen.

### **E. 3**

Allerdings kann sich derjenige nicht auf das irreführende oder missverständliche Verhalten der Behörde berufen, der den Irrtum 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 jedoch 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" zur Annahme verleitet wurde, die Veranlagung sei eine provisorische. Das legen seine Ausführungen im kantonalen Verfahren nahe. Der Beschwerdeführer wurde in dieser Auffassung zusätzlich bestätigt, indem die Wehrpflichtersatzverwaltung unbestrittenermassen bereits in den Vorjahren jeweils keine Zivilschutz-Diensttage anrechnete und erst auf Intervention des Beschwerdeführers - auch im Anschluss an die definitive Veranlagung - die Berichtigung vornahm. Unter diesen Umständen kann sich die Behörde nach dem Vertrauensprinzip nicht auf den teilweise definitiven Charakter der "provisorischen" Veranlagungsverfügungen berufen.

### **E. 4**

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Die Sache ist zur Neuveranlagung hinsichtlich der anrechenbaren Zivilschutz-Diensttage und Neuberechnung des Wehrpflichtersatzes an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 1 und 2 OG ; zum Vermögensinteresse des Kantons, vgl. Art. 45 Abs. 1 und 3 WPEG ). Dem Beschwerdeführer sind durch das bundesgerichtliche Verfahren keine entschädigungspflichtigen Kosten erwachsen. Über die Kosten des kantonalen Verfahrens wird die Vorinstanz im neuen Entscheid befinden müssen.