

100.2017.133U
ARB/SES/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 6. Dezember 2018

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Seiler

Datenschutzaufsichtsstelle des Kantons Bern
Münstergasse 2, 3011 Bern
Beschwerdeführerin

gegen

Finanzdirektion des Kantons Bern
Münsterplatz 12, 3011 Bern

betreffend Datenschutz; elektronische Zustellung von Rechnungen und Verfügungen der Steuerverwaltung (Entscheid der Finanzdirektion des Kantons Bern vom 4. April 2017)



Sachverhalt:

A.

Am 1. Januar 2016 trat eine Änderung von Art. 7 der Verordnung vom 30. Januar 2002 über das Veranlagungsverfahren (VVV; BSG 661.521.1 [BAG 15-068]) in Kraft. Diese Bestimmung sieht neu vor, dass Verfügungen und Entscheide an die Steuerpflichtigen «auf dem Weg der E-Rechnung» zugestellt werden können. Wählt die steuerpflichtige Person diese Option, werden Verfügungen und Entscheide in deren «E-Banking-/Postfinance-Portal» zugestellt (vgl. Art. 7 Abs. 3-5 VVV). Mit Schreiben vom 8. März 2016 empfahl bzw. beantragte die Datenschutzaufsichtsstelle des Kantons Bern (nachfolgend: Aufsichtsstelle) der Steuerverwaltung des Kantons Bern, diese Option so auszugestalten, dass den Steuerpflichtigen die Wahl offenbleibt, nur die Rechnungen und nicht gleichzeitig auch die Verfügungen und Entscheide elektronisch zugestellt zu erhalten. Am 8. April 2016 hielt die Steuerverwaltung in Form einer Verfügung fest, dass sie der Empfehlung der Aufsichtsstelle nicht folge.

B.

Die von der Aufsichtsstelle am 4. Mai 2016 dagegen eingereichte Beschwerde wies die Finanzdirektion des Kantons Bern (FIN) am 4. April 2017 ab.

C.

Gegen diesen Entscheid hat die Aufsichtsstelle am 5. Mai 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, der Entscheid der FIN vom 4. April 2017 sowie die Verfügung der Steuerverwaltung vom 8. April 2016 seien aufzuheben.

Mit Vernehmlassung vom 8. Juni 2017 schliesst die FIN auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Angefochten ist ein Entscheid der FIN über eine Verfügung im Sinn von Art. 35 Abs. 4 des Datenschutzgesetzes vom 19. Februar 1986 (KDSG; BSG 152.04), die die Steuerverwaltung auf eine begründete Empfehlung der Aufsichtsstelle zur Beseitigung von Verstössen und Mängeln hin erlassen hat (Art. 35 Abs. 3 KDSG; act. 3A pag. 9 und 15). Nach Ansicht der Aufsichtsstelle ist fraglich, ob statt der in Übereinstimmung mit der Rechtsmittelbelehrung angerufenen FIN nicht die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) die vorinstanzliche Beschwerde hätte überprüfen müssen (Beschwerde Ziff. II.2). Diese Frage ist zu verneinen: Ein Rekurs an die StRK ist lediglich gegen Einspracheentscheide zulässig (Art. 195 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Solche können nur auf Einsprache hin gegen «Verfügungen nach diesem Gesetz» ergehen (Art. 189 Abs. 1 StG). Bei der Verfügung im Sinn von Art. 35 Abs. 4 KDSG handelt es sich gerade nicht um eine solche nach StG, weshalb gemäss Art. 35 Abs. 5 und Art. 26 KDSG i.V.m. Art. 151 StG das Gesetz vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) anwendbar ist. Die FIN als der Steuerverwaltung übergeordnete und in der Sache zuständige Direktion (Art. 1 Bst. k und Art. 2 Abs. 1 Bst. b der Verordnung vom 18. Oktober 1995 über die Organisation und die Aufgaben der Finanzdirektion [Organisationsverordnung FIN, OrV FIN; BSG 152.221.171]) war daher zur Beurteilung der Beschwerde gegen die Verfügung der Steuerverwaltung vom 8. April 2016 zuständig (Art. 62 Abs. 1 Bst. a VRPG).

1.2 Der Entscheid der FIN vom 4. April 2017 hat die Verfügung der Steuerverwaltung vom 8. April 2016 ersetzt; diese gilt als inhaltlich mitangefochten (sog. Devolutiveffekt der Beschwerde; vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 136 II 539 E. 1.2). Soweit die Aufsichtsstelle auch die Aufhebung dieser Verfügung beantragt, ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten.

1.3 Die Aufsichtsstelle stellt keinen reformatorischen Antrag. Mit dem Begehren um Aufhebung des angefochtenen Entscheids will sie jedoch erreichen, dass ihrer ursprünglichen Empfehlung entsprochen wird. Damit hat sie den Verfahrensgegenstand festgelegt, der zudem den Rahmen des Streitgegenstands im Beschwerdeverfahren vorgibt. Die Pflicht zur Umsetzung der Empfehlung besteht, sofern die Verwaltung keine ablehnende Verfügung erlässt. Bei dieser Ausgangslage steht fest, dass der Aufhebungsantrag die (reformatorische) Rechtsfolge mitumfasst, der ursprünglich abgegebenen Empfehlung sei Folge zu leisten (zum Ganzen BVR 2018 S. 189 [VGE 2017/72 vom 31.1.2018] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen). Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten, soweit die Aufsichtsstelle erreichen will, dass die Steuerverwaltung zusätzlich dafür zu sorgen hat, dass diejenige Person, die in die Zustellung auf dem Weg der E-Rechnung einwilligt, auch tatsächlich die zustimmungsberechtigte Person ist (sog. sichere Authentisierung; Beschwerde Ziff. II.9). Dieses Anliegen war in der Empfehlung der Aufsichtsstelle nicht enthalten und beeinflusst den ursprünglichen Antrag der Aufsichtsstelle an die Steuerverwaltung nicht; es liegt mithin ausserhalb des Streitgegenstands (vgl. auch BVR 2018 S. 189 E. 3.4 f.).

1.4 Die Aufsichtsstelle ist spezialgesetzlich zur Beschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 35 Abs. 5 und Art. 26 KDSG; BVR 2018 S. 189 E. 2.1 f.). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter den in E. 1.2 f. hiavor genannten Vorbehalten einzutreten.

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der revidierte Art. 7 Abs. 3 Satz 3 VVV sieht vor, dass «die Bedingungen und die konkrete Abwicklung» der E-Rechnung auf der Internetseite der kantonalen Steuerverwaltung bekannt gegeben werden. Dort wird u.a. Folgendes ausgeführt (einsehbar unter: <www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/TaxMe/E-Rechnung»):

«So funktioniert die E-Rechnung

Sie erhalten Ihre E-Rechnung ortsunabhängig direkt über Ihr E-Banking-/E-Finance-Portal.

Gleichzeitig informieren wir Sie per E-Mail, wenn wir eine neue E-Rechnung oder eine Verfügung verschickt haben.

So verpassen Sie keine Fristen, denn eine allfällige Einsprache gegen unsere Verfügungen müssen Sie innert der gesetzlichen Frist von 30 Tagen vornehmen. Die Einsprache erheben Sie wie gewohnt schriftlich oder elektronisch via BE-Login.

Mit drei Mausklicks ist die Rechnung bezahlt. Kein Eintippen mehr von Empfängerdaten, Betrag und Referenznummer – und somit auch kein Vertippen.

[...]

Als E-Rechnungen erhalten Sie:

Die drei Ratenrechnungen der Kantons- und Gemeindesteuern jeweils im Mai, August und November.

Die provisorische Abrechnung der Kantons- und Gemeindesteuern.

Die provisorische Abrechnung der direkten Bundessteuer jeweils im März.

Die definitive Schlussabrechnung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer.

Die Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide zu den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer.»

2.2 Wählt die steuerpflichtige Person die Option, ihre Steuerrechnungen als E-Rechnung zugestellt zu erhalten, werden ihr auch die (Veranlagungs-)Verfügungen sowie allfällige Einspracheentscheide auf demselben Weg eröffnet. Umgekehrt werden mit der Wahl der Zustellung von Verfügungen und Entscheiden ins E-Banking-/Postfinance-Portal auch alle Rechnungen auf diese Weise zugestellt (vgl. auch Musterschreiben an die Steuerpflichtigen, einsehbar unter: <www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/TaxMe/E-Rechnung/Beispiel Bestätigung Nutzungsbedingungen»). Wer nicht ausdrücklich der Option E-Rechnung zustimmt, erhält die Rechnungen, Verfügungen und Entscheide per Post zugestellt. Die Option, lediglich die Rechnungen, nicht aber die Verfügungen und Entscheide elektronisch zu erhalten, besteht nicht. Die Steuerverwaltung begründet diese Einschränkung damit, dass vor Einführung der Möglichkeit der elektronischen Zustellung von Verfügungen und Entscheiden auch die Schlussabrechnungen nicht über E-Banking hätten zugestellt werden können, weil sie mit den Veranlagungen rechtlich und technisch eine Einheit bilden würden.

Je nachdem, ob der Rechnung eine Verfügung zugrunde liege, habe die Rechnung als E-Rechnung versandt werden können oder sei per Post zugestellt worden. Ziel sei es gewesen, die «daraus resultierende Verkomplizierung» dadurch zu beseitigen, dass sich die steuerpflichtige Person für den einen oder anderen Weg entscheide (act. 3A pag. 13 ff.). – Die Vorinstanz hat diese Einschränkung der Wahlmöglichkeiten geschützt. Sie hat erwogen, die Steuerpflichtigen seien hinreichend darüber informiert, welche Unterlagen bei der Wahl der E-Rechnung elektronisch zugestellt werden und könnten sich frei für das eine oder andere Modell entscheiden, zumal die Alternative zum elektronischen Versand zumutbar sei (angefochtener Entscheid E. 3.6 S. 10 f.).

2.3 Die Aufsichtsstelle anerkennt, dass für die elektronische Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden mit Art. 159 Abs. 2 StG (i.V.m. Art. 7 VVV) grundsätzlich eine genügende gesetzliche Grundlage bestehe. Sofern die steuerpflichtige Person ohne Vorbehalt «das Gesamtpaket» elektronisch zugestellt erhalten wolle, liege kein Zwang und damit eine gültige Einwilligung vor (Beschwerde Ziff. II.8.1). Sie kritisiert aber, dass neu keine Wahlmöglichkeit mehr gegeben sei, «nur die E-Rechnungen auf dem elektronischen Weg und die Veranlagungsverfügung (inkl. Schlussabrechnung und die Entscheide) auf dem Postweg zu erhalten» (Beschwerde Ziff. II.6.1). Weil die steuerpflichtige Person bei der Wahl der E-Rechnung in Kauf nehmen müsse, auch die Verfügungen und Entscheide auf diesem Weg zu empfangen, erfolge die Zustimmung hierfür nicht freiwillig. Die nötige Voraussetzung gemäss Art. 6 Bst. c KDSG i.V.m. Art. 7 VVV für die (zulässige) Bearbeitung besonders schützenswerter Personendaten, wie sie die hier interessierenden Unterlagen enthalten würden, sei damit nicht erfüllt (Beschwerde Ziff. II.4). Da es sich bei der Zustellung der Rechnungen und Verfügungen um unterschiedliche Datenbekanntgaben handle, müsse die steuerpflichtige Person «je separat» der Zustellung der E-Rechnung oder der «kombinierten Zustellung» zustimmen können (Beschwerde Ziff. II.6.2, II.8.2). Die angebotene Alternative, alle Unterlagen auf dem Postweg zu erhalten, sei nicht für alle zumutbar. «Verglichen mit dem Stand vor Inkrafttreten der Änderung der VVV [sei] dies [...] ein Rückschritt, der [die steuerpflichtige Person] dazu verleiten [könne], die Bekanntgabe weiterer Steuerdaten auf elektronischem Weg [...] in Kauf zu nehmen und

damit unfreiwillig zuzustimmen» (Beschwerde Ziff. II.8.3). Da die Einwilligung nicht auf die Zustellung der E-Rechnungen beschränkt werden könne, sei sie nicht freiwillig erfolgt, «decke nicht den gesamten Datenbearbeitungsvorgang» und sei daher ungültig (Beschwerde Ziff. II.8.5).

2.4 Unproblematisch erscheint der Aufsichtsstelle hingegen die umgekehrte – wohl weniger häufige – Situation, dass sich die steuerpflichtige Person für das «Gesamtpaket» entscheiden muss, obwohl sie eigentlich nur die Verfügungen und Entscheide elektronisch zugestellt haben möchte (Beschwerde Ziff. II.7.2). Entsprechend hat die Aufsichtsstelle diese Wahlmöglichkeit in ihrer begründeten Empfehlung nicht beantragt; darüber ist nicht zu befinden (vorne E. 1.3).

3.

3.1 Die Aufsichtsstelle hat ihre Bedenken bereits im Mitwirkungsverfahren zum Erlass von Art. 7 Abs. 3 ff. VVV eingebracht und dabei insbesondere auf einen Abschnitt im Vortrag der FIN an den Regierungsrat zur VVV Bezug genommen. Danach wird bei «der Registrierung für die E-Rechnung [...] keine Wahlmöglichkeit geschaffen, wie bisher weiterhin nur die eigentlichen Rechnungen zu empfangen. E-Rechnungskunden erhalten zukünftig immer auch die Verfügungen auf diesem Weg» (act. 3A pag. 66, pag. 2). Fraglich ist daher, ob Art. 7 Abs. 3 ff. VVV das beanstandete Vorgehen nicht bereits vorgibt. Gemäss Wortlaut regelt Art. 7 VVV ausschliesslich die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden und äussert sich nicht zu den Steuerrechnungen. E-Rechnungen werden grundsätzlich vorausgesetzt, damit die Eröffnung der Verfügungen auf diesem Weg erfolgen *kann*. Aus dem Wortlaut ergibt sich jedoch nicht, dass diese zwingend so zugestellt werden *müssen*, wenn die Möglichkeit der E-Rechnung gewählt worden ist. Die Steuerverwaltung gibt gemäss Art. 7 Abs. 3 VVV die genaue Abwicklung der elektronischen Zustellung auf ihrer Internetseite bekannt, was ebenfalls für einen gewissen zusätzlichen Regelungsbedarf spricht. Zwar sind die Ausführungen im Vortrag für die Auslegung einer Bestimmung zentral und lassen hier die Absicht der Beschränkung auf zwei Wahlmöglichkeiten klar erkennen («E-Rechnungskunden erhalten zukünftig *immer*

auch die Verfügungen auf diesem Weg»). Das historische Auslegungselement ist aber nicht das einzig massgebende (vgl. zum pragmatischen Methodenpluralismus statt vieler BVR 2018 S. 341 E. 3.5.2, 2016 S. 167 E. 3.1). Sollte die mit der Ordnungsänderung angestrebte Praxis mit übergeordnetem Recht – namentlich dem Datenschutzrecht – unvereinbar sein, liesse die Norm genügend Spielraum, um sie völkerrechts-, verfassungs- oder gesetzeskonform auszulegen (vgl. dazu BVR 2016 S. 560 E. 4.1, 2015 S. 3 E. 2.2, 2010 S. 209 E. 2.1). Davon scheinen nebst der Aufsichtsstelle (Beschwerde Ziff. II.6.2) auch die Steuerverwaltung (E-Mail der Steuerverwaltung an die Aufsichtsstelle vom 10.9.2015, act. 3A pag. 57) und die Vorinstanz ausgegangen zu sein (angefochtener Entscheid E. 1.2).

3.2 Sowohl die Steuerrechnungen als auch die Verfügungen und Entscheide enthalten besonders schützenswerte Personendaten im Sinn von Art. 3 KDSG wie etwa Angaben, die Rückschlüsse auf religiöse, weltanschauliche oder politische Ansichten erlauben (vgl. auch angefochtener Entscheid E. 3.4; Beschwerde Ziff. II.7.1). Die Datenbearbeitung, wozu die Zustellung bzw. Eröffnung dieser Dokumente gehört, muss daher neben den Voraussetzungen nach Art. 5 KDSG auch diejenigen nach Art. 6 KDSG erfüllen. Diese lauten wie folgt:

Art. 6

b besonders schützenswerte Personendaten

Besonders schützenswerte Personendaten dürfen nur bearbeitet werden, wenn zusätzlich

a die Zulässigkeit sich aus einer gesetzlichen Grundlage klar ergibt,
oder

b die Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe es zwingend erfordert,
oder

c die betroffene Person ausdrücklich zugestimmt hat.

Die Verfahrensbeteiligten stimmen darin überein, dass die elektronische Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden nur auf Wunsch der steuerpflichtigen Person zulässig ist. Sie sind sich allerdings nicht einig, ob die erforderliche Zustimmung in jedem Fall auch freiwillig abgegeben wird. Die Aufsichtsstelle nimmt schon dann einen unzulässigen Druck an, wenn die Einwilligung erfolgt ist, weil andernfalls auf eine gewünschte Dienstleistung hätte verzichtet werden müssen. Demgegenüber geht die Vorinstanz davon

aus, die Einwilligung sei nur dann nicht freiwillig, wenn die Nachteile, die bei einer Ablehnung drohen, in keinem Zusammenhang mit der Datenbearbeitung und der mit ihr verfolgten Zielsetzung stehen oder unverhältnismässig sind (Beschwerde Ziff. II.8.3 f.; angefochtener Entscheid E. 3.6 S. 10; vgl. auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren, act. 3A pag. 72).

3.3 Bereits Art. 159 Abs. 2 StG sieht die Möglichkeit vor, mit dem Einverständnis der steuerpflichtigen Person Verfügungen und Entscheide elektronisch zu eröffnen (vgl. auch Art. 44 Abs. 2 VRPG; für die direkte Bundessteuer vgl. Art. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Weder der Wortlaut noch der Vortrag des Regierungsrats zur betreffenden Änderung des Steuergesetzes geben jedoch Hinweise darauf, wann ein Einverständnis im Sinn von Art. 159 Abs. 2 StG freiwillig ist (Tagblatt des Grossen Rates 2012, Beilage 35, S. 21 f.). Zwar muss nach Art. 159 Abs. 2 StG die Zustimmung nicht *ausdrücklich* erfolgt sein, inhaltlich dürften die Anforderungen jedoch nicht von denen nach Art. 6 Bst. c KDSG abweichen, wo eine ausdrückliche Zustimmung vorausgesetzt wird. Dem Vortrag des Regierungsrats betreffend das Datenschutzgesetz lässt sich indes ebenfalls nichts zur interessierenden Frage entnehmen (Tagblatt des Grossen Rates 1986, Beilage 53, S. 3).

3.4 Die Datenbearbeitung richtet sich auch dann nach dem kantonalen Recht, wenn die Behörden des Kantons – wie hier die Steuerverwaltung in Bezug auf die direkte Bundessteuer – Bundesaufgaben wahrnehmen (vgl. dazu und zu den einzuhaltenden Minimalstandards Art. 37 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [DSG; SR 235.1]; vgl. auch VGE 2017/1 vom 23.1.2018 E. 3.1; Rudin/Husi-Stämpfli, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 37 DSG N. 24a ff.; zum Steuerrecht vgl. Belser/Nouredine, Das Zusammenwirken datenschutzrechtlicher Normen, in Eva Maria Belser et al. [Hrsg.], Datenschutzrecht, 2011, § 8 N. 38). Gemäss Art. 4 Abs. 5 DSG ist eine Einwilligung erst gültig, wenn sie nach angemessener Information freiwillig erfolgt. Bei der Bearbeitung von besonders schützenswerten Personendaten oder Persönlichkeitsprofilen muss die Einwilligung zudem ausdrücklich erfolgen. In der Botschaft (zur Neu-

fassung dieser Bestimmung vom 24.3.2006 [AS 2007 S. 4983]) wird dazu ausgeführt, dass mit der Klärung des Begriffs der Zustimmung das bisherige Recht nicht geändert werde. Die Anforderungen an die Zustimmung werden dabei wie folgt umschrieben (Botschaft des Bundesrats vom 19.2.2003 betreffend die Änderung des DSG und den Bundesbeschluss betreffend den Beitritt der Schweiz zum Zusatzprotokoll vom 8. November 2001 zum Übereinkommen zum Schutz des Menschen bei der automatischen Verarbeitung personenbezogener Daten bezüglich Aufsichtsbehörden und grenzüberschreitende Datenübermittlung, in BBl 2003 S. 2101 ff., 2127):

«Der Begriff der Zustimmung orientiert sich an demjenigen der «Einwilligung des aufgeklärten Patienten», und zwar in dem Sinne, dass die betroffene Person über alle Informationen im konkreten Fall verfügen muss, die erforderlich sind, damit sie eine freie Entscheidung treffen kann. Der Begriff «freiwillig» entspricht im Übrigen auch der im Gemeinschaftsrecht verwendeten Terminologie. Das bedeutet insbesondere, dass die betroffene Person über mögliche negative Folgen oder Nachteile informiert sein muss, die sich aus der Verweigerung ihrer Zustimmung ergeben können. Die alleinige Tatsache, dass eine Verweigerung einen Nachteil für die betroffene Person nach sich zieht, kann dagegen die Gültigkeit der Zustimmung nicht beeinträchtigen. Dies ist nur dann der Fall, wenn dieser Nachteil keinen Bezug zum Zweck der Bearbeitung hat oder diesem gegenüber unverhältnismässig ist. So gibt eine Person, die einem Kreditinstitut das Einverständnis zur Überprüfung ihrer Kreditwürdigkeit erteilt, um eine Kreditkarte zu erhalten, ihre Zustimmung freiwillig. Dies, obwohl sie weiss, dass sie ohne Zustimmung keine solche Karte erhalten wird.»

3.5 Das Bundesgericht und die herrschende Lehre stimmen diesem Verständnis zu (BGE 138 I 331 E. 7.4.1; vgl. auch BVGE 2009/44 E. 4.2; Astrid Epiney, Allgemeine Grundsätze, in Eva Maria Belser et al. [Hrsg.], Datenschutzrecht, 2011, § 9 N. 18; Epiney/Nüesch, Prinzipien der Datenbearbeitung durch Privatpersonen und Behörden, in Nicolas Passadelis et al. [Hrsg.], Handbücher für die Anwaltspraxis: Datenschutzrecht, 2015, N. 3.67; Bruno Baeriswyl, in Handkommentar DSG, 2015, Art. 4 N. 66; Maurer-Lambrou/Steiner, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 4 DSG N. 16f; vgl. auch Rosenthal/Jöhri, in dieselben [Hrsg.], Handkommentar zum Datenschutzgesetz, 2008, Art. 4 N. 94 ff.). Selbst der von der Aufsichtsstelle (nicht vollständig) zitierte David Vasella spricht sich gegen eine zu grosse Strenge aus: Die Freiwilligkeit entfalle erst dann, wenn die Datenbearbeitung nicht in einem vernünftigen Zusammenhang mit der betreffenden Leistung stehe oder für eine bestimmte Leistung eine (zumut-

bare) Alternative ohne die entsprechende Datenbearbeitung fehle (David Vasella, Zur Freiwilligkeit und zur Ausdrücklichkeit der Einwilligung im Datenschutzrecht, in Jusletter vom 16.11.2015, Rz. 17 ff.). In einzelnen Schluss- und Tätigkeitsberichten des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) ist davon die Rede, dass ein *vergleichbares* Angebot gewährleistet sein müsse, damit auf Freiwilligkeit der Zustimmung geschlossen werden könne (vgl. z.B. Schlussbericht zum Kundenbindungsprogramm Cumulus vom 7.4.2014, S. 10 [einsehbar unter: <www.edoeb.admin.ch>, Rubriken «Datenschutz/Handel und Wirtschaft/Kundendaten»]; Tätigkeitsbericht 2013/2014 des EDÖB, S. 60 und 67 [einsehbar unter: <www.edoeb.admin.ch>, Rubriken «Dokumentation/Tätigkeitsberichte»]). In anderen Berichten wird aber lediglich eine *zumutbare* Handlungsalternative bzw. eine solche ohne unzumutbare Nachteile verlangt. Zumutbar ist es beispielsweise, dass der Zugang zu elektronischen Kanälen des Kundenbindungsprogramms Supercard von Coop wegfällt und Prämienbestellungen (ausschliesslich) auf postalischem statt elektronischem Weg möglich sind, wenn die Kundschaft sich weigert, persönliche Daten bekannt zu geben (vgl. Schlussbericht [überarbeitet] zum Kundenbindungsprogramm Supercard vom 14.12.2015, S. 8 f. [einsehbar unter: <www.edoeb.admin.ch>, Rubriken «Datenschutz/Handel und Wirtschaft/Kundendaten»]).

3.6 Im öffentlichen Recht wird zudem allgemein – in Anlehnung an die zivilrechtliche Dogmatik – nicht jede Beeinflussung der Willensbildung als Beeinträchtigung der Freiwilligkeit und Authentizität der Entscheidung gewertet. So ist die Freiwilligkeit etwa (erst) dann zu verneinen, wenn die strukturelle Unterlegenheit oder das Machtgefälle von staatlicher Seite gezielt dazu benutzt wird, ein bestimmtes Entscheidungsergebnis zu erzielen. «Dies kann beispielsweise angenommen werden, wenn ein bestimmtes Verhalten erforderlich ist, um eine staatliche Leistung zu sichern, auf die [die betroffene Person] (existenziell) angewiesen ist, [ihr] eine erhebliche Leistung versprochen wird, auf die kein gesetzlicher Anspruch besteht, oder [...] gewichtige, kaum zumutbare rechtliche oder tatsächliche Nachteile in Aussicht gestellt werden» (Benedikt van Spyk, Das Recht auf Selbstbestimmung in der Humanforschung, Diss. St. Gallen 2010, S. 111 f. mit Hinweisen).

3.7 Was das kantonale Recht anbelangt, sind keine Hinweise ersichtlich, die bezüglich den Anforderungen an eine gültige Einwilligung auf ein vom Bundesrecht abweichendes bzw. strengeres Verständnis schliessen liessen (vorne E. 3.3 f.). Mit der Vorinstanz ist daher davon auszugehen, dass die Einwilligung in die elektronische Zustellung von Verfügungen, Entschieden und Rechnungen der Steuerverwaltung nur dann nicht freiwillig ist, wenn die Nachteile, die bei einer Ablehnung drohen, in keinem Zusammenhang mit der Datenbearbeitung und der mit ihr verfolgten Zielsetzung stehen oder unverhältnismässig sind (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.6 S. 10).

4.

Bleibt zu prüfen, ob die Vorinstanzen vor dem Hintergrund der dargelegten Kriterien dem Antrag der Aufsichtsstelle zu Recht nicht stattgegeben haben.

4.1 Stimmt die steuerpflichtige Person der elektronischen Eröffnung von Verfügungen und Entschieden nicht zu, entfällt die Möglichkeit, die Steuerrechnungen als E-Rechnungen zu erhalten. Für die per Post zugestellten Rechnungen stehen die üblichen Zahlungsarten zur Verfügung. Werden die Steuerrechnungen per E-Banking beglichen, müssen – anders als bei der E-Rechnung – verschiedene Angaben wie z.B. die Referenznummer eingegeben werden. Es besteht aber auch die Möglichkeit, diese Angaben mit dem Smartphone oder einem anderen Hilfsgerät einzuscannen. Diese Alternativen können trotz eines allfälligen geringen Mehraufwands nicht als unzumutbar bezeichnet werden. Soweit die Aufsichtsstelle die Freiwilligkeit der Zustimmung zur elektronischen Eröffnung der Verfügungen auch deshalb verneint, weil die Schlussabrechnungen nicht als E-Rechnung ausgestaltet sind, ist zudem auf Folgendes hinzuweisen: Die Schlussabrechnung ist ein eigenständig anfechtbarer Bestandteil der Veranlagungsverfügung. Die Rechtsmittelbelehrung der Gesamtverfügung gilt sowohl für den Veranlagungs- als auch den Bezugsteil (Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 235 N. 9). Insofern betrachtet die Steuerverwaltung

Veranlagungsverfügungen bzw. Einspracheentscheide und Schlussabrechnungen zu Recht als Einheit. Es wäre daher weder aus Sicht der Steuerverwaltung noch der steuerpflichtigen Person sinnvoll, wenn sie auf unterschiedlichen Wegen eröffnet würden, mit der Folge, dass für deren Anfechtung je andere Fristen zu beachten wären. In Bezug auf die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden samt jeweiligen Schlussabrechnungen kann denn auch nicht von zwei eigenständigen Datenbearbeitungsvorgängen gesprochen werden.

4.2 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Nachteile, die die steuerpflichtige Person auf sich nimmt, wenn sie der elektronischen Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden nicht zustimmt – nämlich die postalische Zustellung von Steuerrechnungen – mit dieser zusammenhängen und zumutbar sind. Die Einwilligung in die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden auf dem Weg der E-Rechnung erfolgt damit freiwillig und gültig. Daran ändern auch die Vorbringen der Aufsichtsstelle zum Recht der Europäischen Union (EU) nichts (Beschwerde Ziff. II.8.4): Demnach enthalte die am 25. Mai 2018 in Kraft getretene Verordnung der EU 2016/679 vom 27. April 2016 des Europäischen Parlaments und des Rates zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung, DSGVO; einsehbar unter: <www.eur-lex.europa.eu>) in Art. 7 Abs. 4 ein Koppelungsverbot. Die Einwilligung gelte nicht als freiwillig erteilt, wenn zu verschiedenen Verarbeitungsvorgängen von personenbezogenen Daten nicht gesondert eine Einwilligung erteilt werden könne, obwohl dies im Einzelfall angebracht sei (Erwägungsgrund 43 Satz 2 DSGVO). – Die DSGVO ist für die Schweiz nicht unmittelbar anwendbar. Mit der Revision des DSG wird u.a. eine Annäherung an sie angestrebt, damit die Schweiz weiterhin mit einem sog. Angemessenheitsbeschluss der EU rechnen kann (Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz betreffend die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz vom 15.9.2017, in BBl 2017 S. 6941 ff., 6943 f.). Die Vorlage soll nach dem Antrag der Staatspolitischen Kommission des Nationalrats aber aufgeteilt werden, sodass vorab lediglich die – hier nicht interessierenden – zwingenden Vorgaben im Zusammenhang mit Schengen-Dublin erfüllt werden

(Medienmitteilung der Staatspolitischen Kommission des Nationalrats vom 12.1.2018, einsehbar unter: <www.parlament.ch>, Geschäftsnummer «17.059», Rubrik «Verhandlungen»; vgl. zum Ganzen auch Nula Frei, Die Revision des Datenschutzgesetzes aus europarechtlicher Sicht, in Jusletter vom 17.9.2018). Insofern ist noch nicht absehbar, welche Bedeutung der DSGVO für die Schweiz zukommen wird. Ausserdem ist nicht ersichtlich, weshalb unter Berücksichtigung des Koppelungsverbots nach Art. 7 Abs. 4 DSGVO eine separate Einwilligung in die elektronische Zustellung von Rechnungen und Verfügungen bzw. Entscheiden im Sinn der DSGVO erforderlich bzw. angesichts der bestehenden Einheit (vgl. vorne E. 4.1) überhaupt möglich wäre. Wie es sich damit verhält, kann nach dem Gesagten indes offenbleiben.

4.3 Nachdem die FIN in ihrer Vernehmlassung mitgeteilt hat, wie viele Personen nach dem Systemwechsel erneut das Angebot der E-Rechnung gewählt haben (33'078; zuvor 44'500; act. 3 S. 2), ist der entsprechende Beweis Antrag der Aufsichtsstelle gegenstandslos geworden (Beschwerde Ziff. II.8.6). Aus der Tatsache, dass es heute weniger Steuerpflichtige sind, lässt sich allenfalls folgern, dass tatsächlich einige der früheren Bezügerinnen und Bezüger von E-Rechnungen die Eröffnung der Verfügungen und Entscheide auf dem Postweg bevorzugen. Das bedeutet aber nicht, dass diejenigen, die sich für die E-Rechnung und damit das «Gesamtpaket» entschieden haben, ihre Entscheidung nicht frei gefällt haben. Soweit aus diesen Zahlen überhaupt etwas gewonnen werden kann, dann wohl, dass die Steuerpflichtigen, die sich (neu) gegen die E-Rechnung entschieden haben, die mit einer postalischen Zustellung verbundenen allfälligen Nachteile in Kauf genommen und diese folglich als zumutbar erachtet haben.

5.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Am vorliegenden Verfahren sind ausschliesslich kantonale Behörden beteiligt. Es sind daher keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 108 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG). Ersatzfähige Partei-

kosten sind nicht angefallen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Finanzdirektion des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.