

BGer 2C 140/2018 vom 5. Juli 2018

Bundesgericht, 2018-07-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_140_2018

FR: TF 2C 140/2018 du 5 juillet 2018

IT: TF 2C 140/2018 del 5 luglio 2018

Regeste

Wehrpflichtersatzabgabe (Veranlagungen 2006 und 2007) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a BGG) gegen den Endentscheid (Art. 90 BGG) der Verwaltungsrekurskommission (Art. 86 Abs. 2 BGG in Verbindung mit Art. 31 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEG; SR 661]) ist zulässig und der Ersatzpflichtige ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

E. 2

Der Jahresmittelkurs wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzt.

E. 2.1

Der Ersatzpflichtige bestreitet seine Ersatzpflicht für die Ersatzjahre 2006 und 2007 zu Recht nicht (Art. 1, Art. 2 und Art. 4a Abs. 1 lit. a e contrario WPEG). Die Ersatzabgabe von Wehrpflichtigen, die im Ausland Wohnsitz haben, wird entweder vor Antritt des Auslandurlaubs (Art. 25 Abs. 3 WPEG ; Art. 19 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 30. August 1995 über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEV; SR 661.1]) oder dann erst bei der Rückkehr in die Schweiz veranlagt (Art. 25 Abs. 4 WPEG ; Art. 19 Abs. 4 WPEV) und verjährt deshalb während der Dauer des ausländischen Wohnsitzes nicht (Art. 38 Abs. 2 [unter Vorbehalt von Abs. 4] WPEG). Vorliegend wurde der Ersatzpflichtige erst nach der Rückkehr in die Schweiz veranlagt, was er nicht grundsätzlich bestreitet.

E. 2.2

Die Vorinstanzen haben das taxpflichtige Einkommen (Art. 11 ff. WPEG), das der Ersatzpflichtige in den Ersatzjahren 2006 und 2007 in Deutschland erzielte (2006: www Euro; 2007: xxx Euro), zum jeweiligen Jahresmittelkurs (2006: 1,57293; 2007: 1,64267) in Schweizerfranken umgerechnet. Dies ergab für das Jahr 2006 Fr. yyy und für das Jahr 2007 Fr. zzz. Von diesen Beträgen wurde die gesetzliche Abgabe von 3 Prozent (Art. 13 Abs. 1 WPEG) erhoben. Daraus resultierten Ersatzabgaben von Fr. uuu für das Ersatzjahr 2006 bzw. Fr. vvv für das Ersatzjahr 2007. Die Vorinstanzen stützten sich dabei auf Art. 20 WPEV . Diese Bestimmung lautet (Auszeichnungen durch das Bundesgericht) : 1 Sind bei der Rückkehr von landesabwesenden Ersatzpflichtigen für die Veranlagung der Ersatzabgabe die in ausländischer Währung erzielten Einkünfte in Schweizerfranken umzurechnen, so gilt für die Umrechnung der Jahresmittelkurs (Mittel des Geld- und Briefkurses) des Ersatzjahres .

E. 2.3

Der Ersatzpflichtige macht nicht geltend, dass Art. 20 WPEV bundesrechtswidrig ausgelegt oder angewendet worden sei. Seine Kritik zielt vielmehr auf eine angebliche Verletzung des Legalitätsprinzips ab. Das Umrechnungsverfahren sei nicht formellgesetzlich geregelt, woran Art. 20 WPEV nichts ändere. Die Anwendung der für die Ersatzjahre 2006 und 2007 geltenden Umrechnungswerte verletze zudem das Gleichbehandlungsgebot, da er infolge des Kursverlusts des Euros im Jahre 2017 erheblich stärker belastet werde als wenn die Belastung in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt wäre. Um diese Ungleichbehandlung zu vermeiden, sei das taxpflichtige Einkommen nach dem bei Veranlagung im Jahr 2017 geltenden Umrechnungskurs zu berechnen.

E. 3.1

Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV ; im Bund auch Art. 164 Abs. 1 lit. d BV) erfasst rechtsprechungsgemäss alle Erscheinungsformen öffentlich-rechtlicher Abgaben von Bund, Kantonen und Gemeinden, das heisst namentlich Steuern und Kausalabgaben (BGE 143 I 227 E. 4.2 S. 232 f.; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186). Bei der Wehrpflichtersatzabgabe handelt es sich um eine typische eidgenössische Ersatzabgabe (taxe de remplacement) . Als solche stellt sie eine Kausalabgabe dar (Urteil 2C_1051/2016 vom 24. August 2017 E. 2.2.2, in: ASA 86 S. 314; siehe auch Urteil 2C_875/2016 vom 10. Oktober 2016 E. 2.5, in: ASA 85 S. 330). Unter das abgaberechtliche Gesetzmässigkeitsprinzip fallen folglich auch die Ersatzabgaben (Urteil 1P.693/2004 vom 15. Juli 2005 E. 4.2). Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip verlangt zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt). Zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Ihm zufolge sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabetarif) formellgesetzlich zu fassen (BGE 143 II 87 E. 4.5 S. 93; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186). Nach der Rechtsprechung können die Vorgaben betreffend die formellgesetzliche Bemessung der Abgaben bei gewissen Arten von Kausalabgaben gelockert werden, wo das Mass der Abgabe durch überprüfbare verfassungsrechtliche Prinzipien (Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip) begrenzt wird und nicht allein der Gesetzesvorbehalt diese Schutzfunktion erfüllt. Die Tragweite des Legalitätsprinzips ist je nach Art der Abgabe zu nuancieren. Dabei darf allerdings das abgaberechtliche Gesetzmässigkeitsprinzip weder seines Gehalts entleert noch in einer Weise überspannt werden, dass es mit der Rechtswirklichkeit und dem Erfordernis der Praktikabilität in einen unlösbaren Widerspruch gerät (BGE 143 II 283 E. 3.5 S. 292; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186). Ersatzabgaben sind weitgehend kostenunabhängig und können kaum am Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip gemessen werden; daher gelten für die streitbetroffene Wehrpflichtersatzabgabe strengere Anforderungen an die gesetzliche Grundlage als etwa für kostenabhängige Abgaben oder für solche, die zwingend einen Bezug zu einem Marktwert haben (BGE 142 I 177 E. 4.3.3 S. 187; Urteile 2C_807/2010 vom 25. Oktober 2011 E. 3.2; 1P.693/2004 vom 15. Juli 2005 E. 4.2).

E. 3.2.1

Soweit das abgaberechtliche Legalitätsprinzip keine formellgesetzliche Grundlage verlangt, können Rechtsetzungsbefugnisse auch im Abgaberecht durch Bundesgesetz übertragen werden (Art. 164 Abs. 2 BV ; BGE 139 II 460 E. 2.1 S. 463). Im Rahmen der Beschwerde

in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann das Bundesgericht untersuchen, ob eine Rechtsverordnung des Bundesrates als solche bundesrechtskonform ist (vorfrageweise bzw. konkrete Normenkontrolle; Art. 82 lit. a BGG ; BGE 143 II 87 E. 4.4 S. 92 mit Hinweisen). Bei Rechtsverordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (unselbständige Verordnungen mit Gesetzesergänzender Funktion; Art. 182 Abs. 1 BV), prüft das Bundesgericht zunächst die Gesetzmässigkeit. Erweist die Verordnung sich als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Bundesrat nicht, von der Bundesverfassung abzuweichen, prüft das Bundesgericht darüber hinaus auch die Verfassungsmässigkeit der Rechtsverordnung. Räumt die gesetzliche Delegationsnorm dem Bundesrat einen sehr weiten Spielraum für die inhaltliche Ausgestaltung der unselbständigen Verordnung ein, so ist dieser Gestaltungsbereich für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden verbindlich (Art. 190 BV). Das Bundesgericht setzt bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates, sondern beschränkt sich auf die Prüfung, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (BGE 143 II 87 E. 4.4 S. 92; 141 II 169 E. 3.4 S. 172 f.).

E. 3.2.2

Auch ohne ausdrückliche Gesetzesdelegation bleibt es Sache des Bundesrats, die Gesetzgebung zu vollziehen (Art. 182 Abs. 2 BV). Hierzu kann er verfassungsunmittelbar die erforderlichen Rechtsverordnungen erlassen (selbständige Verordnungen mit Gesetzesvollziehender Funktion; vgl. BGE 142 II 182 E. 2.3.1 S. 190; 139 II 460 E. 2.1 f. S. 463 f.; je mit Hinweisen). Ausführungs- und Vollziehungsverordnungen sind darauf beschränkt, die Bestimmungen des betreffenden Bundesgesetzes durch Detailvorschriften näher auszuführen und mithin zur verbesserten Anwendbarkeit des Gesetzes beizutragen. Bestimmungen, welche die auszuführende Gesetzesbestimmung abändern oder aufheben, sind nicht vollziehender Natur und fallen aus dem geschilderten Kompetenzrahmen. Die Vollziehungsverordnung darf insbesondere weder die Rechte der Bürgerinnen und Bürger (zusätzlich) beschränken noch ihnen (weitere) Pflichten auferlegen, und zwar selbst dann nicht, wenn dies durch den Gesetzeszweck gedeckt wäre. Ebenso wenig kann eine gesetzgeberisch gewollte Unbestimmtheit des Gesetzes mittels einer Vollziehungsverordnung bereinigt werden. Demgegenüber dürfen (untergeordnete) Gesetzeslücken im Rahmen der gesetzlichen Zielsetzung geschlossen werden (BGE 141 II 169 E. 3.3 S. 172; 139 II 460 E. 2.2 S. 463). Das gilt auch im Abgaberecht (Urteil 2C_501/2015 / 2C_512/2015 vom 17. März 2017 E. 6.2.4, nicht publ. in: BGE 143 I 227 ; BGE 142 II 182 E. 2.3.1 S. 190; 139 II 460 E. 2.2 S. 463). Alles Ordnungsrecht ist gesetzeskonform auszulegen (BGE 144 V 20 E. 6.1 S. 25).

E. 3.3.1

Das WPEG als formelles Gesetz legt den Kreis der Abgabepflichtigen und den Gegenstand der Abgabe sowie deren Bemessung grundsätzlich mit hinreichender Bestimmtheit fest (Art. 1-21 WPEG). Es ermächtigt zudem in Art. 47 Abs. 1 den Bundesrat, Veranlagung und Bezug der Ersatzabgabe für Ausländurlauber zu regeln. Art. 20 WPEV stützt sich auf diese Delegationsnorm. Da es sich beim Wehrpflichtersatz um eine Abgabe schweizerischen Rechts handelt, die auch für Pflichtige mit Wohnsitz im Ausland (Art. 2 Abs. 1 und Art. 4a WPEG) in der Schweiz veranlagt wird (Art. 22 f., Art. 25 Abs. 3 und 4 WPEG), ist sie mangels einer abweichenden gesetzlichen Regelung in Schweizerfranken geschuldet (Bundesgesetz vom 22. Dezember 1999 über die Währung und die Zahlungsmittel [WZG;

SR 941.10]; Art. 84 Abs. 1 OR analog; Urteile 2C_705/2016 vom 10. November 2016 E. 4.3, in: ASA 85 S. 386, StR 72/2017 S. 61; H 147/06 vom 26. Juni 2007 E. 3.4).

E. 3.3.2

Bemessungsgrundlage ist das taxpflichtige Einkommen (Art. 13 WPEG). Ausdrücklich legt das Gesetz zudem fest, dass (auch) auf dem im Ausland erzielten Einkommen die Ersatzabgabe erhoben wird (Art. 11 WPEG). Ebenso explizit ist festgelegt, dass unter gewissen Umständen auch Auslandschweizer die Ersatzabgabe schulden (Art. 2 Abs. 1 und Art. 4a WPEG). In diesen Fällen wird das taxpflichtige Einkommen in der Regel in fremder Währung erzielt. Wenn einerseits die Abgabe in Schweizerfranken geschuldet ist, andererseits aber das Gesetz festlegt, dass im Ausland erzielttes Einkommen als Grundlage für die Bemessung der Abgabe dient, ergibt sich zwingend, dass die Fremdwährung in Schweizerfranken umgerechnet werden muss.

E. 3.3.3

Wenn der Bundesrat also, gestützt auf Art. 47 Abs. 1 WPEG , den massgebenden Umrechnungskurs festlegt, begründet er keine neue Rechte und Pflichten, die einer besonderen formellgesetzlichen Grundlage bedürften. Vielmehr hält er sich an den Rahmen der ihm übertragenen Ermächtigung und trifft er eine sekundäre Regelung, ohne welche das Gesetz gar nicht angewendet werden könnte. Das Legalitätsprinzip ist nicht verletzt.

E. 4

Zu prüfen ist weiter, ob Art. 20 WPEV inhaltlich das Rechtsgleichheitsprinzip verletzt.

E. 4.1

Der Ersatzpflichtige bringt insoweit zutreffend vor, dass er durch die Anwendung von Art. 20 WPEV schlechter gestellt sei als wenn der im Jahr 2017 geltende Kurs zugrunde gelegt würde. Dies ist allerdings nur darauf zurückzuführen, dass der Euro von 2006/2007 bis 2017 gegenüber dem Schweizerfranken wesentlich an Wert eingebüsst hat. Hätte der Euro umgekehrt in diesem Zeitraum an Wert gewonnen, so würde der Ersatzpflichtige benachteiligt, wenn der im Jahre 2017 geltende Umrechnungskurs herangezogen würde.

E. 4.2

Die Prüfung einer Rechtsnorm auf ihre Verfassungsmässigkeit hin darf sich nicht darauf beschränken, die Konsequenzen für einen bestimmten Ersatzpflichtigen in einer bestimmten Situation zu betrachten. Vielmehr ist zu prüfen, ob die getroffene Regelung für alle Anwendungsfälle hinweg betrachtet zu einem möglichst rechtsgleichen und sachgerechten Ergebnis führt.

E. 4.3

Das Bundesgericht hatte im Urteil A.33/1959 vom 10. Juli 1959, publ. in BGE 85 I 153 , auf das die Vorinstanz sich beruft, eine ähnliche Konstellation zu behandeln: Ein Wehrpflichtiger hatte den Wehrpflichtersatz für die Ersatzjahre 1947 und 1948 nach damals geltender Regelung im Ausland in ausländischer Währung bezahlt ; der Betrag wurde dem Heimatkanton in Schweizerfranken gutgeschrieben, umgerechnet zu den damals geltenden Umrechnungskursen. Nach seiner Rückkehr in die Schweiz holte der Wehrpflichtige die versäumten Dienste nach. Die Behörden erstatteten ihm den bezahlten Betrag, nun umgerechnet zu dem im Zeitpunkt der Rückerstattung geltenden Umrechnungskurs. Der Wehrpflichtige verlangte beschwerdeweise die Umrechnung zu dem im Zeitpunkt der

Ersatzleistung geltenden Kurs. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde gut mit folgender Begründung (BGE 85 I 153 E. 3 S. 156 f.) : -.. Der Auslandschweizer, der die Ersatzabgabe in ausländischer Währung zu bezahlen hatte, darf nicht schlechter gestellt werden als der Auslandschweizer, der von der Möglichkeit, einen Vertreter in der Schweiz zu bestellen, Gebrauch gemacht und daher die Abgabe in Schweizerwährung entrichtet hat, und auch nicht schlechter als der Schweizer in der Schweiz, der ebenfalls Schweizerfranken bezahlt hat. Diese beiden haben Anspruch darauf, genau den Schweizerfrankenbetrag zurückzuerhalten, den der Staat seinerzeit von ihnen bezogen hat. Ebenso ist dem Auslandschweizer, der die Abgabe in ausländischer Währung bezahlen musste, derselbe Frankenbetrag zurückzuerstatten, der dem Heimatkanton früher ordnungsgemäss durch Gutschrift des Gegenwertes des entrichteten ausländischen Geldes zum damaligen Kurse zugekommen ist. Würde der Umrechnung ein späterer, abweichender Kurs zugrunde gelegt, so würde entweder der Wehrpflichtige - wenn der Kurs der ausländischen Währung gestiegen ist - oder der Fiskus - wenn dieser Kurs gesunken ist - ohne Grund bereichert...." Der Ersatzpflichtige rügt, die Anwendung dieses Urteils auf den vorliegenden Fall führe zu einem unsachgemässen Resultat: Die Ersatzabgabepflicht sei erst mit der Rückkehr in die Schweiz entstanden, weshalb es sachlogisch sei, sie zu den in diesem Zeitpunkt geltenden Konditionen zu erheben.

E. 4.4.1

Anders als in BGE 85 I 153 geht es vorliegend nicht um die Rückerstattung einer früher geleisteten Ersatzabgabe , sondern um die erstmalige Erfüllung der Ersatzpflicht. Entgegen der Auffassung des Ersatzpflichtigen ist die Abgabepflicht nicht erst mit der Rückkehr in die Schweiz entstanden: Die Ersatzpflicht entsteht vielmehr von Gesetzes wegen unmittelbar im Jahr, in welchem kein Dienst geleistet wird (Art. 2 und 9 WPEG). Entsprechend wird die Ersatzabgabe auf dem in diesem Jahr erzielten taxpflichtigen Einkommen berechnet (Art. 11-21 WPEG). Alsdann wird die Ersatzabgabe in der Regel am 1. Mai des auf das Ersatzjahr folgenden Kalenderjahres fällig (allgemeiner Fälligkeitstermin; Art. 32 Abs. 1 WPEG). Bei Auslandsaufenthalt erfolgt einzig die Veranlagung vorher oder nachher (Art. 25 Abs. 3 und 4 WPEG), was nur veranlagungspraktische Gründe hat (vgl. Botschaft vom 12. Mai 1993 zur Revision des Bundesgesetzes über den Militärflichtersatz, BBl 1993 II 730, 736 f., 740).

E. 4.4.2

Würde nun auf den Umrechnungskurs abgestellt, der im Zeitpunkt der Veranlagung herrscht, so würde je nach Kursentwicklung entweder die ersatzpflichtige Person oder der Fiskus bevorzugt, was in unsachgemässer Weise auf rein zufälligen Faktoren beruhen und seinerseits gegen die Rechtsgleichheit verstiesse: Die ersatzpflichtigen Personen würden nämlich unterschiedlich behandelt je nachdem, ob sie ihr Einkommen in einer ausländischen Währung erzielt haben, die gegenüber dem Schweizerfranken in der Zeit zwischen Ersatz- und Veranlagungsjahr an Wert gewonnen oder verloren hat. Insoweit ist die Begründung von BGE 85 I 153 auch auf die vorliegende Konstellation übertragbar. Wie die ESTV zudem mit Recht vorbringt, hätte der Ersatzpflichtige es in der Hand gehabt, den geschuldeten Abgabebetrag im jeweiligen Ersatzjahr auf einem Konto in Schweizerfranken anzulegen. Auf diese Weise hätte er für ihn nachteiligen Entwicklungen des Wechselkurses vorbeugen können. Die vom Verordnungsgeber getroffene Regelung verletzt die Rechtsgleichheit nicht. Mithin ist Art. 20 WPEV verfassungs- und gesetzeskonform.

E. 4.4.3

Zu diesen Überlegungen tritt ein weiterer Gesichtspunkt hinzu: Bei Art. 20 WPEV handelt es sich keineswegs um eine singuläre Bestimmung. Die vom Verordnungsgeber getroffene Lösung - Umrechnung der ausländischen Währung in Schweizerfranken zum Zeitpunkt, in welchem die abgaberechtliche Forderung von Gesetzes wegen entsteht - entspricht vielmehr der Rechtslage in einer Vielzahl anderer bundesrechtlicher Abgabeerlasse. Hinzuweisen ist namentlich auf die Stempelsteuer (Art. 28 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.1] bzw. Art. 22 Abs. 3 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben [StV; SR 641.101]), die Mehrwertsteuer (Art. 24 Abs. 1 und namentlich Art. 54 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20] bzw. Art. 45 der Mehrwertsteuerverordnung [MWSTV; SR 641.201]), die Automobilsteuer (Art. 24 Abs. 4 des Automobilsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [AStG; SR 641.51]) oder die Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 3 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]). Die Liste liesse sich verlängern. In allen diesen Fällen ist die ausländische Währung nach Massgabe der Sachlage umzurechnen, wie sie im Zeitpunkt der von Gesetzes wegen entstehenden Abgabeforderung herrschte (ausführlich dazu MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, in: ASA 78 S. 457, insb. 479 ff.).

E. 5

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Der Ersatzpflichtige trägt die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 BGG). Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungsbereich obsiegt, ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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