

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 8 vom 10. Juli 2023

ZG Verwaltungsgericht, 2023-07-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2022_8

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 8 du 10 juillet 2023

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 8 del 10 luglio 2023

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Wehrpflichtersatz — Beschwerde

Erwägungen

E. 2

Der Beschwerdegegner sei anzuweisen, die bereits bezahlten Ersatzabgaben für das Jahr 2020 von Fr. _____ zzgl. Zins zu 3 % seit dem 31. August 2021 dem Beschwerdeführer zurückzu- erstatten.

E. 3

Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer bereits bezahlte Ersatzabgaben für die Jahre 2018 im Betrag von Fr. _____ zzgl. Zins zu 3 % seit dem 15. Juni 2020 sowie 2019 im Betrag von Fr. _____ zzgl. Zins zu 3 % seit dem 28. Oktober 2020 vom Beschwerdegegner zurückfor- dern könne.

E. 3.1

Die ESTV führt im Wesentlichen aus, mit Datum vom 14. September 2018 habe der Bundesrat bestimmt, dass die WPEG-Änderungen gültig ab 1. Januar 2018 (Weiterentwicklung der Armee [WEA]) am 1. Januar 2019 in Kraft gesetzt würden. Einzige Ausnahme bilde die übergangsrechtliche Bestimmung für die Abschluss-Ersatzabgabe mit erstmaliger Veranlagung im Jahr 2021 für das Ersatzjahr 2020. Neu dauere nach Art. 13 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung (MG; SR 510.10; in der Fassung vom 18. März 2016, in Kraft seit 1. Januar 2018, bzw. in der bis 31. Dezember 2017 in Kraft stehenden Fassung nachfolgend aMG) die Militärdienstpflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere bis zum Ende des 12. Jahres nach Abschluss der Rekrutenschule. Die Rekrutenschule sei spätestens im Jahr, in dem das 25. Altersjahr vollendet werde, zu absolvieren (Art. 49 Abs. 1 MG). Dies begründe sodann die Dauer des Bestehens der Militärdienstpflicht bis zum vollendeten 37. Altersjahr. In Anwendung der neurechtlichen Bestimmung nach Art. 3 WPEG beginne die Ersatzpflicht frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollende und dauere längstens bis zum Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollende. Für Ersatzpflichtige die nach Art. 2 Abs.1 lit. a WPEG keinen Zivildienst leisteten – dies treffe auf den Beschwerdeführer zu – dauere die Ersatzpflicht elf Jahre (Abs. 2). Sie ende spätestens mit der Vollendung des 37. Altersjahres. Der Beschwerdeführer werde damit zwingend wie alle anderen männlichen Schweizer Bürger behandelt. Er müsse also entweder Militär-/Zivildienst leisten oder die Wehrpflichtersatzabgabe entrichten. Die Militär- und Ersatzdienst- pflicht gemäss Art. 59 BV werde primär mit dem restlosen Leisten der Ausbildungstage gemäss Militär- oder Zivildienstrecht bzw. subsidiär mit der Entrichtung von elf Ersatz- abgaben vollständig erfüllt. Mit dem alleinigen Erreichen einer bestimmten

Altersgrenze würden diese Pflichten nicht erfüllt, vielmehr sei man dann – den entsprechenden gesetz-

E. 3.2

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde (act. 1) im Wesentlichen vor, dass er im Jahr 1995 in die Schweiz eingewandert und im Jahr 2014 30 Jahre alt geworden sei. Am 15. Mai 2015 sei er in die Schweiz eingebürgert worden. Im Zeitpunkt der Einbürgerung sei er gemäss dem bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Recht nicht mehr wehrpflichtig (Art. 13 aMG) und als Folge davon auch nicht mehr abgabepflichtig gewesen (Art. 3 aWPEG). Die Abgabepflicht sei noch unter Geltung des alten Rechts abgeschlossen worden. Die Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 beziehe sich somit auf den Sachverhalt, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm am 1. Januar 2018 resp. 2019 bereits abgeschlossen gewesen sei. Es liege somit eine echte Rückwirkung vor. Nachdem die Veranlagung zu Unrecht erfolgt sei, seien auch die bereits einbezahlten

E. 4

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (zzgl. MWST) zulasten des Staates.

3 Urteil A 2022 8

E. 4.1.1

Nach Art. 59 Abs. 1 BV ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden nach Art. 59 Abs. 3 BV

E. 4.1.2

Die Rekrutierung für das Militär gemäss heutigem Gesetz erfolgt frühestens ab Beginn des 19. Altersjahres und spätestens bis Ende des Jahres, in dem das 24. Altersjahr vollendet wird (Art. 9 Abs. 2 MG). Nach der früheren Regelung erlosch die Pflicht zur Teilnahme an der Rekrutierung am Ende des Jahres, in dem die Stellungspflichtigen das 25. Altersjahr vollendeten (Art. 9 Abs. 3 aMG). Die spätere Rekrutierung war damals wie heute mit Zustimmung der betroffenen Person möglich (Art. 9 Abs. 3 MG; Art. 9 Abs. 3 aMG). Nach dem Bundesgesetz über den Bevölkerungsschutz und den Zivilschutz (BZG; SR 520.1) dauert der Rekrutierungszeitraum für den Zivildienst hingegen trotz ge-

E. 4.1.3

Eingebürgerte Personen sind im Einbürgerungsjahr von der Leistungspflicht befreit (Art. 4 Abs. 1 lit. e WPEG; entspricht Art. 4 Abs. 1 lit. e aWPEG). Der effektive Beginn der Ersatzpflicht ist dabei wie bei gebürtigen Schweizern davon abhängig, ob es im Folgenden zu einer Rekrutierung bzw. einer Einteilung in die Armee oder Zivildienstpflichtunterstellung kommt oder nicht (Art. 2 und 3 WPEG). Letzteres ist neben der militärischen Eignung hauptsächlich vom Alter zum Zeitpunkt der Einbürgerung abhängig. Wird kein Militär- oder Zivildienst geleistet, dauert die Ersatzpflicht entweder maximal elf Jahre (Art. 3 Abs. 2 und 3 WPEG) oder (neu) längstens bis zum Ende des Jahres, in dem der Ersatzpflichtige das 37. Altersjahr vollendet hat (Art. 3 Abs. 1 WPEG).

E. 4.1.4

Die Erhöhung der Altersgrenze der Ersatzabgabepflicht im WPEG ist eine Folge der Revision des Militärgesetzes im Rahmen der Weiterentwicklung der Armee. Seit dem Jahr 2018 dauert die Dienstleistungspflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere bis zum Ende des 12. Jahres nach Abschluss der Rekrutenschule (Art. 13 MG). Da die

Rekrutenschule bis spätestens im 25. Altersjahr zu absolvieren ist, begründet dies eine Militärdienstpflicht längstens bis zum vollendeten 37. Altersjahr. Die Erhöhung der Altersgrenze soll es somit Wehrpflichtigen, die erst mit Alter 25 die Rekrutenschule durchlaufen, ermöglichen, in der Folge dennoch ihren gesamten Militärdienst absolvieren zu können. Hinzu kommt, dass Schweizer freiwillig auch nach dem 25. Altersjahr noch die Rekrutenschule absolvieren können, sofern innerhalb der Altersgrenzen für die Militärdienstpflicht die Ausbildungsdienstpflicht noch erfüllt werden kann (Art. 9 Abs. 3 MG). Auch dies setzt

E. 4.2

Was die vom Pflichtigen gerügte Verletzung des Rückwirkungsverbotes anbelangt ist Folgendes festzuhalten:

E. 4.2.1

Die Rechtsprechung unterscheidet zwischen echter und unechter Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz bei der Anwendung neuen Rechts an ein Ereignis anknüpft, das sich vor dessen Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist. Diese echte Rückwirkung ist nur dann verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn die Rückwirkung ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlerworbene Rechte respektiert. Bei der unechten Rückwirkung wird auf Verhältnisse abgestellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (sog. Dauersachverhalte). Die unechte Rückwirkung gilt grundsätzlich als zulässig, soweit ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 4.1 f.; BGE 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4). In Bezug auf Rechtsnormen, welche den Eintritt der darin vorgesehenen Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer Sachverhaltselemente abhängig machen (sog. zusammengesetzte Tatbestände) ist praxismässig entscheidend, unter welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig bzw. überwiegend ereignet hat (BGE 126 V 134 E. 4b; 123 V 25 E. 3a; BGer 8C_579/2020 vom 6. November 2020 E. 3). Keine echte, sondern nur eine unechte Rückwirkung des neuen Gesetzes liegt vor, wenn es für Sachverhalte Geltung beansprucht, die nach seinem Inkrafttreten eingetreten sind, dabei aber ergänzend auch gewisse Tatsachen berücksichtigt, die vor seinem Inkrafttreten eingetreten sind (sog. Rückanknüpfung; vgl. zum Ganzen BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 4.3; BGE 144 I 81 E. 4.1; 119 V 200 E. 5c/dd).

E. 4.2.2

Die vorliegend zu beurteilende Ersatzabgabe knüpft nicht an einen fortbestehenden Dauersachverhalt an, sondern ist von mehreren Sachverhaltselementen abhängig: Relevant sind zunächst nach Art. 2 Abs. 1 WPEG die (Nicht-)Einteilung in einer Formation der Armee, die (Nicht-)Unterstellung unter die Zivildienstpflicht und die (Nicht-)Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr, ferner nach Art. 3 Abs. 1 WPEG das Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr und schliesslich das Datum des Beginns der Ersatzpflicht

E. 4.2.3

Der Beschwerdeführer wurde am _____ 1984 geboren und war bei der Einbürgerung im Jahr 2015 31 Jahre alt. Was das Ersatzjahr 2018 betrifft, ist ihm nach dem Gesagten – insbesondere in Berücksichtigung der jüngsten Ausführungen des Bundesgerichts (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 5.2) – zuzustimmen, dass ihn unter der damals

geltenden Regelung (Altersgrenze von 30 Jahren) keine Ersatzpflicht traf und eine rückwirkende Anwendung des per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Art. 3 WPEG nicht zulässig ist (Verbot der echten Rückwirkung).

E. 4.2.4

Betreffend das Ersatzjahr 2019 und das hier in der Hauptsache umstrittene Ersatzjahr 2020 liegt allerdings eine zulässige unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung vor. Der Beschwerdeführer erfüllte sowohl im Jahr 2019 als auch im Jahr 2020 den gesetzlichen Tatbestand der Ersatzpflicht gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG. Er unterstand als Schweizer der Wehrpflicht (Art. 59 Abs. 1 BV bzw. Art. 2 Abs. 1 MG). Im betreffenden Ersatzjahr war er während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt. Weiter hatte er das Ende der Ersatzpflicht gemäss des geltenden Art. 3 Abs. 1 WPEG, nämlich die Vollendung des 37. Altersjahrs, noch nicht erreicht. Befreiungsgründe gemäss Art. 4 WPEG macht er mit Bezug auf die Ersatzjahre 2019 und 2020 keine geltend und sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere hat er in der Vergangenheit zu keinem Zeitpunkt seine Dienstpflicht nach Militär- oder Zivildienstgesetzgebung erfüllt (Art. 4 Abs. 2bis WPEG). Hinzuweisen ist darauf, dass der Tatbestand von Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG keine Rekrutierung voraussetzt.

E. 4.3

Darin ist schliesslich auch keine Diskriminierung des Beschwerdeführers zu erblicken.

E. 4.3.1

Wohl trifft es in dogmatischer Hinsicht grundsätzlich zu, dass eine Ersatzabgabe die Möglichkeit zur Erfüllung der Primärpflicht impliziert (BGer 2C_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 7.2.1 mit Hinweisen). Der Sinn der vorliegenden Ersatzabgabe besteht allerdings darin, dass diejenigen, welche die Hauptpflicht nicht erfüllen und demzufolge die damit verbundenen Nachteile und Belastungen nicht zu tragen haben, einen gewissen Ausgleich leisten. Die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe entspricht damit dem Gebot der Rechtsgleichheit und der Gerechtigkeit gegenüber denjenigen, welche die Hauptpflicht persönlich erfüllen und die entsprechenden Naturallasten tragen (vgl. BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 5.3 mit Hinweisen; Peter R. Walti, Der schweizerische Militärflichtersatz, 1979, S. 45; vgl. in diesem Zusammenhang auch BGer 2C_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 7.2.2, worin das Bundesgericht die Erhebung der zürcherischen Ersatzabgabe für die [Nicht-]Leistung des Notfalldienstes bei einem Arzt, der diesen aus objektiven Gründen nicht leisten konnte, mit Verweis auf den Sinn der Abgabe [Ausgleich von Belastung und Nachteilen von denjenigen, welche die gesetzlich auferlegte Hauptpflicht tragen] geschützt hat). Die Argumentation des Beschwerdeführers geht damit an der Sache und am Wesen der Wehrpflichtersatzabgabe vorbei. Abgesehen davon ist die Situation des Beschwerdeführers nicht mit jener der Pflichtigen in den von ihm angeführten EGMR-Entscheiden zu vergleichen. Der Beschwerdeführer macht denn auch nicht geltend, dass er ein körperliches Gebrechen habe oder dienstuntauglich sei. Insofern erscheint ein Gesuch auf (freiwillige) Leistung von Zivildienst in der Situation des Beschwerdeführers auch nicht – wie von ihm implizit vorgebracht (vgl. act. 11 S. 6) – als von vornherein aussichtslos, womit ihm die Möglichkeit der Erfüllung der "Primärleistung" grundsätzlich offen stünde; wenn auch kein Anspruch auf Leistung von Zivildienst besteht (Art. 33 BZG; vgl. hierzu etwa auch StRGER ZH WE.2022.1 vom 18. November 2022: Das Gesuch des 1986 geborenen und 2011 eingebürgerten Pflichtigen auf Leistung von Zivildienst wurde

gutgeheissen bzw. der dortige Beschwerdeführer wurde im Alter von 34 Jahren von den militärischen Behörden für zivilschutzdiensttauglich erklärt).

E. 4.3.2

Auch dem zweiten Argument des Beschwerdeführers hinsichtlich der "Ungleichbehandlung bezüglich Höhe der Ersatzabgabe im Vergleich zu gebürtigen bzw. in jungen Jahren eingebürgerten ersatzpflichtigen Schweizern" kann nicht gefolgt werden. Einerseits entspricht die Veranlagung des Beschwerdeführers dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Andererseits müssen junge Ersatzpflichtige während elf Jahren Ersatzabgaben leisten. Beim im

E. 4.4

Die Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2020 (sowie jene für das Jahr 2019) wurde vom Beschwerdeführer folglich zu Recht erhoben. Die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen. 5.

E. 5

Urteil A 2022 8 dass kein Rückforderungsanspruch betreffend die Ersatzjahre 2018 und 2019 bestehe, womit es (zumindest implizit) auch ein entsprechendes (allenfalls sinngemässes) Revisionsgesuch des Beschwerdeführers abgelehnt hat (BF-act. 2 S. 3, "Entscheid"). Mithin bildet neben dem Ersatzjahr 2020 auch die Rückforderung der Ersatzjahre 2018 und 2019 Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. 3. Streitig und zu prüfen ist damit, ob der in seinem 31. Altersjahr im Jahr 2015 eingebürgerte Beschwerdeführer aufgrund der per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Revision des WPEG für das vorliegend in der Hauptsache umstrittene Ersatzjahr 2020 ersatzabgabepflichtig ist und ob damit zusammenhängend allfällige zu Unrecht erhobene Abgaben betreffend die Ersatzjahre 2018 und 2019 zurückbezahlt werden müssen.

E. 5.1

Wie vorstehend dargelegt (vgl. E. 4.2.3) ist mit dem Beschwerdeführer einig zu gehen, dass die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2018 ohne gesetzliche Grundlage erfolgte, worin ein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 1 BV zu erblicken ist. Gemäss Art. 40 Abs. 1 WPEV zieht die Veranlagungsbehörde oder die Rekursinstanz eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid von Amtes wegen oder auf Begehren eines Betroffenen in Revision, wenn neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden (lit. a), die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren übersehen hat (lit. b) oder die Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze, insbesondere das Recht auf Akteneinsicht oder auf rechtliches Gehör, verletzt hat (lit. c). Die Revision ist gemäss Art. 40 Abs. 2 WPEV ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Mit der Verletzung des Rückwirkungsverbots und damit einhergehend der Verletzung des Legalitätsprinzips, welches im Steuerrecht streng zu handhaben ist und ein eigenständiges verfassungsmässiges Recht bildet, hat das Amt für Zivilschutz und Militär bei der Erhebung der Ersatzabgabe 2018 wesentliche Verfahrensgrundsätze missachtet. Mithin ist ein Revisionsgrund klar gegeben. Es kann dem Beschwerdeführer ferner nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er dies schon im ordentlichen Verfahren (bei der Veranlagung

E. 5.2

Wie vorstehend dargelegt (vgl. E. 4.2.4), erweist sich die Erhebung der Ersatzabgabe 2019 demgegenüber als rechtmässig. Der Antrag des Beschwerdeführers hinsichtlich der Rückerstattung dieser Ersatzabgabe ist folglich abzuweisen. 6. Zusammenfassend ist die vorliegende Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen als dem Beschwerdeführer die geleistete Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2018 zurückzuerstatten ist. Im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist dementsprechend abzuweisen.

E. 6

Urteil A 2022 8 lichen Grundlagen zufolge – zu alt, d.h. eben nicht mehr pflichtig. Das Bundesgericht habe bezüglich der Ersatzpflicht bei Neubürgern im Urteil 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 festgehalten, dass der Betroffene unter der Herrschaft von Art. 3 Abs. 2 lit. a WPEG zum damaligen Zeitpunkt für das Jahr 2018 nicht ersatzpflichtig gewesen sei, da er bereits das 30. Altersjahr erreicht gehabt habe. Hingegen sei er unter der (neuen) Regelung von Art. 3 Abs. 1 und 2 WPEG abgabepflichtig, da er 2018 noch nicht 37 Jahre alt gewesen sei. Ableitend aus dieser Rechtsprechung gelange ab dem Ersatzjahr 2019 Art. 3 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, zur Anwendung. Für die Wehrpflichtersatzabgabe des Jahres 2020 erfülle der Beschwerdeführer die drei Ersatzkriterien: während mehr als sechs Monaten im Ersatzjahr weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG), am Ende des Ersatzjahres das 37. Altersjahr noch nicht vollendet (Art. 3 Abs. 1 WPEG) und noch nicht elf Jahre die Ersatzabgabe entrichtet (Art. 3 Abs. 2 WPEG). Daher sei – in Umsetzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes gemäss Art. 8 BV und Art. 1 WPEG – der Beschwerdeführer (ab 2015 neu Schweizer Bürger) zwingend wie alle anderen männlichen Schweizer Bürger in seinem Alter behandelt worden. Wenn er nicht persönlichen Militär- oder Zivildienst leiste, müsse er die Wehrpflichtersatzabgabe entrichten. Die Wehrpflichtersatzabgaben 2018 und 2019 seien, wie im Einspracheentscheid erwähnt, in Rechtskraft erwachsen und könnten nicht mehr aufgehoben werden. Überdies liege kein Revisionsgrund nach Art. 40 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEV; SR 661.1) vor (act. 9). Das Amt für Zivilschutz und Militär schloss sich dem an, ohne selbst Ausführungen zur Sache zu machen (act. 8).

E. 7

Urteil A 2022 8 Beträge zurückzuerstatten. Er habe für die Jahre 2018 und 2019 die Abgabe ohne Kenntnis davon geleistet, dass ihn diesbezüglich keine Rechtspflicht treffe. Replizierend (act. 11) lässt der Beschwerdeführer ergänzend anführen, entscheidend sei der Charakter der Wehrpflichtersatzabgabe als Ersatzsteuer (Kausalsteuer). Es handle sich um einen kausalen Beitrag, d.h. er sei ausschliesslich auf die Befreiung von einer an sich bestehenden und der konkreten Person möglichen persönlichen Leistungspflicht zurückzuführen. Er sei erst in seinem 31. Altersjahr eingebürgert worden und habe zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit gehabt, in der Schweiz Militärdienst oder einen zivilen Ersatzdienst zu leisten. Die Unmöglichkeit, die persönliche Leistung zu erbringen, müsse somit in dieser speziellen Konstellation zu einer Entbindung von der Pflicht zur Leistung einer Wehrpflichtersatzabgabe führen. In Bezug auf die Abgabepflicht werde er gleich behandelt wie ein gebürtiger oder bereits in der Kindheit eingebürgerter Schweizer Bürger. Diese beiden Konstellationen würden sich indes in mehrfacher Hinsicht wesentlich voneinander unterscheiden, weshalb die Gleichbehandlung ein Verstoß gegen Art. 8 BV darstelle. Erstes Unterscheidungskriterium sei die Möglichkeit bzw. Unmöglichkeit der Erfüllung der Primärleistungspflicht. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR)

habe in seinem Urteil Glor gegen die Schweiz vom 30. April 2009 eine Diskriminierung und damit eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes festgestellt, weil der dortige Beschwerdeführer, der eine leichte gesundheitliche Beeinträchtigung aufwies, im Gegensatz zu schwerer beeinträchtigten Personen und Dienstverweigerern keine Möglichkeit erhalten hatte, den Dienst persönlich zu leisten, und dennoch zu einer Ersatzabgabe verpflichtet worden sei. Diese Rechtsprechung sei im Urteil des EGMR Ryser gegen die Schweiz vom 12. Januar 2021 bestätigt und dahingehend präzisiert worden, dass ein expliziter Antrag auf Erbringung der Primärleistung nicht verlangt werden könne, wenn deren Unzulässigkeit bereits feststehe. Dass die dortigen Beschwerdeführer ihre primäre militärische oder zivile Dienstpflicht aus gesundheitlichen Gründen nicht ausüben konnten, wohingegen im vorliegenden Fall das Alter zum Zeitpunkt der Einbürgerung die Ausübung der primären Pflicht verunmögliche, sei nicht entscheidend. Vielmehr werde in den beiden Urteilen des EGMR die Möglichkeit bzw. Unmöglichkeit der Leistung der primären Dienstpflicht als im Hinblick auf die Einforderung einer Wehrpflichtersatzabgabe massgebendes Kriterium der Unterscheidung bezeichnet. Zweites Unterscheidungskriterium sei die durchschnittliche Höhe der Ersatzabgabe angesichts des unterschiedlichen Alters bei der Erhebung. Ein gebürtiger oder in jungen Jahren eingebürgerter Schweizer habe gemäss Art. 3 WPEG die Möglichkeit, die Wehrpflichtersatzabgaben ab dem Anfang des Jahres, in dem er das 19. Altersjahr vollendet habe, zu erbringen. In diesem jungen Alter sowie den

E. 7.1

Die Gerichtskosten werden im Beschwerdeverfahren betreffend Wehrpflichtersatzabgaben der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt (Art. 31 Abs. 2 WPEG; § 23 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 VRG sowie § 75 Abs. 2 i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 120 Abs. 1 StG). Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) und ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Dem Beschwerdeführer, welcher nur – aber immerhin – hinsichtlich der Rückerstattung des Ersatzjahres 2018 obsiegt, wird daher eine reduzierte Spruchgebühr von Fr. 600.– auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– verrechnet. Der Mehrbetrag (Fr. 400.–) wird ihm zurückerstattet. Vom kantonalen Amt für Zivilschutz und Militär und der ESTV werden gestützt auf § 24 Abs. 1 und Abs. 2 VRG keine Kosten erhoben.

E. 7.2

Gemäss Art. 31 Abs. 2bis WPEG i.V.m. § 28 Abs. 2 VRG und § 75 Abs. 2 VRG i.V.m. § 120 Abs. 3 StG wird dem anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer nach Massgabe seines Obsiegens eine (reduzierte) Parteientschädigung von ermessenweise Fr. 1'000.– (inkl. Auslagen und MWST) zulasten des Beschwerdegegners zugesprochen.

E. 8

Urteil A 2022 8 darauffolgenden Jahren sei das durchschnittliche Einkommen und dementsprechend die Wehrpflichtersatzabgabe aufgrund des Ausbildungsstandes und der fehlenden Berufserfahrung des Wehrpflichtigen zwangsläufig deutlich tiefer als dies zwischen dem 30. und 37. Altersjahr der Fall sei. Er habe indes keine Möglichkeit gehabt, die Wehrpflichtersatzabgabe in jungen Jahren zu bezahlen. Das Bundesgericht habe einzig

die Frage entschieden, ob Art. 3 WPEG auf das Ersatzjahr 2018 rückwirkend zur Anwendung gelange, und sie verneint. Demgegenüber habe es die Frage, ob die genannte Bestimmung in der hier vorliegenden Konstellation der erst mit 30 oder mehr Jahren eingebürgerten Personen ab 2019 zur Anwendung gelange, entgegen der Ausführungen der ESTV ausdrücklich offen gelassen (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 6; 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 E. 5). Eine Ableitung, wie sie die ESTV in ihrer Stellungnahme vornehme, sei daher gerade nicht möglich. Es bestehe zusätzlich zu den in der Norm ausdrücklich genannten Tatbestandselementen eine weitere Voraussetzung für die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe, nämlich diejenige, dass die primäre persönliche Dienstpflicht im Militär oder zivilen Ersatzdienst grundsätzlich zu irgendeinem Zeitpunkt hätte erbracht werden können. Die Einforderung der Wehrpflichtersatzabgabe sei unzulässig und damit unbegründet erfolgt. Er habe sie damit im Irrtum über seine Rechtspflicht geleistet, weshalb sie gemäss Art. 34a Abs. 1 WPEG zurückgefordert werden könne. Sodann habe das Bundesgericht in seinen Urteilen 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 sowie 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 klarerweise die Unzulässigkeit der Rückwirkung der vorliegend relevanten Gesetzesänderung auf das Jahr 2018 festgestellt. Die in Rechtskraft erwachsene Verfügung betreffend das Ersatzjahr 2018 sei demnach von Anfang an, d.h. bereits zum Zeitpunkt der Einforderung der Wehrpflichtersatzabgabe, fehlerhaft gewesen, da sie auf einer falschen Rechtsanwendung der verfügenden Behörde beruht habe. Die Abgabe sei ohne eine für das Jahr 2018 geltende gesetzliche Grundlage erhoben worden, worin ein Verstoß gegen den im Abgaberecht selbständigen Anspruch auf eine ausreichende gesetzliche Grundlage gemäss Art. 127 Abs. 1 BV liege. Die ohne gesetzliche Grundlage erhobene Ersatzsteuer sei daher klarerweise an den Beschwerdeführer zurückzuzahlen. Auch die Einforderung der Wehrpflichtersatzabgabe 2019 sei im konkreten Fall in falscher Rechtsanwendung erfolgt, womit auch die Verfügung betreffend die Wehrpflichtersatzabgabe 2019 ursprünglich fehlerhaft sei. Auch diese sei dem Beschwerdeführer daher zurückzuerstatten. 4.

E. 9

Urteil A 2022 8 eine Abgabe. Diese ist Gegenstand des WPEG. Artikel 1 WPEG wiederholt, dass Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, einen Ersatz in Geld zu leisten haben. Nach der früheren Regelung (Art. 3 Abs. 1 aWPEG) begann die Ersatzpflicht am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendete. Für Schweizer, die sich vor ihrem 30. Altersjahr einbürgern liessen, begann die Ersatzpflicht mit der Einbürgerung, wobei sie im Jahr, in dem sie das Schweizer Bürgerrecht erwarben, von der Ersatzpflicht befreit waren (Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 lit. e aWPEG). Für diejenigen Schweizer, die keinen Armee- oder Ersatzdienst leisteten, dauerte die Ersatzpflicht nach altem Recht bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 30. Altersjahr vollendeten (Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG). Mit der Gesetzesänderung vom 16. März 2018 wurden namentlich Beginn, Ende und (Maximal-)Dauer der Ersatzpflicht geändert. Ersatzpflichtig sind die Wehrpflichtigen mit Wohnsitz im In- oder Ausland, die im Ersatzjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, u.a. während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG). Die Ersatzpflicht beginnt frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet. Sie dauert bis zum Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollendet (Art. 3 Abs. 1 WPEG). Für Ersatzpflichtige nach Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG, die keinen Zivilschutzdienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf

die Rekrutierung folgt. Sie dauert elf Jahre (Art. 3 Abs. 2 WPEG). Für Ersatzpflichtige gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG, die Zivilschutzdienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem sie die Schutzdienstgrundausbildung begonnen haben (Art. 3 Abs. 3 WPEG).

E. 10

Urteil A 2022 8 meinsamer Rekrutierung länger. Gemäss Art. 33 Abs. 3 aBZG (in der Fassung in Kraft seit 1. Februar 2015) bzw. Art. 49 Abs. 5 BZG werden Personen, die bei ihrer Einbürgerung älter als 25- bzw. neu 24-jährig sind, durch die Kantone zur Rekrutierung angemeldet. Sie haben bei Schutzdiensttauglichkeit die Grundausbildung bis spätestens zum Ende des Jahres, in dem sie 30 Jahre alt werden, zu absolvieren. Vor Februar 2015 fehlte es für über 25-jährige Eingebürgerte allem Anschein nach an einer äquivalenten Regelung. Sind die Voraussetzungen erfüllt, kann damals (im Zeitpunkt der Einbürgerung des Beschwerdeführers im Mai 2015) wie heute freiwillig Zivilschutzdienst geleistet werden, sofern von kantonaler Seite Bedarf vorhanden ist. Es besteht allerdings kein Anspruch darauf, Schutzdienst leisten zu können (vgl. Art. 33 BZG bzw. Art. 15 aBZG). Wer freiwillig Schutzdienst leisten will, muss bei der für den Zivilschutz zuständigen Stelle des Kantons ein schriftliches Gesuch einreichen (Art. 19 Abs. 1 der Verordnung über den Zivilschutz [ZSV; SR 520.11]).

E. 11

Urteil A 2022 8 voraus, dass das Alter der Beendigung der Militärdienstpflicht entsprechend hoch angesetzt wird.

E. 12

Urteil A 2022 8 nach Art. 3 Abs. 2, 3, 4 und 5 WPEG (vgl. zudem die Befreiungstatbestände gemäss Art. 4 und 4a WPEG, die ebenfalls an die Gegebenheiten im Ersatzjahr anknüpfen). Mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht handelt es sich dabei ausschliesslich um Tatsachen und Zustände, die sich im Ersatzjahr ereignen bzw. im Ersatzjahr (fort-)bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden. Ob die relevanten Tatsachen und Zustände das Ende des Ersatzjahres überdauern, ist ebenso irrelevant wie Tatsachen, die sich erst nach dem Ende des Ersatzjahres ereignen. Daraus folgt einerseits, dass Art. 2 und 3 WPEG in der erst seit dem 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Fassung nach dem Grundsatz der Nicht-Rückwirkung nicht angewandt werden können, wenn das Ersatzjahr vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen endete, also insbesondere in Bezug auf das Ersatzjahr 2018 (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 5.2). Andererseits lässt sich aber auch schliessen, dass auf alle nachfolgenden Ersatzjahre nach Inkrafttreten der aktuellen Fassung des WPEG bereits die neue Altersgrenze von 37 Jahren Anwendung findet, da mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht ausschliesslich an Tatsachen und Zustände angeknüpft wird, welche sich im Ersatzjahr ereignet haben oder fortbestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden. Anders als im Ersatzjahr 2018 liegt somit für die Ersatzjahre 2019 und 2020 keine unzulässige echte Rückwirkung vor, sondern es ist von einem zusammengesetzten Tatbestand auszugehen, der schwergewichtig auf Ereignisse nach Inkrafttreten der neuen Altersgrenze abstellt und als unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung vorbehaltlich – hier nicht ersichtlicher – wohlverworbener Rechte zulässig erscheint. Gemäss der aktuellen Fassung des WPEG ist damit grundsätzlich jeder stellungspflichtige Schweizer Bürger (egal, ob eingebürgert oder von Geburt aus Schweizer) bis zur Vollendung des 37. Altersjahres (oder der Erfüllung der elfjährigen

Ersatzleistungspflicht) ersatz- abgabepflichtig, sofern er keinen Wehr- oder Zivildienst leistet. Ab dem Ersatzjahr 2019 gilt dies auch für Personen, welche sich erst nach dem 30. Altersjahr, aber noch vor Inkrafttreten der Neuregelung und vor ihrem 37. Geburtstag haben einbürgern lassen oder die frühere Altersgrenze von 30 Jahren noch unter altem Recht erreichten. Die Anhebung der Altersgrenze von früher 30 auf heute 37 Jahre knüpft an das aktuelle Alter der Betroffenen an und bewirkt damit nach Inkrafttreten der Neuregelung am 1. Januar 2019 ebenfalls keine echte Rückwirkung mehr. Es steht dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, welche Jahrgänge er für abgabepflichtig erklären will und welche nicht (zum Ganzen auch: VGer ZH VB.2022.00767 vom 15. März 2023 E. 4; StRGER ZH WE.2022.10 vom 18. November 2022 E. 5; StRGER ZH WE.2022.1 vom 18. November 2022 E. 5, je mit weiteren Hinwei-

E. 13

Urteil A 2022 8 sen). Diese Gesetzesauslegung stimmt überdies mit der Intention des Gesetzgebers überein. Der Bundesrat hat auf zahlreiche parlamentarische Anfragen hin mehrfach mitgeteilt, dass die Anwendung der neuen Bestimmungen auf Personen, die sich in der gleichen Ausgangssituation wie der Beschwerdeführer befinden, gemäss klarem Gesetzeswortlaut – manifestiert durch die Weglassung einer entsprechenden Übergangsbestimmung – beabsichtigt ist (vgl. die Antworten des Bundesrats auf die Anfragen von Priska Seiler Graf [Curia Vista 19.1005], Lisa Mazzone [Curia Vista 19.1023], Mathias Reynard [Curia Vista 19.1024 und 20.3578] und Guillaume Barazzone [Curia Vista 19.1026]; vgl. auch StRGER ZH WE.2022.10 vom 18. November 2022 E. 5b).

E. 14

Urteil A 2022 8

E. 15

Urteil A 2022 8 Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Regelung (bereits) 34-jährigen Beschwerdeführer (geb. _____ 1984) erstreckt sich die Ersatzpflicht demgegenüber gerade mal auf drei Jahre (Ersatzjahr 2019, 2020 und 2021). Von einer Ungleichbehandlung zulasten des Beschwerdeführers kann keine Rede sein. Im Übrigen sind auch diejenigen Schweizer, welche altershalber die Rekrutierung durchlaufen mussten, im Vergleich zum Beschwerdeführer deutlich mehr belastet. Diese mussten namentlich Ausbildungsdienste leisten (Art. 12 Abs. 1 lit. a MG), bestehend aus der Rekrutenschule von 18 Wochen (Art. 49 Abs. 4 MG) sowie sechs dreiwöchigen Wiederholungskursen (Art. 51 Abs. 2 MG; zu den sog. Durchdienstern vgl. Art. 54a MG). Auch vor diesem Hintergrund liegt offenkundig keine Diskriminierung des Beschwerdeführers vor.

E. 16

Urteil A 2022 8 des Ersatzjahres 2018) hätte geltend machen müssen. Solches wäre geradezu stossend angesichts der Tatsache, dass sich sowohl das Amt für Zivilschutz und Militär als auch die ESTV in ähnlich gelagerten Fällen bis vor Bundesgericht auf den Standpunkt stellten die Erhebung von Wehrpflichtersatzabgaben für das Jahr 2018 sei rechtmässig. Der Beschwerdeführer bringt zudem glaubhaft vor, dass er die entsprechende Abgabe in der irrümlichen Annahme geleistet habe, diese sei geschuldet. Abgesehen davon geht es vorliegend nicht darum, dass aufgrund einer neuen rechtlichen Würdigung eines Sachverhaltes, einer neuen Rechtsprechung oder der Änderung einer bestehenden Rechtsprechung – die rechtsprechungsgemäss keine Revisionsgründe darstellen würden (vgl. BGE 102 Ib 45 E. 1b; 98 Ia 568 E. 5b; BGer 2P.6/2005 vom 14. Februar 2005 E. 3) –

um Revision einer rechtskräftigen Verfügung ersucht wird, wie dies die ESTV sinngemäss vorbringt (vgl. act. 9 Ziff. 5.2 [wobei der von der ESTV ohne Verfahrensnummer zitierte Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürichs "vom 26. Februar 2010" nicht eruiert werden konnte]). Vielmehr wurde die Veranlagungsverfügung betreffend das Ersatzjahr 2018 von Beginn an ohne gesetzliche Grundlage, unter Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze, erlassen. Folglich ist dem Beschwerdeführer die von ihm für das Ersatzjahr 2018 geleistete Wehrpflichtersatzabgabe zurückzuerstatten. Die irrtümlicherweise geleistete, nicht geschuldete Abgabe 2018 ist gemäss Art. 34a Abs. 2 WPEG vom Zeitpunkt der Zahlung an zu verzinsen. Es gilt der für die direkte Bundessteuer anwendbare Ansatz von 3 % (Art. 34a Abs. 2 WPEG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 lit. i und Art. 4 Abs. 3 lit. a der Verordnung des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [Zinssatzverordnung EFD; SR 631.014]). Die vorliegende Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

E. 17

Urteil A 2022 8 7.

E. 18

Urteil A 2022 8 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

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