

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 18 vom 31. Mai 2024

ZG Verwaltungsgericht, 2024-05-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2024_18

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 18 du 31 mai 2024

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 18 del 31 maggio 2024

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Wehrpflichtersatz (Ersatzjahr 2022 / Rückerstattung 2018-2021) — Beschwerde

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2024 18 A. A. _____, geboren am _____ 1986, wurde am _____ 2017 – in seinem 31. Altersjahr – in der Schweiz eingebürgert (ESTV-act. 1 f.). Das Amt für Zivilschutz und Militär des Kantons Zug veranlagte in der Folge die Wehrpflichtersatzabgabe für die Jahre 2018 bis 2021. Die entsprechenden Veranlagungsverfügungen erwachsen unangefochten in Rechtskraft (vgl. BF-act. 3). Gegen die Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2022 durch das Amt für Zivilschutz und Militär erhob A. _____ mit Schreiben vom 27. Mai 2024 Einsprache; weiter ersuchte er um Rückerstattung sämtlicher bereits geleisteter Zahlungen (BF-act. 2). Die Einsprache betreffend das Jahr 2022 wies das Amt für Zivilschutz und Militär mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2024 ab. Auf das Ersuchen um Rückerstattung bereits bezahlter und rechtskräftig veranlagter Abgaben trat es – implizit – nicht ein (BF-act. 1). B. A. _____ erhob hiergegen am 7. Juni 2024 (Datum Poststempel) Beschwerde beim Verwaltungsgericht (act. 1). Er beantragte die Aufhebung des Entscheids vom 31. Mai 2024, die Nichtigerklärung der Veranlagung zur Wehrpflichtersatzabgabe 2022, die "Einstellung aller zukünftigen Zahlungen zur Wehrpflichtersatzabgabe" sowie die Rückerstattung aller bereits geleisteten Zahlungen zur Wehrpflichtersatzabgabe. Den von ihm verlangten Kostenvorschuss von Fr. 500.– leistete er fristgerecht (act. 2, 3). C. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sowie das Amt für Zivilschutz und Militär schlossen mit Vernehmlassungen vom 28. Juni 2024 bzw. vom 10. Juli 2024 auf Abweisung der Beschwerde, soweit hierauf einzutreten sei (act. 5 f.). D. Am 18. Juli 2024 nahm der Beschwerdeführer abschliessend Stellung, wobei er an seinen Anträgen festhielt (act. 8). Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. Gemäss Art. 30 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEG; SR 661; in der Fassung vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019) unterliegen Veranlagungsverfügungen der Wehrpflichtersatzverwaltung und Verfügungen über die Befreiung von der Ersatzpflicht der Einsprache bei der Veranlagungsbehörde. Einspracheentscheide können innert 30 Tagen mit Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission

E. 3

Streitig und zu prüfen ist damit, ob der in seinem 31. Altersjahr im Jahr 2017 eingebürgerte Beschwerdeführer aufgrund der per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Revision des WPEG für das vorliegend in der Hauptsache umstrittene Ersatzjahr 2022 ersatzabgabepflichtig ist und ob damit zusammenhängend allfällig zu Unrecht erhobene Abgaben

betreffend die Ersatzjahre 2018 bis 2021 zurückbezahlt werden müssen.

E. 3.1

ESTV sowie Vorinstanz machen im Wesentlichen geltend, die Veranlagungen betreffend die Jahre 2018 bis 2021 seien (unangefochten) in Rechtskraft erwachsen, weshalb für eine Rückerstattung kein Raum bestehe, zumal ein Revisionsgrund nicht vorliege (act. 5 f.). Für die Jahre ab 2019 habe das Bundesgericht entschieden, dass ab dem Ersatzjahr 2019 Art. 3 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, zur Anwendung gelange, auch bei erfolgter Einbürgerung vor diesem Zeitpunkt. Demnach treffe A. _____ eine Ersatzpflicht, welche längstens bis zur Vollendung des 37. Altersjahres andauere. Hinsichtlich des Rückwirkungsverbots verweisen sie auf die

E. 3.2

Der Beschwerdeführer stellt sich hingegen auf den Standpunkt, da er im Zeitpunkt seiner Einbürgerung im Jahr 2017 bereits 31 Jahre alt und mithin bereits nicht mehr ersatzpflichtig gewesen ist, sei er in seinem berechtigten Vertrauen darauf zu schützen, dass es dabei sein Bewenden habe. Die Gesetzesänderung von 2019 mit Verlängerung der Ersatzpflicht bis zum 37. Altersjahr könne auf ihn keine Anwendung finden, zumal sie erst nach seiner Einbürgerung in Kraft getreten sei. Der Beschwerdeführer beruft sich dabei insbesondere auf das Rückwirkungsverbot. Er bezieht sich auf BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022, in dem klargestellt wurde, dass die rückwirkende Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe bei eingebürgerten Schweizern unrechtmässig sei. Durch das Vorgehen der Vorinstanz sieht er die Rechtssicherheit, das Diskriminierungsverbot sowie das Prinzip des Handelns nach Treu und Glauben verletzt. Da die Veranlagung auch für die bereits rechtskräftig veranlagten Jahre zu Unrecht erfolgt sei, seien die bereits einbezahlten Beträge zurückzuerstatten. Schliesslich macht er geltend, er habe zufolge erst im Alter von 31 Jahren erfolgter Einbürgerung 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 Konstellation zur Befreiung der Pflicht zur Leistung einer Wehrpflichtersatzabgabe führen (act. 1, 8).

E. 4

Urteil A 2024 18 hierzu ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung, welche eine Rückwirkung lediglich bezüglich des Zeitraumes vor dem 1. Januar 2019 verbieten würde (act. 5 f.).

E. 4.1

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 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 – bis 31. Dezember 2018 geltenden – 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 vollende-

ten (Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG).

E. 4.2

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. 5

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

E. 5.1

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 seinem 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 entstan-

E. 5.2

Die vorliegend zu beurteilende Ersatzabgabe knüpft nicht nur 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 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 Erfordernisses der Schweizer Staatsbürgerschaft und des damit zusammenhängenden Beginns der Ersatzpflicht handelt es sich dabei um Tatsachen und Zustände, die sich im Ersatzjahr ereignen bzw. im Ersatzjahr (fort-)bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden. 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. Das bedeutet, dass eine Anwendung auf das Jahr 2018 ausgeschlossen ist (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 5.2). Umgekehrt bedeutet es aber, dass auf alle nachfolgenden Ersatzjahre nach Inkrafttreten der aktuellen Fassung des WPEG – d.h. für die Ersatzjahre ab 2019 – die neue Altersgrenze von 37 Jahren Anwendung findet. Anders als im Ersatzjahr 2018, liegt somit für die Ersatzjahre 2019 bis 2022 keine unzulässige echte Rückwirkung vor, sondern es ist von einem zusammenge-

E. 5.3

Betreffend das hier in der Hauptsache umstrittene Ersatzjahr 2022 liegt nach dem Gesagten eine zulässige unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung vor. Der Beschwerdeführer erfüllte im Jahr 2022 den Dauersachverhalt des Besitzes des Schweizer Bürgerrechts sowie auch die jeweils für jedes Jahr erneut zu erfüllenden gesetzlichen Tatbestandsmerkmale 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 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung [MG; SR 510.10]). 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 das Ersatzjahr 2022 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). Weiter hat er zu keinem Zeitpunkt ein Gesuch um Rekrutierung gestellt,

E. 5.4

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Ersatzabgabe beim Beschwerdeführer für das Jahr 2018 zu Unrecht (da rückwirkend), für die Jahre 2019 bis und mit 2022 hingegen zu Recht erhoben. Zu prüfen bleibt, ob die für das Jahr 2018 zu Unrecht erfolgte Erhebung der Ersatzabgabe dazu führt, dass diese dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten wäre.

E. 6

Urteil A 2024 18 den sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (sog. Dauersachverhalte). Die unechte Rückwirkung gilt grundsätzlich als zulässig, soweit ihr nicht wohlervorbene Rechte entgegenstehen (BGE 150 I 144 E. 6.1 i.f.; 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 praxisgemäss entscheidend, unter welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig bzw. überwiegend ereignet hat (BGE 150 I 144 E. 6.2; 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 150 I 144 E. 6.1; 144 I 81 E. 4.1; 119 V 200 E. 5c/dd).

E. 6.1

Gemäss Art. 40 Abs. 1 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEV; SR 661.1) 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. Hingegen berechtigt eine falsche Anwendung des materiellen Rechts nicht zu einer Revision (BGE 98 Ia 568 E. 5b; BGer 2C_768/2022 vom 23. Dezember 2022 E. 3 m.H.).

E. 6.2

Vorliegend lag betreffend das Jahr 2018 eine falsche Rechtsanwendung vor. Der Beschwerdeführer hat jedoch die fehlerhafte Veranlagung unbestritten in Rechtskraft erwachsen lassen, obwohl ihm die Möglichkeit offen gestanden hätte, diesen auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg überprüfen zu lassen. Der Revisionsgrund nach Art. 40 Abs. 1 lit. c WPEV liegt damit nicht vor. Die bundesgerichtlichen Präjudizien zur Rückwirkung von Art. 3 WPEG (BGer 2C_1005/2021 vom 26. April 2022; 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022) haben nicht die dem Fall des Beschwerdeführers zugrunde liegenden Tatsachen nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens nachträglich geändert. Die zitierten Urteile haben nicht den Charakter neuer erheblicher Tatsachen oder Beweismittel i.S.v. Art. 40 Abs. 1 lit. a WPEV. Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die Veranlagung für das Ersatzjahr 2018 sei nichtig, ist darauf hinzuweisen, dass inhaltliche Mängel eines Entscheids nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit führen und als Nichtigkeitsgründe vorab die funktionel-

E. 6.3

Demnach kommt auch eine Rückerstattung der rechtskräftig veranlagten Ersatzabgabe betreffend das Jahr 2018 nicht in Frage. 7. Da über die Ersatzpflicht für das Folgejahr 2023 noch nicht verfügt wurde und der Beschwerdeführer daher (noch) nicht beschwert ist, ist auf das Rechtsbegehren, "sämtliche zukünftigen Zahlungen seien sofort einzustellen", nicht einzutreten. Die Ersatzabgabe des Jahres 2023 ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. 8. Zusammenfassend ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 7

Urteil A 2024 18 setzen Tatbestand auszugehen, der schwergewichtig auf Ereignisse nach Inkrafttreten der neuen Altersgrenze abstellt und als unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung vorbehaltlich – hier nicht ersichtlicher – wohlworbener Rechte zulässig ist. Gemäss der aktuellen Fassung des WPEG ist jeder stellungspflichtige Schweizer Bürger (egal, ob eingebürgert oder von Geburt aus Schweizer) bis zur Vollendung des 37. Altersjahres (oder der Erfüllung der elfjährigen Ersatzleistungspflicht) ersatzabgabepflichtig, sofern er keinen Wehr- oder Zivildienst leistet. Ab dem Ersatzjahr 2019 gilt dies auch für Personen, welche sich noch vor Inkrafttreten der Neuregelung erst nach dem 30. Altersjahr haben einbürgern lassen und in der massgeblichen Veranlagungsperiode das 37. Altersjahr noch nicht vollendet haben. 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; StRG ZH WE.2022.10 vom 18. November 2022 E. 5; StRG ZH WE.2022.1 vom 18. November 2022 E. 5, je mit weiteren Hinweisen). 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, 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 StRG ZH WE.2022.10 vom 18. November 2022 E. 5b).

E. 8

Urteil A 2024 18 so dass seine Rüge einer Diskriminierung analog der im Entscheid des EGMR Glor c/Suisse vom 30. April 2009 thematisierten nicht verfährt (vgl. dazu auch einlässlich BGE 150 I 144 E. 8.2 mit Hinweisen).

E. 9

Urteil A 2024 18 le oder sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht kommen (BGE 147 III 226 E. 3.1.2; BGer 9C_656/2022 vom 24. März 2023 E. 2.1.1). Solche sind hier nicht ersichtlich.

E. 9.1

Die Gerichtskosten werden im Beschwerdeverfahren betreffend Wehrpflichtersatzabgaben der unterliegenden Partei auferlegt (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, der vollständig unterliegt, wird entsprechend dem geringen Streitwert und dem geringfügigen Aufwand für das Gericht eine Spruchgebühr von ermessensweise Fr. 500.– auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

E. 9.2

Bei diesem Verfahrensausgang ist dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 31 Abs. 2bis WPEG i.V.m. § 120 Abs. 3 StG; § 75 Abs. 2 und § 74 Abs. 2 VRG).

E. 10

Urteil A 2024 18 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

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