

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00113 vom 25. April 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-04-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_VB.2023.00113](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2023.00113)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00113 du 25 avril 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00113 del 25 aprile 2023

## Regeste

Wehrpflichtersatzabgabe 2020 (Erlass) | Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe bei Strafgefangenen. Verfahrensgegenstand bildet allein der Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe, nicht das vor Verwaltungsgericht sinnngemäss gestellte Stundungsgesuch (E. 1.2). Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts (E. 1.3) und Nichteinbezug der ESTV in das Erlassverfahren (E. 1.4). Pflicht zur Leistung einer Wehrpflichtersatzabgabe und Erlass derselben bei einer Notlage (E. 2.1). Sinngemässe Anwendung der steuerrechtlichen Erlassbestimmungen (E. 2.2 f.). Der frei verfügbare Teil des Pekuliums eines Strafgefangenen kann zur Schuldentilgung bzw. zur Begleichung der Wehrpflichtersatzabgabe beigezogen werden, wenn damit keine allzu grosse Einschränkung einhergeht und eine Deckung der persönlichen Bedürfnisse weiterhin zumutbar erscheint (E. 2.4). Verweigerung des beantragten Erlasses, da eine Begleichung des (nach gewährtem Teilerlass) Wehrpflichtersatzes - nötigenfalls unter Gewährung von Zahlungserleichterungen - zumutbar ist (E. 2.5 ff.). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen unter Berücksichtigung der besonderen Natur des Erlassverfahrens (E. 3). Rechtsmittelbelehrung (E. 4). Abweisung, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung VB.2023.00113 Urteil des Einzelrichters vom 25. April 2023 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch die Wehrpflichtersatzverwaltung, Beschwerdegegner, betreffend Wehrpflichtersatzabgabe 2020 (Erlass), hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) befindet sich seit dem 24. Januar 2022 im Strafvollzug. Mit Veranlagungsverfügung vom 30. August 2022 auferlegte ihm die Wehrpflichtersatzverwaltung eine Wehrpflichtersatzabgabe 2020 (inklusive Verzugszinsen) von Fr. ... Hierauf liess er über eine Sozialarbeiterin am 21. September 2022 und 7. Oktober 2022 um Erlass des ihm auferlegten Wehrpflichtersatzes ersuchen. Die Wehrpflichtersatzverwaltung lehnte mit Verfügung vom 27. Januar 2023 einen vollständigen Erlass ab, gewährte jedoch einen Teilerlass im Umfang von Fr. ..., womit dem Pflichtigen lediglich noch der gesetzliche Mindestbetrag von Fr. ... gemäss Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 [WPEG] auferlegt wurde. II. Mit Beschwerde vom 24. Februar 2023 hielt der Beschwerdeführer an seinem Erlassgesuch vollumfänglich fest und ersuchte um den Erlass des Restbetrags bzw. "Erlass" bis zu seiner "Haftentlassung". Die Wehrpflichtersatzverwaltung beantragte mit Beschwerdeantwort vom 21. März 2023 die Abweisung der Beschwerde. Der Pflichtige

liess sich in der Folge nicht mehr weiter vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Das ursprüngliche Erlassgesuch vom 21. September 2022 war alleine von der Sozialarbeiterin unterzeichnet, ohne dass eine entsprechende Vollmacht des Pflichtigen beigelegt wurde. Da der Pflichtige jedoch zumindest das Gesuch bzw. die Gesuchsergänzung vom 7. Oktober 2022 mitunterzeichnete und in der Folge selbst als gesuchstellende bzw. beschwerdeführende Partei auftrat, kann ohne Weiteres von einem gültigen Erlassgesuch ausgegangen werden. 1.2 Prozessthema des vorliegenden Verfahrens kann nur sein, was auch Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen, während auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, nicht einzutreten ist (vgl. auch die auf das vorliegende Verfahren anwendbaren Bestimmungen von §§ 52 Abs. 1 in Verbindung mit 20a Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] sowie VGr, 6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 1.2.1 und VGr, 12. September 2012, VB.2012.00394, E. 1.2, je mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer ersucht einerseits um einen Gesamterlass der Wehrpflichtersatzabgabe 2020, andererseits beantragt er auch lediglich den "Erlass" bis zu seiner voraussichtlichen Entlassung aus dem Strafvollzug. Letzteres stellt kein Erlassgesuch, sondern ein Stundungsgesuch bis zum Entlassungszeitpunkt dar, was weder Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids bildete noch bilden musste. Auf die Beschwerde ist damit nur einzutreten, soweit um den Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe 2020 ersucht und nicht bloss deren Stundung beantragt wurde. 1.3 Gemäss den bundesrechtlichen Vorgaben wird die Ersatzabgabe von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes erhoben und ist als letzte kantonale Instanz ein oberes kantonales Gericht als Beschwerdeinstanz vorzusehen (Art. 22 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 [WPEG], Art. 86 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]). Die Kantone können zudem ein zweites Gericht als Rekursinstanz vorsehen (Art. 22 Abs. 3 WPEG, vgl. für den Kanton Zürich § 1 Abs. 2 der kantonalen Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 26. Mai 2004 [KWPEV]), allerdings ist bei Stundung, Ratenzahlung und Erlass gemäss Art. 52 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEV] die Einsetzung eines zweiten Gerichts ausgeschlossen und entscheidet ein oberes kantonales Gericht als einzige gerichtliche Instanz. Bei Stundungs-, Ratenzahlungs- und Erlassgesuchen ist somit kantonal-letztinstanzlich im Kanton Zürich allein das Verwaltungsgericht Rechtsmittelinstanz, während ein zweistufiger kantonaler Rechtsmittelzug bereits bundesrechtlich ausgeschlossen und das Steuerrekursgericht kein oberes kantonales Gericht ist (vgl. BGr, 17. August 2021, 2C\_504/2020). Das Verwaltungsgericht ist damit für das vorliegend zu beurteilende Erlassverfahren als einzige gerichtliche Instanz zuständig. 1.4 Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) übt gemäss Art. 11 und 12 WPEV zwar die Aufsicht des Bundes über die Erhebung der Ersatzabgabe aus und kann für eine gleichmässige Handhabung der Bundesvorschriften auch die erforderlichen allgemeinen Weisungen erlassen. Gemäss Art 37 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 52 Abs. 2 WPEV nimmt sie aber weder am Erlassverfahren noch am anschliessenden Rechtsmittelverfahren teil, weshalb sie nicht in das vorliegende Verfahren miteinzubeziehen war.

## **E. 2.1**

Nach Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Das Gesetz sieht einen zivilen Ersatzdienst vor. Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, haben gemäss Art. 59 Abs. 3 BV und Art. 1 WPEG einen Ersatz in

Geld zu leisten. Ersatzabgaben und Kosten können auf schriftliches Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden, wenn sich ihr Bezug als stossende Härte auswirken würde, insbesondere wenn der Zahlungspflichtige sich in einer Notlage befindet oder durch die Zahlung in eine solche geriete (Art. 37 Abs. 2 WPEG).

### **E. 2.2**

Weder das Gesetz (WPEG) noch die dazugehörige Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEV) umschreiben den Begriff der "Notlage" näher, jedoch können zur Auslegung die analogen steuerrechtlichen Bestimmungen beigezogen werden: Gemäss Art. 167 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) in Verbindung mit Art. 2 der Steuererlassverordnung vom 12. Juni 2015 (EV) liegt eine erlassbegründende Notlage vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht. Dabei sind auch gewisse Einschränkungen der Lebenshaltungskosten zumutbar, solange nicht in das betriebsrechtliche Existenzminimum eingegriffen wird. Auch wenn der Wehrpflichtersatz nicht als Steuer bezeichnet wird, sondern als eine auf der allgemeinen Wehrpflicht beruhende Ersatzabgabe zu qualifizieren ist (vgl. BGE 113 Ib 206, E. 3a), gibt es keinen sachlichen Grund, den verschiedenen Abgabebereichen unterschiedliche bundesrechtliche Auffassungen über eine Notlage zugrunde zu legen bzw. unterschiedliche Wertungen vorzunehmen (vgl. dazu den Entscheid der Verwaltungskommission Sankt Gallen vom 22. Mai 2012, GVP 2012 Nr. 27, E. 2).

### **E. 2.3**

Ein härtefallbegründendes Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Ersatzabgabe trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum (Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]) in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Für die Berechnung des Existenzminimums wird das Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter betreffend Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 herangezogen (vgl. VGr, 1. Februar 2012, SB.2011.00108, E. 3). Beim Entscheid sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der abgabepflichtigen Person zu berücksichtigen. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Erlassbegehrens, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (vgl. dazu für das Steuererlassverfahren Art. 10 EV). Dabei stehen vorhandene Vermögenswerte dem Erlass nicht grundsätzlich entgegen. Der Erlass ist zu gewähren, wenn die Belastung oder Verwertung der Vermögenswerte nicht zumutbar ist (vgl. für das Steuererlassverfahren Art. 12 EV). Auch eine Überschuldung steht – aussergewöhnliche Umstände ausgenommen – einem Erlass entgegen, weil der Staat sonst zugunsten anderer Gläubiger auf seinen gesetzlichen Anspruch verzichten würde und der Erlass dem Wehrpflichtigen selbst und nicht dessen Gläubigern zugutekommen soll (vgl. für das Steuererlassverfahren Art. 167 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 EV).

### **E. 2.4**

Nach der analog auch für das vorliegende Erlassverfahren einschlägigen steuerrechtlichen Erlasspraxis steht das Pekulium eines Strafgefangenen zumindest eingeschränkt zur Tilgung der Ersatzabgabe zur Verfügung: Laut Art. 81 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs (StGB) ist der Strafgefangene zur Arbeit verpflichtet. Die Arbeitspflicht des Gefangenen ist nicht als eine Erwerbstätigkeit zu betrachten (vgl. BVGr, 26. Mai 2014, B-4180/2012, E. 5.4.1; BGr, 25. Oktober 2007, 8C\_176/2007, E. 4.2; BGr, 17. Juni 2008, 8C\_702/2007, E. 4). Für seine Arbeit erhält der Gefangene jedoch ein von seiner Leistung abhängiges und den Umständen angepasstes Entgelt (Art. 83 Abs. 1 StGB), das sogenannte Pekulium. Das Arbeitsentgelt dient verschiedenen – sich aus der Spezialität des Strafvollzugs ergebenden – Zwecken: Zum einen soll der Verdienstanteil dem Gefangenen den Wiedereintritt in die Gesellschaft erleichtern, indem er über die nötigen Mittel für die unmittelbare Zeit nach der Entlassung verfügt; zum andern soll seine Arbeitshaltung gefördert und unterstützt werden und ihm zudem ermöglicht werden, gewisse Auslagen (insbesondere für persönliche Bedürfnisse) während des Vollzugs zu finanzieren (Thomas Noll in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, Strafrecht, 4. A., Basel 2019, Art. 83 StGB N. 7). Der Gefangene kann daher während des Vollzugs nur über einen Teil seines Arbeitsentgelts frei verfügen. Aus dem anderen Teil wird für die Zeit nach der Entlassung eine Rücklage gebildet. Das Arbeitsentgelt darf weder gepfändet noch mit Arrest belegt noch in eine Konkursmasse einbezogen werden. Jede Abtretung und Verpfändung des Arbeitsentgelts ist nichtig (Art. 83 Abs. 2 StGB). Dementsprechend zählt das Pekulium zu den unpfändbaren Vermögenswerten gemäss Art. 92 SchKG und enthält Art. 92 Abs. 4 SchKG einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten der besonderen Bestimmungen des Strafgesetzbuchs über die Unpfändbarkeit (Art. 378 Abs. 2 aStGB). Trotz seiner Unpfändbarkeit ist es nicht ausgeschlossen, dass das Pekulium auch zur Schuldensanierung verwendet wird (vgl. Ziff. 2.1 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 der Richtlinien der Ostschweizer Strafvollzugskommission über das Arbeitsentgelt vom 23. Oktober 2020). Die Funktion des Pekuliums, dem Gefangenen eine Starthilfe für die Zeit nach der Entlassung zu bieten, wird jedenfalls durch die Verwendung des frei verfügbaren Teils zur Schuldentilgung nicht beeinträchtigt. Je höher der frei verfügbare Teil des Pekuliums und je geringer im Verhältnis dazu der zur Schuldentilgung aufzubringende Betrag, desto eher sind Zahlungen aus dem Pekulium zumutbar. Indessen darf vom Gefangenen nicht die Bezahlung eines Betrags verlangt werden, der ihn allzu stark einschränken und ihm verunmöglichen würde, für seine persönlichen Bedürfnisse während des Vollzugs noch ausreichend aufzukommen (vgl. dazu – in Zusammenhang mit einer Busse – BGE 125 IV 231). Müsste ein Ersatzpflichtiger im Strafvollzug den gesamten Freibetrag seines Pekuliums zur Begleichung des Wehrpflichtersatzes aufwenden, hätte dies die unzumutbare Folge, dass ihm für seine persönlichen Bedürfnisse (interne Einkäufe von Gebrauchsartikeln, Nutzung von Telefon und Fernseher usw.) keinerlei Mittel mehr zur Verfügung stünden (vgl. zum Ganzen VGr, 25. September 2014, SB.2014.00068, E. 3). Umgekehrt ist aber die Begleichung aus dem frei verfügbaren Teil des Pekuliums zumutbar, soweit dieser mit keinen allzu grossen Einschränkungen einhergeht und eine Deckung der persönlichen Bedürfnisse weiterhin zumutbar erscheint. Gemäss den auszugsweise in den Akten liegenden Weisungen der ESTV ist demnach bei einem frei verfügbaren Pekulium von Fr. ... lediglich ein Teilerlass zu gewähren.

## **E. 2.5**

Der Pflichtige befindet sich eigenen Angaben zufolge noch bis längstens 3. September 2025 im Strafvollzug, wo er gemäss Auszug aus seinem Klientel-Konto vom 18. bzw.

23. Februar 2023 ein regelmässiges Arbeitsentgelt von monatlich über Fr. ... zu erzielen vermag und ihm zur Deckung seiner persönlichen Bedürfnisse ein monatliches Taschengeld von Fr. ... (zulasten des frei verfügbaren Teils des Pekuliums) verbleibt. Telefonkosten und Mietkosten für seinen TV, teilweise aber auch Kiosk-Kosten oder Kosten für Kleidung (Sportschuhe), werden gemäss Abrechnung separat seinem Pekulium belastet. Ebenso Zahlungen an das Strassenverkehrsamt und das Steueramt. Seine Grundbedürfnisse (Kost, Logis, medizinische Grundversorgung) sind im Strafvollzug sodann grundsätzlich gewährleistet. Gemäss Kontoauszug vom 23. Februar 2023 beträgt der Saldo seines Pekulium-Kontos derzeit knapp Fr. ... Hieraus erschliesst sich, dass dem Pflichtigen aus dem frei verfügbaren Pekuliumsanteil ein hinreichender Betrag zur Begleichung seiner (nach Gewährung eines Teilerlasses) noch verbleibenden Ersatzabgabe von Fr. ... zur Verfügung steht, wobei er nötigenfalls ein Ratenzahlungs- oder Stundungsgesuch bei der Wehrpflichtersatzverwaltung stellen kann, sollte ihm eine Bezahlung des Gesamtbetrags nicht in einer Einzelzahlung möglich sein. Sodann ist auch festzuhalten, dass der frei verfügbare Teil seines Pekuliums monatlich über Fr. ... beträgt, zumal hierbei neben dem ihm ausbezahlten Taschengeld von Fr. ... auch private Zuwendungen und die direkt verrechneten Kosten für Telefon und TV-Miete miteinzubeziehen wären (vgl. Ziff. 3.2 der Richtlinien der Ostschweizer Strafvollzugskommission über das Arbeitsentgelt). Es kann offenbleiben, ob der Pflichtige über zusätzliches privates Vermögen verfügt und inwieweit die ESTV zuständig ist, das Erlassverfahren mittels Weisung zu regeln, nachdem sie im Erlassverfahren weder Partei noch rechtsmittellegitimierte Aufsichtsbehörde ist (vgl. E. 1.3 vorstehend).

#### **E. 2.6**

Auch dass der Pflichtige noch weitere Schulden zu bedienen und insbesondere auch die Kosten des gegen ihn geführten Strafverfahrens zu übernehmen hat, vermag keinen Erlass zu rechtfertigen: Wie bereits dargelegt wurde, steht eine Überschuldung – aussergewöhnliche Umstände ausgenommen – vielmehr einem Erlass gerade entgegen, weil der Staat sonst zugunsten anderer Gläubiger auf seinen gesetzlichen Anspruch verzichten würde und der Erlass dem Pflichtigen selbst und nicht dessen Gläubigern zugutekommen soll (vgl. für das Steuererlassverfahren Art. 167 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 EV). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn – wie hier – das Gemeinwesen zum Kreis der übrigen Gläubiger gehört. Damit ist dem Pflichtigen die Begleichung der Wehrpflichtersatzabgabe 2020 aus dem frei verfügbaren Teil seines Pekuliums zumutbar und ist seine Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Soweit die Beschwerde im dargelegten Sinn auch als Stundungsgesuch zu interpretieren ist, ist der Beschwerdegegner überdies dazu aufzufordern, allfällige Zahlungserleichterungen zu prüfen. Der Beschwerdegegner hat sodann in seiner Beschwerdeantwort vom 21. März 2023 bereits Bereitschaft zur Gewährung angemessener Monatsraten signalisiert.

#### **E. 3**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen und steht diesem keine Umtriebsentschädigung zu, zumal eine solche auch nicht verlangt wurde (Art. 31 Abs. 2 und Abs. 2 bis WPEG in Verbindung mit § 65a und § 13 Abs. 2 sowie § 17 Abs. 2 VRG). Eine solche steht auch dem innerhalb seines amtlichen Wirkungskreises tätigen Beschwerdegegner nicht zu, zumal dieser auch keine Entschädigung verlangt hat. Analog der steuerrechtlichen Praxis rechtfertigt es sich, der besonderen Natur des Erlassverfahrens Rechnung zu tragen und die Gerichtsgebühr mässig zu veranschlagen (vgl. z.B. VGr,

6. Dezember 2017, SB.2017.00094/95, E. 4.1). Hingegen besteht kein Anlass für einen Erlass der Verfahrenskosten, zumal ein solcher gemäss Art. 31 Abs. 2 WPEG selbst bei teilweiser Gutheissung nur ausnahmsweise zu gewähren wäre und dem Pflichtigen bereits vor Vorinstanz ein Teilerlass des Wehrpflichtersatzes gewährt wurde.

#### **E. 4**

Gegen Entscheide über die Stundung und den Erlass von Abgaben ist gemäss Art. 83 lit. m BGG (ausser bei hier nicht vorliegenden Ausnahmen im Bereich des Steuerrechts) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG ausgeschlossen, weshalb der vorliegende Entscheid lediglich mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte nach Art. 113 ff. BGG beim Bundesgericht angefochten werden kann.

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