



**Fall-Nr.:** I/2-2019/115  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 03.02.2021  
**Entscheiddatum:** 14.05.2020

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 14.05.2020**

**Art. 13 und 49 MG (SR 510.10), Art. 2 und 3 WPEG (SR 661), Wehrpflichtersatz. Die Änderung von Art. 2 und 3 WPEG, die per Anfang 2019 die Wehrdienst- und Ersatzpflicht bis zum Ende des 37. Altersjahres ausdehnte, begründet für Wehrpflichtige, die bereits 2017 ihre Dienst- bzw. Ersatzpflicht vollumfänglich erfüllt hatten, keine Rückwirkung bzw. kein Wiederaufleben der Wehrpflicht (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 14. Mai 2020, I/2-2019/115).**

**Gegen dieses Urteil erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung Beschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht (Verfahren 2C\_504/2020).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Beschwerdeführer,

gegen

Amt für Militär und Zivilschutz, Wehrpflichtersatzabgabe, Burgstrasse 50, 9000 St.  
Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Wehrpflichtersatzabgabe,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,



betreffend

Wehrpflichtersatzabgabe 2018

### **Sachverhalt:**

A.- X (geb. 1986) ist verheiratet und lebt in A. Am 2. Juni 2011 erhielt er das Schweizer Bürgerrecht. Da er im selben Jahr das 25. Altersjahr erreichte, wurde er nicht mehr für den Militärdienst rekrutiert, sondern der Ersatzabgabepflicht unterstellt. Bis zum Erreichen des 30. Altersjahres leistete er in den Jahren 2012 bis 2016 Wehrpflichtersatz. Für das Jahr 2017 wurde ihm keine Abgabe mehr auferlegt.

B.- Nachdem sich die gesetzlichen Grundlagen geändert hatten, wurde X für das Jahr 2018 auf der Grundlage des für die direkte Bundessteuer gültigen steuerbaren Einkommens von Fr. 54'500.– am 1. Oktober 2019 eine Wehrpflichtersatzabgabe in der Höhe von Fr. 1'404.– in Rechnung gestellt. Dagegen legte X am 30. Oktober 2019 Einsprache ein. Das Amt für Militär und Zivilschutz des Kantons St. Gallen wies diese mit Entscheid vom 4. November 2019 ab.

C.- Mit Schreiben vom 30. November 2019 erhob X Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte sinngemäss, der Entscheid des Amtes für Militär und Zivilschutz vom 4. November 2019 sei aufzuheben und auf die Erhebung der Ersatzabgabe 2018 sei vollumfänglich zu verzichten.

Die Vorinstanz liess sich am 9. Januar 2020 zur Beschwerde vernehmen und beantragte deren Abweisung. Mit Schreiben vom 28. Januar 2020 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer reichte am 16. Februar 2020 eine Stellungnahme dazu ein.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig (Art. 41 lit. h Ziff. 4 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 30. November 2019 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 31 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 30 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe, SR 661, abgekürzt: WPEG; Art. 21 Abs. 1 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe, SR 661.1, abgekürzt: WPEV).

2.- a) Der Beschwerdeführer rügt in formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Er macht geltend, die Vorinstanz habe seine Einsprache innerhalb eines Tages nicht ordnungsgemäss prüfen können. Auf seine Begründung sei keinerlei Bezug genommen worden.

b) Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt: BV) verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinen Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidungsfindung wesentlichen Punkten vorgängig Stellung nehmen zu können. Er umfasst auch das Recht auf Vertretung und Verbeiständung sowie auf Begründung von Verfügungen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar. Der Grundsatz verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid oder der Verfügung in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und berücksichtigt und ihren Entscheid vor diesem Hintergrund begründet (vgl. G. Steinmann, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 49 zu Art. 29 BV). Der von einem Entscheid oder einer Verfügung Betroffene soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat; die Begründung muss deshalb so abgefasst sein, dass er den Entscheid oder die Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (BGE 133 III 439 E. 3.3, 129 I 232 E. 3.2; vgl. auch Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz 1071). Das Bundesgericht lässt in Ausnahmefällen die Heilung einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu, um einen prozessualen Leerlauf und damit verbunden eine zeitliche Verzögerung zu vermeiden (BGE 137 I 195 E. 2.3.2). Vorausgesetzt wird, dass



der betroffenen Partei daraus kein Nachteil erwächst, d.h. dass sie ihre Rechte im Beschwerdeverfahren voll wahrnehmen und die zweite Instanz alle Tat- und Rechtsfragen frei nachprüfen kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz 1175).

c) Der Beschwerdeführer hatte mit Schreiben vom 30. Oktober 2019 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2018 erhoben. Darin rügte er unter anderem die Verletzung der Chancengleichheit, da er keinen Militärdienst habe leisten können, sowie die Diskriminierung als eingebürgerter Schweizer bei unzulässiger Rückwirkung (act. 2/2). Die Einsprache trägt den Eingangsstempel 4. November 2019 der Vorinstanz. Am selben Tag wies die Vorinstanz die Einsprache "nach eingehender Prüfung" ab. In der Begründung wurde auf Art. 3 Abs. 1 WPEG verwiesen, wonach die Ersatzpflicht frühestens vom 19. bis spätestens zum 37. Altersjahr und maximal elf Jahre dauere. Da der Beschwerdeführer die gesetzliche Ersatzpflicht noch nicht erfüllt habe, bleibe er pflichtig und die Beschwerde werde abgewiesen (act. 2/3). Diese Begründung erweist sich als unzureichend. Auf die in der Einsprache vorgetragene Rügen wurde überhaupt nicht eingegangen, wodurch der Beschwerdeführer gezwungen wurde, den Einspracheentscheid an das Gericht weiterzuziehen, um eine Begründung des Entscheids und eine Beurteilung seiner Vorbringen zu erhalten. Auch die Beschwerdebeteiligte bezeichnete den Einspracheentscheid in ihrer Vernehmlassung als materiell mangelhaft und sehr rudimentär ausgefallen. Das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers wurde offensichtlich verletzt. Auf die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zu neuer Verfügung ist trotzdem zu verzichten, da die Gehörsverletzung im vorliegenden Beschwerdeverfahren einerseits geheilt werden kann und die Beschwerde andererseits gutzuheissen ist, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

3.- Streitgegenstand bildet die Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2018.

a) Der Beschwerdeführer macht zur Hauptsache geltend, nach seiner Einreise in die Schweiz am 13. März 2005 habe er sobald als möglich im Mai 2010 das Gesuch um erleichterte Einbürgerung gestellt. Im Zeitpunkt seiner Einbürgerung am 2. Juni 2011 sei er noch nicht 25 Jahre alt gewesen. Auf die Möglichkeit, Militärdienst zu leisten, sei er damals nicht hingewiesen, sondern mit Schreiben vom 29. Juni 2011 vom



## St.Galler Gerichte

Militärdienst befreit worden. Auch nach der Gesetzesänderung gebe es keinen Dienst, den er anstelle der Ersatzpflicht erbringen könnte. Sodann sei das Differenzierungsverbot (gemeint Diskriminierungsverbot) verletzt gegenüber Inländern, die aufgrund von Auslandjahren oder mangels steuerbarem Einkommen nicht während elf Jahren Ersatz bezahlt hätten. Kritisiert wird auch die Berechnung der Abgabe. Wäre er bereits als Student abgabepflichtig gewesen, hätte er viel weniger bezahlen müssen. Um auf die elf Ersatzabgabejahre zu kommen, sei er bereit, für die Jahre 2006 bis 2011 eine Abgabe zu leisten. Er habe die Einbürgerung nicht verzögert und bisher während fünf Jahren Wehrpflichtersatz bezahlt. Sein korrektes Verhalten werde nun nachträglich bestraft. Als dreifacher Familienvater sei die steuerliche Belastung enorm.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, der Beschwerdeführer hätte die Möglichkeit gehabt, Militärdienst zu leisten, wenn er gewollt hätte. Wer, aus welchen Gründen auch immer, keinen Militärdienst leiste, habe während elf Jahren die Ersatzabgabe zu leisten. Diese Pflicht treffe sämtliche Schweizer Bürger im Alter zwischen 19 und 37 Jahren; sowohl solche, die bereits von Geburt an Schweizer seien, als auch jene, die eingebürgert worden seien.

Die Beschwerdebeteiligte bringt vor, die im Jahr 2018 geänderte Dauer der Militärdienstpflicht, insbesondere die neue Altershöchstgrenze, müsse mit der Dauer der Ersatzpflicht übereinstimmen. Mit der Gesetzesrevision, gültig ab 1. Januar 2019, anwendbar ab dem Ersatzjahr 2018, dauere die Ersatzabgabepflicht nicht mehr nur bis zum 30., sondern neu bis zum 37. Altersjahr an. Mit dem Erwerb des Schweizer Passes erhielten die Neubürger dieselben Rechte und Pflichten wie Schweizer Bürger. Sie würden folglich gleich behandelt.

b) Nach Art. 59 Abs. 1 BV ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Das Gesetz sieht einen zivilen Ersatzdienst vor. Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden eine Abgabe. Diese wird vom Bund erhoben und von den Kantonen veranlagt und eingezogen (Art. 59 Abs. 3 BV). Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, haben gemäss Art. 1 WPEG einen Ersatz in Geld zu leisten. Nach Art. 2 Abs. 1 WPEG sind Wehrpflichtige mit Wohnsitz im In- oder Ausland ersatzpflichtig, wenn sie im Ersatzjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, während mehr



als sechs Monaten nicht in einer Formation der Armee eingeteilt sind und nicht der Zivildienstpflicht unterstehen (lit. a) oder als Dienstpflichtige ihren Militär- oder Zivildienst nicht leisten (lit. c). Die Ersatzpflicht beginnt frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet. Sie dauert längstens 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, die keinen Zivilschutzdienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf die Rekrutierung folgt. Sie dauert elf Jahre (Art. 3 Abs. 2 WPEG).

Bis 2017 dauerte die Wehrdienstpflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 30. Altersjahr vollendeten (Art. 13 Abs. 2 lit. a aMG). Art. 3 WPEG trat in seiner neuen Fassung am 1. Januar 2019 in Kraft. Bis Ende 2018 sah Art. 3 aWPEG in Übereinstimmung mit Art. 13 aMG für die Leistung der Ersatzabgabe eine Altersgrenze von 30 Jahren vor, unabhängig davon, ob die elf Ersatzabgaben bis dahin bezahlt worden waren. Die Erhöhung der Altersgrenze der Abgabepflicht ist eine Folge der Revision des Gesetzes über die Armee und die Militärverwaltung (Militärgesetz, SR 510.10, abgekürzt: MG) im Rahmen der Weiterentwicklung der Armee. Die Dienstleistungspflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere dauert seit dem Jahr 2018 neu bis zum Ende des 12. Jahres nach Abschluss der Rekrutenschule (Art. 13 MG). Da die Rekrutenschule bis spätestens im 25. Altersjahr zu vollenden ist (Art. 49 MG), begründet dies eine Militärdienstpflicht bis längstens zum vollendeten 37. Altersjahr.

c) Der Beschwerdeführer wurde im Jahr 2016 30 Jahre alt und war ab 2017 nach dem bis 31. Dezember 2017 geltenden Recht nicht mehr wehrdienstpflichtig (Art. 13 aMG) und als Folge davon auch nicht mehr abgabepflichtig (Art. 3 aWPEG). Bis Ende 2017 galt in Übereinstimmung mit den Alterslimiten bei der Wehrpflicht das Erreichen des 30. Altersjahres als Obergrenze für die Leistung der Ersatzabgabe. Seit 2018 dauert die Wehrpflicht und desgleichen die Pflicht zur Ersatzabgabe neu vom 19. bis zum 37. Altersjahr. Unverändert blieb die Dauer der Ersatzpflicht von elf Jahren. Beim Beschwerdeführer begann die Pflicht zur Leistung der Ersatzabgabe ein Jahr nach seiner Einbürgerung im Jahr 2012. Bis 2016 hatte er fünf Ersatzabgaben bezahlt. Für das Jahr 2017 wurde er nicht mehr veranlagt.



4.- In den Jahren 2018 (MG) bzw. 2019 (WPEG) wurden die gesetzlichen Bestimmungen dahingehend geändert, dass die Dienstpflicht und dieser folgend die Ersatzabgabepflicht bis zum 37. Altersjahr ausgedehnt wurden. Es stellt sich daher die Frage, ob diese neuen Bestimmungen zu einer Ersatzpflicht des Beschwerdeführers im Jahr 2018 führen.

a) Der Beschwerdeführer bringt vor, durch die Rückwirkung der Gesetzesänderung sei die Rechtssicherheit erheblich verletzt worden; desgleichen das Verhältnismässigkeitsprinzip. Es sei fraglich, welches öffentliche Interesse damit verfolgt werde. Personen, die erst nach dem 30. Lebensjahr eingebürgert würden, seien bisher nicht abgabepflichtig gewesen. Aufgrund der Rückwirkung müssten solche Personen, die im Jahr 2018 das 37. Altersjahr noch nicht erreicht hätten, neu Wehrpflichtersatz leisten. Er wisse jedoch von entsprechenden Bekannten, die keine Rechnung erhalten hätten. Hätte er also mit der Einbürgerung bis zum 30. Altersjahr zugewartet, hätte er nie eine Abgabe bezahlen müssen.

Die Vorinstanz und die Beschwerdebeteiligte machen geltend, der zu beurteilende Dauersachverhalt sei die Erfüllung der Militärdienstpflicht. Diese werde entweder durch die tatsächliche Leistung des Militär- oder Zivildienstes oder durch Bezahlung von elf Wehrpflichtersatzabgaben erfüllt. Durch das Erreichen eines bestimmten Alters werde die Wehrpflicht folglich nicht erfüllt. Im Fall des Beschwerdeführers liege keine echte Rückwirkung vor, da er noch nicht elfmal Wehrpflichtersatz bezahlt und damit seine Militärdienstpflicht noch nicht erfüllt habe. Da der Dauersachverhalt bei Inkrafttreten des neuen Rechts angedauert habe – der Beschwerdeführer sei im Jahr 2018 noch nicht 37 Jahre alt gewesen – liege eine zulässige unechte Rückwirkung vor.

b) Aus dem Rechtsstaatsprinzip, das in Art. 5 BV verankert ist, wird u.a. das Gebot der Rechtssicherheit abgeleitet. In einem Rechtsstaat ist alles staatliche Handeln an das Recht, d.h. an generell-abstrakte Normen, gebunden. Damit soll die rechtsgleiche Behandlung und die Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns gewährleistet werden (Haller/Kölz/Gächter, Allgemeines Staatsrecht, 5. Aufl. 2013, Rz 452). Rückwirkende Erlasse begründen Rechte und Pflichten aufgrund von Sachverhalten, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Erlasses bereits abgeschlossen waren. Die Privaten konnten im Zeitpunkt der Verwirklichung dieser Sachverhalte nicht



voraussehen, dass ihr Verhalten bestimmte Rechtsfolgen hat, sondern durften darauf vertrauen, dass es nach dem damals geltenden Recht beurteilt wird. Rückwirkende Erlasse können deshalb im Widerspruch zum Gebot der Rechtssicherheit stehen, aber auch gegen das in Art. 9 BV statuierte Vertrauensschutzprinzip und das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) verstossen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz 266 f.).

Bestimmte Sachverhalte sind von der Anwendung neuen Rechts ausgenommen. Es handelt sich um Geschehnisse, die während der Geltungsdauer des früheren Rechts eintraten und nicht weiterwirken, also abgeschlossene Sachverhalte bilden. Das Rückwirkungsverbot untersagt, auf sie das neue Recht anzuwenden, auch wenn sie erst während dessen Geltungsdauer beurteilt werden. Der Bürger durfte sich im Zeitpunkt, als sich der Sachverhalt verwirklichte, auf die alten Vorschriften verlassen. Die beschriebene sogenannte echte Rückwirkung würde deshalb Treu und Glauben sowie der Rechtssicherheit zuwiderlaufen. Sie gilt daher als verfassungswidrig. Unter altem Recht abgeschlossene Sachverhalte beurteilen sich deshalb nach dessen Bestimmungen. Das Rückwirkungsverbot gilt nur für verwaltungsrechtliche Normen, die den Adressaten belasten, schliesst jedoch die Anwendungsvorschrift von Vorschriften nicht aus, die für ihn günstiger sind. Die schweizerische Rechtsprechung misst dem Rückwirkungsverbot keine absolute Bedeutung zu. Vielmehr lässt sie nach einer langjährigen Praxis ausnahmsweise echte Rückwirkungen neuer Normen zu, wenn sie 1. ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen sind oder sich daraus klar ergeben, 2. zeitlich mässig sind, 3. auf triftigen Gründen beruhen, 4. keine stossenden Rechtsunsicherheiten bewirken und 5. nicht in wohlerworbene Rechte eingreifen. Das Rückwirkungsverbot schützt lediglich unter dem alten Recht bereits abgeschlossene Sachverhalte vor der Anwendung neuer Normen, hingegen nicht Dauersachverhalte, die unter dem alten Recht ihren Anfang genommen haben und unter dem neuen Recht weiterbestehen. Ihre Unterstellung unter die neuen Vorschriften ab ihrem Inkrafttreten hat eine Änderung der rechtlichen Ordnung, aber keine Rückwirkung zur Folge, weshalb der dafür übliche Ausdruck der unechten Rückwirkung eigentlich unpassend ist. Ein solcher Wechsel des rechtlichen Regimes ist zulässig, da die Rechtsunterworfenen, soweit sie nicht über wohlerworbene Rechte verfügen, mit der Änderung der sie betreffenden Vorschriften rechnen müssen (P. Karlen,



Schweizerisches Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2018, S. 112 ff.; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, S. 203). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheidet nach den gleichen Kriterien zwischen eigentlicher oder echter und unechter Rückwirkung (vgl. [BGE 138 I 189 E. 3.4](#), mit zahlreichen Hinweisen).

c) Die von der Vorinstanz und der Beschwerdebeteiligten angestrebte zeitliche Geltung des Gesetzes würde zu einer echten Rückwirkung führen, da die Neuregelung im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens am 1. Januar 2018 bzw. 2019 einen abgeschlossenen Sachverhalt betrifft. Die Dienstpflicht wird erfüllt, wenn man einerseits entweder die erforderlichen Dienstage leistet bzw. elf jährliche Wehrpflichtersatzabgaben bezahlt oder andererseits die Altersobergrenze erreicht wird. Aufgrund des zuvor geltenden Wehrpflichtersatzabgaberechts (aWPEG) hatte der Beschwerdeführer vom Folgejahr der Einbürgerung 2012 an bis zum Erreichen des 30. Altersjahres im Jahr 2016 Wehrpflichtersatz zu leisten. Im Jahr 2016 hatte er seine Ersatzpflicht definitiv erfüllt und war ab 2017 weder wehr- noch ersatzpflichtig. Eine anderslautende Regelung für eingebürgerte Schweizer, welche im Zeitpunkt des Erreichens des 30. Altersjahres noch nicht elf Ersatzabgaben bezahlt hatten, gab es nicht.

Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach die Militärdienstpflicht in jedem Fall erst mit Bezahlen von elf jährlichen Wehrpflichtersatzabgaben erfüllt sei, trifft nicht zu. Die Militär- bzw. Ersatzdienstpflicht war gestützt auf das aMG und aWPEG auch dann erfüllt, wenn die gesetzliche Altersobergrenze erreicht war, unabhängig davon, ob die erforderliche Anzahl an Diensttagen oder Ersatzabgaben geleistet worden war. Nach Art. 8 der im Jahr 2016 geltenden Verordnung über die Militärdienstpflicht (AS 2012 3415) wurden die Entlassungen auf das Ende des Jahres vorgenommen, in dem das massgebende Ereignis eintrat und Angehörige der Armee durften nach Eintritt des massgebenden Ereignisses nicht mehr aufgeboten werden. In Art. 59 BV werden weder die Anzahl Dienstage noch die Anzahl Ersatzzahlungen erwähnt. Dies war beim Beschwerdeführer gemäss den damals geltenden gesetzlichen Bestimmungen im Jahr 2016 der Fall. Damit waren die tatsächlichen Ereignisse, die zur Erfüllung der Abgabepflicht geführt hatten, zu einem Ende gekommen, und der Dauersachverhalt der Erfüllung der Militärdienstpflicht war noch unter der Geltung des alten Rechts abgeschlossen worden, weshalb eine echte Rückwirkung der neuen, am 1. Januar



2018 bzw. 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Bestimmungen vorliegt. Dafür, dass die erfüllte Dienst- und damit auch die erfüllte Ersatzabgabepflicht mit der nachträglichen Erhöhung der Altersgrenze auf 37 Jahre wiederauflebt, findet sich im vorliegenden Fall keine gesetzliche Grundlage. Eine zulässige, echte Rückwirkung müsste sich in einer entsprechenden ausdrücklichen Anordnung manifestieren. Sowohl das MG als auch das WEPG enthalten keine entsprechenden (Übergangs)Bestimmungen, wonach Personen, welche die Dienst- bzw. Abgabepflicht nach bisherigem Recht erfüllt haben und bei Inkrafttreten der Normen noch nicht 37 Jahre alt sind, neu wieder dienst- oder abgabepflichtig werden. Ohne eine entsprechende Bestimmung erweist sich eine Rückwirkung als unzulässig, insbesondere im Abgaberecht, wo das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Legalitätsprinzip) ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht ist, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann (BGE 132 II 371 mit Hinweisen).

Anders verhält es sich in jenen Fällen, wo die Ersatzabgabepflichtigen im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Alterserhöhung die bisherige Grenze von 30 Jahren noch nicht erreicht haben. Diese müssen sich die Fortdauer der Zahlungspflicht bis zum 37. Altersjahr entgegenhalten lassen. Dabei wird auf Verhältnisse abgestellt, die unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (BGE 126 V 134 E. 4a). Es liegt hier eine zulässige unechte Rückwirkung vor.

d) Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 4. November 2019 sowie die diesem zugrundeliegende Veranlagungsverfügung vom 1. Oktober 2019 sind aufzuheben. Es ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer ab 2017 keinen Wehrpflichtersatz schuldet.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend wären die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Da diese Rechtsfrage indessen erstmals gerichtlich zu beurteilen ist, ist auf die Erhebung der Kosten zu verzichten (Art. 97 VRP; PK [Praxiskommentar] VRP/SG-von Rappard-Hirt, Zürich/St. Gallen 2020, Art. 97 N 7). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

### Entscheid:



1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 4. November 2019 sowie die diesem zugrundeliegende Veranlagungsverfügung vom 1. Oktober 2019 werden ersatzlos aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass der Beschwerdeführer ab 2017 keine Wehrpflichtersatzabgabe schuldet.
3. Auf die Erhebung von Kosten wird verzichtet. Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.