



Fall-Nr.: B 2022/214
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 01.05.2023
Entscheiddatum: 08.04.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 08.04.2023

Wehrpflichtersatzabgabe. Art. 2 Abs. 1 und 3 Abs. 1 und 2 WPEG (SR 661). Art. 13 MG (SR 510.10). Der im Jahr 2016 eingebürgerte Beschwerdegegner war im Zeitpunkt der Einbürgerung 32 Jahre alt und ab 2016 nach dem bis 31. Dezember 2017 geltenden Recht nicht wehrdienstpflichtig (Art. 13 aMG); als Folge davon war er auch nicht abgabepflichtig (Art. 3 aWPEG). Der seit 1. Januar 2019 in Kraft stehende Art. 3 Abs. 1 WPEG ist rechtsprechungsgemäss nicht rückwirkend auf die Jahre vor 2019 anwendbar (vgl. BGer 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 E. 5.2 f. und BGer 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022). Streitig war, ob der Beschwerdegegner die Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2019 schuldet. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, der Umstand, dass der Beschwerdegegner nach altem Recht keine Wehrpflichtersatzabgabe hätte leisten müssen, sei nicht massgebend. Relevant sei vielmehr einzig, ob sich - mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht - die gemäss geltendem WPEG massgebenden Tatsachen (Alter, Nichteinteilung in eine Formation der Armee, etc.) im Ersatzjahr 2019 ereignet bzw. bestanden hätten. Dies sei beim Beschwerdegegner, der im Ersatzjahr 2019 weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivilschutzpflicht unterstellt gewesen sei (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG), am Ende des Ersatzjahrs das 37. Altersjahr noch nicht vollendet gehabt habe (Art. 3 Abs. 1 WPEG) und noch nicht elf Ersatzabgaben entrichtet gehabt habe (Art. 3 Abs. 2 WPEG), der Fall gewesen. Mithin habe sich der massgebende Sachverhalt schwergewichtig im Jahr 2019 ereignet. Diese Gesetzesauslegung stehe im Einklang mit den Feststellungen im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses. Das Rückwirkungsverbot, welches das Bundesgericht betreffend die Ersatzperiode 2018 noch als verletzt bestätigt habe, sei in Anwendung der bundesgerichtlichen Grundsätze - insbesondere unter Zugrundelegung eines zusammengesetzten Tatbestandes - ab der Ersatzperiode 2019 durch die ab demselben Jahr in Kraft stehende Regelung (Altersgrenze 37) nicht mehr tangiert. Der Beschwerdegegner schulde dementsprechend die



Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2019. Der angefochtene Entscheid lasse sich von daher nicht aufrechterhalten (Verwaltungsgericht, B 2022/214). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 13. Februar 2024 abgewiesen (Verfahren 9C_347/2023).

Entscheid vom 8. April 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

A.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch MLaw Franziska Ammann, Advokatur 107, Rorschacher Strasse 107, 9000 St. Gallen,

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

Beschwerdebeteiligte,



Gegenstand

Wehrpflichtersatzabgabe 2019

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

A.___, geb. 1984, erhielt das Schweizer Bürgerrecht im Jahr 2016. Das Amt für Militär und Zivilschutz veranlagte ihn am 1. Oktober 2021 für das Jahr 2018 mit einer Wehrpflichtersatzabgabe von CHF 3'423.25 und für das Jahr 2019 mit einer solchen von CHF 4'851.25. Am 8. Oktober 2021 stellte A.___ einen Antrag auf Absolvierung der Rekrutenschule (RS über Altersgrenze) und ersuchte mit Einsprache um Sistierung der beiden Veranlagungsverfahren bis zum Entscheid über seinen RS-Antrag. Nachdem das Eidgenössische Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport (VBS) den Antrag betreffend RS-Absolvierung am 10. November 2021 abschlägig beantwortet hatte, ergänzte A.___ seine Einsprache vom 8. Oktober 2021 mit dem Antrag auf Aufhebung der Veranlagungsverfügungen 2018 und 2019. Das Amt für Militär und Zivilschutz wies die Einsprache mit Entscheid vom 6. Dezember 2021 ab.

A.b.

Die hiergegen von Rechtsanwältin MLaw Franziska Ammann, St. Gallen, für A.___ erhobene Beschwerde vom 7. Januar 2022 hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 30. November 2022 (act. G 2) gut und hob den angefochtenen Einspracheentscheid sowie die diesem zugrundeliegende Veranlagungsverfügungen 2018 und 2019 auf (Ziffer 1). Sie stellte fest, dass A.___ für die Jahre 2018 und 2019 keine Wehrpflichtersatzabgabe schulde (Ziffer 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Rekursentscheid erhob das Amt für Militär und Zivilschutz (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 14. Dezember 2022 Beschwerde mit den sinngemässen materiellen Anträgen, die Dispositivziffern 1 und 2 des Entscheids seien bezüglich des Ersatzjahrs 2019 aufzuheben (Anträge 1 und 2). Sämtliche Kosten des Entscheids seien gleichmässig zu zweien aufzuteilen (act. G 1).



B.b.

In der Vernehmlassung vom 19. Dezember 2022 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde (act. G 5). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) beantragte in der Vernehmlassung vom 9. Januar 2023 Gutheissung der Beschwerde (act. G 8). Rechtsanwältin Ammann beantragte in der Eingabe vom 26. Januar 2023 für A.__ (Beschwerdegegner) Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdeführers (act. G 12).

B.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 22 Abs. 3 Satz 2 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe, SR 661, WPEG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege; sGS 951.1, VRP; BGer 2C_504/2020 vom 17. August 2021). Der Beschwerdeführer, der als verfügendes Amt öffentliche Interessen vertritt, ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 64 in Verbindung mit Art 45 Abs. 2 VRP). Die Beschwerdeeingabe vom 14. Dezember 2022 erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist dementsprechend einzutreten.

2.

2.1.

Nach Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung (SR 101; 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, in der ab 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Fassung). 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 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung [Militärgesetz, SR 510.10] in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [aMG]). 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 Militärgesetzes (MG) im Rahmen der Weiterentwicklung der Armee. Die Dienstleistungspflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere dauert seit dem 1. Januar 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. In der Folge wurde Art. 3 Abs. 1 WPEG mit Bundesgesetz vom 16. März 2018 (in Kraft seit 1. Januar 2019) dahingehend geändert, dass die Ersatzpflicht elf Jahre dauert, jedoch spätestens mit Vollendung des 37. Altersjahres endet.

2.2.

Der im Jahr 2016 eingebürgerte Beschwerdegegner war im Zeitpunkt der Einbürgerung 32 Jahre alt und ab 2016 nach dem bis 31. Dezember 2017 geltenden Recht nicht wehrdienstpflichtig (Art. 13 aMG): als Folge davon war er auch nicht abgabepflichtig (Art. 3 aWPEG). Der am 1. Januar 2019 in Kraft stehende Art. 3 Abs. 1 WPEG ist rechtsprechungsgemäss nicht rückwirkend auf die Jahre vor 2019 anwendbar (vgl. BGer 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 E. 5.2 f. und BGer 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022). Unbestritten geblieben ist vorliegend die im vorinstanzlichen Entscheid gestützt auf die vorerwähnte Rechtsprechung zu Recht verneinte Abgabepflicht für 2018. Streitig ist indes, ob der Beschwerdegegner die Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2019 schuldet.



2.3.

Aus dem Rechtsstaatsprinzip, das in Art. 5 BV verankert ist, wird unter anderem das Gebot der Rechtssicherheit abgeleitet. In einem Rechtsstaat ist alles staatliche Handeln an generell-abstrakte Normen gebunden. Damit soll die rechtsgleiche Behandlung und die Rechtssicherheit im Sinn 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, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, 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. Da sich die betroffene Person im Zeitpunkt, als sich der Sachverhalt verwirklichte, auf die alten Vorschriften verlassen durfte, würde die dargelegte *echte Rückwirkung* deshalb Treu und Glauben sowie der Rechtssicherheit zuwiderlaufen. Sie gilt daher als verfassungswidrig. Unter altem Recht abgeschlossene Sachverhalte beurteilen sich deshalb nach dessen Bestimmungen. Die schweizerische Rechtsprechung misst indes dem Rückwirkungsverbot keine absolute Bedeutung zu. Vielmehr lässt sie nach einer langjährigen Praxis (vgl. BGE 147 V 156 E. 7.2.1 m.H.) ausnahmsweise echte Rückwirkungen neuer Normen zu, wenn sie ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen sind oder sich daraus klar ergeben (1), zeitlich mässig sind (2), auf triftigen Gründen beruhen (3), keine stossenden Rechtsunsicherheiten bewirken (4) und nicht in wohlverworbene Rechte eingreifen (5). 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 eigentliche Rückwirkung zur Folge, weshalb dafür der Ausdruck der *unechten Rückwirkung* verwendet wird. Eine unechte Rückwirkung wird auch angenommen, wenn das neue Recht für die Zeit nach seinem Inkrafttreten zur Anwendung gelangt, dabei aber auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten



vorlagen (Rückanknüpfung; Häfelin/Müller/Uhlmann a.a.O., Rz. 279 ff.). 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 Hinweisen).

2.4.

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid unter anderem fest, für einen Neubürger habe die Militärdienstpflicht zwar bis zur Vollendung des 34. Altersjahres verlängert werden können; dies jedoch nur, wenn die Ausbildungspflicht nicht vollständig erfüllt worden sei (Art. 13 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 lit. d aMG), was voraussetze, dass der Pflichtige damit zumindest begonnen habe. Dies sei beim Beschwerdegegner nicht der Fall gewesen. Im Bereich der Wehrpflichtersatzabgabe habe keine solche Regelung bestanden, weshalb die Ersatzpflicht für den in keiner Formation eingeteilten und nicht zivildienstpflichtigen Beschwerdeführer am Ende des Jahres, in dem er das 30. Altersjahr vollendet habe, endgültig weggefallen sei (Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG). Bei der Ersatzpflicht des Beschwerdeführers habe es sich um einen abgeschlossenen Sachverhalt gehandelt und nicht um einen Dauersachverhalt, der erst mit dem 37. Altersjahr ende. Vielmehr sei nach altem Recht das Ende der Militärdienstpflicht und der Ersatzabgabepflicht mit Vollendung des 30. Altersjahr erreicht gewesen (Art. 13 Abs. 2 lit. a aMG, Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG). Dieser Zeitpunkt habe als Rechtsfolge das Ende der Militärdienstpflicht ausgelöst und bewirkt, dass der Sachverhalt zeitlich nicht mehr offen, sondern definitiv abgeschlossen sei. Eine Anwendung der per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Fassung des WPEG auf den Beschwerdegegner ohne entsprechende gesetzliche Grundlage stelle demnach eine unzulässige echte Rückwirkung und einen Verstoß gegen den Vertrauensschutz dar, zumal letzterer bei Rechtsänderungen bezüglich abgeschlossener Sachverhalte greife. Der Gesetzgeber habe es unterlassen, ein Übergangsrecht zu schaffen, das es ermöglicht hätte, die Ersatzpflicht für Neubürger wieder aufleben zu lassen. Daran ändere nichts, dass sich das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) dazu gegenteilig geäußert und in der Antwort auf eine parlamentarische Anfrage festgehalten habe, in der Botschaft (zum neuen WPEG) seien die Auswirkungen für spät eingebürgerte Schweizer nicht ausdrücklich beschrieben und im Plenum der Räte auch nicht diskutiert worden. Daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass der erneute Bezug der Ersatzabgabe bei Personen, die



nach dem früheren Recht aus der Ersatzabgabepflicht entlassen worden seien, nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche. Wie dargelegt sei dieser Wille im Gesetz nicht verankert. Folglich ergebe sich für das Jahr 2019 und die Folgejahre keine Wehrdienstersatzpflicht für eingebürgerte Schweizer, die nach altem Recht ihre Ersatzpflicht bis zum 30. Altersjahr endgültig erfüllt hätten. Dass die nach altem Recht weggefallene Ersatzpflicht für eingebürgerte Schweizer mit dem neuen WPEG nicht erneut auflebe, führe entgegen dem Vorbringen der Beschwerdebeteiligten nicht zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebots. Für die übrigen Schweizer Bürger gelte nämlich dasselbe. Auch sie könnten erfolgreich geltend machen, dass ihre Ersatzpflicht vor Inkrafttreten des neuen Rechts geendet habe (act. G 2 S. 6 f.).

2.5.

Der Beschwerdeführer wendet ein, für die vorliegende Thematik sei der BGer 2C_339/2021 a.a.O. entscheidend. Als Schweizer Bürger im entsprechenden Alter sei der Beschwerdegegner militärdienstpflichtig. Er müsse also entweder Militär- oder Zivildienst leisten oder Wehrpflichtersatz zahlen. Ab Ersatzjahr 2019 komme für ihn das revidierte WPEG zur Anwendung, da er in diesem Jahr das 37. Altersjahr noch nicht erreicht habe. Dies werde in BGer 2C_339/2021 a.a.O. bestätigt. Die Ersatzabgabe für 2019 sei die erste Leistung des Beschwerdeführers im 35. Altersjahr. Die streitige Veranlagungsverfügung sei entsprechend gesetzlich verankert (act. G 1). Die Beschwerdebeteiligte weist ebenfalls darauf hin, dass ableitend aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BGer 2C_1005/2021 a.a.O. E. 5.2, 2C_339/2021 a.a.O. E. 4.3) ab dem Ersatzjahr 2019 Art. 3 WPEG in der ab 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Fassung auf den Beschwerdegegner zur Anwendung gelange (act. G 8) und er entsprechend im Jahr 2019 Wehrpflichtersatz zu entrichten habe.

2.6.

2.6.1.

Die Dienstpflicht war gemäss dem im Einbürgerungsjahr (2016) des Beschwerdegegners geltenden Wehrpflichtersatzabgaberecht (aWPEG) erfüllt, wenn entweder die erforderlichen Dienstage geleistet bzw. elf jährliche Wehrpflichtersatzabgaben bezahlt worden waren oder die Altersobergrenze erreicht war. Aufgrund des im Einbürgerungsjahr und den beiden Folgejahren geltenden aWPEG hatte der Beschwerdegegner, der das 30. Altersjahr bereits 2014 erreicht hatte, in den Jahren 2016 bis 2018 wie erwähnt keinen Wehrpflichtersatz zu leisten. Die Militär- bzw. Ersatzdienstpflicht war gestützt auf das aMG und aWPEG grundsätzlich auch dann erfüllt, wenn die gesetzliche Altersobergrenze erreicht war, unabhängig



davon, ob die erforderliche Anzahl Diensttage oder Ersatzabgaben geleistet worden waren. Sowohl das MG als auch das WPEG enthalten keine entsprechenden (Übergangs)Bestimmungen, wonach Personen, welche die Dienst- bzw. Abgabepflicht nach bisherigem Recht erfüllt haben und bei Inkrafttreten der geänderten Regelungen noch nicht 37 Jahre alt waren, neu wieder dienst- oder abgabepflichtig werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Abgaberecht das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Legalitätsprinzip) ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht darstellt, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann (BGE 132 II 371 mit Hinweisen).

2.6.2.

Im Jahr 2019, in welchem Jahr der Beschwerdegegner das 35. Altersjahr vollendete, erfüllte er den 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). Am Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollendete (31. Dezember 2021), wurde er aus der Militärdienstpflicht entlassen (act. G 9). Im Ersatzjahr 2019 war er weder während mehr als sechs Monaten in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt und hatte auch das Ende der Ersatzpflicht gemäss Art. 3 Abs. 1 WPEG (Vollendung des 37. Altersjahrs) noch nicht erreicht. Befreiungsgründe gemäss Art. 4 WPEG macht er mit Bezug auf 2019 keine geltend; solche sind auch nicht ersichtlich.

Der Beschwerdeführer rügt indes eine Verletzung des Rückwirkungsverbots (act. G 12). Das Bundesgericht äusserte sich in BGer 2C_1005/2021 (E. 4.1-4.5) sowie 2C_339/2021 a.a.O. bereits zur Frage der Rückwirkung der per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderung des WPEG. Für die Beurteilung der Frage, welches Recht bei einer Änderung der Rechtsgrundlagen in zeitlicher Hinsicht Anwendung findet, gilt der Grundsatz, dass diejenigen Rechtssätze massgebend sind, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 146 V 364 E. 7.1 mit zahlreichen Hinweisen; BGE 140 V 41 E. 6.3.1). Es widerspricht diesem Grundsatz, wenn ein Gesetz an ein Ereignis anknüpft, das sich vor seinem Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist (so genannte eigentliche oder echte Rückwirkung; BGE 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa; BGer 2C_1005/2021 a.a.O. E. 4.1). Die echte Rückwirkung ist mit Blick auf Art. 5, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV wie dargelegt (vorstehende E. 2.3) nur dann unbedenklich, wenn sie 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. Stehen zwingende öffentliche Interessen auf dem Spiel, ist das neue Recht auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift ausnahmsweise sofort anzuwenden, selbst wenn die Vorinstanz den Sachverhalt nach altem Recht beurteilt hat (Art. 2 SchIT ZGB analog; BGE 141 II 393 E. 2.4; 139 II 243 E. 11.1; 135 II 384 E. 2.3; 122 II 26 E. 3; 101 Ib 410 E. 3). In Bezug auf Rechtsnormen, welche den Eintritt der darin vorgesehenen Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer Sachverhaltselemente abhängig machen (sogenannte *zusammengesetzte Tatbestände*), hat die Rechtsprechung erkannt, dass für die Entscheidung der intertemporalrechtlichen Anwendbarkeit massgeblich ist, unter der Herrschaft welcher Normen sich der Sachverhaltskomplex überwiegend ereignet hat. Eine echte Rückwirkung, die nur unter besonderen Voraussetzungen zulässig wäre, ist darin nicht zu erblicken. Keine echte, sondern eine unechte Rückwirkung des neuen Gesetzes liegt wie dargelegt (vorstehende E. 2.3) 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 (Rückanknüpfung; BGE 144 I 81 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen; 119 V 200 E. 5c/dd). Im Bereich des Steuerrechts wird eine unzulässige echte Rückwirkung dann angenommen, wenn die Steuerpflicht an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen (BGE 144 I 81 E. 4.2), nicht aber dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht unter einem geltenden Erlass nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetreten sind (BGE 102 Ia 31 E. 3a; BGr, 13. Februar 2017, 1C_366/2016, E. 2.1; BGr, 16. Dezember 2013, 2C_477/2013, E. 2.4). Aus mehreren möglichen Auslegungen der bundesgesetzlichen Anordnung ist diejenige zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht, wobei auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung findet (BGE 145 II 270 E. 4.1; 144 V 333 E. 10.1; 142 V 442 E. 5.1; 140 I 77 E. 5.3).

2.6.3.

Das Bundesgericht prüfte die Anwendbarkeit der zur Diskussion stehenden Änderung des WPEG anhand der vorstehend dargelegten Kriterien. Es kam zum Schluss, dass die Ersatzabgabe nicht an einen Dauersachverhalt anknüpfe. Beim Grundtatbestand der Ersatzabgabe handle es sich vielmehr um einen *zusammengesetzten Tatbestand*: Relevant seien 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. Zu beachten seien auch die Befreiungstatbestände gemäss Art. 4 und 4a WPEG, die ebenfalls an die Gegebenheiten im Ersatzjahr anknüpfen würden. Mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht handle es sich dabei um Tatsachen und Zustände, die sich im Ersatzjahr ereignen bzw. im Ersatzjahr bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt würden. Ob die relevanten Tatsachen und Zustände das Ende des Ersatzjahres überdauern würden, sei ebenso irrelevant wie Tatsachen, die sich erst nach dem Ende des Ersatzjahres ereignen würden. Daraus folge, dass Art. 2 und 3 WPEG jedenfalls dann nach dem Grundsatz der Nicht-Rückwirkung nicht angewandt werden könnten, wenn das Ersatzjahr vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen am 1. Januar 2019 geendet habe. Mit Bezug auf das Ersatzjahr 2018 bejahte das Bundesgericht deshalb eine unzulässige Rückwirkung (BGer 2C_1005/2021 a.a.O. E. 5.2 f., 2C_339/2021 a.a.O. E. 4.3-4.5).

Aus den Erwägungen des Bundesgerichts betreffend das Ersatzjahr 2018 ist zu folgern, dass auch hinsichtlich der Folgeersatzperiode 2019 - bei diesbezüglich unveränderten Gegebenheiten - *nicht von einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalt (vgl. vorstehende E. 2.3) ausgegangen* werden kann, auf welchen die Anwendung des geänderten WPEG unzulässig wäre. Mithin erlaubt der höchstrichterlich bestätigte Umstand, dass von einem *zusammengesetzten Tatbestand* auszugehen ist, die jährlich wiederkehrende Prüfung, ob die einzelnen Aspekte der Ersatzabgabe im jeweils massgebenden Ersatzjahr erfüllt waren oder nicht. Bei dieser Prüfung ist auf die im streitigen Ersatzjahr 2019 in Kraft stehende Fassung des WPEG abzustellen. Der Umstand, dass der Beschwerdegegner nach altem Recht keine Wehrpflichtersatzabgabe hätte leisten müssen, ist dabei nicht massgebend. Relevant ist vielmehr einzig, ob - mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht - die gemäss geltendem WPEG massgebenden Tatsachen (Alter, Nichteinteilung in eine Formation der Armee, etc.) *im Ersatzjahr 2019* bestanden. Dies war beim Beschwerdegegner, der im Ersatzjahr 2019 wie erwähnt weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivilschutzpflicht unterstellt war (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG), am Ende des Ersatzjahrs das 37. Altersjahr noch nicht vollendet hatte (Art. 3 Abs. 1 WPEG) und noch nicht elf Ersatzabgaben entrichtet hatte (Art. 3 Abs. 2 WPEG), der Fall. Mithin ereignete sich der massgebende Sachverhalt schwergewichtig im Jahr 2019. Diese Gesetzesauslegung steht zudem im Einklang mit den Feststellungen im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses. Der Bundesrat räumte auf Anfrage zwar ein, dass die Anwendung der neuen Bestimmungen auf Personen, die sich in der gleichen



Ausgangssituation wie der Beschwerdegegner befänden, in der Botschaft zur Änderung des WPEG nicht thematisiert und auch im Plenum der Räte nicht diskutiert worden sei. Daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass der *erneute Bezug bei Personen, die nach dem früheren Recht aus der Ersatzabgabepflicht entlassen worden seien*, nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche (vgl. Antwort des Bundesrats vom 14. August 2019 zum Geschäft 19.1026 / Neues Bundesgesetz über die Wehrpflichtersatzabgabe. Rückwirkende Anwendung?; vgl. auch Entscheid 1 WE. 2022.10 des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 18. November 2022 E. 5c). Im Ergebnis ist vor dem geschilderten Hintergrund festzuhalten, dass das Rückwirkungsverbot, welches das Bundesgericht betreffend die Ersatzperiode 2018 noch als verletzt bestätigte, in Anwendung der bundesgerichtlichen Grundsätze - insbesondere unter Zugrundelegung eines zusammengesetzten Tatbestandes - ab der Ersatzperiode 2019 durch die *ab demselben Jahr in Kraft stehende* geänderte Regelung (Altersgrenze 37) nicht mehr tangiert ist. Der angefochtene Entscheid lässt sich von daher bezüglich der Ersatzperiode 2019 nicht aufrechterhalten.

3.

3.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde unter Aufhebung des vorinstanzlichen Beschwerdeentscheids vom 30. November 2022 (act. G 2) bezüglich der Ersatzperiode 2019 gutzuheissen und festzustellen, dass der Beschwerdegegner für das Jahr 2019 Wehrpflichtersatz schuldet. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Beschwerdegegner zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens von CHF 1'000 werden zur einen Hälfte dem Beschwerdegegner, unter Anrechnung des von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschusses von CHF 1'000 und Rückerstattung des verbleibenden Betrags von CHF 500, und zur anderen Hälfte (CHF 500) dem Staat auferlegt; auf die Erhebung beim Staat wird nicht verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP).

3.2.

Zufolge Unterliegens hat der Beschwerdegegner keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung. Vorinstanz, Beschwerdeführerin und Beschwerdebeteiligte sind ebenfalls nicht ausseramtlich zu entschädigen (Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti Hrsg., Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP); sie stellten auch keinen Antrag.



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Beschwerdeentscheid vom 30. November 2022 bezüglich der Ersatzperiode 2019 aufgehoben. Es wird festgestellt, dass der Beschwerdegegner für das Jahr 2019 Wehrpflichtersatz schuldet.

2.

Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000. Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens von CHF 1'000 werden zur einen Hälfte (CHF 500) dem Beschwerdegegner, unter Anrechnung des von ihm für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschusses von CHF 1'000 und Rückerstattung des verbleibenden Betrags von CHF 500, und zur anderen Hälfte (CHF 500) dem Staat auferlegt; auf die Erhebung beim Staat wird nicht verzichtet.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.