

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 WE.2022.1

Entscheid

18. November 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

vertreten durch B,
C AG,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch Wehrpflichtersatzverwaltung
des Kantons Zürich,
Uetlibergstrasse 113, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Wehrpflichtersatz 2019

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), geboren am XX. August 1986, wurde am 24. Oktober 2011 kurz nach der Vollendung seines 25. Altersjahrs eingebürgert und damit grundsätzlich stellungspflichtig. Er wurde allerdings altershalber weder im Kalenderjahr der Einbürgerung noch danach zur Rekrutierung aufgeboten und leistete anstatt dessen jährlich ab 2012 bis 2016 die gesetzlich vorgesehenen Ersatzabgaben auf seinem taxpflichtigen Einkommen. Für das Jahr 2017 leistete er keine Ersatzabgabe mehr, da er die dafür vorgesehene Altershöchstgrenze im Vorjahr erreichte. Im Jahr 2018 wurde das Bundesgesetz über die Wehrpflichtersatzabgabe grundlegend revidiert, wobei mit Inkraftsetzung per 1. Januar 2019 namentlich die Altershöchstgrenze für die Ersatzabgabepflicht erhöht und um eine Maximalleistungspflicht für elf Jahre ergänzt wurde. Da der Pflichtige gemäss revidiertem Gesetz wiederum als ersatzpflichtig eingestuft wurde, erliess die dafür zuständige Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich für ihn eine Veranlagungsverfügung für das Jahr 2018. Der darin festgesetzte Betrag wurde von ihm vorbehaltlos bezahlt. Nach der Bezahlung der Ersatzabgabe 2018 im Jahr 2019 stellte er zudem das Gesuch, Zivildienst leisten zu können. Er wurde daraufhin mit Datum vom 1. September 2020 im Alter von 34 Jahren von den militärischen Behörden im Rekrutierungszentrum Rüti für zivildiensttauglich erklärt. Da er hingegen im Jahr 2019 weder in einer Formation der Armee eingeteilt war noch Zivildienst leistete und er auch die neue Altershöchstgrenze noch nicht erreichte, wurde von ihm mit Veranlagungsverfügung vom 18. August 2021 wiederum eine Ersatzabgabe eingefordert, wobei der Ersatzabgabebetrag für das Ersatzjahr 2019 auf Fr. 1'800.- festgesetzt wurde.

B. Dagegen erhob der Pflichtige am 24. August 2021 Einsprache, in welcher er sinngemäss die ersatzlose Aufhebung der Veranlagungsverfügung beantragte. Zur Begründung brachte er zusammengefasst vor, es sei von den zuständigen Behörden zu verantworten, dass er 2019 noch keinen Ersatzdienst habe leisten können bzw. noch nicht einer (Zivildienst-)Formation zugeteilt gewesen sei. Mit Entscheid vom 22. Dezember 2021 wies die Wehrpflichtersatzverwaltung die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde vom 6. Januar 2022 liess der Pflichtige beantragen, die Veranlagungsverfügung und den Einspracheentscheid des Ersatzjahrs 2019 ersatzlos aufzuheben und überdies festzustellen, dass er ab 2017 keinen Wehrpflichtersatz mehr schulde; dies unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates bzw. des Bundes.

Mit Stellungnahme vom 16. Februar 2022 schloss die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf Abweisung der Beschwerde. Die Wehrpflichtersatzverwaltung schloss sich mit Beschwerdeantwort vom 17. Februar 2022 dem Antrag der ESTV an. Mit Schreiben vom 23. Februar 2022 wurde die ESTV zur Ergänzung ihrer Beschwerdeantwort eingeladen. Am 8. März 2022 reichte sie daraufhin eine ergänzende Stellungnahme ein. Der Pflichtige liess sich dazu nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Da der vorliegende Entscheid bezüglich der Frage, ob eingebürgerte Schweizer ab 2019 neu Wehrpflichtersatz zu bezahlen haben, von präjudizieller Bedeutung ist, ist er vom Gesamtgericht zu fällen (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG, i.V.m. Art. 22 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959, WPEG).

2. a) Gegen den Einspracheentscheid kann binnen 30 Tagen nach der Eröffnung schriftlich Beschwerde erhoben werden (Art. 31 Abs. 1 WPEG). Der Streitgegenstand wird im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege durch die Beschwerdeanträge festgelegt, die sich ihrerseits im Rahmen des Anfechtungsobjekts und somit des Dispositivs des angefochtenen Entscheids bewegen müssen (BGE 136 II 165 E. 5). Eine nachträgliche Erweiterung und/oder Abänderung (aliud) des Streitgegenstands ist ausgeschlossen (BGr, 23. Dezember 2021, 2C_194/2021, E. 1.2.1; analog Hunziker/Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 2022, S. 444 f.,

mit Hinweisen). In diesem Sinn kann Streitgegenstand vor einer Rechtsmittelinstanz höchstens sein, was bereits vor der Vorinstanz Streitgegenstand gewesen ist oder richtigerweise hätte sein sollen (BGE 136 II 457 E. 4.2; BGr, 8. Dezember 2021, 2C_360/2021, E. 1.2.2).

b) Da sich das dem vorliegenden Rechtsmittelverfahren zugrundeliegende Veranlagungsverfahren betreffend Wehrpflichtersatz auf das Ersatzjahr 2019 beschränkt, bildet ausschliesslich dieses Ersatzjahr Streitgegenstand. Soweit der Pflichtige zusätzlich beantragt, es sei festzustellen, dass er auch für sämtliche auf das Jahr 2017 folgenden Jahre keine Wehrpflichtersatzabgabe mehr schulde, ist die Beschwerde folglich unzulässig, da dies eine Ausweitung des Streitgegenstands darstellen würde (so auch StRG, 3. Oktober 2022, 1 WE.2022.11). Daran nichts zu ändern vermag der Umstand, dass das Bundesgericht mittlerweile letztinstanzlich entschieden hat, dass die Fassung des WPEG vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, frühestens für das Ersatzjahr 2019 zur Anwendung gelangen kann (BGr, 4. Mai 2021, 2C_339/2021; BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021). Von diesen Entscheiden ist zwar auch der Pflichtige tendenziell betroffen, da auch er für das Ersatzjahr 2018 basierend auf der erst später in Kraft gesetzten Neufassung des WPEG veranlagt worden ist. Diese Veranlagungsverfügung ist von ihm jedoch unbestrittenermassen nicht mit Einsprache angefochten worden (vgl. Prozessgeschichte lit. A), was nunmehr nicht mit einem allgemeinen negativen Feststellungsbegehren gerichtlich durch Ausweitung des Streitgegenstands nachgeholt werden kann. Da den besagten höchstrichterlichen Entscheiden weder explizit noch implizit entnommen werden kann, dass zu Unrecht ergangene Veranlagungsverfügungen für das Ersatzjahr 2018 geradezu nichtig wären, obläge es, sofern er dies überhaupt möchte (die Höhe des Ersatzabgabebetrags im Jahr 2018 ist unbekannt), dem Pflichtigen, sich zunächst bei der Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich um eine allfällige Rückerstattung zu bemühen, wobei seine diesbezüglichen Prozesschancen vorliegend nicht abschliessend beurteilt werden müssen (vgl. dazu auch die Antwort des Bundesrats vom 26. September 2022 auf die Frage von Fabien Fivaz vom 21. September 2022; Curia Vista 22.7829; www.parlament.ch).

Aus diesen Gründen ist auf das die Jahre 2017 ff. betreffende negative Feststellungsbegehren des Pflichtigen nicht einzutreten. Auf die diesbezüglichen Vorbringen sämtlicher Beteiligter – insbesondere auch die Ausführungen der ESTV zur Revision – ist folglich nicht weiter einzugehen. Unter Verweis auf den Devolutiveffekt nicht

einzutreten ist auf die Beschwerde zudem, soweit der Pflichtige die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 18. August 2021 beantragt (BGE 146 II 335 E. 1.1.2; BGr, 4. Mai 2022, 2C_339/2021, E. 1.3 StRG, 6. Oktober 2022, 1 WE.2022.11). Diese gilt allerdings inhaltlich als mitangefochten, da sich das Rechtsmittel des Pflichtigen auch gegen den Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 als eigentliches Anfechtungsobjekt richtet.

3. a) Nach Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Eine (Zivil-)Schutzdienstpflicht besteht weiter für sämtliche Männer mit Schweizer Bürgerrecht, die für die Schutzdienstleistung tauglich sind. Nicht schutzdienstpflichtig ist, wer namentlich militär- oder zivildienstpflichtig ist oder die Rekrutenschule absolviert hat (Art. 29 des Bundesgesetzes über den Bevölkerungsschutz und den Zivilschutz vom 20. Dezember 2019 [Bevölkerungs- und Zivilschutzgesetz, BZG]; in Kraft seit 1. Januar 2021; zuvor Art. 11 und 12 des Bundesgesetzes über den Bevölkerungsschutz und den Zivilschutz vom 4. Oktober 2002 [aBZG], in Kraft bis 1. Januar 2021).

b) aa) 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 des Militärgesetzes vom 3. Februar 1995 [Militärgesetz; MG] in der Fassung vom 18. März 2016; gültig seit 1. Januar 2018). Zuvor erlosch die Pflicht zur Teilnahme an der Rekrutierung am Ende des Jahres, in dem die Stellungspflichtigen das 25. Altersjahr vollendeten (Art. 9 Abs. 3 des Militärgesetzes in der Fassung vom 19. März 2010 [aMG]; in Kraft seit 1. Januar 2011). Die spätere Rekrutierung war damals wie heute mit Zustimmung der betroffenen Person möglich.

bb) Der Rekrutierungszeitraum für den Zivilschutzdienst dauert hingegen trotz gemeinsamer Rekrutierung länger. Gemäss Art. 33 Abs. 3 aBZG (in der Fassung in Kraft seit 1. Februar 2015) bzw. Abs. 49 Abs. 5 BZG werden Personen, die bei ihrer Einbürgerung älter als 25- bzw. neu 24-jährig waren, 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.

cc) Sind die Voraussetzungen erfüllt, kann auch freiwillig Zivildienst 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 Zivildienst zuständigen Stelle des Kantons ein schriftliches Gesuch einreichen (Art. 19 der Verordnung über den Zivildienst vom 11. November 2020 [ZSV], in Kraft seit 1. Januar 2021 bzw. Art. 1 der Verordnung über den Zivildienst vom 4. Oktober 2002; Zivildienstverordnung [aZSV]; in Kraft bis 1. Januar 2021).

c) aa) Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst (= Zivildienst) leisten, schulden nach Art. 59 Abs. 3 BV eine Abgabe. Diese Ersatzabgabe ist Gegenstand des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 (nachfolgend aWPEG; für die Fassung in Kraft bis 1. Januar 2019 bzw. WPEG für die Fassung in Kraft seit 1. Januar 2019; bei inhaltlich gleichlautenden Bestimmungen wird im Folgenden lediglich auf das WPEG verwiesen). Nach Art. 1 WPEG haben Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, einen Ersatz in Geld zu leisten.

bb) Nach 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 Ersatzjahr, in dem sie das Schweizer Bürgerrecht erwarben, von der Ersatzpflicht befreit waren (Art. 4 Abs. 1 lit. e aWPEG i.V.m. Art. 1 aWPEG). Für diejenigen Schweizer Bürger, die keinen Armee- oder Zivildienst 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).

cc) Das WPEG wurde am 16. März 2018 grundlegend revidiert. Die Gesetzesänderung trat am 1. Januar 2019 in Kraft. Änderungen wurden namentlich betreffend Beginn, Ende und (Maximal-)Dauer der Ersatzpflicht vorgenommen. Soweit vorliegend von Relevanz – namentlich auf die Ersatzpflicht von Dienstpflichtigen gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. c WPEG braucht im Folgenden nicht näher eingegangen zu werden – beginnt die Ersatzpflicht für Ersatzpflichtige, die während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG) und die keinen Zivildienst leisten, neu im Jahr, das auf die Rekrutierung folgt (Art. 3 Abs. 2 WPEG). Für diejenigen Ersatzpflichtigen ge-

mäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG, die Zivilschutzdienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem der Ersatzpflichtige die Schutzdienstgrundausbildung begonnen hat (Art. 3 Abs. 3 WPEG). Für eingebürgerte Personen beginnt die Ersatzpflicht weiterhin mit der Einbürgerung, wobei sie im Einbürgerungsjahr von der Leistungspflicht befreit sind (Art. 4 Abs. 1 lit. e WPEG). Der effektive Beginn der Ersatzpflicht ist dabei wie bei gebürtigen Schweizern davon abhängig, ob es im Folgenden zu einer Rekrutierung bzw. Armeeeinteilung oder Zivildienstpflichtunterstellung kommt oder nicht (Art. 2 und 3 WPEG). Letzteres ist neben der militärischen Eignung hauptsächlich von ihrem Alter zum Zeitpunkt der Einbürgerung abhängig (vorne E. 3b/bb). 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).

dd) Die Abgabe wird jährlich (Art. 25 Abs. 1 WPEG) von den Ersatzpflichtigen auf dem taxpflichtigen Einkommen erhoben (Art. 11 und 12 WPEG), sofern kein Befreiungsgrund gemäss Art. 4 und Art. 4a WPEG vorliegt. Zivilschutzdienstleistende sind dabei grundsätzlich vollumfänglich ersatzpflichtig. Ihnen werden bei der Berechnung der Wehrpflichtersatzabgabe nach WPEG allerdings sämtliche im Rahmen ihrer Schutzdienstpflicht geleisteten Schutzdiensttage angerechnet, die besoldet sind (Art. 41 BZG). Die Ersatzabgabe wird konkret für jeden im Ersatzjahr geleisteten Tag Schutzdienst um 4 Prozent ermässigt (Art. 5a der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 30. August 1995; WPEV).

4. a) Der Sachverhalt ist vorliegend unbestritten. Der Pflichtige, geboren am XX. August 1986, wurde am 24. Oktober 2011 und somit kurz nach der Vollendung seines 25. Altersjahrs eingebürgert. Er wurde weder im Kalenderjahr der Einbürgerung noch danach zur Rekrutierung aufgeboten, da gemäss der damals gültigen Fassung von Art. 9 Abs. 3 aMG die Pflicht zur Teilnahme an der Rekrutierung bereits kurz nach der Einbürgerung erlosch (E. 3b, auch zum Folgenden). Art. 33 aBZG in der Fassung vom 27. September 2013, in Kraft seit 1. Februar 2015, der vorsieht, dass Personen, die bei ihrer Einbürgerung 25-jährig oder älter sind, durch die Kantone zur (Zivilschutz-) Rekrutierung angemeldet werden, war damals noch nicht in Kraft. Es ist auch nicht ersichtlich, dass mit Inkraftsetzung eine "Nachmeldung" erfolgt wäre (theoretisch hätte der Pflichtige dann noch vor Ende des Jahres, in dem er 30 Jahre alt geworden ist,

seine Grundausbildung absolvieren können). Mangels Rekrutierung wurde er folglich nie militär-, zivildienst- oder zivilschutzpflichtig.

b) Im Jahr nach der Einbürgerung (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. e aWPEG) wurde der Pflichtige deshalb erstmals ersatzpflichtig, da er während mehr als sechs Monaten nicht in einer Formation der Armee eingeteilt war und nicht der Zivildienstpflicht unterstand (Art. 2 Abs. 1 lit. a aWPEG). In den Kalenderjahren 2012 bis 2016 kam er seiner auf Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG basierenden Ersatzpflicht vollumfänglich nach. Nach Vollendung seines 30. Altersjahres im Jahr 2016 leistete er dann im Jahr 2017 gemäss der (bisherigen) Altersbeschränkung in Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG keine Ersatzabgabe mehr. Infolge einer Änderung des WPEG vom 16. März 2018 (E. 3c/cc) erliess die Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich eine neue Veranlagungsverfügung für den Pflichtigen für das Jahr 2018, die von ihm auch bezahlt wurde. Nach der Bezahlung der besagten Ersatzabgabe stellte er im Jahr 2019 sodann ein Gesuch, inskünftig (freiwillig) Zivilschutzdienst leisten zu können. Er wurde daraufhin mit Datum vom 1. September 2020 im Alter von 34 Jahren von den militärischen Behörden im Rekrutierungszentrum Rüti als zivilschutzdiensttauglich eingestuft und anschliessend der Zivilschutzorganisation D zugeteilt. Ungeachtet dessen wurde er mit Bezug auf das Ersatzjahr 2019 mit Veranlagungsverfügung vom 18. August 2021 als ersatzpflichtig eingestuft. Der Ersatzabgabebetrag wurde dabei gemäss taxpflichtigem Einkommen auf Fr. 1'800.- festgesetzt.

c) Mit dieser Veranlagungsverfügung zeigte sich der Pflichtige nicht einverstanden und erhob am 24. August 2021 dagegen Einsprache. In seiner Einspracheschrift machte er geltend, der Fehler, dass er im Jahr 2019 keinen Zivilschutzdienst habe leisten können, liege nicht bei ihm, sondern bei den Zivilschutzbehörden bzw. den dafür zuständigen Rekrutierungsstellen. Die Bearbeitung seines Gesuchs habe sehr lange gedauert. Er habe unverschuldet keine Chance gehabt, im Jahr 2019 Zivilschutzdienst leisten zu können und bitte deshalb darum, die Veranlagungsverfügung aufzuheben bzw. "zu streichen".

d) Die Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2021 mit der Begründung abgewiesen, der Rekrutierungs- und Einteilungsprozess obliege nicht der kantonalen Wehrpflichtersatzverwaltung. Diese Prozesse habe sie weder zu kommentieren noch zu negieren, sondern einzig zu prüfen, ob die formellen Voraus-

setzungen zur Leistung der Wehrpflichtersatzabgabe gemäss WPEG erfüllt seien, was vorliegend der Fall sei.

e) In der Beschwerdeschrift vom 6. Januar 2022 macht der Pflichtige zusätzlich mit alternativer Begründung geltend, der Erlass der Veranlagungsverfügung sei auch deswegen unzulässig gewesen, weil er nach altem Recht seine Ersatzpflicht bis und mit Ersatzjahr 2016 vollumfänglich erbracht habe. Damit sei der vorliegend massgebliche (Dauer-)Sachverhalt bereits vor Inkraftsetzung der Neufassung des WPEG abgeschlossen worden. Er könne deshalb nunmehr nicht mehr nach neuem Recht erneut zu Ersatzzahlungen angehalten werden. Seine Wehrersatzabgabepflicht sei als Dauersachverhalt nach den bis Ende 2017 geltenden Fassung des aWPEG zu beurteilen, während die Neufassung für ihn unbeachtlich bleibe. Ein anderes Vorgehen stelle eine unzulässige Rückwirkung dar, die auch dem in Art. 5 BV verankerten Rechtsstaats- und Legalitätsprinzip, dem Vertrauensschutz (Art. 9 BV) und dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 und 2 BV) zuwiderlaufe. Das Gesagte ergebe sich auch aus einschlägigen Präjudizien der Kantone St. Gallen und Solothurn.

5. a) Dem Argument des Pflichtigen im Einspracheverfahren, die für die Rekrutierung zuständigen Behörden, nicht er, hätten zu verantworten, dass er im Jahr 2019 keinen Zivildienst habe leisten können, ist zunächst zu entgegnen, dass dies mit Bezug auf seine Ersatzpflicht unerheblich ist. Wie im Einspracheentscheid zutreffend festgehalten wird, sind etwaige, den Rekrutierungsprozess betreffende Einwendungen von der Wehrpflichtersatzverwaltung bei der Erhebung der Ersatzabgabe nicht zu prüfen. Diese darf in Normalfällen nur prüfen, ob jemand im massgebenden Ersatzjahr genügend lange in einer Formation der Armee eingeteilt oder dem Zivildienst zugeteilt war und auch Dienst leistete (Art. 2 WPEG) und, falls eines der beiden Kriterien nicht erfüllt ist, die Voraussetzungen zur Ersatzzahlungsleistung wie Alter und Beitragsjahre etc. gemäss Art. 3 ff. WPEG erfüllt waren. Die vorgebrachte Verzögerung ist deshalb höchstens aufsichtsrechtlich von Belang.

Der Pflichtige hatte sodann ohnehin im Zeitpunkt der Gesuchstellung keinen Anspruch, überhaupt Zivildienst leisten zu können (E. 3b/bb). Einzig aus der Einreichung eines entsprechenden Gesuchs kann er folglich nichts zu seinen Gunsten ableiten. Weiter wäre er grundsätzlich auch dann ersatzpflichtig gewesen, wenn seine Rekrutierung bereits im Jahr 2019 abgeschlossen und er einer Zivildienstorganisation

zugeteilt gewesen wäre (dazu auch nachfolgend E. 6). Die Einteilung in den Zivilschutz und auch die Schutzdienstleistung ändert grundsätzlich nichts an der Ersatzpflicht, sondern vermag höchstens eine betragsmässige Reduktion herbeizuführen (E. 3c/dd). Die Einwände in der Einsprache rechtfertigen es folglich insoweit nicht, die Veranlagungsverfügung aufzuheben oder aber den festgesetzten Betrag um Zivilschutzdiensttage, die hypothetisch bei beförderlicher Behandlung seines Gesuchs pro 2019 noch hätten geleistet werden können, prozentual (4% pro Tag) zu kürzen.

b) Damit stellt sich als nächstes die Frage, ob die Ersatzabgabepflicht des Pflichtigen auch für das Jahr 2019 nach der bis Ende 2017 geltenden Fassung des aWPEG zu beurteilen ist und folglich die Ersatzpflicht nach Erreichung der altrechtlichen Altersschwelle infolge Erhöhung derselben mit der WPEG Revision per 1. Januar 2019 nicht wieder aufleben kann, wie dies von ihm in seiner Beschwerde vorgebracht wird. Vorab ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass sich das Bundesgericht jüngst in zwei Fällen namentlich mit dem Geltungszeitraum des neuen WPEG auseinandersetzen musste, wobei es im Kern um die Frage ging, ob gemäss neuem Gesetz (in Kraft seit 1. Januar 2019) eine (erstmalige) Ersatzpflicht bereits rückwirkend für das Ersatzjahr 2018 besteht, was es mangels gesetzlicher Grundlage bzw. einschlägiger Übergangsbestimmung verneinte (BGr, 4. Mai 2021, 2C_339/2021; BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021). Dieses Hauptproblem stellt sich im vorliegenden Fall nicht mehr, da zur Hauptsache das Ersatzjahr 2019 strittig ist. Folglich kann die Beschwerde nicht einfach unter Hinweis auf die diesbezüglichen Erwägungen zur echten Rückwirkung und zum Legalitätsprinzip gutgeheissen werden.

c) aa) In seiner Begründung verweist der Pflichtige namentlich auf einen Entscheid der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 14. Mai 2020 (Fall Nr. I/2-2019/155; bestätigend auch Steuergericht Solothurn, KSGE 2021 Nr. 19; bestätigt mit BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021; beide betreffend Ersatzjahr 2018). Die Verwaltungsrekurskommission bringt darin mit Bezug auf das konkret strittige Ersatzjahr 2018 und nachfolgende Perioden undifferenziert zum Ausdruck, dass seiner Meinung nach steuerpflichtige Personen, die ihre Ersatzpflicht nach altem Recht definitiv erfüllt haben, nach neuem Recht, d.h. ab Ersatzjahr 2018 ff., nicht erneut wehr- oder ersatzpflichtig werden können. Mit Erreichung der Altersschwelle nach altem Recht seien die tatsächlichen Ereignisse, die zur Erfüllung der Abgabepflicht geführt hätten, zu einem Ende gekommen, und der Dauersachverhalt der Erfüllung der Militärdienstpflicht sei noch unter der Geltung des alten Rechts abgeschlossen worden. Damit liege eine echte

Rückwirkung vor, für deren Zulässigkeit es im WPEG konkret an einer ausdrücklichen Anordnung – namentlich einer entsprechenden Übergangsbestimmung – fehle. Mangels gesetzlicher Grundlage könne folglich vom Pflichtigen inskünftig keine Ersatzabgabe mehr verlangt werden. Dieser Entscheid ist in der Folge zwar ans Bundesgericht weitergezogen worden, welches sich jedoch aus formellen Gründen nicht mit den materiellen Erwägungen der Verwaltungsrekurskommission auseinandersetzen brauchte (BGr, 17. August 2021, 2C_504/2020, E. 1.3 und 1.5). Auch in den jüngst betreffend Ersatzjahr 2018 ergangenen Präjudizien brauchte es sich nicht explizit mit den Erwägungen der Verwaltungsrekurskommission zu befassen. Vielmehr liess das Bundesgericht im Entscheid vom 27. April 2022 gar explizit offen, ob es deren Auffassung teilt (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 6). Letzteres war namentlich auch deshalb nicht angezeigt, weil sich die konkret betroffene Person insoweit in einer anderen Ausgangslage befand, als sie zum Zeitpunkt der Einbürgerung bereits über 30 Jahre alt war. Sie war bzw. wurde demnach nach aWPEG nie zur Leistung einer Ersatzabgabe verpflichtet.

bb) aaa) Der Pflichtige befindet sich bezüglich des massgeblichen Sachverhalts in einer identischen Ausgangslage wie der Ersatzpflichtige im erwähnten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen. Nicht nur sind beide im Jahr 1986 geboren, sondern sie liessen sich in ihrem jeweiligen 25. Altersjahr (2011) einbürgern und leisteten in der Folge für die Ersatzperioden 2012 - 2016 eine Abgabe gemäss aWPEG bis zur Erreichung der damals gesetzlich vorgesehenen Altersschwelle. Sollten die Erwägungen der Verwaltungsrekurskommission rechtlich zutreffen und hätte sich damit der Dauersachverhalt abschliessend vor Inkrafttreten des neuen Rechts verwirklicht, wäre die Anwendung der Neufassung des WPEG (auch) für das Ersatzjahr 2019 als echte Rückwirkung zu qualifizieren (dazu allgemein BGE 144 I 81 E 4.1 = Pra 2019 Nr. 13, mit zahlreichen Hinweisen).

bbb) An der Richtigkeit der Rechtsauffassung der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen bestehen allerdings mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts erhebliche Zweifel. Dieses hat sich zwar, wie dargelegt, bis anhin nicht explizit materiell mit dem Präjudiz aus St. Gallen auseinandersetzen müssen. Bei näherer Betrachtung hat es sich dennoch einschlägig dazu geäussert (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 4.1 ff.; insbesondere mit Verweis auf BGE 144 I 81 E. 4.1 = Pra 2019 Nr. 13, je auch zum Folgenden, mit Hinweisen). Zunächst hielt es allgemein fest, dass für die Beurteilung der Frage, welches Recht bei einer Änderung der Rechts-

grundlage in zeitlicher Hinsicht Anwendung finde, der Grundsatz gelte, dass diejenigen Rechtssätze massgebend seien, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestands Geltung hätten. Dabei widerspreche es diesem Grundsatz, wenn ein Gesetz an ein Ereignis anknüpfe, das sich vor seinem Inkrafttreten ereignet habe und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen gewesen sei (= die rechtlich problematische echte Rückwirkung, die nur unter besonderen Voraussetzungen rechtlich zulässig ist). Dies im Gegensatz zur unechten Rückwirkung, die vorliege, wenn ein Gesetz auf Verhältnisse abstelle, die zwar unter Herrschaft des alten Rechts entstanden seien, bei Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern würden (sogenannte Dauersachverhalte).

ccc) Das Bundesgericht führte weiter aus, das bei zusammengesetzten Tatbeständen, bei Rechtsnormen, welche den Eintritt der darin vorgesehenen Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer (subsumptionsrelevanter) Sachverhaltselemente abhängig machen, für die Entscheidung der intertemporalrechtlichen Anwendbarkeit massgeblich sei, unter der Herrschaft welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig, überwiegend ereignet habe. Dabei liege keine echte, sondern nur eine unechte Rückwirkung des neuen Gesetzes vor, wenn es für Sachverhalte Geltung beanspruche, die nach seinem Inkrafttreten eingetreten seien, es dabei aber ergänzend gewisse Tatsachen berücksichtige, die vor seinem Inkrafttreten eingetreten seien (sogenannte Rückanknüpfung).

ddd) Mit Bezug auf die Ersatzabgabe hielt das Bundesgericht nunmehr fest, dass diese nicht an einen Dauersachverhalt anknüpfe, sondern dass es sich beim einschlägigen Grundtatbestand der Ersatzabgabe vielmehr um einen zusammengesetzten Tatbestand handle (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 5.2, auch zum Folgenden). Relevant seien zunächst nach Art. 2 Abs. 1 WPEG die (Nicht-)Einteilung in eine 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 gem. Art. 4 und 4a WPEG, die ebenfalls an die Gegebenheiten im Ersatzjahr anknüpfen). 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, sei ebenso irrelevant, wie Tatsachen, die sich erst nach dem Ende des Ersatzjahres ereignen würden.

cc) Mit diesen Erwägungen bringt das Bundesgericht klar zum Ausdruck, dass auch im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht von einem im Jahr 2016 abgeschlossenen Dauersachverhalt ausgegangen werden darf, auf welchen nunmehr für die Ersatzperiode 2019 dennoch in unzulässiger Weise das WPEG angewendet würde. Vielmehr erlaubt der Umstand, dass betreffend Grundtatbestand von einem zusammengesetzten Tatbestand auszugehen ist, die alljährliche Prüfung, ob die einzelnen Tatsachen und Zustände zur Leistung der Ersatzabgabe im jeweils massgebenden Ersatzjahr erfüllt waren oder nicht. Bei dieser Prüfung ist dabei gemäss Bundesgericht in intertemporalrechtlicher Hinsicht auf die im besagten Ersatzjahr massgebende Fassung des WPEG abzustellen, denn der massgebende Sachverhaltskomplex hat sich schergewichtig in diesem ereignet. Dass der Pflichtige nach altem Recht während einem Jahr keine Wehrpflichtersatzabgabe mehr leisten musste, ist folglich irrelevant. Relevant ist vielmehr einzig, ob sich – mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht – die gemäss geltendem WPEG massgebenden Tatsachen und Zustände (Alter, Nichteinteilung in eine Formation der Armee, etc.) im Ersatzjahr ereignet bzw. bestanden haben.

dd) Im Ergebnis ist damit die Rückwirkungsproblematik, die betreffend die Ersatzperiode 2018 eine gewisse Rolle gespielt haben mag (E. 5b), ab der Ersatzperiode 2019 unproblematisch (so auch Louise Bonadio, *Taxe militaire: les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir*, in: *Diritto Tributario Svizzero* 2021, 375, 377 f., auch zum Folgenden). Der Auffassung des Pflichtigen, die Ersatzpflicht verstosse (auch) im konkreten Fall gegen das Rechtsstaats- bzw. Legalitätsprinzip (Art. 5 BV), geht fehl. Die Bundesverfassung garantiert ihm keinen unbedingten Anspruch auf Unveränderlichkeit zu seinen Ungunsten. Rechtsänderungen sind vielmehr grundsätzlich jederzeit zulässig (Christoph Rohner, in: *Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar*, 3. A., 2014, Art. 9 N 56 ff. BV, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine spezielle Ausnahme, die im vorliegenden Fall eine höhere Gewichtung des Vertrauensschutzes des Pflichtigen gemäss Art. 9 BV rechtfertigen würde, ist nicht ersichtlich. Nicht ersichtlich ist weiter, dass die Ersatzpflicht in der vorliegenden Konstellation gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstösst (Art. 8 Abs. 1 BV). Wie die Stellungnahme der ESTV festhält, sorgt die Neufassung des WPEG vielmehr für eine weitgehende Gleichbehandlung sämtlicher

Schweizer Bürger, die (altershalber) davon betroffen sind. Das Gesetz trifft damit keine rechtliche Unterscheidung, für die ein vernünftiger und sachlicher Grund in den zu regelnden Verhältnissen nach dem Regelungszweck nicht ersichtlich ist. Auch wird keine Unterscheidung unterlassen, die sich aufgrund der Verhältnisse aufgedrängt hätte (Rainer J. Schweizer, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., 2014, Art. 8 N 38 ff. BV). Ebenfalls zu verneinen ist, dass der Pflichtige wegen seines Alters diskriminiert wird (dazu Bonadio, 378 f., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte), ist ihm doch trotz seines Alters nach der Rekrutierung die Möglichkeit eingeräumt worden, freiwillig Zivilschutzdienst zu leisten (E. 4b). Er hat damit die Möglichkeit, trotz bestehender Ersatzpflicht betragsmässig keine Ersatzabgabe leisten zu müssen, wenn er hinreichend Zivilschutzdienst leistet.

ee) Diese Gesetzesauslegung stimmt überdies auch 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 Pflichtige 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 Mazzorone [Curia Vista 19.1023], Mathias Reynard [Curia Vista 19.1024] und Guillaume Barazzone [Curia Vista 19.123], auch zum Folgenden). Zwar räumte er ein, dass die Botschaft zur Änderung des WPEG dies nicht thematisiere und dies auch im Plenum der Räte nicht diskutiert worden sei (gemäss Curia Vista 19.1023 habe eine entsprechende Diskussion bloss in der vorberatenden Kommission stattgefunden), daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass der erneute Bezug bei Personen, die nach dem früheren Recht aus der Ersatzabgabepflicht entlassen worden sind, nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche. Der Bundesrat lehnte es auch ab, nachträglich eine entsprechende Übergangsbestimmung ins WPEG aufzunehmen (vgl. die Antwort des Bundesrats vom 12. August 2020 zur Motion von Mathias Reynard vom 16. Juni 2020 [Curia Vista 20.3578]; zurückgezogen am 8. Juni 2022).

6. a) Nachdem klar ist, dass die Anwendung der Neufassung des WPEG bei der Bestimmung der Ersatzpflicht des Ersatzjahres 2019 nicht ausgeschlossen ist, bedarf einzig noch die Frage der Klärung, ob dieses für den Pflichtigen überhaupt eine

Ersatzpflicht vorsieht. Neu wird in Art. 3 WPEG festgehalten, dass die Ersatzpflicht namentlich für diejenigen, die nicht in einer Formation der Armee eingeteilt sind und Zivildienst leisten, (erst) im Jahr nach Beginn der Grundausbildung beginnt (Abs. 3). Gemäss Wortlaut der Neufassung des WPEG stellt sich deshalb die Frage, ob der Pflichtige mit seinem im Jahr 2019 gestellten Gesuch, nachträglich freiwillig Zivildienst leisten zu können, den (erneuten) Beginn der Ersatzpflicht gemäss Art. 3 Abs. 3 WPEG zusätzlich hinauszögern konnte. Klar ist dabei, dass er als vergleichsweise "spätberufener, freiwilliger Schutzdienstleister" nicht den typischen Sachverhalt repräsentiert, welchen Art. 3 Abs. 3 WPEG im Auge hat. Auf der anderen Seite kann der Bestimmung gemäss Wortlaut sowie auch den übrigen massgebenden Bestimmungen nicht entnommen werden, dass diejenigen, die nachträglich noch freiwillig Dienst leisten möchten, explizit vom Anwendungsbereich von Art. 3 WPEG ausgeschlossen wären.

b) Zu dieser Problematik äussert sich auch die ESTV in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 8. März 2022, wobei sie sich auf den Standpunkt stellt, der Pflichtige könne daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Sie führt aus, dass er aufgrund seines Alters zum Einbürgerungszeitpunkt von der Rekrutierung "befreit" worden sei. Mit dieser Befreiung bzw. militärischen Beurteilung sei ein militärrechtlicher Entscheid hinsichtlich seiner persönlichen Dienstleistung gefallen. Bereits im Jahr 2011 sei damit erstmalig der Beginn der Ersatzpflicht gemäss dem damals geltenden Art. 3 aWPEG geregelt worden. Die Neuregelung von Art. 3 WPEG habe folglich diesbezüglich keine Auswirkungen mehr auf den Pflichtigen.

c) Diese Ausführungen der ESTV überzeugen. Irgendwann im Jahr 2011 oder 2012 (das genaue Datum ist unbekannt, in der verwaltungsinternen "Fachapplikation WPEV" wird als "Datum Rekrut. def. Entscheid" der 1. Januar 2011 angegeben, was kaum stimmen dürfte) ist, zwar in absentia des Pflichtigen, erstmals über seine Militär-, Zivil- und Schutzdiensttauglichkeit und damit infolge Nichteinteilung oder Zivildienstunterstellung auch über den Beginn der Ersatzpflicht gemäss Art. 3 aWPEG entschieden worden, wobei er im Jahr der Einbürgerung noch von der Leistungspflicht befreit war (Art. 4 Abs. 1 lit. e aWPEG). An diesen Zeitpunkt ist bei der Ermittlung des einschlägigen Grundtatbestands zur anschliessenden Festsetzung der Ersatzabgabe für das Ersatzjahr 2019 nach wie vor anzuknüpfen (sogenannte Rückanknüpfung; BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 4.3 und 5.2; vorne E. 5c/bb). Die Neufassung von Art. 3 WPEG führt gemäss den dargelegten Grundsätzen nicht dazu, dass der Beginn der

Ersatzpflicht intertemporalrechtlich ganzheitlich neu zu definieren und die Ersatzpflicht ganz danach zu richten wäre. Für den Pflichtigen ist diese primär bloss insoweit von Bedeutung, als sie das Ende der Ersatzpflicht neu regelt. Mit dem Gesuch zur freiwilligen Zivilschutzdienstleistung lässt sich folglich im konkreten Fall die (erneute) Ersatzpflicht nicht bis nach Absolvierung der Schutzdienstgrundausbildung hinauszögern bzw. unterbrechen.

7. Zusammengefasst ist damit nicht zu beanstanden, dass die Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich mit Veranlagungsverfügung vom 18. August 2021 die Ersatzpflicht des Pflichtigen für das Ersatzjahres 2019 auf Fr. 1'800.- festsetzte und auch die dagegen erhobene Einsprache mit Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 abwies. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Pflichtige kostenpflichtig (Art. 31 Abs. 2 WPEG) und es bleibt ihm eine Parteientschädigung verwehrt (Art. 31 Abs. 2^{bis} WPEG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]