



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 WE.2010.24+25

Entscheid

8. November 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Richard Oesch und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

Beschwerdeführer,

gegen

Staat Zürich,

Beschwerdegegner,

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

betreffend

Wehrpflichtersatz Befreiung 2007 und 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), geboren 1981, wurde von der Untersuchungskommission (UCR) anlässlich der Aushebung am . September 2000 für dienstuntauglich erklärt (NM 3071). In der Folge wurde er zivilschutzdienstpflichtig und auferlegte ihm die Verwaltung eine Ersatzabgabe. Die entsprechenden Abgaben für die Ersatzjahre bis und mit 2006 hat er entrichtet. Mit Verfügungen vom 24. Februar 2010 hat ihm die Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich (kurz: WPEVerw) für die Ersatzjahre 2007 und 2008 Ersatzabgaben von Fr. 1'272.- (ohne Zins) und Fr. 1'077.- (wovon Fr. 918.- bereits bezahlt waren) auferlegt.

B. Dagegen hat der Pflichtige am 8. März 2010 Einsprache erhoben und u.a. verlangt, die offenen Rechnungen für 2007 und 2008 zu stornieren; zudem sei er von sämtlichen künftigen Wehrpflichtersatzzahlungen zu befreien.

Die WPEVerw wies die Einsprache mit Entscheid vom 18. August 2010 ab, soweit sie darauf eintrat.

C. Mit Eingabe vom 16. September 2010 führte der Pflichtige dagegen Beschwerde mit den Anträgen, die offenen Rechnungen der Veranlagungsverfügungen 2007 und 2008 zu stornieren sowie ihn von künftigen Wehrpflichtersatzabgaben oder sonstigen Zahlungen zu befreien, welche auf Grund nicht geleisteten Militärdienstes fällig werden.

Mit Beschwerdeantwort vom 21. Oktober 2010 schloss die WPEVerw auf Abweisung des Rechtsmittels.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gegen den Einspracheentscheid kann der Wehrpflichtersatzpflichtige laut Art. 31 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959/4. Oktober 2002 (WPEG) binnen 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission erheben. Anfechtungsobjekt bildet demnach der Einspracheentscheid. Nur ausnahmsweise kann gemäss Art. 36 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 30. August 1995/3. September 2003 (WPEV) unmittelbar gegen die Veranlagungsverfügung Beschwerde erhoben werden (sog. Sprungbeschwerde); die Voraussetzungen hierfür sind hier nicht gegeben.

b) Mit der Beschwerde verlangt der Pflichtige vorab, er sei von künftigen Wehrpflichtersatzzahlungen oder sonstigen aufgrund nicht geleisteten Militärdienstes geschuldeten Zahlungen zu befreien. Indes hat die WPEVerw im Einspracheentscheid vom 18. August 2010 einzig über die Abgabepflicht pro 2007 und 2008 entschieden, und keinen Entscheid über die Steuerbefreiung für das Jahr 2009 und folgende getroffen (vgl. Art. 29 Abs. 1 WPEG, in der Fassung vom 22. Juni 1979). Mithin kann dieser Punkt nicht Anfechtungsobjekt der Beschwerde bilden; insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

Sodann geht aus dem Beschwerdeantrag nicht mit der gewünschten Deutlichkeit hervor, was der Pflichtige mit der Beschwerde bezüglich der Abgaben pro 2008 genau verlangt. Denn er verfiht mit seinem Antrag die Stornierung der Rechnungen für die beiden Abgabejahre 2007 und 2008. Dabei ist zu beachten, dass er die ihm mit Verfügung vom 24. Februar 2010 auferlegte Ersatzabgabe von Fr. 1'077.- für das Ersatzjahr 2008 im Umfang von Fr. 918.- bereits beglichen hat und er bloss noch den Restbetrag von Fr. 159.- schuldet. Wörtlich verstanden hiesse das somit, dass er diesbezüglich allein die Restforderung bestreitet. Indes wäre nicht verständlich, weshalb und aus welchem Rechtsgrund er sich auf die Anfechtung dieses Betrags beschränken sollte. In Anbetracht seiner Argumentation müsste er konsequenterweise auch die Rückforderung der bereits erbrachten Leistung verlangen. Ob sein Antrag bei Licht betrachtet so verstanden werden müsste, mag indes offenbleiben, weil die Voraussetzungen sowohl für eine gänzliche als auch für eine bloss teilweise Ersatzbefreiung nicht gegeben sind, wie zu zeigen ist.

2. a) Art. 59 Abs. 1 BV (früher: Art. 18 Abs. 1 aBV) und Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung vom 3. Februar 1995 (MG) statuieren die allgemeine Wehrpflicht. Diese ist durch persönliche Dienstleistung, d.h. Militärdienst oder Zivildienst, zu erfüllen (Art. 2 Abs. 2 MG). Wer die Wehrpflicht nicht durch Militär- und Zivildienst erfüllt, untersteht der Ersatzpflicht (Art. 26 Abs. 1 MG; Art. 59 Abs. 3 BV). Die Ersatzpflicht wird geregelt im Bundesgesetz über den Wehrpflichtersatz. Ersatzpflichtig sind gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG (in der Fassung vom 6. Oktober 1995) diejenigen Wehrpflichtigen, die im Ersatzjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, während mehr als sechs Monaten nicht in einer Formation der Armee eingeteilt sind und nicht der Zivildienstpflicht unterstehen. Das Gesetz sieht sodann verschiedene Befreiungsgründe vor (Art. 4 und 4a WPEG).

b) Nach Art. 4 Abs. 1 WPEG (in den Fassungen vom 17. Juni 1994 und 21. März 2003) ist von der Ersatzpflicht namentlich befreit, wer im Ersatzjahr wegen erheblicher körperlicher, geistiger oder psychischer Behinderung ein taxpflichtiges Einkommen erzielt, das nach Abzug bestimmter Versicherungsleistungen sowie von behinderungsbedingten Lebenshaltungskosten sein betriebsrechtliches Existenzminimum um nicht mehr als 100% übersteigt (lit. a), wegen einer erheblichen Behinderung als dienstuntauglich gilt sowie eine Rente oder eine Hilflosenentschädigung der IV oder der Unfallversicherung bezieht (lit. a^{bis}) oder wegen einer erheblichen Behinderung als dienstuntauglich gilt und keine Hilflosenentschädigung bezieht, jedoch dennoch eine der zwei mindestens erforderlichen Voraussetzungen für eine Hilflosenentschädigung erfüllt (lit. a^{ter}). Sodann wird die geschuldete Ersatzabgabe nach Art. 13 Abs. 2 WPEG (in der Fassung vom 17. Juni 1994) für ersatzpflichtige Behinderte, die nach Art. 4 Abs. 1 lit. a nicht von der Ersatzpflicht befreit sind, um die Hälfte reduziert.

3. a) A, Jahrgang 1981, ist anlässlich der Aushebung im Jahr 2000 für dienstuntauglich erklärt worden. Darum gehört er keiner Formation der Armee an und hat er keinen Militärdienst absolviert. Ebenso wenig hat er Zivildienst geleistet. Voraussetzung dafür wäre laut Art. 1 des Bundesgesetzes über den zivilen Ersatzdienst vom 6. Oktober 1995 nämlich auch seine Militärdiensttauglichkeit gewesen. In der Folge ist er ab Beginn wehrpflichtersatzpflichtig, so auch für die streitbetroffenen Abgabebahre 2007 und 2008.

b) Diesem Schluss widersetzt sich der Pflichtige grundsätzlich nicht. Festzuhalten ist namentlich, dass er zu Recht weder eine Befreiung nach Art. 4 Abs.1 WPEG noch eine Reduktion der Abgabe im Sinn von Art. 13 Abs. 2 WPEG verlangt. Denn die Voraussetzungen dafür sind unbestrittenermassen nicht erfüllt. Doch hält er dafür, aus verschiedenen besonderen Gründen unterstehe er der Abgabepflicht nicht (mehr). Allerdings ist seinen Einwendungen nicht zu folgen:

aa) Vorab hält er dafür, Grund seiner Untauglichkeit sei ein einmaliger epileptischer Vorfall im Jahr 1997 gewesen. Zuzufolge (erfolgreicher) medizinischer Behandlung sei er aus seiner Sicht durchaus imstande gewesen, Militärdienst zu leisten. Gleichwohl sei er an der Aushebung gegen seinen ausdrücklich manifestierten Willen für untauglich erklärt worden.

Dies mag durchaus zutreffen, spielt indes keine Rolle. Denn zu entscheiden war damals allein, ob das Gebrechen oder Leiden ihn für den Dienst untauglich machte oder nicht (BGr, 4. Januar 2005, 2A.745/2004, www.bger.ch). Wenn die Untersuchungskommission (UCR) dabei auch und gerade im Interesse des Pflichtigen zum Ergebnis gelangte, er sei aus medizinischen Gründen für den Militär- (und Zivil)dienst nicht geeignet, so ist dies aus heutiger Sicht nicht zu beanstanden. Wäre der Pflichtige mit der Beurteilung der UCR nicht einverstanden gewesen, hätte es ihm freigestanden, den für ihn negativen Entscheid anzufechten (siehe Art. 39 MG). Das aber ist klarerweise nicht geschehen.

bb) Mangels Diensttauglichkeit wurde der Pflichtige nach Art. 11 ff. des Bundesgesetzes über den Bevölkerungsschutz und Zivilschutz vom 4. Oktober 2002 (BZG; bzw. aufgrund der Vorgängerregelung im Bundesgesetz über den Zivilschutz vom 17. Juni 1994) schutzdienstpflichtig. Ein Anspruch, zu Zivildienstleistungen aufgeboten zu werden, besteht nicht.

Die vom Wehruntauglichen zu entrichtende Ersatzabgabe wird nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Reineinkommen erhoben, das der Ersatzpflichtige im In- und Ausland erzielt (Art. 11 WPEG), und beträgt für die Ersatzjahre 2007 und 2008 drei Franken je 100 Franken des taxpflichtigen Einkommens. Ist der Ersatzpflichtige im Zivilschutz eingeteilt, so ermässigt sich die Ersatzabgabe für jeden Tag Schutzdienst, den er im Ersatzjahr geleistet hat, um 4% (Art. 24 BZG in Verbindung mit Art. 5a WPEV, in der Fassung vom 3. September 2003). Die

Ersatzabgabe wird zudem, wie vollständigkeithalber zu erwähnen ist, entsprechend der Gesamtzahl der geleisteten Dienstage ermässigt, die der Ersatzpflichtige bis zum Ende des Ersatzjahres bestanden hat; diese Ermässigung beträgt jeweils einen Zehntel für 50-99 Militärdienstage (oder 75-149 Zivildienstage) sowie einen weiteren Zehntel für je 50 weitere Militärdienstage (bzw. 75 Zivildienstage) oder Bruchteile davon (Art. 19 Abs. 1 und 2 WPEG, in der Fassung vom 6. Oktober 1995).

Es ist wohl richtig, dass der Pflichtige nie zu der für eine vollständige Ermässigung in einem Ersatzjahr notwendigen Anzahl von 25 Zivilschutz-Diensttagen aufgeboten worden ist und im Grunde auch keine Chance bestanden hat, je eine derart hohe Anzahl Dienstage zu leisten. Doch vermag er daraus nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Es obliegt einzig der anbietenden Stelle, unter Berücksichtigung der konkreten Bedürfnisse Zivilschutzdienstpflichtige zu Leistungen heranzuziehen. Besteht keine Notwendigkeit dazu, erbringt der Zivildienstpflichtige keine Leistungen und kann er folglich keine Ermässigung der Ersatzabgabe verlangen. Ebenso wenig kommt es darauf an, dass die Behörden den Pflichtigen aus Anlass des Wohnsitzwechsels im Jahr 2005 in die Personalreserve eingeteilt haben und damit die Möglichkeit, überhaupt je Zivilschutzdienst zu leisten, weiter erheblich eingeschränkt wurde. Hat ein Angehöriger des Zivilschutzes – aus welchen Gründen auch immer – im Ersatzjahr keinen Zivilschutzdienst geleistet, so entfällt die Möglichkeit einer Reduktion der Abgabe im Sinn von Art. 5a WPEV. So lagen die Dinge hier in den Ersatzjahren 2007 und 2008.

cc) Im Weiteren macht der Pflichtige geltend, aufgrund seiner Krankheit sei ihm der Militärdienst "verweigert" worden. Auf der anderen Seite werde er vom Staat gezwungen, zufolge fehlender Militärdienstleistung eine Ersatzabgabe zu entrichten. Diese Regelung, so meint er, verstosse gegen das Diskriminierungsverbot von Art. 8 Abs. 2 BV. Diskriminierend sei, dass er diese Abgabe wegen seiner körperlichen Beeinträchtigung zu leisten habe, der Staat ihm jedoch keine ausreichende Möglichkeit einräume, um sich von dieser Zahlung zu befreien. Ebenso verhalte es sich im Licht der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1959 (EMRK). Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) habe am 30. April 2009 erkannt, dass die Schweiz einen dienstuntauglichen Schweizer diskriminiert habe. Dieser sei gegen seinen Willen vom Militärdienst ausgeschlossen worden, im Gegenzug aber habe der Staat ihm eine Ersatzabgabe wegen fehlender Militärdienstleistungen aufgebürdet. Da die Untauglichkeit auch im vorliegenden Fall nicht auf seinem (d.h. des Pflichtigen) freien Willen gründe, sondern auf seine krankheitsbeding-

te körperliche Verfassung zurückzuführen sei, sei es rechtlich nicht zulässig, eine Ersatzabgabe zu erheben.

aaa) Das Bundesgericht hat erkannt, die unterschiedliche Behandlung von Dienstleistenden und Dienstuntauglichen sei rechters. Ebenso wenig sei zu beanstanden, dass der Gesetzgeber aus Gründen der Rechtsgleichheit auf eine generelle Befreiung der Behinderten von der Ersatzabgabe verzichte (9. März 2004, 2A.590/2003, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Es sei vertretbar, dass er die Befreiung wegen wirtschaftlicher Bedürftigkeit davon abhängig gemacht habe, dass diese auf eine erhebliche körperliche oder geistige Behinderung zurückgehe. Insoweit sei keine Diskriminierung erkennbar. Keine Rolle spiele im Übrigen, ob der Dienstuntaugliche bereit sei, durch eine persönliche Dienstleistung seinen Pflichten nachzukommen, "da kein Anspruch darauf bestehe, den Pflichtersatz anders zu erbringen als in Form einer Geldleistung".

Der EGMR hat diesen Richterspruch allerdings teilweise korrigiert. Er hat im Urteil vom 30. April 2009 (Nr. 13444/04) im Fall Sven Glor gegen die Schweiz festgehalten, eine Diskriminierung wegen eines physischen Handicaps sei selbst dann denkbar, wenn dieses als (bloss) leicht qualifiziert werde. Das gelte auch im Bereich einer Ersatzabgabe, welche anstelle der Militärdienstleistung geschuldet sei, sofern die Unmöglichkeit eines solchen Dienstes auf eine Krankheit zurückzuführen sei, welche sich dem Willen des Betroffenen entziehe. Der Gerichtshof sah es als Verstoss gegen die EMRK (Art. 14 i.V.m. mit Art. 8) an, dass das Schweizer Recht eine unterschiedliche Behandlung von Untauglichen, welche von der Ersatzabgabe entlastet werden einerseits, und solchen, welche gleichwohl eine solche Abgabe zu entrichten haben andererseits, vorsehe. Allerdings war dabei entscheidend, dass der Rechtsuchende (Glor) sich stets bereit erklärt hatte, trotz seiner leichten ("nicht erheblichen") gesundheitlichen Beeinträchtigung, welche die Untauglichkeit verursacht hatte, Militärdienst zu leisten. Denn es hätte unter solchen Umständen an der Schweiz gelegen, dafür zu sorgen, dass dieser trotz seiner angeschlagenen Gesundheit in einer seine körperliche Verfassung berücksichtigenden Form Militär- oder Zivildienst hätte leisten können. Der Ersatzpflichtige sei einem bürgerlichen Erwerb nachgegangen und vor diesem Hintergrund auch imstande gewesen, in geeigneter Weise Leistungen im Militär- oder Zivildienst zu erbringen. Die Schweiz hätte eine solche Möglichkeit, so das Gericht, ohne Weiteres zur Verfügung stellen können und bei der gewählten Rechtsgestaltung, so ist

zu schliessen, auch müssen. Dann, und nur dann, hätte sie eine Ersatzabgabe verlangen können, falls der Untaugliche gleichwohl keinen Dienst geleistet hätte.

Aus diesem Urteil hat die Eidgenossenschaft Konsequenzen gezogen. Sie ist bereit dafür zu sorgen, dass auch Wehrpflichtige, die von der UC (bis anhin) für untauglich erklärt worden sind, die Möglichkeit erhalten, eine entsprechende Dienstleistung zu erbringen, sofern diese ausdrücklich und ernsthaft gewillt sind, persönlich Dienst zu leisten (siehe Mitteilung der ESTV, Wehrpflichtersatz, vom 14. Juni 2010, www.estv.admin.ch/wehrpflichtersatz/aktuell, eingesehen am 16. Juni 2010). Ob dies im Rahmen eines Militärdienstes (z.B. im Bürobereich) oder aber im Zivildienst geschehen soll, mag hier offenbleiben. Jedenfalls wäre bzw. ist damit die vom EGMR gerügte Diskriminierung beseitigt.

bbb) Der Pflichtige gibt zwar vor, er sei stets bereit gewesen, trotz seines Leidens, das Ursache für die Dienstuntauglichkeit gebildet habe, Militärdienst zu leisten und damit seiner Wehrpflicht nachzukommen. Als einzigen Beleg verweist er auf eine Bemerkung in einem anlässlich der Aushebung ausgefüllten Formular. Dort habe er ausgeführt, er fühle sich fähig, Militärdienst zu leisten, und sei dazu auch bereit. Das aber genügt nicht, um eine verpönte Diskriminierung darzutun. Unabhängig davon, ob er sich damals tatsächlich in dieser Weise geäussert hat (was nicht aktenkundig ist), reicht eine solche Beteuerung allein nicht aus, um eine analoge Würdigung wie im Fall Glor zu treffen. Vorab ist festzuhalten, dass der Pflichtige seine Willenskundgabe einzig getätigt hatte, bevor am 8. September 2000 der UC-Entscheid ergangen ist. Später hat er bis zum vorliegenden, die Ersatzabgaben 2007 und 2008 betreffenden Verfahren, das zudem erst nach dem dank Medienmitteilungen bekannt gewordenen EGMR-Urteil angelaufen ist, nie mehr auf einer persönlichen Dienstleistung bestanden, sondern vielmehr ordnungsgemäss und vorbehaltlos die Ersatzabgaben bezahlt. Namentlich hat er nach dem für ihn negativen UC-Entscheid dagegen nicht opponiert und diesen nicht angefochten; vielmehr hat er sich damit abgefunden. Auch später hat er es unterlassen, auf einer irgendwie gearteten persönlichen (Ersatz-)Leistung zu bestehen. Das Gegenteil macht der Pflichtige nicht einmal geltend, geschweige denn liegt ein entsprechender Hinweis oder gar Beleg vor. Bei alledem obliegt es nach den allgemeinen Grundsätzen allein dem Pflichtigen, die notwendigen Ausführungen zu tätigen und die erforderlichen Beweise zu leisten (vgl. BGE 133 II 153 E. 4.3). Es genügt eben nicht, dass dem Staat, wie hier, vorgeworfen wird, er habe den aus gesundheitlichen Gründen vom Militär- (und Zivil)dienst freigestellten Personen "keine ausreichenden

Möglichkeiten" geboten, welche diese von den Ersatzzahlungen befreien. Dies verkennt der Pflichtige. Unerlässlich ist, dass der Betreffende seine Bereitschaft aus- und notfalls nachdrücklich erklärt und sich gegebenenfalls aktiv um eine derartige Betätigungsmöglichkeit bemüht. Wenn zu Gunsten des Pflichtigen angenommen wird, er habe allenfalls erstmals nach April 2009 (vgl. E-Mail des Pflichtigen vom 8. Mai 2009) eine entsprechende Bereitschaft erklärt (was allerdings nicht als erstellt gelten darf), so kann dies auf die vorliegend streitigen Ersatzjahre 2007 und 2008 von vornherein keinen Einfluss haben. Ob sich die Beurteilung diesbezüglich hinsichtlich des oder der folgenden Ersatzjahre (2009 ff.) ändert, mag hier offen bleiben. Dahin gestellt bleiben kann aus heutiger Sicht ebenso, ob der Pflichtige bei einer allfälligen vollständigen Nachholung der versäumten Dienstleistungen dereinst eine Rückerstattung der für 2007 und 2008 geschuldeten Ersatzabgaben erwirken kann (vgl. Art. 39 WPEG). Jedenfalls kann der Pflichtige aus dem EGMR-Urteil Glor angesichts der konkreten Umstände, welche sich, wie gezeigt, in wesentlicher Hinsicht vom Präjudiz unterscheiden, nichts zu seinem Vorteil ableiten.

c) Nach alledem muss es dabei sein Bewenden haben, dass der angefochtenen Einspracheentscheid bezüglich der Ersatzjahre 2007 und 2008 rechtsbeständig ist und dem Begehren um Aufhebung der Ersatzabgaben 2007 und 2008, sei sie nun vollständig oder teilweise, nicht zu entsprechen ist. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Pflichtige nach Art. 31 Abs. 2 WPEG kostenpflichtig.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]