

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 WE.2022.10

Entscheid

18. November 2022

Mitwirkend:

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

In Sachen

A,

vertreten durch RA MLaw B,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Wehrpflichtersatz 2019

hat sich ergeben:

A. Der am ... 1983 geborene A (nachfolgend der Pflichtige) erwarb am ... 2018 das Schweizer Bürgerrecht. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. März 2021 auferlegte ihm die Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürichs für das Ersatzjahr 2019 eine Ersatzabgabe von Fr. 2'136.-. Der Pflichtige machte darauf mit E-Mail vom 29. März 2021 an die Wehrpflichtersatzverwaltung geltend, dass er für 2019 nicht ersatzpflichtig sei. Die Wehrpflichtersatzverwaltung hielt am 30. März 2021 an ihrer Beurteilung fest.

B. Mit Einsprache vom 22. April 2021 liess der Pflichtige beantragen, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben; eventualiter sei die Ersatzabgabe auf Fr. 400.- zu reduzieren. Da die Ersatzpflicht auf das Jahr der Rekrutierung folge, der Pflichtige aber nie rekrutiert worden sei, fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Zudem könne die Ersatzpflicht spätestens mit Vollendung des 25. Altersjahres beginnen, er sei 2019 aber bereits 36 Jahre alt gewesen. Er könne altershalber gar keinen Militär- oder Ersatzdienst mehr leisten, weshalb auch keine Ersatzabgabe gerechtfertigt sei, da diese nicht rein fiskalisch begründet werden könne. Es handle sich damit um eine verfassungsmässig unzulässige Sondersteuer. Der Zweck der Ersatzabgabe, nämlich ein Ausgleich für die Nichterbringung des Wehrdienstes, könne bei ihm nicht mehr erreicht werden, weshalb sich diese als zur Erreichung des Zwecks ungeeignet erweise. Ein nach dem 34. Altersjahr eingebürgerter Schweizer habe weder vor noch nach der Einbürgerung die reale Möglichkeit, den Dienst als Naturallast zu erfüllen. Die nachträgliche Erhöhung des ersatzpflichtigen Alters durch Gesetzesänderung verstosse zudem gegen das Rückwirkungsverbot und führe zu einer Diskriminierung von eingebürgerten Schweizern mit mehr als 30 Altersjahren. Eventualiter sei die Abgabe auf den Minimalbetrag zu reduzieren, wie wenn der Pflichtige die Ersatzabgabe zur Studienzzeit hätte bezahlen müssen.

Mit Auflage vom 29. Juli 2021 forderte die Wehrpflichtersatzverwaltung den Pflichtigen auf, noch das Dienstbüchlein sowie den Einbürgerungsentscheid einzureichen. Der Pflichtige kam dem am 10. August 2021 soweit möglich nach unter Hinweis, dass er nie ein Dienstbüchlein erhalten habe.

Am 14. April 2022 wies die Wehrpflichtersatzverwaltung die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde vom 18. Mai 2022 liess der Pflichtige beantragen, der Einspracheentscheid sowie die Veranlagungsverfügung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass er nicht wehrpflichtersatzpflichtig sei, eventualiter sei die Abgabe 2019 auf Fr. 400.- zu reduzieren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Er rügte eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da die Vorinstanz nicht begründet habe, weshalb das Rückwirkungsverbot nicht verletzt sei. Im Weiteren wiederholte er die bereits mit der Einsprache vorgebrachten Rügen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragte am 30. Juni 2022 die Abweisung der Beschwerde. Die Wehrpflichtersatzverwaltung schoss sich diesem Antrag am 1. Juli 2022 an.

Mit Replik vom 28. Juli 2022 hielt der Pflichtige an seinen Anträgen und Ausführungen fest. Die ESTV verzichtete am 9. August 2022 auf weitere Stellungnahme, ebenso die kantonale Wehrpflichtersatzverwaltung am 25. August 2022.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die vorliegend zu beurteilende Frage, ob eingebürgerte Schweizer aufgrund der per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Revision des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 (WPEG) neu für das Jahr 2019 ersatzabgabepflichtig werden können, ist von präjudizieller Bedeutung, sind doch nicht nur im Kanton Zürich, sondern in der ganzen Schweiz mehrere Verfahren zu dieser Frage hängig. Es ist deshalb darüber als Gesamtgericht zu entscheiden (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG, i.V.m. Art. 22 Abs. 4 WPEG).

2. Der Pflichtige beantragt, es sei festzustellen, dass er generell nicht wehrpflichtersatzpflichtig sei. Damit verlangt er nicht nur eine Beurteilung der Ersatzabga-

bepflicht für 2019, sondern auch für 2020. Für die nachfolgenden Jahre ist er aufgrund Erreichen der Altersgrenze von vornherein nicht mehr abgabepflichtig.

a) 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 war 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 das folgende Jahr 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). Auf das negative Feststellungsbegehren des Pflichtigen ist deshalb nicht einzutreten.

3. Der Pflichtige rügt weiter eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs, da die Vorinstanz ihren Entscheid nicht vollständig begründet habe. Insbesondere sei sie nicht auf seinen Vorwurf, die Ersatzabgabepflicht für 2019 verletze das Rückwirkungsverbot, eingegangen.

a) Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) fliesst unter anderem die Verpflichtung der (Einsprache-)Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und

ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 136 I 229 E. 5.2, mit Hinweisen).

b) Die Vorinstanz äusserte sich zur Frage der Rückwirkung nur knapp. Auf S. 3 des Einspracheentscheids machte sie allgemeine Ausführungen zum Rückwirkungsverbot, und auf S. 6 machte sie geltend, dass die Anwendung der neuen gesetzlichen Bestimmungen dem klaren Gesetzeswortlaut entspreche. Weiter verweist sie auf die entsprechenden Stellungnahmen des Bundesrats zu parlamentarischen Vorstössen, mit denen dieser das Vorliegen einer unzulässigen Rückwirkung verneinte und eine Anwendung der neuen Regelung auf alle darunter fallenden Personen vorschrieb. Damit ist aber dem Begründungserfordernis Genüge getan, wurde doch der Pflichtige von der Auffassung der Vorinstanz in Kenntnis gesetzt und konnte dieser argumentativ entgegen treten, was er auch getan hat. Ob die Ausführungen der Vorinstanz rechtlich zutreffen, ist nicht eine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern der materiellen Beurteilung. Die Vorinstanz hat deshalb das Begründungserfordernis nicht verletzt.

4. a) aa) Nach Art. 59 Abs. 1 BV ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst (= Zivildienst) leisten, schulden nach Art. 59 Abs. 3 BV eine Abgabe. Diese ist Gegenstand des WPEG (in der Fassung vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, bzw. in der bis 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Fassung nachfolgend aWPEG). Art. 1 WPEG wiederholt nochmals, dass Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, einen Ersatz in Geld zu leisten haben.

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

Mit der Gesetzesänderung vom 16. März 2018 wurden namentlich Beginn, Ende und (Maximal-)Dauer der Ersatzpflicht geändert. Ersatzpflichtig sind die Wehrpflichtigen mit Wohnsitz im In- oder Ausland, die im Ersatzjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, u.a. während mehr als sechs Monate weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG). Die Ersatzpflicht beginnt frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet. Sie dauert bis zum Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollendet (Art. 3 Abs. 1 WPEG). Für Ersatzpflichtige nach Art. 2 Abs. 1 Buchstabe a WPEG, die keinen Zivildienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf die Rekrutierung folgt (Art. 3 Abs. 2 WPEG). Sie dauert elf Jahre. Für Ersatzpflichtige gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG, die Zivildienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem sie die Schutzdienstgrundausbildung begonnen haben (Art. 3 Abs. 3 WPEG).

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). Nach der früheren Regelung erlosch die Pflicht zur Teilnahme an der Rekrutierung am Ende des Jahres, in dem die Stellungspflichtigen das 25. Altersjahr vollendeten (Art. 9 Abs. 3 MG 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.

Eingebürgerte Personen sind im Einbürgerungsjahr von der Leistungspflicht befreit (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 vom Alter zum Zeitpunkt der Einbürgerung abhängig. 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).

bb) Die Erhöhung der Altersgrenze der Ersatzabgabepflicht ist eine Folge der Revision des Militärgesetzes im Rahmen der Weiterentwicklung der Armee. Seit dem

Jahr 2018 dauert die Dienstleistungspflicht für Angehörige der Mannschaft und Unteroffiziere bis zum Ende des 12. Jahres nach Abschluss der Rekrutenschule (Art. 13 MG). Da die Rekrutenschule bis spätestens im 25. Altersjahr zu absolvieren ist, begründet dies eine Militärdienstpflicht längstens bis zum vollendeten 37. Altersjahr. Die Erhöhung der Altersgrenze soll es somit Wehrpflichtigen, die erst mit Alter 25 die Rekrutenschule durchlaufen, ermöglichen, in der Folge dennoch ihren gesamten Militärdienst absolvieren zu können. Hinzu kommt, dass Schweizer freiwillig auch nach dem 25. Altersjahr noch die Rekrutenschule absolvieren können, sofern innerhalb der Altersgrenzen für die Militärdienstpflicht die Ausbildungsdienstpflicht noch erfüllt werden kann (Art. 9 Abs. 3 MG). Auch dies setzt voraus, dass das Alter der Beendigung der Militärdienstpflicht entsprechend hoch angesetzt wird.

b) Der Pflichtige wurde am ... 1983 geboren, war damit bei Einbürgerung am ... 2018 34 Jahre alt und vollendete das 35. Altersjahr im selben Jahr. Für dieses Jahr war er gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. e WPEG von der Ersatzpflicht befreit, sodass sich die Frage der Ersatzpflicht erstmals für das Jahr 2019 stellte, in welchem Jahr er das 36. Altersjahr vollendete. In diesem Jahr erfüllte er den gesetzlichen 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). Im Ersatzjahr war er während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt. Weiter hatte er das Ende der Ersatzpflicht gemäss Art. 3 Abs. 1 WPEG, nämlich die Vollendung des 37. Altersjahrs, noch nicht erreicht. Befreiungsgründe gemäss Art. 4 WPEG macht er mit Bezug auf 2019 keine geltend und sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere hat er in der Vergangenheit zu keinem Zeitpunkt seine Dienstpflicht nach Militär- oder Zivildienstgesetzgebung erfüllt (Art. 4 Abs. 2^{bis} MG). Hinzuweisen ist darauf, dass der Tatbestand von Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG keine Rekrutierung voraussetzt.

5. Der Pflichtige rügt eine Verletzung des Rückwirkungsverbots. Eine Rückwirkung erkennt er darin, dass er altrechtlich in seinem Alter nicht mehr dienst- oder ersatzpflichtig gewesen wäre.

a) Das Bundesgericht hat sich mit Urteilen vom 27. April 2022 (2C_1005/2021) sowie vom 4. Mai 2022 (2C_339/2021) mit Bezug auf das Ersatzjahr 2018 zur Frage der Rückwirkung der Änderung des WPEG geäussert. Mit Bezug auf

die allgemeinen rechtlichen Grundlagen kann deshalb auf die Erwägungen im Urteil vom 27. April 2022 abgestellt werden (E. 4.1 bis 4.5):

aa) 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; vgl. weiterführend Madeleine Camprubi, *Ungeschriebene Grenzen der Rückwirkung von Rechtssätzen in der Schweiz*, 2020, S. 23 ff.; Matthias Kradofer, *Intertemporales öffentliches Recht*, 2020, N. 133 ff.). Die *echte* Rückwirkung ist im Lichte von Art. 5, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV 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 (BGE 147 V 156 E. 7.2.1; 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa). 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). Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts hat das Bundesgericht insbesondere im Bereich des Gewässer-, Natur-, Heimat- und Umweltschutzrechts als gegeben erachtet (BGE 141 II 393 E. 2.4 mit Hinweisen; 139 II 243 E. 11.1; 135 II 384 E. 2.3).

Von der *echten* ist die *unechte* Rückwirkung zu unterscheiden: Bloss *unecht* wirkt ein Gesetz zurück, wenn es auf Verhältnisse abstellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (so genannte *Dauersachverhalte*; BGE 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa). Auch die *unechte* Rückwirkung gilt nur dann als verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGE 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa).

In Bezug auf Rechtsnormen, welche den Eintritt der darin vorgesehenen Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer Sachverhaltselemente abhängig machen (so genannte zusammengesetzte Tatbestände), hat das Bundesgericht erkannt, dass für die Entscheidung der intertemporalrechtlichen Anwendbarkeit massgeblich ist, unter der Herrschaft welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig, überwiegend ereignet hat (BGE 126 V 134 E. 4b; 123 V 25 E. 3a; BGr, 6. November 2020, 8C_579/2020, E. 3). Keine echte, sondern nur eine unechte Rückwirkung des neuen Gesetzes liegt demnach 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 (so genannte 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 als solche 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).

Ordnet ein Bundesgesetz eine echte oder unechte Rückwirkung an, haben die rechtsanwendenden Behörden diese Anordnung zu befolgen, selbst wenn ihnen die Rückwirkung als verfassungsrechtlich bedenklich erscheint (Art. 190 BV; vgl. BGE 140 I 353 E. 4.1; 139 V 307 E. 6.3). Immerhin ist aber aus mehreren möglichen Auslegungen der bundesgesetzlichen Anordnung 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).

bb) Das Bundesgericht hat darauf die streitbetroffene Änderung des WPEG anhand dieser Kriterien geprüft. Es kam zum Schluss, dass die Ersatzabgabe nicht an einen Dauersachverhalt anknüpft. Beim Grundtatbestand der Ersatzabgabe handelt es sich vielmehr um einen zusammengesetzten Tatbestand: Relevant sind 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 (vgl. zudem die Befreiungstatbestände gem. Art. 4 und 4a WPEG, die ebenfalls an die Gegebenheiten im Ersatzjahr anknüpfen). Mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht handelt es sich dabei um Tatsachen und Zustände, die sich im Ersatzjahr ereignen bzw. im Ersatzjahr bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden. Ob die relevanten Tatsachen und Zustände das Ende des Ersatzjahres überdauern, ist ebenso irrelevant wie Tatsachen, die sich erst nach dem Ende des Ersatzjahres ereignen. Daraus folgt, dass Art. 2 und 3 WPEG jedenfalls dann nach dem Grundsatz der Nicht-Rückwirkung nicht angewandt werden können, wenn das Ersatzjahr vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen am 1. Januar 2019 endete. Mit Bezug auf das Ersatzjahr 2018 hat das Bundesgericht deshalb eine unzulässige Rückwirkung bejaht.

b) Mit seinen Erwägungen bringt das Bundesgericht zum Ausdruck, dass bezüglich der Ersatzperiode 2019 nicht von einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Dauersachverhalt auszugehen ist, auf welchen die Anwendung des WPEG unzulässig ist. Vielmehr erlaubt der Umstand, dass von einem zusammengesetzten Tatbestand auszugehen ist, die alljährliche Prüfung, ob die einzelnen Tatsachen und Zustände zur Leistung der im jeweils massgebenden Ersatzjahr erfüllt waren oder nicht. Bei dieser Prüfung ist gemäss Bundesgericht in intertemporalrechtlicher Hinsicht auf die im besagten Ersatzjahr massgebende Fassung des WPEG abzustellen, denn der massgebende Sachverhaltskomplex hat sich schwergewichtig in diesem Jahr ereignet. Dass der Pflichtige nach altem Recht 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. Dies ist wie bereits festgehalten der Fall.

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 seien, 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).

Im Ergebnis ist damit die Rückwirkungsproblematik, die betreffend die Ersatzperiode 2018 eine gewisse Rolle gespielt hat, 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).

c) Das Rückwirkungsverbot ist damit nicht verletzt.

6. Der Pflichtige macht weiter geltend, dass selbst nach dem Wortlaut des Gesetzes keine Ersatzabgabepflicht im Jahr 2019 bestanden habe. Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 WPEG lege den konkreten Beginn der Ersatzabgabepflicht fest. Für Ersatzpflichtige gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG beginne die Ersatzabgabepflicht demnach im Jahr, das auf die Rekrutierung folge. Der Pflichtige sei aber nie rekrutiert worden, weshalb seine Ersatzabgabepflicht gar nicht habe beginnen können. Es fehle an der notwendigen formalgesetzlichen Voraussetzung für den Beginn der Ersatzabgabepflicht.

a) Diese Einwendungen überzeugen nicht. Art. 3 Abs. 1 WPEG schreibt allgemein vor, dass die Ersatzpflicht "frühestens" am Anfang des Jahres beginnt, im dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet. Daraus lässt sich ableiten, dass auch bei nach dem 19. Altersjahr erfolgtem Erwerb des Bürgerrechts und damit eintretender Wehrpflicht zugleich die Ersatzpflicht beginnt. Daran anknüpfend hält Art. 4 Abs. 1 lit. e WPEG fest, dass der Neubürger im Jahr der Einbürgerung von der Ersatz-

pflicht befreit ist. Damit enthält das Gesetz eine klare Regelung über den Beginn der Ersatzpflicht bei Einbürgerung.

Vor diesem Hintergrund kann es sich bei Art. 3 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 4 WPEG nur um spezielle Regelungen für die dort genannten Fälle handeln (Rekrutierung ohne nachfolgenden Zivilschutz/Rekrutierung mit Zivilschutz/Nichtleistung des Militär- oder Zivildienstes im Ersatzjahr trotz grundsätzlicher Dienstpflicht), die dazu dienen, bei diesen den Beginn der Ersatzpflicht festzulegen. Daraus kann nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass für die dort nicht aufgezählten Fälle die Ersatzpflicht gar nie zu laufen beginnt. Eine solche Auslegung würde nämlich zur Konsequenz haben, dass für alle im Jahr der Vollendung des 25. Altersjahrs oder später eingebürgerten Schweizer generell keine Ersatzpflicht bestehen würde, da diese nicht mehr zur Rekrutierung aufgeboden werden (Art. 9 Abs. 2 MG). Mit anderen Worten würde ein im Alter von 24 Jahren eingebürgerter Schweizer unter Umständen die volle Last der Wehrpflicht tragen, während ein bei Vollendung des 25. Altersjahres eingebürgerter Schweizer vollständig davon befreit wäre. Vor dem Hintergrund der allgemeinen Wehrpflicht wäre eine solche massive Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen, weshalb diese Auslegung abzulehnen ist. Dieser Schluss wird dadurch untermauert, dass gemäss Art. 9 Abs. 3 MG mit Zustimmung des Betroffenen die Rekrutierung auch noch später absolviert werden kann, sofern innerhalb der Altersgrenzen für die Militärdienstpflicht (Art. 13 MG) die Ausbildungsdienstpflicht (Art. 42 MG) noch erfüllt werden kann. Mit Bezug auf bei Vollendung des 25. Altersjahr eingebürgerte Schweizer würde Sinn und Zweck dieser Regelung unterlaufen, wenn diese ohnehin nicht einmal ersatzpflichtig wären.

7. a) Weiter wendet der Pflichtige ein, dass bei ihm ein öffentliches Interesse an der Durchsetzung der Ersatzpflicht fehle. Das öffentliche Interesse an der Wehrpflichtersatzabgabe sei nicht fiskalisch, sondern sie diene dazu, den Zweck der Wehrgerechtigkeit zu fördern. Wer seine Naturallast als Militär- oder Ersatzdienst nicht leiste, obwohl er dies könnte, leiste seinen Beitrag stattdessen mit der Abgabe. Da der Pflichtige bei Einbürgerung altershalber gar nicht mehr zum Militärdienst habe aufgeboden werden können, sei eine Realerfüllung gar nicht mehr möglich gewesen und werde die Wehrpflichtabgabe für ihn zu einer Sondersteuer. Die Ersatzabgabe sei damit auch ungeeignet, bei ihm den angestrebten Zweck, nämlich die Leistung des Militärdienstes, zu bewirken.

b) Der Wehrpflichtersatz gehört nach einhelliger Lehre und Praxis nicht zu den Steuern, sondern zu den Ersatzabgaben und fällt damit unter die Kausalabgaben (BGr, 24. August 2017, 2C_1051/2016, E. 2.2.2 mit Verweis auf BGr, 10. Oktober 2016, 2C_875/2016, E. 2.4, auch zum Folgenden). Der Sinn der Ersatzabgabe besteht darin, dass diejenigen, welche die Hauptpflicht nicht erfüllen und demzufolge die damit verbundenen Belastungen und Nachteile nicht zu tragen haben, einen gewissen Ausgleich leisten. Die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe entspricht dem Gebot der Rechtsgleichheit und der Gerechtigkeit gegenüber denjenigen, welche die Hauptpflicht persönlich erfüllen und die entsprechenden Naturallasten tragen.

c) Der Einwand des Pflichtigen, dass mangels Möglichkeit der Realerfüllung der Zweck des Militärflichtersatzes hinfällig geworden sei, geht damit an der Sache vorbei. Vielmehr liegt es im Wesen des Wehrpflichtersatzes, dass dieser von Wehrpflichtigen zu leisten ist, welche den Militär- bzw. Zivildienst aus objektiven Gründen nicht erfüllen können. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Rekrutierung/Formationseinteilung Militärdiensttauglichkeit voraussetzt (Art. 10 Abs. 1 MG). Eine gesundheitliche Beeinträchtigung, welche der Militärdiensttauglichkeit entgegensteht, verunmöglicht ebenfalls eine Realerfüllung der Militärdienstpflicht. Nach dem Ansatz des Pflichtigen müsste deshalb auch bei solchen Fällen eine Ersatzabgabe nicht in Betracht kommen. Das WPEG enthält indessen lediglich eine Befreiung von der Ersatzpflicht wegen schwerer gesundheitlicher Beeinträchtigung bzw. Invalidität, bei welchen zudem aufgrund dieser Situation eine Rente bezogen wird (Art. 4 Abs. 1 WPEG). Es besteht deshalb keine Veranlassung, die Ersatzpflicht wegen zeitlicher Unmöglichkeit der Erfüllung der Militär- oder Zivildienstpflicht anders als eine Ersatzpflicht wegen Militärdienstuntauglichkeit aus anderen Gründen zu beurteilen.

An diesem Schluss ändert nichts, dass Auslandschweizer unter bestimmten Voraussetzungen von der Ersatzpflicht befreit sind (Art. 4a WPEG). Auslandschweizer sind generell von der Rekrutierung und der Militärdienstpflicht befreit (Art. 4 Abs. 1 MG). Sie unterstehen bei Zuzug in die Schweiz aber denselben Bestimmungen wie ansässige Schweizer und hätten damit eine Ersatzabgabe zu leisten. Diese Privilegierung von Auslandschweizern ist vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt. Es kann aber daraus nicht abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber im Sinn eines allgemeinen Grundsatzes alle Wehrpflichtigen, die ihre Militär- oder Ersatzdienst nicht mehr real leisten könnten, habe von der Ersatzpflicht freistellen wollen. Wie bereits festgestellt, entspricht die Ersatzabgabepflicht von einbürgerten Schweizern bis 37 Jahre dem Wil-

len des Bundesgesetzgebers und ist deshalb gestützt auf das Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV hinzunehmen, selbst wenn dadurch eine Bevorzugung von Auslandsschweizern resultieren würde.

8. Weiter rügt der Pflichtige eine Diskriminierung eingebürgerter Schweizer über 30 Jahre. Erstens sei seine Dienstpflicht nach altem Recht bereits hinfällig gewesen, als er sich einbürgern lassen habe, und sei das Gesetz nachträglich geändert worden, ohne dass er die Fakten noch hätte ändern können. Zweitens würde er höher belastet als jemand, der im Studium oder während der Berufslehre die Abgabe zum ersten Mal zahlen müsse. Drittens müsse er die Abgabe zahlen, obschon er den Dienst nicht mehr leisten könne, während andere Personen wie Auslandschweizer sowie Personen nach Art. 4 Abs. 1 WPEG davon befreit seien.

a) Nach Art. 8 Abs. 1 BV ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln, bestehenden Ungleichheiten umgekehrt aber auch durch rechtlich differenzierte Behandlung Rechnung zu tragen. Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung wird verletzt, wenn hinsichtlich einer wesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen (BGE 147 I 73 E. 6.1; 145 II 206 E. 2.4.1; 143 V 139 E. 6.2.3; Rainer J. Schweizer, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., 2014, Art. 8 N 38 ff. BV).

b) Sinngemäss behauptet der Pflichtige eine Diskriminierung gegenüber jüngeren Schweizern, die altershalber die Rekrutierung durchlaufen mussten. Dem ist vorab entgegen zu halten, dass diese Schweizer in der Folge Ausbildungsdienste zu leisten haben (Art. 12 Abs. 1 lit. a MG), bestehend aus der Rekrutenschule von 18 Wochen (Art. 49 Abs. 4 MG) sowie sechs dreiwöchige Wiederholungskursen (Art. 51 Abs. 2 MG). Alternativ können diese ein Gesuch stellen, anschliessend an die Rekrutenschule die Wiederholungskurse ohne Unterbrechung zu absolvieren (Art. 54a MG). Junge Ersatzpflichtige müssen während elf Jahren Ersatzabgabe leisten. Beim Pflichtigen erstreckt sich seine Ersatzpflicht demgegenüber gerade mal auf zwei Jahre. Damit ist er aufgrund Erwerbs des Schweizer Bürgerrechts mit 34 Jahren viel weniger belastet als jüngere Schweizer, weshalb von einer Diskriminierung keine Rede sein kann.

Sofern im Umstand, dass der Pflichtige aufgrund seines Alters nicht mehr in den vollen Genuss dieser Dienst- und Ersatzpflichten kommen kann, eine Ungleichbehandlung erblickt werden sollte, so wäre ohnehin in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob diese Ungleichbehandlung aufgrund der relevanten Tatsachen nicht sachlich begründet ist. Der Umstand, dass über 24-jährige Schweizer nicht mehr rekrutiert werden, stellt in der Tat eine Ungleichbehandlung dar. Die Beschränkung der Aushebung auf jüngere Jahrgänge ist aber sachlich begründet. Zu denken ist insbesondere höhere körperlichen Leistungsfähigkeit in diesem Alter, die gruppenspezifischen Vorteile der Zusammenfassung gleichaltriger Jahrgänge sowie den geringeren Eingriff in das Zivilleben bei jungen Schweizern als bei beruflich und familiär etablierten Schweizern Mitte dreissig. Die Rekrutierung jüngerer Jahrgänge stellt seit jeher die Regel dar.

Nicht einzusehen ist zudem, weshalb der Pflichtige durch die Ersatzabgabepflicht finanziell stärker belastet sei als jüngere Schweizer, die die Ersatzabgabe während des Studiums oder der Berufslehre zahlen und deshalb nur die minimale Pauschalabgabe leisten müssen. 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. Sie beträgt Fr. 3.- je Fr. 100.- des taxpflichtigen Einkommens, mindestens aber Fr. 400.- (Art. 13 Abs. 1 WPEG). Die nach dem steuerbaren Einkommen berechnete Ersatzabgabe ist für Personen Mitte 30 finanziell leichter tragbar, da diese ja auch über ein solches Einkommen verfügen. Demgegenüber haben insbesondere Studenten oft kein oder ein sehr geringes Einkommen, weshalb bei ihnen die pauschale Mindestersatzabgabe trotz des tieferen Betrages proportional betrachtet kein geringeres Opfer darstellt. Damit ist auch dem Eventualantrag des Pflichtigen, die Ersatzabgabe auf den Minimalbetrag festzusetzen, nicht zu entsprechen.

Bezüglich der von ihm angeführten Ungleichbehandlung im Vergleich zu Auslandsschweizern und Personen nach Art. 4 Abs. 1 WPEG ist auf die vorstehenden Erwägungen zu verweisen.

9. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 31 Abs. 2 WPEG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 31 Abs. 2^{bis} WPEG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes

vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]). Nicht stichhaltig ist der Einwand des Pflichtigen, von einer Kostenaufgabe deshalb abzusehen, weil das Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 2022 (2C_339/2021) erst zwei Tage vor Einreichung der Beschwerde publiziert worden sei und der Einspracheentscheid im Licht dieses Urteils falsch begründet sei. Da er sich auch nach Kenntnisnahme der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung als nicht ersatzpflichtig betrachtet, wäre es auch dann zum vorliegenden Beschwerdeverfahren gekommen, wenn der Vorinstanz das bundesgerichtliche Leiturteil bekannt gewesen wäre.

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]