

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 WE.2022.15

Entscheid

23. Mai 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,

Gesuchsteller,

gegen

Kanton Zürich,

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

Gesuchsgegner,

betreffend

Wehrpflichtersatz 2018 (Revision)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), geboren am ... Dezember 1985, wurde am ... September 2010 kurz vor Vollendung seines 25. Altersjahrs eingebürgert und damit grundsätzlich stellungspflichtig. Am ... November 2010 wurde er anlässlich der Rekrutierung sowohl für den Militärdienst als auch den Schutzdienst für untauglich erklärt und wurde ersatzabgabepflichtig. In der Folge wurde bei ihm bis zum Erreichen der damaligen Altersgrenze für die Ersatzabgabepflicht im Jahr 2015 eine Ersatzgabe erhoben. In den Jahren 2016 und 2017 wurde entsprechend keine Ersatzabgabe mehr erhoben. Im Jahr 2018 wurde das Bundesgesetz über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 (WPEG) grundlegend revidiert, wobei mit Inkraftsetzung per 1. Januar 2019 namentlich die Altershöchstgrenze für die Ersatzabgabepflicht erhöht und um eine Maximalleistungspflicht von elf Jahren ergänzt wurde. Da der Pflichtige gemäss revidiertem Gesetz wiederum als ersatzpflichtig eingestuft wurde, erliess die dafür zuständige Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich für ihn am 20. November 2020 eine Veranlagungsverfügung für das Jahr 2018 von Fr. 2'298.-. Die vom Pflichtigen dagegen erhobene Einsprache vom 16. Dezember 2020 wurde mit Entscheidung vom 5. Oktober 2021 abgewiesen.

B. Unter Bezugnahme auf einen Bundesgerichtsentscheid vom 4. Mai 2022 (2C_339/2021) richtete der Pflichtige am 16. Mai 2022 ein Schreiben an die Vorinstanz und ersuchte um Rückzahlung seiner Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2018. Mit Entscheidung vom 30. Mai 2022 wurde auf die Eingabe nicht eingetreten, da der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2022 längst in Rechtskraft erwachsen sei.

C. Am 30. Juni 2022 reichte der Pflichtige beim Steuerrekursgericht einen "Antrag auf Revision der Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 (...)" ein. Darin beantragt er die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020. Eventualiter beantragt er die Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020.

Mit Stellungnahme vom 27. September 2022 schloss die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf Abweisung der Beschwerde. Die Wehrpflichtersatzverwaltung schloss sich mit Beschwerdeantwort vom 29. September 2022 dem Antrag der ESTV an. Der Pflichtige reichte am 2. November 2022 eine Replik ein. Die ESTV sowie die Wehrpflichtersatzverwaltung liessen sich dazu nicht mehr vernehmen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die vorliegend zu beurteilende Frage, ob die Bundesgerichtsentscheide vom 27. April 2021 und 2C_1005/2021 und vom 4. Mai 2022 2C_339/2021 die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 bzw. des Einspracheentscheids vom 5. Oktober 2021 zur Folge haben, ist von präjudizieller Bedeutung, da ein Erkennen auf Nichtigkeit weitreichende Auswirkungen hätte. 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. a) Einleitend ist festzuhalten, dass die Eingabe vom 30. Juni 2022 als Antrag auf Revision der Veranlagungsverfügung 2018 qualifiziert. Dafür spricht sowohl die Überschrift der Eingabe als auch die Begründung, welche sich klar mit einer Revision auseinandersetzt. Die Eingabe ist daher als Antrag auf Revision und nicht als Beschwerde entgegenzunehmen.

aa) Ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss Art. 40 Abs. 1 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 30. August 1995 (WPEV) auf Antrag oder von Amts wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (je lit. a), die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren übersehen (je lit. b) hat oder wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (je lit. c). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm

zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Abs. 2).

bb) Gemäss Art. 41 WPEV muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids gestellt werden. Das Revisionsbegehren ist schriftlich der Behörde einzureichen, die den Entscheid erlassen hat. Im Begehren muss der Revisionsgrund sowie die Rechtzeitigkeit des Begehrens dargelegt werden.

cc) Die Voraussetzungen für eine Revision gemäss WPEV entsprechen denselben wie für die direkte Bundessteuer bzw. Staats- und Gemeindesteuern (Art. 147 Abs. 1 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 155 Abs. 1 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]), entsprechend kann die diesbezügliche Kommentierung sowie Rechtsprechung herangezogen werden.

dd) Revisionsantrag und Sachvorbringen darüber, dass die Revisionsfrist gewahrt worden ist, sind Gültigkeitsvoraussetzungen des Revisionsbegehrens (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 149 N 1, 3 und 8 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 157 N 1 und 3 StG). Fehlt es daran, ist auf das Begehren schon aus formellen Gründen nicht einzutreten. Gleiches gilt, wenn der Antragssteller nur die behaupteten Revisionsgründe nennt, ohne dabei substantiiert darzulegen, inwiefern diese seiner Auffassung nach vorliegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 149 N 4 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 157 N 4 StG, mit Hinweis u.a. auf VGr, 24. August 2005, RG.2004.00001, E. 3, www.vgrzh.ch).

b) In einem ersten Schritt ist fraglich, ob das Steuerrekursgericht für die Behandlung des Revisionsantrags zuständig ist, da der zu revidierende Entscheid (in casu der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021) von der Wehrpflichtersatzverwaltung erlassen wurde. Grundsätzlich wäre somit diese für die Prüfung zuständig. Im vorliegenden Fall ist indes zu berücksichtigen, dass nunmehr bereits ein Schriftenwechsel stattgefunden hat und sich die Wehrpflichtersatzverwaltung bzw. die ESTV bereits ausführlich zu einer Revision geäussert haben. Dies obwohl im Einspracheentscheid vom 30. Mai 2022 keine Revision geprüft wurde und die Eingabe des Pflichtigen vom Steuerrekursgericht (sinngemäss) als Beschwerde gegen diesen Einspracheent-

scheid entgegengenommen wurde. Letztlich erübrigt sich jedoch eine diesbezügliche Auseinandersetzung, da der vorliegend zu behandelnde Antrag auf Revision ein selbständiges Verfahren darstellt und unabhängig von vorherigen (ordentlichen) Rechtsmitteln zu prüfen ist. Entscheidend ist, dass aus den Stellungnahmen klar hervorgeht, dass die Wehrpflichtersatzverwaltung eine Revision abweisen würde. Auch wenn diese vorliegend selbst keinen solchen Revisionsentscheid getroffen hat, so würde eine Rückweisung zur Prüfung einer Revision zu einem formalen Leerlauf verkommen. Somit ist vorliegend ausnahmsweise von einer Rückweisung abzusehen und direkt in der Sache zu entscheiden. Nicht wiedergutzumachende Rechtsnachteile für den Gesuchsteller sind weder ersichtlich, noch werden solche geltend gemacht. Die Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts ist somit ausnahmsweise gegeben.

3. a) Der Pflichtige begründet seinen Revisionsantrag mit Verweis auf das Bundesgerichtsurteil 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022, in welchem entschieden worden sei, dass die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 und 2 WPEG vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, auf das Wehrpflichtersatzjahr 2018 gegen das Rückwirkungsverbot verstosse. Indem er seinen Revisionsantrag am 30. Juni 2022 eingereicht habe, sei die Revisionsfrist von 90 Tagen eingehalten. Als Revisionsgrund bringt er einerseits vor, dass sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei, da die rückwirkende Anwendung des geänderten Art. 3 Abs. 1 und 2 WPEG im Gesetz selbst nicht vorgesehen sei und er sich dazu nicht habe äussern können. Andererseits sei durch die Missachtung des Rückwirkungsverbots ein wesentlicher Verfahrensgrundsatz verletzt worden.

Weiter weist der Gesuchsteller darauf hin, dass eine Revision nicht ausgeschlossen sei i.S.v. Art. 40 Abs. 2 WPEV. Er könne sich nur deshalb auf die geltend gemachten Revisionsgründe berufen, da eine andere Person, die in derselben Situation wie er gewesen sei, die Streitigkeit bis zum Bundesgericht getragen habe und erst seit diesem Entscheid feststehe, dass eine unzulässige Rückwirkung vorliege. Es könne ihm daher nicht vorgeworfen werden, dass er diese Gründe nicht bereits im ordentlichen Verfahren geltend gemacht habe.

b) Demgegenüber bringt der Gesuchsgegner zunächst vor, dass eine Revision aufgrund von Art. 40 Abs. 2 WPEV ausgeschlossen sei. Dies deshalb, da der Pflichtige den (ersten) Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 hätte weiterziehen können

und dadurch den vorgebrachten Revisionsgrund im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Weiter seien weder aktenkundige erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, noch wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt worden. Schliesslich könne der Gesuchsteller aus den vorgebrachten Bundesgerichtsentscheiden nichts zu seinen Gunsten ableiten, da diese ohne direkten Einfluss auf andere Ersatzpflichtige seien. Darüber hinaus führe ein späteres Urteil einer höchstrichterlichen Instanz nicht zur Aufhebung von rechtskräftigen Entscheiden und stelle auch keine neue Tatsache dar.

4. Der Antrag des Gesuchstellers erfüllt die vorstehend genannten formellen Anforderungen. Entsprechend ist auf sein Revisionsbegehren einzutreten. In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob der Nichtweiterzug des Einspracheentscheids vom 5. Oktober 2021 einer Revision entgegensteht.

a) Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 40 Abs. 2 WPEV). Das Revisionsverfahren kann nämlich nicht dazu dienen, von der steuerpflichtigen Person zu verantwortende Nachlässigkeiten nachträglich zu bereinigen (z.B. unvollständige Sachdarstellung oder Nichtbeschaffung bzw. Nichtbezeichnung von Beweismitteln im vorangegangenen ordentlichen Verfahren). Vielmehr hat die steuerpflichtige Person in solchen Fällen die sich zu ihren Lasten auswirkende Fehlerhaftigkeit des Entscheids hinzunehmen. Die steuerpflichtige Person muss deshalb den Nachweis erbringen, dass sie von den wesentlichen Tatsachen oder Beweismitteln keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte. Von der steuerpflichtigen Person wird erwartet, dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt sorgfältig prüft und allfällige Mängel vor Ablauf der Rechtsmittelfrist rügt. Das Gesetz verlangt "zumutbare" Sorgfalt. Gleichwohl können mangelnde Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum der steuerpflichtigen Person grundsätzlich nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden, weil es dem Zweck der Revision widersprechen würde, eine Rechtskontrolle zu gestatten, auf die durch Nichteinlegen eines ordentlichen Rechtsmittels gerade verzichtet wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 23 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 155 N 29 f. StG).

b) Durch die Erhebung einer Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020 erhielt der Gesuchsteller die Möglichkeit, seinen Anspruch auf rechtliches Gehör wahrzunehmen. In seiner Einsprache vom 15. Dezember 2020 hat er davon auch Gebrauch gemacht. In dieser äusserte er sich insbesondere dahingehend, dass die Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 vom 20. November 2020 das Rückwirkungsverbot verletze. Somit hat er sowohl eine Verletzung des rechtlichen Gehörs als auch die Verletzung des Rückwirkungsverbots bereits gerügt. Weshalb es ihm nicht mehr zumutbar gewesen sein soll, gegen den für ihn negativen (ersten) Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 eine Beschwerde zu erheben, wird weder begründet, noch sind Gründe dafür ersichtlich. Da er somit gegen den Einspracheentscheid keine Beschwerde erhoben hat, können diese Rügen nicht (erneut) im Revisionsverfahren vorgebracht werden. Daran ändert nichts, dass im damaligen Zeitpunkt noch nicht höchstrichterlich entschieden war, ob das revidierte Bundesgesetz über die Wehrpflichtersatzabgabe bereits für das Ersatzjahr 2018 Anwendung findet. Der Gesuchsteller verkennt, dass auch der Beschwerdeführer im vorgebrachten Bundesgerichtsverfahren erst durch dieses Urteil Klarheit erhalten hat, dass eine unzulässige Rückwirkung vorliegt. Nichtsdestotrotz hat dieser seine Rügen im ordentlichen Verfahren geltend gemacht. Dieses Vorgehen wäre auch dem Gesuchsteller offen gestanden und es ist kein Grund ersichtlich, dass ihm der ordentliche Rechtsmittelweg nicht zumutbar gewesen wäre. Unklare Prozessaussichten begründen keine Unzumutbarkeit. Eine Revision ist aus diesem Grund ausgeschlossen.

5. Abgesehen vom Antrag auf Revision bringt der Gesuchsteller vor, dass die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020 nichtig sei.

a) Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die Verfügung kann ursprünglich fehlerhaft sein oder nachträglich fehlerhaft werden. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist bereits bei ihrem Erlass mangelhaft, widerspricht somit schon in diesem Zeitpunkt dem objektiven Recht. Die nachträglich fehlerhafte Verfügung ist dagegen im Zeitpunkt ihres Erlasses rechtmässig. Sie wird erst infolge veränderter Tatsachen oder Rechtsgrundlagen mangelhaft (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A, 2020, N 1085).

Fehlerhafte Verfügungen und Entscheide sind praxisgemäss nur dann nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Die Nichtigkeit eines Entscheids ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten (BGE 138 II 501 E. 3.1).

b) Der Gesuchsteller bringt vor, dass die Verfügung das Prinzip der Nichtrückwirkung verletze und daher besonders schwer wiege. Zudem sei der Mangel leicht erkennbar, da ein Verstoß gegen das Grundprinzip der Nichtrückwirkung von Gesetzen leicht erkennbar sein müsse. Schliesslich gefährde die Feststellung der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht, sondern im Gegenteil sei es die unzulässige rückwirkende Anwendung einer gesetzlichen Bestimmung, welche die Rechtssicherheit gefährde.

c) Soweit ersichtlich, äusserte sich die Gesuchsgegnerin nicht explizit zur vorgebrachten Nichtigkeit.

d) aa) Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Fassung des WPEG vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, erst für das Ersatzjahr 2019 zur Anwendung gelangen kann (BGr, 4. Mai 2021, 2C_339/2021, E. 4.5; BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 5.3). Mit anderen Worten liegt im Fall wie beim Pflichtigen eine echte Rückwirkung vor, welche nur dann unbedenklich wäre, wenn sie ausdrücklich im WPEG vorgesehen wäre. Wie das Bundesgericht festgestellt hat, ist eine solche im WPEG nicht enthalten. Entsprechend kann sich die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020 bzw. der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 nicht auf eine gesetzliche Grundlage stützen.

bb) Für die Annahme von Nichtigkeit wegen inhaltlichen Mängeln muss die betreffende Anordnung geradezu sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich sein. Bei einer Grundrechtsverletzung könnte dies der Fall sein, wenn die Verfügung das Grundrecht in seinem Kerngehalt trifft (BGr, 31. August 2010, 8C_1065/2009, E. 4.2.3). Demgegenüber liegt grundsätzlich keine Nichtigkeit vor, wenn materiell-rechtliche Einwendungen typischerweise im Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, 2012, N 2620). In der

Kasustik wurde etwa keine Nichtigkeit angenommen für die Einforderung von Sozialversicherungsbeiträgen für eine falsche Zeitperiode. Die betroffene Person war Inhaberin einer Einzelfirma, welche später in eine juristische Person eingebracht wurde. Im Zeitpunkt als die Einzelfirma bereits nicht mehr bestand, erhielt die die Inhaberin der (ehemaligen) Einzelfirma eine Nachtragsverfügung für Sozialversicherungsbeiträge von Fr. 25'773.75. Diese Verfügung erwuchs alsdann in Rechtskraft. Aus dem Umstand, dass die Inhaberin bereits eine Einzelfirma betrieben hatte, schloss das Bundesgericht, dass die geltend gemachte Nichtigkeit nicht ins Auge springe (Wiederkehr/Richli, N 2620 = BGr, 2. Juni 2003, 5P.178/2003, E. 3.2). In einem weiteren Fall wurde bei der Auferlegung einer Lenkungsabgabe ohne formelle gesetzliche Grundlage ebenfalls keine Nichtigkeit angenommen. Es ging dabei um eine Erstwohnungspflichtersatzabgabe, welche weder von den Beschwerdeführerinnen noch anderen Bauherrschaften angefochten wurde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden schloss aus diesem Umstand, dass der Mangel nicht offensichtlich oder leicht erkennbar war - auch wenn keine formelle gesetzliche Grundlage für die Lenkungsabgabe bestanden habe (Wiederkehr/Richli, N 2627 = VerwG GR, 14. September 2010 in: PVG 2010 Nr. 24, E. 3). In einem weiteren Fall wurde eine Veranlagung vor Eintritt der Veranlagungsverjährung vorgenommen, allerdings fiel der Eintritt der Rechtskraft nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist auf einen Zeitpunkt nach Ablauf der Veranlagungsverjährung. Das Verwaltungsgericht schloss aus der fehlenden Anfechtung, dass die betroffenen Personen den Entscheid akzeptiert haben, weshalb die Veranlagung trotz Verjährung nicht nichtig ist (ZStP 2003, 61; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 130 N 28 StG).

cc) Im Vergleich mit den vorstehenden Beispielen wiegt der vorliegende Mangel nicht derart schwer, dass eine Nichtigkeit anzunehmen wäre. Ebenso wie in den vorstehenden Fällen trifft der Mangel kein Grundrecht in seinem Kerngehalt. Sodann kann der Mangel nicht als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar angesehen werden. Zum einen hat sich das Bundesgericht relativ ausführlich unter verschiedenen Aspekten mit der Fragestellung, welche vorliegend die Annahme der Nichtigkeit rechtfertigen soll, auseinandergesetzt (vgl. BGr, 4. Mai 2022, 2C_339/2021, E. 4.4 f.). Im Ergebnis zeigt sich darin, dass es nicht offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar war, dass die Wehrpflichtersatzabgabe 2018 zu Unrecht eingefordert wurde. Dies bestätigt sich insofern, als der Pflichtige den Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 akzeptierte und erst im Nachgang zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. April 2022 (2C_1005/2021) bzw. 4. Mai 2022 (2C_339/2021) die Thematik wieder aufgriff.

Schliesslich lässt sich den beiden Entscheiden weder explizit noch implizit entnehmen, dass die zu Unrecht ergangene Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 vom 20. November 2020 bzw. der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 geradezu nichtig wären.

e) Nach dem Gesagten erweist sich die Verfügung vom 20. November 2020 betreffend die Wehrpflichtersatzabgabe 2018 bzw. der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 nicht als nichtig.

6. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung des Revisionsgesuchs. Ausgangsgemäss sind daher die Verfahrenskosten dem Gesuchsteller aufzuerlegen (Art. 31 Abs. 2 WPEG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Das Gesuch um Revision wird abgewiesen.

[...]

Der Gerichtsschreiber gibt folgenden abweichenden Antrag einer Minderheit des Spruchkörpers zu Protokoll:

1. *[unverändert]*
2. *Es wird festgestellt, dass die durch die Wehrpflichtersatzverwaltung vorgenommene Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 vom 20. November 2020 bzw. der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 nichtig sind.*
3. *[entspricht Dispoziffer 2]*

4. *Die Kosten werden dem Gesuchsgegner auferlegt.*

5. *[entspricht Dispoziffer 4]*

6. *[entspricht Dispoziffer 5]*

Dies mit folgender Begründung:

5. d) Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Fassung des WPEG vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, erst für das Ersatzjahr 2019 zur Anwendung gelangen kann (BGr, 4. Mai 2021, 2C_339/2021, E. 4.5; BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 5.3). Mit anderen Worten liegt im Fall wie beim Pflichtigen eine echte Rückwirkung vor, welche nur dann unbedenklich wäre, wenn sie ausdrücklich im WPEG vorgesehen wäre. Wie das Bundesgericht festgestellt hat, ist eine solche Regelung im WPEG nicht enthalten. Die Anwendung des revidierten WPEG auf das Jahr 2018 verletzt demnach das Rückwirkungsverbot. Entsprechend kann sich die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2020 nicht auf eine gesetzliche Grundlage stützen.

aa) Es stellt sich somit zunächst die Frage, ob die fehlende gesetzliche Grundlage ein schwerer Mangel darstellt.

Grundlage und Schranke staatlichen Handelns ist das Recht (Art. 5 Abs. 1 BV). Das Legalitätsprinzip bildet das Fundament des Rechtsstaats. Im Steuerrecht kommt ihm besondere Bedeutung zu, da es durch Art. 127 Abs. 1 BV zu einem eigenständigen Verfassungsrecht erhoben wurde. Es schreibt vor, dass die allgemeinen Grundsätze des Steuersystems, also der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und die Art der Berechnung, im Gesetz festgelegt werden müssen. Diese Anforderungen gelten sowohl für Steuern als auch für Kausalabgaben (Vallender/Wiederkehr, in: St. Galler Kommentar, die schweizerische Bundesverfassung, 3. A., 2014, Art. 127 N 5 ff., mit zahlreichen Hinweisen). Dabei gelten erhöhte Anforderungen an die Gesetzmässigkeit im Bereich der bundesrechtlichen Abgaben und Steuern (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV). Entsprechend ist das Erfordernis der Normstufe ein Ausfluss des strengen Legalitätsprinzips, gemäss welchem eine Besteuerung in jedem Fall eine rechtssatzmässige und formellgesetzliche Grundlage voraussetzt (BGr, 9. Juli

2015, 2C_334/2014, E. 2.4.2). Das Bundesgericht hielt dazu explizit fest: "das abgaberechtliche Legalitätsprinzip [verbieht es], eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand nicht erfüllt ist" (BGr, 9. Juli 2015, 2C_334/2014, E. 2.4.6; vgl. dazu auch: Peter Hongler, in: St. Galler Kommentar, die schweizerische Bundesverfassung, 4. A., 2023, Art. 127 N 15 mit Verweis auf BGr, 29. Januar 2020, 2C_348/2019, E. 4.4 und 4.8).

Bei den Kausalabgaben wird zwischen Gebühren, Vorzugslasten und Ersatzabgaben unterschieden. Diesen ist gemeinsam, dass sie dem individuellen Äquivalenzverhältnis unterliegen, wonach der einzufordernde Betrag in einem angemessenen Verhältnis zum objektiven Wert der erbrachten Leistung stehen muss. Gebühren und Vorzugslasten haben zudem das Kostendeckungsprinzip zu beachten, gemäss welchem das Beitragsaufkommen die Gesamtkosten der betreffenden Verwaltungsabteilung nicht oder nur gering übersteigen dürfen (BGE 135 I 130 E. 2). Demgegenüber kann das Kostendeckungsprinzip bei Ersatzabgaben nicht herangezogen werden, da diese eine Entschädigung für eine nicht erbrachte Naturalleistung darstellt und somit nicht eine konkrete Leistung oder Inanspruchnahme des Gemeinwesens abgegolten werden soll wie dies z.B. bei einer Grundbuchgebühr oder einen Beitrag an die Strassenerschliessungskosten durch einen Grundeigentümer der Fall ist. Aus dem Legalitätsprinzip folgt, dass der anwendenden Behörde kein übermässiger Handlungsspielraum verbleiben darf und die Abgabepflicht für den Bürger voraussehbar ist. Bei Kausalabgaben lässt die Rechtsprechung indes gewisse Lockerungen zu, sofern die Höhe des Beitrags durch kontrollierbare Verfassungsprinzipien wie das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip begrenzt ist. Absolute Grenze ist jedoch dort, wo das Legalitätsprinzip seines Gehalts entleert oder so übertrieben angewendet wird, dass es in unlöslichen Widerspruch zur Rechtswirklichkeit und dem Erfordernis der Praktikabilität gerät (BGE 135 I 130 E. 7.2; BGE 126 I 180 E. 2a/bb).

Ohne die Anwendung des revidierten WPEG vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, kann der Pflichtige nicht vom Kreis der Ersatzabgabepflichtigen für das Ersatzjahr 2018 erfasst sein. Dabei verbleibt der Wehrpflichtersatzverwaltung kein Handlungsspielraum und die Abgabepflicht für den Pflichtigen ist gerade nicht voraussehbar. Da das Äquivalenzprinzip lediglich die Höhe der Abgabe begrenzt, kann dieses vorliegend nicht für eine Lockerung des Legalitätsprinzips herangezogen werden, da der Pflichtige gerade nicht vom Kreis der Abgabepflichtigen erfasst wird. Das Äquivalenzprinzip bietet somit vom vornherein keinen "Ersatz" für das Legalitätsprinzip. Da das Kostendeckungsprinzip bei Ersatzabgaben nicht herangezogen werden kann, lässt

sich auch durch dieses keine Lockerung rechtfertigen - ungeachtet dessen, dass auch dieses den fehlenden Bezug zum Kreis der Abgabepflichtigen nicht "ersetzen" könnte. Eine Lockerung wäre allenfalls denkbar, wenn lediglich eine gesetzliche Grundlage betreffend die Höhe der Abgabe fehlen würde, der Pflichtige aber (immerhin) vom Kreis der Abgabepflichtigen erfasst wäre. Dies ist vorliegend aber gerade nicht der Fall. Vielmehr wird die absolute Grenze des Legalitätsprinzips überschritten, denn obwohl der Pflichtige nicht vom Kreis der Abgabepflichtigen erfasst wird, wird ihm eine Ersatzabgabe auferlegt, womit das Legalitätsprinzip (im Kern) seines Gehalts entleert wird. Die Auferlegung einer Ersatzabgabe für das Jahr 2018 beim Pflichtigen stellt daher ein ausserordentlich schwerer Mangel dar.

bb) In einem nächsten Schritt ist fraglich, ob dieser Mangel offensichtlich bzw. leicht erkennbar ist.

Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen ist mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit verbunden und ergibt sich aus dem Recht auf Gleichbehandlung (Art. 8 BV), dem Willkürverbot (Art. 5 BV) und dem Schutz von Treu und Glauben (Art. 9 BV). Eine Ausnahme von diesem Verbot ist nur unter strengen Voraussetzungen möglich und zwar wenn eine hinreichend klare gesetzliche Grundlage vorliegt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, ein schutzwürdiges öffentliches Interesse besteht und auch wohlverworbene Rechte respektiert werden (BGE 147 V 156 E. 7.2.1). Daraus folgt, dass hohe Hürden für die Zulässigkeit einer Rückwirkung bestehen. Entsprechend ist bei der Annahme einer zulässigen Rückwirkung stets grosse Zurückhaltung geboten. Dies gilt im besonderen Masse dann, wenn das Gesetz selbst keine Rückwirkung vorsieht. Wird ein Gesetz ohne ausdrückliche Bestimmung zur Rückwirkung dennoch rückwirkend angewendet, so ist aufgrund der geschilderten hohen Hürden prima vista grundsätzlich davon auszugehen, dass der entsprechende Entscheid an einem leicht erkennbaren Mangel leidet.

Ein solcher Mangel ist auch im vorliegenden Fall leicht erkennbar. Wie das Bundesgericht des zum 1. Januar 2019 in Kraft getretenen WPEG festgehalten hat, "vermögen [die Wehrgerechtigkeitsüberlegungen der ESTV] das Ersatzjahr 2018 nicht zu einem "Grenzfall" zu machen, für das sich auch ohne entsprechende gesetzliche Anordnung eine mässige Rückwirkung von einem Jahr "rechtfertig[t]" (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 5.3). Auf den vorliegenden Fall bezogen ist daraus zu schlies-

sen, dass die Fehlerhaftigkeit mindestens leicht erkennbar war, da es sich eben gerade nicht um einen Grenzfall und somit einen klaren Fall handelt. Doch selbst wenn dies dem bundesgerichtlichen Entscheid nicht entnommen werden könnte, so ist zu berücksichtigen, dass die Schwelle von Offensichtlichkeit zu leichter Erkennbarkeit bis hin zu nicht mehr leichter Erkennbarkeit fließend und schwer zu fassen ist. In casu ist dabei zu berücksichtigen, dass eine Vielzahl von identischen Sachverhalten - wie etwa dem vorliegenden - Gerichtsverfahren ausgelöst haben und - soweit ersichtlich und dem Steuerrekursgericht bekannt - jeweils u.a. die rückwirkende Anwendung des revidierten WPEG gerügt wurde. Dies unter anderem - wie im vorliegenden Fall - von Laien, welche in aller Regel über keine vertieften juristischen Fachkenntnisse verfügen. Kommt hinzu, dass die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs eines Gesetzes zur Grundlage juristischer Tätigkeit gehört und Fehler in diesem Zusammenhang grundsätzlich leicht erkennbar sind. Dies zeigt sich im vorliegenden Fall insbesondere darin, dass der Pflichtige bereits in seiner Einsprache vom 15. Dezember 2020 eine unzulässige Rückwirkung durch die Anwendung des revidierten WPEG auf das Ersatzjahr 2018 gerügt hat. Vor dem Hintergrund, dass für die rückwirkende Anwendung eines Gesetzes hohe Hürden bestehen und im vorliegenden Fall eine gesetzliche Grundlage für die rückwirkende Anwendung fehlt und zudem die unzulässige Rückwirkung (bzw. der Mangel) vom Pflichtigen (als juristischer Laie) bereits in seiner Einsprache erkannt und gerügt wurde, muss geschlossen werden, dass der Mangel leicht erkennbar war.

Schliesslich darf aus dem Umstand, dass der Pflichtige gegen den Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 kein Rechtsmittel erhoben hat, nicht geschlossen werden, dass der Mangel nicht leicht erkennbar war. Anders zu entscheiden würde bedeuten, dass die Nichtigkeit nur innert der einschlägigen Rechtsmittelfrist erhoben werden könnte. Diese früher im Kanton Zürich vorherrschende Praxis (vgl. RB 2003, Nr. 94) ist jedoch bundesrechtswidrig, da Nichtigkeit jederzeit und von Amtes wegen zu beachten ist. Dies selbst und insbesondere dann, wenn keine (ordentliche) Anfechtung mehr möglich ist (BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016, 2C_680/2016, E. 3.3.1 f.). Der Nichtweiterzug des Einspracheentscheids kann demnach keinen Einfluss auf die Frage der leichten Erkennbarkeit bzw. auf den Ausgang dieses Verfahrens haben.

Schliesslich ist noch Folgendes anzumerken: Das vorliegende Kriterium der Offensichtlichkeit bzw. leichten Erkennbarkeit zur Prüfung der Nichtigkeit wurde von der Rechtsprechung entwickelt. Wenn nun nicht von einer leichten Erkennbarkeit ausgegangen werden würde, so hätte dies zur Folge, dass ein durch gerichtliche Recht-

sprechung gebildetes Kriterium der Durchsetzung des Legalitätsprinzips entgegensteht. Da es sich um einen Eingriff in eines der fundamentalsten Prinzipien unseres demokratischen Rechtsstaates handelt, erscheint es sachgemäss, an das Kriterium der Erkennbarkeit - insbesondere für juristische Laien - nicht zu hohe Anforderungen zu stellen, umso mehr als die Differenzierung zwischen leichter Erkennbarkeit und nicht mehr leichter Erkennbarkeit fliessend und schwer zu fassen ist. Es darf nicht sein, dass die Frage der (schwer zu fassenden) Erkennbarkeit des Mangels dazu führt, dass ein fehlerhafter Entscheid weiterhin Bestand hat, obwohl dieser gegen die Grundprinzipien des Legalitätsprinzips verstösst. Erschwerend kommt hinzu, dass es sich vorliegend nicht um einen Einzelfall handelt. Tatsache ist, dass schweizweit und flächendeckend das revidierte WPEG zu Unrecht bereits auf das Ersatzjahr 2018 angewendet wurde. Nicht zuletzt auch wegen dieser flächendeckenden Falschanwendung und der Vielzahl von Betroffenen dürfen letztlich nicht zu hohe Anforderungen an die Erkennbarkeit für die Beurteilung der Nichtigkeit gestellt werden. Selbst wenn daher nicht von leichter Erkennbarkeit auszugehen wäre, so wäre die Erkennbarkeit nicht derart schwer, dass diese der Annahme der Nichtigkeit entgegenstehen würde.

cc) Zu Letzt ist noch auf das Kriterium der Rechtssicherheit einzugehen.

Durch die Verletzung des Rückwirkungsverbots wird die Rechtssicherheit gefährdet, da für die streitbetreffene Verfügung keine rechtliche Grundlage besteht. Dies ist ein rechtsstaatlich nicht haltbarer Zustand und gefährdet das Vertrauen in den Rechtsstaat in erheblichem Ausmass. Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Annahme der Nichtigkeit die Rechtsicherheit ernsthaft gefährden würde. Wie der Gesuchsteller zu Recht vorbringt ist das Gegenteil der Fall. Es widerspricht dem Rechtsstaat in grundsätzlicher Weise, wenn dieser Abgaben erhebt, ohne über eine entsprechende gesetzliche Grundlage zu verfügen. Dies gilt umso mehr als dem strengen Legalitätsprinzip (im Steuerrecht) eine besondere Bedeutung zukommt und es sich im vorliegenden Fall (im Grundsatz) um eine schweizweit flächendeckende Falschanwendung mit einer Vielzahl von betroffenen Personen handelt. Daran vermag der Umstand, dass erst das Bundesgericht letzte Zweifel an der fehlenden gesetzlichen Grundlage beseitigte, nichts zu ändern. Einzig die Nichtigkeit des betroffenen Entscheids bzw. Verfügung vermag die Rechtssicherheit wiederherzustellen.

e) *Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 vom 20. November 2020 bzw. der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 nichtig sind.*

Für den richtigen Protokollauszug:

G. Vogt