

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



---

1 WE.2022.4

**Entscheid**

11. Mai 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Beschwerdegegner,**

betreffend

**Wehrpflichtersatz 2018**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) wurde am 29. November 2006 sowohl für den Militärdienst als auch den Schutzdienst untauglich befunden. Mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2021 wurde für das Ersatzjahr 2018 eine Abgabe in Höhe von Fr. 3'428.- festgesetzt. Basis für die Berechnung der Abgabe bildete ein Reineinkommen in Höhe von Fr. 127'600.-, wobei für die Ermittlung desselben die Einkünfte der Ehefrau vom gemeinsamen steuerbaren Einkommen abgezogen und die Abzüge der Ehefrau (Berufsauslagen sowie Aus- und Weiterbildung) aufgerechnet wurden. Ebenfalls aufgerechnet wurde der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) in Höhe von Fr. 13'400.-. Die Ersatzabgabe für das Jahr 2018 ist die letzte Abgabe, die der Pflichtige noch zu leisten hat. Ab dem Jahr 2019 entfällt für ihn die Ersatzpflicht.

B. Mit undatierter Einsprache (Eingang bei der Wehrpflichtersatzverwaltung am 30. April 2021) ersuchte der Pflichtige um Aufhebung der Veranlagungsverfügung für das Ersatzjahr 2018 und Neufestsetzung des Ersatzabgabebetrages auf Fr. 3'026.-. Der Pflichtige begründete dies damit, dass für eine Aufrechnung des Zweiverdienerabzugs von Fr. 13'400.- eine gesetzliche Grundlage fehle und deshalb zu unterbleiben habe. Unter Berücksichtigung des Zweiverdienerabzugs resultiere für die Berechnung der Ersatzabgabe eine Basis von Fr. 114'200.-, womit sich ein Ersatzabgabebetrag in Höhe von Fr. 3'026.- ergebe.

Mit Einspracheentscheid vom 20. Januar 2022 wurde die Einsprache abgewiesen. Der Beschwerdegegner argumentierte, dass die Berücksichtigung des Zweiverdienerabzuges zu einer Ungleichbehandlung von verheirateten und ledigen Ersatzpflichtigen führen würde, was nicht im Einklang mit dem Bundesgesetz über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 (WPEG) sei. Mit Fr. 127'600.- sei für die Berechnung der Ersatzabgabe deshalb die korrekte Basis zugrunde gelegt worden.

C. Mit Beschwerde vom 28. Februar 2022 verlangte der Pflichtige die Aufhebung des Einspracheentscheids und Neufestsetzung der Ersatzabgabe unter Berücksichtigung des Zweiverdienerabzugs. Ferner verlangte er eine Parteientschädigung. Er

begründete dies damit, dass eine Ungleichbehandlung von Ledigen und Verheirateten in Bezug auf die Sozialabzüge gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sei und aufgrund des Verweises des WPEG auf das DBG auch für die Zwecke der Bemessung der Ersatzabgabe verbindlich sei.

Die ESTV schloss mit Vernehmlassung vom 24. März 2022 auf Abweisung der Beschwerde. Sie begründete dies damit, dass ersatzabgaberechtlich eine getrennte Besteuerung Platz greife und deshalb zur Bestimmung des relevanten Reineinkommens das Einkommen der Ehegattin abgezogen werde. Folglich sei der Zweiverdienerabzug im Gegenzug aufzurechnen. Die Wehrpflichtersatzverwaltung verzichtete unter Verweis auf die Ausführungen der ESTV auf weitergehende Ausführungen. Mit Eingabe vom 14. April 2022 hat der Pflichtige sich abschliessend vernehmen lassen.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 1 WPEG in der für das vorliegend streitbetroffene Ersatzjahr gültigen Fassung haben Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, einen Ersatz in Geld zu leisten (vorbehältlich Befreiung gemäss Art. 4 und 5 WPEG). Ersatzpflichtig ist unter anderem, wer im Ersatzjahr während mehr als sechs Monaten nicht in einer Formation der Armee eingeteilt ist und nicht der Zivildienstpflicht untersteht (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG).

b) Gemäss Art. 11 WPEG wird die Ersatzabgabe nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Reineinkommen erhoben, das der Ersatzpflichtige im In- und Ausland erzielt. Die Bestimmung deckt sich inhaltlich mit der bis 31. Dezember 1994 gültigen Fassung von Art. 11 des Bundesgesetzes über den Militärflichtersatz (MPEG; vgl. Botschaft zur Revision des Bundesgesetzes über den Militärflichtersatz vom 12. Mai 1993, BBl 1993 739).

Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG sieht im Weiteren vor, dass vom Reineinkommen die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer abgezogen werden. In der bis 31. Dezember 2009 gültigen Fassung des WPEG sah Art. 12 Abs. 1 lit. a WPEG ein Abzug für Ehegatten vor. Da das DBG – auf welches das WPEG in Art. 11 bezüglich Gegenstand der Abgabe schon damals verwies – auch einen Verheiratetenabzug kannte, wurde dieser Abzug im WPEG zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten per Ende 2009 aufgehoben (vgl. Botschaft zur Änderung der Bundesgesetze über den zivilen Ersatzdienst und über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 27. Februar 2008; BBl 2007 2749).

2. Vorliegend ist unbestritten, dass der Pflichtige für das Jahr 2018 ersatzabgabepflichtig ist. Der verfügte Betrag in Höhe von Fr. 3'828.- wurde zur Vermeidung von Verzugszinsen vom Pflichtigen auch bereits bezahlt. Streitig ist allerdings, ob die Ersatzabgabe korrekt berechnet worden ist.

Der Pflichtige stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG zu gewähren sei, während der Beschwerdegegner argumentiert, dass dieser Abzug vor dem Hintergrund der getrennten Besteuerung des Pflichtigen für Ersatzabgabezwecke nicht berücksichtigt werden könne. Im Ergebnis stellt sich damit die Frage, wie das taxpflichtige Einkommen, welches gemäss Art. 11 WPEG Grundlage für die Berechnung der Ersatzabgabe bildet, zu ermitteln ist. Konkret ist zu klären, ob sich eine Berücksichtigung auch des Zweiverdienerabzugs auf Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG abstützen lässt.

3. a) Das WPEG äussert sich wie erwähnt nicht eindeutig zu dieser Fragestellung. Dem Gesetz kann diesbezüglich nur entnommen werden, dass die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer vom Reineinkommen abgezogen werden. Der normative Sinn dieser Rechtsnorm ist damit über deren Auslegung zu ermitteln.

b) aa) Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet ihr Wortlaut, wobei die Formulierungen in den drei Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch dabei gleichwertig sind (BGE 142 II 100 E. 4.1 mit Hinweis). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Be-

rücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 146 III 217 E. 5; 145 III 324 E. 6.6 mit Hinweisen)

bb) Art. 11 WPEG hält fest, dass für die Bemessung der Ersatzabgabe das Reineinkommen des Ersatzpflichtigen im In- und Ausland heranzuziehen ist. Damit ist ausgehend vom Wortlaut zunächst klar – und auch nicht bestritten – dass im Ersatzabgaberecht, anders als im Recht der direkten Steuern, eine getrennte Besteuerung des Ersatzabgabepflichtigen erfolgt. Somit ist das Einkommen des nicht ersatzabgabepflichtigen Ehegatten von der Bemessungsgrundlage auszunehmen und das nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer ermittelte Reineinkommen in entsprechendem Umfang zu reduzieren.

Mindestens implizit statuiert Art. 11 WPEG damit auch, dass Kosten, welche im Zusammenhang mit der Erzielung des von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkommens angefallen sind (und damit Gewinnungskosten darstellen), für die Zwecke der Ersatzabgabe nicht zum Abzug zugelassen werden können. Diese sind deshalb im Sinne einer Gegenkorrektur zum Reineinkommen wieder hinzuzurechnen.

cc) Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG hält weiter fest, dass vom Reineinkommen die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer abgezogen werden können ("les déductions sociales pour chaque année d'assujettissement, selon les dispositions en vigueur pour l'impôt fédéral direct" und "le deduzioni sociali secondo le disposizioni vigenti per l'imposta federale diretta, nell'anno di assoggettamento").

Sinn und Zweck der Sozialabzüge ist die Berücksichtigung der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die sich durch die sittliche oder rechtliche Pflicht zur

Unterstützung von der steuerpflichtigen Person nahestehenden Personen ergibt, wobei diese Berücksichtigung in schematischer Weise erfolgt. Über diesen Zweck hinaus verfolgt der Verheiratetenabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG das Ziel, zwischen Alleinstehenden, Verheirateten (inkl. eingetragenen Partnern) und Halbfamilien weitergehend zu differenzieren, als es der Doppeltarif zulässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 35 N 2 DBG). Die Sozialabzüge verfolgen insofern den Zweck, das Steuermass an die spezifische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen. Die im Bereich der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede sollen ausgeglichen werden, um damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in verfeinertem Mass zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Dadurch soll den persönlich-individuellen Verhältnissen der einzelnen steuerpflichtigen Person (Anzahl der Kinder, sittliche oder rechtliche Verpflichtungen zur Unterstützung sowie Tatsache des Verheiratetseins) angemessen Rechnung getragen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 8 DBG; Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 35 N 1 ff. DBG). Von der Bemessungsgrundlage werden durch die Sozialabzüge pauschalierte, d.h. für sämtliche Steuerpflichtige geltende Beträge in Abzug gebracht, welche weder einen Bezug zu bestimmten Einkommensquellen noch zu tatsächlich getätigten Aufwendungen haben (Baumgartner/Eichenberger, Art. 35 N 1c DBG).

Vor diesem Hintergrund, und weil Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG die Sozialabzüge gemäss den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer auch für die Zwecke der Ersatzabgabe explizit als abzugsfähig erklärt, ist dem Umstand, dass ein Ersatzabgabepflichtiger verheiratet ist, bei der Bemessung der Abgabe somit kraft WPEG Rechnung zu tragen. Dies wurde auch durch den Beschwerdegegner nicht bestritten und der Verheiratetenabzug entsprechend gewährt. Offen bleibt nun allerdings, wie mit allgemeinen Abzügen – darunter dem Zweiverdienerabzug – zu verfahren ist. Vor dem Hintergrund, dass nur das Reineinkommen des Ersatzabgabepflichtigen für die Bemessung der Abgabe heranzuziehen ist, ist der blosser Verweis des WPEG auf die Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer hier nur beschränkt hilfreich.

dd) Wie gezeigt entspricht es der ratio legis des WPEG, die subjektive Leistungsfähigkeit bei der Abgabebemessung zu berücksichtigen. Vor dem Hintergrund,

dass der Verheiratetenabzug bis zur Bereinigung des WPEG in diesem Punkt per 1. Januar 2010 in Art. 12 Abs. 1 lit. a WPEG aufgeführt war, darf zudem davon ausgegangen werden, dass dieses Verständnis auch dasjenige des historischen Gesetzgebers war. Damit stellt sich im Wesentlichen die Frage, welches Ziel mit der Einführung des Zweiverdienerabzugs verfolgt wurde, bzw. ob dieser Gewinnungskostencharakter aufweist, oder ob er als Sozialabzug zu qualifizieren ist, welcher unter den Verweis im WPEG subsumiert werden kann. Hätte der Abzug Gewinnungskostencharakter, müsste für die Zwecke der Ersatzabgabe in jedem Fall eine Aufrechnung dieses Abzugs erfolgen.

Historisch betrachtet war seit dem Entscheid des Bundesgerichts im Fall Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) klar, dass die steuerliche Mehrbelastung von Verheirateten gegenüber Konkubinatspaaren an verfassungsmässige Grenzen stiess. Der Bundesgesetzgeber versuchte diesem Umstand mit der Einführung des Doppeltarifs (Art. 36 DBG) und dem Zweiverdienerabzug Abhilfe zu schaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 5 DBG). Damit reiht sich der Zweiverdienerabzug ein in die Massnahmen, welche die Heiratsstrafe eindämmen sollten. Er bezweckte die steuerliche Entlastung der in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen und sollte die bestehende verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Zweiverdienerhepaaren gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren abbauen und dabei die erhöhten Lebenshaltungskosten ausgleichen, welche durch die Berufstätigkeit beider Ehegatten verursacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 186 DBG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 33 N 37 f. DBG; BBI 2006 4475).

Der Zweiverdienerabzug knüpft an die Tatsache der Erzielung von Erwerbseinkünften durch beide Ehegatten an und auch die Berechnung des Abzugs selbst erfolgt mit Bezug auf das niedrigere Erwerbseinkommen der beiden Ehegatten. Der Gesetzgeber wollte diesen Abzug allerdings nicht mit Blick auf den Umfang der Einkünfte festsetzen, sondern vielmehr unter Berücksichtigung der durch die Doppelerwerbstätigkeit anfallenden, erhöhten Lebenshaltungskosten beider Ehegatten, was sich in einer geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auswirke. Daher beschlägt der Zweiverdienerabzug das gesamte Einkommen der Ehegatten und nicht allein deren Erwerbseinkommen. Der Abzug ist vor diesem Hintergrund entsprechend als allgemeiner Abzug bzw. als Sozialabzug konzipiert (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 38b DBG).

ee) Zusammenfassend wird mit dem Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG ein identisches Ziel wie mit dem Sozialabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG verfolgt. Zu beachten ist allerdings, dass der Zweiverdienerabzug – anders als der Verheiratetenabzug – die Erwerbstätigkeit beider Ehegatten voraussetzt und insofern auch bei Einverdiener-Ehepaaren keine Anwendung findet. Vor dem Hintergrund, dass die Ersatzabgabe alleine auf dem Reineinkommen des Ersatzpflichtigen berechnet wird, erscheint die Berücksichtigung eines Zweiverdienerabzugs – nach entsprechender Ausscheidung des Einkommens der Ehegattin – für die Berechnung der Ersatzabgabe somit als nicht gerechtfertigt.

Gegen eine Abzugsfähigkeit auch des Zweiverdienerabzugs unter Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG spricht sodann wie erwähnt, dass dieser Abzug – anders als der Verheiratetenabzug – nicht explizit im WPEG aufgeführt war, ehe Art. 12 WPEG per 1. Januar 2010 diesbezüglich bereinigt wurde. Dies, obschon der Verheiratetenabzug und der Zweiverdienerabzug damals beide existierten.

Der Zweiverdienerabzug ist schliesslich im DBG auch in systematischer Hinsicht nicht im Kapitel Sozialabzüge, sondern bei den allgemeinen Abzügen geregelt. Auch dies legt das Verständnis nahe, dass mit dem Verweis in Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG auf die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer lediglich ein Verweis auf die Sozialabzüge im engeren Sinn gemeint sein kann und für Ersatzabgabe-Zwecke nur die im 4. Kapitel in Art. 35 DBG geregelten Sozialabzüge abzugsfähig sind.

c) Im Ergebnis wurde damit der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG für die Ermittlung des ersatzabgabepflichtigen Einkommens des Pflichtigen zu Recht aufgerechnet bzw. nicht unter Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG zum Abzug vom Reineinkommen zugelassen.

4. 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 bleibt ihm eine Parteientschädigung verwehrt (Art. 31 Abs. 2<sup>bis</sup> WPEG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]