



200 17 354

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 12.12.2018 RNA/AMO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 11. Dezember 2018

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichterin Glauser und Fachrichter Bütikofer sowie Mosimann als Gerichtsschreiber

In der Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern,
Papiermühlestrasse 13g, Postfach, 3000 Bern 22

betreffend Befreiung von der Wehrpflichtersatzabgabe ab 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Italien gibt es ein Abkommen vom 26. Februar 2007 betreffend den Militärdienst der Doppelbürger (SR 0.141.145.42, nachfolgend: Abkommen CH-I).

B. A. _____ (Beschwerdeführer) wurde am _____ 1989 geboren. Gemäss Wohnsitzbestätigung (Formular A des Abkommens CH-I) vom 23. Februar 2012 hatte er seinen ständigen Aufenthalt am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Altersjahr vollendete (vorliegend: 2007), in C. _____ (Italien). Gemäss Bescheinigung über den militärischen Status (Formular D des Abkommens CH-I) vom selben Datum ist der Beschwerdeführer im Besitz der italienischen und der schweizerischen Staatsangehörigkeit. Er ist zur Erfüllung seiner militärischen Pflichten in Italien verpflichtet und ist in die Listen der Stellungspflichtigen der Gemeinde C. _____ und in die Stammkontrolle des Kreiskommandos C. _____ eingetragen worden. Mit Schreiben vom 23. März 2012 verfügte das Personelle der Armee, dass der Beschwerdeführer dem Abkommen CH-I untersteht und nicht in die Schweizer Armee eingeteilt werden darf. Er gehört zu den Personen mit doppelter Staatsangehörigkeit, welche nicht eingeteilt sind (egli non potrà essere incorporato nell'esercito svizzero; è attribuito alle persone con doppia cittadinanza non incorporate). Auch wurde verfügt, dass der Beschwerdeführer nicht militärdienstpflichtig ist (non è soggetto all'obbligo di prestare servizio militare).

C. Mit Verfügung vom 12. Juni 2017 stellte das Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern (BSM) fest, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Ersatzbefreiung hat und die Wehrpflichtersatzabgabe der Jahre 2016 und folgende schuldet. In der Begründung wurde zusammengefasst ausgeführt, dass in Italien der obligatorische Militärdienst im Jahr 2005 suspendiert worden sei. Da der Beschwerdeführer in Italien weder Militär- noch Zivildienst geleistet habe, erfülle er die Voraussetzungen für eine Ersatzbefreiung nicht.

D. Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch B. _____ (Vertreter), mit Schreiben vom 12. Juli 2017 Einsprache und beantragte die Aufhebung der Verfügung. Zudem sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer von der Wehrpflichtersatzabgabe befreit sei. Zur Begründung führte der Vertreter aus, dass der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 23. März 2012 von der persönlichen Dienstpflicht, und damit auch von der Wehrpflichtersatzabgabe, befreit worden sei. Gemäss Art. 3 Abs. 7 des Abkommens CH-I unterstehe er dem Recht Italiens, obwohl Italien den obligatorischen Militärdienst aufgehoben habe.

E. Das BSM wies mit Einspracheentscheid vom 11. September 2017 die Einsprache ab. In der Begründung führte es unter anderem aus, dass Art. 3 Abs. 2 des Abkommens CH-I festle-

ge, dass die Möglichkeit zu wählen, in welchem Staat die militärischen Pflichten erfüllt werden sollen, unter der Bedingung zugelassen werde, dass der gewählte Staat einen obligatorischen Militär- oder Zivildienst vorsehe. Sollte der gewählte Staat keinen obligatorischen Militär- oder Zivildienst vorsehen, bleibe die Wahl nur gültig, wenn sie die ausdrückliche Erklärung des Doppelbürgers enthalte, dass er sich für eine der freiwilligen Dienstleistungen verpflichte.

F. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Vertreter am 11. Oktober 2017 Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und beantragt, diesen aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter seien der Einspracheentscheid sowie die damit bestätigte Verfügung aufzuheben. Zur Begründung bringt er insbesondere vor, dass das rechtliche Gehör verletzt worden sei, da die Vorinstanz nicht auf die Ausführungen in der Einsprache eingegangen sei. Wie in der Einsprache führt der Vertreter aus, dass der Beschwerdeführer von der persönlichen Dienstpflicht, und damit auch von der Wehrpflichtersatzabgabe, befreit worden sei. Auch unterstehe er dem Recht Italiens, obwohl Italien den obligatorischen Militärdienst aufgehoben habe.

G. Das BSM hat am 12. Dezember 2017 seine Vernehmlassung eingereicht und die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Zur Begründung verweist es auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 11. September 2017.

H. Der Vertreter hat mit Schreiben vom 8. Januar 2018 seine Stellungnahme zur Vernehmlassung des BSM eingereicht. Er hält an den Anträgen und Ausführungen in der Beschwerde vollumfänglich fest.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (ESTV) hat sich am 5. Februar 2018 vernehmen lassen und die Abweisung der Beschwerde beantragt. Sie führt zusammengefasst aus, dass auf Grund der Sistierung der obligatorischen Wehrpflicht in Italien und dem schriftlich ausgedrückten Wunsch der vollständigen Reziprozität der beiden Staaten nur diejenigen Verfügungen zu einer Ersatzabgabebefreiung führen, in welchen ausgeführt wird, dass für Italien optiert und in Italien tatsächlich eine Dienstleistung absolviert wurde. Der Beschwerdeführer habe bestätigt, dass er verpflichtet sei, seine militärischen Pflichten in Italien zu erfüllen. Er sei in C._____ in die Listen der Stellungspflichtigen und in die Stammkontrolle eingetragen worden. Allerdings sei er weder eingeteilt, noch von seinen militärischen Pflichten befreit oder dispensiert worden. Auch sei kein freiwilliger Dienst geleistet worden. Die ESTV führt weiter aus, dass der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 23. März 2012 einzig auf Grund einer staatsvertraglichen Vereinbarung nicht militärdienstpflichtig sei. Es habe somit keine Befreiung auf Grund einer unentbehrli-

chen Tätigkeit stattgefunden, welche automatisch auch eine Ersatzbefreiung zur Folge hätte. Auch sei für das Unterstellen unter die Ersatzabgabepflicht nicht die Dienstpflicht allein Bedingung, sondern die nicht persönliche Dienstleistung. Schliesslich macht die ESTV Ausführungen zum Anspruch auf rechtliches Gehör.

J. Der Vertreter hat mit Schreiben vom 21. März 2018 zur Vernehmlassung der ESTV Stellung genommen. Er bringt insbesondere vor, dass dem Beschwerdeführer ausdrücklich mitgeteilt worden sei, dass er von der Pflicht zur Zahlung von Ersatzabgaben befreit sei. Dies werde in einer E-Mail vom 4. Mai 2017 vom Führungsstab der Armee bestätigt. Der Beschwerdeführer könne sich auf diese Zusicherung verlassen.

K. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Wehrpflichtersatzverwaltung betreffend den Wehrpflichtersatz können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 31 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 über den Wehrpflichtersatz [WPEG; SR 661] i.V.m. Art. 2 der Verordnung vom 28. Januar 2004 betreffend den Vollzug des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe [BSG 668.61]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Beschwerdeführer ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 37 Abs. 1 i.V.m. Art. 34 der Verordnung vom 30. August 1995 über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEV; SR 661.1]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

Die Steuerrekurskommission beurteilt die vorliegende Streitsache in Dreierbesetzung, da eine Streitsache mit unbestimmtem Streitwert vorliegt (vgl. Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

2. Vorliegend ist umstritten, ob der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2016 die Wehrpflichtersatzabgabe schuldet oder von dieser zu befreien ist.

3. Die Schweiz hat mit Italien ein Abkommen betreffend den Militärdienst der Doppelbürger abgeschlossen (vgl. Bst. A). Dieses ist am 1. September 2008 in Kraft getreten. Der Beschwer-

deführer besitzt die italienische und die schweizerische Staatsangehörigkeit, er untersteht somit diesem Abkommen CH-I.

3.1 Gemäss Art. 3 Abs. 1 Abkommen CH-I ist der Doppelbürger nur gegenüber einem der beiden Vertragsstaaten verpflichtet, seine militärischen Pflichten zu erfüllen. Der Ausdruck "militärische Pflichten" bedeutet in Italien "die tatsächliche Militärdienstleistung in all ihren Formen sowie jeder andere Dienst oder jede andere Leistung, die als gleichwertig gelten". In der Schweiz bedeutet der Ausdruck "die tatsächliche Militärdienstleistung oder Zivildienstleistung und die Wehrpflichtersatzabgabe" (Art. 1 Bst. b Abkommen CH-I).

3.2 Der Doppelbürger hat seine militärischen Pflichten in dem Staat zu erfüllen, in dem er am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Lebensjahr vollendet, seinen ständigen Aufenthalt hat, sofern er nicht erklärt, seine militärischen Pflichten gegenüber dem anderen Staat erfüllen zu wollen (Art. 3 Abs. 2 Satz 1 Abkommen CH-I). Die Wahlmöglichkeit wird unter der Bedingung zugelassen, dass die Gesetzgebung des Staates, in dem der Doppelbürger seine militärischen Pflichten zu erfüllen wünscht, einen obligatorischen Militärdienst oder Zivildienst vorsieht (Art. 3 Abs. 2 Satz 5 Abkommen CH-I). Sollte einer der beiden Staaten den obligatorischen Militärdienst abschaffen oder zeitweilig aufheben, so bleibt die Wahl nur gültig, wenn sie die ausdrückliche Erklärung des Doppelbürgers enthält, dass er sich für eine der freiwilligen Dienstleistungen verpflichtet, die von diesem Staat vorgesehen werden (Art. 3 Abs. 2 Satz 6 Abkommen CH-I). Sollte der obligatorische Militärdienst in einem der beiden Vertragsstaaten aufgehoben werden, so bleibt der Doppelbürger der Gesetzgebung des Vertragsstaates unterstellt, in dem er am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Lebensjahr vollendet, seinen ständigen Aufenthalt hat (Art. 3 Abs. 7 Abkommen CH-I).

3.3 Die zuständige Behörde im Wohnsitzstaat stellt eine Wohnsitzbestätigung aus (vgl. Musterformular A im Anhang zum Abkommen CH-I; Art. 3 Abs. 4 Abkommen CH-I). Die erwähnte Wahlmöglichkeit wird durch Vorlage einer Erklärung geltend gemacht, welche vom Doppelbürger zu unterzeichnen ist (vgl. Musterformular B im Anhang zum Abkommen CH-I; Art. 3 Abs. 5 Abkommen CH-I). Die zuständige Behörde des Staates, dessen Gesetzgebung der Doppelbürger auf Grund seines ständigen Aufenthaltes oder seiner Wahl unterstellt ist, stellt auf Verlangen eine Bescheinigung über den militärischen Status aus (vgl. Musterformular D im Anhang zum Abkommen CH-I; Art. 6 Abkommen CH-I).

3.4 Erfüllt ein Doppelbürger die militärischen Pflichten gemäss den Bestimmungen von Art. 3 Abs. 2 und 3 des Abkommens CH-I in einem der beiden Vertragsstaaten nach den von der Gesetzgebung dieses Staates vorgesehenen Bedingungen, so gelten die militärischen Pflichten gegenüber dem anderen Staat als erfüllt (Art. 3 Abs. 6 Abkommen CH-I).

4. Bei der Auslegung und Anwendung eines Staatsvertrags sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 142 II 161 E. 2.1.3; BGE 139 II 404 E. 7.2.1). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c). Insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses können als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden (vgl. Art. 32 VRK; vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 136, E. 5.2.1 und BGer 2C_498/2013 vom 29.4.2014, E. 5.1).

4.1 Den Ausgangspunkt der Auslegung von Staatsverträgen bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (vgl. BGer 2C_753/2014 vom 27.11.2015 E. 3.3.1). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (BGer 2C_498/2013 vom 29.4.2014 E. 5.1 mit Hinweisen). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags (BGE 142 II 161 E. 2.1.3; BGE 141 III 495 E. 3.5.1; vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 136, E. 5.2.2).

4.2 Wie unter E. 3.2 ausgeführt, muss der Doppelbürger seine militärischen Pflichten in dem Staat erfüllen, in dem er am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Lebensjahr vollendet, seinen ständigen Aufenthalt hat. Es sei denn, er erklärt, er wolle seine militärischen Pflichten gegenüber dem anderen Staat erfüllen. Will er dies tun, muss er eine entsprechende Erklärung abgeben (vgl. Musterformular B im Anhang zum Abkommen CH-I; Art. 3 Abs. 5 Abkommen CH-I) und unterzeichnen.

4.3 Das Abkommen CH-I ist also so zu verstehen, dass nur der Doppelbürger aktiv werden muss, welcher nicht im Staat seines ständigen Aufenthaltes (am 1. Januar des Jahres, in welchem er das 18. Altersjahr vollendet), sondern im anderen Staat, seine militärischen Pflichten

erfüllen will. Dies ergibt sich beispielsweise aus der Formulierung "sofern er nicht erklärt" (Art. 3 Abs. 2 Satz 1 Abkommen CH-I). Auch aus der Formulierung in Art. 6 Abs. 1 Abkommen CH-I, dass das Formular über den militärischen Status von der zuständigen Behörde des Staates auszufüllen ist, "dessen Gesetzgebung der Doppelbürger auf Grund seines ständigen Aufenthaltes oder seiner Wahl unterstellt ist", ergibt sich, dass es Doppelbürger gibt, welche auf Grund ihres ständigen Aufenthaltes (am 1. Januar des Jahres, in welchem sie das 18. Altersjahr vollenden) einem Staat unterstellt sind und solche, welche auf Grund ihrer Wahl einem Staat unterstellt sind (die französischen und die italienischen Originaltexte stehen diesem Ergebnis nicht entgegen).

4.4 Das bedeutet, dass Art. 3 Abs. 2 Satz 5 und 6 des Abkommens CH-I sich nur auf Doppelbürger beziehen, welche im anderen Staat, als in dem des ständigen Aufenthaltes (am 1. Januar des Jahres, in welchem sie das 18. Altersjahr vollenden), die militärischen Pflichten erfüllen wollen. Entsprechend kann das Abkommen CH-I vorliegend nicht so verstanden werden, dass der Beschwerdeführer seine militärischen Pflichten in der Schweiz erfüllen müsste, da Italien keinen obligatorischen Militärdienst oder Zivildienst vorsieht. Auch kann das Abkommen CH-I nicht so verstanden werden, dass die Wahl, die militärischen Pflichten in Italien zu erfüllen, nur gültig ist, wenn sie die ausdrückliche Erklärung enthält, sich für eine der freiwilligen Dienstleistungen zu verpflichten. Denn diese Bestimmungen finden auf den Beschwerdeführer keine Anwendung, da er keine Wahl getroffen hat, sondern auf Grund seines ständigen Aufenthaltes in Italien (am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Altersjahr vollendete) auch in Italien seine militärischen Pflichten zu erfüllen hat.

4.5 Entsprechend findet sich in den Akten auch keine Erklärung (Formular B des Abkommens CH-I) des Beschwerdeführers. Wie bereits ausgeführt (vgl. Bst. B), bestätigten die italienischen Behörden auch, dass der Beschwerdeführer seinen ständigen Aufenthalt am 1. Januar des Jahres, in dem er das 18. Altersjahr vollendete, in C. _____ hatte und zur Erfüllung seiner militärischen Pflichten in Italien verpflichtet ist. Dazu passt schliesslich auch die Verfügung vom 23. März 2012 des Personellen der Armee (vgl. Bst. B).

4.6 Wie ausgeführt (vgl. E. 3.1), bedeuten "militärische Pflichten" in Italien "die tatsächliche Militärdienstleistung in all ihren Formen sowie jeder andere Dienst oder jede andere Leistung, die als gleichwertig gelten". Der Beschwerdeführer hat – wie vorstehend ausgeführt – diese militärischen Pflichten in Italien zu erfüllen. Dies hat er jedoch nicht gemacht (vgl. z.B. Schreiben vom 29.5.2017 und 2.11.2017). Somit gelten aber die militärischen Pflichten gegenüber der Schweiz auch nicht als erfüllt (vgl. Art. 3 Abs. 6 Abkommen CH-I e contrario und E. 3.4). Wie ausgeführt (E. 3.1), gelten als solche "die tatsächliche Militärdienstleistung oder Zivildienstleistung und die Wehrpflichtersatzabgabe".

4.7 Gemäss Bescheinigung über den militärischen Status (Formular D des Abkommens CH-I) vom 23. Februar 2012 wurde der Beschwerdeführer weder vom Dienst befreit, noch dispensiert. Somit hat er auch aus diesem Grund die militärischen Pflichten gegenüber der Schweiz nicht erfüllt (Art. 5 Abs. 1 Abkommen CH-I). Deshalb steht das Abkommen CH-I vorliegend einer Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe beim Beschwerdeführer nicht entgegen.

4.8 Dieser Schluss deckt sich auch mit Sinn und Zweck des Abkommens CH-I. Dieser besteht darin, sicherzustellen, dass Personen, welche zugleich die italienische und die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen, die militärischen Pflichten nur in einem der beiden Staaten erfüllen müssen. Ziel des Abkommens CH-I ist jedoch nicht, dass die militärischen Pflichten in keinem der beiden Staaten erfüllt werden müssen.

5. Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Februar 1995 über die Armee und die Militärverwaltung (Militärgesetz, MG; SR 510.10) statuieren die allgemeine Wehrpflicht. Verfassung und Gesetz unterscheiden dabei nicht zwischen im Inland und im Ausland wohnenden Schweizern. Die allgemeine Wehrpflicht nimmt auch nicht Rücksicht auf eine allfällige zweite Staatsbürgerschaft. Der Beschwerdeführer als schweizerisch-italienischer Doppelbürger untersteht daher der (schweizerischen) allgemeinen Wehrpflicht.

5.1 Die schweizerische Wehrpflicht umfasst unter anderem die Militär- und Zivildienstpflicht sowie die Ersatzpflicht (vgl. Art. 2 Abs. 2 MG). Schweizer, die das Bürgerrecht eines anderen Staates besitzen und dort ihre militärischen Pflichten erfüllt oder Ersatzleistungen erbracht haben, sind in der Schweiz nicht militärdienstpflichtig (Art. 5 Abs. 1 MG); vorbehalten bleibt jedoch ihre Ersatzpflicht (vgl. Art. 5 Abs. 2 MG). Der Bundesrat kann mit andern Staaten Vereinbarungen über die gegenseitige Anerkennung der Erfüllung der Militärdienstpflicht von Doppelbürgern abschliessen (Art. 5 Abs. 3 MG). Nach Art. 59 Abs. 3 BV schulden Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, eine Abgabe, welche vom Bund erhoben und von den Kantonen veranlagt und eingezogen wird. Das Nähere regelt das WPEG. Ersatzpflichtig sind danach unter anderem die Wehrpflichtigen mit Wohnsitz im In- oder Ausland, die in einem Kalenderjahr (dem Ersatzjahr) während mehr als sechs Monaten nicht in einer Formation der Armee eingeteilt sind und nicht der Zivildienstpflicht unterstehen (Art. 2 Abs. 1 Bst. a WPEG). Die Ersatzpflicht dauert für nicht in einer Formation der Armee eingeteilte und nicht der Zivildienstpflicht unterstehende Wehrpflichtige bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 30. Altersjahr vollenden (Art. 3 Abs. 2 Bst. a WPEG).

5.2 Wie ausgeführt, ist der Beschwerdeführer verpflichtet, in Italien die militärischen Pflichten zu erfüllen. Entsprechend ist er in Italien in die Listen der Stellungspflichtigen und in die

Stammkontrolle des Kreiskommandos eingetragen (vgl. Bst. B). Deshalb ist er auch in der Schweiz nicht militärdienstpflichtig und gehört zu den Personen mit doppelter Staatsangehörigkeit, welche nicht in die Armee eingeteilt sind (vgl. Bst. B). Dies ändert indessen nichts an seiner Ersatzpflicht (vgl. Art. 1 WPEG). Denn gemäss dem Abkommen CH-I gelten die tatsächliche Militärdienstleistung oder Zivildienstleistung und die Wehrpflichtersatzabgabe in der Schweiz nicht als erfüllt (vgl. E. 4.6).

5.3 Gründe für die Befreiung von der Ersatzpflicht gemäss Art. 4 WPEG werden keine geltend gemacht und sind keine ersichtlich. Dasselbe gilt für die Gründe der Befreiung der Auslandsschweizer von der Ersatzpflicht gemäss Art. 4a WPEG. Somit hat der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Befreiung von der Wehrpflichtersatzabgabe.

6. Der Vertreter bringt dagegen vor, dass der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 23. März 2012 des Personellen der Armee von der persönlichen Dienstpflicht, und damit auch von der Wehrpflichtersatzabgabe, befreit worden sei. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Es wurde darin lediglich verfügt, dass der Beschwerdeführer nicht militärdienstpflichtig ist (*non è soggetto all'obbligo di prestare servizio militare*). Diese Befreiung vom Militärdienst hat jedoch keinen Einfluss auf die allgemeine Wehrpflicht (vgl. dazu auch den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 56/1998 vom 27.8.1998 in BSt-Pra 7/2001 S. 438 ff., E. 5b).

7. Im Schreiben vom 21. März 2018 führt der Vertreter aus, dass dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. Februar 2002 ausdrücklich mitgeteilt worden sei, dass er von der Pflicht zur Zahlung von Ersatzabgaben befreit sei.

7.1 Er beruft sich damit auf den Vertrauensschutz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV und Art. 5 Abs. 3 BV). Eine falsche Auskunft, welche sowohl mündlich bzw. telefonisch als auch schriftlich erfolgen kann, ist gemäss Lehre und Rechtsprechung nur dann bindend, wenn fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: Zunächst muss die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt haben und die Auskunft muss sich auf einen genau umschriebenen Sachverhalt beziehen sowie vorbehaltlos erteilt worden sein. Zweitens muss die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig gewesen sein oder der Bürger durfte sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten. Drittens wird vorausgesetzt, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte. Weiter wird verlangt, dass der Bürger im Vertrauen auf die Richtigkeit (und Vollständigkeit) der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Schliesslich darf die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung

keine Änderung erfahren haben (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 54 ff. zu VB zu Art. 109-121 DBG).

7.2 Vorliegend forderte das BSM den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. Februar 2002 auf, eine Kopie der italienischen Identitätskarte oder des italienischen Passes sowie die Wohnsitzbestätigung (Formular A) und die Bescheinigung über den militärischen Status (Formular D) einzureichen. Davor wird ausgeführt, dass das Abkommens CH-I "Ihre" (dem Beschwerdeführer) Befreiung vom Militärdienst der Schweiz und die Nichtbezahlung der Wehrpflichtersatzabgabe erlaube. Aber es sei davor unbedingt notwendig, die folgenden Unterlagen einzureichen (La sopra citata convenzione permessa la vostra liberazione del servizio militare qui in Svizzera e anche il non pagamento della tassa d'esenzione degli obblighi militari. Ma sarà davanti assolutamente necessario di fornire alla noi tutte le pezze seguenti). Dabei handelt es sich aber insbesondere nicht um eine individuelle und konkrete Zusicherung. Auch wurde die Auskunft nicht vorbehaltlos erteilt. Daran ändert auch die von D. _____ per E-Mail vom 4. Mai 2017 (vgl. Beilagen zum Schreiben vom 21.3.2018) mitgeteilte Ansicht nichts, dass der Beschwerdeführer durch das Kreiskommando effektiv darüber informiert worden sei, dass er keine Abgabe zu bezahlen habe. Er bezieht sich dabei auf ein internes Schreiben vom 3. Februar 2012 von E. _____. Dieses enthält auch den Text des Schreibens vom 8. Februar 2002. Wie ausgeführt, enthält dieser Text aber keine Zusicherung.

8. In seiner Beschwerde vom 11. Oktober 2017 macht der Vertreter geltend, dass das BSM das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt habe. Im Entscheid werde nicht auf die Argumente in der Einsprache eingegangen. Die Steuerrekurskommission könne auf Grund ihrer Kognition diese Verletzung zwar heilen, der Beschwerdeführer verliere dadurch aber eine Instanz. Nachfolgend ist somit die Verletzung des rechtlichen Gehörs zu prüfen.

8.1 Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 143 V 71 E. 4.1 mit Hinweisen).

8.2 Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es 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 so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides 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 143 III 65 E. 5.2). Im Einzelnen können die Anforderungen an die Begründungsdichte nicht einheitlich umschrieben werden. Sie sind vielmehr unter Berücksichtigung des Verfügungsgegenstands, der Verfahrensumstände sowie der Interessen der Betroffenen festzulegen. An die Begründung von Verfügungen sind im Allgemeinen keine hohen Anforderungen zu stellen, namentlich dann nicht, wenn den Betroffenen die wesentlichen Umstände bereits bekannt sind, wenn die Betroffenen in einem kostenlosen und einfachen Verfahren eine vollständige Begründung verlangen können oder wenn es sich um Akte der Massenverwaltung handelt. Unter solchen Verhältnissen können sehr einfache, knappe oder formelhafte Begründungen genügen (z.B. der Hinweis auf eine Rechtsnorm). Aber auch eine knappe Begründung muss verständlich sein. Je komplexer oder umstrittener ein Sachverhalt ist, je stärker ein Verwaltungsakt in die individuellen Rechte eingreift und je grösser der Entscheidungsspielraum der Behörde ist, desto ausführlicher und differenzierter muss auch die Begründung ausfallen. Die Ermessensbetätigung muss beispielsweise so erklärt werden, dass sie nachvollziehbar ist (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungspflege im Kanton Bern, 1997, N. 7 f. zu Art. 52 VRPG).

8.3 Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2).

8.4 Der Vertreter argumentiert in der Einsprache vom 12. Juli 2017 zusammengefasst damit, dass der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 23. März 2012 "von der persönlichen Dienstleistung und damit auch automatisch von der Wehrpflichtersatzabgabe befreit" worden sei. Zudem sei der Beschwerdeführer der Gesetzgebung Italiens unterstellt, obwohl Italien den obligatori-

schen Militärdienst aufgehoben habe. Das BSM wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. September 2017 ab (vgl. Bst. E). In der Begründung bestätigt es zuerst den Inhalt der Verfügung. "Ergänzend" zitiert es dann einen Notenaustausch vom 1. Mai 1998 wonach die Schweiz und Italien die Verwirklichung einer vollständigen Reziprozität zwischen den italienischen und den schweizerischen Staatsangehörigen, im Falle des Erwerbs der Staatsangehörigkeit des anderen Staates beabsichtigen. Weiter hält es zusammengefasst fest, dass gemäss Abkommen CH-I die Wahl, in einem Staat die militärischen Pflichten erfüllen zu wollen, welcher den obligatorischen Militärdienst abgeschafft habe, nur gültig bleibe, wenn sie die ausdrückliche Erklärung enthalte, freiwillig Dienst leisten zu wollen. Da der Beschwerdeführer in Italien keinen freiwilligen Dienst geleistet habe, unterstehe er der Ersatzpflicht. Auf die Vorbringen des Vertreters, insbesondere jenes bezüglich der Dienstbefreiung, ging das BSM nicht explizit ein.

8.5 Der vorliegende Sachverhalt ist einfach. Es sind primär die Staatsbürgerschaften und der militärische Status des Beschwerdeführers relevant sowie der Umstand, dass er keinen Dienst geleistet hat. Das BSM verfügt über keinen Ermessensspielraum bei der Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer Wehrpflichtersatz leisten muss oder nicht. Auch wiegt der Eingriff in die individuellen Rechte des Beschwerdeführers nicht besonders schwer. Der Sachverhalt sowie die gesetzlichen Grundlagen waren dem Beschwerdeführer auch bereits bekannt. Schliesslich hat das BSM in seinem Entscheid kurz seine Überlegungen wiedergegeben und die gesetzlichen Grundlagen genannt. Dabei musste es die Vorbringen des Vertreters nicht ausdrücklich widerlegen. Das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers wurde somit nicht verletzt. Insgesamt ist die Beschwerde deshalb abzuweisen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 31 Abs. 2 und 2^{bis} WPEG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

Da der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 31 Abs. 2^{bis} WPEG i.V.m. Art. 104 ff. des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden dem Beschwerdeführer zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, Öffentlichrechtliche Abteilung, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist in **4-facher Ausfertigung** einzureichen. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** sowie eine **Begründung** zu enthalten (Art. 42 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]).
5. Zu eröffnen an:
 - B._____, Fürsprecher und Notar zuhanden von A._____
 - Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung, Sektion Wehrpflichtersatzabgabe

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mosimann