



200 20 283
200 20 284
200 20 285
200 20 286
200 20 287
200 20 288
200 20 289
200 20 290
200 20 291
200 20 292

Gemeinde: G. _____

Versicherungs-Nr. _____

Eröffnung: 23.9.2021 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Schlup und der Fachrichter Glatthard sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern, Abteilung Militär,
Papiermühlestrasse 17v, 3000 Bern 22

und

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern

betreffend die Wehrpflichtersatzabgabe 2010 bis 2019

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Beschwerdeführer) hat mit Schreiben vom 29. Juli 2020 um Rückerstattung der bezahlten Wehrpflichtersatzabgaben der Ersatzjahre 2010 bis 2019 inklusive Zinsen er- sucht. Das Gesuch wurde vom Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern (BSM) mit Verfügung vom 7. August 2020 abgewiesen. In der Begründung wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer mit Entscheid der medizinischen Untersuchungskommission (UC) vom 9. Juni 2009 als militär- und zivildienstuntauglich erklärt worden sei. Weiter sei er auf eige- nes Begehren hin mit UC-Entscheid vom 14. Februar 2020 in die Armee eingeteilt worden und leiste nun die gesamte Dienstleistung als Durchdiener vom 4. Mai 2020 bis zum 26. Februar 2021. Ein Anspruch auf Rückerstattung der Ersatzabgabe bestehe erst nach Erfüllung dieser Gesamtdienstpflicht. Im Weiteren wird darauf hingewiesen, dass auf Rückerstattungsbeträgen kein Zins vergütet werde.

B. Gegen diesen Entscheid hat der Beschwerdeführer innert Frist Einsprache erhoben, die vom BSM mit Einspracheentscheid vom 3. September 2020 mit analoger Begründung erneut abgewiesen wurde.

C. Gegen diesen Entscheid hat der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 30. September 2020 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Beschwerde er- hoben. Er beantragt die umgehende Rückerstattung der gesamten bisher bezahlten Wehrpflich- tersatzabgaben, zuzüglich eines angemessenen Vergütungszinses. Eventualiter zumindest die Rückerstattung der Ersatzabgabe für die Jahre 2010 bis 2012, in denen die Möglichkeit der Dienstleistung noch nicht bestanden habe und für das Jahr 2019, in dem anhand des Gesuchs auf Zulassung zum Militärdienst seine Dienstwilligkeit erstellt sei. In der Begründung führt er u.a. aus, dass er im Jahr 2009 aufgrund einer Krebserkrankung und _____-diagnose so- wohl militär- wie auch zivildienstuntauglich erklärt worden sei und ab diesem Zeitpunkt Ersatz- abgaben habe leisten müssen. Als er erfahren habe, dass aufgrund eines Urteils des Europäi- schen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) doch noch die Möglichkeit bestehe, den Mi- litärdienst nachträglich zu leisten, habe er ein entsprechendes Gesuch eingereicht. Im nachfol- genden Verfahren sei er von der medizinischen Spezial Untersuchungskommission (Spez UC) als militärdiensttauglich mit medizinischen Auflagen eingestuft worden und habe nun als Durch- diener bis dato 151 Dienstage geleistet. Sinngemäss macht er weiter geltend, er habe in den Jahren zuvor fast die gesamte Dienstleistungspflicht mit Ersatzabgaben abgegolten und nun zudem bereits mehr als die Hälfte des Dienstes real nachgeleistet. Damit habe er zur Zeit deut- lich mehr als 100 % der Dienstpflicht geleistet und werde gegen Ende des Dienstes fast 200 % des geschuldeten Dienstes geleistet haben. Da er in seinem Alter einen eigenen Haushalt ha- be, würden der Erwerbsersatz von CHF 62.-- und der Sold von CHF 4.-- resp. CHF 5.-- pro Tag

nicht ausreichen, um seine Lebenshaltungskosten zu decken. Er habe die Differenz durch Ersparnis ausgleichen müssen. Dies hätte sich vermeiden lassen, wenn die Ersatzleistungen mit dem positiven Entscheid der Spez UC betreffend die Militärdiensttauglichkeit zurückerstattet worden wären und er dadurch so gestellt worden wäre wie jeder andere dienstwillige Rekrut zu Beginn der Rekrutenschule resp. der Dienstleistung. Mit dem abschlägigen Einspracheentscheid des Amtes für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär betreffend die sofortige mindestens teilweise Rückerstattung der Ersatzabgaben werde er im Sinne von Art. 8 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) diskriminiert. Der Entscheid verstosse zudem gegen das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV, gegen die Gleichstellung von Mann und Frau gemäss Art. 8 Abs. 3 BV, gegen das Verbot der Benachteiligung von Behinderten nach Art. 8 Abs. 4 BV sowie gegen das Willkürverbot von Art. 9 BV und die Eigentumsgarantie von Art. 26 Abs. 1 BV.

D. In ihrer Vernehmlassung vom 19. Oktober 2020 schliesst das BSM auf Abweisung der Beschwerde. Die Behörde führt sinngemäss aus, dass die meisten Vorbringen des Beschwerdeführers den Rekrutierungs- und Einteilungsprozess sowie diesbezügliche verfassungsrechtliche Aspekte betreffen würden. Entscheide in dieser Thematik würden aber nicht der kantonalen Wehrpflichtersatzbehörde obliegen. Betreffend die verlangte Rückerstattung der Ersatzzahlungen wird festgehalten, dass gemäss Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 in der vorliegend gültigen Fassung (WPEG; SR 661) die bezahlten Ersatzabgaben erst dann zurückerstattet werden könnten, wenn die Militär- und Zivildienstleistenden die Gesamtdienstleistungspflicht erfüllt hätten. Gemäss Dienstanzeige in der militärischen Kontrolle der Schweizer Armee (PISA) leiste der Beschwerdeführer seine gesamte Dienstleistung als Durchdiener an einem Stück vom 4. Mai 2020 bis am 26. Februar 2021. Sobald diese Gesamtdienstleistungspflicht erfüllt sei, könne anhand der Bestätigung der Erfüllung der Dienstpflicht von der Schweizer Armee die Rückerstattung vorgenommen werden. Aufgrund der gesetzlichen Regelung sei eine Rückerstattung vor diesem Zeitpunkt grundsätzlich aber auch nur für eine bestimmte Anzahl Ersatzjahre, wie vom Beschwerdeführer eventualiter beantragt, ausgeschlossen. Betreffend den verlangten Vergütungszins wird festgehalten, dass Art. 39 Abs. 6 WEPG die Vergütung von Zinsen auf Rückerstattungsbeträgen ausschliesse. Die Veranlagungen der Ersatzjahre 2010 bis 2019 seien nach den gesetzlichen Vorgaben und damit rechtmässig erfolgt. Sinngemäss wird damit zum Ausdruck gebracht, dass sich auch kein Rückerstattungsanspruch aus einer fehlerhaften Veranlagung ableiten lasse.

E. Mit Schreiben vom 25. November 2020 hat sich auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zur Beschwerde vernehmen lassen. Zum Sachverhalt wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer am 9. Juni 2009 für militär- und schutzdienstuntauglich erklärt worden sei, womit die Ersatzpflicht ab dem Jahr 2010 (seinem 20. Altersjahr) gegeben gewesen sei. Auf-

grund des Urteils vom 30. April 2009 des EGMR und der danach ab dem Jahr 2013 für (ursprünglich militär- und schutzdienstuntaugliche) Dienstwillige geschaffenen Möglichkeit der Militärdienstleistung mit speziellen medizinischen Auflagen, sei der Beschwerdeführer, nach anfänglicher Ablehnung infolge seines Alters, aufgrund eines Ausnahmegesuchs und unter der Bedingung der Dienstleistung an einem Stück zum Militärdienst zugelassen worden. Der Dienst habe am 4. Mai 2020 begonnen und ende am 26. Februar 2021. Gemäss Art. 39 Abs. 1 WEPG würden Militär- und Zivildienstpflichtigen bezahlte Ersatzabgaben rückerstattet, wenn diese die Gesamtdienstpflicht erfüllt hätten. Gemäss Art. 111 der Verordnung über die Militärdienstpflicht vom 22. November 2017 (VMDP; SR 512.21) betrage die Gesamtdienstpflicht für durchdienende Soldaten und Gefreite, welche ihren Dienst bis am 31. Dezember 2022 leisten, 300 Tage. Gemäss den Angaben im Informationssystem PISA habe der Beschwerdeführer davon aktuell 125 anrechenbare Tage geleistet, womit er bis zur Erfüllung der Gesamtdienstpflicht noch 175 Dienstage zu leisten habe. Mit der Entrichtung der Wehrpflichtersatzabgabe werde quasi ein Pfand abgegeben. Dieses könne einzig im Rahmen der Rückerstattung wieder eingelöst werden, nachdem die Gesamtdienstleistung erfüllt worden sei. Aus dem Gesagten folge, dass im aktuellen Zeitpunkt kein Anspruch auf Rückerstattung der Ersatzabgaben bestehe. Eine Verzinsung von Rückerstattungsbeträgen sei gemäss Art. 39 Abs. 6 WEPG ebenfalls ausgeschlossen. Würde dem Beschwerdeführer die Ersatzabgabe vor Erfüllung der Gesamtdienstleistung zurückerstattet, würde er dadurch gegenüber seinen Dienstkameraden, die bis zur Erfüllung der Gesamtdienstleistungspflicht zuwarten müssten, bessergestellt, was einer Ungleichbehandlung gleichkommen würde. Auch eine teilweise Rückerstattung sei dabei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGer 2A.134/1996 vom 14.4.1997) nicht möglich.

Zu den weiteren Argumenten des Beschwerdeführers, dass die Verweigerung der sofortigen Rückzahlung zu einer Übererfüllung der Dienstpflicht führe, hält die ESTV fest, dass diese spätestens nach Erfüllung der Gesamtdienstleistungspflicht dahinfalle. Betreffend die vom Beschwerdeführer geltend gemachte angespannte finanzielle Situation, die insbesondere in seinem Alter, in dem man regelmässig bereits über einen eigenen Haushalt verfüge, nicht mit jener von 20-Jährigen vergleichbar sei, weist sie darauf hin, dass die Nachholung des Dienstes auf Gesuch des Beschwerdeführers hin und freiwillig erfolgt sei. Dieser habe Kenntnis gehabt von der finanziellen Situation und der Höhe der Erwerbsersatzleistungen. Des Weiteren verfüge er gemäss eigenen Aussagen über Ersparnisse, um die Zeitspanne zu überbrücken. Das fortgeschrittene Alter betreffend hält sie weiter fest, dass das Urteil des EGMR im Jahr 2009 in der Tagespresse präsent gewesen sei und dass der Beschwerdeführer somit unschwer selbst und früher auf die Möglichkeit der Militärdienstleistung mit speziellen medizinischen Auflagen hätte aufmerksam werden können. Auch eine Enteignung liege nicht vor, da die Ersatzabgabe nach

geleistetem Dienst zurückerstattet und dem Beschwerdeführer die Mittel somit nicht entzogen würden.

Zur Frage, ob mit der Entrichtung der Wehrpflichtersatzabgabe die Grundrechte verletzt würden, verweist die ESTV auf diverse Entscheide des Bundesgerichts und weiterer kantonaler Gerichte und hält weiter fest, dass gemäss Art. 59 BV jeder Schweizer zur Dienstpflicht oder der subsidiären Entrichtung der Wehrpflichtersatzabgabe verpflichtet sei. Diese werde in Art. 1 WEPG konkretisiert, stelle Ersatz für die persönlich/physisch erbrachte Dienstleistung dar und sei nicht als Strafe anzusehen.

F. Mit Brief vom 31. Dezember 2020 hat der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der ESTV Stellung genommen. Er hält dabei an seinen Begehren fest. Neben ausführlichen Schilderungen seiner gesundheitlichen Probleme macht er u.a. geltend, dass er anlässlich der Rekrutierung 2009 gegen seinen Willen als untauglich qualifiziert worden sei und dass er von der Möglichkeit des Militärdienstes mit speziellen medizinischen Auflagen bis ins Jahr 2019 keine Kenntnis gehabt habe, weil er von der Armee nicht über diese Möglichkeit informiert worden sei. Er hält weiter fest, die Tatsache, dass ihm die Wehrpflichtersatzabgaben nicht mit der Zulassung zum Militärdienst oder zumindest mit seinem Gesuch vom 29. Juli 2020 zurückerstattet worden seien und dass auf den geleisteten Ersatzabgaben kein Zins vergütet werde, sei verfassungs- und völkerrechtswidrig. Da er von Beginn weg stets dienstwillig gewesen sei, sei es nicht richtig, wenn er diesbezüglich gleichbehandelt werde wie jemand, der sich absichtlich um den Dienst gedrückt oder jeden einzelnen WK verschoben habe. Weiter führt er detailliert auf, welche beruflichen und finanziellen Nachteile die späte Nachholung des Militärdienstes für ihn zur Folge gehabt hätten und dass diese Folgen viel geringer ausgefallen wären, wenn er den Dienst im regulären Alter hätte absolvieren können. So wäre der Verdienstaufschuss seinerzeit viel geringer gewesen, da er nun als Dreissigjähriger mehr verdiene als mit 19 Jahren. Weiter seien seine Lebenshaltungskosten nun viel höher, weil er bereits einen eigenen Haushalt habe, den er während der Dienstleistung finanzieren müsse. Ferner sei auch die Gesundheitsversorgung im Militär völlig ungenügend. Er hält zudem fest, dass er aufgrund einer sich aufdrängenden Hüftoperation befürchte, dass er infolge des damit zusammenhängenden Spitalaufenthalts aus dem Dienst entlassen werde und er damit trotz der bisher geleisteten Dienstage und dem bereits angefallenen finanziellen Mehraufwand gar keine Rückerstattung mehr erhalten werde.

G. Mit Brief vom 22. März 2021 hat das BSM der Steuerrekurskommission mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer am 26. Februar 2021 die Gesamtdienstleistungspflicht erfüllt habe, und dass ihm die Wehrpflichtersatzabgaben für die Jahre 2010 bis 2019 gemäss Art. 39 Abs. 1 WEPG mit Verfügung vom 22. März 2021 zurückerstattet worden seien. Die Rückerstattung sei

nach Art. 39 Abs. 6 WEPG ohne Zinsvergütung erfolgt. Damit sei der wesentliche Teil der Beschwerdeforderung erfüllt.

H. Mit Eingabe vom 19. April 2021 hat der Beschwerdeführer gegen die Rückerstattungsverfügung vom 26. Februar 2021 beim BSM Einsprache erhoben. Er verlangt darin, dass auf den im Zeitraum von 2010 bis 2019 zu Unrecht eingeforderten und viel zu spät zurückbezahlten Beträgen ein Verzugszins zu entrichten sei. Art. 39 Abs. 6 WEPG sei nur auf Dienstpflichtige anzuwenden, die, obwohl sie die Möglichkeit zur Dienstleistung hatten, diese nicht wahrgenommen hätten. Sinngemäss macht er weiter geltend, es lasse sich nicht rechtfertigen, die Bestimmung auch auf Leute anzuwenden, die gegen ihren Willen als dienstuntauglich eingestuft worden seien und offensichtlich einzig aufgrund der damaligen völkerrechtswidrigen Praxis der Schweiz überhaupt die Wehrpflichtersatzabgabe hätten zahlen müssen. Die geleisteten Ersatzabgaben hätten ihm nach dem Entscheid des EGMR im Jahr 2009, spätestens aber mit der Aufhebung des Entscheids über seine Militäruntauglichkeit (UT) vom 14. Februar 2020 zurückbezahlt werden müssen. Nach Ausführungen zur geltend gemachten Verfassungswidrigkeit und Völkerrechtswidrigkeit der von ihm über zehn Jahre einverlangten Wehrpflichtersatzabgaben hält er abschliessend fest, ihm sei völkerrechtswidrig für mehr als ein Jahrzehnt Geld entzogen worden, dafür möchte er (inklusive Zinsen) voll entschädigt werden.

I. Mit Einspracheentscheid vom 30. April 2021 hat das BSM die Einsprache abgewiesen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, 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 [BWPEV; 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 der Verordnung vom 30. August 1995 über die Wehrpflichtersatzabgabe [WPEV; SR 661.1] i.V.m. Art. 34 WPEV). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Im vorliegenden Verfahren waren zum einen die vorzeitige Rückzahlung der Wehrpflichtersatzabgaben pro 2010 bis 2019, zum anderen die Vergütung von Zinsen auf dem Rückerstattungsbetrag streitig. Mit Verfügung vom 22. März 2021 hat das BSM dem Beschwerdeführer infolge Erfüllung der Gesamtdienstleistungspflicht die von ihm eingezahlten Ersatzabgaben pro 2010 bis 2019 im Umfang von insgesamt CHF 12'952.-- zurückerstattet. Das mit der Forderung auf vorzeitige Rückerstattung zusammenhängende Rechtsschutzinteresse ist somit sowohl durch Zeitablauf wie auch durch die inzwischen erfolgte vollständige Rückerstattung der Ersatzabgaben dahingefallen. Der Antrag betreffend die vorzeitige Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgaben pro 2010 bis 2019 und die dazu eingereichte Begründung sind somit gegenstandslos geworden und nicht zu beurteilen.

Weiterhin streitig ist hingegen die Frage, ob der Rekurrent Anspruch auf Verzinsung des Rückerstattungsbetrags hat. Der in der Einsprache gestellte Antrag auf die Erstattung von Verzugszinsen unterscheidet sich vom Antrag auf Verzinsung im Beschwerdeverfahren, der nicht bloss Verzugszinsen, sondern die Verzinsung aller geleisteten Ersatzabgaben ab der Einzahlung bis zur Rückerstattung zum Gegenstand hat. Der in der Einsprache gestellte zusätzliche resp. geänderte Antrag ist aber vorliegend nicht weiter zu erörtern, da die Einsprache und der Einspracheentscheid zwar vom BSM zur Kenntnis an die Steuerrekurskommission weitergeleitet, der Einspracheentscheid aber vom Beschwerdeführer nicht angefochten worden ist. Die Frage der Verzinsung ist somit unverändert entsprechend dem Beschwerdeantrag zu behandeln.

3. Gemäss Art. 39 Abs. 6 WEPG wird auf Ersatzabgaben kein Zins vergütet. Die gesetzliche Regelung schliesst eine Verzinsung grundsätzlich aus. Der Beschwerdeführer bestreitet dies nicht, macht aber geltend, dass diese Regelung für ihn nicht gelten könne, da er im Jahr 2009 aufgrund einer Krebserkrankung entgegen seinem Willen als dienstuntauglich eingestuft worden und trotz seiner grundsätzlichen Bereitschaft, den Dienst in natura zu leisten, zur Entrichtung von Ersatzabgaben gezwungen worden sei. Gemäss dem Urteil des EGMR 13444/04 vom 30. April 2009 habe sich diese Praxis als völkerrechtswidrig erwiesen. Der Beschwerdeführer macht damit letztlich geltend, dass die Einforderung der Ersatzabgabe zu Unrecht erfolgt sei und er somit auch nicht der Zinsregelung von Art. 39 Abs. 6 WEPG unterstehe und dass er mit den völkerrechtswidrigen Ersatzabgaben zu Unrecht gezwungen worden sei, dem Staat ein unverzinsliches Darlehen zu gewähren.

3.1 Dazu ist festzuhalten, dass Ersatzabgaben ohne Möglichkeit der Dienstleistung in natura für Wehrpflichtige mit gewissen gesundheitlich medizinischen Einschränkungen oder einem Invaliditätsgrad von unter 40 % tatsächlich mit Urteil 13444/04 vom 30. April 2009 durch den EGMR als völkerrechtswidrig befunden wurden. In der Folge wurde seitens des Bundes aber die Möglichkeit einer Dienstleistung mit speziellen medizinischen Auflagen geschaffen und den von solchen UT-Entscheiden betroffenen Wehrpflichtigen die Möglichkeit geboten, anstelle von Ersatzabgaben Dienst zu leisten. Diese Möglichkeit hat der Beschwerdeführer im Jahr 2019 wahrgenommen. Er hat um Zulassung zum Dienst mit speziellen medizinischen Auflagen ersucht und erhielt in der Folge die Möglichkeit, den Dienst in natura zu leisten und die Ersatzabgaben zurückzufordern. Damit wurde für den Beschwerdeführer die völkerrechtswidrige Situation beseitigt und zwar auch für die Jahre vor Einführung des Dienstes mit speziellen medizinischen Auflagen. Mit der Aufhebung der Untauglichkeit, der Aufnahme in die Armee und der Zulassung zur Dienstleistung unterliegt der Beschwerdeführer aber nun den gleichen Regeln wie alle übrigen Dienstleistenden. Dies auch betreffend die Rückerstattung der Ersatzabgaben resp. betreffend die Unverzinslichkeit dieser Abgaben gemäss Art. 39 Abs. 6 WEPG. Aus der ursprünglich völkerrechtswidrigen diskriminierenden Einforderung der Ersatzabgaben lässt sich somit nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers ableiten. Eine gesetzeswidrige und dem Gleichbehandlungsgrundsatz widersprechende Verzinsung der geleisteten Ersatzabgaben lässt sich damit nicht rechtfertigen.

3.2 Soweit geltend gemacht wird, dass er mit den völkerrechtswidrigen Ersatzabgaben zu Unrecht gezwungen worden sei, dem Staat ein unverzinsliches Darlehen zu gewähren, geht der Beschwerdeführer ebenfalls davon aus, dass die Entrichtung der Wehrpflichtersatzabgabe in seinem Fall grundsätzlich rechtswidrig gewesen sei und an sich gar nicht geschuldet worden wäre. Dem ist aber nicht so. Wie zuvor dargelegt, ist gemäss Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden nach Art. 59 Abs. 3 BV zur Erfüllung ihrer Wehrpflicht ersatzweise eine Abgabe. Dieser verfassungsmässige Grundsatz wird in Art. 1 ff. WEPG wiederholt und gesetzlich konkretisiert. Weder in der Pflicht, Militär- oder Ersatzdienst leisten zu müssen noch in der Ersatzabgabe liegt eine Diskriminierung begründet, denn sie gilt für alle Wehrpflichtigen gleichermassen (vgl. statt vieler BGE 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 2.2.2 und 2.2.3, mit Hinweisen). So oder so ist das eine oder andere geschuldet, wobei die Abgabe dem Dienst grundsätzlich als gleichwertige Leistung gegenübersteht. Die Wehrpflicht wird, soweit aus irgendeinem Grund kein Militär- oder Ersatzdienst geleistet wird, mittels der Ersatzabgabe erfüllt. Die Leistung der Ersatzabgabe an sich war nach Beseitigung der völkerrechtswidrigen Situation und soweit vom Beschwerdeführer kein Dienst geleistet wurde, in keinem Zeitpunkt diskriminierend oder rechtswidrig, sondern grundsätzlich in Erfüllung der Wehrpflicht

geschuldet. Nachdem den Betroffenen mit der Einführung des Dienstes mit speziellen medizinischen Auflagen die Möglichkeit der Dienstleistung in natura geboten wurde, war jegliche Diskriminierung, auch jene gegenüber Wehrpflichtigen mit einer Behinderung von über 40 %, die als vollständig dienstuntauglich eingestuft werden und deshalb von der Ersatzabgabe befreit sind, dahingefallen. Die Betroffenen hatten nun die Möglichkeit, die Dienstleistung zu wählen und allfällige bereits eingezahlte Ersatzabgaben gemäss den Bestimmungen des WEPG zurückzufordern. Dies aber, wie alle übrigen Wehrpflichtigen, ohne Zinsen, denn die Ersatzleistung ist das Äquivalent zur Dienstleistung, die dem Staat infolge der Wehrpflicht geschuldet wird. Wird somit der aufgeschobene Dienst später nachgeholt, erfolgt dies ohne irgendwelche Zeitzuschläge resp. "Zinsen" und es wird im Gegenzug genau derselbe Betrag, mit dem seinerzeit der nicht in natura geleistete Dienst erbracht resp. in Geld abgegolten wurde, ebenfalls zinslos im gleichen Umfang wieder zurückerstattet. Es handelt sich somit nicht um ein (unfreiwilliges) Darlehen, sondern um den Austausch zweier vom Grundsatz her gleichwertiger Leistungen, von denen, je nach den Umständen, die eine oder die andere aufgrund der Wehrpflicht so oder so geschuldet ist. Mit der Tatsache, dass der Beschwerdeführer seine Wehrpflicht während zehn Jahren durch Entrichtung von Ersatzabgaben abgeleistet und er sich nun freiwillig dazu entschlossen hat, die Wehrpflicht stattdessen nachträglich als Dienst zu erfüllen, lässt sich keine system- und gesetzwidrige Verzinsung der Ersatzabgaben rechtfertigen. Aus den Darlegungen geht zudem ohne weiteres hervor, dass in der Erhebung verfassungsrechtlich und gesetzlich geschuldeter Ersatz- resp. Kausalabgaben, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, weder eine Enteignung noch ein widerrechtlicher vorübergehender Entzug von Mitteln und damit kein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie von Art. 26 BV liegen kann. Auch der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Strafcharakter der Ersatzabgabe entbehrt nach dem Gesagten offensichtlich jeglicher Grundlage, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

3.3 Soweit der Beschwerdeführer neben einer Verletzung der allgemeinen Rechtsgleichheit nach Art. 8 Abs. 1 BV eine Verletzung der Gleichbehandlung der Geschlechter gemäss Art. 8 Abs. 3 BV im Speziellen geltend macht, kann darauf hingewiesen werden, dass das Bundesgericht sich dazu bereits verschiedentlich geäußert und eine Verletzung von Art. 8 BV durch die Wehr- und Ersatzpflicht nur für Männer auch im Bereich von Art. 8 Abs. 3 BV verneint hat. Dies, weil die Wehr- und Ersatzpflicht für Männer gemäss Art. 59 Abs. 1 und 3 BV ebenfalls Verfassungsrang hat und diese Bestimmung somit, als vom Verfassungs- und Gesetzgeber ausdrücklich gewollte, geschlechterspezifisch unterschiedliche Regelung, als – "lex specialis" – jener von Art. 8 BV vorgeht (vgl. BGE 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 3. ff. [3.4] mit Hinweisen). Da somit ohnehin keine Verletzung der Gleichbehandlung von Mann und Frau vorliegt, ist auch nicht weiter zu prüfen, ob eine solche, abweichend von der gesetzlichen Regelung, in irgendeiner Weise eine Verzinsung von zurückgeforderten Ersatzabgaben rechtfertigen könnte.

4. Sinngemäss macht der Rekurrent weiter geltend, dass er von der zuständigen Armee-stelle nicht auf die Möglichkeit des Dienstes mit speziellen medizinischen Auflagen aufmerksam gemacht worden sei. Dies habe dazu geführt, dass er erst im Jahr 2019 von dieser Möglichkeit erfahren habe und den Dienst zu einem späten, für ihn ungünstigen Zeitpunkt habe erbringen müssen, der für ihn mit Nachteilen und Mehrbelastungen verbunden gewesen sei.

4.1 Dazu ist vorab festzuhalten, dass sich gemäss einem allgemeinen Rechtsgrundsatz aus der Rechtsunkenntnis grundsätzlich nichts zu eigenen Gunsten ableiten lässt (vgl. BGer 2C_926/2018 vom 18.10.2018, E. 2.3; BGer 2C_674/2011 vom 7.2.2012, E. 4 und BGer 2C_670/2007 vom 10.12.2007, E. 3). Auch wenn sich die Rechtslage für den Beschwerdeführer nach dem ursprünglichen UT-Entscheid erst nachträglich verändert hat, muss dies mit Blick auf die Tatsache, dass das diesbezügliche Urteil des EGMR entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers durchaus in den Medien erörtert wurde und Thema der öffentlichen Diskussion war, auch im vorliegenden Zusammenhang gelten. Erwähnt wurden das Urteil oder der neugeschaffene Dienst mit speziellen medizinischen Auflagen z.B. in der Sendung "Rendez-vous" auf Radio SRF 1 vom 30. April 2009 (zu hören unter: <https://www.srf.ch/play/radio>), Menu "Sendungen nach Datum > 30.04.2009 > Nachmittag > 12:30 Rendez-vous > fünfter Beitrag" [abgerufen am 31.5.2021]) oder in den Printmedien betreffend den neuen Militärdienst für ehemals alsuntauglich eingeteilte Wehrpflichtige, z.B. in "Der Bund" vom 18. Oktober 2013 (einsehbar unter: <https://www.derbund.ch/schweiz/standard/untauglich-und-trotzdem-im-dienst/-story/19886995>) und "Der Bund" vom 14. Dezember 2010 (<https://www.derbund.ch/schweiz/standard/wenn-das-urteil-des-gerichtshofs-fuer-menschenrechte-nichts-gilt/story/-18393746>). Weiter im "Tagesanzeiger" vom 18. Oktober 2013 (<https://www.tagesanzeiger.ch/schweiz/standard/untauglich-und-trotzdem-im-dienst/-story/19886995>) oder auch in der "NZZ" vom 20. November 2009, Seite 10 (https://www.nzz.ch/schweiz/verliert_in_strassburg-1.4041447) und in der "NZZ" vom 14. November 2012 (<https://www.nzz.ch/schweiz/schweiz-armee-dienstplicht-untauglich-ersatzabgabe-1.17799821>) [alle abgerufen am 31.5.2021]). Der Beschwerdeführer hätte somit durchaus von der Möglichkeit des neu eingerichteten Militärdienstes mit speziellen medizinischen Auflagen wissen können. Auch hätte er sich bei den zuständigen Behörden diesbezüglich erkundigen können. Soweit ihm durch die späte Kenntnisnahme des neu geschaffenen Dienstes mit speziellen medizinischen Auflagen Mehraufwand entstanden ist, hat er diesen somit auch selbst zu verantworten. Die grundsätzlich berechnete Frage, ob die Armee ihn nicht von sich aus über die Möglichkeit des neu eingerichteten Dienstes hätte orientieren müssen, kann vorliegend offenbleiben, da der Rekurrent inzwischen von der Möglichkeit erfahren, den Militärdienst geleistet hat und die Wehrpflichtersatzabgaben zurückerstattet worden sind.

4.2 Zum geltend gemachten Mehraufwand und den Nachteilen infolge der späten Dienstleistung sowie der darin, nach Auffassung des Beschwerdeführers, liegenden Diskriminierung, ist festzuhalten, dass alle Dienstpflichtigen, die den Dienst beispielsweise aus gesundheitlichen, beruflichen oder anderen Gründen längere Zeit verschieben müssen, grundsätzlich von derselben Problematik betroffen sind. Soweit sie Dienst nach dem WK-Modell leisten, erfolgt zudem auch in diesen Fällen die Rückzahlung der Ersatzabgabe erst nach Jahren, wenn die verschobenen Dienstleistungen alle nachgeholt sind. Auch die Problematik eines allfälligen inflationsbedingten Wertverlusts oder der Tatsache, dass die als Ersatzabgabe eingezahlten Mittel während Jahren gebunden sind und bis zur Rückerstattung nicht zur Verfügung stehen, betrifft somit nicht nur Wehrpflichtige, die infolge eines UT-Entscheids gegen ihren Willen ursprünglich nicht zum Dienst zugelassen wurden, sondern alle Angehörigen der Armee, die einen Dienst verschieben. Auch wenn die konkreten Auswirkungen von Fall zu Fall verschieden sind, liegt darin keine Diskriminierung begründet.

4.2.1 Von massgeblicher Bedeutung im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Nachteilen ist die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in keinem Zeitpunkt gezwungen war, die Dienstleistung nachzuholen. Gerade auch die Probleme und Einbussen, die er im Arbeitsprozess und bei der Einkommenserzielung durch die Nachholung gewärtigen musste, waren grundsätzlich voraussehbar. Der Rekurrent wusste gemäss eigenen Aussagen über die finanziellen Folgen Bescheid und es ging ihm gemäss seinen Aussagen neben der Aufhebung des UT-Entscheids vor allem darum, die Ersatzabgaben möglichst bald zurückzu erhalten, weshalb er gemäss seiner Stellungnahme zur Vernehmlassung der ESTV vom 31. Dezember 2020 auch bereit war, die damit zusammenhängenden Nachteile in Kauf zu nehmen und den Dienst als Durchdiener zu leisten. Der Beschwerdeführer hat dringend darum ersucht und sich, obwohl er fast die ganzen geschuldeten Ersatzabgaben bereits entrichtet hatte, freiwillig dazu entschieden, die Dienstleistung doch noch in natura nachzuholen, um im Gegenzug die Ersatzabgaben zurückfordern zu können.

4.2.2 Es ist wenig nachvollziehbar und erscheint treuwidrig, wenn er nun im Nachhinein die dadurch entstandenen und mit einer Dienstleistung in natura stets mehr oder weniger verbundenen Nachteile als Diskriminierung bezeichnet. Die Bedingungen der Dienstleistung, der Ersatzpflicht und die Rückerstattungskonditionen sind für alle Dienstleistenden dieselben und waren von vornherein klar. Eine gesetzwidrige Verzinsung der Ersatzabgaben ist damit nicht zu rechtfertigen.

4.2.3 Ausserdem stehen dem Zinsausfall, der inflationsbedingten Wertverminderung, die überdies infolge sehr geringer Inflationsraten kaum ins Gewicht fällt, und den weiteren mit der Dienstleistung in Zusammenhang stehenden Nachteilen aus rein ökonomischer Sicht die Vortei-

le gegenüber, die sich in der Vergangenheit daraus ergeben haben, dass der Beschwerdeführer keinen Dienst tun musste. Er musste keinen militärisch bedingten Unterbruch im beruflichen Werdegang oder der Ausbildung in Kauf nehmen. Ebenso hatte er in all den Folgejahren keine durch Militärdienst bedingten beruflichen Absenzen mit all ihren Nachteilen auf dem Arbeitsmarkt zu gewärtigen. Dies alles sind geldwerte Vorteile, welche die Wehrpflichtigen, die den Dienst in natura leisten mussten, nicht hatten, die über die Jahre hinweg grundsätzlich auch einer Wertvermehrung unterlagen und die den mit der späten Diensterfüllung zusammenhängenden ökonomischen Nachteilen ausgleichend gegenüberstehen. Selbst wenn sich dies im Einzelfall verschieden stark auswirkt, erscheint auch vor diesem Hintergrund die gesetzlich in Art. 39 Abs. 6 WEPG für alle Dienstnachholenden ausdrücklich ausgeschlossene Verzinsung der Ersatzabgaben als sachgerecht und korrekt. Damit liegt auch in diesem Kontext keine Ungleichbehandlung oder Diskriminierung vor, welche ein Abweichen von der Norm als angezeigt erscheinen lassen könnte.

4.2.4 Im Übrigen bleibt festzuhalten, dass selbst wenn entgegen den vorangehenden Ausführungen im Zusammenhang mit der späten Dienstleistung eine Diskriminierung festzustellen wäre, diese die Modalitäten der Rekrutierung und der Dienstleistung an sich beträfe und in keinerlei Zusammenhang mit der Rückerstattung der Ersatzabgabe nach erfolgter Dienstleistung steht. Damit läge sie ausserhalb des vorliegenden Verfahrensgegenstands der Rückerstattung der Ersatzabgaben und deren (Nicht-)Verzinsung, weshalb darauf im vorliegenden Verfahren ohnehin nicht einzutreten wäre. Eine allfällige mit einer Diskriminierung zusammenhängende Schadenersatzforderung kann nicht dazu herangezogen werden, die gesetzliche Regelung über die Rückerstattung von Wehrpflichtersatzabgaben ausser Kraft zu setzen und kann somit nicht über die Verzinsung der Ersatzabgaben erfolgen, sondern wäre unabhängig davon in einem eigenständigen Verfahren anzustreben.

5. Dass keine Verstösse gegen die verschiedenen Inhalte des Rechtsgleichheitsgrundsatzes von Art. 8 BV vorliegen, wurde im Einzelnen bereits dargelegt. Aus den bisherigen Ausführungen folgt zudem ohne Weiteres, dass in den gesetzlich verankerten Modalitäten der Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgabe keinerlei Verstoß gegen Treu und Glauben und auch keine Willkür liegen kann. Auch nicht in der in Art. 39 Abs. 1 WEPG statuierten Vorschrift, dass die Rückerstattung erst erfolgen kann, wenn die Gesamtdienstleistung erfüllt worden ist. Das Prinzip von Treu und Glauben und das Willkürverbot gemäss Art. 9 BV sind nicht verletzt. Die diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers gehen ins Leere und sind nicht weiter zu erörtern. Auch die geltend gemachte Benachteiligung von Behinderten entbehrt jeglicher Grundlage. Dies zum einen, weil der Beschwerdeführer gemäss der Definition von Behinderung von Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Be-

hinderung vom 13. Dezember 2002 in der hier geltenden Fassung (BehiG; SR 151.3) gar nicht behindert ist, war er doch beispielsweise stets zu 100 % arbeitstätig, zum andern, weil auch Wehrpflichtige mit einer Behinderung von unter 40 % mit der Einführung des Dienstes mit speziellen medizinischen Auflagen grundsätzlich nicht mehr benachteiligt sind.

6. Aus den Erwägungen folgt, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit sie durch die erfolgte Rückerstattung der Ersatzabgaben nicht gegenstandslos geworden ist und soweit darauf eingetreten werden kann.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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]).

8. Ist der Beschwerdeführer vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. 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, soweit sie nicht gegenstandslos geworden und darauf einzutreten ist.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden dem Rekurrenten 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:

- A. _____
- Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär (BSM)
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller