



200 22 215

Versichertennummer: _____

Eröffnung: 14.9.2023 JCU/NZB/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. September 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Glatthard und Mauerhofer sowie Zbinden als Gerichtsschreiberin

In der Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend Wehrpflichtersatz 2020 und folgende Jahre

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Der _____ geborene A. _____ (Beschwerdeführer) wurde am _____ eingebürgert. Da er im Jahr der Vollendung seines 25. Altersjahres eingebürgert wurde, war er in der Folge grundsätzlich stellungspflichtig. An der Rekrutierung wurde er als militär- und schutzdienstuntauglich erklärt. Stattdessen leistete er bis und mit Kalenderjahr _____ die gesetzlich vorgesehene Ersatzabgabe auf seinem steuerpflichtigen Einkommen. Ab dem Jahr _____ leistete er keine Ersatzabgabe mehr, da er die damals vorgesehene Altershöchstgrenze von 30 Jahren im Vorjahr erreicht hatte.

B. Im Rahmen der Totalrevision des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 über den Wehrpflichtersatz [WPEG; SR 661], welche am 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist, wurde die Altershöchstgrenze für die Ersatzabgabe auf 37 Jahre erhöht. Basierend auf dieser Anpassung wurde der Beschwerdeführer wieder als ersatzpflichtig eingestuft. Ihm wurde deshalb mit Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2022 für das Ersatzjahr 2020 eine Wehrpflichtersatzabgabe von CHF 1'605.-- auferlegt.

C. Der Beschwerdeführer erhob am 24. Mai 2022 Einsprache gegen diese Veranlagung. Er machte geltend, dass die angewendete Praxis mehrere rechtliche Grundsätze verletze. Zur Begründung verwies er auf zwei Rechtsgutachten von Rechtsanwalt B. _____ und zwei Bundesgerichtsentscheide.

D. Am 11. Juli 2022 wies das Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern, Abteilung Militär (BSM), die Einsprache ab. Nach Nennung der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen wurde festgestellt, dass die Ersatzpflicht des Beschwerdeführers aufgrund des alten und neuen WPEG von _____ bis _____ sowie von _____ bis _____ gedauert habe (wobei _____ nicht den Kanton Bern betreffe, da ein ausserkantonaler Wohnsitz bestanden habe). Die vom Beschwerdeführer erwähnten Urteile hätten keinen direkten Einfluss auf seine Ersatzpflicht. Vielmehr würden sie, entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers, die Korrektheit der erneuten Ersatzpflicht ab dem Ersatzjahr 2019 bestätigen.

E. Gegen den Einspracheentscheid hat der Beschwerdeführer am 5. August 2022 Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt sinngemäss, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die bereits geleistete Zahlung sei zurückzuerstatten. Er begründet seine Anträge damit, dass mit der erneuten Erhebung der Ersatzabgabe gegen den Grundsatz der Nichtrückwirkung von Gesetzen verstossen werde. Konkret liege eine echte Rückwirkung vor, da das neue WPEG eine bereits erloschene Verpflichtung wiederaufleben lasse. Eine solche echte Rückwirkung sei nur in

Ausnahmefällen zulässig. Da im neuen WPEG keine entsprechende Übergangsbestimmung vorgesehen sei und kein überwiegendes öffentliches Interesse vorliege, bestehe kein solcher Ausnahmefall. Dass die Wehrgerechtigkeit nicht ausreichend sei als überwiegendes öffentliches Interesse, habe auch schon der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) festgehalten. Im Übrigen werde die Besitzstandswahrung verletzt durch die Rückwirkung. Diese Argumentation werde auch von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen bestätigt. Zudem liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, da das BSM nicht auf sein Kernargument eingegangen sei.

F. Das BSM hat sich am 2. September 2022 vernehmen lassen und die Abweisung der Beschwerde beantragt. Nach Darstellung der gesetzlichen Grundlagen zur Militär- und Ersatzpflicht sowie der Auswirkungen des neuen WPEG schliesst das BSM, dass der Beschwerdeführer erneut der Ersatzpflicht unterliege und keine unzulässige Rückwirkung vorliege. Dies habe auch das Bundesgericht so festgehalten. Die Vorwürfe der Verletzung des rechtlichen Gehörs sowie der Diskriminierung würden zurückgewiesen.

G. Am 9. September 2022 hat der Beschwerdeführer festgehalten, dass in der Vernehmlassung des BSM wiederum nicht auf sein Hauptargument der unzulässigen echten Rückwirkung eingegangen werde. Vielmehr werde gerade bestätigt, dass es sich um ein Wiederaufleben einer vorherigen Verpflichtung handle. Da es jedoch keine gesetzliche Grundlage für ein solches Wiederaufleben gebe, sei diese aufgrund der geltenden gesetzlichen Grundlage nicht zulässig. Zudem stellt er in Frage, ob es nicht diskriminierend sei, wenn das Wiederaufleben nur über 30-jährige Neuschweizer betreffe. Abschliessend wiederholt er seinen Antrag und ergänzt diesen sinngemäss mit einem Feststellungsbegehren hinsichtlich des Nichtbestehens seiner Wehersatzabgabepflicht für die auf das Jahr 2020 folgenden Jahre.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 22. September 2022 die Abweisung der Beschwerde beantragt. Sie begründet diesen Antrag zusammengefasst damit, dass der Beschwerdeführer aufgrund des neuen WPEG sowie der bundesgerichtlichen Erwägungen für das Ersatzjahr 2020 eine Wehrpflichtersatzabgabe zu leisten habe. Insbesondere führt sie aus, dass die Pflicht allein mit dem Erreichen einer bestimmten Altersgrenze nicht erfüllt werde, sondern dass der Pflichtige gemäss den gesetzlichen Grundlagen dann einzig zu alt für die Pflichterfüllung sei. Zudem macht sie Ausführungen zur Rückzahlung von geleisteten Zahlungen im Zusammenhang mit in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungen.

I. Zu dieser Vernehmlassung hat der Beschwerdeführer am 12. Oktober 2022 Stellung genommen. In der Stellungnahme macht er geltend, dass in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Bedingungen für eine rückwirkende Anwendung der Gesetzgebung auf die

Ersatzjahre 2019 und folgende gerade nicht geklärt würden. Da vorliegend ein bereits abgeschlossener Sachverhalt von einer neuen Gesetzgebung betroffen werde, würde das Wiederaufleben eine Rückwirkung darstellen. Es liege zudem eine Ungleichbehandlung vor, da ihn die Pflicht nicht gleich treffe wie einen 19-jährigen und da nur sogenannte Neuschweizer jederzeit wieder abgabepflichtig würden. Vorliegend sei die Veranlagung im Übrigen gerade nicht in Rechtskraft erwachsen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide des Amtes für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär betreffend den Wehrpflichtersatz können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 31 Abs. 1 WPEG 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 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 mit der nachfolgenden Einschränkung einzutreten.

2. Der Beschwerdeführer hat am 9. September 2022 beantragt, dass festzustellen sei, dass er auch für das Ersatzjahr 2021 und folgende nicht wehrpflichtersatzabgabepflichtig sei. Das Verfahren vor der Steuerrekurskommission ist auf das Anfechtungsobjekt beschränkt (Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 5 zu Art. 84 VRPG). Das Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid des BSM, welcher sich ausschliesslich auf die Wehrpflichtersatzabgabe 2020 bezieht. Da hinsichtlich der folgenden Jahre keine Einspracheentscheide vorliegen, kann die Steuerrekurskommission darüber nicht befinden. Auf den Antrag des Beschwerdeführers, es sei festzustellen, dass er auch für das Ersatzjahr 2021 und folgende nicht wehrpflichtersatzabgabepflichtig sei, kann deshalb nicht eingetreten werden.

3. 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 rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

4. Strittig ist, ob die Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2020 geschuldet ist. Zudem macht der Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, da das BSM nicht auf sein Kernargument des rückwirkenden Charakters der Abgabe eingegangen sei. Letztere Rüge ist vorab zu behandeln.

5. Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst namentlich das Recht, dass die zuständige Behörde die Argumente der vom Entscheid betroffenen Personen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 21 VRPG).

5.1 Daraus folgt u.a. die grundsätzliche Verpflichtung der Behörde, ihr ordnungsgemäss angebotene Beweise abzunehmen und ihren Entscheid zu begründen. Beide Pflichten gelten jedoch nicht uneingeschränkt. In Bezug auf die Begründungspflicht ist zu beachten, dass sich das BSM nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]; BGE 140 11 262 E. 6.2; VGE 100 2016 104 vom 14.9.2017, E. 2.1 mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG).

5.2 Das BSM hat sich im Einspracheentscheid nicht sehr ausführlich zur Zulässigkeit der Rückwirkung der neuen Fassung des WPEG geäußert. Jedoch hat es auf die bundesgerichtliche Bestätigung der Anwendung des neuen WPEG auf das Ersatzjahr 2019 hingewiesen. Damit hat es den für den Entscheid wesentlichen Punkt genannt und auch auf das Hauptargument des Beschwerdeführers Bezug genommen. Insbesondere kann nicht erwartet werden, dass das BSM im Detail zu zwei nicht den spezifischen Einzelfall betreffenden Rechtsgutachten Stellung nimmt, die als Anhänge zur Einsprache eingereicht wurden. Folglich liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

6. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass seine Veranlagung hinsichtlich der Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2020 aufgrund der neuen Gesetzesbestimmung eine unzulässige echte Rückwirkung darstelle. Die (strengen) Voraussetzungen dafür seien nicht erfüllt. Er habe seine Abgabepflicht unter altem Recht vollständig erfüllt und die Abgabepflicht könne aufgrund des abgeschlossenen Sachverhalts nicht wieder aufleben. Zudem komme die Besitzstandswahrung zur Anwendung. Er beruft sich dabei auf die Artikel 5, 6 und 9 BV.

7. Die Grundlage der Wehrpflichtersatzabgabe findet sich in Art. 59 BV. Gemäss dieser Bestimmung ist jeder Mann mit Schweizer Bürgerrecht wehr- oder ersatzdienstpflichtig (Art. 59 Abs. 1 BV; vgl. auch Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Februar 1995 über die Armee und die Militärverwaltung [MG; SR 510.10]). Wer keinen Militär- oder zivilen Ersatzdienst leistet, hat eine finanzielle Abgabe zu entrichten (Art. 59 Abs. 3 BV und Art. 1 WPEG). Diese Abgabe ist im WPEG und der WPEV geregelt. Sie soll nach ständiger Rechtsprechung eine Gleichbehandlung zwischen den Wehrpflichtigen, die Militär- oder Zivildienst leisten, und den davon befreiten Personen gewährleisten (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E 3.1, mit Hinweisen).

8. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a WPEG sind Wehrpflichtige mit Wohnsitz im In- oder Ausland ersatzpflichtig, wenn sie im Ersatzjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht, während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind. Da der Beschwerdeführer diese Voraussetzungen im Ersatzjahr erfüllt hat, ist vorliegend unbestritten, dass er grundsätzlich ersatzpflichtig ist.

9. Anstoss der vorliegenden Beschwerde ist Art. 3 WPEG, welcher die Dauer der Ersatzpflicht normiert und mit Änderung vom 16. März 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019 (AS 2018 3269; BBl 2017 6191), angepasst worden ist. Die Änderung wurde nötig zur Angleichung der Bestimmung an die reformierte Militär- und Zivildienstpflicht (BBl 2017 6191, S. 6206).

Die beiden Versionen der vorliegend einschlägigen Teile von Art. 3 WPEG lauten wie folgt:

In Kraft bis 31. Dezember 2018	In Kraft seit 1. Januar 2019
Art. 3 Dauer der Ersatzpflicht	Art. 3 Beginn und Dauer der Ersatzpflicht
¹ Die Ersatzpflicht beginnt am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendet.	¹ Die Ersatzpflicht beginnt frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet. Sie dauert längstens bis zum Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollendet.
² Sie dauert: a. 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;	² Für Ersatzpflichtige nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a, die keinen Zivildienst leisten, beginnt die Ersatzpflicht im Jahr, das auf die Rekrutierung folgt. Sie dauert elf Jahre.

10. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind bei einer Änderung der Rechtsgrundlagen diejenigen Rechtssätze massgebend, die zum Zeitpunkt des Eintretens der für die Entscheidung rechtlich massgeblichen Tatsachen Geltung haben (BGE 146 V 364 E. 7.1, mit Hinweisen). Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen ist mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Vorhersehbarkeit verbunden und ergibt sich aus dem Recht der Gleichbehandlung (Art. 8 BV), dem Willkürverbot (Art. 5 BV) und der Wahrung von Treu und Glauben (Art. 9 BV; BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.1).

10.1 Normiert ein Bundesgesetz selbst eine Rückwirkung, so sind das Bundesgericht und die übrigen Behörden verpflichtet, diese auch dann anzuwenden, wenn die Rückwirkung aus verfassungsrechtlicher Sicht problematisch erscheint (Art. 190 BV; BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.1, und 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 4.5, beide mit Hinweisen). Im Rahmen der Revision des WPEG wurden Übergangsbestimmungen erlassen. Diese beziehen sich aber nur auf die Abschluss-Ersatzabgabe und das Rechtsmittelverfahren (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.2, und 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 5.1, beide mit Hinweisen). Damit liegt keine Übergangsbestimmung zu Art. 3 WPEG vor.

10.2 Folglich ist zu prüfen, ob eine zulässige Rückwirkung vorliegt. Von der Rechtsprechung wird zwischen der echten und unechten Rückwirkung unterschieden.

10.2.1 Sofern gemäss Gesetzestext an ein Ereignis anzuknüpfen ist, welches bei Inkrafttreten der neuen Norm bereits vollständig abgeschlossen ist, liegt eine echte Rückwirkung vor. Da die betroffenen Personen zum Zeitpunkt des Geschehens die sich aus den Tatsachen ergebenden Rechtsfolgen nicht kennen und sich deshalb nicht in Kenntnis der Sachlage entscheiden konnten, ist eine solche Rückwirkung grundsätzlich unzulässig. Ausnahmen sind nur unter strengen Voraussetzungen verfassungsrechtlich unbedenklich. Konkret muss eine hinreichend klare gesetzliche Grundlage für die Rückwirkung vorliegen, die Rückwirkung muss in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert sein, sie muss einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dienen, es dürfen keine stossenden Ungleichbehandlungen resultieren und wohlerworbene Rechte müssen respektiert werden (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.1, und 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 4.1, beide mit Hinweisen). Im Steuerrecht liegt eine unzulässige echte Rückwirkung dann vor, wenn die Steuerpflicht auf Tatsachen beruht, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten und vollständig abgewickelt worden sind. Der Umfang der Steuerpflicht kann hingegen aufgrund von Tatsachen vor dem Erlass des Gesetzes bestimmt werden (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.1, und 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 4.4, beide mit Hinweisen).

10.2.2 Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz auf Verhältnisse abstellt, die zwar unter Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (sog. Dauersachverhalte). Diese Rückwirkung gilt nur dann als verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn ihr keine wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGer 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 4.2, mit Hinweisen).

10.2.3 Bei zusammengesetzten Tatbeständen, bei welchen eine Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer Sachverhaltselemente abhängig ist, ist für die intertemporale Anwendbarkeit massgeblich, unter der Herrschaft welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex überwiegend ereignet hat. Demgemäss liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn Sachverhalte zu beurteilen sind, die nach dem Inkrafttreten der Norm eingetreten sind, ergänzend aber auch gewisse Tatsachen berücksichtigt werden, die vor dem Inkrafttreten eingetreten sind (sog. Rückanknüpfung; BGer 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 4.3, mit Hinweisen).

10.3 Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Ersatzabgabe gerade nicht an einen Dauersachverhalt anknüpft, sondern es sich dabei um einen zusammengesetzten Tatbestand handelt. Wörtlich hat das Bundesgericht ausgeführt: "Relevant sind zunächst nach Art. 2 Abs. 1 WPEG die (Nicht-) Einteilung in einer Formation der Armee, die (Nicht-) Unterstellung unter die Zivildienstpflcht und die (Nicht-) Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr, ferner nach Art. 3 Abs. 1 WPEG (...) das Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr und schliesslich das Datum des Beginns der Ersatzpflicht nach Art. 3 Abs. 2, 3, 4 und 5 WPEG (...) (vgl. zudem die Befreiungstatbestände gem. Art. 4 und 4a WPEG, die ebenfalls an die Gegebenheiten im Ersatzjahr anknüpfen). Mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht handelt es sich dabei um Tatsachen und Zustände, die sich im Ersatzjahr ereignen bzw. im Ersatzjahr bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden" (BGer 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 5.2).

10.3.1 Daraus folgt, dass die Anwendung der neuen Art. 2 und 3 WPEG eine echte Rückwirkung darstellt, wenn das Ersatzjahr vor deren Inkrafttreten am 1. Januar 2019 endet. Denn soweit das Ersatzjahr 2018 (und frühere Ersatzjahre) zur Diskussion stehen, würden die neuen Voraussetzungen der Steuerpflicht auf Tatsachen beruhen, die im Jahr 2018 (oder früher) und damit vor dem Inkrafttreten der Änderungen liegen (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.4, und 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 5.3). Da keine hinreichend klare Gesetzesgrundlage für eine echte Rückwirkung vorliegt (BGer 2C_339/2021 vom 4.5.2022, E. 4.5) und zudem die Wehrgerechtigkeit kein genügendes zwingendes öffentliches Interesse darstellt, sind die Voraussetzungen für eine echte Rückwirkung von Art. 3 WPEG nicht gegeben (BGer 2C_1005/2021 vom 27.4.2022, E. 5.1). Insofern gilt für die Ersatzjahre 2018 und ältere Ersatzjahre der Grundsatz der Nichtrückwirkung. In diesem Sinn hat das Bundesgericht in den auch vom Beschwerdeführer herangezogenen Urteilen 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 und

2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 entschieden, dass die dortigen Beschwerdeführenden für das Ersatzjahr 2018 keiner Abgabepflicht unterliegen.

10.3.2 Anders verhält es sich für die Ersatzjahre ab 2019. Der Beschwerdeführer führt unter Verweis auf die beigelegten Rechtsgutachten und das Urteil der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen I/2-2019/115 vom 14. Mai 2020 (vgl. die dortige E. 4c) aus, dass durch die Anwendung des neuen WPEG eine zuvor erloschene Verpflichtung in einem Dauerschuldverhältnis wieder auflebe. Im Gegensatz zur Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen ist das Bundesgericht aber der Ansicht, dass kein Dauersachverhalt zu beurteilen ist. Folglich steht die Ansicht der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen im Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. auch Verwaltungsgericht des Kantons Zürich VB.2022.00767 vom 15.3.2023, E. 4.5.2 und E. 4.5.4). Abgesehen vom Beginn der Ersatzpflicht beruhen im konkreten Fall die Voraussetzungen der Wehersatzpflicht für das Ersatzjahr 2019 und folgende auf Tatsachen und Zuständen, die im Jahr 2019 und folgende eingetreten sind (bzw. noch eintreten werden). Damit liegt ein zusammengesetzter Tatbestand vor, der schwergewichtig auf Ereignisse nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen abstellt. Insofern findet keine echte Rückwirkung statt, sondern eine unechte Rückwirkung bzw. eine Rückanknüpfung. Eine solche ist vorbehaltlich wohlerworbener Rechte zulässig. Da hier keine wohlerworbenen Rechte ersichtlich sind, ist die unechte Rückwirkung zulässig und das WPEG ab dem Ersatzjahr 2019 in seiner neuen Fassung anwendbar (mit diesem Ergebnis auch Verwaltungsgericht des Kantons Zürich VB.2022.00767 vom 15.3.2023, E. 4.4, sowie Cour de Justice de Canton de Genève vom 13.12.2022, E. 5). Dass das Bundesgericht die entsprechende Schlussfolgerung im Urteil 2C_1005/2021 gemäss E. 6 offengelassen hat, da diese für den zu beurteilenden Fall nicht relevant war, ist für den Beschwerdeführer nicht behelflich (vgl. E. 10.3).

10.3.3 Soweit der Beschwerdeführer weiter geltend macht, dass seine Besitzstandswahrung verletzt werde, ist dem zu widersprechen. Dem Gesetzgeber steht es frei, die Voraussetzungen einer Pflicht neu zu definieren (vgl. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich VB.2022.00767 vom 15.3.2023, E. 4.5.1). In diesem Sinne ist mit der ESTV davon auszugehen, dass mit dem Erreichen einer Altersgrenze eine Pflicht nicht als für immer erfüllt einzustufen ist, sondern dass die entsprechende Person nur aufgrund ihres Alters nicht mehr pflichtig ist. Wird die Altersgrenze angehoben, kann es sein, dass jemand wiederum pflichtig wird. Die vorübergehende Befreiung des Beschwerdeführers von der Ersatzpflicht vermag kein wohlerworbenes Recht auf dauerhafte Abgabebefreiung zu begründen. Sodann kann er auch nicht darlegen, welche Vertrauensschutzgründe gegen seine Wiedererfassung sprechen (vgl. auch Verwaltungsgericht des Kantons Zürich VB.2022.00767 vom 15.3.2023, E. 4.6.2). Dass gerade die hier interessierende Ersatzpflicht wiederaufleben kann, hat das Bundesgericht im Urteil 2C_339/2021 im Übrigen

explizit festgestellt. Konkret hat das Bundesgericht in E. 4.3 ausgeführt, dass der Beschwerdeführer unter neuem Recht abgabepflichtig wäre, nachdem er eine gewisse Zeit nicht mehr abgabepflichtig war.

10.3.4 Wie aus den Referenzen zu den obigen Ausführungen hervorgeht, stützt sich die Steuerrekurskommission bei ihren Überlegungen auf dieselben Bundesgerichtsurteile, auf welche auch der Beschwerdeführer hinweist. Diese betreffen aber nicht den identischen Sachverhalt wie vorliegend, weswegen die notwendigen Modifikationen vorzunehmen sind. Zudem sind, wie oben dargelegt, auch die Schlussfolgerungen daraus anders als vom Beschwerdeführer vorgebracht.

10.4 Nach den vorstehenden Ausführungen kann festgehalten werden, dass ab dem Ersatzjahr 2019 das WPEG in seiner neuen Fassung anwendbar ist. Somit ist ab diesem Zeitpunkt jeder stellungspflichtige Schweizer Bürger bis zur Vollendung seines 37. Altersjahrs (oder der Erfüllung der elfjährigen Ersatzleistungspflicht) ersatzabgabepflichtig, sofern er keinen Wehr- oder Zivildienst leistet (vgl. auch Verwaltungsgericht des Kantons Zürich VB.2022.00767 vom 15.3.2023, E. 4.4).

10.4.1 _____ (*persönliche Daten des Beschwerdeführers*)

10.4.2 Die ab dem Ersatzjahr 2019 geltende Fassung von Art. 3 Abs. 1 WPEG sieht vor, dass die Abgabepflicht spätestens in dem Jahr endet, in dem der Abgabepflichtige sein 37. Altersjahr vollendet. Da der Beschwerdeführer im Ersatzjahr 2020 sein 37. Altersjahr noch nicht vollendet hatte, untersteht er gemäss der geltenden Fassung des WPEG altersmässig wiederum der Wehrpflichtersatzabgabepflicht.

10.4.3 Auch die übrigen Voraussetzungen der Wehrpflichtersatzabgabe sind vorliegend erfüllt. So hat der Beschwerdeführer Wohnsitz in der Schweiz, konkret in C._____, wurde als untauglich eingestuft und war deshalb im Jahr 2020 weder in eine Formation der Armee noch im Zivildienst eingeteilt. Zudem hat er noch keine elf Jahre Ersatzabgaben geleistet.

10.4.4 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. Da die Höhe der Ersatzabgabe nicht beanstandet wurde, erübrigen sich weitere Abklärungen dazu von Seiten der Steuerrekurskommission.

10.5 Folglich kann festgehalten werden, dass die Pflicht zur Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2020 gemäss Veranlagung vom 20. Mai 2022 gesetzeskonform ist. Die dagegen erhobene Beschwerde ist in diesem Punkt unbegründet.

11. Schliesslich ist das Vorbringen des Beschwerdeführers zu prüfen, wonach es diskriminierend sei, wenn die erneute Wehrpflichtersatzabgabepflicht nur über 30-jährige Neuschweizer betreffe. Zudem liege eine Ungleichbehandlung vor, da ihn die Pflicht ganz anders tangiere als einen 19-jährigen.

11.1 Damit ruft der Beschwerdeführer das in Art. 8 Abs. 2 BV verankerte Diskriminierungsverbot an. Gemäss Art. 8 Abs. 2 BV darf niemand diskriminiert werden, namentlich nicht wegen der Herkunft, der Rasse, des Geschlechts, des Alters, der Sprache, der sozialen Stellung, der Lebensform, der religiösen, weltanschaulichen oder politischen Überzeugung oder wegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung. Verboten ist auch eine indirekte Diskriminierung, d.h. eine Regelung, die keine offensichtliche Benachteiligung einer spezifisch gegen Diskriminierung geschützten Gruppe enthält, jedoch in ihren tatsächlichen Auswirkungen Angehörige einer solchen Gruppe besonders stark benachteiligt, ohne dass dies sachlich begründet wäre (Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl., 2020, N. 774 ff., mit Hinweisen).

11.2 Die erneute Wehrpflichtersatzabgabepflicht trifft jegliche Männer, welche noch nicht elf Beitragsjahre geleistet haben. Demnach macht das Gesetz keinen Unterschied zwischen Männern, welche eingebürgert worden sind oder von Geburt an das schweizerische Bürgerrecht hatten, da die Dienst- bzw. die entsprechende Ersatzpflicht jedem Schweizer Bürger gleichermassen obliegt. Ausschlaggebend ist, ob das 37. Altersjahr bereits erreicht worden ist oder nicht. Es ist somit nicht ersichtlich, inwiefern vorliegend das Diskriminierungsverbot verletzt wird. Zudem kann nichts aus der vorgebrachten Ungleichbehandlung gegenüber einem 19-jährigen abgeleitet werden. Denn auch ein 19-jähriger kann bereits finanzielle Verpflichtungen haben (seien diese familiärer Natur oder z.B. im Rahmen von Aus-/Weiterbildungen), welche dazu führen, dass die Leistung der Wehrpflichtersatzabgabe für ihn spürbare Auswirkungen hat. Die Beschwerde ist damit auch in diesem Punkt abzuweisen.

11.3 Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Gerichtsbehörden gemäss Art. 190 BV an Bundesgesetze gebunden sind. Selbst wenn eine Diskriminierung vorliegen würde (was nicht der Fall ist, vgl. E. 11.2), wäre die Steuerrekurskommission gehalten, das WPEG anzuwenden und die Ersatzpflicht zu bestätigen.

12. Abschliessend ist festzuhalten, dass die ESTV Ausführungen zur Rückzahlung von geleisteten Zahlungen hinsichtlich rechtskräftiger Veranlagungen macht. Insbesondere bilde ein späteres Urteil einer höchstrichterlichen Instanz keinen Revisionsgrund. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nur die Rückzahlung der bereits geleisteten Anzahlung hinsichtlich Ersatzjahr 2020 verlangt. Da vorliegend eine noch nicht rechtskräftige Veranlagung zu beurteilen ist, sind diese Ausführungen der ESTV irrelevant.

13. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt, dass die Wehrpflichtersatzabgabe gesetzeskonform ist und dass keine Diskriminierung vorliegt. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

14. 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]). Demnach sind die Verfahrenskosten, welche festgesetzt werden auf CHF 400.--, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

15. Ist der Beschwerdeführer vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall unterliegt und er auch nicht vertreten ist, 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 darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 400.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden** (Art. 22 Abs. 3 WPEG i.V.m. Art. 74 Abs. 1 VRPG). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die

Beschwerdeschrift ist in **3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern (BSM)
- Eidgenössische Steuerverwaltung

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Cuccarède

Zbinden