



200 24 94

Versichertennummer: _____

Eröffnung: 18.2.2025 TMI/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 18. Februar 2025

hat der hauptamtliche a.o. Richter der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 2 der Verordnung vom 28. Januar 2004 betreffend den Vollzug des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe in der Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend Wehrpflichtersatz 2022

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Beschwerdeführer) wurde am _____ geboren. Am 23. Juni 2015 wurde er im Rahmen der Rekrutierung in Sumiswald sowohl alsuntauglich für den Militärdienst wie auch alsuntauglich für den Schutzdienst eingestuft (gemäss Dienstbüchlein; Beilage 5 zur Beschwerde vom 4.4.2024).

B. Mit Veranlagung vom 22. Januar 2024 setzte das Amt für Bevölkerungsschutz, Sport und Militär des Kantons Bern, Abteilung Militär (BSM), die Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2022 auf CHF 410.60 fest (CHF 400.-- Ersatzabgabe und CHF 10.60 Zins bzw. Verzugszins). Der Beschwerdeführer hatte im betreffenden Ersatzjahr keine anrechenbaren Dienstage und keine Zivilschutztage geleistet (Beilage 1 zur Beschwerde vom 4.4.2024).

C. Den Zins bzw. Verzugszins von CHF 10.60 bezahlte der Beschwerdeführer am 8. Februar 2024 (Beilage 2 zur Beschwerde vom 4.4.2024). Am 19. Februar 2024 erhob er Einsprache gegen die Wehrpflichtersatzabgabeverfügung (Beilage 3 zur Beschwerde vom 4.4.2024). Er beantragte deren Aufhebung und seine zukünftige Befreiung von der Ersatzpflicht. Eventualiter sei die Ersatzabgabe auf 3 % des taxpflichtigen Einkommens des Beschwerdeführers festzusetzen, ausmachend CHF 306.--, unter Kostenfolgen. Die Mindestabgabe von CHF 400.-- stelle einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) dar. Dies, da die Abgabe keinen Ersatzcharakter aufweise und sich ausschliesslich auf Männer beziehe (unter Verweis auf BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.5). Entgegen den Ausführungen in der Botschaft sei der "blaue Weg" (also die Ausmusterung aufgrund eines körperlichen oder psychischen Gesundheitsproblems) für Studenten nicht profitabler als für erwerbstätige Wehrpflichtige. Jedenfalls diene die Mindestabgabe hauptsächlich der Beschaffung finanzieller Mittel und nicht der Wehrgerechtigkeit, welche der Zweck der Ersatzabgabe sein sollte. Aufgrund seiner ADHS-Diagnose sei ihm nicht gestattet worden, Militärdienst zu leisten, obwohl er dies gerne gemacht hätte. Auch für den Zivildienst oder Zivilschutz sei er nicht zugelassen worden und man habe es unterlassen, ihn über die alternative Dienstmöglichkeit (militärtauglich nur für besondere Funktionen, mit Auflagen) zu informieren. Wenn er früher von dieser Möglichkeit gewusst hätte, hätte er diesen Dienst wohl geleistet. Faktisch sei ihm aber keine andere Möglichkeit geblieben, als die Militärpflichtersatzabgabe zu bezahlen. In diesem Sinn sollte auf die Erhebung der Ersatzabgabe gänzlich verzichtet werden, im Minimum aber auf die Erhebung der Mindestabgabe.

D. Mit Einspracheentscheid vom 12. März 2024 wies das BSM die Einsprache ab (Beilage 4 zur Beschwerde vom 4.4.2024). Beim Wehrpflichtersatz handle es sich nicht um eine fiskalische Abgabe, sondern um einen Ersatz für nicht persönlich geleisteten Militärdienst. Die

ausschliesslich für Männer vorgesehene Militärdienstpflicht stelle keine Diskriminierung dar. Die konkrete Wehrpflichtersatzabgabe 2022 sei gemäss geltendem Recht veranlagt worden. Die Urteile des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR), in welchen eine Diskriminierung bei militär- und zivildienstuntauglichen Ersatzpflichtigen festgestellt worden sei, hätten keinen direkten Einfluss auf andere Ersatzpflichtige. Die Art und Weise der Urteilsumsetzung liege in der Kompetenz der Schweiz. Mit Schreiben vom 1. Juni 2023 sei der Beschwerdeführer über die Möglichkeit eines Einsatzes mit speziellen medizinischen Auflagen informiert worden. Es stehe ihm nach wie vor offen, das Formular auszufüllen und einzureichen.

E. Gegen den Einspracheentscheid hat der Beschwerdeführer am 4. April 2024 Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er stellt folgende Rechtsbegehren:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 12. März 2024 sei aufzuheben;
2. Die Angelegenheit sei zur neueren Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen;
3. Dem Beschwerdeführer sei die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren; dies
unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

Unter dem Titel "Materielles" führt der Beschwerdeführer aus, dass der Einspracheentscheid seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletze. Dies sei ein zulässiger Beschwerdegrund. Nach Darstellung der Rechtsgrundlagen (mit Verweis auf den Basler Kommentar und die bundesgerichtliche Rechtsprechung) wiederholt der Beschwerdeführer knapp seine Argumentation in der Einsprache und hebt hervor, dass nicht die Wehrpflichtersatzabgabe an sich, sondern die Zulässigkeit der Mindestabgabe strittig sei. Diese habe keinen Ersatzcharakter, womit sie gemäss E. 4.5 in BGer 2C_1051/2016 klar EMRK-widrig sei. Der Einspracheentscheid setze sich mit dieser Argumentation überhaupt nicht auseinander. Die Vorinstanz habe insbesondere verkannt, dass die Mindestabgabe angefochten sei. Die zitierte Rechtsprechung sei dafür nicht dienlich. Indem die Vorinstanz lediglich auf das Gesetz abstelle, werde missachtet, dass die EMRK diesem vorgehe. Aus dem Einspracheentscheid gehe jedenfalls nicht hervor, wieso die Vorinstanz die Mindestabgabe nicht als fiskalisch einstufe. Dadurch sei der Beschwerdeführer nicht in der Lage, den Einspracheentscheid in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterzuziehen. Der formelle Mangel der Gehörsverletzung führe ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (mit Verweis auf einen Kommentar und diverse Bundesgerichtsurteile). Ob die Rechtsverletzung durch die Rechtsmittelinstanz geheilt werden könne, spiele für die Auferlegung der Verfahrenskosten keine Rolle, da die Verletzung des rechtlichen Gehörs ein vollständiges Unterliegen der Vorinstanz darstelle. Zusätzlich hat der Beschwerdeführer ein

Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt, da er nicht über die erforderlichen Mittel für die Bezahlung des Gerichtskostenvorschusses verfüge und die Beschwerde nicht aussichtslos sei.

F. Mit Eingangsbestätigung vom 8. April 2024 hat die Steuerrekurskommission den Beschwerdeführer aufgefordert, das Formular zum Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege auszufüllen, zu unterzeichnen und die darin genannten Beweisstücke einzureichen. Dem ist der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. Mai 2024 sowie Nachreichung vom 16. Mai 2024 nachgekommen.

G. Das BSM hat mit Vernehmlassung vom 22. Mai 2024 die Abweisung der Beschwerde beantragt. Nach Darstellung der einschlägigen Bestimmungen der Verfassung und des Gesetzes führt das BSM aus, dass im Einspracheentscheid auf die wesentlichen Punkte eingegangen worden sei, wenn auch teilweise kurz. Der Entscheid enthalte eine Begründung, Materielles und die Rechtsmittelbelehrung. Die Mindestabgabe gehöre zum Wehrpflichtersatz und bei diesem handle es sich nicht um eine fiskalische Abgabe, sondern um einen Ersatz für nicht persönlich geleisteten Militärdienst mit dem Zweck der Durchsetzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht und Rechtsgleichheit in Bezug auf die Leistungspflicht. Jährlich würde bei deutlich über 50'000 Personen die Mindestabgabe veranlagt, wobei dies bei weitem nicht nur Studenten betreffe. Die Mindestabgabe sei im Gesetz seit langer Zeit vorgesehen. Die EMRK stelle in Bezug auf die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe ganz klar nicht übergeordnetes Recht dar.

H. Der Beschwerdeführer hat mit Stellungnahme vom 13. Juni 2024 festgehalten, dass keine neuen Punkte aufgeworfen worden seien, soweit die Vorbringen nicht über den vorliegenden Streitgegenstand hinausgehen würden. Die Ausführungen des BSM würden implizieren, dass die Rechtslage dermassen offensichtlich sei, dass auf eine Begründung verzichtet werden könne. Dem könne nicht gefolgt werden. Ein Staat könne sich nicht auf innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines völkerrechtlichen Vertrags zu rechtfertigen. Bei Vertragsunterzeichnung habe die Möglichkeit bestanden, einzelne Gesetze vom Geltungsbereich der EMRK auszunehmen, was aber nicht gemacht worden sei hinsichtlich der Militärdienstpflicht oder der Wehrpflichtersatzabgabe. Ein nachträgliches Anbringen von Vorbehalten sei nicht zulässig. Insofern hätte die Vorinstanz ihren Entscheid begründen müssen.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich am 3. Juli 2024 vernehmen lassen und die Abweisung der Beschwerde beantragt. Ihrer Ansicht nach ist den Argumenten des Beschwerdeführers im Einspracheentscheid genüge getan worden. Das BSM habe sich nicht vertiefter und detaillierter damit auseinandersetzen müssen, da nach der Verfassung, dem einschlägigen Gesetz und der Rechtsprechung keine anderweitige Umsetzungsmöglichkeit

gegeben sei, als wie im Einspracheentscheid abgebildet. Der Sinn und Zweck der Ersatzabgabe liege in der Ausgleichsfunktion, da kein Dienst geleistet werden könne. Ziel der Erhöhung der Mindestabgabe sei es gewesen, die Belastung abgabepflichtiger Personen besser an jene von Personen anzugleichen, die die Wehrpflicht durch persönliche Dienstleistungen erfüllen. Ausserdem hätten Wehrpflichtige durch die Erhöhung davon abgehalten werden sollen, aus opportunistischen Gründen ihren Dienst zu verschieben bzw. die Ausmusterung zu suchen. Insofern hätten falsche Anreize eliminiert werden sollen. Die Mindestabgabe bilde für den nicht dienstleistenden Studenten gleichsam Teil der Ausbildungs- bzw. Studienkosten. Nicht zuletzt könne der Studierende dadurch auch die Ausbildungszeit mindestens um die nicht geleistete Dienstzeit reduzieren. Mit der Mindestabgabe werde der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von in Ausbildung oder im Erwerbsleben stehenden Ersatzpflichtigen Rechnung getragen.

J. Dazu hat der Beschwerdeführer am 14. August 2024 Stellung genommen. Das BSM sei als rechtsanwendende Behörde an das Recht gebunden. Dazu gehöre auch das Völkerrecht und dieses gehe im Konfliktfall der innerschweizerischen Gesetzgebung vor. Konkret moniert der Beschwerdeführer, dass die Mindestabgabe Art. 4 Ziff. 2 bzw. Art. 4 Ziff. 3 Bst. b i.V.m. Art. 14 EMRK verletze. Weiter verkenne die ESTV, dass die generelle Rechtmässigkeit einer Abgabe nicht mit einer "Blanko-Vollmacht" in der Ausgestaltung dieser Abgabe gleichzusetzen sei: Die Mindestabgabe könne auch unzulässig sein, wenn die Wehrpflichtersatzabgabe als solche zulässig sei. Der EGMR halte in zitiertem Urteil fest, dass fiskalische Abgaben gerade nicht vom Diskriminierungsverbot ausgenommen seien. Auch wenn die Militärdienstpflicht explizit vom Zwangsarbeitsverbot ausgenommen sei, verhalte sich die rechtliche Argumentation über die Zulässigkeit einer geschlechtsspezifischen Dienstpflicht gleich. Das BSM hätte daher begründen müssen, warum sich die rechtliche Lage im Falle der Wehrpflichtersatzabgabe anders verhalte.

K. Mit Schreiben vom 27. Dezember 2024 hat die Steuerrekurskommission dem Beschwerdeführer und dem BSM den Richterwechsel mitgeteilt.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen 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 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 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 hinsichtlich des Einspracheentscheids 2022 ist deshalb einzutreten.

2. Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid 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]).

3. Streitig ist die vom BSM vorgenommene Festlegung der Wehrpflichtersatzabgabe für das Ersatzjahr 2022. Der Beschwerdeführer hat in seinem Rechtsbegehren keinen ziffernmässigen Antrag gestellt, sondern die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Rückweisung an das BSM verlangt. Er rügt, dass das BSM seiner Begründungspflicht nicht genügend nachgekommen sei. Konkret habe sich das BSM nicht mit seinem Argument auseinandergesetzt, dass eine Mindestabgabe EMRK-widrig sei. Damit macht der Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz geltend, welche vorab zu prüfen ist.

3.1 Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101), Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) sowie Art. 21 ff. des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21; vgl. zur Anwendbarkeit des VRPG auch Art. 22 WPEG) 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).

3.2 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 des Sachverhalts und der rechtlichen Begründung beschränken. Die Begründung muss aber zumindest so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Erforderlich ist bloss, dass sich aus der Gesamtheit der Begründung ergibt, weshalb die Behörde einem Parteistandpunkt nicht folgen kann (BGE 149 V 156 E. 6.1; BGE 142 III 433 E. 4.3.2, mit vielen Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG; Steinmann/Schindler/Wyss in: St. Galler Kommentar, Bundesverfassung, 4. Aufl., 2023, N. 65 zu Art. 29 BV). Ist diese Voraussetzung erfüllt, schadet es nicht, wenn die Behörde ihre Haltung nur implizit zum Ausdruck bringt. Die Behörde macht sich aber einer wegen Art. 29 Abs. 2 BV verbotenen formellen Rechtsverweigerung schuldig, wenn sie es unterlässt, sich zu Beschwerdepunkten zu äussern, die eine gewisse Relevanz haben, oder zu Vorbringen und Argumenten, die für die zu erlassende Entscheidung wichtig sind (BGE 141 V 557 E. 3.2.1). Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG schreibt explizit die Bekanntgabe der massgeblichen Tatsachen, Rechtssätze und Gründe vor (vgl. dazu Michel Daum, a.a.O., N. 6 zu Art. 52 VRPG). Der konkrete Umfang und die Dichte der Begründung richten sich aber nach den Umständen (Steinmann/Schindler/Wyss, a.a.O., N. 65 zu Art. 29 BV). So ist zu berücksichtigen, wie komplex oder umstritten ein Sachverhalt ist, wie gross der Handlungsspielraum der Behörde ist und wie stark der Verwaltungsakt in individuelle Rechte eingreift (Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG sowie N. 30 zu Art. 21 VRPG). Ob die vorgetragenen Argumente inhaltlich zutreffen, ist nicht eine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern der materiellen Beurteilung. Das Recht auf einen begründeten Entscheid ist also nicht gleichzusetzen mit dem Recht auf einen sachlich richtigen Entscheid (Michel Daum, a.a.O., N. 28 zu Art. 21 VRPG; vgl. BGE 130 II 530 E. 4.3).

3.3 Tatsächlich ist das BSM im Einspracheentscheid nicht darauf eingegangen, ob die Mindestabgabe gegen Art. 14 EMRK verstösst. Hinsichtlich der EMRK hat es einzig pauschale Aussagen zur Militärdienstpflicht und zur Umsetzung von älteren Urteilen gemacht. Es wurde darüber lediglich festgehalten, dass die Mindestabgabe nach geltendem Recht veranlagt worden sei. Damit wurde nicht auf den wesentlichen Einwand des Beschwerdeführers eingegangen. Diese mangelhafte Entscheidungsbegründung stellt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

3.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist eine Garantie formeller Natur, deren Verletzung grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt, unabhängig von den Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache. Nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung kann eine Gehörsverletzung indes "geheilt" werden, wenn der Rechtsmittelinstanz die gleiche Überprüfungsbefugnis zukommt wie der Vorinstanz und der beschwerdeführenden Partei kein Nachteil erwächst, d.h. sie ihre Rechte im Rechtsmittelverfah-

ren ungeschmälert wahrnehmen kann. Eine solche Wiedergutmachung muss jedoch die Ausnahme bleiben und ist grundsätzlich nur bei einer nicht besonders schweren Verletzung der Verfahrensrechte zulässig. Eine Heilung der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör kann jedoch auch bei Vorliegen eines schwerwiegenden Mangels gerechtfertigt sein, wenn die Rückweisung eine Formalität wäre und zu einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen würde, was mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer Entscheidung ihres Falles innerhalb einer angemessenen Frist unvereinbar wäre (zum Ganzen: BGE 142 II 218 E. 2.8.1; Michel Daum, a.a.O., N. 11 zu Art. 21 VRPG; vgl. Steinmann/Schindler/Wyss, a.a.O., N. 25 f. zu Art. 29 BV). Zudem kann eine mangelhafte Entscheidungsbegründung auch durch Nachlieferung der Begründung im Rahmen des Beschwerdeverfahrens geheilt werden (analog: Peter Kästli in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 12 zu Art. 193 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2020.00032 vom 22.7.2020, E. 2.2; vgl. RKE 100 2022 292 vom 20.2.2024, E. 2, nicht publiziert).

3.5 Die Steuerrekurskommission hat die gleiche Überprüfungsbefugnis wie das BSM (Art. 37 Abs. 2 WPEV). Das BSM hat in seiner Vernehmlassung vom 22. Mai 2024 (vgl. Bst. G) explizit festgehalten, dass es die EMRK in Bezug auf die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe ganz klar nicht als übergeordnetes Recht ansehe. Als massgebend werde einzig das WPEG erachtet (ebenso von der ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 14.6.2024, vgl. Bst. I). Damit hat es seinen Standpunkt eindeutig dargelegt, auch wenn nicht hergeleitet worden ist, warum die in der EMRK festgehaltenen Garantien nicht beachtlich seien. Da sich zudem auch die ESTV schon einschlägig geäußert hat und keine Veränderung ihrer Haltung zu erwarten ist, wäre die Rückweisung ein prozessualer Leerlauf, welcher zu einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen würde. Mit der nachfolgenden Prüfung der behaupteten EMRK-Widrigkeit wird verhindert (E. 4 ff.), dass dem Beschwerdeführer irgendwelche Nachteile erwachsen. Damit sind die Voraussetzungen einer Heilung des rechtlichen Gehörs erfüllt bzw. die Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren wird mit dem vorliegenden Urteil geheilt. Auf eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz wird insofern verzichtet. Insoweit ist der diesbezügliche Antrag abzuweisen. Einer im Rechtsmittelverfahren geheilten Gehörsverletzung ist aber bei der Kostenverlegung Rechnung zu tragen (Michel Daum, a.a.O., N. 11 zu Art. 21 VRPG; vgl. E. 8).

4. Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 12. März 2024. Materiell begründet er diesen Antrag im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht. Aufgrund des inhaltlich gleichen Antrags im Einspracheverfahren (vgl. Bst. C) übernimmt die Steuerrekurskommission die vorinstanzlichen Begehren für das Beschwerdeverfahren. Materiell

bringt der Beschwerdeführer demzufolge vor, dass ihm keine Mindestabgabe aufzuerlegen sei, da diese EMRK-widrig sei. Eventualiter sei die Ersatzabgabe aus demselben Grund auf 3 % des taxpflichtigen Einkommens festzulegen (ausmachend CHF 306.--).

4.1 Bevor dies konkret geprüft werden kann, sind die rechtlichen Grundlagen der Militärdienstpflicht und des Wehrpflichtersatzes darzulegen: Jeder Schweizer ist verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Das Gesetz sieht einen zivilen Ersatzdienst vor (Art. 59 Abs. 1 BV). Für Schweizerinnen ist der Militärdienst freiwillig (Art. 59 Abs. 2 BV). Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden eine Abgabe. Diese wird vom Bund erhoben und von den Kantonen veranlagt und eingezogen (Art. 59 Abs. 3 BV). Der Bund kann sodann auch den Zivilschutz für Männer obligatorisch erklären, während dieser für Frauen freiwillig ist (Art. 61 Abs. 3 BV). Das Gesetz erklärt Männer, die nicht militär- oder zivildienstpflichtig, aber schutzdiensttauglich sind, als schutzdienstpflichtig (Art. 29 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 2019 über den Bevölkerungsschutz und den Zivilschutz [BZG; SR 520.1]), während Frauen freiwillig Schutzdienst leisten können (Art. 33 Abs. 1 Bst. c BZG; so bereits BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 2.1).

4.2 Der Wehrpflichtersatz gehört nach einhelliger Lehre und Praxis nicht zu den Steuern, sondern zu den Ersatzabgaben (taxe de remplacement) und fällt damit unter die Kausalabgaben. Der Sinn der Ersatzabgabe besteht darin, dass diejenigen, welche die Hauptpflicht nicht erfüllen und demzufolge die damit verbundenen Belastungen und Nachteile nicht zu tragen haben, einen gewissen Ausgleich leisten (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 2.2.2, mit Hinweisen). Dass eine Wehrpflichtersatzabgabe erhoben wird, entspricht dem Gebot der Rechtsgleichheit und der Gerechtigkeit gegenüber denjenigen, welche die Hauptpflicht persönlich erfüllen und die entsprechenden Naturallasten tragen (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 2.2.3, mit Hinweisen). Allerdings handelt es sich bei der persönlichen Dienstleistung und bei der Bezahlung der Ersatzabgabe um Leistungen verschiedener Natur, welche nur schwer in Äquivalenz gebracht werden können. Dem Gesetzgeber muss daher bei der Ausgestaltung der Ersatzabgabe, insbesondere bei deren Bemessung und Höhe, ein weiter Spielraum offen gelassen werden (BGer 2C_21/2009 vom 14.10.2009, E. 2.2; BBI 2017 6191, S. 6201).

4.3 Die Wehrpflichtersatzabgabe wird im WPEG näher ausgeführt: Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, haben einen Ersatz in Geld zu leisten (Art. 1 WPEG). Die Abgabe wird von den Ersatzpflichtigen, welche im Ersatzjahr die Dienstpflicht nicht erfüllt haben (Art. 2 und Art. 8 WPEG) und nicht von der Ersatzpflicht befreit sind (Art. 4 und Art. 4a WPEG), auf dem taxpflichtigen Einkommen erhoben (Art. 11 und Art. 12 WPEG; so bereits BGer 2C_1051/2016 vom

24.8.2017, E. 2.2.1). Die Wehrpflichtersatzabgabe beträgt CHF 3.-- je CHF 100.-- des taxpflichtigen Einkommens, mindestens aber CHF 400.-- (Art. 13 Abs. 1 WPEG).

4.4 Nicht streitig ist, dass der Beschwerdeführer dienstuntauglich ist. Er hat deshalb im Jahr 2022 keinen Militär- oder Zivildienst geleistet. Stattdessen ist die Wehrpflichtersatzabgabe entsprechend den gesetzlichen Grundlagen erhoben worden, konkret die Mindestabgabe von CHF 400.--. Der Beschwerdeführer rügt einzig, dass die Mindestabgabe EMRK-widrig sei bzw. konkret gegen Art. 4 Ziff. 2 bzw. Art. 4 Ziff. 3 Bst. b i.V.m. Art. 14 EMRK verstosse, da die Wehrpflichtersatzabgabe im Rahmen der Mindestabgabe keinen Ersatzcharakter habe.

5. Die EMRK gilt als unmittelbar anwendbar durch die Behörden aller Gewalten und aller Stufen, insbesondere auch für erstinstanzliche Gerichte (Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 3. Aufl., 2020, N. 20 und N. 2). Eine EMRK-Regelung ist deshalb, soweit dies im konkreten Einzelfall geboten ist, trotz einer allfällig entgegenstehenden bundesrechtlichen Vorschrift anzuwenden. Dabei geht das Völkerrecht bei einem Konflikt zwischen einer bundesgesetzlichen Regelung und einer Norm des Völkerrechts, z.B. EMRK, aufgrund des Vorrangs der völkerrechtlichen Grundrechtsgarantien vor (vgl. Art. 5 Abs. 4 BV; Heinz Aemisegger, Zur Umsetzung der EMRK in der Schweiz, in: Jusletter 20. Juli 2009, N. 7). Dementsprechend ist nachfolgend zu prüfen, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten EMRK-Garantien vorliegend zur Anwendung gelangen können respektive inwiefern sie durch die gesetzlich vorgesehene Mindestabgabe tangiert oder verletzt werden.

5.1 Art. 14 EMRK enthält – wie Art. 8 BV – ein Diskriminierungsverbot. Diskriminierung bedeutet, dass eine andere Person in einer analogen oder einer hinreichend ähnlichen Situation bevorzugt oder benachteiligt, jedenfalls unterschiedlich behandelt wird. Die Umstände, die miteinander verglichen werden, sollen sachlich gleich oder zumindest ähnlich sowie im Vergleich zueinander massgeblich sein. Stets ist der Einzelfall einschlägig. Die betreffende Person muss aufgrund der Diskriminierung konkret benachteiligt worden sein, wobei die Benachteiligung eine gewisse Schwere aufweisen soll (Mark E. Villiger, a.a.O., N. 872). Nach Art. 14 EMRK ist der Genuss der in dieser Konvention anerkannten Rechte und Freiheiten ohne Diskriminierung insbesondere wegen des Geschlechts (und anderen Merkmalen) zu gewährleisten. Aus dem klaren Wortlaut der Bestimmung und ständiger Praxis des EGMR ergibt sich aber, dass Art. 14 EMRK nicht ein allgemeines Diskriminierungsverbot statuiert, sondern nur zum Tragen kommt in Bezug auf die in der Konvention anerkannten Rechte. Ist nicht der Schutzbereich eines konkreten Konventionsrechts betroffen, so ist die Diskriminierungsrüge nicht vereinbar mit den Bestimmungen der Konvention und darum unzulässig (statt vieler: BGE 139 I 257 E. 5.3.1; BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.1, mit Hinweisen; Mark E. Villiger, a.a.O., N. 865). Insofern ist zunächst zu untersuchen, ob vorliegend ein Konventionsrecht betroffen ist.

5.2 Im BGer 2C_1051/2016 vom 24. August 2016 führt das Bundesgericht aus, dass es nicht ohne weiteres verständlich sei, dass mit der unter Art. 4 Ziff. 3 Bst. d EMRK fallenden Feuerwehrdienstabgabe eine Verletzung von Art. 14 EMRK resultieren könne (im EGMR 13580/88 vom 18.6.1994, Karlheinz Schmidt gegen Deutschland). Da die Feuerwehrpflicht gemäss Ausnahmekatalog von Art. 4 Ziff. 3 EMRK gerade keine Zwangsarbeit sei, räume die EMRK diesbezüglich keine Rechte ein. Es könne sich deshalb nicht die Frage stellen, ob jemand im Genuss von durch die Konvention eingeräumten Rechten und Freiheiten diskriminiert werde. Diesbezüglich wird auf die abweichenden Meinungen von EGMR-Richtern hingewiesen, welche das Bundesgericht als zutreffend einstuft. Insofern ist das Bundesgericht offensichtlich kritisch hinsichtlich der Anwendbarkeit des Diskriminierungsverbots gemäss Art. 14 EMRK im Zusammenhang mit "Zwangs- und Pflichtarbeit", worunter auch Dienstleistungen militärischer Art oder Dienstleistungen fallen, die an die Stelle des im Rahmen der Wehrpflicht zu leistenden Dienstes treten (Art. 4 Ziff. 3 Bst. b EMRK; BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.4). Im vom Beschwerdeführer ebenfalls erwähnten EGMR-Urteil Sven Glor gegen die Schweiz (EGMR 13444/04 vom 30.4.2009) war zudem nicht Art. 4 EMRK Grundlage, sondern Art. 8 EMRK (vgl. dazu E. 6).

5.3 Trotz kritischer Haltung zur Anwendbarkeit von Art. 4 EMRK ist das Bundesgericht im erwähnten Urteil doch auf dessen Inhalt eingegangen. In EGMR 13580/88 vom 18. Juni 1994, Karlheinz Schmidt gegen Deutschland, war eine auf Männer beschränkte Feuerwehrpflichtersatzabgabe zu beurteilen. Da es im deutschen Bundesland Baden-Württemberg genügend Freiwillige für die Feuerwehr gab, wurde niemand zum Feuerwehrdienst verpflichtet. Die nur noch auf dem Papier bestehende und nur Männer betreffende Pflicht stellte gemäss dem EGMR eine Verletzung von Art. 4 Ziff. 3 Bst. d i.V.m. Art. 14 EMRK dar. Dies, da die Abgabe in der Realität ihren Ersatzcharakter verloren hatte und eine reine Abgabe geworden war, bezüglich welcher sich eine auf die Geschlechtszugehörigkeit abstellende Unterscheidung nicht rechtfertigte (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.5; EGMR 13580/88 vom 18.6.1994, Karlheinz Schmidt gegen Deutschland, § 28). In seinem Urteil legt das Bundesgericht ausführlich dar, warum diese Argumentation in Bezug auf den schweizerischen Wehrpflichtersatz nicht zutrifft. Insbesondere bestehe gemäss Bundesgericht die Wehrpflicht nicht nur in der Theorie, sondern auch in der Realität (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.6 f.).

5.4 Der Beschwerdeführer erachtet aber auch nicht den Wehrpflichtersatz als solchen als EMRK-widrig, sondern lediglich die Mindestabgabe. Das Bundesgericht hat sich bisher nicht spezifisch zur prozentmässigen Abgabe oder der Festsetzung eines Mindestbetrags geäußert, sondern nur entschieden, dass die Wehrpflichtersatzabgabe insgesamt Ersatzcharakter hat. Sie stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein taugliches und notwendiges System

dar, um Wehrgerechtigkeit herzustellen (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.6, mit Hinweis). Nachfolgend ist demnach zu prüfen, ob die Mindestabgabe in Bezug auf die EMRK anders zu beurteilen ist.

5.5 Der Gesetzgeber hat bei der Wehrpflichtersatzabgabe aufgrund schwieriger Vergleichbarkeit einen grossen Ausgestaltungsspielraum (E. 4.2). Wenn zunächst die finanziellen Folgen der Abgabe angesehen werden, ist festzuhalten, dass eine durchgängig prozentual ausgestaltete Abgabe bei kleineren Beträgen dazu führen würde, dass die Kosten des administrativen Aufwands durch die eingenommenen Abgaben nicht mehr gedeckt würden. Um gleichzeitig die Wehrgerechtigkeit nicht zu verletzen, erscheint eine Mindestabgabe ein taugliches Mittel.

5.6 In seiner Argumentation in der Einsprache verweist der Beschwerdeführer zunächst auf die Botschaft zur Änderung der Bundesgesetze über den zivilen Ersatzdienst und über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 27. Februar 2008 (BBI 2008 2707). In dieser ist festgehalten, dass mit der Annäherung an die Gleichwertigkeit zwischen Militärdienst und Wehrpflichtersatzabgabe insbesondere Anreize beseitigt werden sollen, den "blauen Weg" zu begehen. Die Ökonomiegruppe der ESTV sei in einer vorgängigen Abklärung zum Schluss gekommen, dass insbesondere aus der Perspektive angehender Studenten die Gleichwertigkeit verletzt sei, weil die persönliche Dienstleistung hohe Opportunitätskosten nach sich ziehe und sich heute als wesentlich kostspieliger erweise als die Bezahlung der Wehrpflichtersatzabgabe. Als Opportunitätskosten seien in diesem Zusammenhang entgangene Erträge zu verstehen, die der Student erwirtschaftet hätte, wenn er die Zeit, die er im Militärdienst verbringe, für andere Aktivitäten hätte einsetzen können (BBI 2008 2707, S. 2719). Gemäss dem Beschwerdeführer kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden, da Studenten nach dem Abschluss ihrer Ausbildung in der Regel zwar mehr verdienen würden als Menschen nach dem Lehrabschluss, genau dieser höhere Lohn aber durch die prozentuale Ersatzabgabe abgeschöpft werde. Da der konkrete Inhalt der Abklärung und insbesondere die Datengrundlagen der Steuerrekurskommission nicht vorliegen, kann die in der Botschaft erwähnte Aussage nicht verifiziert und auch die vom Beschwerdeführer geäusserte Kritik nicht direkt geprüft werden. Der Beschwerdeführer vergleicht jedoch den Zeitpunkt des Studienabschlusses mit dem Zeitpunkt des Lehrabschlusses. Während eine Lehre in der Regel vor dem 20. Altersjahr abgeschlossen wird, dauert ein Studium im Regelfall deutlich länger. Insofern können die Zeitpunkte nur beschränkt verglichen werden. Zudem garantieren bei weitem nicht alle Studiengänge ein gutes Einkommen. Dem indirekt vorgebrachten Argument, dass die Studienabgänger einfach später ihren Anteil leisten (durch die frankemässig höheren Abgaben nach Ende des Studiums) kann somit nicht gefolgt werden. Im Rahmen einer Erwerbstätigkeit können die von der Mindestabgabe betroffenen Männer die Mindestabgabe im Übrigen ohne weiteres in wenigen Arbeitstagen erwirtschaften (Studen-

ten etwa während den Semesterferien). Aus Art. 15 WPEG geht demgegenüber hervor, dass die Ersatzabgabe erst wegfällt, wenn ein Zivildienstpflichtiger mindestens 26 anrechenbare Dienstage geleistet hat (Art. 15 Abs. 2 WPEG). Der Einsatz für die Erwirtschaftung der Ersatzabgabe ist damit geringer, als wenn Dienst geleistet würde. Eine höhere Belastung von Studenten als von Erwerbstätigen ist insofern nicht ersichtlich. Insbesondere ist keine Benachteiligung in einer gewissen Schwere des Beschwerdeführers selbst nachgewiesen.

5.7 Der Beschwerdeführer bringt im Übrigen vor, dass sowohl Erwerbstätige als auch Studenten ein Jahr verlieren durch die Leistung des Militärdienstes. Inwiefern dies vorliegend relevant sein soll, ist für die Steuerrekurskommission nicht ersichtlich. Die Mindestabgabe dient nach dem Gesagten hauptsächlich der Wehrgerechtigkeit und nicht der Beschaffung finanzieller Mittel. Ein Verstoss gegen Art. 4 Ziff. 2 bzw. Art. 4 Ziff. 3 Bst. b i.V.m. Art. 14 EMRK liegt folglich nicht vor.

6. Soweit der Beschwerdeführer zudem im Einspracheverfahren Ausführungen hinsichtlich der EGMR-Rechtsprechung gemacht hat zu Menschen mit körperlicher Beeinträchtigung im Rahmen des Wehrpflichtersatzes (betreffend Art. 8 i.V.m. Art. 14 EMRK), ist darauf hinzuweisen, dass den entsprechenden Verurteilungen durch den EGMR seither gesetzgeberisch Rechnung getragen worden ist (BGer 2C_1051/2016 vom 24.8.2017, E. 4.8.2; zu den beiden Fällen vgl. Louise Bonadio, *Taxe militaire: les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir*, NF 7/2021, S. 375 ff., S. 378). Konkret können Personen, die an sich militärdienst- und zivilschutzuntauglich sind, aber Dienst leisten wollen, als "militärdiensttauglich nur für besondere Funktionen, mit Auflagen" erklärt werden und damit einen angepassten Dienst leisten (Anhang 1 Ziff. 4 der Verordnung vom 24. November 2004 über die medizinische Beurteilung der Militärdiensttauglichkeit und der Militärdienstfähigkeit [VMBM; SR 511.12]). Der Beschwerdeführer bringt zwar vor, dass er dienstwillig gewesen sei, entsprechende Belege liegen der Steuerrekurskommission aber nicht vor. Es bestehen auch keine Hinweise, dass er aktiv nach diesem speziellen Dienst gefragt hätte. Zudem ist der Steuerrekurskommission nicht gänzlich klar, was er mit seinen Ausführungen überhaupt bezwecken möchte. Soweit er eine Verletzung von Art. 8 i.V.m. Art. 14 EMRK rügen würde, ist dieses Vorbringen aufgrund der Möglichkeit des alternativen Dienstes nicht einschlägig.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl der Hauptantrag (gänzliche Befreiung) wie auch der Eventualantrag (prozentuale Festlegung der Höhe anstelle des Mindestbetrags) abzulehnen sind, da die Mindestabgabe nicht die EMRK verletzt, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer grundsätzlich kostenpflichtig (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]). Vorliegend ist indessen dem Umstand der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das BSM Rechnung zu tragen (E. 3.5). Diese Gehörsverletzung rechtfertigt es, dem Beschwerdeführer ausnahmsweise keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Soweit der Beschwerdeführer um unentgeltliche Rechtspflege ersucht, wird das Gesuch damit gegenstandslos.

9. Ist der Beschwerdeführer vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem 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. VRPG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Die Beschwerde hinsichtlich der Wehrpflichtersatzabgabe 2022 wird abgewiesen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird als gegenstandslos vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **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 Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

6. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der a.o. Richter

Die Gerichtsschreiberin

Mion

Zbinden