



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 22. Juni 2023

Mitwirkende	lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel (Vorsitz), Simon Leuenberger, lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin, Joseph Hammel, MLaw Nora Heuberger und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] vertreten durch Dr. iur. A, [...] gegen Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt Zeughausstrasse 2, Postfach 3976, 4002 Basel
Gegenstand	Wehrpflichtersatzabgabe pro 2018 und 2019

Sachverhalt

- A. Mit Veranlagungsverfügungen 7/21001083 resp. 8/21001084 vom 19. März 2021 wurde dem Beschwerdeführer, X, mitgeteilt, er schulde Wehrpflichtersatzabgaben in der Höhe von CHF 2'229.00 (für das Jahr 2018) resp. CHF 2'304.00 (für das Jahr 2019).
- B. Der Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. iur. A, erhob mit Schreiben vom 19. April 2021 beim Justiz- und Sicherheitsdepartement des Kantons Basel-Stadt, Abteilung Wehrpflichtersatzabgabe (im Folgenden: Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt), Einsprache sowohl gegen die Veranlagungsverfügung 7/21001083 als auch gegen die Veranlagungsverfügung 8/21001084, beide vom 19. März 2021, und beantragte, es seien die genannten Verfügungen aufzuheben und es sei festzustellen, dass er seit 2017 keine Wehrpflichtersatzabgabe schulde. Eventualiter sei für die Berechnung des Wehrersatzes für die Veranlagungsverfügung 7/21001083 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2005 und für die Veranlagungsverfügung 8/21001084 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2006 abzustellen und die Veranlagungen entsprechend neu zu berechnen.

Mit Entscheid vom 4. Mai 2021 wurde die Einsprache bezüglich beider Verfügungen abgewiesen. Im Wesentlichen begründete die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt die Abweisung damit, dass per 1. Januar 2019 die Revision des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEG) in Kraft gesetzt worden sei und damit die Pflicht zur Leistung einer Wehrpflichtersatzabgabe des Beschwerdeführers wiederaufgelebt habe. Der Beschwerdeführer könne sich dabei nicht auf den Vertrauensschutz berufen, da das Informationsschreiben vom 21. November 2012, mit welchem dem Beschwerdeführer mitgeteilt worden ist, dass er (nur) bis zu seinem 30. Geburtstag Wehrpflichtersatzabgaben leisten müsse, absolut korrekt gewesen sei.

- C. Der Beschwerdeführer, weiterhin vertreten durch Dr. iur. A, erhebt mit Schreiben vom 3. Juni 2021 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 4. Mai 2021. Er beantragt erneut die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen 7/21001083 resp. 8/21001084 vom 19. März 2021 sowie die Feststellung, dass er seit 2017 keine Wehrpflichtersatzabgabe mehr schulde. Eventualiter sei für die Berechnung des Wehrersatzes für die Veranlagungsverfügung 7/21001083 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2005 und für die Veranlagungsverfügung 8/21001084 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2006 abzustellen und die Veranlagungen entsprechend neu zu berechnen. Dies unter o/e Kostenfolge. Zudem beantragt er die Sistierung des Verfahrens bis zum Entscheid des Bundesgerichtes im Verfahren 2C_504/2020.

Mit Verfügung vom 7. Juli 2021 verfügte die Steuerrekurskommission die Sistierung des vorliegenden Verfahrens bis zum Entscheid des Bundesgerichts im Verfahren 2C_504/2020. Am 8. Oktober 2021 machte die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt die Steuerrekurskommission darauf aufmerksam, dass im Verfahren 2C_504/2020 am 17. August 2021 ein Entscheid gefällt worden sei. Im besagten Verfahren trat das Bundesgericht mangels Ausschöpfung des Instanzenzuges jedoch nicht auf die Beschwerde ein. Insbesondere seien seit der Revision des WPEG Entscheide der kantonalen Rekurskommissionen nicht mehr direkt beim Bundesgericht anfechtbar, sondern sie müssen zuerst an ein oberes kantonales Gericht weitergezogen werden (vgl. Art. 31 Abs. 3 WPEG). Dessen Entscheid sei anschliessend nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) beim Bundesgericht anfechtbar. Da in jenem Fall der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen direkt an das Bundesgericht weitergezogen wurde anstatt an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, trat das Bundesgericht mangels Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht auf die Beschwerde ein.

Entsprechend wurde mit Verfügung vom 14. Oktober 2021 das Bundesgerichtsurteil 2C_504/2020 vom 17. August 2021 dem Beschwerdeführer zur Kenntnis zugestellt, die Sistierung im vorliegenden Verfahren aufgehoben und die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt zur Stellungnahme aufgefordert.

Die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt beantragt mit Vernehmlassung vom 10. November 2021 die Abweisung der Beschwerde. Sie führt insbesondere aus, dass "Neubürger" in Bezug auf die Wehrpflicht ab dem Jahr nach der Einbürgerung gleich wie sämtliche Schweizer Bürger zu behandeln seien und somit entweder Militär- oder Zivildienst leisten müssen bzw. die Wehrpflichtersatzabgabe zu bezahlen haben.

Mit Vernehmlassung vom 24. November 2021 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2022 beantragt der Beschwerdeführer, es sei das Verfahren bis zum Entscheid des Bundesgerichts in der Sache 2C_1005/2021/KUN zu sistieren. Diesem Antrag gab die Steuerrekurskommission mit Verfügung vom 10. Februar 2022 statt und sistierte das Verfahren bis zum Entscheid des Bundesgerichts in genannter Sache.

Mit Verfügung vom 12. Mai 2022 hob die Steuerrekurskommission die Sistierung auf, versandte den Entscheid des Bundesgerichts 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 an

die Parteien und forderte die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt zur Stellungnahme auf.

Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2022 und unter Verweis auf die Bundesgerichtsentscheide 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 und 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 ändert die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt ihren Antrag dahingehend, dass die Beschwerde betreffend das Ersatzjahr 2018 gutzuheissen, betreffend das Ersatzjahr 2019 jedoch weiterhin abzuweisen sei.

Unter Bezugnahme der beiden Urteile des Bundesgerichts 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 und 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 schliesst sich die ESTV den Anträgen der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt an und beantragt ebenfalls die Gutheissung der Beschwerde in Bezug auf das Ersatzjahr 2018, hält jedoch weiterhin an der Abweisung der Beschwerde in Bezug auf das Ersatzjahr 2019 fest.

Mit Replik vom 19. August 2022 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest. In Bezug auf das Ersatzjahr 2019 argumentiert er insbesondere, dass seine Wehrpflicht gemäss Art. 13 des Militärgesetzes vom 1. September 2017 (aMG) mit Erreichen des 30. Lebensjahrs im Jahr 2016 geendet habe. Wenn keine Wehrpflicht bestehe, könne auch keine Ersatzpflicht bestehen. Der relevante Sachverhalt sei somit seit dem Jahr 2016 abgeschlossen und ein Wiederaufleben der Ersatzpflicht würde eine verbotene echte Rückwirkung darstellen. Die gegenteilige Auffassung würde zudem dem Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 5 BV widersprechen. Nach der altrechtlichen Regelung habe die Dienstpflicht nach Art. 13 aMG mit Erreichen des 30. Altersjahres geendet, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsdienstpflicht vollständig erfüllt gewesen war oder nicht. Nach dem revidierten Art. 13 MG ende die Dienstpflicht spätestens zwölf Jahre nach der Rekrutierung, mithin spätestens mit Erreichen des 37. Altersjahres. Jedoch würde gemäss telefonischer Auskunft des Eidgenössischen Departements für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport die Dienstpflicht für jene Bürger, die altershalber aus der Armee ausgeschieden waren, aber die Ausbildungsdienstpflicht noch nicht vollständig erfüllt hatten, nicht Wiederaufleben. Wenn die Ersatzpflicht aber Wiederaufleben würde, wäre dies eine unzulässige Ungleichbehandlung.

Auch die ESTV hält mit Duplik vom 7. September 2022 an ihren Anträgen fest, wobei sie mit korrigierendem Schreiben vom 14. September 2022 präzisiert, dass die Beschwerde in Bezug auf das Ersatzjahr 2018 gutzuheissen, in Bezug auf das Ersatzjahr 2019 jedoch abzuweisen sei. Sie stützt sich dabei insbesondere auf die Unter-

scheidung zwischen Militär- resp. Zivildienstpflicht als Primärpflichten und der Militärsatzpflicht als Sekundärpflicht. Entgegen den Aussagen des Beschwerdeführers habe der Gesetzgeber bewusst eine Unterscheidung zwischen Militär- resp. Zivildienstpflicht und Militärsatzpflicht geschaffen, weswegen die Aussage, dass eine Ersatzpflicht nur bestehen könne, wenn eine Wehrpflicht bestehe, so nicht korrekt sei.

In seiner Triplik vom 10. Oktober 2022 führt der Beschwerdeführer aus, dass der von der ESTV genannte Art. 2 Abs. 1^{bis} i.V.m. Art. 9a WPEG erst per 1. Januar 2019 eingeführt worden sei und zudem erstmals auf Dienstpflichtige angewendet worden sei, die im Jahr 2020 aus dem Dienst entlassen worden seien. Es habe also Fälle von Dienstpflichtigen gegeben, welche altershalber aus dem Dienst entlassen worden seien, ohne alle Ausbildungstage absolviert und ohne dafür eine Ersatzabgabe geleistet zu haben. Mit der Änderung des Militärgesetzes sei deren Dienstpflicht aber nicht wiederaufgelebt. Dieselbe Situation sei deshalb im vorliegenden Fall massgebend.

Die ESTV sowie die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt verzichten auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 22 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 12. Juni 1959 (WPEG) bestellt jeder Kanton eine von der Verwaltung unabhängige Rekursinstanz. Er kann eine zweite Beschwerdeinstanz vorsehen. Als letzte kantonale Instanz ist ein oberes Gericht zu bestimmen. Gemäss § 4 der baselstädtischen Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 2. Dezember 2003 ist die Steuerrekurskommission Basel-Stadt als Rekursinstanz die letzte kantonale Instanz im Sinne der obengenannten Bestimmungen. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Der Beschwerdeführer ist als Ersatzpflichtiger durch die angefochtene Verfügung der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt vom 4. Mai 2021 unmittelbar berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung. Er ist daher zur Beschwerde legitimiert. Die Vertreterin des Beschwerdeführers ist gehörig bevollmächtigt. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 3. Juni 2021 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Beschwerdeführer beantragt, die Veranlagungsverfügungen 7/21001083 resp. 8/21001084 vom 19. März 2021 der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass er seit 2017 keine Wehrpflichtersatzabgabe mehr schulde. Eventualiter sei für die Berechnung des Wehrersatzes für die Veranlagungsverfügung 7/21001083 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2005 und für die Veranlagungsverfügung 8/21001084 auf das taxpflichtige Einkommen des Jahres 2006 abzustellen und die Veranlagungen entsprechend neu zu berechnen. Unter o/e Kostenfolge.

 - b) Es ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer für das Ersatzjahr 2018 sowie 2019 wehrpflichtersatzabgabepflichtig ist.

3.
 - a) Der Beschwerdeführer beantragt überdies, es sei festzustellen, dass er ab 2017 nicht mehr wehrpflichtersatzpflichtig sei. Damit verlangt er nicht nur eine Beurteilung der Ersatzabgabepflicht für 2018 und 2019, sondern auch für 2020 und die darauffolgenden Jahre.

 - b) Ein Feststellungsanspruch besteht nur dann, wenn die gesuchstellende Person in der betreffenden Angelegenheit nicht ebenso gut - bzw. nicht ohne unzumutbare Nachteile - eine Gestaltungsverfügung erwirken kann; in diesem Sinn ist der Feststel-

lungsanspruch subsidiär (Bosshart/Bertschi in: Griffel, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl., Zürich 2014, § 19 N 26; BGE 137 II 199 E. 6.5).

c) Sollte der Beschwerdeführer auch für die Jahre 2020 und später veranlagt werden, steht ihm die Anfechtung der jeweiligen Veranlagungsverfügungen offen. Nachdem Feststellungsverfügungen nur subsidiär zu treffen sind, mangelt es vorliegend an einem Feststellungsinteresse für weitere Ersatzjahre. Auf dieses Begehren kann entsprechend nicht eingetreten werden (vgl. auch Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 18. November 2022, WE.2022.10, E. 2b).

4. a) Im vorliegenden Fall ist nur noch die Ersatzabgabe für das Ersatzjahr 2019 strittig, da sowohl die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt als auch die ESTV die Gutheissung der Beschwerde in Bezug auf das Ersatzjahr 2018 und somit die Aufhebung der Veranlagungsverfügung 7/21001083 vom 19. März 2021 für das Ersatzjahr 2018 beantragt haben.

b) Es stellt sich somit noch die Frage, ob die Ersatzpflicht des Beschwerdeführers aufgrund der erfolgten Gesetzesrevision und der hierbei angehobenen Altersgrenze wiederauflebte oder ob die Gesetzesrevision eine unzulässige echte Rückwirkung entfaltete, welche mit den verfassungsrechtlichen Geboten der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und der Gesetzmässigkeit nicht zu vereinbaren wäre. Nach Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten. Schweizer, die weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden nach Art. 59 Abs. 3 BV eine Abgabe. Diese Ersatzabgabe ist Gegenstand des WPEG. Nach Art. 1 dieses Gesetzes haben Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, einen Ersatz in Geld zu leisten. Die Abgabe wird jährlich (Art. 25 Abs. 1 WPEG) von den Ersatzpflichtigen, die im Ersatzjahr die Dienstpflicht nicht erfüllt haben (Art. 2 und 8 WPEG), deren Ersatzpflicht noch andauert (Art. 3 WPEG) und die nicht von der Ersatzpflicht befreit sind (Art. 4 und 4a WPEG), auf dem taxpflichtigen Einkommen erhoben (Art. 11 und 12 WPEG). Sie beträgt CHF 3.00 je CHF 100.00 des taxpflichtigen Einkommens (Art. 13 Abs. 1 WPEG).

c) Das WPEG wurde mit Beschluss vom 16. März 2018 geändert. Die Gesetzesänderung trat am 1. Januar 2019 in Kraft. Sie betraf insbesondere die Dauer der Ersatzpflicht, die in Art. 3 WPEG geregelt ist. Nach Art. 3 Abs. 1 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018 (in Kraft seit dem 1. Januar 2019) beginnt die Ersatzpflicht 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. Art. 3 Abs. 2 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018 bestimmt, dass für Wehrpflichtige, die während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind, die Ersatzpflicht im Jahr beginnt, das auf die Rekrutierung folgt. Sie dauert elf Jahre. Diese Bestimmung betrifft daher Personen, welche die Rekrutierung hinter sich haben, aber als "Untaugliche" weder für den Militär- noch für den Zivildienst eingeteilt worden sind. Da der Zeitpunkt der Rekrutierung durch den Pflichtigen beeinflusst werden kann, variiert der Beginn der Ersatzpflicht je nach Person zwischen deren 19. und 25. Altersjahr (Art. 9 Abs. 4 i.V.m. Art. 49 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung vom 3. Februar 1995, MG).

d) Nach altem Recht (Art. 3 Abs. 1 aWPEG, in Kraft bis am 31. Dezember 2018) begann die Ersatzpflicht (immer) am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendete. Sie dauerte für nicht in einer Formation der Armee eingeteilte und nicht der Zivildienstpflicht unterstehende Wehrpflichtige (d.h. "Untaugliche") bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 30. Altersjahr vollendeten (Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG). Für in einer Formation der Armee eingeteilte oder der Zivildienstpflicht unterstehende Wehrpflichtige dauerte sie längstens bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 34. Altersjahr vollenden (Art. 3 Abs. 2 lit. b aWPEG).

e) Zusammenfassend begann die Ersatzabgabepflicht nach altem Recht immer am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendete. Nach neuem Recht beginnt die Pflicht frühestens am Anfang des Jahres, in dem er das 19. Altersjahr vollendet, der konkrete Beginn wird bei "Untauglichen" jedoch erst durch die Rekrutierung festgelegt (Art. 3 Abs. 2 WPEG). Diese kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres hinausgezögert werden (Art. 9 Abs. 4 i.V.m. Art. 49 Abs. 1 MG). Durch diese Verzögerung der Rekrutierung kann auch der Beginn der Ersatzabgabepflicht hinausgezögert werden. Sowohl nach altem als auch nach neuem Recht dauert die Ersatzabgabepflicht maximal elf Jahre. Geändert hat sich jedoch auch das maximale Alter, bis wann Ersatzabgaben höchstens geschuldet sind. Nach altem Recht endete die Ersatzabgabepflicht in jedem Fall am Ende des Jahres, in dem der Pflichtige das 30. Altersjahr vollendete (d.h. elf Jahre nach Beginn; vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG), nach neuem Recht endet die Ersatzabgabepflicht spätestens am Ende des Jahres, in dem er das 37. Altersjahr vollendet (Art. 3 Abs. 1 WPEG).

5. a) Nun gilt es festzustellen, ob die Anwendung des revidierten WPEG auf das Ersatzjahr 2019 im Fall des Beschwerdeführers zulässig ist.

b) Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, dass von vornherein nur Wehr-, d.h. Dienstpflichtige ersatzabgabepflichtig sein können (Art. 2 und 3 Abs. 1 WPEG). Die Dienstpflicht sei im Militärgesetz geregelt und habe für den Beschwerdeführer nach Art. 13 aMG mit Erreichen des 30. Lebensjahres, mithin im Jahr 2016, geendet. Das per 1. Januar 2018 in Kraft getretene, revidierte Militärgesetz, welches die Dienstpflicht auf zwölf Jahre nach Abschluss der Rekrutenschule und somit maximal bis zum 37. Lebensjahr verlängert, sei auf ihn nicht anwendbar, da der Sachverhalt bei Inkrafttreten dieser Revision bereits abgeschlossen war. Ein Wiederaufleben der Dienst- und somit Abgabepflicht könne nicht stattfinden.

c) aa) Den vorliegenden Fall qualifiziert die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt als Dauersachverhalt und macht geltend, die (unechte) Rückwirkung sei daher zulässig. Der Beschwerdeführer sei im 26. Altersjahr eingebürgert und anschliessend informiert worden, dass er (nach damalig geltendem Recht) bis zum 30. Altersjahr (d.h. bis 2016) ersatzpflichtig sei. Mit der Revision des WPEG habe die Ersatzpflicht per 1. Januar 2018 wiederaufgelebt und dauere nun bis zum 37. Altersjahr des Beschwerdeführers (d.h. bis 2023).

bb) Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass bei der Veranlagung des Beschwerdeführers weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung vorliege. Das revidierte WPEG wurde per 1. Januar 2019 in Kraft gesetzt und gelte somit ab dem Veranlagungsjahr 2019, mit welchem das Ersatzjahr 2018 veranlagt werde. Das Ersatzjahr 2018 sei somit das erste Ersatzjahr, welches nach den neuen Bestimmungen im Veranlagungsjahr 2019 veranlagt und bezogen werde. Es könne zudem keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer seine Ersatzpflicht erfüllt habe. Auch wenn er mit Vollendung des 30. Lebensjahres aus der Ersatzpflicht entlassen worden sei, habe er den Dienst gerade nicht erfüllt, sondern sei einzig aufgrund seines Alters ausgeschieden. Nach der Gesetzesrevision, welche im Übrigen seit mehreren Jahren absehbar war, wurde die Altersgrenze gehoben, was dem Beschwerdeführer erlaubt, seinen Dienst vollständig zu erfüllen. In Bezug auf die Rüge der Gehörsverletzung bringt die ESTV vor, der Einspracheentscheid sei genügend begründet. Überdies wäre die Wehrpflichtersatzbehörde nicht sehr effizient, wenn sie mehr als die 14 Tage, d.h. 84 Stunden, für einen dreiseitigen Einspracheentscheid benötigen würde. Es liege somit keine Gehörsverletzung vor. Auch ist die ESTV der Meinung, es liege keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung vor, sondern die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt habe im Gegenteil das Gleichbehandlungsgebot befolgt, indem sie den Beschwerdeführer - gleich wie sämtliche gebürtige Schweizer unter 37 Jahren - für die unter das neue Recht fallenden Jahre 2018 und 2019 veranlagt.

d) Das Bundesgericht fällte am 27. April 2022 einen Entscheid in der Sache 2C_1005/2021, bei welchem es um die Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2018 ging. Das kantonale Steuergericht Solothurn hatte als Vorinstanz die Beschwerde des Pflichtigen gutgeheissen und dessen Ersatzabgabepflicht für das Ersatzjahr 2018 verneint. Die dagegen gerichtete Beschwerde der ESTV ans Bundesgericht wies dieses ab. In seinen Erwägungen wiederholte es die Änderungen des Wehrpflichtersatzabgabegesetzes per 1. Januar 2019, infolge welcher die Ersatzpflicht frühestens am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet, beginnt und längstens bis zum Ende des Jahres dauert, in dem er das 37. Altersjahr vollendet (im Gegensatz zum alten Recht, in welchem die Ersatzpflicht am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendete begann und bis zum Ende des Jahres, in dem er das 30. Altersjahr vollendete, dauerte, vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG). Für die Beurteilung der Frage, welches Recht bei einer Änderung der Rechtsgrundlagen in zeitlicher Hinsicht Anwendung findet, gelte der Grundsatz, dass diejenigen Rechtssätze massgebend seien, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben. Weder sehe das revidierte WPEG eine explizite Rückwirkung der neuen Regelungen auf vergangene, d.h. abgeschlossene Sachverhalte vor, noch liege ein zwingendes öffentliches Interesse vor, welches eine sofortige Anwendung des neuen Rechts auf vergangene Sachverhalte gebiete. Eine (echte) rückwirkende Anwendung von Art. 3 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018 sei somit nicht gegeben. Das Bundesgericht führte weiter aus, dass die Ersatzabgabe nicht an einen Dauersachverhalt anknüpfe, sondern dass es sich um einen zusammengesetzten Tatbestand handle. Die relevanten Tatsachen und Zustände ([Nicht-] Einteilung in einer Formation der Armee, [Nicht-] Unterstellung unter die Zivildienstpflicht, [Nicht-] Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr, Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr sowie Datum des Beginns der Ersatzpflicht) würden sich - mit Ausnahme des Beginns der Ersatzpflicht - alle im Ersatzjahr ereignen bzw. bestehen und von diesem zeitlich eingegrenzt werden. Sofern das in Frage stehende Ersatzjahr vor Inkrafttreten der revidierten Bestimmungen am 1. Januar 2019 geendet habe, könne diese daher nicht darauf angewendet werden. Wie die Frage für die Folgejahre zu beurteilen wäre, brauche nicht geklärt zu werden, zumal vorliegend alleine das Ersatzjahr 2018 im Streit liege. In der Folge beurteilte das Bundesgericht die Beschwerde als unbegründet und wies sie ab.

e) Für die Beurteilung der Frage, welches Recht bei einer Änderung der Rechtsgrundlagen in zeitlicher Hinsicht Anwendung findet, gilt der Grundsatz, dass diejenigen Rechtssätze massgebend sind, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 146 V 364 E. 7.1 mit zahlreichen Hinweisen; BGE 140 V 41 E. 6.3.1). Es widerspricht diesem Grundsatz,

wenn ein Gesetz an ein Ereignis anknüpft, das sich vor seinem Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist (sog. eigentliche oder echte Rückwirkung; BGE 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa; vgl. weiterführend Camprubi, Ungeschriebene Grenzen der Rückwirkung von Rechtssätzen in der Schweiz, Bern 2020, S. 23 ff.; Kradolfer, Intertemporales öffentliches Recht, Zürich 2020, N 133 ff.). Die echte Rückwirkung ist im Lichte von Art. 5, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV nur dann unbedenklich, wenn sie ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlerworbene Rechte respektiert (BGE 147 V 156 E. 7.2.1; BGE 144 I 81 E. 4.1; BGE 138 I 189 E. 3.4; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 122 V 405 E. 3b/aa). Stehen zwingende öffentliche Interessen auf dem Spiel, ist das neue Recht auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift ausnahmsweise sofort anzuwenden, selbst wenn die Vorinstanz den Sachverhalt nach altem Recht beurteilt hat (Art. 2 SchIT des schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) analog; BGE 141 II 393 E. 2.4; BGE 139 II 243 E. 11.1; BGE 135 II 384 E. 2.3; BGE 122 II 26 E. 3; BGE 101 Ib 410 E. 3). Zwingende Gründe für eine sofortige Anwendung des neuen Rechts hat das Bundesgericht insbesondere im Bereich des Gewässer-, Natur-, Heimat- und Umweltschutzrechts als gegeben erachtet (BGE 141 II 393 E. 2.4 mit Hinweisen; BGE 139 II 243 E. 11.1; BGE 135 II 384 E. 2.3).

f) Von der echten ist die unechte Rückwirkung zu unterscheiden: Bloss unecht wirkt ein Gesetz zurück, wenn es auf Verhältnisse abstellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (sog. Dauersachverhalte; BGE 144 I 81 E. 4.1; BGE 138 I 189 E. 3.4; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 122 V 405 E. 3b/aa). Auch die unechte Rückwirkung gilt nur dann als verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGE 144 I 81 E. 4.1; BGE 138 I 189 E. 3.4; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 122 V 405 E. 3b/aa).

g) In Bezug auf Rechtsnormen, welche den Eintritt der darin vorgesehenen Rechtsfolge von der Verwirklichung mehrerer Sachverhaltselemente abhängig machen (sog. zusammengesetzte Tatbestände), hat das Bundesgericht erkannt, dass für die Entscheidung der intertemporalrechtlichen Anwendbarkeit massgeblich ist, unter der Herrschaft welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig, überwiegend ereignet hat (BGE 126 V 134 E. 4b; BGE 123 V 25 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 8C_579/2020 vom 6. November 2020 E. 3). Keine echte, sondern nur eine unechte Rückwirkung des neuen Gesetzes liegt demnach vor, wenn es für Sachverhalte

Geltung beansprucht, die nach seinem Inkrafttreten eingetreten sind, dabei aber ergänzend auch gewisse Tatsachen berücksichtigt, die vor seinem Inkrafttreten eingetreten sind (sog. Rückanknüpfung; BGE 144 I 81 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen; BGE 119 V 200 E. 5c/dd).

h) Im Bereich des Steuerrechts wird eine unzulässige echte Rückwirkung dann angenommen, wenn die Steuerpflicht als solche an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen (BGE 144 I 81 E. 4.2), nicht aber dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht unter einem geltenden Erlass nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetreten sind (BGE 102 Ia 31 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 1C_366/2016 vom 13. Februar 2017 E. 2.1, in: RDAF 2017 II S. 309; Urteil des Bundesgerichts 2C_477/2013 vom 16. Dezember 2013 E. 2.4).

i) Ordnet ein Bundesgesetz eine echte oder unechte Rückwirkung an, haben die rechtsanwendenden Behörden diese Anordnung zu befolgen, selbst, wenn ihnen die Rückwirkung als verfassungsrechtlich bedenklich erscheint (Art. 190 BV; vgl. BGE 140 I 353 E. 4.1; BGE 139 V 307 E. 6.3). Immerhin ist aber aus mehreren möglichen Auslegungen der bundesgesetzlichen Anordnung diejenige zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht, wobei auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung findet (BGE 145 II 270 E. 4.1; BGE 144 V 333 E. 10.1; BGE 142 V 442 E. 5.1; BGE 140 I 77 E. 5.3).

j) Das revidierte WPEG trat am 1. Januar 2019 in Kraft. Der vorliegend in Frage stehende Sachverhalt ist die Ersatzabgabepflicht für das Ersatzjahr 2019. Gemäss Bundesgericht knüpft die Ersatzabgabe nicht an einen Dauersachverhalt an, sondern es handelt sich um einen zusammengesetzten Tatbestand (Urteil des Bundesgerichts 2C_1005/2021 vom 26. April 2022 E. 5.2). Entscheidend bei einem zusammengesetzten Tatbestand ist, unter welcher Norm sich der Sachverhalt überwiegend ereignet hat. Relevant sind demnach nach Art. 2 Abs. 1 WPEG die (Nicht-) Einteilung in einer Formation der Armee, die (Nicht-) Unterstellung unter die Zivildienstplicht und die (Nicht-) Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr, ferner nach Art. 3 Abs. 1 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018 das Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr und schliesslich das Datum des Beginns der Ersatzpflicht nach Art. 3 Abs. 2, 3, 4 und 5 WPEG in der Fassung vom 16. März 2018 (vgl. zudem die Befreiungstatbestände gemäss 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. Ob die relevanten Tatsachen

und Zustände das Ende des Ersatzjahres überdauern, ist ebenso irrelevant wie Tatsachen, die sich erst nach dem Ende des Ersatzjahres ereignen. Daraus folgt einerseits, dass Art. 2 und 3 WPEG in der erst seit dem 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Fassung nach dem Grundsatz der Nicht-Rückwirkung nicht angewandt werden können, wenn das Ersatzjahr vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen endete, also insbesondere in Bezug auf das Ersatzjahr 2018 (Urteil des Bundesgerichts 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 E. 5.2). Da die Mehrheit der für das vorliegend strittige Ersatzjahr 2019 relevanten Tatsachen (namentlich die [Nicht-] Einteilung in einer Formation der Armee, die [Nicht-] Unterstellung unter die Zivildienstpflicht, die [Nicht-] Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr und das Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr) Bezug auf die Zeitspanne vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019 nehmen, lässt sich andererseits aus dem Vorgesagten schliessen, dass das per 1. Januar 2019 in Kraft getretene revidierte WPEG Anwendung findet. Anders als im Ersatzjahr 2018 liegt somit für das Ersatzjahr 2019 keine unzulässige echte Rückwirkung vor, sondern es ist von einem zusammengesetzten Tatbestand auszugehen, der schwergewichtig auf Ereignisse nach Inkrafttreten der neuen Altersgrenze abstellt und als unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung vorbehaltlich hier nicht ersichtlicher wohlerworbener Rechte zulässig erscheint (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 15. März 2023, VB.2022.00767 E. 4.5).

k) Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Anwendung des Wehrpflichtersatzabgabegesetzes vom 16. März 2018, in Kraft seit dem 1. Januar 2019, auf das Ersatzjahr 2019 weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung darstellt und somit zulässig ist.

6. a) Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer, dass für die Berechnung der Höhe der Ersatzabgaben auf das taxpflichtige Einkommen ab 2005 und später abgestellt wird. Er beruft sich dabei auf den Gleichbehandlungsgrundsatz gemäss Art. 8 Abs. 1 BV und macht geltend, "Neubürger" würden gegenüber gebürtigen Schweizern schlechter gestellt, da ihre Ersatzabgabepflicht erst in einem höheren Alter anfallt und damit in der Regel höher sei.

b) Dieser Ansicht ist nicht zuzustimmen. Der Beginn der Ersatzabgabepflicht variiert sowohl bei gebürtigen Schweizern als auch bei "Neubürgern". Wann sich ein Ausländer in der Schweiz einbürgern lässt ist somit nur einer von vielen Einflussfaktoren auf den Beginn (und das Ende) der Ersatzabgabepflicht. Die mit der Weiterentwicklung der Armee eingeführte Flexibilisierung des Beginns der Wehrpflicht führt auch bei gebürtigen Schweizern dazu, dass ihre Ersatzabgabepflicht früher oder später beginnen kann. Neben dem Alter im Moment des Beginns der Ersatzabgabepflicht hat auch die

Wahl des Ausbildungsweges einen erheblichen Einfluss auf die Höhe der Ersatzabgabe.

c) Überdies müssen gebürtige Schweizer während elf Jahren Ersatzabgaben leisten. Die Ersatzabgabepflicht des Beschwerdeführers erstreckt sich gesamthaft auf maximal neun Jahre (im Einbürgerungsjahr 2012 war er befreit, 2013 bis 2016 leistete er die Abgabe und aufgrund der Revision ab 2019 bis zur Erreichung des 37. Altersjahres im Jahr 2023 wird er erneut pflichtig). Damit ist er als Neubürger weniger belastet als gebürtige Schweizer, womit von einer Diskriminierung keine Rede sein kann.

d) Nicht einzusehen ist zudem, weshalb der Beschwerdeführer durch die Ersatzabgabepflicht finanziell stärker belastet sei als jüngere Schweizer, die die Ersatzabgabe während des Studiums oder der Berufslehre zahlen und deshalb nur die minimale Pauschalabgabe leisten müssen. Die Abgabe wird jährlich (Art. 25 Abs. 1 WPEG) von den Ersatzpflichtigen auf dem taxpflichtigen Einkommen erhoben (Art. 11 und 12 WPEG), sofern kein Befreiungsgrund gemäss Art. 4 und Art. 4a WPEG vorliegt. Sie beträgt CHF 3.00 je CHF 100.00 des taxpflichtigen Einkommens, mindestens aber CHF 400.00 (Art. 13 Abs. 1 WPEG). Damit ist auch dem Eventualantrag des Beschwerdeführers, die Ersatzabgabe auf sein Einkommen im Jahr 2006 festzusetzen, nicht zu entsprechen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf das Feststellungsbegehren nicht eingetreten werden kann. Die Beschwerde bezüglich des Ersatzjahres 2018 wird gutgeheissen und die die Veranlagungsverfügung 7/21001083 vom 19. März 2021 aufgehoben. Die Veranlagungsverfügung 8/21001084 vom 19. März 2021 bezüglich des Ersatzjahres 2019 ist jedoch rechtmässig, weshalb die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist. Weiter ist das Eventualbegehren abzuweisen.
8.
 - a) Gemäss Art. 31 Abs. 2^{bis} WPEG richten sich die Spruch- und Kanzleigebühren sowie Parteientschädigungen nach kantonalem Recht. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Beschwerdeführer in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 400.00 festgelegt.
 - b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 kann der teilweise

oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Der entsprechende Honorarrahmen liegt gemäss § 14 Abs. 1 der Honorarordnung für die Anwältinnen und Anwälte des Kantons Basel-Stadt vom 15. Dezember 2004 zwischen CHF 180.00 und CHF 400.00 pro Stunde. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von CHF 1'600.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer, zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Wehrpflichtersatzabgabe vom 4. Mai 2021 insofern aufgehoben, als dass der Beschwerdeführer für das Ersatzjahr 2018 keine Abgabe schuldet. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
 2. Der Beschwerdeführer trägt eine Spruchgebühr von CHF 400.00.
 3. Dem Beschwerdeführer wird eine Parteienschädigung in Höhe von CHF 1'600.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Wehrpflichtersatzabgabe Basel-Stadt mitgeteilt.

Eine Beschwerde gegen diesen Entscheid wurde vom Verwaltungsgericht mit Urteil VD.2023.144 vom 15. April 2024 abgewiesen.