STRK.2023.32

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 25. April 2024

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Simon Leuenberger, Dr. Ursula Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli, Jarkko Schäublin, Joseph Hammel und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Wehrpflichtersatzabgabe pro 2021

Sachverhalt

A. Mit Regierungsratsbeschluss vom 13. Juni 2017 wurde der Beschwerdeführer, X, eingebürgert. Damit erlangte er alle Rechte und Pflichten eines Schweizer Bürgers. Darunter fällt unter anderem auch die Militärdienstpflicht bzw. bei deren Nichtleisten die Ersatzabgabepflicht im Rahmen der gesetzlichen Altersgrenzen.

Da er im selben Jahr sein 30. Altersjahr vollendete, wurde der Beschwerdeführer aus Altergründen in keine Formation der Armee eingeteilt und unterstand auch nicht der Zivildienstpflicht.

B. Mit Verfügung Nr. 7/23000444 vom 17. Februar 2023 wurde eine Wehrpflichtersatzabgabe betreffend das Ersatzjahr 2021 veranlagt.

C. Der Beschwerdeführer erhob betreffend das Ersatzjahr 2021 beim Justiz- und Sicherheitsdepartement des Kantons Basel-Stadt, Abteilung Wehrpflichtersatzabgabe (im Folgenden: Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt) Einsprache gegen diese Veranlagungsverfügung, welche am 13. März 2023 einging. Diese wurde mit Entscheid vom 17. März 2023 abgewiesen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, männliche Schweizer Bürger, welche keinen Militärdienst leisteten, hätten die Dienstpflicht durch das Bezahlen von elf jährlichen Wehrpflichtersatzabgaben bis zur Vollendung des 37. Alterjahres zu erfüllen. Aufgrund der revidierten neuen Regelung des WPEG sei der Beschwerdeführer ersatzpflichtig. Eine verbotene Rückwirkung liege nicht vor.

D. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 14. April 2023. Der Beschwerdeführer beantragt unter o/e-Kostenfolge, der Einspracheentscheid der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt vom 17. März 2023 sei vollumfänglich aufzuheben und demgemäss festzustellen, dass er für das Jahr 2021 und die weiteren Folgejahre keine Wehrpflichtersatzabgabe schulde.

Mit Vernehmlassung vom 19. April 2023 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt hat sich nicht vernehmen lassen.

Mit Duplik vom 3. August 2023 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen und seiner Begründung fest. Mit Schreiben vom 17. August 2023 verzichtet die Eidgenössische Steuerverwaltung auf weitere Ausführungen.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden 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. § 4 der baselstädtischen Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 2. Dezember benennt die Steuerrekurskommission als Rekursinstanz. 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 17. März 2023 unmittelbar berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung. Er ist daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 14. April 2023 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Beschwerdeführer beantragt unter o/e-Kostenfolge, der Einspracheentscheid der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt vom 17. März 2023 sei vollumfänglich aufzuheben und demgemäss festzustellen, dass er für das Jahr 2021 und die weiteren Folgejahre keine Wehrpflichtersatzabgabe schulde.

   b) Es ist somit zu prüfen, ob der Beschwerdeführer für das Ersatzjahr 2021 wehrpflichtersatzabgabepflichtig ist.

3. a) Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass er nicht mehr wehrpflichtersatzpflichtig sei. Damit verlangt er nicht nur eine Beurteilung der Ersatzabgabepflicht für das Jahr 2021, sondern auch für das Jahr 2022 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 Feststellungsanspruch subsidiär (BGE 119 II 368 E 2a; 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). Der um Feststellung Nachsuchende, hat darzulegen, dass er ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung hat. Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse namentlich dann gegeben, wenn die Rechtsbeziehungen der Parteien ungewiss sind und die Ungewissheit durch die richterliche Feststellung behoben werden kann. Dabei genügt nicht jede Ungewissheit; erforderlich ist vielmehr, dass ihre Fortdauer dem

Kläger nicht mehr zugemutet werden darf, weil sie ihn in seiner Bewegungsfreiheit behindert (vgl. BGE 144 III 175 E. 5).

d) Sollte der Beschwerdeführer auch für die Jahre 2022 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; STRK-Entscheid 2021.52).

4. Der Beschwerdeführer bringt unter Verweis auf die Entscheide des Bundesgerichts 2C_1005/2021 vom 27. April 2022 und 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022 sowie den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen I/2-2019/115 vom 14. Mai 2020 vor, die Vorinstanz habe das neue Wehrpflichtersatzgesetz falsch angewandt. Sie habe vom eingebürgerten Beschwerdeführer, welcher im Jahre 2017 30 Jahre alt und nach altem Recht nicht mehr wehrersatzpflichtig gewesen sei, trotz fehlender rechtlicher Voraussetzungen im Jahr 2021 die Ersatzabgabe eingefordert. Die Vorinstanz habe das Recht verletzt, indem sie ohne rechtliche Grundlage und ohne überwiegendes öffentliches Interesse das neue WPEG auf einen im Jahre 2017 abgeschlossenen Sachverhalt anwandte. Die Frage der Wehr- und Ersatzpflicht sei im Jahre 2017 abschliessend gestützt auf Tatsachen beurteilt worden, die sich nicht geändert hätten. Ein Zurückkommen sei unter den gegebenen Umständen nicht möglich. Denn der Dauersachverhalt der Erfüllung der Militärdienstpflicht sei noch unter der Geltung des alten Rechts abgeschlossen worden.

5. a) Es ist somit zunächst zu prüfen, welches Recht gilt und anzuwenden ist, d.h. ob die Rechtsgrundlage für die Beurteilung des vorliegenden Falles das aWPEG vom 12. Juni 1959 oder aber das am 1. Januar 2018 in Kraft getretene und revidierte WPEG ist, wonach die Ersatzpflicht bis zur Vollendung des 37. Altersjahres bzw. bis zur Leistung von 11 Ersatzzahlungen dauert.

b) 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).

6. a) Nun gilt es festzustellen, ob die Anwendung des revidierten WPEG auf das Ersatzjahr 2021 im Fall des Beschwerdeführers zulässig ist.

b) Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, dass die Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt ohne rechtliche Grundlage und ohne überwiegendes öffentliches Interesse das neue WPEG auf einen im Jahre 2017 abgeschlossenen Sachverhalt anwendet, um die Abgaben 2021 und künftige Abgaben einzufordern. Er macht sinngemäss geltend, seine Dienstpflicht sei im Militärgesetz geregelt und habe nach Art. 13 aMG mit Erreichen des 30. Lebensjahres, mithin im Jahr 2017, 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) Die ESTV hält unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_1005/2021 fest, dass die Ersatzabgabe nicht an einen Dauersachverhalt anknüpfe, sondern dass es sich dabei um einen zusammengesetzten Tatbestand handle. Relevant seien erstens die (Nicht-) Einteilung in einer Formation der Armee, die (Nicht-) Unterstellung unter die Zivildienstpflicht bzw. die (Nicht-) Leistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr, zweitens das Alter des Ersatzpflichtigen im Ersatzjahr sowie drittens das Datum des Beginns der Ersatzpflicht. Aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C_339/2021 vom 4. Mai 2022, in welchem das Bundesgericht in Ziffer 4.3 festhielt, dass aus dem alten WPEG keine Ersatzabgabepflicht für das Jahr 2018 fliesse, wenn der Betroffene zu diesem Zeitpunkt bereits das 30. Altersjahr erreicht hatte, und das neue WPEG nicht auf Ersatzjahre vor Inkraftsetzung am 1. Januar 2019 zur Anwendung gelange, schliesst die ESTV zudem, dass das neue WPEG ab dem Ersatzjahr 2019 eine Ersatzabgabepflicht begründe, sofern die Voraussetzungen (Alter, Nichtleistung von Militär- oder Zivildienst im Ersatzjahr sowie Anzahl der geleisteten Ersatzabgaben) erfüllt seien. Dies sei beim Beschwerdeführer der Fall.

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 beginnt, in dem der Wehrpflichtige das 19. Altersjahr vollendet, 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 begann, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendete, und bis zum Ende des Jahres dauerte, in dem er das 30. Altersjahr vollendete, 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 und werden somit von diesem zeitlich eingegrenzt. 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 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 SchlT 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 la 31 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 1C_366/2O16 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 2021. 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 Zivildienstpflicht 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 2021 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 2021 nehmen, lässt sich andererseits aus dem Vorgesagten schliessen, dass das per 1. Januar 2019 in Kraft getretene revidierte WPEG Anwendung findet. Somit liegt für das Ersatzjahr 2021 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 2021 weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung darstellt und somit zulässig ist. Dass der Beschwerdeführer bei Anwendung des neuen Rechtes die Voraussetzungen zur Leistung der Ersatzabgabe erfüllt, ist zu Recht nicht bestritten worden.

7. a) Soweit der Beschwerdeführer ausführt, "Neubürger" würden gegenüber gebürtigen Schweizern schlechter gestellt, da ihre Ersatzabgabepflicht erst in einem höheren Alter anfalle und damit in der Regel höher sei, und darin einen Verstoss gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gemäss Art. 8 Abs. 1 BV sieht, ist ihm nicht zu folgen.

b) 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 Dauer der Ersatzabgabepflicht von "Neubürgern" hingegen hängt vom Zeitpunkt der Einbürgerung ab und kann sich daher auch, wie vorliegend, als geringer erweisen. Von einer Diskriminierung kann daher keine Rede sein.

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).

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf das Feststellungsbegehren nicht eingetreten werden kann. Die Veranlagungsverfügung Nr. 7/23000444 vom 17. Februar 2023 bezüglich des Ersatzjahres 2021 ist rechtmässig, weshalb die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist.

9. 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 800.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2. Der Beschwerdeführer trägt eine Spruchgebühr von CHF 800.00.

3. Der Entscheid wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Wehrpflichtersatzabgabe des Kantons Basel-Stadt mitgeteilt.