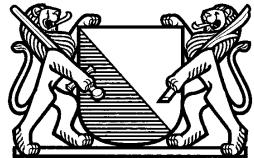


Steuerrechtsgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 WE.2025.1

Entscheid

28. August 2025

Mitwirkend:

Einzelrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

A,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch Wehrpflichtersatzverwaltung
des Kantons Zürich,
Uetlibergstrasse 113, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Rückerstattung Wehrpflichtersatz

hat sich ergeben:

A. A. (nachfolgend der Pflichtige) wurde 2003 für militärdienstuntauglich, aber als tauglich für den Schutzdienst eingestuft. Nach den 16 im Jahr 2003 geleisteten Militärdiensttagen leistete der Pflichtige in den Jahren 2004 bis 2023 gemäss Dienstbüchlein insgesamt 124 besoldete Tage Zivilschutz (davon 115 Tage anrechenbar). Davon entfielen auf den Zeitraum bis zum Ende der Ersatzpflicht des Pflichtigen im Jahr 2013 insgesamt 53 besoldete Tage (davon 52 Tage anrechenbar). Im Zeitraum von 2003 bis 2013 hat er insgesamt Fr. 7'782.45 an Wehrpflichtersatzabgaben bezahlt. Von 2014 bis zu seiner Entlassung aus dem Zivilschutz im Rang eines Offiziers im Jahr 2023 leistete der Pflichtige gemäss Dienstbüchlein sodann weitere 72 besoldete Tage (davon 63 Tage anrechenbar). Das Personalinformationssystem (PISA) weist davon abweichend für die Jahre 2014 bis 2023 total 74 Tage Zivilschutztage aus. Davon entfielen gemäss Angabe im PISA 60 Tage auf die Jahre 2014 bis 2020 und 14 Tage auf die Jahre 2021 bis 2023.

Am 13. Februar 2024 reichte der Pflichtige das Formular "Prüfung anteilmässige Rückerstattung AdZS" bei der Wehrpflichtersatzverwaltung des Kantons Zürich ein.

Mit Verfügung betreffend Rückerstattung von Wehrpflichtersatzabgaben bei Zivilschutzangehörigen vom 21. März 2024 erliess die Wehrpflichtersatzverwaltung den Entscheid betreffend die Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgaben hinsichtlich des Pflichtigen. Darin hielt sie fest, dass der Pflichtige ordentlich aus der Schutzdienstpflicht entlassen wurde und als Offizier des Zivilschutzes die Voraussetzungen für eine Rückerstattung erfülle, da er nach dem Ende seiner Wehrpflichtersatzabgabepflicht weitere Schutzdiensttage geleistet habe. Somit habe er Anrecht auf die Rückerstattung eines Teils der bezahlten Ersatzabgaben für jene Schutzdienstage, welche er nach Ende der Ersatzpflicht geleistet habe. Die Rückerstattung wurde hierbei erstmals ab dem Ersatzjahr 2021 inklusive allfälliger Überträge aus dem Jahr 2020 gewährt. Im Falle des Pflichtigen bedeutete dies, dass für die seit dem Jahr 2021 geleisteten 14 Schutzdiensttage bei 57 geleisteten Schutzdiensttagen mit Reduktionswirkung in den Ersatzjahren 2003 bis 2013 basierend auf den von ihm bezahlten Ersatzabgaben von Fr. 7'782.45 ein Rückerstattungsbetrag von Fr. 499.80 errechnet wurde.

B. Am 27. März 2024 erhob der Pflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 21. März 2024 mit dem Antrag, dass nicht nur die geleisteten Schutzdiensttage seit dem Jahr 2021, sondern sämtliche geleisteten Schutzdiensttage seit dem Ende der Ersatzpflicht im Jahr 2013, d.h. ab dem Jahr 2014, zu berücksichtigen seien. Dies führe zur Berücksichtigung von 72 statt 14 Schutzdiensttagen und damit zu einem Rückerstattungsbetrag von Fr. 2'570.35.

Mit Schreiben vom 28. März 2024 bestätigte die Wehrpflichtersatzverwaltung dem Pflichtigen den Eingang seiner Einsprache und forderte ihn mit Verfügung vom 28. Juni 2024 auf, sein Dienstbüchlein im Original einzureichen. Dies unter der Androhung, dass ansonsten aufgrund der Akten entschieden werde. Der Pflichtige kam dieser Aufforderung am 1. Juli 2024 nach.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2024 wies die Wehrpflichtersatzverwaltung die Einsprache ab. Dies mit der Begründung, dass die Anrechnung der 14 seit dem Jahr 2021 als Offizier geleisteten Schutzdiensttage sowie die Berücksichtigung der in den Jahren 2003 bis 2013 geleisteten 57 Schutzdiensttage aufgrund der rechtlichen Grundlagen zu Recht erfolgt und der Rückerstattungsbetrag korrekt ermittelt worden sei. Der Einspracheentscheid wurde dem Pflichtigen am 27. Dezember 2024 zugestellt.

C. Am 8. Januar 2025 erhob der Pflichtige hiergegen Beschwerde und beantragte die Aufhebung der Verfügung vom 21. März 2024 und des Einspracheentscheids vom 27. Dezember 2024 sowie die Anweisung der Vorinstanz, bei der Berechnung der Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgaben 72 Ersatztage nach Ende der Ersatzpflicht in Anrechnung zu bringen und eine Rückerstattung von Fr. 2'750.35 (sic!) zu gewähren. Eventualiter seien die Verfügung vom 21. März 2024 und der Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2024 aufzuheben und es sei dem Pflichtigen direkt eine Rückerstattung von insgesamt Fr. 2'750.35 zu gewähren. Dies alles unter Kostenfolge zulasten der Vorinstanz.

Er begründete dies im Wesentlichen damit, dass nach Art. 54a Abs. 3 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 30. August 1995 (WPEV) sämtliche anrechenbaren Schutzdiensttage ab dem Folgejahr des Wegfalls der Ersatzpflicht bis zum Ende der Schutzdienstpflicht zu berücksichtigen seien. Mit dieser Auslegung stehe auch

Art. 57a Abs. 1 WPEV im Einklang, gemäss welchem die Änderungen erstmals auf das Ersatzjahr 2021 anzuwenden seien. Mit dieser Bestimmung sei keine Einschränkung der Berechtigung nach Art. 54a WPEV beabsichtigt worden; Art. 57a Abs. 1 WPEV sei für die Frage, welche Dienstjahre für die Bemessung nach Art. 54a WPEV relevant seien, nicht einschlägig. Dasselbe gelte für Abs. 4 von Art. 57a WPEV, der sich nur mit der Frage beschäftige, welcher Jahrgang als erster von entsprechenden Rückerstattungen profitieren kann.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schloss mit Stellungnahme vom 14. Februar 2025 auf Abweisung der Beschwerde. Als Begründung führte sie an, dass die Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 12. August 2020 der WPEV festhielten, dass diese Änderungen/Neuerungen erstmals auf das Ersatzjahr 2021 anwendbar seien (Art. 57a Abs. 1 WPEV). Eine rückwirkende Anwendung sei nicht vorgesehen, sondern vielmehr sogar ausgeschlossen.

Die Wehrpflichtersatzverwaltung schloss ihrerseits mit Vernehmlassung vom 20. Februar 2025 unter Verweis auf die Ausführungen der ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Verfügung vom 21. März 2024 wurde durch den Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2024 ersetzt (Devolutiveffekt; BGE 146 II 335 E. 1.1.2; vgl. auch BGr, 4. Mai 2022, 2C_339/2021, E. 1.3 StRG, 6. Oktober 2022, 1 WE.2022.11). Damit gilt die Verfügung vom 21. März 2024 im Rahmen der Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2024 als mitangefochten und kann nicht eigenständig mit dem Rechtsmittel der Beschwerde beim Steuerrechtsgericht angefochten werden. Auf die Beschwerde des Pflichtigen ist nach dem Gesagten nicht einzutreten, soweit er mit seinen Anträgen auch die Aufhebung der Verfügung vom 21. März 2024 verlangt.

2. a) aa) Nach Art. 59 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) und Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Armee und die Militärverwaltung vom 3. Februar 1995 (MG) ist jeder Schweizer verpflichtet, Militärdienst zu leisten, wobei gesetzlich ein ziviler Ersatzdienst (Zivildienstpflicht) vorgesehen ist. Weiter sind sämtliche Männer mit Schweizer Bürgerrecht schutzdienstpflichtig, soweit sie dafür tauglich und nicht militär- oder zivildienstpflichtig sind (Art. 29 Abs. 1 und 2 des totalrevidierten Bundesgesetzes über den Bevölkerungsschutz und den Zivilschutz vom 20. Dezember 2019, in Kraft seit 1. Januar 2021 [BZG], bzw. Art. 11 und 12 der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung [aBZG]).

Schweizer, welche weder Militär- noch Ersatzdienst leisten, schulden eine Abgabe (Art. 59 Abs. 3 BV, Art. 1 WPEG), welche in besonderen Bundesgesetzen geregelt wird (Art. 2 Abs. 2 MG). Für Ersatzpflichtige gemäss Art. 1 und 2 WPEG, die während mehr als sechs Monaten weder in einer Formation der Armee eingeteilt noch der Zivildienstpflicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 1 lit. a WPEG) beginnt die Ersatzpflicht in dem Jahr, welches auf das Jahr folgt, in dem der Ersatzpflichtige die Schutzdienstgrundausbildung begonnen hat; sie dauert 11 Jahre (Art. 3 Abs. 3 WPEG). Gemäss altrechtlicher Bestimmung von Art. 3 WPEG in der Fassung vom 19. März 2010 (in Kraft seit 1. Januar 2011), welche bis Ende des Jahres 2018 in Kraft war (aWPEG), begann die Ersatzpflicht am Anfang des Jahres, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr vollendet hatte und dauerte für nicht in einer Formation der Armee eingeteilte und nicht der Zivildienstpflicht unterstehende Wehrpflichtige bis zum Ende des Jahres, in dem sie das 30. Altersjahr vollendet hatten (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 lit. a aWPEG).

bb) Der Pflichtige wurde gemäss Eintrag im Dienstbüchlein 2003 für militärdienstuntauglich und für den Schutzdienst tauglich erklärt. Entsprechend hatte er seine Wehrpflicht nicht durch Leistung von Militär- und Zivildienst, sondern in Form des subsidiären Schutzdienstes zu erfüllen (Art. 29 BZG bzw. Art. 11 aBZG).

Der Pflichtige ist im Jahr 1983 geboren, womit er im Jahr 2003 20-jährig wurde. Seine Ersatzpflicht begann damit unter Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 2 lit. a aWPEG im Jahr 2003 und dauerte bis zum Jahr 2013 (Vollendung des 30. Altersjahres). Nichts anderes ergab sich durch die Neufassung des WPEG per 1. Januar 2019, wo weiterhin eine Ersatzpflicht von 11 Jahren vorgesehen wurde (Art. 3 Abs. 3 WPEG).

b) Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, bestehen zwischen den im Dienstbüchlein des Pflichtigen ausgewiesenen Schutzdiensttagen, welche geleistet bzw. anrechenbar sind, und den diesbezüglich im PISA erfassten Angaben Unterschiede.

aa) In Bezug auf die geleisteten Schutzdiensttage in den Jahren 2003 bis 2013 stimmen die Parteien überein. Damit ist für diese Zeit von 57 geleisteten und anrechenbaren Schutzdiensttagen auszugehen. Diese wurden dem Pflichtigen denn auch vollumfänglich angerechnet.

bb) Hinsichtlich der Jahre 2014 bis 2023 gibt es demgegenüber Differenzen. Gemäss Dienstbüchlein hat der Pflichtige in diesen Jahren 72 besoldete (davon anrechenbar 63) Tage Zivilschutzdienst geleistet. Davon entfielen 14 besoldete und anrechenbare Schutzdiensttage auf die Jahre 2021 bis 2023. Wie der Auszug aus dem PISA zeigt, hat der Pflichtige in den Jahren 2014 bis 2023 als Offizier des Zivilschutzes total 74 Tage Zivilschutzdienst geleistet, wovon 14 Tage auf die Jahre 2021 bis 2023 entfielen.

Es ergibt sich folgende Situation: betreffend die Jahre 2021 bis 2023 wurden 14 zu berücksichtigende Schutzdiensttage geleistet. Betreffend die Jahre 2014 bis 2020 besteht eine Differenz von 11 (anrechenbaren) Diensttagen zwischen den Angaben im PISA (wo Diensttage ohne Unterscheidung zwischen besoldeten und anrechenbaren Diensttagen ausgewiesen sind) und dem Dienstbüchlein. Die Abweichung ist in erster Linie darauf zurückzuführen, dass im Dienstbüchlein mehrere Einträge zu anrechenbaren Diensttagen fehlen. In einem Fall wurden für einen WK nicht einmal besoldete Tage ausgewiesen. Eine Addition dieser verschiedenen Einträge ergibt die gegenüber dem PISA bestehende Differenz der 11 fehlenden (anrechenbaren) Diensttage. Entsprechend ist im Folgenden für die Jahre von 2014 bis 2020 gemäss Auszug aus dem PISA von einer Zahl von insgesamt 60 (geleisteten und anrechenbaren) Schutzdiensttagen auszugehen.

3. a) Mit der per 1. Januar 2021 im Rahmen der Änderung vom 12. August 2020 neu eingeführten Bestimmung von Art. 54a WPEV erhalten höhere Unteroffiziere und Offiziere für die nach dem Ende der Ersatzpflicht geleisteten Schutzdiensttage einen Teil oder alle Ersatzabgaben zurückerstattet (Art. 54a Abs. 1 WPEV). Die Höhe der Rückerstattung ist abhängig von den effektiv absolvierten und anrechenbaren Schutzdienst-

tagen ab dem Folgejahr des Wegfalls der Ersatzpflicht bis zum Ende der Schutzdienstpflicht, wobei zu viel geleistete Schutzdiensttage aus den elf Jahren Ersatzpflicht berücksichtigt werden (Art. 54a Abs. 3 WPEV). Dabei beträgt die Rückerstattung pro Schutzdiensttag den zweihundertfünfundsiebzigsten Teil des Gesamtbetrages der Ersatzabgaben (Art. 54a Abs. 4 WPEV). Die für die Rückerstattung an Militär- und an Zivildienstleistende geltenden Bestimmungen von Art. 39 Abs. 3-5 WPEG sowie Art. 54 Abs. 4 und 5 WPEV sind sinngemäss anwendbar (Art. 54a Abs. 5 WPEV).

Gemäss der per 1. Januar 2021 im Rahmen der Änderung vom 12. August 2020 neu eingeführten Übergangsbestimmung von Art. 57a Abs. 1 WPEV wird die Bestimmung von Art. 54a WPEV erstmals auf das Ersatzjahr 2021 angewendet, wobei die anteilmässige Rückerstattung von Ersatzabgaben nach Art. 54a WPEV erstmals denjenigen höheren Unteroffizieren und Offizieren des Zivilschutzes gewährt wird, welche im Jahr 2021 in ihrem 41. Altersjahr aus der Schutzdienstpflicht entlassen werden (Art. 57a Abs. 4 WPEV).

b) Im vorliegenden Verfahren ist zwischen den Parteien streitig, ob für die Rückerstattung von Ersatzabgaben gestützt auf die Bestimmung von Art. 54a Abs. 3 WPEV gemäss den Übergangsbestimmungen von Art. 57a WPEV nur geleistete Schutzdiensttage seit dem Ersatzjahr 2021 oder sämtliche seit dem Ende der Schutzdienstpflicht (d.h. seit dem Jahr 2014) als höherer Unteroffizier oder Offizier geleistete Schutzdiensttage zu berücksichtigen sind. Die weiteren Voraussetzungen für eine anteilmässige Rückerstattung von Ersatzabgaben im Sinne von Art. 54a i.V.m. Art. 57a Abs. 1, 4 und 5 WPEV sind nicht streitig.

Der Pflichtige stellt sich diesbezüglich wie gezeigt auf den Standpunkt, dass gemäss Wortlaut von Art. 54a Abs. 3 WPEV i.V.m. der Übergangsbestimmung in Art. 57a Abs. 1 WPEV sämtliche seit dem Ende der Schutzdienstpflicht als höherer Unteroffizier oder Offizier geleisteten Schutzdiensttage zu berücksichtigen sind, wobei er diesbezüglich von insgesamt 72 geleisteten Schutzdiensttagen ausgeht. Der Beschwerdegegner und die ESTV stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass vom Wortlaut von Art. 54a Abs. 3 WPEV ausgehend aufgrund von Art. 57a Abs. 1 WPEV nur die seit dem Ersatzjahr 2021 geleisteten 14 Schutzdiensttage zu berücksichtigen seien.

4. a) Den Bestimmungen von Art. 54a Abs. 3 sowie Art. 57a Abs. 1 WPEV lässt sich keine direkte Antwort auf die strittige Frage entnehmen. Die betreffenden Bestimmungen sind deshalb gemäss den allgemeinen Grundsätzen und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auszulegen (statt vieler: BGr, 29. April 2021, 2C_544/2020, E. 3.3. ff.; Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 11. A., 2024, N 55 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A, 2020, N 175 f.).

Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet gemäss Bundesgericht ihr Wortlaut. Die Formulierungen einer Norm in den drei Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch sind dabei gleichwertig zu behandeln (BGE 142 II 100 E. 4.1 m.w.H.; Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, N 73). Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm gesucht werden (Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, N 71). Dabei ist insbesondere der Wille des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung) sowie die gegenwärtigen tatsächlichen Gegebenheiten und aktuellen/heutigen Wertvorstellungen (objektiv-zeitgemäss Auslegung). Weiter ist nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Hierbei kommt bei der Auslegung von Gesetzesnormen ein pragmatischer Methodenpluralismus zur Anwendung und die Priorisierung einzelner Auslegungselemente wird abgelehnt (BGE 146 III 217 E. 5; 145 III 324 E. 6.6 mit Hinweisen, Häfelin/Müller/Uhlmann, N 177 f. mit weiteren Hinweisen, Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, N 99 ff.). Ziel ist eine Kombination aller Methoden, welche für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables, d.h. ohne unverhältnismässig grossen Verwaltungsaufwand durchsetzbares Ergebnis, am meisten Überzeugungskraft haben (BGE 141 II 262 E. 4.1 f.). Hierbei kommt im Verwaltungsrecht als Ergänzung der herkömmlichen Methoden eine Interessenabwägung zwischen den Interessen der Privaten und der öffentlichen Interessen im Sinne einer wertenden Gegenüberstellung zur Anwendung (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 178). Im Bereich des Verwaltungsrechts steht nach bundesgerichtlicher Praxis die teleologische Auslegungsme thode im Vordergrund: "Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzes-

auslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das am Sachverhalt verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der *ratio legis*" (BGE 142 V 299 E.5 ff., 140 I 305 E. 6.1 ff., 139 II 173 E.2.1). Vom eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf indes nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass der scheinbar klare Wortlaut nicht dem "wahren Sinn" der Norm entspricht (BGE 141 II 262 E. 4.1 f., 140 II 129 E. 3.2, 140 II 80 E.2.5.3). Dabei erachtet das Bundesgericht meist den Sinn und Zweck einer Norm als massgebend, wie er sich aufgrund der Anschauung zur Zeit der Rechtsanwendung für die Normadressaten ergibt (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 179).

b) aa) Für die Zwecke der grammatischen Auslegung lautet der deutsche Wortlaut von Art. 54a Abs. 3 WPEV wie folgt: "Die Höhe der Rückerstattung ist abhängig von den effektiv absolvierten und anrechenbaren Schutzdiensttagen ab dem Folgejahr des Wegfalls der Ersatzpflicht bis zum Ende der Schutzdienstpflicht. Zu viel geleistete Schutzdiensttage aus den elf Jahren Ersatzpflicht werden bei der Rückerstattung berücksichtigt". In der französischen Fassung lautet die Bestimmung folgendermassen: "Le montant du remboursement dépend du nombre de jours de service imputables effectivement accomplis dans la protection civile à compter de l'année suivant la suppression de l'assujettissement à la taxe et jusqu'à la fin de l'obligation de servir dans la protection civile. Les jours de service accomplis en trop pendant les onze ans de l'obligation de servir sont pris en compte pour le remboursement", während die italienische Fassung folgenden Wortlaut aufweist: "L'importo del rimborso dipende dal numero di giorni di servizio di protezione civile effettivamente prestati e computabili a partire dall'anno successivo alla fine dell'assoggettamento alla tassa fino al termine dell'obbligo di prestare servizio di protezione civile. Nel calcolo del rimborso si tiene conto dei giorni di servizio di protezione civile prestati in eccesso durante gli 11 anni di assoggettamento alla tassa".

Die deutsche Fassung von Art. 57a Abs. 1 WPEV lautet: "Die Änderungen vom 12. August 2020 dieser Verordnung werden erstmals auf das Ersatzjahr 2021 angewendet". In den anderen Amtssprachen lautet die Bestimmung wie folgt: "Toutes les modifications du 12 août 2020 de la présente ordonnance seront appliquées pour la première fois à l'année d'assujettissement 2021" bzw. "Le modifche del 12 agosto 2020 della presente ordinanza si applicano per la prima volta all'anno di assoggettamento 2021".

Aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 54a Abs. 3 WPEV ergibt sich betreffend die Frage, ob nur geleistete Schutzdiensttage seit dem Jahr 2021 oder sämtliche nach dem Wegfall Ersatzpflicht bis zum Ende der Schutzdienstpflicht geleisteten Schutzdiensttage zu berücksichtigen sind, eine klare Antwort. Relevant sind alle nach der Ersatzpflicht geleisteten Schutzdiensttage. Hinzu kommt, dass während der elfjährigen Ersatzpflicht zu viel geleistete Schutzdiensttage bei der Rückerstattung zu berücksichtigen sind und bei der Berechnung der Rückerstattung zu einer Reduktion der Anzahl Schutztage führt, durch welche das Produkt aus dem Gesamtbetrag der Ersatzabgaben mit den nach der Ersatzpflicht geleisteten Schutzdiensttagen zu teilen ist (vgl. Art. 54a Abs. 3 und 4 WPEV).

Der Wortlaut von Art. 57a Abs. 1 WPEV äussert sich nicht zu den für die Rückerstattung zu berücksichtigenden Schutzdiensttagen. Er bestimmt lediglich, dass die Bestimmung von Art. 54a WPEV erstmals auf das Ersatzjahr 2021 angewendet wird. Allerdings präzisiert Art. 57a Abs. 4 WPEV, dass die anteilmässige Rückerstattung von Ersatzabgaben nach Art. 54a WPEV erstmals denjenigen höheren Unteroffizieren und Offizieren des Zivilschutzes gewährt wird, die im Jahr 2021 in ihrem 41. Altersjahr aus der Schutzdienstpflicht entlassen werden. Dies impliziert, dass vor dem Jahr 2021 geleistete Schutzdiensttage in die Berechnung einbezogen werden müssen, käme es doch andernfalls gar nicht erst zu einer Rückerstattung nach Art. 54a WPEV.

bb) aaa) Was das (subjektiv-)historische Element betrifft, ist die Entstehungsgeschichte der Artikel 54a Abs. 3 und 57a Abs. 1 WPEV näher zu betrachten. Historisch gesehen geht Art. 54a WPEV auf die am 20. Juni 2014 im Nationalrat von Walter Müller eingereichte Motion "Anspruch auf Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe für Angehörige des Zivilschutzes für die gesamte Dienstleistungszeit" zurück (Curia Vista 14.3590, nachfolgend Motion 14.3590).

Der damals eingereichte Motionstext lautet wie folgt: "Der Bundesrat wird beauftragt, die rechtlichen Voraussetzungen zu schaffen, damit Angehörige des Zivilschutzes Anspruch auf Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe während der ganzen aktiven Zeit haben". Als Begründung führte der Motionsurheber folgendes an: "Mit der heutigen Regelung haben Zivilschutzleistende Anspruch auf Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe bis zum Alter von 30 Jahren. Für Dienstleistungen zwischen 30 und 40 Jahren wird keine Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe mehr gewährt. Das ist ungerecht und führt oft dazu, dass gut ausgebildete Zivilschutzangehörige, die in der Regel auch länger am

gleichen Wohnsitz bleiben, nicht mehr motiviert sind, weiterhin Dienst zu leisten, oder nicht bereit sind, eine Kaderposition zu übernehmen."

Der Bundesrat beantragte am 27. August 2014 die Annahme der Motion. Mit Abstimmung vom 26. September 2014 stimmte der Nationalrat der Motion diskussionslos zu. Am 10. März 2015 nahm der Ständerat die Motion ebenfalls an. Im Rahmen der diesbezüglichen Debatte führte der Vorsitzende der Sicherheitspolitischen Kommission des Ständerates aus, dass die Kommission die heutige Regelung, wonach nur die bis zum 30. Altersjahr geleisteten Zivilschutzdiensttage an die Wehrpflichtersatzabgabe angerechnet werden, als nicht gerechtfertigt erachte. Die Schutzdienstpflicht dauere vom 20. bis zum 40. Altersjahr. Mit der von der Motion geforderten Anpassung könne eine Ungleichbehandlung der Schutzdienstpflichtigen beseitigt werden, indem bei der Berechnung künftig auch für sie wie für die Militär- und Zivildienstpflichtigen die Gesamtdienstleistung zählen solle. Auch der Bundesrat vertrat die Auffassung, dass mit der Motion eine Ungleichbehandlung von Zivilschutzleistenden und Militärdienstpflichtigen behoben werden könne und beantragte entsprechend die Annahme der Motion.

Aus den parlamentarischen Beratungen der Motion 14.3590 lassen sich damit keine Rückschlüsse ziehen, wie Art. 54a Abs. 3 und Art. 57a Abs. 1 WPEV in Bezug auf die Frage der zu berücksichtigenden Schutzdiensttage auszulegen sind. Klar ist aber, dass eine Gleichstellung zwischen Militär- bzw. Zivildienstleistenden und Zivilschutzleistenden erreicht werden sollte.

bbb) In der Botschaft zur Änderung des WPEG vom 6. September 2017 führte der Bundesrat aus, dass die Motion 14.3590 nicht Teil dieser Änderung sei, da die Umsetzung der Motion Änderungen im BZG sowie in der WPEV bedingen würde, welche noch nicht ausgearbeitet seien und damit die Umsetzung der Motion auch nicht Teil dieser Änderung des WPEG bilde (BBL 2017 6196 f.).

Im erläuternden Bericht zur Revision des BZG vom 30. November 2017 zur Umsetzung der Motion 14.3590 (www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/50649.pdf) führte der Bundesrat auf Seite 6 f. aus, dass die Umsetzung dieser Motion erfordere, dass künftig Schutzdienstpflichtige sämtliche Diensttage, die sie während ihrer Schutzdienstpflicht leisten, an die Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe anrechnen können. Die Teilrevision des WPEG per 1. Januar 2019, welche zusammen bzw. im Rahmen der Revision des BZG erfolgen solle, stelle sicher, dass die Schutzdienstpflicht

für Mannschaft und Unteroffiziere auf zwölf Jahre ab dem Jahr, in welchem die Grundausbildung absolviert wird, festgelegt werde und im Rahmen dieser Schutzdienstpflicht sämtliche während dieser Dauer geleisteten Diensttage angerechnet werden könnten. Für höhere Unteroffiziere und Offiziere würde weiterhin die Schutzdienstpflicht bis zum 40. Altersjahr gelten und diese damit länger als die zwölfjährige generelle Schutzdienstpflicht dauern. Um der Motion Müller Genüge zu tun, seien diesen Kaderangehörigen die zusätzlich geleisteten Diensttage mittels anteiliger Rückerstattung der bezahlten Wehrpflichtersatzabgaben ebenfalls anzurechnen.

Folglich führte der Bundesrat zum (neuen) Art. 41 BZG auf Seite 34 des erläuternden Berichts zur Revision des BZG vom 30. November 2017 aus, dass neu sämtliche im Rahmen der Schutzdienstpflicht geleisteten und besoldeten Diensttage an die Wehrpflichtersatzabgabe angerechnet werden sollten. Mit der Umsetzung der von Bundesrat und Parlament gutgeheissenen Motion 14.3590 sollte dieser Grundsatz zukünftig konsequent angewendet werden. So sollten die Schutzdienstpflichtigen, falls sie mehr als 25 Diensttage in einem Jahr geleistet haben, die zusätzlich geleisteten Diensttage auf das Folgejahr zur Anrechnung an die Wehrpflichtersatzabgabe übertragen können. Für die von höheren Unteroffizieren und Offizieren zusätzlich bis zum 40. Altersjahr geleisteten Schutzdiensttage sollte eine anteilmässige Rückerstattung der bezahlten Wehrpflichtersatzabgabe am Ende der Schutzdienstpflicht erfolgen. So lautet Art. 41 BZG nach der Revision denn auch wie folgt: "Schutzdienstleistenden werden bei der Berechnung der Wehrpflichtersatzabgabe nach dem Bundesgesetz vom 12. Juni 1959 über die Wehrpflichtersatzabgabe sämtliche im Rahmen ihrer Schutzdienstpflicht geleisteten Schutzdiensttage angerechnet, die besoldet sind."

Aus dem Ergebnisbericht des Vernehmlassungsverfahrens zur Revision des BZG vom 31. Mai 2018 (www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/54620.pdf, Stand 31. Juli 2025) finden sich hinsichtlich der Umsetzung der Motion 14.3590 betreffend Art. 41 BZG bzw. zur Umsetzung der Motion 14.3590 keine kritischen Äusserungen. Der Verein der kantonalen Wehrpflichtersatzverwaltungen (V kWPEV) hielt auf Seite 28 betreffend die Motion 14.3590 fest, dass der Vorschlag die Motion vollumfänglich umsetze, machte aber offenbar keine Anmerkungen zu einer zeitlichen Einschränkung der Anwendung der neuen Regelung, was ihm offen gestanden wäre. Die Regierungskonferenz Militär, Zivilschutz und Feuerwehr (RK MZF) sowie die Kantone Bern Basel-Landschaft, Nidwalden, Schaffhausen, Solothurn, Schwyz, Tessin, Thurgau und Zug hielten betreffend Art. 41 BZG auf Seite 86 fest, dass die Anrechnung

der freiwillig geleisteten Schutzdiensttage zu einem weiteren Anreiz für ein Engagement im Zivilschutz führen würde, was angesichts der rückläufigen Rekrutierungszahlen absolut notwendig sei.

In der Botschaft zur Totalrevision des BZG vom 21. November 2018 (BBL 2019 521 ff.) hielt der Bundesrat fest, dass die Umsetzung der Motion 14.3590 eine breite Zustimmung erfahre (BBL 2019 533) und künftig sämtliche Diensttage, die während der Schutzdienstpflicht geleistet werden, an die Reduktion der Wehrpflichtersatzabgabe anzurechnen seien (BBL 2019 537 auch zum Folgenden). Unter Verweis auf die bisherige Regelung führte er aus, dass die Diensttage nach dem Ende der Wehrpflichtersatzabgabe im 30. Altersjahr bis zum Ende der Schutzdienstpflicht im 40. Altersjahr bisher nicht an die Wehrpflichtersatzabgabe angerechnet werden konnten. Dies solle mit der Revision des WPEG vom 16. März 2018 für höhere Unteroffiziere und Offiziere im Rahmen der Umsetzung der Motion 14.3590 geändert werden, indem diesen mittels anteilmässiger Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgabe die zusätzlich geleisteten Diensttage während der Schutzdienstpflicht anzurechnen seien. Die Umsetzung solle im Rahmen der Revision der WPEV geregelt werden. Spezifisch zur Thematik hielt er zu Artikel 42 aBZG (heute Art. 41 BZG) fest, dass neu sämtliche während der Schutzdienstpflicht geleisteten und besoldeten Diensttage an die Wehrpflichtersatzabgabe angerechnet werden und mit der Umsetzung der Motion 14.3590 dieser Grundsatz künftig konsequent anzuwenden sei. Für höhere Unteroffiziere und Offiziere des Zivilschutzes solle dies mittels anteilmässiger Rückerstattung der bezahlten Wehrpflichtersatzabgaben für bis zum Ende der Schutzdienstpflicht geleistete Schutzdiensttage erfolgen (BBL 2019 564 f.).

Zur historischen Auslegung von Art. 54a Abs. 3 und Art. 57a Abs. 1 WPEV kann insgesamt festgestellt werden, dass seitens des Parlaments und der Exekutive im Rahmen der Revision des BZG sowie des WPEG keine zeitliche Beschränkung der Anrechenbarkeit der geleisteten Schutzdiensttage für höhere Unteroffiziere und Offiziere des Zivilschutzes während einer Übergangszeit diskutiert wurde. Daraus ist grundsätzlich zu schliessen, dass eine solche Beschränkung vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt wurde. Vielmehr stellte der Bundesrat eine konsequente Umsetzung der Motion 14.3590 in Aussicht, ohne zeitliche Einschränkung der zu berücksichtigenden Jahre nach dem Ende der Ersatzabgabepflicht. Es bleibt damit nachfolgend noch zu prüfen, ob allenfalls die Revision der WPEV Hinweise auf die historische Auslegung von Art. 54a Abs. 3 und Art. 57a Abs. 1 WPEV gibt.

ccc) Am 12. August 2020 wurde die WPEV revidiert. Mit der Teilrevision wurden die Art. 54a Abs. 3 und Art. 57a Abs. 1 WPEV neu in die Verordnung eingeführt. Wie sich aus Ziff. 1 und 2 der dazugehörigen Erläuterungen vom 12. August 2020 ergibt, handelte es sich dabei vornehmlich um Änderungen, die im Zusammenhang mit der Umsetzung der Motion 14.3590 standen sowie um formelle Anpassungen aufgrund der Teilrevision des WPEG, die zeitgleich, d.h. per 1. Januar 2021, zusammen mit dem teilrevidierten BZG in Kraft traten (www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/62307.pdf, nachfolgend Erläuterungen WPEV).

Betreffend Art. 54a Abs. 1-3 WPEV wurde u.a. ausgeführt, dass sämtliche geleisteten Schutzdienstage an die geschuldete Wehrpflichtersatzabgabe anzurechnen seien und aufgrund der für die höheren Unteroffiziere und Offiziere längere Schutzdienstpflicht bis zum 40. Altersjahr sicherzustellen sei, dass auch nach dem Ende der ordentlichen Ersatzabgabepflicht geleistete Schutzdienstage honoriert würden. Die anzuwendende anteilmässige Rückerstattung von einem zweihundertfünfundsiebzigstel für jeden geleisteten Dienstag sei dabei eine geeignete Methode zur Erfüllung der Motion 14.3590 (S. 4 f. Erläuterungen WPEV).

Zu Art. 57a Abs. 1 WPEV wurde festgehalten, dass die Übergangsbestimmungen dazu dienen, die Ansprüche auf Rückerstattungen, welche sich auf die neu eingeführte – hier nicht einschlägige – Anrechnung von Rekrutierungstagen und der Übertragung von pro Jahr zu viel geleisteten Diensttagen beziehen, zeitlich klar zu begrenzen (S. 5 Erläuterungen WPEV). Damit sagen die Erläuterungen zu Art. 57a WPEV explizit nichts zu den bei der Rückerstattung von Wehrpflichtersatzabgaben anzurechnenden Schutzdiensttagen nach Art. 54a WPEV aus. Vielmehr hält Art. 57a WPEV fest, dass die Änderungen der WPEV vom 12. August 2020 erstmals auf das Ersatzjahr 2021 angewendet werden (Abs. 1) und die Rückerstattung von Ersatzabgaben nach Art. 54a WPEV erstmals höheren Unteroffizieren und Offizieren gewährt wird, welche im Jahr 2021 im 41. Altersjahr aus der Schutzdienstpflicht entlassen werden (Abs. 4). Damit ist bezüglich der für die Rückerstattung zu berücksichtigenden Schutzdienstage nichts (einschränkendes) gesagt. Im Gegenteil liegt der Fokus auch hier auf der Beseitigung der Ungleichbehandlung.

cc) Gemäss einer objektiv-zeitgemässen Auslegung ist auf das Normverständnis und die Verhältnisse im Zeitpunkt der Rechtsanwendung abzustellen (Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, N 89 ff.). Da die Änderung der WPEV und damit die Umsetzung der

Motion 14.3590 im Jahr 2020 mit Inkraftsetzung per 1. Januar 2021 erfolgte, besteht insofern vorliegend kein Anlass für eine von der dargelegten historischen Auslegung abweichende Auslegung der WPEV.

dd) Im Rahmen der teleologischen Auslegung ist sodann die ratio legis, also die Zielsetzung oder Zweckvorstellung der Normen, zu prüfen (Häfelin/Haller/Keller/ Thurnherr, N 94 ff.). Damit ist vorliegend Sinn und Zweck der Motion 14.3590 zu ergründen. Wie dieser zu entnehmen ist, sollten höheren Unteroffizieren und Offizieren des Zivilschutzes diejenigen bezahlten Wehrpflichtersatzabgaben zurückerstattet werden, für die sie zwischen dem Ende ihrer Wehrpflichtersatzabgabenpflicht und dem Ende ihrer Schutzdienstpflicht effektiv Schutzdiensttage geleistet haben, also nicht nur für die Zeit der Wehrpflichtersatzabgabenpflicht, sondern während der ganzen aktiven Zeit (ein zweihundertfünfundsiebzigstel pro Dienstag gem. Art. 54a Abs. 4 WPEV), um die Attraktivität dieser Kaderfunktionen innerhalb des Zivilschutzes und in Angleichung an jene in der Armee bzw. dem Zivildienst zu erhöhen. Der Zweck der Motion ist dahingehend also nicht in zeitlicher Hinsicht betreffend gewisser Kalenderjahre beschränkt, sondern nur in sachlich-zeitlicher Hinsicht, indem die Diensttage zwischen dem Ende der Wehrpflichtersatzabgabepflicht und dem Ende der Schutzdienstpflicht entschädigt werden sollen. Im Lichte dieses Auslegungsergebnisses lässt sich die vom Beschwerdegegner und der ESTV verfochtene Beschränkung zu berücksichtigender Schutzdiensttage auf die Zeit nach dem Inkrafttreten von Art. 54a WPEV nicht halten.

ee) Im Rahmen der systematischen Auslegung sind die Normen von Art. 54a Abs. 3 und 57a Abs. 1 WPEV in den gesetzessystematischen Kontext zu setzen, um ihren Sinn im Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch ihre Stellung im Gefüge der Rechtsordnung zu ermitteln (Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, N 75 ff.). Sowohl Art. 54a wie auch Art. 57a WPEV beziehen sich auf Art. 41 BZG, welcher i.V.m. Art. 54a Abs. 5 WPEV auf Art. 39 Abs. 3-5 WPEG verweist. Hinsichtlich der Rückerstattung von Wehrpflichtersatzabgaben für die Zeit während der Wehrpflichtersatzabgabepflicht findet sich in Art. 5a WPEV eine präzisierende Bestimmung. Betreffend Art. 5a WPEV findet sich denn auch in Art. 57a Abs. 2 und 3 WPEV eine spezifische Übergangsregelung, welche die diesbezüglich zu berücksichtigenden Diensttage regelt. Im Zusammenhang mit Art. 54a WPEV findet sich in Art. 57a Abs. 4 WPEV nur die ebenfalls auslegungsbedürftige Übergangsbestimmung. Damit kann festgehalten werden, dass für gewisse im Rahmen derselben Teilrevision erfolgte Änderungen der relevanten Verordnung detaillierte Übergangsbestimmungen getroffen wurden (so für Art. 5a Abs. 2 und 3 WPEV),

während für andere Bestimmungen keine oder aus systematischer Sicht nur rudimentäre – im Rahmen der grammatischen und weiteren Auslegungsmethoden zu klärende – Regelungen gegeben sind. Dem Gesetz- bzw. Verordnungsgeber war mithin bewusst, dass es in Bezug auf die neu eingeführten Bestimmungen zu Unklarheiten kommen konnte, welche gegebenenfalls hätten adressiert werden müssen. Dies hat er entsprechend für gewisse Bestimmungen gemacht und für andere augenscheinlich nicht. Hier aber von einem gesetzgeberischen Versehen zu sprechen, wäre verfehlt. Zeigt doch gerade das Vorhandensein von gewissen (detaillierten) Übergangsbestimmungen, dass einzelne Aspekte bewusst nicht geregelt wurden. Nichts anderes ergibt sich wie gezeigt auch unter Berücksichtigung der diversen Voten während dem Gesetzgebungsprozess.

c) Zusammenfassend ergibt eine Auslegung von Art. 54a Abs. 3 und 57a Abs. 1 WPEV nach den anerkannten Grundsätzen, dass eine vollständige Berücksichtigung der Schutzdiensttage zwischen dem Ende der Wehrpflichtersatzabgabepflicht und dem Ende der Schutzdienstplicht für höhere Unteroffiziere und Offiziere des Zivilschutzes beabsichtigt wurde. Die Übergangsbestimmungen sind damit nicht so zu lesen, dass Schutzdiensttage nach dem Ende der Wehrpflichtersatzabgabepflicht erst ab 2021 zu berücksichtigen sind, was mit Bezug auf Art. 57a Abs. 4 wie gezeigt auch wenig sinnvoll wäre (vgl. E. 4b/aa in fine).

5. a) Ein Erlass entfaltet rechtliche Wirkung mit seinem Inkrafttreten, wobei der exakte Zeitpunkt i.d.R. im Erlass selbst definiert wird, indem der Gesetz- oder Verordnungsgeber diesen festlegen (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 259). Nach dem Inkrafttreten entfalten Erlasse grundsätzlich nur Wirkung für die Zukunft (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 266 ff. auch zum Folgenden). Nehmen aber Erlasse Bezug auf bereits Vergangenes, entsteht die Gefahr einer Rückwirkung. Dies steht im Widerspruch zur Rechtssicherheit und dem Vertrauenschutz sowie zum Legalitätsprinzip. Daher sind gewisse Formen der Rückwirkung verboten.

aa) Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein neuer Erlass auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Erlasses verwirklicht hat (BGE 144 I 81 E.4.1). Eine solche Rückwirkung ist grundsätzlich ausgeschlossen (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 268 f.), bzw. gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur ausnahmsweise unter strikten Voraussetzungen zulässig (BGE 138 I 189 E.3.4, 122 V 405 E.3, 119 Ia 254 E.3 b). Beispielhaft wird im Steuerrecht eine

unzulässige echte Rückwirkung angenommen, wenn die Steuerpflicht als solche an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen, nicht aber, wenn blos der Umfang der Steuerpflicht unter einem geltenden Erlass nach Tatsachen bestimmt wird, die sich vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes ereignet haben (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 4.4).

bb) Eine unechte Rückwirkung ist gegeben, wenn einerseits bei der Anwendung des neuen Rechts auf zeitlich offene Dauersachverhalte (Verhältnisse sind unter altem Recht entstanden und dauern bei Inkrafttreten des neuen Rechts noch an) abgestellt wird, oder wenn andererseits das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten zur Anwendung gelangt, aber in einzelnen Belangen auf Sachverhaltselemente abstellt, welche bereits vor Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung; BGE 148 V 70 E. 5.3.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, N 279 ff.). Eine unechte Rückwirkung ist vorbehältlich wohlerworbener Rechte bzw. dem Vertrauenschutz grundsätzlich zulässig (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 283 f. m.w.H.). Im Falle von Erlassen, welche die Privaten nur begünstigen, sind die Anforderungen an die Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung tiefer anzusetzen, da keine Konflikte mit dem Vertrauenschutz bestehen; die weiteren Voraussetzungen einer Rückwirkung (gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse sowie Wahrung von Rechtsgleichheit und wohlerworbener Rechte) müssen dennoch eingehalten werden (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 287a ff.). Ein Anspruch auf eine Rückwirkung von begünstigenden Erlassen besteht nicht, kann sich allerdings aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen, insbesondere der Rechtsgleichheit, ergeben (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 287e m.w.H.).

cc) Bei der Berücksichtigung von nach der Ersatzpflicht aber vor dem Jahr 2021 geleisteten Schutzdiensttagen handelt es sich nicht um eine echte Rückwirkung, da sich der massgebliche Sachverhalt (Ende der Schutzdienstpflicht per 31. Dezember 2023 und Anspruch auf anteilmässige Rückerstattung geleisteter Ersatzabgaben) im Zeitpunkt des in Krafttretens von Art. 54a WPEV per 1. Januar 2021 noch nicht verwirklicht hatte.

Damit kann es sich nur um eine unechte Rückwirkung handeln. Eine solche ist wie gezeigt grundsätzlich zulässig, sofern eine gesetzliche Grundlage besteht, ein öffentliches Interesse gegeben ist und Rechtsgleichheit sowie wohlerworbene Rechte gewahrt sind. Mit den Bestimmungen von Art. 54a Abs. 3 und 57a Abs. 1 WPEV besteht eine gesetzliche Grundlage und das öffentliche Interesse an der Beseitigung der Ungleichbehandlung der Schutzdienstpflichtigen wurde im Rahmen der historischen

Auslegung dargelegt (vgl. E. 4b/bb). Die Rechtsgleichheit ist ebenfalls gewahrt, da grundsätzlich alle höheren Unteroffiziere und Offiziere des Zivilschutzes von dieser Regelung profitieren können. Aufgrund der begünstigenden Wirkung bestehen auch keine Konflikte mit wohlerworbenen Rechten bzw. dem Vertrauensschutz. Damit liegt in der Berücksichtigung von Schutzdiensttagen, die vor dem Jahr 2021 geleistet wurden, eine zulässige unechte Rückwirkung.

b) Der diesbezügliche Verweis der ESTV und des Beschwerdegegner auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. März 2023 (VB.2022.00767) bzw. auf das Urteil des Bundesgerichts vom 27. April 2022 (2C_1001/2021) ist sodann unbehelflich.

aa) In den beiden genannten Urteilen ging es im Kern um die Frage, ob gemäss der am 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Fassung des WPEG eine (erstmalige) Ersatzabgabepflicht rückwirkend bereits für das Ersatzjahr 2018 bestand oder nicht, was das Bundesgericht mangels gesetzlicher Grundlage bzw. einschlägiger Übergangsbestimmungen verneinte. Vorliegend stellt sich die Frage einer echten Rückwirkung allerdings wie gezeigt gerade nicht.

bb) Das Bundesgericht führte weiter aus, dass es bezüglich Rechtsnormen, welche den Eintritt der vorgesehenen Rechtsfolgen von der Verwirklichung mehrere Sachverhaltselemente abhängig machen (sog. zusammengesetzte Tatbestände), betreffend die intertemporalrechtliche Anwendbarkeit darauf ankomme, unter der Herrschaft welcher Norm sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig bzw. überwiegend ereignet habe. Es liege demnach keine echte, sondern nur eine unechte Rückwirkung vor, wenn es für Sachverhalte Geltung beanspruche, die nach seinem Inkrafttreten eingetreten sind, aber ergänzend auch gewisse Tatsachen berücksichtige, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet hätten (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 4.3).

Die Rückerstattung von Ersatzabgaben an höhere Unteroffiziere und Offiziere des Zivilschutzes nach Art. 54a WPEV knüpft nicht an einen Dauersachverhalt an. Es handelt sich vielmehr um einen zusammengesetzten Tatbestand, der von mehreren Sachverhaltselementen abhängig ist. Das diesbezüglich zentrale Element, nämlich das Ende der Schutzdienstpflicht und die damit einhergehende Rückerstattung bezahlter Ersatzabgaben, hat sich nach Inkrafttreten der neuen Regelung verwirklicht. Damit ist Art. 54a WPEV vorliegend uneingeschränkt anzuwenden, d.h. es sind sämtliche nach

der Ersatzpflicht durch den Pflichtigen geleisteten Schutzdiensttage in die Berechnung des Rückerstattungsbetrags einzubeziehen.

cc) Abschliessend hält das Bundesgericht im angeführten Urteil fest, dass eine in einem Bundesgesetz angeordnete echte oder unechte Rückwirkung von den rechts-anwendenden Behörden zu befolgen sei, selbst wenn ihnen diese Rückwirkung als verfassungsrechtlich bedenklich erscheine (BGr, 27. April 2022, 2C_1005/2021, E. 4.5 auch zum Folgenden). In einem solchen Fall sei aber immerhin aus mehreren möglichen Auslegungen diejenige zu wählen, welche der Verfassung am besten entspreche. Dabei finde die verfassungskonforme Auslegung ihre Grenze im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung.

Selbst wenn die Berücksichtigung von Schutzdiensttagen, die vor Inkrafttreten von Art. 54a WPEV geleistet wurden, als unzulässige (echte) Rückwirkung angesehen würde, wäre die Berechnung der zu erstattenden Ersatzabgaben somit aufgrund des klaren Wortlauts dieser Bestimmung und des offenkundigen gesetzgeberischen Willens auf die beschriebene Weise vorzunehmen.

c) Letztlich kann offen bleiben, ob es sich um eine angeordnete und zwingend zu befolgende unechte Rückwirkung oder um eine unechte Rückwirkung eines zusammengesetzten Tatbestands handelt. Am Ergebnis, dass sämtliche seit dem Ende der Ersatzpflicht bis zum Ende der Schutzdienstpflicht geleisteten 74 Schutzdiensttage zu berücksichtigen sind, ändert sich nichts.

6. a) Damit dringt der Pflichtige mit seinem Antrag durch, soweit er für die Berechnung der Rückerstattung bezahlter Ersatzabgaben die Berücksichtigung sämtlicher seit dem Ende der Schutzdienstpflicht im Jahr 2013 geleisteten Schutzdiensttage verlangt. Es werden folglich insgesamt 74 Schutzdiensttage herangezogen (vgl. E. 2b). Dies führt zu nachfolgender Berechnung:

Veranlagter Ersatzabgabebetrag:	Fr. 7'782.45
---------------------------------	--------------

Schutzdiensttage nach der Ersatzpflicht:	74 Tage
--	---------

Schutzdiensttage mit Reduktionswirkung in den Ersatzjahren:	57 Tage
---	---------

Rückerstattungsbetrag: (Fr. 7'782.45 x 74) = Fr. 2'641.75
(275 - 57)

b) Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde, soweit auf diese eingetreten wird. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 31 Abs. 2 WPEG).

Demgemäß erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2024 wird aufgehoben und die Rückerstattung der Wehrpflichtersatzabgabe an den Pflichtigen auf Fr. 2'641.75 festgesetzt.

[...]