Urteilskopf

126 II 275

30. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 22. Juni 2000 i.S. Z. gegen Wehrpflichtersatzverwaltung der Kantons Bern und Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 Abs. 1 lit. a sowie Art. 13 WPEG; Wehrpflichtersatz; Ersatzbefreiung wegen erheblicher körperlicher oder geistiger Behinderung und hälftige Kürzung der Ersatzabgabe.

Es ist zulässig, die Erheblichkeit der Behinderung aufgrund eines schematischen, auf objektiven Kriterien beruhenden Massstabes zu beurteilen, unter Vorbehalt einer eingehenderen Prüfung im Einzelfall, wenn für die entsprechende Notwendigkeit besondere Anhaltspunkte bestehen (Bestätigung und Weiterentwicklung von BGE 124 II 241 und ASA 67 S. 318; E. 3 und 4).

Die hälftige Kürzung der Ersatzabgabe setzt ebenfalls eine erhebliche Behinderung voraus (E. 5).

Regeste (fr):
Art. 4 al. 1 lettre a ainsi que 13 LTEO; taxe d'exemption du service militaire; exonération en raison d'un handicap physique ou mental majeur et réduction de moitié de la taxe.

Il est admissible de déterminer l'importance du handicap sur la base d'une échelle schématique reposant sur des critères objectifs, sous réserve d'un examen détaillé du cas particulier si des raisons particulières le commandent (confirmation et développement de l'ATF 124 II 241 et des Archives 67 p. 318; consid. 3 et 4).

La réduction de moitié de la taxe suppose également un handicap majeur (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 4 cpv. 1 lett. a e art. 13 LTEO; tassa d'esenzione dal servizio militare; esenzione a causa di notevole menomazione fisica o mentale e riduzione di metà della tassa.

È lecito determinare l'importanza di una menomazione sulla base di una scala schematica fondata su criteri oggettivi, sotto riserva di un esame dettagliato del caso concreto se circostanze particolari lo impongono (conferma e sviluppo della DTF 124 II 241 e dell'ASA 67 pag. 318; consid. 3 e 4).

La riduzione di metà della tassa presuppone altresì una notevole menomazione (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 276

BGE 126 II 275 S. 276

Z. leidet seit seiner Geburt an einer Klinodaktylie an der linken Hand, d.h. einer kongenitalen Schiefstellung der Finger(glieder), verbunden mit einem stark verkleinerten Mittelfinger und dem Fehlen mehrerer Finger. Bei der militärischen Aushebung am 30. Juni 1976 wurde Z. für dienstuntauglich erklärt. Seit 1977 untersteht er der Ersatzpflicht. Mit Veranlagungsverfügung vom 13. Oktober 1998 schätzte die Wehrpflichtersatzverwaltung

des Kantons Bern Z. für das Jahr 1997 für eine Ersatzabgabe im Betrag von Fr. X. ein. Dabei ging sie unter anderem von einem Ersatzabgabe-Satz von 2% aus. Am 9. April 1999 wies die Wehrpflichtersatzverwaltung eine dagegen erhobene Einsprache ab. Eine Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern blieb ebenfalls erfolglos. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 7. Februar 2000 an das Bundesgericht stellt Z. im Wesentlichen den Antrag, das Urteil der Steuerrekurskommission vom 14. Dezember 1999 und die Verpflichtung zur Leistung von Wehrpflichtersatz für das Jahr 1997 und für die künftigen Jahre aufzuheben; eventuell sei die ihm auferlegte Ersatzabgabe auf die Hälfte herabzusetzen. Zur Begründung führt Z. im Wesentlichen aus, beim Entscheid darüber, ob eine erhebliche Behinderung gegeben sei, dürfe nicht ausschliesslich schematisch darauf abgestellt werden, ob ein Integritätsschaden von zumindest 40% vorliege. Er selber sei trotz eines Integritätsschadens von ca. 35% erheblich behindert und deshalb von der Ersatzpflicht auszunehmen. Die Wehrpflichtersatzverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3. a) Strittig sind im vorliegenden Fall die Ersatzabgaben der Jahre 1997 und danach. Der einschlägige Art. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 über den Wehrpflichtersatz (WPEG; SR 661) wurde am 17. Juni 1994 mit erstmaliger Anwendbarkeit für das Ersatzjahr 1995 (Art. 1 der Verordnung vom 9. November 1994 über die Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über den

Militärpflichtersatz; SR 661.0) sowie am 6. Oktober 1995 mit erstmaliger Anwendbarkeit für das Ersatzjahr 1997 (Bundesratsbeschluss vom 8. Mai 1996 [AS 1996 1464]zum Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über den zivilen Ersatzdienst, Anhang Ziff. 9 [SR 824.0]) revidiert. Die geänderten Fassungen (dazu auch WALTER SIGRIST, Vom Militärpflichtersatz zum Wehrpflichtersatz, in Steuer Revue 1997, S. 493 ff.) finden somit im vorliegenden Fall Anwendung. b) Mit der Novelle vom 17. Juni 1994 hat der Gesetzgeber Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG neu formuliert und gleichzeitig in Abs. 1 zwei neue Ersatzbefreiungstatbestände als lit. abis und ater eingefügt. Art. 4 Abs. 1, lit. a-a-ter, WPEG lautet nun wie folgt: "1 Von der Ersatzpflicht ist befreit, wer im Ersatzjahr:
a. wegen erheblicher körperlicher oder geistiger Behinderung ein taxpflichtiges Einkommen erzielt, das nach nochmaligem Abzug von Versicherungsleistungen gemäss Art. 12 Absatz 1 Buchstabe c sowie von behinderungsbedingten Lebenshaltungskosten sein betreibungsrechtliches Existenzminimum um nicht mehr als 100 Prozent übersteigt; abis. wegen einer erheblichen Behinderung als dienstuntauglich gilt sowie eine Rente oder eine Hilflosenentschädigung der Eidgenössischen Invalidenversicherung oder der Unfallversicherung bezieht; ater. wegen einer erheblichen Behinderung als dienstuntauglich gilt und keine Hilflosenentschädigung bezieht, aber dennoch eine der zwei mindestens erforderlichen Voraussetzungen für eine Hilflosenentschädigung erfüllt; ..."
c) Im vorliegenden Fall ist nicht umstritten, dass Art. 4 Abs. 1 lit. abis und ater WPEG keine Anwendung finden. Strittig ist einzig der Begriff der erheblichen Behinderung nach Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG. d) In Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 30. August 1995 über den Wehrpflichtersatz (WPEV ; SR 661.1) hat der Bundesrat Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG wie folgt konkretisiert: "Als erheblich im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a des Gesetzes gilt eine Behinderung, wenn sie den für die Ausrichtung einer Rente der Eidgenössischen Invalidenversicherung massgebenden Mindestgrad an Invalidität aufweist." Diese - an sich erstmals für das Ersatzjahr 1995 geltende (Art. 59 WPEV) - Bestimmung wurde vom Bundesgericht insoweit als gesetzwidrig und nicht

anwendbar erklärt, als sie auf den Invaliditätsgrad

BGE 126 II 275 S. 278

der Eidgenössischen Invalidenversicherung abstellt. Der Begriff der erheblichen körperlichen oder geistigen Behinderung darf danach nicht im invalidenversicherungsrechtlichen Sinn ausgelegt werden, sondern ist im medizinischen Sinn zu verstehen (BGE 124 II 241 E. 4; ASA 67 S. 318 E. 4).

4. a) Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG stellt drei Voraussetzungen für die Ersatzbefreiung auf: Erstens die erhebliche körperliche oder geistige Behinderung, sodann ein bestimmtes taxpflichtiges Einkommen, gekürzt um bestimmte Abzüge, das einen bestimmten Betrag nicht überschreiten darf, sowie, drittens, einen Kausalzusammenhang zwischen beiden. Es ist klar, dass der Behinderung eine gewisse Schwere zukommen oder sie mit anderen Worten ernsthaft ins Gewicht fallen muss, damit sie als ursächlich für die Bedürftigkeit bezeichnet werden kann. Das Gesetz spricht denn auch von einer "erheblichen" körperlichen oder geistigen Behinderung (vgl. BGE 124 II 241 E. 4b; ASA 67 S. 318 E. 4b). Dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG lässt sich nicht entnehmen, welchen Grad die Behinderung aufweisen muss, damit eine Ersatzbefreiung in Betracht fallen kann. Das Gesetz spricht von einer "erheblichen" Behinderung (handicap "majeur", "notevole menomazione"), ohne den Begriff näher zu definieren. Teleologisch zielt Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG darauf ab, den Wehrpflichtigen, dessen Einkommen wegen der Behinderung einen bestimmten Mindestbetrag nicht übersteigt, von der Ersatzpflicht zu befreien. Aufgrund der Materialien steht fest, dass der Gesetzgeber keine generelle Befreiung der Behinderten wollte. Es muss deshalb darauf geachtet werden, dass der Kreis der ersatzbefreiten Personen nicht über Gebühr ausgedehnt wird. Der Begriff der erheblichen Behinderung ist folglich im Sinne des Gesetzes, das heisst restriktiv auszulegen. Anderseits darf jedoch der Kreis der wirklich Bedürftigen, die Hilfe nötig haben und auf die Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG abzielt, nicht zu sehr eingeengt werden (vgl. dazu BGE 124 II 241 E. 4). b) Das Bundesgericht hat in BGE 124 II 241 bei einem Forstarbeiter den Verlust eines Beines im Kniegelenk als erhebliche Behinderung bezeichnet, die Anspruch auf Befreiung vom Wehrpflichtersatz gibt. Im Übrigen hat es festgehalten, die Abgrenzung der erheblichen von einer leichten Behinderung werfe Fragen auf, die nicht einfach zu beantworten seien; es müsse aber der Verwaltungspraxis überlassen bleiben, ob das Ausmass der Beeinträchtigung jeweils im Einzelfall durch Spezialärzte abzuklären sei oder anhand von Tabellen oder auf andere Weise bemessen werde

BGE 126 II 275 S. 279

(BGE 124 II 241 E. 4f). In der Folge hat eine Arbeitsgruppe unter Leitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welcher Vertreter des Bundesamts für Justiz, des Bundesamts für Sozialversicherung und einer Behindertenorganisation angehörten, festgestellt, dass die Integritätsschäden-Tabellen der SUVA zur Beurteilung der Erheblichkeit einer Behinderung geeignet seien. Weiter hat diese Arbeitsgruppe die Grenze von 40% als anwendbaren Massstab anerkannt, da der Verlust eines Beines, wie er in BGE 124 II 241 zu beurteilen war, einem 40-prozentigen Integritätsschaden gemäss Anhang 3 der Verordnung vom 20. Dezember 1982 über die Unfallversicherung (UVV; SR 832.202) entspreche. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess daraufhin zur Gewährleistung einer rechtsgleichen Praxis aufgrund eines objektiven Massstabes Richtlinien, welche die genannten Integritätsschäden-Tabellen der SUVA mit Ausnahme von Grenz- und unklaren Fällen als für die Frage der Ersatzbefreiung anwendbar erklären (Wegleitung Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Januar 1999 betreffend Ersatzbefreiung wegen erheblicher körperlicher oder geistiger Behinderung). c) Die Vorinstanz macht praktische Gründe für die getroffene Lösung geltend. In der Tat erlaubt eine schematische Vorgehenswei-

se eine gewisse objektiv begründete, rechtsgleiche Praxis und vermeidet einen unverhältnismässigen Aufwand in jedem Einzelfall. Aus der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts kann aber einzig geschlossen werden, dass eine Behinderung, welche einer Beeinträchtigung von 40% gemäss den Integritätsschäden-Tabellen der Unfallversicherung entspricht, eine erhebliche Behinderung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG darstellen kann bzw. allenfalls in der Regel eine solche bildet. Weder hat das Bundesgericht jedoch festgestellt, dass dies in jedem Einzelfall zwingend zu gelten hat, noch hat es entschieden, eine geringfügigere Behinderung sei von vornherein nicht erheblich. Die Zulassung eines schematischen, auf objektiven Kriterien beruhenden Massstabes drängt sich aus Praktikabilitätsgründen im Hinblick auf die effiziente und möglichst rechtsgleiche Erledigung einer hohen Anzahl Fälle in den Kantonen auf. Insoweit ist die Erarbeitung von entsprechenden Richtlinien rechtlich nicht in Frage zu stellen. Das grundsätzliche Abstellen auf die Integritätsschäden-Tabellen der SUVA erscheint sodann nicht als sachfremd; auch der Beschwerdeführer bringt jedenfalls keine entsprechenden Argumente vor. Allerdings kommt internen Verwaltungsweisungen grundsätzlich keine Gesetzeskraft zu. Auch wenn sie dazu dienen

und beitragen, dass eine einheitliche und rechtsgleiche Praxis befolgt wird, binden sie jedenfalls weder die privaten Betroffenen noch das Bundesgericht (vgl. BGE 119 Ib 33 E. 3d). Den im vorliegenden Zusammenhang fraglichen Richtlinien der genannten Arbeitsgruppe kann daher nicht - wovon die Vorinstanz aber auszugehen scheint - zwingende und für die kantonalen Behörden ohne weiteres verbindliche Geltung zukommen. Die gegenläufigen Interessen einer effizienten und rechtsgleichen Verwaltungspraxis einerseits und einer sachgerechten Beurteilung des Einzelfalles andererseits lassen sich freilich in Einklang bringen, indem den fraglichen, auf den Integritätsschäden-Tabellen der SUVA beruhenden Richtlinien die Wirkung einer rechtlichen Vermutung zuerkannt wird. Die Behörden dürfen ihren Entscheid somit auf die Richtlinien abstützen, soweit keine massgeblichen Anhaltspunkte dafür bestehen bzw. glaubhaft gemacht werden, dass die fraglichen Richtlinien für sich allein nicht bzw. nicht genügend aussagekräftig sind. Gibt es solche Indizien, sind die Behörden zu einer eingehenderen Prüfung des Einzelfalles verpflichtet. Die Widerlegung der Vermutung kann sich dabei im Übrigen in beide Richtungen, d.h. zulasten oder zugunsten des Ersatzpflichtigen, auswirken. In diesem Sinne sieht denn auch die fragliche Wegleitung selber vor, dass Fälle, die aufgrund der Integritätsschäden-Tabellen der SUVA nicht abschliessend beurteilt werden können, oder Grenzfälle der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Begutachtung vorzulegen sind (Ziff. 215 der Wegleitung). Diese holt gegebenenfalls ein ärztliches Gutachten ein. d) Der Beschwerdeführer leidet an einer Deformation der linken Hand; einzelne Finger sind verkürzt bzw. schief gestellt, andere fehlen ganz. Gemäss ärztlichem Zeugnis vom 4. September 1998 hat er Mühe mit der Greiffunktion und beim Heben schwerer Lasten. Er benötigt besondere Werkzeuge am Arbeitsplatz sowie Spezialgriffe für Transportfahrzeuge. Der Beschwerdeführer ist aber zu 100% arbeitsfähig und ins Erwerbsleben integriert. Gemäss den Integritätsschäden-Tabellen der SUVA handelt es sich bei der Beeinträchtigung um eine Behinderung von rund 35%. Dies bestreitet auch der Beschwerdeführer nicht. Er macht einzig geltend, es dürfe nicht schematisch darauf abgestellt werden, ob ein Integritätsschaden von zumindest 40% vorliege. Aufgrund seiner Einschränkung in den alltäglichen Lebensverrichtungen müsse davon ausgegangen werden, dass er in medizinischem Sinne erheblich behindert sei.

Was der Beschwerdeführer vorbringt, genügt nicht, um auf die Unzulässigkeit der schematischen Beurteilung seines Falles zu schliessen. Im Wesentlichen wendet er sich einzig gegen die Anwendung der fraglichen Wegleitung auf seinen Fall als solche. Weder macht er massgebliche Anhaltspunkte geltend, die ein Abweichen von diesen Richtlinien rechtfertigen könnten und daher zur Notwendigkeit einer eingehenderen Prüfung seines

Falles führen müssten, noch sind solche Indizien sonst wie ersichtlich. Unter diesen Umständen durfte die Vorinstanz auf die entsprechenden Richtlinien abstellen und das Vorliegen einer erheblichen Behinderung bereits aufgrund einer schematischen Prüfung des Falles verneinen. Damit braucht nicht geprüft zu werden, ob die übrigen Voraussetzungen einer Ersatzbefreiung in Anwendung von Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG erfüllt sind.

5. a) Nach Art. 13 Abs. 1 WPEG beträgt die Ersatzabgabe 2 Franken je 100 Franken des taxpflichtigen Einkommens, mindestens aber Fr. 150.-. Für ersatzpflichtige Behinderte, die nach Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG nicht von der Ersatzpflicht befreit sind, wird die Ersatzabgabe gemäss Art. 13 Abs. 2 WPEG um die Hälfte herabgesetzt. Der Beschwerdeführer beantragt in seinem Eventualbegehren, die ihm auferlegte Abgabe sei in Anwendung von Art. 13 Abs. 2 WPEG hälftig zu kürzen. Er begründet diesen Antrag allerdings nicht. Ob das Begehren über die erforderliche sachbezogene Begründung verfügt und darauf überhaupt einzutreten ist (vgl. Art. 108 Abs. 2 OG), kann aber offen bleiben, da es ohnehin abgewiesen werden muss. b) Die Vorinstanz geht ohne nähere Begründung davon aus, auch die Herabsetzung um die Hälfte käme nur dann in Betracht, wenn der Beschwerdeführer an einer erheblichen Behinderung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG litte. Diese Beurteilung entspricht einer restriktiven, am Gesetzeszweck ausgerichteten Auslegung der Ausnahmebestimmung von Art. 13 Abs. 2 WPEG. Ziel derselben ist es, die Ersatzabgabe dann um die Hälfte herabzusetzen, wenn eine Ersatzbefreiung ausbleibt, weil das massgebende Einkommen (unter Berücksichtigung der Abzüge nach Art. 4 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 lit. c WPEG) das betreibungsrechtliche Existenzminimum um mehr als 100% übersteigt. Es soll also eine Erleichterung bringen in Fällen, in denen nicht das Fehlen einer massgeblichen Behinderung, sondern die Höhe des erzielten Einkommens eine Ersatzbefreiung verhindert. Voraussetzung bleibt

aber, dass eine erhebliche Behinderung vorliegt (vgl. auch BGE 124 II 241 E. 5). Auch der Wortlaut - aller Sprachfassungen des Gesetzes - steht dieser Auslegung nicht entgegen. Sodann hat der Bundesrat in seiner Botschaft vom 12. Mai 1993 zur hälftigen Herabsetzung gemäss Art. 13 Abs. 2 WPEG festgehalten (BBl 1993 733): "Im weitern schlagen wir zusätzlich vor, dass für diejenigen Behinderten, die trotz der heraufgesetzten Limite ersatzpflichtig bleiben, die Ersatzabgabe um die Hälfte herabgesetzt wird." Auch diese Aussage stützt die Auslegung der Vorinstanz, wonach die Herabsetzung dann greift, wenn die Ersatzbefreiung lediglich am Erfordernis gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a WPEG scheitert, nicht mehr als ein Einkommen von einer bestimmten Höhe zu erzielen. In der Bundesversammlung führte die Revision von Art. 13 Abs. 2 WPEG zu keinen Diskussionen (vgl. AB 1993 S 775 ff., insbes. 783; AB 1994 N 128 ff., insbes. 136). Namentlich stand nie eine Änderung des Wortlauts von Art. 13 Abs. 2 WPEG der bundesrätlichen Vorlage zur Debatte.
Im Übrigen würde eine andere Auslegung bedeuten, dass jede Behinderung, die zu Dienstuntauglichkeit und damit zur theoretischen Ersatzpflicht führt, unabhängig von ihrer Schwere als Herabsetzungstatbestand in Frage käme. Das kann aber der Gesetzgeber mit der in Art. 13 Abs. 2 WPEG zusätzlich vorgesehenen Erleichterung für bestimmte Behinderte nicht gemeint haben, hätte er doch sonst generell festlegen müssen, alle Dienstbefreiungen wegen Behinderung führten zu einer hälftigen Reduktion der Ersatzabgabe. c) Demnach verletzt der angefochtene Entscheid auch insofern Bundesrecht nicht, als damit die dem Beschwerdeführer auferlegte Ersatzabgabe nicht hälftig gekürzt wird.