

3. Kammer

URTEIL

vom 8. April 2005

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Tourismusförderungsabgabe

1. Im Jahre 2000 teilte der Tourismusverein ... allen Poststellen der Schweizerischen Post (im weiteren Post genannt) mit, dass nach seiner Auffassung die Poststellen auf dem Gemeindegebiet ... im Sinne des Gesetzes über Kurtaxen sowie über Abgaben für die Tourismusförderung der Gemeinde ... (KTG) steuerpflichtig seien. Unter Hinweis auf Art. 10 Garantiesgesetz vertrat die Post die Auffassung, dass sie dieser Abgabe nicht unterstehe. Nachdem das Bundesgericht mit Urteil vom 23. Dezember 2003 bei den Schweizerischen Bundesbahnen eine teilweise Steuerpflicht für die nicht dem direkten Bahnbetrieb zuzuordnenden Liegenschaften bejaht hatte, teilte die Einstufungskommission der Gemeinde ... den Postbetrieben mit, dass nach ihrer Auffassung die Steuerpflicht für die Tourismusförderungsabgabe gegeben sei. Die Post lehnte eine Selbstdeklaration unter Verweis auf das Postgesetz (PG) und das Postorganisationsgesetz (POG) ab. Mit Feststellungsverfügung vom 9. Dezember 2004, mitgeteilt am 19. Januar 2005, erkannte der Gemeindevorstand ...:

"Die Niederlassungen von "Die Schweizerische Post" auf dem Gebiet der Gemeinde ... sind für den Wettbewerbsbereich steuerpflichtig im Sinne des Gesetzes über Kurtaxen sowie Abgaben für die Tourismusförderung der Gemeinde ..."

2. Dagegen erhob die Post am 7. Februar 2005 für jede Poststelle einzeln Rekurs mit dem Antrag, die angefochtene Feststellungsverfügung

aufzuheben. Sie macht mit den vom Instruktionsrichter vereinigten Rekursen im Wesentlichen geltend, aus Art. 13 POG in Verbindung mit Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes (RVOG) könne geschlossen werden, dass die Post lediglich für Gewinne aus Wettbewerbsdiensten der Gewinnsteuer unterstellt und im Übrigen von allen weiteren kantonalen und kommunalen Steuern befreit sei. Davon ausgenommen seien lediglich die im Zusammenhang mit Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, erzielten Gewinne. Im Übrigen enthalte das kommunale Tourismusförderungsgesetz keine genügende gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Post und die Abgabe sei teilweise verjährt.

3. Die Gemeinde ... beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Rekurse. Ausserdem sei festzustellen, dass die Veranlagungsverjährung nicht eingetreten sei. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen die gleichen Argumente an wie schon in der angefochtenen Verfügung.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 13 POG wird die Post für die Gewinne aus den Wettbewerbsdiensten nach Artikel 9 des Postgesetzes vom 30. April 1997 besteuert. Im Übrigen gilt Artikel 10 des Bundesgesetzes vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft. Letztere Bestimmung findet sich heute mit demselben Wortlaut in Art. 62d RVOG. Danach sind die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit; ausgenommen sind Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen. Rekursthema bildet die Frage, ob die Gemeinden gestützt auf diese Normen befugt sind von der in die Rechtsform der selbständigen Anstalt gekleideten

Rekurrentin im Wettbewerbsbereich eine Tourismusförderungsabgabe, die rechtlich unbestritten zu den Kostenanlastungssteuern zählt, zu erheben. Dies ist im Folgenden zu prüfen.

2. Das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich des Zwecks, des Sinnes und der dem Text zu Grunde liegenden Wertung. Wichtig ist ebenfalls der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt. Vom klaren, d.h. eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, u.a. dann nämlich, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 125 II 196 E. 3a, 244 E. 5a, 125 V 130 E. 5, 180 E. 2a, je mit Hinweisen). Im Rahmen verfassungskonformer oder verfassungsbezogener Auslegung sind sodann, soweit mit den erwähnten normunmittelbaren Auslegungselementen vereinbar, rechtsprechungsgemäss die verfassungsmässigen Rechte zu beachten (BGE 126 V 97 E. 4b, 121 V 352 E. 5, 119 V 130 E. 5b, je mit Hinweisen). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung - auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit - im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 129 II 249 E. 5.4 S. 263 mit Hinweisen). Begründet wird die verfassungskonforme Auslegung hauptsächlich mit der Einheit der Rechtsordnung und der Überordnung der Verfassung (Ulrich Häfelin, Die verfassungskonforme Auslegung und ihre Grenzen, in: Recht und Prozess als Gefüge, Festschrift für Hans Huber zum 80. Geburtstag, Bern 1981, S. 241-259, insbes. S. 242). Da die neue Bundesverfassung am Stufenbau der landesinternen Rechtsordnung grundsätzlich nichts geändert hat (Georg Müller, Formen der Rechtssetzung, in: Ulrich Zimmerli [Hrsg.], Die neue Bundesverfassung, Konsequenzen für Praxis und Wissenschaft, Berner Tage für die juristische Praxis [BTJP] 1999, Bern 2000, S. 249-266, insbes. S. 250; vgl. auch Art. 182 Abs. 1 BV), sind die

Normen auch unter Geltung der neuen Bundesverfassung so auszulegen, dass sie mit deren Grundwerten übereinstimmen (BGE 126 V 97 E. 4b).

3. a) Die Rekurrentin ist der Auffassung, aus Art. 13 POG in Verbindung mit Art. 62d RVOG ergebe sich, dass sie lediglich für Gewinne aus den Wettbewerbsdiensten der Gewinnsteuer unterliege sowie für im Zusammenhang mit nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienenden Liegenschaften erzielte Gewinne besteuert werden dürfe.
 - b) Wie sich der Aufzählung in Art. 5 des kommunalen Tourismusförderungsgesetzes entnehmen lässt, bildet Steuerobjekt der Tourismusförderungsabgabe die mit der Erzielung von Einnahmen verbundene selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Davon zu unterscheiden ist die Berechnungsgrundlage, welche sich aus einer Grundtaxe und einer Abgabe pro Kopf der im Jahresdurchschnitt beschäftigten Personen zusammensetzt. Es handelt sich dabei um eine indirekte Steuer, wie das Verwaltungsgericht in einem neueren Entscheid einlässlich dargetan hat (vgl. VGU A 03 111). Daraus folgt zunächst, dass Steuerobjekt der Tourismusförderungsabgabe nicht Liegenschaften sind, weshalb eine Besteuerung der Rekurrentin gestützt auf Art. 62d RVOG von vornherein nicht in Betracht fällt. Fraglich kann demnach nur noch sein, ob die von der Rekurrentin im Bereich der Wettbewerbsdienste nach Art. 9 PG ausgeübte Geschäftstätigkeit unter den Begriff der Gewinne nach Art. 13 POG fällt und daher nach dieser Bestimmung besteuert werden darf. Wie im Folgenden zu zeigen ist, muss diese Frage bei einer verfassungskonformen Interpretation von Art. 13 POG bejaht werden.
4. a) Der Bundesrat hat in seiner Botschaft zum Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmungsgesetz vom 10. Juni 1996 (BBl 1996 III S. 1306 ff.) zu Art. 13 ausgeführt, die Bestimmung sehe für die Post nur eine beschränkte Steuerpflicht vor. Dies leite sich primär aus der Rechtsform der Post ab. Als rechtlich selbständige Anstalt des Bundes wäre die Post nach Artikel 56 lit. a des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) von der Steuerpflicht befreit. Gleiches gelte aufgrund von Artikel 23

Absatz 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14). Da die Post allerdings einen immer grösser werdenden Anteil an Dienstleistungen und Produkten im Wettbewerb zu erbringen habe, rechtfertige es sich, für die Wettbewerbsdienste eine beschränkte Steuerpflicht vorzusehen. Diese beziehe sich, da die Post als Anstalt keine Kapitalgesellschaft sei, lediglich auf die Gewinne, welche vom Bund, den Kantonen und Gemeinden besteuert würden. Diese Beschränkung ändere nichts daran, dass die Post auch künftig für gewisse Sachverhalte der Mehrwertsteuer, den Stempelabgaben oder der Verrechnungssteuer unterliege. Der in Satz 2 vorgesehene Verweis auf das Garantiesgesetz führe die bisherige Steuerpflicht für Liegenschaften weiter, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen (BBI 1996 III S. 1325). In den eidgenössischen Räten fand über Art. 13 POG und die bundesrätlichen Ausführungen dazu keine Diskussion statt (vgl. Amtl. Bull. NR Wintersession 1996 S. 2348 und SR Frühjahrssession 1997 S. 355).

- b) Diese Ausführungen weisen zunächst darauf hin, dass die Formulierung von Art. 13 POG gewählt wurde, um die Post von Kapitalgesellschaften abzugrenzen. Als selbständige Anstalt des Bundes wird sie gemäss Art. 5 POG mit einem Dotationskapital ausgestattet, das aber der Besteuerung entzogen sein soll, weil es ein Guthaben des Bundes gegenüber der Post darstellt (vgl. BBI 1996 III S. 1322). Dagegen solle die Post auch weiterhin für gewisse Sachverhalte der Mehrwertsteuer, den Stempelabgaben oder der Verrechnungssteuer unterliegen. Dies deutet darauf hin, dass mit der Wahl des Ausdruckes "Gewinn" in Art. 13 POG nicht der Gewinnbegriff im Sinne der Ertragssteuern juristischer Personen avisiert war und mit der Formulierung die Steuerpflicht nicht auf Gewinne im Sinne der direkten Steuern beschränkt werden wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Absicht bestand, die Besteuerung der Post für ihre Geschäftstätigkeit im Bereich der Wettbewerbsdienste zu ermöglichen. Wenn auch der Wortlaut diese Ansicht nicht unmittelbar erschliesst, so entspricht dies eben dem Sinn der Bestimmung, ist doch nicht einzusehen, weshalb die Post dort, wo sie im Wettbewerb steht, gegenüber den Mitkonkurrenten steuerlich privilegiert sein sollte. Dafür spricht auch, dass der Staat aus

wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen zur Wettbewerbsneutralität verpflichtet ist (vgl. Art. 94 Abs. 4 BV; BGE 130 I 104 E. 3.7). In dem in StR 55/2000 S. 561 ff. wiedergegebenen Urteil hat das Bundesgericht in E. 5b/cc unter anderem mit Blick auf die der neurechtlichen Regelungen bei SBB, Post und Swisscom ausgeführt, der öffentliche oder kommerzielle Charakter eines Unternehmens bilde das entscheidende Kriterium für die Steuerbefreiung. Für die Post werde die Steuerbefreiung nur hinsichtlich des Monopolbereichs weitergeführt, nicht aber für jene Geschäftszweige, in welchen die Post im Wettbewerb mit Dritten stehe. Diese Rechtslage zeige, dass der heutige Gesetzgeber als entscheidendes Kriterium für die Steuerbefreiung betrachte, ob ein Bundesbetrieb als "service public" oder kommerziell tätig sei. Der erwähnte Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Staates und damit der aus Art. 27 BV fließende Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden gebietet auch bei der Normierung von Steuerbefreiungstatbeständen die Schaffung gleicher Bedingungen für die im gleichen Markt auftretenden Konkurrenten. Entstehungsgeschichte, ratio legis und eine mit der Verfassung in Übereinstimmung stehende Auslegung der Steuerpflicht der Post für "Gewinne aus den Wettbewerbsdiensten" legen es daher nahe, darunter nicht nur Gewinne in einem engen technischen Sinn zu verstehen, sondern davon auszugehen, dass damit allgemein die in freier Konkurrenz ausgeübte Geschäftstätigkeit der Post zu verstehen ist. Die Vorinstanz hat demnach grundsätzlich zu Recht die Steuerpflicht der Rekurrentin für die Tourismusförderungsabgabe festgestellt.

5. Die Rekurrentin macht weiter geltend, das Tourismusförderungsgesetz bilde keine genügende gesetzliche Grundlage für ihre Besteuerung, weil eine klare Zuweisung der Poststellen in eine der fünf Kategorien des Gesetzes fehle. Ob das Gesetz in dieser Hinsicht den Anforderungen des Legalitätsprinzips zu genügen vermag, ist eine Frage, welche bei der Veranlagung zu beantworten sein wird, anlässlich welcher die Gemeinde die Post einer der vorgesehenen Kategorien von Abgabepflichtigen zuordnen wird. Jedenfalls kann bereits jetzt festgehalten werden, dass Art. 5 lit. d KTG grundsätzlich alle Dienstleistungsbetriebe der Abgabepflicht unterwirft. Dass dazu auch die Rekurrentin mit ihren Wettbewerbsdiensten zählt, erscheint naheliegend. Die

Zuweisung zu den in Art. 9 enthaltenen Kategorien kann - wie gesagt - erst bei der Veranlagung geprüft werden. Gleiches gilt für die teilweise geltend gemachte Veranlagungsverjährung. Ob diese eingetreten ist, ist ebenfalls bei allfälligen Rekursen gegen die Veranlagung zu prüfen.

6. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrentin, welche die anwaltlich vertretene Gemeinde überdies angemessen aussergerichtlich zu entschädigen hat.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Rekurse werden abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten, bestehend
 - aus einer Staatsgebühr von Fr. 5'000.--
 - und den Kanzleiauslagen von Fr. 153.--
 - zusammen Fr. 5'153.--

gehen zulasten der Schweizerischen Post und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. Die Schweizerische Post entschädigt die Gemeinde ... aussergerichtlich mit Fr. 2'500.--.

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene staatsrechtliche Beschwerde wurde am 14. Februar 2006 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (2P.154/005/vje).