

3. Kammer

# URTEIL

vom 14. Dezember 2004

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Tourismusförderungsabgabe

1. Die Gemeinden des Oberen ... verfügen seit dem Jahre 2004 über ein Gesetz über Kurtaxen- und Tourismusförderungsabgabe (KTFAG). Für die Rechnungsstellung wurden die einzelnen Gemeinden beauftragt. Mitte Januar 2004 stellte die Gemeinde ... dem als Bio-Landwirt tätigen ... ein Formular zur Erhebung der Tourismusabgabe zu, weil sie ihn als „Landwirt mit Direktvermarktung“ qualifizierte.

Nach diversen Schriftenwechseln, welche sich letztlich um die Frage der Unterstellung des erwähnten Betriebes unter die Tourismusförderungsabgabe (TFA) drehten, legte die Gemeinde mit Verfügung vom 3. August 2004 erstmals fest, dass der Betrieb der TFA unterstellt sei, weshalb auch das Erhebungsformular auszufüllen und einzureichen sei. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Nach weiteren Abklärungen bestätigte die Gemeinde ... mit Verfügung vom 7. September 2004 die Abgabepflicht. Der Betrieb von ... falle unbestrittenermassen in die Kategorie Direktvermarkter, entsprechend müsse auch das Erhebungsformular ausgefüllt werden. Im Übrigen seien alle im selben Sektor wie der Rekurrent tätigen Landwirte abgabepflichtig.
2. Dagegen liess ... am 27. September 2004 beim Verwaltungsgericht frist- und formgerecht Rekurs erheben mit den Anträgen, es sei die angefochtene Verfügung betreffend TFA aufzuheben (Ziff. 1). Ferner sei festzustellen, dass die Tabelle zu Art. 13 KTFAG betreffend die Branche der Landwirte mit Direktvermarktung und mit selbständigem Nebeneinkommen verfassungswidrig sei, und die Gemeinde sei anzuweisen, diese Bestimmung

aufzuheben (Ziff. 2). Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, dass unabhängig davon, ob der Gesetzgeber die Landwirte überhaupt der Abgabepflicht habe unterstellen wollen, würden die Bestimmungen über die Steuerpflicht keine genügende gesetzliche Grundlage darstellen, welche die Gemeinde berechtigen würden, zwischen Direktvermarktern und den „übrigen“ Landwirten zu unterscheiden. Ferner macht er eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes sowie insbesondere eine ungleiche Rechtsanwendung der diversen Direktanbieter in der Gemeinde geltend.

3. Die Gemeinde ... liess Abweisung des Rekurses, soweit auf ihn eingetreten werden könne, beantragen. Rekursgegenstand könne – abgesehen von den aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen – lediglich sein, ob der Rekurrent zu Recht als Abgabepflichtiger (Steuersubjekt) qualifiziert worden sei; kein Thema könne derzeit die materiell-rechtliche Problematik des Steuerobjektes oder der Abgabehöhe bzw. der rechtsgleichen Behandlung etc. sein. Die Frage der Abgabepflicht werde auch vom Rekurrenten letztlich nicht in Abrede gestellt, nachdem er selbst zugebe, dass er seine im Landwirtschaftsbetrieb erzeugten Produkte zu einem grossen Teil selber vermarkte. Es handle sich mithin um einen Produktions- und Handelsbetrieb im Sinne von Art. 13 lit. d KTFAG, welcher grundsätzlich eine TFA zu entrichten habe. Unzutreffend sei sodann der Einwand, dass das KTFAG und die Verordnung dazu verfassungswidrige Bestimmungen aufweisen würden. Auch bestehe keine Veranlassung, die Landwirtschaft generell von der Abgabepflicht auszunehmen.

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

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Anfechtungsobjekt ist die kommunale Verfügung vom 7. September 2004, mit welcher die subjektive Steuerpflicht des Rekurrenten (Abgabepflicht TFA) in Bestätigung der bereits in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichen

Inhalts vom 3. August 2004 erneut festgestellt worden ist. Praxisgemäss bildet die Verfügung als Anfechtungsobjekt nicht nur Ausgangspunkt des Rekursverfahrens, sondern zugleich auch den Rahmen und die Begrenzung des Streitgegenstandes (PVG 1987 Nr. 16 mit weiteren Hinweisen). Entsprechend können aber die vom Rekurrenten aufgeworfenen Fragen der materiell-rechtlichen Problematik des Steuerobjektes (Art. 12 KTFAG), der Abgabehöhe (Art. 14 KTFAG), des Bemessungskriteriums der AHV-Lohnsumme (vgl. dazu VGU A 2003 63) und der behaupteten rechtsungleichen Behandlung der übrigen Direktvermarkter nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bilden, weshalb diesbezüglich auf den Rekurs nicht einzutreten ist.

2. a) Nach Art. 44a des Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden (GG) kann die Gemeinde zur Förderung des Tourismus eine Kurtaxe und eine Tourismusförderungsabgabe erheben (Abs. 1). Die Einnahmen dürfen nicht zur Finanzierung von ordentlichen Gemeindeaufgaben verwendet werden (Abs. 2). Vorliegend hat die Rekursgegnerin zusammen mit den übrigen Gemeinden des Oberen ... von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und diese Sondersteuer auf ihrem Hoheitsgebiet eingeführt. Strittig ist vorliegend nun, ob die Rekursgegnerin den als Bio-Landwirt tätigen, seine Produkte direkt vermarktenden Rekurrenten als Abgabepflichtigen im Sinne des KTFAG qualifizieren durfte.
  
- b) Vorweg rechtfertigen sich einige grundsätzliche Bemerkungen zur Tourismusförderungsabgabe. Nach gefestigter Lehre und Rechtsprechung ist die Tourismusförderungsabgabe eine Kostenanlastungssteuer (PVG 1997 Nr. 40 und 2003 Nr. 19). Charakteristisch für eine solche ist, dass sie voraussetzungslos und ohne Wertäquivalenz (d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen) geschuldet wird. Mit ihr sollen besondere Aufwendungen des Gemeinwesens ganz oder teilweise auf diejenigen Pflichtigen überwältzt werden, die zu diesen Aufwendungen eine nähere Beziehung als die übrigen Steuerpflichtigen haben bzw. denen diese Aufwendungen in besonderem Masse anzurechnen sind. Dabei genügt es, dass die betreffenden Aufwendungen des

Gemeinwesens dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten sind als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell stärker profitiert als andere oder weil sie abstrakt als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Eine derartige Steuer ist aber nur zulässig, wenn sie sich auf eine gesetzliche Grundlage stützt, sich in bescheidenem Umfang hält und hinsichtlich der Auswahl des Kreises der Abgabepflichtigen das Prinzip der Rechtsgleichheit nicht verletzt wird. Die Kostenanlastungssteuer setzt als Sondersteuer voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Zudem muss die allfällige Abgrenzung nach vertretbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 8 BV enthaltene Gleichheitsgebot (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes vom 14. Mai 2001 [2P. 199/2000] = Praxis 2002 (91) Nr. 51 E. 2c S. 277 und E. 6b S. 281; BGE 124 I 289 E. 3, 122 I 305 E. 4b S. 309 f.; sowie T. Russi, Rechtsnatur und Verfassungsmässigkeit einer Abgabe für die Wirtschaftsförderung, in: ZGRG 4/1994, S. 131 ff.; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. A. Zürich 1995, S. 9 f.; Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 20 ff. und S. 425 ff.; Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: ZSR 111/1992 S. 80; Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 52 f.). Die Abgabe erfasst indes nicht nur punktuell, sondern umfassend diejenigen natürlichen und juristischen Personen, die Güter und Dienstleistungen für den Fremdenverkehr bereitstellen und so direkt oder indirekt von diesem Wirtschaftszweig profitieren.

- c) Der Kreis der Abgabepflichtigen (Steuersubjekt) ist in Art. 13 KTFAG geregelt. Gemäss lit. d der erwähnten Bestimmung fallen alle Produktions- und Handelsbetriebe darunter, grundsätzlich also auch landwirtschaftliche. Der zu Art. 13 KTFAG erlassenen Branchentabelle kann entnommen werden, dass Landwirte mit Direktvermarktung und mit selbständigem Nebeneinkommen abgabepflichtig sind. Von der Abgabepflicht ausgenommen ist demgegenüber angesichts der gewählten Auflistung der „nur“ produzierende Landwirt. Im Lichte des oben unter lit. b Dargelegten lässt sich eine solche Abgrenzung

(Direktvermarkter / übrige Landwirte [Urproduktion]), unabhängig davon, dass auch andere zulässig wären, durchaus vertreten, weil sachliche Gründe und vertretbare Kriterien für diese Abgrenzung ersichtlich sind.

- d) Vorliegend lässt sich den Akten und der rekurrentischen Eingabe ohne weiteres entnehmen, dass der Rekurrent seine in seinem Bio-Landwirtschaftsbetrieb produzierten Produkte weitgehend selbst, zum grössten Teil ausserhalb des ..., direkt vermarktet und dass er damit auch einen selbständigen (Neben-)Verdienst erzielt. Bereits aus dieser Sicht erhellt somit, dass die Rekursgegnerin ihn gestützt auf die erwähnte Bestimmung und die umschriebene Ausgangslage als abgabepflichtigen Direktvermarkter qualifizieren (und damit auch zur Einreichung des Erhebungsformulars unter Androhung der Ermessenstaxation bei Verletzung der Mitwirkungspflichten anhalten) durfte. Was der Rekurrent in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf Regelungen in anderen Bündner Gemeinden (Verzicht auf Erhebung der TFA bei den Landwirten) dagegen vorbringt, vermag daran nichts zu ändern. Für die beantragte Aufhebung der angefochtenen Verfügung besteht weder Raum noch Anlass. Der Rekurs erweist sich diesbezüglich als unbegründet.
3. Soweit der Rekurrent verlangt, es sei die Verfassungswidrigkeit der Tabelle zu Art. 13 der Ausführungsbestimmungen zum KTFAG und der darin vorgenommenen Abgrenzung (Direktvermarkter/übrige Landwirte) festzustellen, ist seinem Begehren – soweit im vorliegenden Verfahren darauf überhaupt eingetreten werden kann - ebenfalls kein Erfolg beschieden. Bereits dargelegt wurde, dass die Erhebung der TFA als Kostenanlastungssteuer grundsätzlich zulässig ist. Der Einbezug der Landwirtschaft in den Kreis der Abgabepflichtigen lässt sich, zumal diese im Bereich der Produktion und des Handels mit landwirtschaftlichen Produkten tätig ist, mit sachlichen Gründen (selbständiger [Neben-]Erwerb, unternehmerische Tätigkeit) ohne weiteres vertreten. Entgegen der vom Rekurrenten vertretenen Auffassung lässt es sich auch unter verfassungsrechtlicher Optik nicht beanstanden, wenn der Gemeindevorstand in der Tabelle generell nur die Direktvermarktung landwirtschaftlicher Produkte sowie den Nebenerwerb eines Landwirts als

unternehmerische Tätigkeit im Sinne des KTFAG und damit als Steuerobjekt (unter Ausklammerung der Urproduktion) im engeren Sinne bezeichnet hat. Die getroffene Abgrenzung ist durch Art. 12 ff. KTFAG abgedeckt und ein Verstoß gegen die gerügten verfassungsrechtlichen Bestimmungen (Art. 8, 9 und 127 BV) ist nicht ersichtlich. Wie die Rekursgegnerin im übrigen zu Recht erkannt hat, beruhen die vom Rekurrenten präventiv behaupteten Verletzungen des Gleichbehandlungsgebotes bzw. der zu erwartenden ungleichen Rechtsanwendungen derzeit auf reinen Vermutungen, denen im vorliegenden Normenkontrollverfahren nach Art. 55 KV kein Gehör zu schenken ist. Der Rekurs erweist sich daher auch diesbezüglich als unbegründet.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Rekurrenten, welcher überdies die anwaltlich vertretene Rekursgegnerin angemessen aussergerichtlich zu entschädigen hat.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit auf ihn eingetreten werden kann.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 800.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 136.--
zusammen	<u>Fr. 936.--</u>

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

3. ... hat die Gemeinde ... aussergerichtlich mit Fr. 800.-- zu entschädigen.