A 05 89

3. Kammer

URTEIL

vom 25. April 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Gäste- und Sporttaxe

1. Der in … wohnhafte … ist Eigentümer eines Chalets mit 4 Zimmern in der Gemeinde …. Mit Rundschreiben vom April 2005 orientierte … Tourismus als Vollzugsinstanz … über die von ihm zu entrichtende Jahrespauschale. Am 22. August 2005 stellte sie ihm Rechnung im Betrag von Fr. 840.--. Die dagegen erhobene Beschwerde wies der Gemeinderat mit Entscheid vom 28. November 2005 ab.

2. Dagegen erhob … am 5. Dezember 2005 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, Art. 8 des Tourismusgesetzes (TG) aufzuheben und die Abgabe nach Übernachtungen festzulegen; evtl. sei die Höhe der Pauschaltaxe auf ein zulässiges Mass zu reduzieren; subevtl. sei ihm das Saisonabonnement der … Bergbahnen zum Tarif für Einheimische abzugeben. Er macht geltend, bisher seien die Übernachtungen jeweils abgerechnet und anstandslos bezahlt worden. Dieser Grundsatz finde sich auch in Art. 2 Abs. 1 und 2, Art. 3 Satz 1, Art. 6 lit. a und Art. 7 Abs. 1 des neuen Gesetzes; auch für Hotelbetriebe werde dies in Art. 9 lit. a umgesetzt. Um total Fr. 840.-- zu erreichen, müssten bei einem Ansatz von Fr. 1.-- pro Person während 240 Tagen vier Personen in … übernachten, was völlig unrealistisch sei. Die neue pauschale Bemessungsmethode führe zu Belastungen, die in keinem Verhältnis zur Infrastruktur stünden. Die Abgabe überschreite die Gegenleistung von … in eklatantem Mass, weshalb die Abgabe ungerechtfertigt und widerrechtlich sei. Es bestehe eine Ungleichbehandlung der Feriengäste mit Einzelabrechnung und der

Eigentümer mit Pauschale sowie der letzteren mit den Einheimischen wegen der günstigeren Konditionen bei den Bergbahnen.

3. Die Gemeinde beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Sie bringt zusammengefasst vor, die von ihr erhobenen Gästepauschalen stünden in Einklang mit der Praxis des Verwaltungsgerichtes.

4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Die für die Beurteilung der vorliegenden Streitfrage massgebende Bestimmung von Art. 8 TG hat folgenden Wortlaut:

"Eigentümer, Nutzniesser und Dauermieter von Wohnräumen, insbesondere von Ferienhäusern, Ferienwohnungen und Privatzimmern, sind verpflichtet, die Gästetaxe für sich und ihre Angehörigen unabhängig von Dauer und Häufigkeit des Aufenthaltes in Form einer Jahrespauschale zu entrichten.
Angehörige im Sinne dieses Gesetzes sind: Der Ehegatte/Konkubinatspartner des Eigentümers, Nutzniesser oder Dauermieter, seine Eltern, seine Grosseltern, seine Kinder, seine Geschwister, deren Ehegatten und Kinder.
Die Pflicht zur Entrichtung einer Pauschale entfällt, wenn der Gästetaxenpflichtige den Nachweis erbringt, dass er und seine Angehörigen während des Erhebungszeitraumes ausserstande waren, ihre Ferienunterkunft zu nutzen.
Die Jahrespauschalen betragen je nach Grösse pro Wohneinheit beziehungsweise Ferienhaus Franken 360.-- bis Franken 2'160.-- und werden vom Gemeinderat auf Antrag von … Tourismus festgesetzt. Änderungen der

Pauschalen müssen sechs Monate vor Inkrafttreten der neuen Ansätze im amtlichen Publikationsorgan der Gemeinde bekanntgegeben werden."

2. Das anwendbare Gesetz gehört dem autonomen Gemeinderecht an, weshalb die Gemeinde eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit besitzt und sie diesbezüglich den Schutz der Gemeindeautonomie geniesst. Letztere bezieht sich nicht nur auf die Rechtssetzung, sondern auch auf die Rechtsanwendung und -auslegung, wenn die anwendbare Bestimmung dem selbständigen Gemeinderecht angehört. Das Verwaltungsgericht hat sich dann bei der Anwendung und Auslegung solcher Normen Zurückhaltung aufzuerlegen, wenn ein Zweifelsfall vorliegt, die Auslegung schwierig ist oder in besonderem Masse örtliche Verhältnisse zu würdigen sind. Den Gemeinden steht in solchen Fällen ein geschützter Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu, in welchen das Verwaltungsgericht nur eingreifen kann, sofern die Gemeinde diesen Bereich missbraucht oder überschritten hat. Die Kognition des Verwaltungsgerichtes beschränkt sich damit praktisch auf eine Willkürprüfung, d.h. das Verwaltungsgericht kann nur dann eingreifen, wenn sich der gestützt auf autonomes Gemeinderecht erlassene Entscheid als sachlich unvertretbar erweist oder gegen allgemeine Rechtsgrundsätze verstösst (vgl. statt vieler: VGU R 05 62).

3. Neben den klassischen allgemeinen Steuern zur Deckung seines Finanzbedarfes erhebt der Staat auch noch Zwecksteuern als echte Steuern im Sinne einer voraussetzungslosen Abgabe mit allerdings enger sachaufgabenbezogener Zweckbindung des Steueraufkommens (Böckli, Innovation und Mimikry im Abgaberecht, in: ASA 58 S. 189). Bei den Zwecksteuern ist zu unterscheiden zwischen solchen, die bestimmte allgemeine öffentliche Aufgaben im Interesse der Gesamtheit finanzieren (Spitäler, Strassen), und solchen, die der Finanzierung spezieller Aufwendungen im Interesse bestimmter Personen dienen, den so genannten Kostenanlastungssteuern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Auflage, S. 6). Unter diesen Begriff fallen nach heutiger Terminologie Sondersteuern, welche einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere

Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen (Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel und Stuttgart 1975, S. 52f.; Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: ZSR 111/1992 S. 80; Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 20ff.; BGE 124 I 291 f., 122 I 309). Solche Abgaben haben eine gewisse Verwandtschaft zur Vorzugslast (Beiträgen), doch unterscheiden sie sich von dieser dadurch, dass kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, der die Erhebung der Abgabe rechtfertigt. Es genügt, 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 (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Kostenanlastungsabgabe stellt, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar. Sie steht nach dem Gesagten aber in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 BV). Eine derartige Sondersteuer setzt voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Zudem muss die allfällige Abgrenzung nach haltbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 8 BV enthaltene Gleichheitsgebot (vgl. dazu BGE 122 I 305). Der Kreis der Schuldner einer Zwecksteuer, die für die Deckung von gewissen bestimmten Ausgaben vorgesehen sind, umfasst somit die Personen, denen die öffentliche Körperschaft aus objektiven und vernünftigen Gründen vorrangig die fraglichen Ausgaben auferlegen kann, anstatt diese der Gesamtheit der Steuerpflichtigen zu belasten; diese Steuer wird jedoch unabhängig von der Verwendung oder von dem einzeln durch den Steuerpflichtigen erzielten Vorteil oder von der durch diesen verursachten Ausgabe geschuldet. Der Zusammenhang zwischen den fraglichen Ausgaben und den pflichtigen Personen ist somit abstrakt und lockerer als im Falle einer Vorzugslast; diese Ausgaben werden in einem weiten Sinne verstanden, ohne dass es nötig wäre, dass eine solche Steuer der sofortigen Finanzierung einer bestimmten

Massnahme diente (vgl. BGE 122 I 67 sowie zit. Hinweise; vgl. auch Böckli, a.a.O., S 52f.). Als Kostenanlastungssteuer eingestuft werden in der Doktrin etwa **Kurtaxen**, **Tourismusförderungsabgaben**, Motorfahrzeugsteuern, Schiffssteuern, Hundesteuern, Treibstoffzuschläge, Feuerschutzabgaben, wobei die betreffenden Einnahmen auch meist einer entsprechenden gesetzlichen Zweckbindung unterworfen sind (vgl. Marantelli, a.a.O., S. 25; BGE 124 I 292, 122 I 311; PVG 2003 Nr. 32).

4. Auch bei der vorliegend zur Diskussion stehenden obligatorischen Gästepauschale für Eigentümer und ihre Angehörigen handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer. Das Verwaltungsgericht hat sich zur Rechtmässigkeit der Kurtaxenpauschalierung in PVG 1997 Nr. 42 ausführlich geäussert und im vorliegend interessierenden Zusammenhang ausgeführt, dass Pauschalierung eine besondere Art der Ermittlung des Steuerbetrages bedeutet, und zwar insofern, als bewusst auf die Aufklärung der genauen Besteuerungsgrundlagen verzichtet und stattdessen auf Durchschnittsverhältnisse abgestellt wird. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass bei Kurtaxen das Steuersubjekt der Kurgast und das Steuerobjekt die tatsächliche Übernachtung ist. Um das Durchschnittsverhältnis für die Erhebung von Kurtaxenpauschalen zu erhalten, wird einerseits gestützt auf Erfahrungswerte auf eine vermutete Anzahl Übernachtungen (Steuerobjekt) pro Zeitperiode abgestellt. Es handelt sich hierbei um eine Fiktion, d.h. die durchschnittliche Aufenthaltsdauer stellt eine unwiderlegbare Vermutung dar. Andererseits wird bezüglich des Steuersubjektes bzw. des Kurtaxenpflichtigen die widerlegbare Vermutung aufgestellt, dass er das zur Verfügung stehende Ferienobjekt auch tatsächlich aufsucht und benutzt. Mit anderen Worten wird für die Bemessung der Pauschale davon ausgegangen, dass sich der Kurtaxenpflichtige während einer - vermuteten - Zeit im Ferienhaus oder der Ferienwohnung aufhalte. Eine solche Durchschnittsbetrachtung ist jedoch nur bei den individuell bestimmbaren Personen (Kurtaxensubjekte) möglich und kommt deshalb nur bei der Inhaber- und Angehörigenpauschale in Betracht. Bei Gäste-, Gesamt- und Fremdbelegungspauschalen sind weder die Gäste im Gegensatz zu den Familienangehörigen im Voraus bestimmt oder bestimmbar, noch kann die

durchschnittliche Aufenthaltsdauer vermutet werden. Die Durchschnittsbetrachtung muss sich deshalb anstatt auf eine Person auf ein Objekt (z.B. Bett, Zimmer) beziehen. Es müsste somit auf eine geschätzte durchschnittliche Belegung der Betten abgestellt werden. Steuerobjekt kann nun aber nur ein Tatbestand sein, den das Steuersubjekt selbst verwirklicht. Es kann deshalb aus kurtaxenrechtlichen Überlegungen nicht angehen, dem Hotelier oder dem Inhaber eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung eine obligatorische Pauschale für unbestimmbare Übernachtungen (Steuerobjekt) von nicht bestimmten oder bestimmbaren Gästen (Steuersubjekte) aufzuerlegen. Aus dem Gesagten ergibt sich hingegen, dass die subjektbezogene Kurtaxe im Rahmen einer obligatorischen Pauschale für Eigenbelegung grundsätzlich erhoben werden kann. Demzufolge lassen sich der obligatorischen Kurtaxenpauschale der Eigentümer, Nutzniesser, Dauermieter des Ferienhauses oder der Ferienwohnung, dessen Ehepartner sowie die minderjährigen bzw. wirtschaftlich abhängigen Kinder und allenfalls weitere Angehörige unterstellen. Konkubinatspartner dürfen von der obligatorischen Pauschale ebenfalls erfasst werden, weil sie mit dem Inhaber der Liegenschaft in einem eheähnlichen Verhältnis leben und daher auch bestimmt bzw. bestimmbar sind. Für alle anderen Personen ist die Erhebung einer Pauschale beim Eigentümer des Ferienobjektes nur möglich, wenn dieser sich dazu freiwillig bereit erklärt, andernfalls haben die Gäste die Kurtaxe selbst zu bezahlen (Marantelli, a.a.O., S. 348 ff., mit Hinweisen).

5. Das Verwaltungsgericht hat in PVG 1997 Nr. 42 weiter erkannt, dass die Fiktion einer durchschnittlichen Aufenthaltsdauer pro Steuersubjekt von 30 bis 40 Tagen im Jahr für die Festlegung der Pauschale verhältnismässig und sachlich vertretbar ist. Wie bereits oben ausgeführt worden ist, kommt eine Durchschnittsbetrachtung nur bezüglich des bestimmbaren Personenkreises, also des Eigentümers, Nutzniessers, Dauermieters des Ferienhauses/der Ferienwohnung und ihrer Familienangehörigen und auch des Konkubinatspartners in Betracht. Zur Bestimmung der Anzahl dieser Personen kann der Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen zur Vermeidung eines grossen Verwaltungs- und Kontrollaufwandes auf verschiedene Ersatzgrössen wie Bett, Zimmer, Wohneinheit etc. abstellen. Nicht zulässig

sind hingegen Bemessungsgrössen mit Wertcharakter oder solche mit allzu grosser Unbestimmtheit wie Haus oder Wohnung. Da die Inhaber- und Familienpauschale subjekt- und nicht objektbezogen ist, muss beim Abstellen auf eine zulässige Ersatzgrösse beachtet werden, dass das Objekt (z.B. Bett) einem eigenständigen Kurtaxensubjekt zugeordnet werden kann (Marantelli, a.a.O., S. 362). Die Anzahl der unter die Familienpauschale fallenden Personen beruht demzufolge auf der widerlegbaren Vermutung, dass sie mit der Zahl der Objekte übereinstimmt. Diese Vermutung bewirkt die Umkehr der Beweislast, d.h. der Eigentümer, Nutzniesser oder Dauermieter kann den Beweis erbringen, dass das Haus bzw. die Wohnung tatsächlich von weniger, als den vermuteten Personen genutzt wird. Würde dieser Nachweis nicht zugelassen, könnte das zur Folge haben, dass die Kurtaxe nach Steuerobjekten bestimmt würde, für welche gar keine Steuersubjekte vorhanden sind. Dies verstösst jedenfalls dann gegen das Willkürverbot, wenn deutlich weniger Personen in dem Ferienhaus oder in der Ferienwohnung logieren als von der Gemeinde vermutet wurde. Trifft dies zu, so kann der Inhaber gemäss obiger Ausführung den Beweis des Gegenteils erbringen. Wird dieser Beweis erbracht, so hat die Gemeinde die Pauschale unter Umständen angemessen zu reduzieren. Solche Gästepauschalen im umschriebenen Sinn - wie sie auch die Rekursgegnerin eingeführt hat - sind nach dem Gesagten rechtmässig, weshalb kein Anlass besteht, Art. 8 TG aufzuheben.

6. a) Der Gemeinderat hat die Jahrespauschalen gemäss dem ihm in Art. 8 TG gesetzten Rahmen auf Fr. 336.-- für eine 1-Zimmerwohnung (zwei Betten) bis Fr. 1'008.-- für eine 5-Zimmerwohnung (sechs Betten) und mehr festgelegt. Für eine 4-Zimmerwohnung (fünf Betten) hat er den Betrag auf Fr. 840.-- festgesetzt. Dabei ging er von einer durchschnittlichen Bettenbelegung von 37 Tagen im Jahr aus, was nach dem oben Gesagten nicht zu beanstanden ist. Dies führt auch nicht zu einer unverhältnismässigen Belastung der Eigentümer. Der Rekurrent übersieht, dass die Einzeltaxe für Feriengäste gemäss Art. 7 Abs. 2 TG zwischen Fr. 4.-- und Fr. 8.-- pro Tag beträgt und nicht bloss Fr. 1.-- pro Tag. Bei Letzterem handelt es sich um die Tourismusförderungsabgabe, die von den Beherbergungsbetrieben und nicht

von den Gästen zu entrichten ist. Der Pauschalierung liegen die Ansätze für die Hotelgäste zugrunde, weshalb diesbezüglich nicht von einer Ungleichbehandlung gesprochen werden kann. Da der Rekurrent auch keinerlei Nachweis erbracht hat, dass er an der Nutzung seines Chalets im Sinne von Art. 8 Abs. 3 TG verhindert war oder mit der Bemessung nach Betten mehr Steuersubjekte erfasst wurden, als vorhanden sind, hat die Gemeinde die Pauschale mit Blick auf die genannten Kriterien zu Recht erhoben. Weiter ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass es abgaberechtlich unerheblich ist, ob der Rekurrent und seine Angehörigen das touristische Angebot der Gemeinde überhaupt nutzen. Irrelevant ist auch, dass dem Rekurrenten offenbar nur ein Teil des touristischen Angebotes behagt.

b) Weiter erblickt der Rekurrent eine Ungleichbehandlung darin, dass für Feriengäste pro Nacht abgerechnet wird, während Eigentümer die Pauschale zu entrichten hätten. Gemäss konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichtes verletzt ein Erlass das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot der Bundesverfassung, wenn er Unterscheidungen trifft, für die kein vernünftiger, sachlicher Grund ersichtlich ist (BGE 99 Ia 128) beziehungsweise - in anderer Formulierung - wenn er gleiche oder im Wesentlichen gleichgelagerte Sachverhalte ohne ausreichende sachliche Begründung unterschiedlich regelt (BGE 120 Ia 144 f. mit Hinweisen; 121 I 134). Bei der Beurteilung, ob die tatsächlichen Unterschiede erheblich und die vorgenommene Differenzierung sachlich seien, ist vom Zweck des Erlasses auszugehen. Nicht jede tatsächliche Ungleichbehandlung kann indessen zu einer rechtlichen Verschiedenbehandlung führen. Gewisse Schematisierungen (Differenzierungen nach abstrakten Kriterien) sind unerlässlich, auch wenn sie Grenzfällen nicht immer gerecht werden. Dort, wo sich die Vereinfachung in Anbetracht der zahllosen unterschiedlichen Gegebenheiten aufdrängt und die unterschiedliche Behandlung nicht zu unbilligen Resultaten führt, lässt sich jedenfalls nicht von einer unzulässigen Rechtsungleichheit sprechen (BGE 100 Ia 328 f.). Es gilt zu beachten, dass dem Gesetzgeber gerade im Abgaberecht ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt, da sich ein bestimmtes Problem oft auf mancherlei Art lösen lässt,

und sich in der Regel im Abgaberecht aus dem in Art. 4 aBV (heute Art. 8 BV) enthaltenen Gleichheitsgrundsatz nur ganz allgemeine Gesichtspunkte und Richtlinien gewinnen lassen (vgl. BGE 96 I 567).

c) Im Lichte dieser umschriebenen Rechtsprechung kann die Einführung einer Kurtaxenpauschale für Inhaber von Ferienobjekten und deren Familienmitglieder nicht als rechtsungleich beanstandet werden. Die Gemeinde hat die Inhaber- und Familienpauschale aus Praktikabilitätsgründen eingeführt, weil die tatsächliche Aufenthaltsdauer nicht ohne grösseren Kontrollaufwand festgestellt werden kann. Aus diesem Grund wird die Aufenthaltsdauer der Inhaber und ihrer Familienmitglieder fingiert. Anders stellt sich die Situation bei den Gästen dar, welche in Hotels oder Aparthotels logieren. Die Gemeinde kann in diesen Fällen die tatsächliche Anwesenheit irgendwelcher Gäste unter anderem aufgrund melderechtlicher Unterlagen - und demzufolge ohne besonderen Verwaltungs- und Kostenaufwand - überprüfen. Es ist unbestritten, dass mit der Pauschalierung keine absolute Gleichbehandlung möglich ist. So kann es sein, dass der Inhaber eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung, im Gegensatz zum Hotelgast, für mehr Übernachtungen belastet wird, als er tatsächlich getätigt hat. Andererseits kann es aber auch sein, dass er sich für längere als die vermutete Zeit im Kurort aufhält. Angesichts der hohen Zweckmässigkeit der Pauschalierung und der Tatsache, dass es sich bei der Kurtaxe um eine geringe Sondersteuer handelt, muss eine solche Ungleichbehandlung in Kauf genommen werden.

d) Schliesslich ist es entgegen der Ansicht des Rekurrenten nicht rechtsungleich, dass in … wohnhafte Personen keine Pauschale zu entrichten haben. Diese sind entsprechend dem Wesen der Abgabe gar nicht Steuersubjekt der Kurtaxen. Überdies unterliegen sie der unbeschränkten Steuerpflicht in der Gemeinde und tragen so zur touristischen Infrastruktur bei. Demgegenüber ist der Rekurrent nur für sein Wohneigentum beschränkt steuerpflichtig. Seine Stellung lässt sich damit gar nicht mit jener der Einwohner vergleichen. Der Rekurs erweist sich somit unter allen Gesichtspunkten als unbegründet.

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

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr.	1'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr.	221.--
zusammen	Fr.	1'221.--

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

3. … entschädigt die Gemeinde … aussergerichtlich mit Fr. 500.-- (inkl. MWST).

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene staatsrechtliche Beschwerde wurde am 7. August 2006 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (2P.194/2006/leb).