

3. Kammer

URTEIL

vom 25. April 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Gäste- und Sporttaxe

1. ... ist Alleineigentümer eines Chalets am ... in ..., das seit 1949 im Familienbesitz ist. Das Chalet ist geräumig und verfügt insgesamt über 7 Zimmer. ... ist kinderlos und geschieden. Er benutzt das Haus mit seiner Lebenspartnerin als reines Feriendomizil. Das Ferienhaus wird wegen der persönlichen Einrichtung und der schönen Ausstattung (Arvenzimmer) nach seinen Angaben nicht an Dritte vermietet, sondern steht ausschliesslich ihm und seiner Lebenspartnerin zur Verfügung. Mit Rundschreiben im April 2005 orientierte ... Tourismus als Vollzugsinstanz ... über die von ihm zu entrichtende Jahrespauschale. Beigelegt war ein Erhebungsbogen "Abschluss einer Jahrespauschale", nach welcher ab einer 5-Zimmer-Wohnung eine Pauschale von Fr. 1'008.-- zu bezahlen gewesen wäre, Berechnungsgrundlage hierfür war die Anzahl von 6 Personen, die im Haus übernachten könnten. Nach dem Austausch verschiedener E-Mails bzw. Schreiben mit der Gemeinde reichte ... am 29. Juli 2005 das Formular zur Erhebung der Pauschale ein, hielt jedoch fest, dass er damit die Rechtmässigkeit der Forderung nicht anerkenne. Daraufhin stellte ... Tourismus ihm Rechnung und erhob eine Gäste- und Sporttaxe in der Höhe von Fr. 1'008.--, da sie in ihrer Berechnung von einem Chalet mit 7 Zimmern ausging. Die dagegen erhobene Beschwerde wies der Gemeinderat mit Entscheid vom 28. November 2005 ab.
2. Dagegen erhob ... am 16. Dezember 2005 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, eventuell seine Gästepauschale auf Fr. 504.-- festzusetzen. Der Rekurrent macht im

Wesentlichen geltend, das Verwaltungsgericht habe in PVG 1997 Nr. 42 entschieden, dass die Vermutung der Anzahl der unter die Gästepauschale fallenden Personen im Gegensatz zu den pauschalierten Logiernächten auf einer widerlegbaren Vermutung beruhe. Diese Vermutung bewirke die Umkehr der Beweislast, d.h. der Eigentümer, Nutzniesser oder Dauermieter könne den Beweis erbringen, dass das Haus bzw. die Wohnung tatsächlich von weniger, als den vermuteten Personen genutzt werde. Denn die getroffene Regelung könne zu stossenden Ergebnissen führen, wenn deutlich weniger Personen in dem Ferienhaus oder in der Ferienwohnung logierten als von der Gemeinde vermutet wurde. Treffe dies - wie bei ihm - zu, so könne der Inhaber den Beweis des Gegenteils erbringen. Im Übrigen sei die Pauschale nicht bescheiden und ihre Höhe sei auch nicht in einem formellen Gesetz festgelegt.

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 des kommunalen Tourismusgesetzes (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 diene (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 unbestritten um eine Kostenanlastungssteuer. Das Verwaltungsgericht hat sich zur 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 bestimmbar 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.

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. Dabei ging er von einer durchschnittlichen Bettenbelegung von 37 Tagen im Jahr aus, was nach dem oben Gesagten nicht zu beanstanden ist. Ebenso ist das grundsätzliche Abstellen auf die Bettenzahl rechtmässig, was der Rekurrent auch nicht bestreitet. Er ist jedoch der Auffassung, dass die Festlegung der Pauschalansätze durch den Gemeinderat gegen das Legalitätsprinzip verstosse, weshalb die angefochtene Verfügung zu kassieren sei. Mindestens sei aber zu berücksichtigen, dass er nachgewiesen habe, dass er sein Haus nur mit seiner Lebenspartnerin nutze und keine weiteren Angehörigen habe. Die Abgabe sei deshalb auf Fr. 504.-- festzusetzen.
- b) Für die Erhebung von Steuern gilt nach Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) sowie nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung, dass die wesentlichen Elemente der Abgabe, der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer sowie die Grundsätze ihrer Bemessung in einem formellen Gesetz selbst enthalten sein müssen. Steuersubjekt, -objekt, -bemessung und -mass müssen sich somit wenigstens in den Grundzügen aus dem Gesetz ergeben (vgl. BGE 129 I 346, 128 I 317; Widmer, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Zürich 1988, S. 97; Imboden/Krähenmann, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband Nr. 113). Vorliegend sind das Prinzip der Steuerbemessung, nämlich die Grösse der Wohneinheit, und der Minimal- bzw. der Maximalansatz der Steuer im formellen Gesetz enthalten. Deswegen und weil es sich insgesamt um eine bescheidene Abgabe handelt, versties es nicht gegen das Legalitätsprinzip, die Abstufung des Pauschalentarifes nach Wohnungsgrössen der Exekutive zu überlassen. Der Hauptantrag des Rekurrenten, den angefochtenen Entscheid zu kassieren, ist deshalb abzuweisen.
- c) Dagegen ist sein Eventualbegehren gutzuheissen. Der Rekurrent hat unwidersprochen dargetan, dass er neben seiner Lebenspartnerin über keine weiteren Angehörigen verfügt, die sein Feriendomizil nutzen. Nach dem oben

Gesagten führt die Anwendung der Bettenpauschale bei ihm daher dazu, dass er für nicht existente Steuersubjekte Kurtaxen abzuliefern hätte, was klar verfassungswidrig ist. Die Gästepauschale ist daher auf den beantragten Betrag von Fr. 504.-- zu reduzieren, was dem Ansatz für eine 2-Zimmerwohnung entspricht.

7. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten je zur Hälfte zulasten des Rekurrenten und der Gemeinde. Die aussergerichtlichen Kosten sind wettzuschlagen.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die Gäste- und Sporttaxe 05/06 in Abänderung des angefochtenen Entscheides auf Fr. 504.-- festgesetzt. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 1'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 204.--
zusammen	<u>Fr. 1'204.--</u>

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

3. Die aussergerichtlichen Kosten werden wettgeschlagen.