

## 19 **Tourismusförderungsabgabe (TFA). Steuersubjekt und Steuerobjekt.**

- Die Befugnis der Gemeinden zur Erhebung von Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben ist im GG verankert (E.1).
- Die TFA ist typologisch eine Kostenanlastungssteuer (E.2).
- Steuersubjekt sind die Selbständigerwerbenden mit zivilrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Gemeinde; Steuerobjekt ist die wirtschaftliche Erwerbstätigkeit, wobei auf die Erbringung der charakteristischen Sachleistung sowie auf den Eintritt des wirtschaftlichen Erfolgs der Tätigkeit abzustellen ist (E.3).
- Da der Kanton Graubünden über kein interkommunales Doppelbesteuerungsrecht verfügt, sind auch bei der TFA ersatzweise die Regeln der Steuerauscheidung bei interkantonalen Verhältnissen heranzuziehen (E.4).

## **Tassa per la promozione del turismo (TPT). Soggetto e oggetto fiscale.**

- Nella LC è espressamente prevista la competenza dei comuni per il prelievo di tasse di soggiorno e per la promozione del turismo (cons. 1).
- La TPT rientra nella sfera delle imposte di rivalsa dei costi (cons. 2).
- Soggetto fiscale sono gli indipendenti con domicilio civile o che soggiornano nel comune; oggetto fiscale è l'attività economica, anche se occorre fondarsi sulla fornitura della prestazione caratteristica come pure sul prodursi del risultato economico (cons. 3).
- Poiché il Cantone dei Grigioni non dispone di una regolamentazione intercomunale sulla doppia imposizione, anche per la TPT occorre prendere in considerazione a titolo sussidiario le regole di ripartizione fiscale come nelle relazioni intercantionali (cons. 4).

### *Erwägungen:*

1. Nach Art.44a 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 ist unbestritten, dass zuerst die Gemeinde K. und da-

nach auch die Gemeinde D. von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, eine solche Sondersteuer auf ihrem Hoheitsgebiet einzuführen. Die gesetzliche Grundlage und Berechtigung zur Erhebung einer Tourismusförderungsabgabe wurden denn auch allseits zu Recht nicht in Frage gestellt. Strittig ist demgegenüber geblieben, ob hier wegen des Auseinanderklaffens zwischen dem Geschäftssitz/Arbeitsort in K. und dem Wohnort/Familiensitz in D. eine je für sich getrennte Belastung mit der Tourismusabgabe zulässig sei, eine prozentuale Aufteilung der Abgabe unter die beiden involvierten Gemeinden zu erfolgen habe oder aber diese Sondersteuer nur an einem der zwei typischen Tourismusorte geschuldet sei. Diese Streitfrage gilt es in Würdigung der Rechtsnatur dieser Abgabe im Allgemeinen sowie unter Berücksichtigung der konkreten Ausgestaltung des betreffenden Gemeindegesetzes im Besonderen zu klären und zuentscheiden.

2. Nach gefestigter Lehre und Rechtsprechung ist die Tourismusförderungsabgabe eine Kostenanlastungssteuer. 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 überwält 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. 1990/2000] = 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.; 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. Im Lichte dieser Erwägungen gilt es hier über die Einwände betreffend Missachtung des Doppelbelastungsverbots, Verstoß gegen das Gleichheitsgebot (Art. 8 BV) bzw. das Willkürverbot (Art. 9 BV) sowie zunächst über die Rüge des Fehlens eines Steuerobjekts zu befinden.

3. a) Nach Art. 3 TFAG unterliegen selbständigerwerbende Personen dieser Abgabepflicht, sofern sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Gemeinde D. befindet. Als Steuerobjekt fallen dazu die Inhaber von Handels-, Gewerbe-, Restaurations- und Dienstleistungsbetrieben ebenso in Betracht wie Selbständigerwerbende anderer Berufszweige (Art. 3 Abs. 2 lit. d TFAG). Das Steuerobjekt wird in Art. 5 Abs. 1 TFAG definiert. Danach wird der Sondersteuer «jede unternehmerische bzw. freiberufliche Tätigkeit in der Gemeinde D.» unterstellt. Wie das Verwaltungsgericht schon in einem früheren Entscheid (PVG 1997 Nr. 41) anlässlich der Interpretation einer identischen Formulierung über das Steuerobjekt klarstellte, geht aus dem Umkehrschluss dieses Wortlauts zwingend hervor, dass auf unternehmerische Tätigkeiten ausserhalb des Hoheitsgebiets der betreffenden Gemeinde keine Tourismusförderungsabgabe erhoben werden darf. Massgebendes Kriterium für die Unterstellung unter die Abgabepflicht sei danach einzig der Ort der wirtschaftlichen Erwerbstätigkeit. Entscheidend für die Zuordnung der charakteristischen Leistung sei dabei die Frage, ob sich der Erfolg der Tätigkeit auf unternehmerische Leistungen in der fraglichen Gemeinde zurückführen lasse.

b) Nachdem vorliegend feststeht, dass die Erbringung der charakteristischen Sachleistung als auch der Eintritt des wirtschaftlichen Erfolgs der Tätigkeit als selbständige Coiffeuse mit eigenem Studio ausschliesslich ausserhalb der Gemeinde D. stattfinden, ergibt sich, dass es im Einzelfall aber schon an der objek-

tiven Voraussetzung für die Erhebung jener Nebensteuer fehlt. Die ökonomische Tätigkeit, die einen direkten oder indirekten Bezug zum Tourismus haben könnte, beschränkt sich nachweislich auf den Geschäftssitz und Arbeitsort in K., weshalb jede weitere Abgabepflicht am Wohnort und Familiensitz in D. entfallen muss.

Daran ändert selbstverständlich auch der von der Vorinstanz angeführte Sonderfall einer reduzierten Abgabe gestützt auf Art. 3 Abs. 4 ABzTFAG nichts, da jene Ermässigungsvorschrift um höchstens 60 % der ordentlich errechneten TFA lediglich dort zur Anwendung kommen kann, wo wenigstens ein kleiner Teil bzw. geringfügiger Prozentsatz des gesamten Geschäftsumsatzes in der Gemeinde D. erwirtschaftet wird. Dies trifft hier aber eben gerade nicht zu, bekräftigte die Rekurrentin in ihrer Replik doch nochmals ausdrücklich und unwiderlegt, dass sie ihren Geschäftsumsatz/-gewinn zu 100 % in K. erziele und die Ausübung ihrer kommerziellen Coiffeuse-Tätigkeit bisher ausschliesslich nur dort und nie an ihrem Wohnort in D. stattgefunden habe. Der Geltendmachung einer TFA in D. hat es damit aber in jeder Beziehung an einem erfassbaren Steuerobjekt gefehlt, was selbst die Erhebung einer reduzierten Taxe zum vorneherein ausschliesst.

Der angefochtene Entscheid erweist sich infolge Fehlens eines Steuerobjekts gemäss Art. 5 Abs. 1 TFAG i.V.m. Art. 3 Abs. 4 ABzTFAG daher als rechtswidrig und unhaltbar, was zur Gutheissung des Rekurses, Aufhebung des Einspracheentscheids und gänzlichen Befreiung von der TFA in der Wohnsitzgemeinde D. führt.

4. Dieses Resultat entspricht auch dem Verbot der abgaberechtlichen Doppelbelastung durch zwei Gemeinwesen (Art. 40 Abs. 5 KV). Der Kanton Graubünden verfügt über kein eigenständiges interkommunales Doppelbesteuerungsrecht. Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung werden für die Gemeinden stattdessen ersatzweise die Regeln der Steuerauscheidung nach den vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsnormen für das interkantonale Verhältnis herangezogen (PVG 1995 Nr. 56). Diese sehen aber gerade vor, dass bei Selbständigerwerbenden die Besteuerung der Einkünfte am Arbeitsort zu erfolgen hat, was ebenfalls zur Konsequenz hat, dass nur an einem Ort – nämlich am Geschäftssitz und Arbeitsplatz in K. – eine Abgabepflicht zu bejahen ist.

A 03 30

Urteil vom 26. August 2003