

## **BGer 2C\_854/2018 vom 22. August 2019**

Bundesgericht, 2019-08-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_854\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_854_2018)

FR: TF 2C\_854/2018 du 22 août 2019

IT: TF 2C\_854/2018 del 22 agosto 2019

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den kantonal letztinstanzlichen Entscheid ist zulässig ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG ). Die Beschwerdeführer sind als Abgabepflichtige, deren Anträge vorinstanzlich abgewiesen wurden, zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Auf ihre Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten.

#### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführer stellen einen kassatorischen Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils und Rückweisung zur Neuurteilung. Soweit das Bundesgericht reformatorisch entscheiden kann, darf sich die beschwerdeführende Partei wegen der reformatorischen Natur der Rechtsmittel grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung des angefochtenen Entscheids zu beantragen. Sie muss vielmehr einen Antrag in der Sache stellen (vgl. Art. 107 Abs. 2 BGG ; BGE 133 III 489 E. 3.1 S. 489; Urteile 2C\_295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 1.2; 2C\_459/2017 vom 9. März 2018 E. 1.2). Die Rechtsmittelbegehren sind indes nach Treu und Glauben unter Beizug der Beschwerdebeurteilung auszulegen. Geht aus der Beschwerdebeurteilung zweifelsfrei hervor, was die Beschwerdeführer anstreben und wie nach erfolgter Rückweisung vorzugehen wäre, liegt ein Antrag in der Sache vor (vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; 133 II 409 E. 1.4.1 S. 414 f.; Urteile 2C\_473/2018 vom 10. März 2019; 2C\_576/2018 vom 16. November 2018 E. 1.2.3.1). Unter diesem Blickwinkel kann der Antrag der Beschwerdeführer gerade noch so verstanden werden, dass sie (wie in der Beschwerde konkretisiert) die Erhebung einer betragsmässig herabgesetzten Pauschale verlangen. Damit liegt ein zulässiges Rechtsbegehren vor. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist insoweit einzutreten.

#### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführer stellen neben dem Rückweisungsbegehren einen Eventualantrag auf Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Art. 10 und 11 TG /Laax. Dieses Begehren ist subsidiär: Würde das Bundesgericht dem zulässigen reformatorischen Antrag der Beschwerdeführer entsprechen, wäre damit auch gesagt, dass die gegenwärtige Ausgestaltung der Gästetaxe in den betreffenden Punkten verfassungswidrig ist. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern sie ein darüber hinausgehendes schutzwürdiges Interesse an der beantragten Feststellung hätten, zumal dem Bundesgericht nicht die Funktion zukommt, im Rahmen der Überprüfung von Rechtsanwendungsakten letzter kantonalen Instanzen rein abstrakte, theoretische Rechtsfragen zu beantworten ( BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; Urteil 2C\_1082/2016 vom 2. Juni 2017 E. 1.2).

#### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280; 138 V 74 E. 2 S. 76; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

Die Veranlagung der Gästetaxe in der Gemeinde Laax richtet sich nach dem von den Beschwerdeführern als verfassungswidrig beanstandeten kommunalen Recht (vgl. namentlich Art. 10 und 11 TG / Laax). Das Bundesgericht prüft die Vereinbarkeit der fraglichen Normen mit dem Rechtsgleichheitsgebot ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und dem Willkürverbot ( Art. 9 BV ) im Rahmen einer inzidenten Normenkontrolle.

## **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist rechtsgenügend substantiiert vorzubringen ( BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 137 II 353 E. 5.1 S. 356; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254).

## **E. 3.1**

Die streitgegenständliche Gästetaxe dient der Förderung des Tourismus in der Gemeinde Laax ( Art. 1 TG /Laax). Die Einnahmen aus der Gästetaxe dürfen zweckgebunden nur zur Finanzierung von touristischen Einrichtungen und Veranstaltungen verwendet werden, welche für den Gast geschaffen und von ihm in überwiegendem Masse benützt werden können ( Art. 2 Abs. 1 TG /Laax; vgl. auch Art. 22 Abs. 3 des Gemeinde- und Kirchensteuergesetzes des Kantons Graubünden vom 31. August 2006 [GKStG; BR 720.200]).

## **E. 3.2**

Wie die Parteien zutreffend festhalten, handelt es sich bei der Gästetaxe der Gemeinde Laax zumindest nach gesetzlicher Konzeption um eine Kostenanlastungssteuer, die den Gästen der Gemeinde Laax (vgl. zu dem Begriff Art. 4 lit. a TG /Laax) deshalb auferlegt wird, weil sie zu den tourismusbedingten Aufwendungen des Gemeinwesens in einer näheren Beziehung stehen als die übrigen Steuerpflichtigen (sog. einfache Gruppenäquivalenz). In Frage steht dabei nicht ein konkreter Leistungsaustausch; entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass die betreffenden Steuerpflichtigen von den fraglichen Aufwendungen des Gemeinwesens generell stärker profitieren als andere ("abstrakte Nutzennähe") bzw. dass sie als hauptsächliche Verursacher derselben erscheinen ("abstrakte Kostennähe"; vgl. zum Ganzen: BGE 124 I 289 E. 3b S. 291 f. ; 122 I 305 E. 4b S. 309 f.; Urteile 2C\_672/2017 vom 8. Oktober 2017 E. 3.1; 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.3; 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1; 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2.2 mit Hinweisen; 2P.194/2006 vom 7. August 2006 E. 3; vgl. überdies RENÉ WIEDERKEHR, Sonderabgaben, recht 2017, S. 43 ff., S. 50 f.)

### **E. 3.3**

Als verfassungsrechtlich zulässige Kostenanlastungssteuer kann die streitgegenständliche Gästetaxe freilich nur solange qualifiziert werden, als sie ausschliesslich dem genannten Kostenanlastungszweck dient und nicht zur Finanzierung allgemeiner Gemeindeaufgaben herangezogen wird, deren Kosten üblicherweise aus dem Ertrag der ordentlichen Steuern bestritten werden (Voraussetzung der Zweckgebundenheit; vgl. dazu nachfolgend E. 4). Erforderlich ist überdies, dass die Abgabe betragsmässig von geringer Höhe ist, was jedenfalls ausschliesst, dass sie sich in der Grössenordnung jener Steuern bewegt, welche die abgabepflichtige Person bei Wohnsitz am betreffenden Ort von ihrem Erwerbseinkommen und Vermögen zu bezahlen hätte (Kriterium der Mässigkeit der Abgabe; BGE 102 Ia 143 E. 2a S. 144 f. mit Hinweisen). Fehlt es an einem oder beiden dieser Kriterien, nähert sich die von einem bestimmten Personenkreis erhobene Gästetaxe einer allgemeinen Aufenthaltssteuer an, was unter den Gesichtspunkten der Rechtsgleichheit ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots ( Art. 127 Abs. 3 BV ; vgl. BGE 90 I 86 E. 4 S. 95) nicht angeht (vgl. zum Ganzen: Urteil 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.3).

### **E. 4**

Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, dass die Gemeinde Laax die Erträge aus der Gästetaxe entgegen der verfassungsrechtlichen Vorgaben zweckwidrig dazu verwende, ihren allgemeinen Finanzhaushalt zu alimentieren. Sie leiten daraus einen Anspruch auf (teilweise) Befreiung von der Abgabe ab.

#### **E. 4.1**

Durch Kur- bzw. Gästetaxen finanziert werden dürfen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Einrichtungen, die für Ortseinwohner allein nicht - oder zumindest nicht im selben Ausmass - geschaffen und betrieben würden ( BGE 102 Ia 143 E. 2c S. 146 ff.; 141 Ia 437 E. 4b S. 441 f. ; 93 I 17 E. 5b S. 26; Urteil 2C\_672/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.4). Dazu zählen etwa der Personal- und Sachaufwand für ein mit allen modernen Hilfsmitteln ausgerüstetes, reich dokumentiertes und dem Besucher mit Gratisauskünften dienendes Verkehrsbüro, Beiträge an Sportorganisationen, Sporteinrichtungen und Sportanlässe für ein (internationales) Publikum, der Aufwand für das Kurorchester, der Unterhalt von Spazierwegen, Ruhebänken und Skipisten sowie der Bau und Unterhalt einer Reithalle, eines Hallenschwimmbades oder einer Kunsteisbahn ( BGE 93 I 17 E. 5b S. 25). Dass diese Einrichtungen teilweise auch durch Personen mit Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde bzw. durch Tagesaufenthalter benützt werden, stellt die Zweckbindung der Ausgaben nicht in Frage ( BGE 93 I 17 E. 5b S. 26; Urteil 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.5, E. 4.2.1). Der Mehrfachbenützung der Infrastruktur ist allerdings bei der Bemessung der Abgabe Rechnung zu tragen ( BGE 102 Ia 143 E. 2c S. 146 ff.).

Es besteht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer kein Anlass, die in diesem Bereich gefestigte bundesgerichtliche Rechtsprechung zu ändern, zumal soweit ersichtlich auch in der Lehre keine Kritik daran geäussert worden ist. Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, die Rechtsprechung sei veraltet, und Besitzer von Zweitwohnungen hätten in der heutigen Realität typischerweise keine nähere Beziehung zu den getätigten Aufwendungen als Einheimische, ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht auch in neusten Entscheiden keinen Anlass gesehen hat, diesbezüglich eine Praxisänderung vorzunehmen (vgl. statt vieler Urteil 2C\_672/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 3.4 und 3.5;

betreffend die Gästetaxe in der Gemeinde Laax ausserdem Urteil 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 E. 5.2). Auch hat das Bundesgericht (teils noch in jüngster Zeit) bestätigt, dass es unter Rechtsgleichheitsaspekten zulässig ist, Tagestouristen aus Gründen der Praktikabilität - im Unterschied zu Zweitwohnungseigentümern - durch die Gästetaxe nicht zu belasten (vgl. Urteile 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 6.3; 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.4). Die Beschwerdeführer zeigen nicht auf, dass die Technologie sich seit 2016 derart stark verändert hätte, dass eine Erfassung von Tagestouristen möglich wäre, ohne dass damit Ungleichheiten geschaffen würden; falls dies dereinst der Fall sein sollte, wäre allenfalls über eine Rechtsprechungsänderung nachzudenken.

#### **E. 4.2**

Ob das Kriterium der Zweckbindung erfüllt ist, entscheidet sich prinzipiell aufgrund der tatsächlichen Verwendung der Steuererträge. Anderes kann nur gelten, wenn die Zweckbindung im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle zu prüfen ist. Anspruch auf (teilweise) Befreiung von der Abgabe (vgl. BGE 100 Ia 60 E. 3c S. 75) besteht indes nur, wenn mehr als nur ein geringfügiger Teil der Kurtaxengelder in gesetzwidriger Weise verwendet worden ist (vgl. BGE 125 I 449 E. 3b/aa S. 454 f.; mit spezifischem Bezug zur Erhebung von Kurtaxen BGE 102 Ia 143 E. 2b S. 145; anders noch BGE 93 I 17 E. 3 S. 22 ; 90 I 86 E. 4 S. 95 ff.).

#### **E. 4.3**

Aus der verfassungsrechtlichen vorgeschriebenen Zweckbindung ergibt sich für das abgabbeerhebende Gemeinwesen die Pflicht, über die Verwendung der Erträge der erhobenen Kur- bzw. Gästetaxe Rechenschaft abzulegen ( BGE 122 I 305 E. 6 c/aa S. 319; allgemein zu Transparenz und Kontrolle im Bereich der Kostenanlastungssteuern HETTICH/WETTSTEIN, Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern, ASA 78, S. 537 ff., S. 563 f.). Dies dient nicht nur der Transparenz gegenüber den Abgabepflichtigen, sondern ist auch Voraussetzung dafür, dass sich das abgabbeerhebende Gemeinwesen der Rechtmässigkeit der Abgabe versichern kann. Die Form der Rechenschaftsablage ist verfassungsrechtlich nicht vorgeschrieben. Nach den allgemeinen Anforderungen an eine ordnungsgemässe Rechnungslegung ist jedoch darauf zu achten, dass die relevanten Informationen klar und verständlich dargelegt werden. Der Grundsatz der Zuverlässigkeit gebietet, dass die Informationen richtig sind und glaubwürdig dargestellt werden (vgl. Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren, Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden [HRM 2], Fachempfehlung 2: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, Ziff. 3, 7, 8 und 9; vgl. zu den Buchführungsgrundsätzen auf Bundesebene Art. 38 des Finanzhaushaltsgesetzes vom 7. Oktober 2005 [SR 611.0]).

#### **E. 4.4**

Schon an dieser Stelle ist mit Blick auf die Vorbringen der Beschwerdeführer festzuhalten, dass das Bundesgericht nur mit eingeschränkter Kognition überprüft, für welche Zwecke die Erträge aus der Gästetaxe verwendet worden sind; hierbei handelt es sich nämlich um eine Tatfrage (Urteile 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 E. 5.5; 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 5.3). Rechtsfrage ist hingegen, ob die festgestellte Verwendung dem verfassungsrechtlich vorgeschriebenen Zweck (vgl. oben, E. 5.1) entspricht.

##### **E. 4.4.1**

Die Gemeinde Laax hat im vorinstanzlichen Verfahren - in Erfüllung ihrer Rechenschaftspflicht (vgl. oben, E. 4.3) - detailliert aufgeschlüsselt, welche Einnahmen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 aus der Gäste- und Tourismustaxe resultiert haben; ebenso hat sie nachvollziehbar dargelegt, wofür die Mittel verwendet worden sind. Die Vorinstanz hat auf dieser Grundlage festgestellt, dass die Einnahmen der Gemeinde Laax aus der Gästetaxe ihre Ausgaben für den Tourismus bei weitem nicht deckten. Für die Jahre 2014, 2015 und 2016 habe ein Ausgabenüberschuss von Fr. 1'923'515.83 (2014), Fr. 1'774'026.49 (2015) und Fr. 1'765'035.-- (2016) resultiert; selbst unter der Annahme, dass für gewisse Aufwandpositionen infolge der gleichzeitigen Benützung der Infrastruktur durch Ortsansässige und übernachtende Gäste eine Kürzung vorzunehmen wäre, resultiere ein Ausgabenüberschuss von Fr. 1'236'123.99 (2014), Fr. 1'060'129.37 (2015) bzw. Fr. 1'001'260.23 (2016).

Die vom Verwaltungsgericht Graubünden im vorliegend angefochtenen Urteil festgestellten Zahlen (vgl. E. 9.3.1 des angefochtenen Entscheids sowie E. 4.4 hiervor) differieren leicht von den Zahlen, die es im Parallelverfahren A 16 9 (letztinstanzlich beurteilt durch das Urteil 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 [vgl. dort insbesondere E. 5.4]) erhoben hat. Der Unterschied ist darauf zurückzuführen, dass das Verwaltungsgericht im vorliegend angefochtenen Urteil auf eine überarbeitete und weiter detaillierte Rechnung der Gemeinde Laax vom 20. Oktober 2016 abgestellt hat, statt auf die ebenfalls aktenkundige Zusammenstellung vom 9. Juni 2016. Die vorgenommenen Präzisierungen sind nachvollziehbar dargelegt und dokumentarisch gut belegt. Darauf kann ohne Weiteres abgestellt werden. Auch sonst besteht kein Anlass, an der Richtigkeit der ausgewiesenen Zahlen zu zweifeln: Die Gemeinde Laax ist verpflichtet, ihre Rechnung nach den für die öffentlichen Haushalte anerkannten Normen zu führen und untersteht insoweit der Aufsicht des Kantons (vgl. Art. 49 Abs. 1 und 2 sowie Art. 97 des in der massgeblichen Steuerperiode noch anwendbaren Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden vom 28. April 1974 [in der Fassung vom 1. Februar 2015]). Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass sie dieser Pflicht nicht nachgekommen wäre, oder gar gefälschte Dokumente eingereicht hätte. Dass die Gemeinde Laax den Beschwerdeführern im Verlaufe des vorinstanzlichen Verfahrens im Sinne einer Mischrechnung aufzuzeigen versuchte, dass selbst dann ein Ausgabenüberschuss resultieren würde, wenn man den Aufwand für gemischt genutzte Infrastruktur teilweise durch den allgemeinen Finanzhaushalt alimentieren würde, vermag an der Stichhaltigkeit der vorgelegten Zahlen - und ihrer Verbindlichkeit für das Bundesgericht - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nichts zu ändern.

#### **E. 4.4.2**

Die Gemeinde Laax hat bereits im vorinstanzlichen Verfahren dargelegt, dass die von den Beschwerdeführern beanstandeten Ausgabeposten "Gemeindepolizei", "Kulturförderung", "Hallenschwimmbad Grava", "Sportanlage Lag Sec", "Unterhalt Gemeindestrassen/Wanderwege", "Schneeräumung inkl. Streudienst Kanton", "Strassensignalisierung und Markierungen", "Parkplätze", "Strassenbeleuchtung", "Unterhalt Kompostanlage", "Landschaftsnutzungsprojekt", die zahlreichen Positionen der Tourismusförderung (insbesondere "1.-August-Feier" und "Kostenbeitrag an Regionalbus") sowie der "Anteil an Handänderung/Pro Laax 0,5 %" keine allgemeinen Gemeindeaufgaben alimentierten; vielmehr handle es sich um spezifische, für den touristischen Betrieb getätigte Ausgaben, die (jedenfalls in diesem Ausmass) nicht angefallen wären, wenn es

sich bei Laax nicht um eine Tourismusdestination handeln würde. Mit Blick auf den betragsmässig grössten Posten des Hallenschwimmbads Grava erläutert die Gemeinde, eine solche Einrichtung wäre ohne Tourismus niemals getätigt worden, was sich etwa daran zeige, dass unzählige grössere Gemeinden im Unterland über kein Hallenschwimmbad verfügten. Bei der Erstellung des Hallenbades sei die touristische Motivation auch in den Erläuterungen des Gemeindevorstandes deutlich zutage getreten. Betreffend den quantitativ ebenfalls bedeutsamen Beitrag an den Regionalbus bringt die Gemeinde Laax vor, dass die Shuttle-Busse im Sommer zu Bergrestaurants (z.B. zur Alp Stalla) hinauf und im Winter von und zu den verschiedenen Talstationen der Bergbahnen sowie in die Quartiere hinausführen und damit ausschliesslich dem Tourismus dienen; bevölkerungsmässig vergleichbare Gemeinden ohne Tourismus verfügten höchstens über eine Postautolinie. Die Vorinstanz hat diese - im bundesgerichtlichen Verfahren erneut schlüssig vorgebrachten - Darlegungen der Gemeinde Laax für plausibel befunden. Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, bleibt oberflächlich und genügt jedenfalls nicht, um die Feststellungen der Vorinstanz als willkürlich erscheinen zu lassen. Ihre diesbezüglichen Ausführungen insbesondere in der Replik vom 31. Januar 2019 setzen sich mit dem angefochtenen Entscheid kaum auseinander und genügen den Substanziierungspflichten nicht (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG). Stattdessen ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, die betreffenden Ausgaben seien vollumfänglich gästetaxenfähig. Daran ändert die teilweise duale Benutzungsstruktur der in Frage stehenden Anlagen und Anlässe nichts. Die Mehrfachbenützung der Infrastruktur ist lediglich bei der Abgabebemessung zu berücksichtigen (vgl. E. 4.1 hiervor).

#### **E. 4.4.3**

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist auch nicht zu beanstanden, dass die Gemeinde Laax ihre Investitionen für grössere Infrastrukturprojekte mit Blick auf die Überprüfung der zweckkonformen Verwendung der Gästetaxeinnahmen rechnerisch auf 15 Jahre nach Fertigstellung der betreffenden Anlagen verteilt hat. Im Gegenteil: Eine solche Aufteilung macht nur schon deshalb Sinn, weil dadurch der abstrakte Nutzen (vgl. oben, E. 4.1) des fertiggestellten Infrastrukturprojekts realitätsnäher abgebildet wird, als bei einer antizipierten Finanzierung zukünftig zu erstellender Anlagen durch allgemeine Rückstellungen, wobei nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung selbst Letzteres jedenfalls im Umfang einer Quote von 20 % der erhobenen Kurtaxen zulässig wäre (vgl. BGE 102 Ia 143 E. 3a S. 148 f.). Verfassungsrechtlich ausgeschlossen ist lediglich, für dasselbe Infrastrukturprojekt vorgängig Rückstellungen zu veranschlagen und diese Rückstellungen bei der rechnerischen Aufteilung der Investitionskosten nach Fertigstellung unberücksichtigt zu lassen. Jedenfalls wenn damit für die Festsetzung der Gästetaxe insgesamt ein Aufwand veranschlagt würde, der über die effektiven Ausgaben hinausgeht, und dieser überschüssige Aufwand vollumfänglich mit Gästetaxen finanziert würde, wäre die verfassungsrechtlich vorgeschriebene Zweckbindung nicht mehr gewährleistet.

Von einer solchen unzulässigen Doppelbelastung kann vorliegend jedoch nicht die Rede sein. Die Vorinstanz hat willkürfrei festgestellt, dass die in Frage stehenden Infrastrukturprojekte (z.B. Seegestaltung Lag Grond, Alphütte Stalla, Erneuerungen Hallenbad, Post-/Busterminal Murschetg, insbesondere aber auch Überführung "Staderas") aus allgemeinen Haushaltsmitteln der Gemeinde Laax vorfinanziert worden seien. Der Gemeinde Laax war daher unbenommen, die Investitionskosten für die Überprüfung der Zweckbindung der Gästetaxe rechnerisch gleichmässig auf 15 Jahre nach Fertigstellung der

betreffenden Infrastrukturprojekte zu verteilen. Der Sache nach handelt es sich dabei nicht um Abschreibungen in der Gemeinderechnung, was allenfalls zur Folge hätte, dass die Abschreibungstabelle der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A 1995 - Geschäftliche Betriebe) sinngemäss berücksichtigt werden könnte, sondern um eine Sonderrechnung, die alleine dem Zweck dient, die Verfassungskonformität der Gästetaxe zu überprüfen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer liegt ausserdem auch keine unzulässige rückwirkende Besteuerung vor: Obschon zutrifft, dass die betreffenden Anlagen vor Inkrafttreten des neuen TG/Laax fertiggestellt worden sind, ziehen die Beschwerdeführer aus der Infrastruktur einen aktuellen abstrakten Nutzen. Es sind die Kosten für diesen Nutzen, die ihnen durch die Gästetaxe überbunden werden. Das Vorgehen der Gemeinde Laax, Kosten für die Erstellung von Touristeninfrastruktur nach Fertigstellung für die Zwecke der Überprüfung der Zweckbindung der Gästetaxenerträge auf 15 Jahre zu verteilen, ist daher verfassungsrechtlich zulässig (vgl. schon Urteil 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 E. 5.5.2).

#### **E. 4.4.4**

Soweit die Gästetaxenfähigkeit der Beteiligungen der Gemeinde Laax an der Finanz Infra AG und der Golf Sagogn-Schluein AG in Frage steht, sind dem angefochtenen Urteil keine substantziellen Angaben zu entnehmen. Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, die betreffenden Investitionen könnten für die Zwecke der Gästetaxe nicht einfach linear abgeschrieben werden, weil ein durch Nutzung bewirkter Wertverzehr für Beteiligungen an Gesellschaften nicht möglich sei; allenfalls könnten Wertberichtigungen angebracht sein. Die Gemeinde Laax entgegnet, es handle sich nicht um eigentliche Investitionen in Beteiligungen. Die Kapitalbeteiligungen seien von allem Anfang dazu gedacht gewesen, im Sinne von "à-fonds-perdu-Beiträgen" in touristische Infrastruktur zu investieren.

Die Frage der Gästetaxenfähigkeit der Investitionen in die genannten Gesellschaften braucht für die Zwecke des vorliegenden Verfahrens nicht weiter vertieft zu werden: Auf Jahresbasis umgerechnet belaufen sich die Ausgaben der Gemeinde für die Beteiligungen an der Finanz Infra AG und der Golf Sagogn-Schluein AG auf Fr. 235'500.-- ([Fr. 3'200'000.-- {Beteiligung an der Finanz Infra AG} + Fr. 332'500.-- {Beteiligung an der Golf Sagogn-Schluein AG}] geteilt durch 15 Jahre). Selbst wenn man die "Abschreibung" dieser Beteiligungen also als nicht gästetaxenfähig einstufen würde, vermöchten die Gäste- und Tourismustaxenerträge der Gemeinde Laax ihre für den Tourismus getätigten Ausgaben nach den vorstehenden Erwägungen (vgl. oben, E. 4.4.1 und 4.4.2) und angesichts der von der Vorinstanz festgestellten Ausgabenüberschüsse (vgl. oben, 4.4.1) nicht zu decken. Damit fällt von vornherein ausser Betracht, dass die Gästetaxeneinnahmen zweckwidrig verwendet worden sein könnten.

#### **E. 4.4.5**

Aus demselben Grund erübrigen sich auch zusätzliche Ausführungen zur Gästetaxenfähigkeit des "Anteil[s] an Handänderung/Pro Laax 0,5%". Immerhin sei diesbezüglich bemerkt, dass die Erklärung der Gemeinde, die Stiftung "Pro Laax" verfolge laut Stiftungsurkunde verschiedene Zwecke, die auch für den Gast vor Ort einen Mehrwert böten (Förderung des kulturellen Schaffens, Sicherung des Geländes für die Sportausübung u.a.), plausibel erscheint, und die Gästetaxenfähigkeit der betreffenden (bereits um die Hälfte reduzierten) Aufwendungen nahe liegt.

#### **E. 4.5**

Eine bundesrechtswidrige Verwendung der Erträge aus der Gästetaxe ist nach dem Gesagten für die fragliche Steuerperiode 2015 nicht dargetan. Der Entscheid der Vorinstanz ist insoweit nicht zu beanstanden.

## **E. 5**

Die Beschwerdeführer sind weiter der Auffassung, die Anwendung von Art. 10 und 11 TG /Laax i.V.m. Art. 6 lit. c ABzTG führe im Ergebnis zu einer exzessiven Jahrespauschale, die gegen das Willkürverbot ( Art. 9 BV ) verstosse.

### **E. 5.1**

Nach Art. 10 Abs. 1 TG /Laax haben gästetaxenpflichtige Ferienwohnungseigentümer ( Art. 10 Abs. 2 TG /Laax) unabhängig von Dauer und Häufigkeit des Aufenthaltes die Gästetaxe in Form einer Jahrespauschale zu entrichten. Die Pauschale beruht auf einer fingierten durchschnittlichen Zahl von Übernachtungen pro Ferienwohnung und Jahr. Die obligatorische Jahrespauschale setzt sich zusammen aus einer Grundtaxe von Fr. 220.-- sowie einem Betrag pro Quadratmeter Nettowohnfläche und Jahr von Fr. 9.-- ( Art. 10 Abs. 3 TG /Laax i.V.m. Art. 6 lit. c ABzTG). Bei Wohnungen über 180 Quadratmeter Nettowohnfläche wird die darüber hinausgehende Nettowohnfläche bei der Berechnung der Gästetaxe nicht mehr berücksichtigt ( Art. 11 Abs. 2 TG /Laax).

### **E. 5.2**

Auch wenn zur Bemessung der Gästetaxe auf eine Pauschale abgestellt wird, bleibt die konkrete Übernachtung von Gästen auf dem Gemeindegebiet von Laax Steuerobjekt (Art. 8 i.V.m. Art. 5 TG /Laax; vgl. auch Art. 22 Abs. 2 GKStG). Lediglich aus Praktikabilitätsüberlegungen wird zur Bemessung auf eine schematisierende Pauschale abgestellt, die von den Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls abstrahiert. Solche Schematisierungen sind zulässig und namentlich im Bereich der Kostenanlastungssteuern durchaus verbreitet (Urteil 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Die Pauschale ist jedoch in möglichst enger Anlehnung an die tatsächlichen Verhältnisse auszugestalten (Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4). Ob dies der Fall ist, prüft das Bundesgericht insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots ( Art. 9 BV ); dieses ist verletzt, wenn sich die als verfassungswidrig gerügte Bestimmung nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist, einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft ( BGE 134 I 23 E. 8 S. 42 ; 131 I 1 E. 4.2 S. 6 ; 129 I 1 E. 3 S. 3).

### **E. 5.3**

Für die Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der gesetzlich vorgesehenen Pauschale hat die Vorinstanz zur Plausibilisierung eine fingierte Durchschnittszahl von 40 Übernachtungen herangezogen und - anknüpfend an die Nettowohnfläche und den Grundriss der betreffenden Wohnung - mit der Zahl von fünf Betten sowie einem fiktiven Taxensatz von Fr. 5.15 pro Logiernacht multipliziert. Im Lichte der Rechtsprechung und angesichts des gut ausgebauten touristischen Angebots in Laax ist der herangezogene Ansatz von Fr. 5.15 nicht zu beanstanden (vgl. auch Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.5 und 3.5.9). Im verfassungsrechtlich zulässigen Bereich sind auch die von der Vorinstanz für die Plausibilisierung als Mittelwert zugrunde gelegten 40 Übernachtungen pro Jahr (vgl. dazu Urteil 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6; zum Ganzen mit Blick auf die Gemeinde Laax auch Urteil 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 E. 6.3).

## **E. 5.4**

Näher zu prüfen ist der von der Vorinstanz zur Plausibilisierung aus der Nettowohnfläche abgeleitete Multiplikator von fünf Betten. Die Beschwerdeführer sind der Meinung, dass die Nettowohnfläche jedenfalls dann keinen für den Durchschnittsfall zutreffenden Massstab abgebe, wenn die Obergrenze - wie vorliegend - erst bei 180 Quadratmetern gezogen werde. Zulässig seien nach der Rechtsprechung ausschliesslich obligatorische Familienpauschalen. Werde fingiert, dass die Bettenzahl und damit die Zahl der Übernachtungen bis zur Obergrenze von 180 Quadratmetern linear ansteige, würden auch die Übernachtungen von Gästen ausserhalb des engsten Familienkreises berücksichtigt. Dafür fehle einerseits die gesetzliche Grundlage (vgl. dazu nachfolgend E. 5.4.1). Andererseits sei es verfassungsrechtlich nicht haltbar, statt einer Familienpauschale eine Gesamt- und Fremdbelegungspauschale zu erheben (vgl. dazu nachfolgend, E. 5.4.2-5.4.4).

### **E. 5.4.1**

Das Argument der Beschwerdeführer, es fehle die gesetzliche Grundlage dafür, durch die Pauschale nicht nur die Übernachtungen der Kernfamilie, sondern auch die Übernachtungen weiterer Familienangehöriger und Freunde zu erfassen, geht ins Leere. Art. 10 Abs. 1 TG /Laax, welcher auch "Besucher" der Wohneigentümer erfasst, stellt angesichts seines klaren Wortlauts eine hinreichende gesetzliche Grundlage dar, um durch die Pauschale nicht nur Mitglieder der Kernfamilie, sondern auch unentgeltlich beherbergte Gäste der Ferienwohnungseigentümer zu berücksichtigen (sog. Gästebelegungspauschale; entgeltlich beherbergte Gäste fallen unter Art. 10 Abs. 4 i.V.m. Art. 9 TG /Laax). Nicht beantwortet ist damit die Frage der Verfassungsmässigkeit einer Gästebelegungspauschale (vgl. dazu nachfolgend).

### **E. 5.4.2**

Die Beschwerdeführer stützen sich auf zwei "leading cases" des Verwaltungsgerichts Graubünden, nach welchen eine Gesamtbelegungspauschale verfassungswidrig sei, weil die Gäste im Gegensatz zu den Familienangehörigen nicht im Voraus bestimmt oder bestimmbar sind und ihre durchschnittliche Aufenthaltsdauer nicht vermutet werden könne (vgl. PVG 1997 Nr. 42 E. 4 sowie PVG 2006 Nr. 19 E. 4). Sie erblicken darin Präjudizien, von denen das Verwaltungsgericht unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes ( Art. 5 Abs. 2 BV ) nicht hätte abrücken dürfen.

Diese Auffassung der Beschwerdeführer geht fehl. Schon aus funktionalen Gründen vermag ein kantonales Verwaltungsgericht keine bundesverfassungsrechtliche Praxis zu etablieren, welche die Gemeinden des betreffenden Kantons als abgabeerhebende Gemeinwesen in ihrer Befugnis zur Erhebung und Ausgestaltung von Tourismustaxen einschränken würde (vgl. zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes BGE 131 II 627 E. 6.1 S. 636). Die Auffassung der Beschwerdeführer kann schon deshalb nicht zutreffen, weil eine Gemeinde ein Urteil des kantonalen Verwaltungsgerichts, das sie nicht selbst betrifft, nicht an das Bundesgericht weiterziehen kann. Erforderlich wäre vielmehr, dass die Gemeinde selbst als streitbetroffenes Gemeinwesen ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des Entscheids besässe ( Art. 89 Abs. 1 BGG ) bzw. die Verletzung von Garantien geltend machen könnte, die ihr die Kantons- oder Bundesverfassung gewährt ( Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG ; in Frage käme namentlich die Gemeindeautonomie [vgl. Urteil 2C\_672/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 1.1]). Daher können einer Gemeinde Urteile eines kantonalen Verwaltungsgerichts nicht generell als praxisbildende - und allenfalls

vertrauensbegründende - Entscheide zugerechnet werden. Von einer gefestigten Praxis, die trotz anderer Rechtserkenntnis nur unter qualifizierten Voraussetzungen aufgegeben werden dürfte (vgl. BGE 141 II 297 E. 5.5.1 S. 303; 137 V 417 E. 2.2.2 S. 422; je mit Hinweisen), ist aufgrund der zwei genannten Entscheide aber ohnehin nicht auszugehen.

#### **E. 5.4.3**

Wie die Beschwerdeführer grundsätzlich zugestehen, ist die Nettoquadratmeterfläche einer Wohnung im Ausgangspunkt ein taugliches Kriterium, um die Bettenzahl und - indirekt - auch die Anzahl der Übernachtungen in der betreffenden Ferienwohnung zu bestimmen (vgl. auch Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 371). Verfassungsrechtlich ist dabei nicht zu beanstanden, wenn neben der Kernfamilie des Wohnungseigentümers auch weitere Familienangehörige und enge Freunde durch die Pauschale erfasst werden (a.M. Adriano Marantelli, Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben - eine Bestandesaufnahme, Jusletter vom 2. Februar 2015, Rz. 45 ff.). In einem älteren Entscheid aus dem Jahr 1971 hat das Bundesgericht festgehalten, dass "der Gast eines Kurgastes in der Regel ebenfalls die Merkmale eines Kurgastes aufweist und als solcher behandelt werden darf" (vgl. Urteil vom 14. September 1971 i.S. Kurtaxe St. Moritz, E. 7, in: ZBl 73/1972, S. 116 ff., S. 120 f.; angesichts dieser Erwägung ist auch nicht zu beanstanden, wenn der Gast eines in Laax Ansässigen anders behandelt wird, als der Gast eines Kurgastes [vgl. Art. 6 lit. e TG /Laax]). Die Praktikabilitätsüberlegungen, welche die Anwendung einer Pauschale für die (fingierten) Übernachtungen der Kernfamilie des Wohnungseigentümers rechtfertigen, kommen auch für die Übernachtungen seiner (weiteren) Familienangehörigen und engen Freunde zum Tragen. Es kann von der Gemeinde nicht erwartet werden, dass sie kontrolliert, wie viele Personen ein Ferienwohnungseigentümer tatsächlich bei sich beherbergt. Daher muss eine auf Grund der Erfahrung vorgenommene Schätzung der durchschnittlichen Bettenbelegung genügen, und dafür erscheint die Zahl der verfügbaren Betten - allenfalls annäherungsweise bestimmt aufgrund der Nettowohnfläche - als geeignete Grundlage ( BGE 90 I 86 E. 6a S. 101 f.).

Vor diesem Hintergrund erscheint es jedenfalls nicht als willkürlich, für eine Ferienwohnung mit 2,5 Zimmern bei rund 90 Quadratmetern eine Zahl von fünf Betten als Multiplikator zur Plausibilisierung zu verwenden; dabei spielt insbesondere auch eine Rolle, dass in Ferienwohnungen - anders als am Wohnsitz - in der Regel keine Büroräumlichkeiten erforderlich sind und die zur Verfügung stehenden Zimmer abgesehen von einem Aufenthalts- und Essbereich zur Einrichtung von Schlafzimmern gebraucht werden können (vgl. für eine vergleichbare Konstellation in derselben Gemeinde Urteil 2C\_1049/2017 vom 15. April 2019 E. 6.4.3). Jedenfalls nicht unhaltbar erscheint es überdies, abstrakt die volle Auslastung einer Ferienliegenschaft zugrunde zu legen (Urteil 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 6.5). Die von der Vorinstanz verwendeten Parameter zur Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Pauschale erweisen sich zusammengefasst als verfassungsrechtlich haltbar.

#### **E. 5.4.4**

Mit der Pauschale nach Art. 10 TG /Laax ist zwar nicht ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführer im Ergebnis stärker belastet wurden als andere Gäste in Laax. Namentlich wenn ihre Wohnung effektiv nicht über fünf Betten verfügt, die während 40 Nächten pro Jahr belegt sind, bezahlen sie im Ergebnis eine Gästetaxe, die über Fr. 5.15

hinausgeht. Die Vorinstanz hat in dieser Hinsicht jedoch zutreffend erwogen, dass eine Pauschalierung immer auch mit einer gewissen Ungleichbehandlung einhergeht, die im Interesse einer praktikablen Abgabenerhebung hinzunehmen ist. So kann es sein, dass der Inhaber einer Ferienwohnung aufgrund der Anwendung der Pauschale für mehr Übernachtungen belastet wird, als er tatsächlich getätigt hat. Umgekehrt kann es aber auch vorkommen, dass er sich mit weiteren Gästen für längere Zeit im Kurort aufhält, als durch die Pauschale fingiert wird. An der Zulässigkeit der Pauschale ändert nach dem Gesagten auch nicht, dass ein Bett im konkreten Fall von einem unter 12-jährigen Kind genutzt werden kann, das von der Gästetaxenpflicht ausgenommen ist (vgl. Art. 6 lit. a TG /Laax). Solche Ungenauigkeiten sind im Interesse der Rationalisierung der Abgabenerhebung hinzunehmen. Ob eine doppelbesteuerungsrechtliche Problematik vorliegt, weil die Abgabe allenfalls nicht mehr als "geringfügig" zu qualifizieren wäre, kann offenbleiben, nachdem die Beschwerdeführer - anders als noch im vorinstanzlichen Verfahren - keine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügen.

#### **E. 5.5**

Zusammengefasst führt die Bemessung der Gästetaxe aufgrund der in Art. 10 und 11 TG /Laax i.V.m. Art. 6 lit. c ABzTG vorgesehenen Pauschale nicht zu einem Ergebnis, das mit den zugrunde liegenden tatsächlichen Verhältnissen in krassem Widerspruch stünde. Die Bemessung der Gästetaxe im Fall der Beschwerdeführer verletzt das Willkürverbot ( Art. 9 BV ) nicht.

#### **E. 6**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde unbegründet und somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. oben, E. 1.3).

Bei diesem Verfahrensausgang tragen die Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG ). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet, da die anwaltlich vertretene Gemeinde Laax in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.