

FR_GERICHTE 604 2016 47 vom 24. Februar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-02-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_47

FR: FR_GERICHTE 604 2016 47 du 24 février 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 47 del 24 febbraio 2017

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Aufenthaltstaxe

Erwägungen

E. 1

Das Gesetz vom 13. Oktober 2005 über den Tourismus (TG; Tourismusgesetz; SGF 951.1) bezweckt die Förderung des Freiburger Tourismus (vgl. Art. 1 Abs. 1 TG). Gemäss Art. 73 Abs. 1 dieses Gesetzes können die in Anwendung des Gesetzes getroffenen Entscheide mit Beschwerde nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) angefochten werden. Das Kantonsgericht (vgl. Art. 114 Abs. 1 Bst. f VRG) bzw. sein Steuergerichtshof, der über Streitigkeiten betreffend die öffentlichen Abgaben entscheidet (vgl. Art. 26 des Reglements für das Kantonsgericht betreffend seine Organisation und seine Arbeitsweise [RKG; SGF 131.11]), ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Mit Ausnahme der Beschwerdelegitimation, die nachträglich behandelt wird (vgl. E. 2 hiernach), geben die Beschwerdevoraussetzungen zu keiner Bemerkung Anlass.

E. 2

Der Beschwerdegegner bestreitet die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführer. Er macht geltend, die Aufenthaltstaxe werde bei den Gästen und nicht bei den Beherbergenden erhoben, die nur für das Inkasso zuständig seien. Folglich sei die Beschwerde eines einzelnen Beherbergenden oder eines Vereins der Beherbergenden nicht zulässig. a) Zur Beschwerde berechtigt ist, wer durch einen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 76 Bst. a VRG), sowie jede andere Person, Organisation oder Behörde, die das Gesetz als beschwerdeberechtigt anerkennt (Art. 76 Bst. b VRG). Die Beschwerdeberechtigung ist Vorbedingung, damit der Richter materiell auf die Beurteilung des Rechtsmittels eintritt. Fehlt sie, wird das Verfahren durch Nichteintreten erledigt (vgl. Urteil KG FR 3A 05 162 vom 30. Januar 2006 in FZR 2006 110 E. 4a). Die Anforderungen an die Beschwerdelegitimation nach Art. 76 Bst. a VRG decken sich weitgehend mit den Voraussetzungen auf Bundesebene (vgl. Art. 89 Abs. 1 Bst. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [GBB, SR 173.110] und Art. 48 Bst. b und c des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021]; FZR 2006 110 E. 4c; BGE 139 II 328 E. 3.2). Die Anforderungen an die Beschwerdelegitimation sind besonders Kantonsgericht KG Seite 4 von 13 bedeutend bei der Beschwerde eines Dritten, der nicht Verfügungsadressat ist. Der Beschwerdeführer muss durch den angefochtenen bzw. den zu erlassenden Entscheid stärker als ein beliebiger Dritter betroffen sein und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache stehen. Neben der spezifischen Beziehungsnähe zur Streitsache muss der Beschwerdeführer einen praktischen Nutzen aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung

des angefochtenen Entscheids ziehen, d. h. seine Situation muss durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise beeinflusst werden können. Das schutzwürdige Interesse besteht im Umstand, einen materiellen oder ideellen Nachteil zu vermeiden, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde. Ein bloss mittelbares oder ausschliesslich allgemeines öffentliches Interesse begründet – ohne die erforderliche Beziehungsnähe zur Streitsache selber – keine Parteistellung (vgl. BGE 142 II 80 E. 1.4.1; 139 II 279 E. 2.2).

b) Gemäss Art. 30 TG wird die Aufenthaltstaxe von allen Gästen bezahlt, die sich im Kanton aufhalten. Der Ertrag aus den kantonalen, regionalen und lokalen Aufenthaltstaxen ist im Interesse der Gäste zu verwenden (Art. 29 Abs. 1 TG), unter anderem, um die Leistungen für den Empfang, die Information und die Unterhaltung der Gäste sowie die touristischen Anlagen von allgemeinem Interesse zu finanzieren (Art. 29 Abs. 2 TG). Es handelt sich somit offensichtlich um eine Kurtaxe im Sinne von Rechtsprechung und Lehre (vgl. BGE 100 Ia 60 E. 3a; MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, 1991, Ziff. 222, S. 5). Kurtaxensubjekt ist stets der Gast (vgl. BGE 100 Ia 216 E. 3; 101 Ia 437 E. 1; MARANTELLI, Ziff. 531 S. 252). Wird der Beherbergende angehalten, die Kurtaxe beim Gast einzuverlangen und an den Verkehrsverein abzuliefern, ist er Steuersubstitut der Gäste (vgl. BGE 93 I 17 E. 5c), jedenfalls wenn ihn eine Haftung für die Zahlung der Kurtaxe trifft (vgl. Urteil BGer vom 5. Ai 1965 in ASA 35 269) und er Destinatär der entsprechenden Rechnungen des Gemeinwesens ist (vgl. BGE 101 Ia 437 E. 1). Als solcher ist er beschwerdeberechtigt (vgl. BGE 101 Ia 437 E. 1; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2015, S. 137). Dies entspricht auch der Rechtsprechung des hiesigen Steuerhofes (vgl. Entscheid KG/FR 604 2010 113 vom 7. Oktober 2011 E. 3c). Gemäss der Regelung im Kanton Freiburg, sind Personen, die ein Hotel oder einen Parahotelleriebetrieb, einen Campingplatz oder einen anderen Beherbergungsbetrieb betreiben, für das Einkassieren der von den Gästen geschuldeten Aufenthaltstaxe verantwortlich (Art. 40 Abs. 1 TG). Zudem sind Personen, die ihre Zweitwohnung oder andere Räumlichkeiten oder andere Unterkunftsöglichkeiten im Sinne von Art. 30 vermieten oder taxpflichtigen Gästen zur Verfügung stellen, verpflichtet, die Zahl der Übernachtungen der Zentralkasse mitzuteilen. Sie kassieren die Aufenthaltstaxen selber ein und haften persönlich für deren Bezahlung (Art. 40 Abs. 2 TG). Sie sind somit grundsätzlich beschwerdeberechtigt. Die B. _____ AG betreibt das Ferienhaus E. _____ und das Chalet F. _____. Im Januar 2016 haben die beiden Beherbergungsbetriebe 454 bzw. 77 Übernachtungen von Erwachsenen und 631 bzw. 35 Übernachtungen von Kindern registriert und gemeldet, für die ihnen daraufhin die Aufenthaltstaxe in Rechnung gestellt wurde. Gemäss Art. 40 Abs. 2 TG haftet die B. _____ AG, als Betreiberin der beiden Beherbergungsbetriebe persönlich für die Bezahlung der Aufenthaltstaxe. Sie ist somit beschwerdeberechtigt.

c) Ein Verband, der als juristische Person konstituiert ist, kann zur Wahrung der eigenen Interessen Beschwerde führen. Ein Verband kann aber auch die Interessen seiner Mitglieder Kantonsgericht KG Seite 5 von 13 geltend machen, wenn es sich um solche handelt, die er nach seinen Statuten zu wahren hat, die der Mehrheit oder doch einer Grosszahl seiner Mitglieder gemeinsam sind und zu deren Geltendmachung durch Beschwerde jedes dieser Mitglieder befugt wäre (sog. "egoistische Verbandsbeschwerde"; vgl. BGE 142 II 80 E. 1.4.2). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein; sie sollen die Popularbeschwerde ausschliessen. Wer keine eigenen, sondern nur allgemeine oder öffentliche Interessen geltend machen kann, ist nicht befugt, Beschwerde zu führen. Das Beschwerderecht steht daher auch nicht jedem Verein zu, der sich in allgemeiner Weise mit dem fraglichen

Sachgebiet befasst. Vielmehr muss ein enger, unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem statutarischen Vereinszweck und dem Gebiet bestehen, in welchem die fragliche Verfügung erlassen worden ist (vgl. BGE 136 II 539 E. 1.1). Vorliegend sehen die Statuten des Beschwerdeführenden Verbands in Art. 2 vor, dass der allgemeine Zweck des Verbands die Wahrung und Vertretung der gemeinsamen Interessen seiner Mitglieder gegenüber Behörden, Institutionen und touristischen Kreisen, Drittpersonen und der Bevölkerung im Allgemeinen ist. Der Verband hat unter anderem die Aufgabe, gemeinsame Fragen und Probleme in Zusammenhang mit dem Betrieb von Ferienheimen und Gruppenunterkünfte (Gesetzgebung, Patente, Einrichtung, Tarife, usw.) zu behandeln. Die ausserordentliche Generalversammlung vom 2. Dezember 2015 hat überdies beschlossen, in Bezug auf die Aufenthaltstaxe einen Anwalt zu mandatieren und die Mitglieder in ihren Rechtsschritten zu unterstützen. Im Übrigen wurde hiervor festgestellt, dass sämtliche Personen, die ein Hotel oder einen Parahotelleriebetrieb, einen Campingplatz oder einen anderen Beherbergungsbetrieb betreiben, zur Beschwerde berechtigt sind (vgl. oben E. 2b). Unter diesen Voraussetzungen ist die Beschwerdeberechtigung des Verbands der A. _____ zu bejahen und auf die Beschwerde einzutreten.

E. 3

a) Die Aufenthaltstaxen sind in den Art. 26 ff. TG geregelt. Art. 26 TG sieht die Erhebung einer kantonalen Aufenthaltstaxe im ganzen Kanton vor. Gemäss Art. 27 TG kann zudem jede Tourismusregion eine regionale Aufenthaltstaxe erheben, um ihre Informationstätigkeit zu finanzieren. Schliesslich können die im Tätigkeitsgebiet anerkannten lokalen Tourismusorganisationen eine lokale Aufenthaltstaxe erheben (vgl. Art. 28 TG). Der Ertrag aus den kantonalen, regionalen und lokalen Aufenthaltstaxen ist im Interesse der Gäste zu verwenden (vgl. Art. 29 Abs. 1 TG). Er wird unter anderem dazu verwendet, die Leistungen für den Empfang, die Information und die Unterhaltung der Gäste sowie die touristischen Anlagen von allgemeinem Interesse zu finanzieren (vgl. Art. 29 Abs. 2 TG). Die Tarife der kantonalen und regionalen Aufenthaltstaxen werden im Ausführungsreglement festgelegt (vgl. Art. 34 Abs. 3 TG), dürfen allerdings CHF 1.50 pro Übernachtung und Person für die kantonale Aufenthaltstaxe (vgl. Art. 35 Abs. 1 TG), bzw. CHF 0.50 pro Übernachtung und Person für die regionale Aufenthaltstaxe (vgl. Art. 35 Abs. 2 TG) nicht überschreiten. Der Tarif der lokalen Aufenthaltstaxe, der CHF 2.- pro Übernachtung und Person nicht überschreiten darf (vgl. Art. 35 Abs. 3 TG), wird durch den Staatsrat aufgrund der Beherbergungskategorien und der Klassifikation der lokalen Tourismusorganisationen festgesetzt (vgl. Art. 34 Abs. 1 TG). b) Der Betrag der kantonalen Ausführungstaxe wird in Art. 46 des Reglements vom 21. Februar 2006 über den Tourismus (TR; Tourismusreglement; SGF 951.11) festgesetzt. In ihrer seit dem 1. Januar 2006 und bis am 31. Dezember 2015 geltenden Version sah diese Bestimmung vor, dass die kantonale Aufenthaltstaxe 80 Rappen pro Übernachtung und Person in Hotels oder ähnlichen Betrieben, in Aparthotels, Motels, Institutionen mit Hotelservice aller Art, in Kantonsgericht KG Seite 6 von 13 Ausbildungszentren, Ferienhäusern und -wohnungen, Mietwohnungen oder -zimmern, in Zweitwohnungen oder beweglichen Bauten, die wie Zweitwohnungen benützt werden können, in Kurbetrieben oder paramedizinischen Institutionen und in allen anderen ähnlichen Beherbergungsbetrieben, beträgt. Mit Verordnung vom 28. April 2015 zur Änderung des Reglements über den Tourismus (vgl. ASF 2015 039) hat der Staatsrat des Kantons Freiburg beschlossen, die kantonale Aufenthaltstaxe für Ferienhäuser und Zweitwohnungen von 80 Rappen auf CHF 1.30 zu erhöhen. Die Verordnung ist am 1. Januar 2016 in Kraft getreten.

E. 4

Die Beschwerdeführenden macht in einem ersten Argument geltend, die Erhöhung der kantonalen Aufenthaltstaxe werde von Gesetzes wegen auf eine Anpassung an die Lebenserhaltungskosten beschränkt, diejenige per 1. Januar 2016 sei jedoch vom Staatsrat mit dem zusätzlichen Bedarf an finanziellen Mitteln für den Freiburger Tourismusverband begründet worden, was unzulässig sei. Sie gehe zudem weit über eine Anpassung der Lebenserhaltungskosten hinaus. Die Vorinstanz ihrerseits ist der Ansicht, auch der Ausbau der Leistungen könne Anlass für eine Erhöhung der Aufenthaltstaxe bilden. a) Unter Verweis auf Art. 34 TG sieht Art. 43 TR vor, dass der Tarif der Aufenthaltstaxen regelmässig in den Grenzen der Höchstbeträge der Art. 35 und 36 TG an die Lebenserhaltungskosten angepasst wird, wobei der Indexstand vom 1. Januar 2006 als Basis gilt. Dieser Erhöhungsgrund gilt sowohl für die lokale (vgl. Art. 34 Abs. 1 und 2 TG), wie für die kantonale und die regionale Aufenthaltstaxe (vgl. Art. 34 Abs. 3 TG). Unter Verweis auf Art. 34 Abs. 2 TG sieht Art. 45 Abs. 1 RG zudem ein Verfahren zur Anpassung des Tarifs der lokalen Aufenthaltstaxe aufgrund eines Leistungsausbaus vor. Es fragt sich, wieweit daraus geschlossen werden kann, dass eine Erhöhung der kantonalen und der regionalen Aufenthaltstaxe aufgrund eines Leistungsausbaus durch das Zusammenspiel von Art. 43 und Art. 45 Abs. 1 RG e contrario ausgeschlossen ist. b) Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.1.1). Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus auszulegen, das heisst, nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (vgl. BGE 142 IV 1 E. 2.4.1). Kantonsgericht KG Seite 7 von 13 c) Vorliegend sieht Art. 43 TR eine Anpassung des Tarifs der Aufenthaltstaxen an die Lebenserhaltungskosten vor, und zwar in regelmässigen Abständen und – durch den Verweis auf Art. 34 TG – für alle Aufenthaltstaxen. Aus Art. 34 TG ergibt sich zudem, dass sämtliche Aufenthaltstaxen durch den Staatsrat festzulegen sind, die kantonalen und die regionalen im Ausführungsreglement (vgl. Art. 34 Abs. 3 TG), die lokalen in einem im Gesetz nicht bestimmten Erlass – in der Tat die Verordnung vom 2. Oktober 2006 über die örtlichen Aufenthaltstaxen (ÖATV; SGF 951.16) – und nach Anhörung der lokalen Tourismusorganisationen (vgl. Art. 34 Abs. 1 TG). Art. 45 TR präzisiert das dazu durchzuführende Verfahren für die Anpassung des Tarifs der lokalen Aufenthaltstaxe aufgrund eines Leistungsausbaus. Das entsprechende Gesuch ist schriftlich an den Freiburger Tourismusverband zu richten, der es prüft und dem Staatsrat zur Genehmigung

oder Abweisung unterbreitet. Für die lokalen Aufenthaltstaxen bedeutet dies, dass sie vom Staatsrat auf eigenen Antrieb, wohl hauptsächlich wenn er beschliesst, die kantonalen und die regionalen Aufenthaltstaxen den Lebenshaltungskosten anzupassen, an die Lebenshaltungskosten angepasst werden, dass jedoch eine Anpassung an einen Leistungsausbauein entsprechendes Gesuch der lokalen Tourismusorganisation und eine Prüfung durch den Freiburger Tourismusverband voraussetzt. Der hiesige Steuerhof ist in einem Entscheid aus dem Jahr 2001 davon ausgegangen, dass die Anpassung der kantonalen und der regionalen Aufenthaltstaxe ausschliesslich bei einer Veränderung der Lebenshaltungskosten möglich sei, unter Ausschluss der Anpassung bei einem Leistungsausbauein (vgl. Entscheid KG FR 4F 01 44 vom 28. Juni 2001 E. 3a). An dieser Auslegung kann allerdings in Bezug auf das Tourismusgesetz von 2005 nicht festgehalten werden. Aus dem Wortlaut von Art. 43 TR in Verbindung mit Art. 34 TG ist tatsächlich nur zu entnehmen, dass die Anpassung an die Lebenshaltungskosten regelmässig zu erfolgen hat. Es kann aus dem blossen Wortlaut nicht gefolgert werden, dass diese Anpassung eine ausschliessliche sei. Auch die Systematik des Reglements erlaubt diese Schlussfolgerung nicht. In Art. 45 TR wird zwar die Anpassung an einen Leistungsausbaufür die lokale Aufenthaltstaxe geregelt. Es ist aber zu bemerken, dass diese Präzisierung des Verfahrens notwendig war, weil der Gesetzgeber bestimmt hatte, dass bei dieser Aufenthaltstaxe die lokalen Tourismusorganisationen angehört werden müssen, was bei der kantonalen und der regionalen Aufenthaltstaxe nicht der Fall ist (vgl. Art. 34 Abs. 2 TG). Aus Sinn und Zweck der Aufenthaltstaxe ergibt sich schliesslich, dass diese, im Interesse der Gäste, dazu verwendet wird, die Leistungen für den Empfang, die Information und die Unterhaltung der Gäste, sowie die touristischen Anlagen von allgemeinem Interesse zu finanzieren (vgl. Art. 29 TG). Bei der Aufenthaltstaxe handelt es sich somit um eine Zwecksteuer (vgl. Entscheid BGer 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2.1), die dazu dient, die für die Gäste bereitgestellten Leistungen zu finanzieren. Sollen diese Leistungen ausgebaut werden, ist somit eine Erhöhung der Aufenthaltstaxe notwendig. Bis zur im Gesetz festgehaltenen Obergrenze kann sie vom Staatsrat durch eine Änderung des Ausführungsreglements beschlossen werden (vgl. Art. 34 Abs. 3 TG), ohne dass ein besonderes Verfahren notwendig wäre. Würde diese Möglichkeit dem Staatsrat verwehrt, wären die regionalen Tourismusorganisationen und der Freiburger Tourismusverband mangels ausreichender Einnahmen gezwungen, ihre Leistungen zu Gunsten der Gäste einzuschränken, was der in Art. 1 TG festgesetzten Zielsetzung widersprechen würde. Dies hat den Staatsrat im Übrigen anlässlich der Einführung des Tourismusgesetzes dazu geführt, in der Botschaft Folgendes darzulegen: "Die Höchstwerte des geltenden Gesetzes sind nicht ausgeschöpft worden. [...] Trotzdem ist es vernünftig, für die Taxen eine gewisse Marge einzuräumen, um gegebenenfalls notwendige Tarifierpassungen an die Kostenentwicklung oder an eine Leistungssteigerung vornehmen zu können, ohne dafür eine Gesetzesänderung durchführen Kantonsgericht KG Seite 8 von 13 zu müssen." (vgl. Botschaft Nr. 197 vom 9. Mai 2005 S. 22). Auch die historische Auslegung führt somit zum gleichen Ergebnis. Unter diesen Voraussetzungen ist es offensichtlich, dass eine Anpassung der kantonalen und der regionalen Aufenthaltstaxe an ein Leistungsangebot vom Gesetzestext zugelassen wird und auch unter Berücksichtigung von Art. 43 TR nicht rechtswidrig ist. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5

In einem weiteren Argument machen die Beschwerdeführenden geltend, dass die Erhöhung der Aufenthaltstaxe vom 28. April 2015 nicht durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt

ist und auch unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit unzulässig sei. Die Vorinstanz ihrerseits macht in einem parallel geführten Verfahren (604 2016 71) geltend, die bisherigen Leistungen der Tourismusorganisationen verursachen seit der letzten Tarifierung deutlich höhere Kosten, und seit 2001 habe der Freiburger Tourismusverband neue Leistungen eingeführt, welche zusätzlich zu den bisherigen Kosten über die kantonale Aufenthaltstaxe finanziert werden müssen. a) Bei der Aufenthaltstaxe handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer (vgl. Urteil BGer 2C_712/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2.2). Eine Sondersteuer, die begrifflich nur von bestimmten Personengruppen erhoben wird, steht zwangsläufig in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV). Sie setzt daher 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 Gleichheitsgebot. Mit anderen Worten muss die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebotes der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen (vgl. Urteil BGer 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.1). Von einer Kostenanlastungssteuer kann nur gesprochen werden, soweit die Kurtaxe (oder Tourismusabgabe) nicht als (allgemeine) Aufenthaltssteuer ausgestaltet ist. Um dies auszuschliessen, verlangt die bundesgerichtliche Praxis, dass die auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage beruhende Kurtaxe ausschliesslich dem Zweck des Kurbetriebes dient (Kriterium der Zwecksetzung der Abgabe) und es sich zudem bei ihr um eine Steuer von geringer Höhe handelt, die mithin nicht in der Grössenordnung derjenigen Steuern liegt, welche die steuerpflichtige Person bei Wohnsitz am betreffenden Ort von ihrem Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zu bezahlen hätten (Kriterium der Mässigkeit der Abgabe). Von keiner Bedeutung ist hingegen, ob die Abgabepflichtigen die Anlagen auch tatsächlich beanspruchen. Es genügt, dass sie sie benützen könnten, so sie dies wollten, und die Anlagen für die Ortseinwohner alleine nicht geschaffen und betrieben würden (vgl. Urteil BGer 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.3 und 3.3.4). b) In seiner Verordnung vom 28. April 2015 hat der Staatsrat die Erhöhung der kantonalen Aufenthaltstaxe mit dem Hinweis begründet, sie sei notwendig, "damit der Freiburger Tourismusverband seine Dienstleistungen für die Gäste finanzieren kann" (vgl. ASF 2015 039). Die Vorinstanz macht geltend, die bisherigen Leistungen zu Gunsten der Gäste, d. h. die Wanderwegnetze, die Broschüren und Drucksachen, der Empfang, die Animation, die Qualitätssicherung, die Sensibilisierung, sowie der Betrieb der Zentralkasse für Aufenthaltstaxen, würden seit der letzten Tarifierung deutliche höhere Kosten verursachen. Der Freiburger Tourismusverband habe seit 2001 neue Leistungen zu Gunsten der Gäste eingeführt, darunter ein Call Center, das täglich erreichbar sei, neue Empfangsstellen an den Autobahnraststätten A 1 und A 12, einen Dienst für Gruppen und Incoming am Sitz in Freiburg, eine komplette Neugestaltung der Website, die Einführung von Apps und die Präsenz in den sozialen Netzwerken, sowie die Einführung der kantonalen Gästekarte auf den 1. Januar 2016. Seit 2016 würden sämtliche dieser Kantonsgericht KG Seite 9 von 13 Leistungen, ausmachend einen Gesamtbetrag von CHF 2'117'336.-, über die kantonale Aufenthaltstaxe finanziert. Der Staat Freiburg seinerseits leiste einen Gesamtbetrag von CHF 3'700'000.- für Marketing und Werbung, welche somit mit keinem Franken über die kantonale Aufenthaltstaxe finanziert würden. Aufgrund der Antwort der Vorinstanz auf die von der Instruktionsrichterin gestellten Fragen ist festzuhalten, dass mit Ausnahme weniger Rubriken, die Ausgaben des Freiburger

Tourismusverband s der Gesamtbetriebsrechnung belastet werden, unabhängig davon, ob sie über die Aufenthaltstaxe finanziert werden oder nicht. Es erfolgt allerdings eine interne Verrechnung zwischen der allgemeinen Betriebsrechnung und dem Konto der Aufenthaltstaxe. Die Vorinstanz hat zudem dargelegt, dass die über die Aufenthaltstaxe zu finanzierenden Ausgaben in den Jahren bis und mit 2015 in der Erfolgsrechnung des Freiburger Tourismusverband s nicht korrekt verbucht wurden. Sie legte dar, dass im Falle einer korrekten Verrechnung für das Geschäftsjahr 2015, das Konto "Aufenthaltstaxe" anstelle eines Überschusses ein Defizit hätte aufweisen müssen. Der Darstellung des Kontos "Aufenthaltstaxen" in der Erfolgsrechnung komme somit nur eine sehr beschränkte Aussagekraft zu. Für das Geschäftsjahr 2016 wurde in Bezug auf die über die Aufenthaltstaxe zu finanzierenden Leistungen zu Gunsten der Gäste folgendes Budget aufgestellt: Kostenstellen (Leistungen zu Gunsten der Gäste) Direkte Investitionen (Budget Aufenthalts- taxe) Direkte Investitionen (Betriebs- rechnung) Lohnkosten Administration und Sozialkosten Total Call Center 102'6012 18'448 121'060 Autobahnraststätten 90'000 3'000 539 93'539 Gruppen und Incoming 72'076 12'958 85'034 Website, Apps und soziale Netzwerke 80'000 107'394 19'307 206'701 Gästekarte 240'000 66'277 11'915 318'192 Wanderwege 146'100 109'849 19'749 275'698 Broschüren und gedruckte Information 80'000 99'857 17'952 197'809 Empfang und Animation 125'000 125'000 Qualitätssicherung und Sensibilisierung 132'909 23'894 156'803 Zentralkasse für die Aufenthaltstaxen 6'000 247'871 44'562 298'433 Administration und Verschiedenes 198'836 35'747 234'583 Total 221'000 546'100 1'140'681 205'071 2'112'852 Vorweg bedauert der Steuergerichtshof, dass die Verbuchung der Aufenthaltstaxe in den bisherigen Erfolgsrechnungen des Freiburger Tourismusverband s nicht mit der gewünschten Transparenz geschehen ist, und dass die Vorinstanz auch in ihren Stellungnahmen diese Transparenz – mindestens für das Jahr 2015 – nicht hergestellt hat, so dass kein umfassendes Bild entstehen kann und eine Beurteilung der Realität der Kostenzunahme stark erschwert wird. Kantonsgericht KG Seite 10 von 13 Die Vorinstanz hat in Bezug auf die Kostenstelle "Wanderwege" folgende Erklärungen abgegeben: "Während des Geschäftsjahrs 2015 stiegen die Kosten für die Verwaltung und den Unterhalt des Freizeitwegnetzes auf einen Nettobetrag von CHF 108'837.38 [176'600.83-66'763.45 in der Betriebsrechnung], zuzüglich der Lohnkosten für unsere Mitarbeiter, die mit diesen Aufgaben betraut sind [die aber von der Vorinstanz nicht näher erläutert werden]. Gleichwohl belief sich der Betrag, welcher dem Konto "Aufenthaltstaxe" verrechnet werden konnte, lediglich auf CHF 60'000.-. Die Differenz wurde schlussendlich über die Subventionen des Kantons gedeckt." Für das Geschäftsjahr 2016 wird für die Verwaltung und den Unterhalt des Freizeitwegnetzes ein Gesamtbetrag von CHF 275'698.- veranschlagt, wovon direkte Kosten von Netto CHF 146'100.- und Lohnkosten im Betrag von CHF 129'598.-. Aufgrund der spärlichen Angaben des Freiburger Tourismusverband s kann somit festgehalten werden, dass einerseits für die direkten Kosten der Kostenstelle "Wanderwege" ein Anstieg von ca. 35 % zu verzeichnen ist, und andererseits im Jahr 2015 bereits ca. 45 % der direkten Kosten nicht über die Aufenthaltstaxe gedeckt werden konnten. Die Vorinstanz hat zudem dargelegt, dass ab dem 1. Januar 2016 eine Gästekarte eingeführt worden sei, für die im Budget CHF 318'192.- vorgesehen sei und durch welche die Touristen von einem 20 %igen Rabatt auf die Eintrittspreise verschiedener Museen, Touristenattraktionen und Infrastrukturangebote des Kantons profitieren könnten. Dieses zusätzliche Angebot repräsentiert einen Ausgabenanstieg von ca. 15 % sämtlicher budgetierter Leistungen zu Gunsten der Gäste in Jahr 2016. Die Konten Erhebungs- und Statistikkosten (CHF 110'496.-) und Dienstleistungen, Empfang, Auskunft und Ausrüstung

(CHF 414'361.-), gesamthaft CHF 524'857.-, der Erfolgsrechnung 2015 werden neu in die drei Konten Qualitätssicherung und Sensibilisierung (CHF 156'803.-), Zentralkasse für Aufenthaltstaxen (CHF 298'433.-) und Administration und Verschiedenes (CHF 234'583.-), gesamthaft CHF 689'819.-, unterteilt und verzeichnen einen Anstieg von ca. 30 %.

Allerdings ist gemäss den Angaben der Vorinstanz diese Erhöhung im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die Personalkosten von nun an korrekterweise dem Konto "Aufenthaltstaxe" verrechnet werden. Ein Anstieg der Leistungen zu Gunsten der Gäste hat somit in Bezug auf diese Konten nicht stattgefunden. Die gleiche Feststellung ergibt sich bezüglich der Konten Info Web (neu Website, Apps und soziale Netzwerke), Informationsmaterial (neu Broschüren und gedruckte Information), welche ebenfalls nur durch die richtige Verbuchung der Personalkosten einen Anstieg zu verzeichnen haben. Für das Konto Info Web ist sogar hervorzuheben, dass im Jahr 2015 abgesehen von den Personalkosten, ein Betrag von CHF 170'000.- verbucht wurde, während für das Jahr 2016 nur CHF 80'000.- verrechnet werden, was die Vermutung aufkommen lässt, dieses Konto verzeichne eine Kostenreduktion von über 50 %. Die Konten Call Center und Incoming (neu Gruppen und Incoming) ihrerseits, welche nur aus Personalkosten bestehen, verzeichnen ebenfalls eine Kostenreduktion von ca. 25 %, bzw. 30 %. Obwohl die Erfolgsrechnung 2015 und die Budgetierung 2016 nicht vergleichbar sind, und die Vorinstanz in ihren Eingaben nicht genügend Angaben zur Erfolgsrechnung 2015 gemacht hat, um zu vergleichbaren Bezugswerten zu kommen, kann aufgrund dieser Erwägungen festgehalten werden, dass im Geschäftsjahr 2015 verschiedene Kosten – insbesondere die Personalkosten – für die Leistungen zu Gunsten der Gäste bereits nicht durch die Aufenthaltstaxe gedeckt werden konnten, obwohl eine richtige Verbuchung dies eigentlich gefordert hätte, sowie dass im Jahr 2016 ein zusätzliches Angebot in Form einer Gästekarte eingeführt wurde und die direkten Kosten für die Verwaltung und den Unterhalt des Freizeitwegnetzes zugenommen haben. Kantonsgericht KG Seite 11 von 13 Unter diesen Voraussetzungen kommt der Steuergerichtshof zum Schluss, dass eine Erhöhung der kantonalen Aufenthaltstaxe, welche mindestens seit dem Inkrafttreten des Tourismusreglements am 1. Januar 2006 keine Veränderung erfahren hat, grundsätzlich gerechtfertigt ist. Was nun den Betrag der Erhöhung betrifft, ist festzuhalten, dass gemäss der Budgetierung für das Geschäftsjahr 2016 ein Betrag von CHF 2'112'852.- grundsätzlich durch die Aufenthaltstaxe zu decken ist. Gemäss ihren Angaben rechnet die Vorinstanz mit Einnahmen von CHF 2'200'000.- aus der Aufenthaltstaxe, was die Ausgaben unter Vorbehalt eines kleinen Überschusses decken wird. Die per 1. Januar 2016 vorgenommenen Erhöhung der kantonalen Aufenthaltstaxe war somit notwendig, um die – richtig – budgetierten Ausgaben für Leistungen für Gäste vollumfänglich decken zu können. Sie ist daher nicht zu beanstanden und die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen. c) Die Beschwerdeführenden machen ebenfalls geltend, dass die Ferienheime im Kanton Freiburg sich in einer schwierigen finanziellen Lage befinden. Die vorgenommene Erhöhung der Aufenthaltstaxe habe massive Auswirkungen auf die Attraktivität und die Konkurrenzfähigkeit der betroffenen Betriebe und gefährde deren wirtschaftliche Existenz. Gemäss der Bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss bei der Kurtaxe die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebots der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen. Die Bemessung richtet sich jedoch nicht nach konkret nachgewiesenen Vorteilen, sondern abstrakt aufgrund schematisch festgelegter Kriterien (vgl. Urteil BGer 2P.14/2006 vom 26. Mai 2006 E. 2.2). Kostenanlastungssteuern werden nicht nach den Kriterien der

Leistungsfähigkeit auferlegt (vgl. MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, 1991, Ziff. 322.13 S. 24, und Ziff. 421.412.3 S. 84). Dies ist verfassungsrechtlich zulässig (vgl. Urteil BGer vom 22. Dezember 1978 E. 3b, in ASA 49 345). Verhältnismässigkeit ist zwar auch für die Kostenanlastungssteuern zu verlangen, aber eben nicht in Form der Berücksichtigung von Leistungsfähigkeit, sondern in spezifisch Kostenanlastungssteuerlichem Sinn (vgl. MARANTELLI, Ziff. 421.412.3 S. 84), was nachfolgend zu prüfen sein wird (vgl. unten E. 6). Soweit die Beschwerdeführenden jedoch mit ihrer eigenen fehlenden Leistungsfähigkeit – bzw. derjenigen ihrer Gäste – argumentieren, ist ihre Beschwerde nicht zu hören.

E. 6

Weiter machen die Beschwerdeführenden geltend, die neu festgesetzte Aufenthaltstaxe verletze den Grundsatz der Geringfügigkeit, denn die Aufenthaltstaxe könne im Verhältnis mit dem durchschnittlichen Übernachtungspreis in einem Ferienhaus nicht mehr als geringfügig qualifiziert werden. Für den Einzelnen entspreche die Aufenthaltstaxe zudem zwischen 50.69 % und 40.49 % der Gemeindesteuer, so dass sie auch unter diesem Gesichtspunkt nicht mehr als geringfügig qualifiziert werden könne. a) Das Bundesgericht verlangt in ständiger Rechtsprechung, dass sich Kurtaxen im Rahmen einer geringen Sondersteuer halten (vgl. BGE 102 Ia 143 E. 4), die nicht in der Grössenordnung derjenigen Steuern liegt, die der Pflichtige bei Wohnsitz am betreffenden Ort von seinem Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zu bezahlen hätte (vgl. BGE 102 Ia 143 E. 2a; 93 I 17 E. 5c; Urteil KG/FR vom 30 April 1993 E. 2c in FZR 1993 378). Allerdings ist diese Bezugsgrösse bei Hotel- und anderen Unterkünften, in Gegensatz zu Zweitwohnungseigentümer, nicht praktikabel, was das Bundesgericht dazu geführt hat, in Kantonsgericht KG Seite 12 von 13 gewissen Fällen die zu beurteilende Kurtaxe nicht mit einer potentiellen Einkommens- und Vermögenssteuerbelastung, sondern bloss mit anderen Kurtaxe zu vergleichen (vgl. MARANTELLI, Ziff. 553.354 S. 328). Es komme nur darauf an, wie sich die Abgabe im konkreten Fall auf den Beschwerdeführer, bzw. auf den Feriengast, auswirkt (vgl. BGE 102 Ia 143 E. 4). b) Der Übernachtungspreis in den beiden von der Beschwerdeführerin B. _____ AG betriebenen Gruppenunterkünften betragen CHF 14.- bis CHF 16.50 (vgl. www.groups.ch, Rubrik Häuserliste, Preise [konsultiert am 21. Februar 2017]). Die kantonale, regionale und lokale Aufenthaltstaxe im Betrag von CHF 2.10 für Erwachsene und CHF 1.15 für Kinder repräsentiert somit zwischen 15 % und 12.72 % des Übernachtungspreises für Erwachsene und die Hälfte für Kinder. Dies ergibt allerdings eine unzulässige Bezugsgrösse, soll doch keine oder nur eine sehr beschränkte Abstufung nach Beherbergungskategorien zulässig sein, da ansonsten indirekt eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stattfinden würde (vgl. MARANTELLI, Ziff. 553.351 S. 326 und Ziff. 553.36 S. 331). Auf die diesbezügliche Argumentation der Beschwerdeführenden ist somit nicht weiter einzugehen. c) Die Berechnungen der Beschwerdeführenden in Bezug auf die Steuerbelastung müssen zudem wie folgt berichtigt werden. In der Gemeinde C. _____ betrug der Durchschnitt der Kantonssteuern auf Einkommen und Vermögen im Jahr 2014 CHF 1'669.- pro Einwohner (vgl. www.fr.ch/scc, Rubrik Allgemeine Information, Offizielle Statistiken [konsultiert am 21. Februar 2017]). Der Gemeindesteuerfuss betrug im gleichen Jahr 100 %, so dass ein in dieser Gemeinde ansässiger Steuerpflichtiger gesamthaft einen Betrag von CHF 3'338.- für die Kantons- und Gemeindesteuern von Erwerbseinkommen und beweglichem Vermögen zu bezahlen gehabt hätte. Die von den Gästen der Beschwerdeführenden geschuldete Aufenthaltstaxe dürfte durchschnittlich einen Aufenthalt von 7 bis 14 Tagen, maximal

jedoch 30 Tage im Jahr betreffen. Sie betrug somit im Jahr 2016 zwischen CHF 14.70 (2.10 x 7) und CHF 63.- (2.10 x 30) für Erwachsene, und zwischen CHF 8.05 (1.15 x 7) und CHF 34.50 (1.15 x 30) für Kinder für die kantonale, regionale und lokale Aufenthaltstaxe, bzw. zwischen CHF 45.50 und CHF 195.- für eine vierköpfige Familie. Das Verhältnis zwischen Aufenthaltstaxe und ordentlicher Steuerbelastung betrug somit zwischen 1.36 % und 5.84 %, was unter dem vom Bundesgericht für zulässig erachteten Verhältnis von 13 % (vgl. BGE 93 I 17 E. 5c) liegt. Es liegt somit keine Verletzung des Grundsatzes der Geringfügigkeit vor, so dass die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

E. 7

In einem letzten Argument machen die Beschwerdeführenden eine Verletzung des Gleichheitsprinzips geltend, weil kein vernünftiger Grund ersichtlich sei, warum Übernachtungen für Kinder in Massenunterkünften aufenthaltstaxpflichtig sind, wenn sie nicht in Begleitung ihrer Eltern oder ihres gesetzlichen Vertreters sind, sie jedoch bei Hotelübernachtungen von der Entrichtung dieser Taxe befreit werden. In Bezug auf die Unterstellung von Kindern unter die Aufenthaltstaxe hat das Bundesgericht bereits im Jahr 1975 festgehalten, dass es sozialpolitisch gerechtfertigt sei, Kinder von der Aufenthaltstaxe auszunehmen, soweit ihre Eltern bzw. ihr gesetzlicher Vertreter sie begleichen müssen (vgl. BGE 101 Ia 437 E. 5). Die unterschiedliche Behandlung rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass Kinder, die sich in Begleitung ihrer Eltern aufhalten, auch in deren Begleitung die Leistungen für Gäste beanspruchen werden, während dem Kinder, die sich nicht in Begleitung ihrer Eltern befinden, die Leistungen alleine beanspruchen. Die Tatsache, dass Kinder, welche sich in Hotels oder ähnlichen Betrieben aufhalten, keine Aufenthaltstaxe begleichen müssen, ist offensichtlich auf die – aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung berechnete – Annahme Kantonsgericht KG Seite 13 von 13 zurückzuführen, dass bei solchen Aufenthalten die Kinder in der Regel in Begleitung ihrer Eltern sein werden. Sie sind somit gleichgestellt mit Kindern, welche Massenunterkünfte und ähnliche Einrichtungen in Begleitung ihrer Eltern benutzen. Dies führt auch in diesem Punkt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 8

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführenden solidarisch aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 und 132 Abs. 2 VRG). Es gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art 146-147 VRG), welcher vorsieht, dass die Verwaltungsjustizgebühr CHF 50.- bis 50 000.- beträgt (Art. 1 Abs. 1 Tarif VJ) und die Höhe der Gebühr nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert festgesetzt wird (Art. 2 Tarif VJ). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 2'500.- festzusetzen. Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde des Verbands der A. _____ und der B. _____ AG wird abgewiesen. Die Abrechnungen vom 4. März 2016 werden bestätigt. II. Die Kosten (Gebühr CHF 2'500.-) werden dem Verband der A. _____ und der B. _____ AG solidarisch auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit den geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet. III. Zustellung. Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, in Lausanne (BGG; SR 173.110), innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe

der Verfahrenskosten und der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 24. Februar 2017/dbe Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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