

# GR\_GERICHTE A 2016 11 vom 25. Oktober 2017

GR Gerichte, 2017-10-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2016\\_11](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2016_11)

FR: GR\_GERICHTE A 2016 11 du 25 octobre 2017

IT: GR\_GERICHTE A 2016 11 del 25 ottobre 2017

## Regeste

Gästetaxen | Gästetaxe, Beherbergungsabgabe, Tourismusförderungsabgabe

## Erwägungen

### E. 4

Das Begehren um Aktenedition durch die FLM AG sei abzuweisen; eventua- liter auf Grund der eingereichten Unterlagen als gegenstandslos abzuschrei- ben.

### E. 5

Am 30. August 2016 hielten die Beschwerdeführer in einer gemeinsamen Eingabe replicando an ihren materiellen Anträgen fest, während die pro- zessualen wie folgt abgeändert wurden: "Es sei die Gemeinde Flims zu verpflichten, nachfolgende der in der Stellungnah- me vom 15. Juni 2016 geltend gemachten Ausgaben anhand einer vollständigen Dokumentation zu konkretisieren und deren Zweckkonformität im Einzelnen zu beweisen (Referenznummern gemäss Beilage 1): Ref.-Nr. 1, 2, 4, 6, 8, 9, 10, 11, 13, 22, 28, 31.c., 31.d., 31.k."

- 6 - Dabei wiederholten und vertieften die Beschwerdeführer ihre bereits in der Beschwerde vorgebrachte Argumentation und gingen vertieft auf die ihrer Ansicht nach nicht bzw. nicht im geltend gemachten Umfang gäste- taxenfähige Ausgaben der Beschwerdegegnerin ein. \$

### E. 5.5

Zimmerwohnungen der Beschwerdeführer durchschnittlich von 8 Perso- nen belegt würden. Die Gleichbehandlung der beiden unterschiedlich

- 33 - grossen Wohnungen der Beschwerdeführer sei unhaltbar und willkürlich. Die unverhältnismässige und unhaltbare Annahme könne auch nicht mit dem sachfremden Hinweis auf den angeblich luxuriösen Charakter der Wohnungen plausibilisiert werden. Weiter sei die Beschwerdegegnerin zu Unrecht von einer Grundtaxe von Fr. 5.-- statt Fr. 5.70 bzw. Fr. 7.65 pro Übernachtung ausgegangen. Und schliesslich stünden die Ausführungen der Beschwerdegegnerin bezüglich Anzahl Übernachtungen (46 bzw. 50 Übernachtungen) im Widerspruch zu den Erläuterungen zum neuen Tou- rismusgesetz sowie zur Abstimmungsbotschaft, wo noch von 50 bis 60 Übernachtungen die Rede gewesen sei. Die Ansätze von Fr. 5.70 bzw. Fr. 7.65 pro Logiernacht lägen massiv über dem vom Bundesgericht noch als zulässig erachteten Ansatz von Fr. 4.-- pro Nacht (Verweis auf BGE 93 I 17). Selbst wenn man davon ausgehe, dass sich die Erwartungen an das touristische Angebot seit dem Entscheid BGE 93 I 17 erhöht hätten, sei mit einem Ansatz von Fr. 5.70 bzw. Fr. 7.65 pro Logiernacht der zulässige Ansatz von Fr. 4.-- immer noch massiv überschritten. Die Ab- gabe qualifiziere nicht mehr als gering im Sinne der

bundesgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb ihr der Charakter einer allgemeinen Aufenthaltssteuer zukomme und sie gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung von Art. 127 Abs. 3 BV verstosse. cc) Diese Rügen sind – wie nachstehend dargestellt – unbegründet. Zunächst ist festzuhalten, dass es die Rechtsprechung zulässt, für die Gästetaxe für Eigentümer, Nutzniesser und Dauermieter von Wohnräumen Jahrespauschalen unabhängig von der effektiven Benützung der touristischen Anlagen vorzusehen (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E.6.2, 2C\_951/2010 vom 5. Juli 2011 E.2.4, 2P.194/2006 vom 7. August 2006 E.3). Begründet wird dies mit Praktikabilitätsüberlegungen, weil die tatsächliche Aufenthaltsdauer sowie die Anzahl übernachtender Gäste nicht ohne grösseren Kon-

- 34 - trollaufwand festgestellt werden können. Es ist unbestritten, dass mit der Pauschalierung keine absolute Gleichbehandlung möglich ist. So kann es insbesondere sein, dass der Inhaber eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung, im Gegensatz zum Hotelgast, für mehr Übernachtungen belastet wird, als er tatsächlich getätigt hat. Andererseits kann es aber auch sein, dass er sich für längere als die vermutete Zeit im Kurort aufhält. Angesichts der hohen Zweckmässigkeit der Pauschalierung sowie der Tatsache, dass es sich bei der Gästetaxe um eine geringe Sondersteuer handelt, ist aber eine solche Ungleichbehandlung in Kauf zu nehmen. Dies verschafft dem Schöpfer der Pauschale jedoch keinen Freipass. Er hat die Pauschale in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten, will er nicht Gefahr laufen, einen rechtsungleichen und willkürbehafteten Tarif zu schaffen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.6.4). Sodann ist es zwar zutreffend, dass das Bundesgericht in BGE 93 I 17 eine im Winter 1963/1964 erhobene Kurtaxe der Gemeinde St. Moritz in der Höhe von Fr. 1.10 pro Logiernacht als zulässig bezeichnet hat und sich daraus für das Jahr 2015 ein indexierter Ansatz von Fr. 4.-- pro Logiernacht für einen Ferienort der Kategorie St. Moritz ergibt (Landesindex der Konsumentenpreise im Jahr 1963: 201.5; Landesindex der Konsumentenpreise im Jahr 2015: 748.9 [Quelle: LIK Teuerungsrechner des Bundesamts für Statistik; abrufbar unter [http://www.portal-stat.admin.ch/lik\\_rechner/d/lik\\_rechner.htm](http://www.portal-stat.admin.ch/lik_rechner/d/lik_rechner.htm); zuletzt besucht am 25. Oktober 2017]). Dabei gilt es indes zu berücksichtigen, dass es für die Bemessung und Festlegung der in Frage stehenden Gästetaxe für die Eigennutzung von Ferienwohnungen nicht vordergründig auf die allgemeine Teuerung der letzten rund 50 Jahre ankommt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 08 54 vom 27. Januar 2009 E.1c). Seit dem Bundesgerichtsentscheid 93 I 97 aus dem Jahr 1967 haben sich sowohl die Erwartungen der Gäste an die touristische Infrastruktur als auch das Angebot von Tou-

- 35 - rismusdestinationen stark erhöht (Ausbau der Bergbahnanlagen, Pistenkilometer, Beschneiungsanlagen, Restaurationsbetriebe, Veranstaltungen, etc.). Entscheidend für die Bemessung und Festlegung der in Frage stehenden Gästetaxe für die Eigennutzung von Ferienwohnungen ist dementsprechend nicht primär die Teuerung der letzten rund 50 Jahre, sondern vielmehr die Grösse und die Bedeutung des Tourismusorts, das Mass der touristischen Infrastruktur, das Angebot der touristischen Veranstaltungen etc. (so schon BGE 67 I 200 E.3). In einem aktuellen Entscheid betreffend Kurtaxen hat das Bundesgericht denn auch einen Tagesansatz von Fr. 6.-- pro Übernachtung in einem Ferienobjekt noch als zulässig erachtet (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.5). Bezüglich der Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ hat die

Beschwerdegegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid vom 8. Februar 2016 in Bezug auf die Anzahl der in einer Wohnung übernachtenden Personen auf die Nettowohnfläche der Wohnungen gemäss amtlicher Schätzung abgestellt und ausgeführt, dass bei einer Wohnungsgrösse von 127 m<sup>2</sup> und 5.5-Zimmern davon ausgegangen werden dürfe, dass eine solche Ferienwohnung für 7 bis 9 Betten Platz biete (E.4.2). Bezüglich der 5.5-Zimmerwohnung der Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ wendete die Beschwerdegegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid ebenfalls vom 8. Februar 2016 zur Berechnung der Gästetaxe nicht die tatsächliche Nettowohnfläche von 186 m<sup>2</sup> an, sondern beschränkte die relevante Fläche auf 180 m<sup>2</sup> und führte aus, dass davon auszugehen sei, dass sich in einer solchen Wohnung vier Schlafzimmer mit 8 Betten befänden (E.4.2). Dies ist nicht zu beanstanden. Einerseits stellt die Nettowohnfläche der betroffenen Liegenschaft einen ungefähren Bezug zu der Anzahl der die Wohnung und damit auch die touristische Infrastruktur benützenden Gäste dar und andererseits darf bei einer Nettowohnfläche von 127 m<sup>2</sup> bzw. gar mehr als 180 m<sup>2</sup> für eine 5.5-Zimmerwohnung durchaus davon ausgegangen werden, dass diese

- 36 - Platz für 7 bis 9 Betten bietet (vgl. auch Art. 10 Abs. 2 TG, welcher die in einer Ferienwohnung übernachtenden Gäste definiert). Gemäss Lehre und Praxis ist für die Festsetzung einer Jahrespauschale sodann von der Fiktion einer durchschnittlichen Aufenthaltsdauer von 30 bis 50 Tagen pro Jahr auszugehen. Im Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden A 05 92 vom 25. April 2006 wurden 30 bis 40 Tage als zulässig erachtet (PVG 2006 Nr. 19 E.5), während im Urteil 6/97 vom 22. April 1997 eine Annahme von 50 Tagen nur als zulässig erachtet wurde, sofern der Ansatz der Übernachtungstaxe im unteren Bereich der zulässigen Höhe liegt (PVG 1997 Nr. 42 E.6a). Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat im Urteil Nr. 100.2012.148/149/150 vom 30. September 2013 (BVR 2014 S. 14) 47 Tage für zulässig befunden. Das Bundesgericht hat sich bislang nur in Einzelfällen mit dieser Frage befassen können. Im Urteil 2P.194/2006 vom 7. August 2006 E.3 erwog es, 37 Übernachtungen seien "als fiktiver Durchschnittswert nicht geradezu unhaltbar hoch". Demgegenüber kam das Bundesgericht in einem aktuellen Entscheid vom 4. September 2017 zum Schluss, dass ein durchschnittlicher Belegungsgrad von 60 Tagen verfassungswidrig sei, weil im konkreten Fall rechnerisch bloss ein Durchschnitt von 46 Tagen nachgewiesen war (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.6; vgl. zum Ganzen auch MARANTELLI, a.a.O., S. 341 ff.). Wird im vorliegenden Fall in Bezug auf die Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von einer mittleren Zahl von 40 Übernachtungen sowie einem durchschnittlichen Wert von 8 Betten ausgegangen, ergibt sich ein Ansatz von Fr. 4.25 pro Logiernacht (Fr. 1'363.-- / 40 Übernachtungen / 8 Betten). Bei 50 Übernachtungen und 9 Betten senkt sich der Ansatz pro Logiernacht gar auf Fr. 3.-- (Fr. 1'363.-- / 50 Übernachtungen / 9 Betten). Wird demgegenüber von lediglich 30 Übernachtungen und 9 Betten ausgegangen, ergibt sich ein Ansatz von Fr. 5.-- pro Logiernacht (Fr. 1'363.-- / 30 Übernachtungen / 9 Betten), während bei 30 Übernachtungen und 8 Bet-

- 37 - ten ein Ansatz von Fr. 5.70 (Fr. 1'363.-- / 30 Übernachtungen / 8 Betten) bzw. bei 30 Übernachtungen und 7 Betten ein Ansatz von Fr. 6.50 (Fr. 1'363.-- / 30 Übernachtungen / 7 Betten) resultiert. In Bezug auf die Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ergibt sich bei einer mittleren Zahl von 40 Übernachtungen sowie einem durchschnittlichen Wert von 8 Betten ein Ansatz von Fr. 5.75 pro Logiernacht (Fr. 1'840.-- / 40 Übernachtungen / 8

Betten). Bei 50 Übernachtungen und 8 Betten senkt sich der Ansatz pro Logiernacht auf Fr. 4.60 (Fr. 1'840.-- / 50 Übernachtungen / 8 Betten). Wird demgegenüber von lediglich 30 Übernachtungen und 8 Betten ausgegangen, ergibt sich ein Ansatz von Fr. 7.65.-- pro Logiernacht (Fr. 1'840.-- / 30 Übernachtungen / 8 Betten). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der von den Beschwerdeführern geforderte Ansatz von Fr. 4.-- pro Logiernacht lediglich die Teuerung, nicht aber das gegenüber dem Jahr 1963/1964 massiv gesteigerte touristische Angebot berücksichtigt sowie vor dem Hintergrund der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche – wie gesehen – einen Ansatz von Fr. 6.-- pro Übernachtung in einem Ferienobjekt als zulässig erachtet, erweisen sich die soeben berechneten Ansätze pro Logiernacht noch im Rahmen des zulässigen, wobei es zu berücksichtigen gilt, dass es sich bei den Ansätzen von Fr. 6.50 (Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ) bzw. Fr. 7.65 (Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ) pro Logiernacht um die aufgrund der vorstehend aufgezeigten Parameter maximalen Ansätze pro Nacht handelt. Die mittleren Ansätze liegen – wie gesehen – vielmehr bei Fr. 4.25 (Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ) bzw. Fr. 5.75 (Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ) pro Logiernacht (Fr. 1'363.-- bzw. Fr. 1'840.-- / 40 Übernachtungen / 8 Betten) und damit unterhalb des vom Bundesgericht als zulässig erachteten Tagesansatzes von Fr. 6.-- pro Übernachtung. Nach dem soeben Gesagten erweisen sich die beschwerdeführerischen Rügen betreffend Umrechnung der Pauschale als unbegründet. Insbesondere vermögen sie nichts an der Tatsache zu ändern,

- 38 - dass es sich bei den angefochtenen Gästetaxen um Steuern von geringer Höhe im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt und damit das Kriterium der Mässigkeit der Abgabe erfüllt ist. Hierfür ist – wie gesehen – einzig erforderlich, dass sich die Abgaben nicht in der Gröszenordnung derjenigen Steuern bewegen, welche die steuerpflichtigen Personen bei Wohnsitz am betreffenden Ort von ihrem Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zu bezahlen hätten. Dass die Gästetaxen in der Höhe von Fr. 1'363.-- bzw. Fr. 1'840.-- unterhalb dieses Betrags liegen, welchen die Beschwerdeführer bei Wohnsitz und dementsprechend unbeschränkter Steuerpflicht in der Gemeinde Flims an Steuern vom Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zahlen müssten, wurde gezeigt und liegt auf der Hand (vgl. vorstehend E.8b/aa). Dementsprechend qualifizieren aber die angefochtenen Gästetaxen in der Höhe von Fr. 1'363.-- bzw. Fr. 1'840.-- als Steuern von geringer Höhe im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Dieses Ergebnis erscheint im Übrigen auch vor dem Hintergrund als rechtens, als das Bundesgericht im Entscheid 2C\_951/2010 vom 5. Juli 2011 betreffend Beherbergungsabgabe Andermatt einen Ansatz von Fr. 20.-- pro Quadratmeter und Kalenderjahr als Beherbergungsabgabe geschützt hat, welche alle Abgaben einschliesst. Das Bundesgericht erwog dabei, der Tarif erscheine zwar als hoch. Er sei aber offenbar durch die beabsichtigte Verbesserung des touristischen Angebots bedingt, zumal in der Beschwerde nicht dargelegt worden sei, dass die Belastung im Vergleich zu bisher als untragbar erscheine (Urteil des Bundesgerichtes 2C\_951/2010 vom 5. Juli 2011 E.2.2 und 2.5). Das Reglement der Einwohnergemeinde Andermatt gab später auch Anlass zu einer vorfrageweisen Kontrolle. Das Reglement war in der Zwischenzeit revidiert und der Ansatz auf Fr. 14.--/m<sup>2</sup> Nettowohnfläche und Jahr gesenkt worden. Das Bundesgericht kam nunmehr zum Schluss, dass es jedenfalls nicht unhaltbar sei, der Bemessung abstrakt die volle Auslastung der Ferienliegenschaft zu Grunde zu

- 39 - legen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E.6.5). Der Ansatz von Fr. 14.--/m<sup>2</sup> führte zu keinen weiteren Bemerkungen. Würde man in der Gemeinde Flims die Gästetaxe und die Tourismustaxe als Gesamtheit betrachten (analog Beherbergungsabgabe Andermatt), betrüge die Belastung bei einer Wohnung mit 100 m<sup>2</sup> Fr. 15.20 pro Quadratmeter und Kalenderjahr (Gästetaxe von Fr. 900.-- [Fr. 9.-- x 100 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von 220.-- + Tourismustaxe von Fr. 200.-- [Fr. 2.-- x 100 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von Fr. 200.-- = Fr. 1'520.-- / 100 m<sup>2</sup> = Fr. 15.20) bzw. bei einer Wohnung mit einer Nettowohnfläche von 127 m<sup>2</sup> (entsprechend derjenigen der Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_) Fr. 14.30 pro Quadratmeter und Kalenderjahr (Gästetaxe von Fr. 1'143.-- [Fr. 9.-- x 127 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von 220.-- + Tourismustaxe von Fr. 254.-- [Fr. 2.-- x 127 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von Fr. 200.-- = Fr. 1'817.-- / 127 m<sup>2</sup> = Fr. 14.30). Bei einer Wohnungsgrösse von 186 m<sup>2</sup> entsprechend der Wohnung der Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ergäbe sich eine Belastung von Fr. 13.25 pro Quadratmeter und Kalenderjahr (Gästetaxe von Fr. 1'674.-- [Fr. 9.-- x 186 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von 220.-- + Tourismustaxe von Fr. 372.-- [Fr. 2.-- x 186 m<sup>2</sup>] + Grundtaxe von Fr. 200.-- = Fr. 2'466.-- / 186 m<sup>2</sup> = Fr. 13.25). Diese Ansätze erweisen sich vor dem Hintergrund der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht als unverhältnismässig hoch. dd) Wenn die Beschwerdeführer des Weiteren das Ausmass der Anhebung der Gästetaxe im Vergleich zur Belastung vor der Einführung der neuen Tourismusgesetzgebung kritisieren (Mehrbelastung gegenüber dem Vorjahr von Fr. 503.-- bzw. 58.4 % bei den Beschwerdeführern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ bzw. von Fr. 980.-- bzw. 113.9 % bei den Beschwerdeführern C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_), gilt es festzuhalten, dass zur Beurteilung des Kriteriums der Mässigkeit der Abgabe einzig die aktuelle Höhe der Gästetaxe massgebend ist, währenddem der allfällige prozen-

- 40 - tuale Anstieg grundsätzlich nicht von Relevanz ist (vgl. VGU A 16 32 vom 31. März 2017 E.8e). Wie vorstehend dargestellt, halten die vorliegend strittigen Gästetaxen in der Höhe von Fr. 1'363.-- bzw. Fr. 1'840.-- die bundesgerichtlichen Vorgaben zur Geringfügigkeit der Abgabe ohne Weiteres ein (vgl. E. 8b/aa). Im Übrigen ist die Höhe einer Steuer primär ein politischer Entscheid; dass eine Abgabe höher ausfällt als bisher oder höher ist als in anderen Kantonen oder Gemeinden, bedeutet nicht, dass sie verfassungswidrig wäre. Zwar trifft bei Gästetaxen regelmässig die besondere Konstellation zu, dass diejenigen, die über diese Abgaben beschliessen, zum grössten Teil nicht abgabepflichtig sind, während umgekehrt den Abgabepflichtigen das Stimmrecht fehlt. Dies liegt jedoch im Auseinanderfallen von Wohnsitz und Eigentum begründet. Dass das Stimmrecht am Wohnsitz ausgeübt wird, ist verfassungsrechtlich vorgegeben (vgl. Art. 39 Abs. 2 BV). Wer an einem anderen Ort Grundeigentum erwirbt, unterwirft sich damit der Steuerhoheit des jeweiligen Gemeinwesens. Die Trennung von Steuerpflicht und Stimmrecht rechtfertigt allenfalls eine besonders kritische Überprüfung der Verfassungsmässigkeit, weil eine systematische Benachteiligung der auswärtigen Eigentümer nicht von der Hand zu weisen ist, bedeutet für sich allein aber nicht Verfassungswidrigkeit (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.5.7, 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E.6.1). Dementsprechend verletzt aber die in Art. 5 ff. TG normierte Gästetaxe weder das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV noch das Willkürverbot von Art. 9 BV noch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, zumal auch die gleichzeitige Erhebung von Vermögenssteuern am Ort der gelegenen Sache und einer am Wohneigentum anknüpfenden Gästetaxe mangels Identität des Steuerobjekts keinen Sachverhalt der interkantonalen Doppelbesteuerung darstellt.

- 41 - 9. a) Des Weiteren rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung von Bundes- und kantonalem Recht aufgrund mangelnder Differenzierung zwischen Gäste- und Tourismustaxe bei der Mittelverwendung. Die Verwendung der Gästetaxe für Marketing sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unzulässig. Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden habe entschieden, dass eine innere Vermischung bzw. eine innere Verflechtung zwischen Gäste- und Tourismustaxe nicht zulässig sei. Um die Verfassungsmässigkeit der Mittelverwendung sicherstellen zu können, habe das steuererhebende Gemeinwesen eine buchhalterische Aufgliederung der Erträge aus der Gäste- und Tourismustaxe vorzunehmen. Die Gemeinde Flims sei verpflichtet, im Hinblick auf die Mittelverwendung aus der Gästetaxe für eine nachvollziehbare Abgrenzung auch gegenüber der Tourismustaxe zu sorgen. Die beiden Abgaben seien komplementär auszugestalten: Was aus Gästetaxengelder finanziert werde, dürfe nicht gleichzeitig mit Tourismustaxengelder bezahlt werden und umgekehrt. Vorliegend würden die Mittel aus der Gästetaxe und der Tourismustaxe in der Verwendung massiv vermischt. Aus dem Jahresbericht der FLFM AG für das 3. Geschäftsjahr, der Abstimmungsbotschaft zum Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen der Gemeinde Flims sowie der Präsentation der FLFM AG an einem Anlass mit Zweitwohneigentümern vom

#### **E. 6**

Am 24. Oktober 2016 beantragte die Beschwerdegegnerin duplicando was folgt: "1. Die Beschwerden seien vollumfänglich abzuweisen. 2. Die Begehren um Aktenedition durch die FLFM AG wie auch die neuen Editionsbegehren gemäss Replik seien abzuweisen; eventuell auf Grund der eingereichten Unterlagen als gegenstandslos abzuschreiben. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführer." In ihrer Duplik vertiefte die Beschwerdegegnerin ihre Argumentation und nahm dabei insbesondere zu den beschwerdeführerischen Kürzungsanträgen der angeblich nicht gästetaxenfähigen Ausgaben Stellung.

#### **E. 7**

Am 14. November 2016 nahmen die Beschwerdeführer zur Duplik der Beschwerdegegnerin Stellung und gingen dabei insbesondere noch auf die von der Beschwerdegegnerin eingereichte Investitionstabelle ein.

#### **E. 8**

Die Beschwerdegegnerin verzichtete am 25. November 2016 auf die Einreichung einer weiteren Stellungnahme. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 8. Februar 2016 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

- 7 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) in Verbindung mit Art. 49 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) beurteilt das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden Beschwerden gegen kommunale Einspracheentscheide in Steuersachen. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 8. Februar 2016, mit welchen die Beschwerdegegnerin die Einsprachen der heutigen Beschwerdeführer abgewiesen und dabei die bei den Beschwerdeführern in Rechnung gestellte Gästetaxe 2015 von Fr. 1'363.-- (A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_) bzw. Fr. 1'840.-- (C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_) bestätigt hat, bilden demnach taugliche Anfechtungsobjekte für

ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden. Als materielle und formelle Adressaten der angefochtenen Einspracheentscheide sind die Beschwerdeführer berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist somit einzutreten. 2. In verfahrensrechtlicher Hinsicht gilt es zunächst festzuhalten, dass mit dem vorliegenden Entscheid in der Hauptsache der in den Beschwerden vom 9. März 2016 gestellte Antrag auf Gewährung der aufschiebenden Wirkung obsolet wird. 3. a) Des Weiteren ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht auf den beschwerdeführerischen Antrag auf Vereinigung des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens mit den verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren gegen die Einspracheentscheide der Gemeinde Falera (A 16 8) und Laax (A 16 9) einzugehen. Die Beschwerdeführer begründen die beantragte Verfahrensvereinigung mit dem engen sachlichen Zu-

- 8 - sammenhang zwischen den vier Beschwerdeverfahren. Alle Verfahren bezögen sich auf einen gleichgelagerten Sachverhalt und allen Verfahren lägen die gleichen Rechtsfragen zugrunde. Bei den angefochtenen Einspracheentscheiden handle es sich um inhaltlich identische Verfügungen von drei unterschiedlichen Gemeinden. Die den Einspracheentscheiden zugrunde liegenden Gesetze seien inhaltlich und im Wortlaut identisch, da sie im Rahmen einer gemeindeübergreifenden Gesamtrevision der Tourismusfinanzierung realisiert worden seien. Auch in Anbetracht der präjudiziellen Wirkung der Urteile für rund 300 hängige Einspracheverfahren in den Gemeinden Flims, Laax und Falera dränge sich eine Verfahrensvereinigung auf. b) Die Beschwerdegegnerin beantragt die Abweisung der Vereinigung und weist darauf hin, dass es sich um vier Verfahren gegen drei verschiedene Gemeinden handle. Auch wenn die Tourismusgesetze der drei Gemeinden inhaltlich identisch seien, handle es sich dennoch um drei voneinander unabhängige Gesetze. Auch das Erfordernis der zweckgebundenen Verwendung der Abgabenerträge müsse jeweils für jede Gemeinde separat erfüllt sein. Zudem lägen den vier eingereichten Beschwerden unterschiedliche Sachverhalte zugrunde, handle es sich doch um vier Wohnungen unterschiedlicher Grösse. Die vier Beschwerden könnten damit nur sehr bedingt miteinander verglichen werden. c) Gemäss Art. 6 lit. a VRG kann die Behörde im Interesse einer zweckmässigen Erledigung die Verfahren bei getrennt eingereichten Eingaben zum gleichen Gegenstand durch verfahrensleitende Verfügung vereinigen. Aus der Formulierung von Art. 6 lit. a VRG folgt, dass die Behörde im Interesse einer zweckmässigen, raschen und ökonomischen Fallerledigung zur Vereinigung ermächtigt, nicht aber verpflichtet ist. Vorliegend beantragen die Beschwerdeführer – wie gesehen – eine Vereinigung des vorliegen-

- 9 - den verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens A 16 10 und A 16 11 mit den Verfahren A 16 8 (die Gemeinde Falera betreffend) und A 16 9 (die Gemeinde Laax betreffend). Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass es sich bei den vier verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren um vier verschiedene Verfahren gegen drei verschiedene Gemeinden handelt. Mithin stehen sich in den verschiedenen Verfahren nicht dieselben Parteien gegenüber. Zudem fassen die angefochtenen Einspracheentscheide zwar auf inhaltlich identischen, aber dennoch voneinander unabhängigen Tourismusgesetzen. Und schliesslich ist die Frage, ob die zweckgebundene Verwendung der Abgabenerträge erfüllt ist, jeweils separat für jede Gemeinde anhand der von dieser eingereichten Jahresrechnungen, Budgets und Zusammenstellungen betreffend Aufwand/Ertrag zu prüfen. Folglich ist das vorliegende verwaltungsgerichtliche

Beschwerdeverfahren A 16 10 und A 16 11 – obschon es inhaltlich bei allen vier Verfahren um identische Rechtsfragen und um zumindest vergleichbare Sachverhalte geht – nicht mit den Verfahren A 16 8 (die Gemeinde Falera betreffend) und A 16 9 (die Gemeinde Laax betreffend) zu vereinigen. Einer Vereinigung der beiden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren A 16 10 und A 16 11 steht demgegenüber nichts im Weg. Einerseits betreffen beide Verfahren dieselbe Gemeinde, weshalb die angefochtenen Einspracheentscheide auch auf demselben Tourismusgesetz fussen. Andererseits stimmen die beiden Beschwerden inhaltlich weitestgehend überein und es stellen sich in beiden Verfahren identische Rechtsfragen. Dementsprechend rechtfertigt es sich, die beiden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren A 16 10 und A 16 11 zu vereinigen und mit einem einzigen Urteil zu erledigen. 4. Die auf den 1. Januar 2004 in Kraft getretene Verfassung des Kantons Graubünden (KV; BR 110.100) enthält im Gegensatz zur alten Kantonsverfassung keine direkt anwendbare Regelung, gestützt auf welche die

- 10 - Gemeinden eine Steuerhoheit beanspruchen können. Vielmehr werden gemäss Art. 94 Abs. 1 KV die Kompetenzen des Kantons und der Gemeinden zur Erhebung von Steuern durch das Gesetz festgelegt. Einschlägig hierfür ist das auf den 1. Januar 2007 in Kraft getretene Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern, in welchem die kommunalen Besteuerungskompetenzen geregelt sind. Gemäss Art. 2 Abs. 2 GKStG kann die Gemeinde neben den in Abs. 1 aufgeführten Hauptsteuerarten (Einkommens- und Vermögenssteuer, Grundstückgewinnsteuer, Nach- und Strafsteuer sowie Ordnungsbussen) eine Handänderungssteuer und eine Liegenschaftssteuer sowie gemäss Abs. 3 weitere Steuern erheben, wie insbesondere eine Erbanfall- und Schenkungssteuer, eine Kurtaxe sowie eine Tourismusförderungsabgabe. Die Gemeinde Flims ist damit gestützt auf Art. 94 Abs. 1 KV i.V.m Art. 2 Abs. 3 lit. b und Art. 22 GKStG ohne Weiteres kompetent, von den übernachtenden Gästen eine Kurtaxe zu erheben. 5. a) Zwischen den Parteien herrscht grundsätzlich Einigkeit über die Abgabepflicht der Beschwerdeführer an sich. Zudem bestreiten die Beschwerdeführer auch nicht, dass das Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen der Gemeinde Flims (Tourismusgesetz [TG]) vorliegend richtig angewendet wurde (vgl. Rz. 58 der Beschwerden vom 9. März 2016). Die Beschwerdeführer stören sich indes an der Bemessung der Gästetaxe gestützt auf Art. 10 f. TG. Sie rügen, dass diese Gesetzesbestimmungen gegen Art. 7 KV, den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]), das Willkürverbot (Art. 9 BV) und das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV) verstossen würden. Damit widerspreche die Tourismusgesetzgebung höherrangigem Bundes- und kantonalem Recht, weshalb die angefochtenen Einspracheentscheide vom 8. Februar 2016 aufzuheben seien.

- 11 - b) Es geht hier also um eine konkrete (akzessorische) Normenkontrolle. In diesem Rahmen stellen sich regelmässig zwei Fragen: Die Hauptfrage betrifft die Rechtmässigkeit der angefochtenen Verfügung. Um diese beantworten zu können, muss zunächst die Vorfrage beantwortet werden, ob die Norm, auf welche sich die fragliche Verfügung stützt, ihrerseits dem höherrangigen Recht entspricht. Ist diese Frage zu verneinen, ist die fragliche Bestimmung im betreffenden Verfahren nicht anzuwenden. Dies hat zur Folge, dass die Rechtsgrundlage der angefochtenen Verfügung entfällt, weshalb in einem zweiten gedanklichen Schritt die Hauptfrage zu verneinen und die Verfügung aufzuheben ist. Die mangelhafte Rechtsnorm selbst kann indes von der Rechtsmittelinstanz nicht aufgehoben werden. Anfechtungsobjekt ist einzig die Verfügung. Die formelle Aufhebung – oder

Änderung – der rechtswidrigen Norm ist vielmehr Sache der zuständigen rechtsetzenden Behörde (vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/ THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, § 66 Rz. 2070 ff.; AUER, Staatsrecht der schweizerischen Kantone, Bern 2016, § 13 Rz. 1584-1587; GRIFFEL, in: BIAGGINI/GÄCHTER/KIENER [Hrsg.], Staatsrecht, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2015, § 27 Rz. 38-40). Daraus ergibt sich in Bezug auf das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren, dass die angefochtenen Einspracheentscheide vom 8. Februar 2016 entweder aufzuheben und den von den Beschwerdeführern als widerrechtlich gerügten Bestimmungen die Anwendung im konkreten Einzelfall zu verwehren ist, sofern die fraglichen Bestimmungen des Gesetzes über die Gäste und Tourismustaxen einschliesslich der dazugehörenden Ausführungsbestimmungen zum Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen (ABzTG) dem höherrangigen Recht nicht entsprechen sollten. Sollten sich die gerügten Bestimmungen als bundes- und kantonsrechtskonform erweisen, führte dies zur Bestätigung

- 12 - der angefochtenen Einspracheentscheide vom 8. Februar 2016 und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerden. 6. a) Gästetaxen im Sinne von Art. 5 ff. TG sind Zwangsabgaben, die lediglich einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten, im Zusammenhang mit dem Tourismus stehenden Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung aufweisen als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Die zwecks Förderung des Tourismus eingezogenen Gästetaxen (vgl. Art. 1 TG) werden von der Lehre und Rechtsprechung als Kostenanlastungssteuern qualifiziert. Unter diesen Begriff fallen nach heutiger Terminologie Sondersteuern, welche einem bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen als Verursacher eine nähere Beziehung zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen (BGE 131 II 271 E.5.3, 129 I 346 E.5.1, 128 I 155 E.2.2, 124 I 289 E.3e, 122 I 305 E.4b; Urteile des Bundesgerichtes 2C\_712/2015 und 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E.3.3.3, 2C\_951/2010 vom 5. Juli 2011 E.2.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 11 f.; REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 2 Rz. 7; MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 50 ff.). Weitere typische Erscheinungsformen der Kostenanlastungssteuer sind etwa Tourismusförderungsabgaben, Motorfahrzeugsteuern, Schiffssteuern, Hundesteuern, Treibstoffzuschläge sowie Feuer- und Schutzabgaben, wobei die betreffenden Einnahmen auch meist einer entsprechenden gesetzlichen Zweckbindung unterworfen sind (BGE 124 I 289 E.3b; Urteile des Bundesgerichtes 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E.3.1, 2C\_712/2015 und 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E.3.2.3; MARANTELLI, a.a.O., S. 25). Kostenanlastungssteuern haben eine gewisse Verwandtschaft zur Vorzugslast (Beiträgen), doch unter-

- 13 - scheiden 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 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 gegenleistungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird –

eine Steuer dar (BGE 124 I 289 E.3b; Urteile des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.5.3 f., 2A.62/2005 vom 22. März 2006 E.4.2). Sie steht aber in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. 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. Die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis muss nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebots der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 8 Abs. 1 BV enthaltene Gleichheitsgebot (BGE 131 I 1 E.4.2, 124 I 289 E.3b, 122 I 305 E.4b; Urteile des Bundesgerichtes 2C\_712/2015 und 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E.3.3.1, 2C\_466/2008 vom 10. Juli 2009 E.4.2.1; MARANTELLI, a.a.O., S. 20 ff.). b) Das in Art. 127 Abs. 1 BV und in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV ausdrücklich verankerte und inhaltlich umschriebene Legalitätsprinzip ist einer der wichtigsten Grundsätze im Steuer- und Abgaberecht. Es gilt sowohl im Steuerrecht als auch im Kausalabgaberecht (vgl. BGE 135 I 130 E.7.2, 132 II 371 E.2.1; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: EHRENZELLER/SCHINDLER/

- 14 - SCHWEIZER/VALLENDER [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, N. 5 zu Art. 127 BV). Für Steuern gilt ohne Ausnahme, dass ihre wesentlichen Elemente durch ein Gesetz im formellen Sinn festzulegen sind (BGE 131 II 271 E.6.1, 127 I 60 E.2c). Das Legalitätsprinzip kann seine Funktionen nur dann erfüllen, wenn der Rechtssatz einen hinreichenden Bestimmtheitsgrad aufweist. Es sind diejenigen Elemente des Steuerverhältnisses zu regeln, die für die betroffenen Bürgerinnen und Bürger das Ausmass, den Umfang und die Grenzen der Steuerpflicht festlegen. Dazu gehören zumindest der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und die Bemessungsgrundlage (BGE 135 I 130 E.7.2, 132 I 157 E.2.2, 131 II 562 E.3.1). Die Festlegung dieser Elemente des Abgaberechtsverhältnisses darf der Gesetzgeber nicht an den Verordnungsgeber delegieren (BGE 131 II 271 E.6.1; VALLENDER/WIEDERKEHR, a.a.O., N. 7 zu Art. 127 BV). c) Die von der Beschwerdegegnerin bei den Beschwerdeführern erhobene Gästetaxe ist nach dem vorstehend Gesagten in Übereinstimmung mit der Lehre und Rechtsprechung als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren. Sie findet ihre gesetzliche Grundlage im kommunalen Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen, welches von der Urnenabstimmung der Gemeinde Flims am 18. Mai 2014 beschlossen und sodann von der Regierung des Kantons Graubünden mit Beschluss vom 4. November 2014 genehmigt wurde. Steuerpflichtig ist gemäss Art. 5 Abs. 1 TG jeder in der Gemeinde übernachtende Gast, welcher, ohne steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen, die Möglichkeit hat, das touristische Angebot zu benützen. Grundeigentum in der Gemeinde begründet gemäss Art. 5 Abs. 2 TG wohl die Steuerpflicht, nicht aber die Befreiung von der Gästetaxe. Gemäss Art. 8 TG, welcher das Objekt der Gästetaxe umschreibt, wird die Gästetaxe pro Übernachtung des gemäss den Bestimmungen

- 15 - dieses Gesetzes der Gästetaxenpflicht unterstehenden übernachtenden Gastes erhoben. Die Bemessung der Gästetaxe richtet sich nach Art. 9 -

## **E. 11**

a) Schliesslich rügen die Beschwerdeführer noch eine Verletzung von Bundes- und kantonalem Recht aufgrund willkürlicher Ergebnisse bei der Anwendung der Bemessungsgrundlage der Gästetaxe bzw. aufgrund der unzulässigen Ausgestaltung der

Jahrespauschale. Die obligatorische Pauschale an sich werde nicht gerügt. Die Pauschalierung müsse aber auf einen zumindest im Durchschnittsfall zutreffenden Massstab abstellen, ansonsten das private Interesse des Steuerpflichtigen an einer wirklichkeitsgetreuen Abgabebemessung das öffentliche Interesse an der Erhebungsökonomie überwiege. Die Pauschale setze sich aus einem Grundbetrag von Fr. 220.-- sowie einem Betrag von Fr. 9.-- pro Quadratmeter Nettowohnfläche zusammen. Bei den Beschwerdeführern resultiere eine Gästetaxe von Fr. 1'363.-- bzw. eine Jahrespauschale von Fr. 341.-- pro Kopf für eine vierköpfige Familie (Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_) respektive eine Gästetaxe von Fr. 1'840.-- bzw. eine Jahrespauschale von Fr. 460.-- für eine vierköpfige Familie (Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_). Daraus ergebe sich in Bezug auf die Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ eine Gästetaxe pro Person und Nacht von Fr. 5.70 (Fr. 341.-- / 60 Übernachtungen) bis Fr. 6.80 (Fr. 341.-- / 50 Übernachtungen) bzw. bezüglich der Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ eine solche von Fr. 7.60 (Fr. 460.-- / 60 Übernachtungen) bis Fr. 9.20 (Fr. 460.-- / 50 Übernachtungen). Selbst bei Annahme, dass die Jahrespauschale zu einem Ansatz von Fr. 5.70 bzw. Fr. 7.60 pro Übernachtung und Person führen würde, könnte nicht mehr von einem Ansatz im unteren Bereich ausgegangen werden. Die der strittigen Jahrespauschale zugrundeliegende Annahme von 50 bis 60 Übernachtungen pro Kalenderjahr entspreche nicht einem im Durchschnittsfall zutreffenden Massstab im Sinne der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Die in Art. 10 TG normierte obligatorische Jahrespauschale für Zweitwohnungseigentümer verstosse gegen Art. 8 und 9 BV. Zudem könne die Anwendung des Wahrscheinlichkeitsmassstabs Nettowohnfläche – insbesondere bei grösseren Wohnungen – zu nicht sachgerechten und damit willkürlichen Ergebnissen führen. Ab einer gewissen Anzahl Quadratmeter pro Wohnung liessen sich willkürfrei keine zusätzlichen Übernachtungen mehr erwarten. Indem die Anwendung der Jahrespauschale bei den Beschwerdeführern eine Anzahl die touristische Infrastruktur benützenden Gäste impliziere, welche mit der tatsächlichen Auslastung in krassem Widerspruch stehe, führe sie zu einem willkürlichen Ergebnis. Eine willkürfreie Jahrespauschale würde die für die Abgabebemessung relevante Nettowohnfläche auf eine wesentlich geringere Fläche als 180 m<sup>2</sup> beschränken. b) Dem hält die Beschwerdegegnerin entgegen, dass für die Festsetzung der pauschalierten Beiträge zum einen auf eine Gästetaxe pro Übernachtung und zum anderen auf eine hypothetische Anzahl von Übernachtungen abgestellt werde. Für die Ermittlung der möglichen Anzahl Gäste, die in einer Wohnung übernachten könnten, werde auf die Nettowohnfläche gemäss amtlicher Schätzung abgestellt. Bei einer Wohnungsgrösse von 127 bzw. 186 m<sup>2</sup> für eine 5.5-Zimmerwohnung sei davon auszugehen, dass eine solche für rund 8 Betten Platz biete. Es lasse sich die Nutzung bzw. Belegung einer ähnlich grossen Wohnung im Unterland nicht auf eine Zweitwohnung in einer Feriendestination übertragen. Vorliegend sei die Annahme von 8 Betten sachgerecht. Auch die Berechnung der Zahl der Übernachtungen für die angewendete Pauschale sei korrekt, benötige es doch bei einer mittleren Zahl von 8 Betten und der Tagestaxe von Fr. 5.-- lediglich 35 (Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_) bzw. 46 (Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_) Übernachtungen. Werde dagegen mit einer Übernachtungszahl an der oberen, aber weiterhin zulässigen Grenze von 50 Übernachtungen gerechnet, ergebe sich bei 8 Betten noch eine Belastung der einzelnen Übernachtung von weniger als

- 50 - Fr. 3.45 (Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_) bzw. von Fr. 4.60 (Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_), und damit Beträge, die unterhalb der neuen Tagestaxe von Fr. 5.-- lägen. c) Zunächst gilt es an dieser Stelle zu wiederholen, dass es gemäss bun- desgerichtlicher Rechtsprechung zulässig ist, für die Gästetaxe für Eigentümer, Nutzniesser und Dauermieter von Wohnräumen Jahrespauschalen unabhängig von der effektiven Benützung der touristischen Anlagen vorzusehen (vgl. vorstehend E.8b/cc). Ebenso erachtet das Bundesgericht eine Pauschalierung anhand der Nettowohnfläche als zulässig, stellt sie doch einen ungefähren Bezug zu deren Nutzungsmöglichkeit her (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E.6.2, 2C\_951/2010 vom 5. Juli 2011 E.2.4). Sodann wurde vorstehend bereits dargelegt, dass die von der Beschwerdegegnerin getroffene Annahme, wonach die 5.5-Zimmerwohnungen der Beschwerdeführer mit Nettowohnflächen von 127 bzw. 186 m<sup>2</sup> für rund 8 Betten Platz böten, nicht zu beanstanden ist (vgl. E.8b/cc). Dies zumal Ferienwohnungen – wie die Beschwerdegegnerin in ihren Vernehmlassungen vom 15. Juni 2016 zu Recht ausführt – erfahrungsgemäss pro Zimmer bzw. pro Quadratmeter Nettowohnfläche von mehr Personen benützt werden, als dies bei gewöhnlichen Wohnungen der Fall ist. Ebenso wurde erläutert, dass gemäss Lehre und Rechtsprechung für die Festsetzung einer Jahrespauschale von der Fiktion einer durchschnittlichen Aufenthaltsdauer von 30 bis 50 Tagen pro Jahr auszugehen ist (vgl. E.8b/cc). Wird die bei den Beschwerdeführern A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ in Rechnung gestellte Gästetaxe in der Höhe von Fr. 1'363.-- mit der mittleren Zahl von 8 Betten und der Tagestaxe gemäss Art. 9 Abs. 1 TG i.V.m. Art. 6 lit. a ABZTG von Fr. 5.-- ermittelt, benötigt es hierfür lediglich 35 Übernachtungen, womit sich die Pauschalierung ohne Weiteres im zulässigen Rahmen bewegt. Wird lediglich mit 7 Betten gerechnet, beträgt die nötige Anzahl Übernachtungen

- 51 - 39 und bewegt sich somit ebenfalls noch im Rahmen, der gemäss Lehre und Rechtsprechung zulässig ist. Bezüglich der Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ergeben sich mit der mittleren Zahl von 8 Betten und der Tagestaxe von Fr. 5.-- 46 Übernachtungen (= Fr. 1'840.-- / 8 Betten / Fr. 5.--). Auch dies liegt noch im Bereich des Zulässigen. Dass in der Abstimmungsbotschaft der Gemeinde Flims (Bf-act. 13) sowie in den Erläuterungen zum neuen Tourismusgesetz der Gemeinden Flims, Laax und Falera (Bf-act. 6) noch von einer Zahl zwischen 50 und 60 Übernachtungen für die Jahrespauschale die Rede war, ist nicht entscheidend, da die effektiv angenommene Übernachtungszahl – wie soeben gesehen – tiefer und im Einklang mit der Lehre und Rechtsprechung ist. Wenn die Beschwerdeführer schliesslich noch vorbringen, dass die Anwendung des Wahrscheinlichkeitsmassstabs Nettowohnfläche insbesondere bei grösseren Wohnungen zu willkürlichen und nicht sachgerechten Ergebnissen führe, ist auf Art. 11 Abs. 2 TG zu verweisen, wonach bei Wohnungen über 180 m<sup>2</sup> Nettowohnfläche – wie derjenigen der Beschwerdeführer C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ – die darüber hinausgehende Nettowohnfläche bei der Berechnung der Gästetaxe nicht mehr berücksichtigt wird. Mit dieser Bestimmung wird die relevante Fläche für die Bemessung der Gästetaxe für Ferienwohnungen bei 180 m<sup>2</sup> Nettowohnfläche begrenzt. Dadurch wird gerade sichergestellt, dass die obligatorische Jahrespauschale bei grossen Wohnungen nicht zu hoch bemessen wird. Weshalb die für die Abgabebemessung relevante Nettowohnfläche auf eine wesentlich geringere Fläche als 180 m<sup>2</sup> beschränkt werden sollte, wie dies die Beschwerdeführer fordern, ist weder ersichtlich noch wird dies von den Beschwerdeführern begründet. Die von der Gemeinde Flims gewählte Regelung entspricht materiell denn auch der Lösung, wie sie viele andere Bündner Gemeinden mit einer Obergrenze bei 5 bis 7

Zimmer bzw. 8 bis 10 Betten pro Wohnung kennen (vgl. Abstimmungsbotschaft zum Gesetz über Gästete- und Tourismustaxen der Gemeinde Flims [Bf-act. 13] Ziff. 5.2). Nach - 52 - dem soeben Gesagten ist die von den Beschwerdeführern kritisierte Pauschalierung der Gästetaxen für gästetaxenpflichtige Eigentümer, Nutzer und Dauermieter von Ferienwohnungen nicht zu beanstanden, zumal die streitige Pauschale – wie gesehen – einer Bettenbelegung zwischen 35 und 46 Tagen pro Jahr entspricht, was als fiktiver Durchschnittswert nicht als unhaltbar hoch erscheint.

#### **E. 12**

Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Erträge aus der Gästetaxe in der Gemeinde Flims trotz Anhebung der Gästetaxen nicht ausreichen, um die von der Beschwerdegegnerin getätigten Ausgaben für den Tourismus vor Ort zu finanzieren. Vielmehr besteht in den Jahren 2014, 2015 und 2016 ein beträchtlicher, aus ordentlichen Steuereinnahmen zu finanzierender, Ausgabenüberschuss. Dementsprechend können aber in der Gemeinde Flims weder Rückstellungen gebildet noch Einnahmen aus der Gästetaxe zu Marketingzwecken verwendet werden. Sowohl die Einnahmen aus der Gästetaxe als auch jene aus der Tourismustaxe werden gesetzeskonform und in Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht verwendet. Eine zweckwidrige Mittelverwendung liegt – entgegen den beschwerdeführerischen Behauptungen – gerade nicht vor. Dementsprechend verstossen weder das Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen noch die bei den Beschwerdeführern in Rechnung gestellten Gästetaxen in der Höhe von Fr. 1'363.-- bzw. Fr. 1'840.-- im Einzelfall gegen Bundes- oder kantonales Recht. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 8. Februar 2016 erweist sich somit als rechtmässig, was zu deren Bestätigung und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerden führt.

#### **E. 13**

Abschliessend ist an dieser Stelle in beweisrechtlicher Hinsicht noch auf die beschwerdeführerischen Editionsbegehren einzugehen. Die Beschwerdeführer beantragen in ihren Beschwerden vom 9. März 2016 die

- 53 - Edition von Dokumenten aus den Händen der FLFM AG, die im Zusammenhang mit den von den Gemeinden Flims Laax Falera aus den Einnahmen der Gästetaxe geleisteten Beiträgen stehen, und aus denen die Verwendung durch die FLFM AG detailliert ersichtlich ist, sowie die Verpflichtung der Beschwerdegegnerin, dem streitberufenen Gericht und den Beschwerdeführern Einsicht in sämtliche Akten zu gewähren, die im Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Gästetaxe stehen, und aus denen die an die FLFM AG geleisteten Beiträge detailliert ersichtlich sind. Soweit diese beschwerdeführerischen Editionsbegehren gegenüber der FLFM AG und der Beschwerdegegnerin über die von der Beschwerdegegnerin im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren eingereichten Akten und Unterlagen hinausgehen, sind sie in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 134 I 140 E.5.3, 131 I 153 E.3, 127 V 491 E.1b; vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 115 Rz. 5) abzuweisen. Denn die für die Einhaltung der Zweckbindung verantwortliche Beschwerdegegnerin hat im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren sämtliche für die Beurteilung der Zweckbindung erforderlichen Unterlagen eingereicht. Die von der Beschwerdegegnerin eingereichte Zusammenstellung "Mittelverwendung Flims Laax Falera Management AG" vom 31. Mai

2016 (Bg-act. 4) zeigt, wie die von der FLFM AG eingenommenen Mittel verwendet wurden, weshalb die Edition von weiteren Akten aus den Händen der FLFM AG weder notwendig noch geeignet ist, eine andere Verwendung der Erträge aus der Gästetaxe als durch die Beschwerdegegnerin dargelegt, zu belegen. Des Weiteren belegen die Zusammenstellungen der Gemeinden Flims, Laax und Falera "Aufwand/Ertrag resp. Ausgaben/Einnahmen für den Tourismus" vom 31. Mai 2016 (Bg-act. 1 und 3) bzw. 9. Juni 2016 (Bg-act. 2) sowie die Jahresrechnungen 2014 (Bg-act. 1a und 3a) und 2015 (Bg-act. 1b, 2a und 3b) und die budgetierten

- 54 - Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2016 (Bg-act. 1c, 2b und 3c) – wie vorstehend erläutert –, dass und weshalb die Zweckbindung der erhobenen Gästetaxen in der Gemeinde Flims erfüllt ist. Sämtliche für die Beurteilung benötigten Zahlen liegen vor, weshalb auch das Editionsbegehren gegenüber der Beschwerdegegnerin, soweit dieses infolge Einreichung der erwähnten Unterlagen nicht ohnehin gegenstandslos geworden ist, abzuweisen ist.

#### **E. 14**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG je zur Hälfte und jeweils unter solidarischer Haftung zulasten der Beschwerdeführer in den Verfahren A 16 10 und A 16 11. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht. Demnach erkennt das Gericht:

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