

GR_GERICHTE A 2018 42 vom 27. November 2018

GR Gerichte, 2018-11-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_42

FR: GR_GERICHTE A 2018 42 du 27 novembre 2018

IT: GR_GERICHTE A 2018 42 del 27 novembre 2018

Regeste

Tourismusförderungsabgabe | Gästetaxe, Beherbergungsabgabe, Tourismusförderungsabgabe

Erwägungen

E. 4

Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neu Beurteilung zurückzuweisen.

E. 5

Der Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zu erteilen.

E. 5.1

Tourismusförderungsabgaben 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. Von der Tourismusförderungsabgabe werden Personen erfasst, die einen direkten oder zumindest indirekten Nutzen aus dem Tourismus ziehen, wie beispielsweise Souvenirgeschäfte, Bergbahnen, Campingplatzbetreiber oder freiberuflich tätige Notare. Die Steuererträge der Tourismusförderungsabgabe sind zwingend im Interesse der Steuerpflichtigen zu verwenden, und zwar für die Förderung des Tourismus (MARANTELLI, a.a.O., Rz. 7). Tourismusförderungsabgaben 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 (REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 2 Rz. 7; BGE 131 I 1 E.4.5, 124 I 289 E.3b mit weiteren Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stehen Kostenanlastungssteuern insbesondere 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; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) enthaltene Gleichheitsgebot (vgl. BGE 128 I 155 E.2.2). Kostenanlastungssteuern haben eine gewisse Verwandtschaft zur Vorzugslast, doch unterscheiden sie sich von dieser dadurch, dass kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, der die Erhebung der Abgabe rechtfertigt. Es genügt, dass die

- 11 - 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 ("abstrakte Nutzennähe") oder weil sie – abstrakt – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann ("abstrakte Kostennähe"). Die Kostenanlastungsabgabe stellt – da sie gegenleistungslos, d.h. unab- hängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen, erhoben wird – eine Steuer dar (BGE 124 I 289 E.3b; Urteil des Bundesgerichtes 2A.62/2005 vom 22. März 2006 E.4.2 mit weiteren Hin- weisen). Als Kostenanlastungssteuer eingestuft werden in der Doktrin nebst Tourismusförderungsabgaben etwa Gästetaxen, Motorfahrzeugsteu- ern, Schiffssteuern, Hundesteuern, Treibstoffzuschläge sowie Feuer- schutzabgaben, wobei die betreffenden Einnahmen auch meist einer ent- sprechenden gesetzlichen Zweckbindung unterworfen sind (vgl. MARAN- TELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 25; BGE 124 I 289 E.3b; PVG 2003 Nr. 32 E.5a).

E. 5.2

Das in Art. 127 Abs. 1 BV und in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV ausdrücklich ver- ankerte und inhaltlich umschriebene Legalitätsprinzip ist einer der wichtigs- ten 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/ SCHWEI- ZER/VALLENDER [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 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 betref- fenen Bürgerinnen und Bürger das Ausmass, den Umfang und die Grenzen der Steuerpflicht festlegen. Dazu gehören zumindest der Kreis der Abga-

- 12 - bepflichtigen, der Gegenstand 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 Ordnungsgeber delegieren (BGE 131 II 271 E.6.1; VALLENDER/WIE- DERKEHR, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 127 BV). 6. Die von der Beschwerdegegnerin bei der Beschwerdeführerin erhobene Tourismusförderungsabgabe in der Höhe von Fr. 10'500.-- ist nach dem vorstehend Gesagten in Übereinstimmung mit der Lehre und Rechtspre- chung als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren. Sie findet ihre gesetzli- che Grundlage im kommunalen Gesetz über die Tourismusförderungsab- gabe (TFAG), welches in der Gemeindeabstimmung vom 3. März 2002 an- genommen und von der Regierung des Kantons Graubünden mit konstitu- tiver Wirkung am 23. April 2002 genehmigt wurde. Gemäss Art. 5 TFAG unterliegt jede unternehmerische bzw. freiberufliche Tätigkeit in der Ge- meinde X._____ der Tourismusförderungsabgabe. Das Steuersubjekt der Tourismusförderungsabgabe wird in Art. 3 f. TFAG wie folgt definiert: II. Tourismusförderungsabgabe Art. 3 Subjekt der Tourismustaxen a) Grundsatz Einer Tourismusförderungsabgabe unterliegen Gesellschaften, mit oder ohne juristische Persönlichkeit, und selbständigerwerbende Personen, sofern sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft bzw. der steuer- rechtliche Wohnsitz oder

Aufenthalt der selbständig erwerbstätigen Person in der Gemeinde X._____ befindet. Personen, welche die Bedingungen von Abs. 1 nicht erfüllen, unterliegen ebenfalls der Tourismusförderungsabgabe, wenn sie in der Gemeinde Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Betrieben sind bzw. Betriebsstätten/Filialen oder Geschäftsstellen unterhalten. Art. 4 b) im Speziellen Der Tourismusförderungsabgabe unterliegen insbesondere: a) Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Aparthotels, Klubhotels, Pensionen, Gasthöfe, Berghäuser, Jugendherbergen, Gruppenunterkünfte, Erholungsheime usw.; b) Kliniken und Kurbetriebe; c) Vermieter von Ferienhäusern, Ferienwohnungen, Privatzimmern sowie von Standplätzen für Wohnwagen, Zelte, Wohnmobile usw.; d) Handels-, Gewerbe-, Restaurations- und Dienstleistungsbetriebe wie Restaurants, Bars, Dancings, Banken, Versicherungen, Betriebe für Personen- und Gütertransporte, Kioske, Tankstellen, Reisebüros, Sport- und Freizeitanbieter, Lebensmittelgeschäfte, Telekommunikationsanbieter, Bauhaupt- und Baunebengewerbe usw., ferner Selbständigerwerbende wie Anwälte, Architekten, Ärzte, Consul-

- 13 - tants, Immobilientreuhänder, Ingenieure, Notare, Treuhänder, Vermögensverwalter usw.; e) Berg- und Sportbahnunternehmungen; f) Landwirtschaftsbetriebe und Alpgenossenschaften, wobei der Grundbetrag auf die Hälfte reduziert wird, wenn sie nur in der Primärproduktion tätig sind. Gemäss Art. 8 TFAG in Verbindung mit Art. 2 der Ausführungsbestimmungen zum Gemeindegesezt über die Tourismusförderungsabgabe (ABzT-FAG) beträgt die Tourismusförderungsabgabe für Hotels, Aparthotels, Klubhotels, Pensionen und Gasthöfe für das 1. bis 30. Bett Fr. 70.--, für das 31. bis 100. Bett Fr. 110.-- bzw. für jedes zusätzliche Bett Fr. 90.--, während die Abgabe für Ferienhäuser und Ferienwohnungen Fr. 65.-- pro Bett beträgt. Die gesetzliche Grundlage zur Erhebung der Tourismustaxe ist vorliegend damit gegeben und die Anforderungen an das Legalitätsprinzip sind ebenfalls erfüllt, was von der Beschwerdeführerin grundsätzlich denn auch nicht bestritten wird.

E. 6

Am 22. Oktober 2018 hielt die Beschwerdeführerin replicando an ihren Anträgen fest und ergänzte ihre Argumentation im Wesentlichen wie folgt: Der Stockwerkeigentümer habe eine grundbuchamtliche Verpflichtung zur Vermietung. Diese Vermietungspflicht bestehe zwischen dem Stockwerkeigentümer und dem Eigentümer des Hotels B._____.

Umgekehrt habe die Betreiberin keine Vermietungspflicht der Stockwerkeigentumseinheiten, sondern nur ein Recht. Wäre der Argumentation der Beschwerdegegnerin zu folgen, würde die Steuerpflicht aufgrund der grundbuchamtlichen Verpflichtung des Stockwerkeigentümers zugunsten des Liegenschaftseigentümers die Eigentümerin des Hotels B._____ treffen. Die beschwerdegegnerische Argumentation verkenne aber, dass hier eine unechte Stellvertretung vorliege. Die Betriebsgesellschaft handle in eigenem Namen aber auf Rechnung des Stockwerkeigentümers. Damit sei der Stockwerkeigentümer der Vermieter im Sinne von Art. 4 lit. c TFAG. Der Stockwerkeigentümer habe zwar eine Anbietungspflicht von 150 Tagen zur Vermie-

- 6 - tung. Die Betriebsgesellschaft habe jedoch keine Vermietungspflicht. Der Stockwerkeigentümer trage damit auch das unternehmerische Risiko der Vermietung. Der Stockwerkeigentümer sei der direkte Nutzniesser einer Vermietung. Dieser erhalte 35 bis 48 % des Vermietungspreises netto. Die Betriebsgesellschaft habe mit den verbleibenden 52 bis 75 % (recte: 52 bis 65 %) die direkten Beherbergungskosten von ihm Durchschnitt 52.3 % zu tragen. Damit verbleibe ein Bruttobetriebserfolg von 58.7 %, woraus die

Vergütung des Stockwerkeigentümers bezahlt werde. Insofern verbleibe der Betriebsgesellschaft ein Deckungsbeitrag (Marge) von 10 bis 23.7 %. Damit ziehe die Betriebsgesellschaft aus der Vermietung einen wesentlich kleineren Nutzen als der Stockwerkeigentümer. Es treffe nicht zu, dass die Betriebsgesellschaft die Tourismusförderungsabgabe selbständige auf den Stockwerkeigentümer überwälzen und die Tourismusförderungsabgabe anteilmässig aufteilen könne. Einerseits fehle es an einem Rechtsgrund für diese Aufteilung der Steuer und andererseits ermögliche der Mietvertrag zwischen dem Stockwerkeigentümer und dem Liegenschaftseigentümer der Betriebsgesellschaft keine Weiterbelastung von Abgaben, ausser der Kur- taxe.

E. 7

Für die Beantwortung der vorliegend strittigen Frage, wer hinsichtlich der in der Residenz B._____ gelegenen Apartments im Stockwerkeigentum als Steuersubjekt der Tourismusförderungsabgabe zu betrachten ist, ist vom Gesetzeswortlaut des Gemeindeggesetzes über die Tourismusförderungs- abgabe auszugehen. Dieses kennt zwei Arten von Steuersubjekten: Einer- seits Beherberger im Sinne von Art. 4 lit. a bis c TFAG und andererseits Per- sonen im Sinne von Art. 4 lit. d bis f TFAG, die nicht Beherberger sind, je- doch von der Tourismusförderung aus anderen Gründen profitieren. Es ist unbestritten, dass im vorliegenden Fall nur die erste Kategorie, mithin die Beherberger, in Frage kommt. Ebenso unbestritten ist, dass nicht sowohl der Beherbergungsbetrieb als auch die Vermieter von Ferienwohnungen der subjektiven Steuerpflicht unterstehen können. Mit anderen Worten ist unbestritten, dass die Tourismusförderungsabgabe entweder von der Be- schwerdeführerin oder den Stockwerkeigentümern erhoben wird. Umstrit- ten ist demgegenüber die Frage, wer im vorliegenden Fall als Beherberger gilt, die Beschwerdeführerin als Beherbergungsbetrieb gestützt auf Art. 4

- 14 - lit. a TFAG oder die Stockwerkeigentümer als Vermieter von Ferienwoh- nungen gestützt auf Art. 4 lit. c TFAG. Ist der vorliegende Sachverhalt unter Art. 4 lit. a TFAG zu subsumieren, wäre die Beschwerdeführerin Steuer- subjekt der Tourismusförderungsabgabe und die Beschwerde wäre abzu- weisen. Fällt der vorliegende Sachverhalt hingegen unter Art. 4 lit. c TFAG, wäre die Beschwerde gutzuheissen, weil in diesem Fall die jeweiligen Stockwerkeigentümer das Steuersubjekt der Tourismusförderungsabgabe bilden würden.

8.1. Vor dem Hintergrund, dass sich die Frage der subjektiven Steuerpflicht bei der Tourismusförderungsabgabe künftig auch bei bewirtschafteten Zweit- wohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über Zweitwohnungen (ZWG; SR 702) stellen kann, ist auch dieser Aspekt im vorliegenden Verfahren zu berücksichtigen, zumal mit dem vorliegenden Entscheid eine generell anwendbare Lösung angestrebt wird. Daher ist nachstehend der Rahmen der touristisch bewirtschafteten Zweitwohnung näher darzulegen.

8.2. Gemäss Art. 7 Abs. 2 ZWG gilt eine Wohnung als touristisch bewirtschaftet, wenn sie dauerhaft zur ausschliesslich kurzzeitigen Nutzung durch Gäste zu markt- und ortsüblichen Bedingungen angeboten wird und sie entweder im selben Haus liegt, in dem der Eigentümer oder die Eigentümerin seinen bzw. ihren Hauptwohnsitz hat (Einliegerwohnung; lit. a) oder nicht auf die persönlichen Bedürfnisse des Eigentümers oder der Eigentümerin zuge- schnitten ist und im Rahmen eines strukturierten Beherbergungsbetriebs bewirtschaftet wird (lit. b). Um von einer touristisch bewirtschafteten Woh- nung im Sinne von Art. 7 Abs. 2 ZWG sprechen zu können, muss eine ge- wisse Intensität der Nutzung sichergestellt sein. Sie müssen daher dauer- haft, d.h. während den Haupt- und Nebensaisonzeiten, am Markt angebo- ten werden (vgl. Vollzugshilfe des Departements für Volkswirtschaft und Soziales

Graubünden [DVS] zum ZWG und zur ZWV vom Juni 2016 [Voll-

- 15 - zugshilfe DVS] S. 14). Die Eigennutzung der Wohnungen (Nutzung durch die Eigentümerin oder den Eigentümer, deren oder dessen Familienmitglieder sowie Freunde und Bekannte, entgeltlich oder unentgeltlich) bleibt dabei möglich, pro Hauptsaison sollte diese allerdings höchstens während drei Wochen stattfinden (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über Zweitwohnungen vom 19. Februar 2014, BBl 2014, S. 2287 ff. [Botschaft ZWG], S. 2304). Weiter ist es möglich, dass die genannten Personen die Wohnung über die im Voraus fix vereinbarte Eigennutzung hinaus mieten dürfen, wobei dies dann aber wie bei einem gewöhnlichen Gast mit den entsprechenden Konditionen zu erfolgen hat (vgl. PFAMMATTER, in: WOLF/PFAMMATTER [Hrsg.], Handkommentar zum Zweitwohnungsgesetz [ZWG] – unter Einbezug der Zweitwohnungsverordnung [ZWV], Bern 2017, Art. 7 Rz. 28). Die Wohnungen dürfen zudem ausschliesslich für die kurzzeitige Beherbergung von Gästen und nicht für die dauerhafte Vermietung vorgesehen sein. Zur Konkretisierung kann etwa die Verordnung über die Förderung der Beherbergungswirtschaft (VFB; SR 935.121), welche sich auf strukturierte Beherbergungsbetriebe bezieht, herangezogen werden (vgl. PFAMMATTER, a.a.O., Art. 7 Rz. 16). Gemäss dem erläuternden Bericht des Bundesrates zu dieser Verordnung kann bei einer Aufenthaltsdauer von im Mittel bis zu zwei Wochen und von höchstens 90 Tagen von einer kurzzeitigen Beherbergung von Gästen gesprochen werden (vgl. erläuternder Bericht des Bundesrates zur VFB vom Februar 2015 S. 10 [abrufbar unter https://www.sgh.ch/fileadmin/documents/Downloads/Gesetzliche_Grundlagen/SGH_Gesetz/20150401_-_Erlaeuternder_Bericht__D_.pdf {zuletzt besucht am 14. Dezember 2018})). Unter einem Angebot zu markt- und ortsüblichen Bedingungen werden schliesslich Wohnungen verstanden, die attraktiv sind und die den lokalen Preisverhältnissen Rechnung tragen (vgl. Botschaft ZWG, S. 2303; Vollzugshilfe DVS, S. 15).

- 16 - 8.3. Wie gesehen müssen touristisch bewirtschaftete Wohnungen gemäss Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG im Rahmen eines strukturierten Beherbergungsbetriebs bewirtschaftet werden. Dazu ist gemäss Art. 4 lit. a der Zweitwohnungsverordnung (ZWV; SR 702.1) zunächst erforderlich, dass der Betrieb hotelmässige Dienstleistungen und Infrastrukturen umfasst, die typischerweise von der Mehrheit der Gäste beansprucht werden. Dabei soll es sich um Dienstleistungen und Infrastrukturen handeln, die üblicherweise von Hotels angeboten werden, wie z.B. Rezeption, Zimmerdienst, Gemeinschaftseinrichtungen wie Hallenbad, Sportanlagen, Restaurants und Spielräume [...]; entscheidend ist, dass solche Dienstleistungen angeboten werden und dass sie von den Gästen in Anspruch genommen werden können (vgl. PFAMMATTER, a.a.O., Art. 7 Rz. 35; Vollzugshilfe DVS, S. 15). Sodann gehört zu einem hotelähnlichen Betriebskonzept nach Art. 4 lit. b ZWV die Ausrichtung auf die professionelle und kurzzeitige Beherbergung von Gästen. Als Beispiele sind Hotels sowie hotelähnliche Residenzen wie Hotelresorts, Ferienresorts und Feriendörfer zu nennen (vgl. Botschaft ZWG, S. 2304). Schliesslich sieht Art. 4 lit. c ZWV vor, dass die Bewirtschaftung im Rahmen eines einheitlichen Betriebs sichergestellt sein muss. Es soll ein einheitliches Management des Betriebs bestehen (vgl. Vollzugshilfe DVS, S. 15). Die Anlagen zeichnen sich in der Regel dadurch aus, dass sie eine bauliche Einheit bilden (Zentrum mit Hauptzugang und Rezeption, zentrale Parkplätze), in der auch Gemeinschaftseinrichtungen wie Hallenbad, Sportanlagen, Restaurants und Spielräume angeboten werden, die von den Gästen mitbenutzt werden können. Die Grösse und Struktur

der Anlage sollen eine professionelle und gewinnbringende Vermarktung zu- lassen und auch so konzipiert sein, dass sie im Markt längerfristig wettbe- werbsfähig bleiben kann, wobei eine minimale Grösse des Betriebs voraus- gesetzt wird (vgl. Botschaft ZWG, S. 2304). In der Lehre wird diesbezüglich Art. 1 Abs. 2 lit. d VFB herangezogen, wonach ein strukturierter Beherber- gungsbetrieb in der Regel mindestens 15 Zimmer oder 30 Betten aufweist (vgl. ALIG, Das Zweitwohnungsgesetz, in: ZBl 117/2016, S. 227 ff., S. 236).

- 17 - 8.4. Nach dem soeben Gesagten ist bei touristisch bewirtschafteten Zweitwoh- nungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG bei Anwendung des kommu- nalen Gesetzes über die Tourismusförderungsabgabe der Beherbergungs- betrieb als Beherberger im Sinne von Art. 4 lit. a TFAG zu qualifizieren und damit subjektiv steuerpflichtig. Für diese Lösung spricht, dass touristisch bewirtschaftete Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG dau- erhaft zur ausschliesslich kurzzeitigen Nutzung durch Gäste zu markt- und ortsüblichen Bedingungen angeboten werden müssen, nicht auf die per- sönlichen Bedürfnisse der Eigentümer zugeschnitten sein dürfen und über- dies im Rahmen eines strukturierten Beherbergungsbetriebs bewirtschaftet werden müssen, der Betrieb mithin ein hotelähnliches Betriebskonzept, ho- telmässige Dienstleistungen und Infrastrukturen umfassen muss, die typi- scherweise von der Mehrheit der Gäste beansprucht werden. Jedenfalls erscheint diese Lösung naheliegender, als die entsprechenden Eigentümer als Vermieter von Ferienhäuser und Ferienwohnungen gestützt auf Art. 4 lit. c TFAG subjektiv der Tourismusförderungsabgabe zu unterstellen, zu- mal den Eigentümern solcher touristisch bewirtschafteter Zweitwohnungen – neben dem nackten sachenrechtlichen Eigentum – bloss noch sehr ein- geschränkte Eigennutzungsmöglichkeiten verbleiben. Dies rechtfertigt es, bei touristisch bewirtschafteten Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG und bei Anwendung des kommunalen Gesetzes über die Tou- rismusförderungsabgabe den Beherbergungsbetrieb als Beherberger im Sinne von Art. 4 lit. a TFAG zu qualifizieren und damit subjektiv der Touris- musförderungsabgabe zu unterstellen.

E. 9

Der vorliegend zu beurteilende Fall weist – auch wenn es sich offenkundig nicht um Stockwerkeigentumswohnungen in Form von touristisch bewirt- schafteten Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG handelt – zahlreiche Ähnlichkeiten mit dem soeben dargestellten Sachverhalt auf, weshalb es aus den nachstehend dargestellten Gründen denn auch nicht zu beanstanden ist, dass die Beschwerdegegnerin die Beschwerdeführerin

- 18 - gestützt auf Art. 4 lit. a TFAG als Steuersubjekt der Tourismusförderungs- abgabe qualifiziert und folglich der Tourismusförderungsabgabe unterstellt hat.

E. 9.1

Gemäss Ziff. 6 des Mustermietvertrags (Akten der Beschwerdeführerin [Bf- act.] 4 S. 5) ist der jeweilige Eigentümer in jedem Fall verpflichtet, sein Ho- tel-Apartment fünf Monate beziehungsweise 150 Tage pro Jahr zur Weiter- vermietung zur Verfügung zu stellen, wobei sich die Vermietungspflicht auf die ortsüblichen Saisonzeiten bezieht. Wie bei touristisch bewirtschafteten Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG ist somit lediglich eine zeitlich eingeschränkte Eigennutzung des Apartments durch den Ei- gentümer möglich, auch wenn im vorliegenden Fall die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten das Apartment während sieben Monaten bzw. 215 Tagen im

Jahr selber nutzen können. Gemäss der unbestritten gebliebenen Aussage der Beschwerdeführerin in deren Replik vom 22. Oktober 2018 (vgl. Rz. 8) besteht eine grundbuchlich festgehaltene Verpflichtung der Stockwerkeigentümer zur Vermietung (analog der Vermietungspflicht der touristisch bewirtschafteten Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG [vgl. Art. 7 Abs. 3 und 4 ZWG]). Insofern haben die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten – obschon es sich nicht um touristisch bewirtschaftete Zweitwohnungen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 lit. b ZWG handelt – aufgrund der grundbuchlichen Verpflichtung gar keine Wahl, ob sie ihre Einheit vermieten wollen oder nicht. Vielmehr sind sie verpflichtet, das entsprechende Apartment der Beschwerdeführerin für mindestens fünf Monate bzw. 150 Tage im Jahr zur Verfügung zu stellen (über die Eigentümerin der Hotelliegenschaft). Dies wird im Übrigen auch durch die im Internet abrufbare Verkaufsdokumentation einer 1.5-Zimmerwohnung (Nr. 258) im Aparthotel B._____ bestätigt, wonach das geräumige Studio im 2. Obergeschoss während der Abwesenheit des Eigentümers als Superior Doppelzimmer über das Hotel B._____ vermietet werde und die entsprechende Vermietung obligatorisch sei. Schliesslich dürfen

- 19 - die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten ihr eigenes Apartment gemäss Ziff. 6 des Mustermietvertrags (Bf-act. 4 S. 5) auch nur über die Hotelleitung (mithin die Beschwerdeführerin) und nicht selber oder über einen Dritten vermieten, und zwar selbst dann nicht, wenn die Minimalvermietungspflicht von fünf Monaten bzw. 150 Tagen im Jahr erreicht wurde.

E. 9.2

Weiter gilt es zu berücksichtigen, dass die Vermarktung der Hotelzimmer und der Apartments über dieselbe Betriebsgesellschaft, nämlich die Beschwerdeführerin, erfolgen. Mithin tritt die Beschwerdeführerin gegen ausser auch bei der Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten bzw. der Apartments als Hotelbetreiberin auf. Auch der Kunde, der eine Stockwerkeigentumseinheit als Superior Doppelzimmer bucht, gilt somit als gewöhnlicher Hotelkunde und kann sämtliche Hoteleinrichtungen benutzen, wie dies ein Kunde tun kann, der ein "gewöhnliches" Hotelzimmer bucht. Darüber hinaus hat der Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten in Bezug auf eine Vermietung seiner Einheit auch kein Informations- oder Vetorecht. Dies im Unterschied zu einer gewöhnlichen Vermietung einer Ferienwohnung (mit oder ohne Zwischenschalter eines Maklers), wo der Eigentümer regelmässig selber entscheiden kann, wem er seine Wohnung vermieten möchte und wem nicht. Vorliegend hat der Eigentümer aber keine Wahl, ob und wem er sein Apartment vermieten möchte. Dementsprechend lässt sich der vorliegende Fall aber – entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung – auch nicht mit einer gewöhnlichen Vermietung einer Ferienwohnung vergleichen.

E. 9.3

Je nachdem, wie lange die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten ihr eigenes Apartment selber beanspruchen, erhalten sie von dem Vermietungspreis (Übernachtungspreis) gemäss Ziff. 2 des Mustermietvertrags (Bf-act. 4 S. 2 f.) 30 bis 48 %. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, sie erhalte zwar mehr als 50 % des Vermietungspreises, müsse davon aber direkte Beherbergungskosten, Kommissionen, etc. bezahlen.

- 20 - Ihr verbleibe lediglich ein Deckungsbeitrag (Marge) von bloss 10 bis 23.7 %, womit sie aus der Vermietung einen wesentlich kleineren Nutzen ziehe als der

Stockwerkeigentümer. Dieser Auffassung ist – wie nachstehend dargestellt – nicht zu folgen. Tatsache ist nämlich, dass die Beschwerdeführerin mittels Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten als Superior-Doppelzimmer über das Hotel einerseits einen Deckungsbeitrag für ihre Fixkosten generieren (z.B. Cleaning-Personal) und andererseits auch Hotel- bzw. Restaurationsdienstleistungen (Frühstück, Nachtessen, Zimmer-Service, Bar, Massagen, etc.) anbieten kann. Mithin verdient die Beschwerdeführerin sowohl an der Vermietung der Apartments als auch am Verkauf weiterer Hoteldienstleistungen. Bereits vor diesem Hintergrund kann der Berechnung der Beschwerdeführerin in deren Replik vom 22. Oktober 2018 (vgl. Rz. 11 - 13) nicht gefolgt werden. Darüber hinaus gilt es auch zu berücksichtigen, dass die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten von ihrem Anteil vom Vermietungspreis von 30 bis maximal 48 % sämtliche Nebenkosten, mithin die gewöhnlichen Nebenkosten einer Stockwerkeigentumseinheit sowie die Strom- und Heizungskosten, zu tragen haben. Dies geht explizit so aus Ziff. 4 des Mustermietvertrags (Bf. act. 4 S. 4) hervor, wonach der Unterhalt des Apartments zulasten des Eigentümers geht. Ebenso erhält der Stockwerkeigentümer auch keine Entschädigung für die gewöhnliche Abnutzung seiner Stockwerkeigentumseinheit, obschon er – betriebswirtschaftliche betrachtet – Rückstellungen für Renovationsarbeiten, die Erneuerung des Mobiliars, etc. bilden müsste. Vor dem Hintergrund dieser Ausführung erscheint daher in einer Gesamtbetrachtung das wirtschaftliche Interesse – und damit der wirtschaftliche Nutzen – an der Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten der Beschwerdeführerin grösser zu sein als das wirtschaftliche Interesse bzw. der wirtschaftliche Nutzen der Stockwerkeigentümer.

E. 9.4

Hinzu kommt, dass neuerdings die Residenz B._____ auch auf www.booking.com präsent ist. Dort wird eine beispielsweise eine Ferienwohnung

- 21 - von 35 m² für drei Nächte und zwei Personen für Fr. 360.-- angeboten (Angebot zuletzt besucht am 14. Dezember 2018). Hinzu kommen jedoch noch Steuern und Gebühren in der Höhe von gesamthaft Fr. 178.10. Diese Steuern und Gebühren in der Höhe von Fr. 178.10 (bzw. über 50 % des Mietpreises) bestehen unter anderem aus Fr. 100.-- für die Endreinigung sowie Fr. 25.-- für die Bettwäsche. Die Beschwerdeführerin erhält also gemäss vorherigem Beispiel Gebühren von Fr. 125.-- zuzüglich mindestens 52 % des Mietpreises von Fr. 360.--. Entgegen den anderslautenden Ausführungen der Beschwerdeführerin hat sie damit mit den zusätzlichen Gebühren bereits einen Grossteil der anfallenden Kosten im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung gedeckt. Es ist also keineswegs so, dass ihr lediglich ein Deckungsbeitrag bzw. eine Marge von bloss 10 bis 23.7 % der Bruttoeinnahmen verbleibt.

E. 9.5

Obschon das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren die Tourismusförderungsabgabe für das Jahr 2016 betrifft, gilt es doch auch anzumerken, dass die Beschwerdeführerin gemäss Preisübersicht auf www.booking.com für eine Ferienwohnung von 35 m² für drei Nächte und zwei Personen (neben dem ordentlichen Preis für die Ferienwohnung von Fr. 360.-- sowie Gebühren von Fr. 125.-- für die Endreinigung und die Bettwäsche; vgl. dazu vorstehend E.9.4) auch eine Kurtaxe von Fr. 17.70 (Fr. 5.90 x 3 Nächte) und eine Tourismusabgabe von Fr. 35.40 (Fr. 5.90 x 2 Gäste x 3 Nächte) erhebt. Wofür diese beiden Abgaben erhoben werden, ist nicht ganz klar. Die

Gästetaxe würde nämlich gemäss dem kommunalen Gesetz über die Erhebung der Kur-, Sport- und Verkehrstaxen (Gästetaxengesetz) in Verbindung mit dem Tarifblatt zum Gästetaxengesetz von X._____ in der Wintersaison Fr. 5.90 pro Logiernacht betragen. So gesehen verlangt die Beschwerdeführerin unter dem Titel Kurtaxe mit Fr. 17.70 zu wenig, weil sie Fr. 5.90 pro Nacht verrechnet, statt Fr. 5.90 pro Person und Nacht. Korrekt wäre vielmehr eine Kurtaxe von Fr. 35.40 (6 x Fr. 5.90). Was dann aber mit der Position Tourismusabgabe gemeint ist, welche mit

- 22 - Fr. 35.40 zu Buche steht, ist völlig unverständlich. Es ist davon auszugehen, dass diese Position von der Beschwerdeführerin eingeführt wurde, um damit die Tourismusförderungsabgabe zu bezahlen, weil die Beschwerdeführerin – wie sie selber ausführt (vgl. Beschwerdeschrift vom 23. August 2018 Rz. 23) – keine Möglichkeit hat, die Tourismusförderungsabgabe an die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten weiterzugeben. 10.1. Nach dem vorstehend Gesagten ist es nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdeführerin die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 4 lit. a TFAG als Steuersubjekt der Tourismusförderungsabgabe qualifiziert und folglich der Tourismusförderungsabgabe unterstellt hat. Wie gesehen (vgl. vorstehend E.5.1) genügt es für die Erhebung der Tourismusförderungsabgabe als Kostenanlastungssteuer, 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 ("abstrakte Nutzennähe") oder weil sie – abstrakt – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann ("abstrakte Kostennähe"). Vor diesem Hintergrund könnten im vorliegenden Fall grundsätzlich beide, mithin sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheiten, als Subjekt der Tourismusförderungsabgabe und damit als tourismusförderungsabgabepflichtig betrachtet werden. Weil aber die Tourismusförderungsabgabe nicht mehrfach verschiedenen Steuersubjekten in Rechnung gestellt werden kann und in der vorliegenden Konstellation folglich ein Entweder-oder-Entscheid zu fällen ist, scheint es aufgrund der Gesamtsituation doch naheliegender, die Tourismusförderungsabgabe der Beschwerdeführerin in Rechnung zu stellen, weil sie im Vergleich zu den Stockwerkeigentümern sowohl eine höhere abstrakte Nutzennähe als auch eine höhere abstrakte Kostennähe aufweist. Geht man gestützt auf diese Überlegungen davon aus, dass die Tourismusförderungsabgabe für die Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten unbestrittenermassen geschuldet

- 23 - ist und dass die Tourismusförderungsabgabe für diese Vermietung nur bei einem Steuersubjekt erhoben werden kann, hat die Beschwerdeführerin die subjektive Steuerpflicht zu Recht bei der Beschwerdeführerin gesehen. Insofern erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Juni 2018 als rechtmässig, zumal auch nicht zu beanstanden ist, dass die Beschwerdeführerin für die Apartments in der Residenz B._____ den Ansatz für Ferienhäuser/Ferienwohnungen gemäss Art. 2 lit. a lit. cc ABzT-FAG von Fr. 65.-- pro Bett übernommen hat. Auf diese Weise trägt die Beschwerdeführerin nämlich der Tatsache Rechnung, dass der Beschwerdeführerin die entsprechenden Apartments der Residenz nicht das ganze Jahr zur Vermietung zur Verfügung stehen, sondern bloss an mindestens fünf Monaten bzw. 150 Tagen im Jahr. Vor diesem Hintergrund erweist sich die gegen den Einspracheentscheid vom 22. Juni 2018 erhobene Beschwerde vom 23. August 2018 als unbegründet, was zur Abweisung derselben – soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.2) – und zur Bestätigung des

Einspracheentscheid vom 22. Juni 2018 führt. 10.2. An diesem Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin – wie nachstehend dargestellt – nichts zu ändern. Tatsache ist zwar offenbar, dass die Vermietungspflicht im Grundbuch gemäss den unbestritten gebliebenen Aussagen der Beschwerdeführerin zugunsten der Eigentümerin der Hotelliegenschaft und nicht zugunsten der Beschwerdeführerin als Betreiberin des Hotels besteht. Die Beschwerdeführerin leitet daraus ab, dass daher nicht sie als Subjekt zu betrachten sei, sondern – wenn schon – die Eigentümerin der Hotelliegenschaft (vgl. Replik vom 22. Oktober 2018 Rz. 8). Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Sie lässt nämlich die Tatsache unberücksichtigt, dass die Betriebsgesellschaft des Hotels und damit auch die Gesellschaft zur Bewirtschaftung der Stockwerkeigentumseinheiten ändern können. Da versteht es sich von selbst, dass die Eigentümerin des Hotels sich selbst ein

- 24 - Vermietungsrecht hat einräumen lassen und dieses jeweils der Betriebsgesellschaft, im vorliegenden Fall der Beschwerdeführerin, überträgt. Schliesslich vermag auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin zwar ein Vermietungsrecht, aber kein Vermietungszwang hat, nichts an der Beurteilung zu ändern, dass der überwiegende Nutzen an der Vermietung und damit an der Präsenz von Touristen bei der Beschwerdeführerin liegt. Die vertragliche Ausgestaltung des Vermietungsrechts ohne Vermietungszwang kann nämlich auch so verstanden werden, dass beim ursprünglichen Aushandeln des Vertragsinhalts die Hoteleigentümerin sich ein Recht sichern wollte, ohne eine wirtschaftliche Verpflichtung eingehen zu müssen. Mit anderen Worten trägt die Betreiberin des Hotels durch den Verzicht auf eine Vermietungspflicht kein unternehmerisches Risiko. Wenn ausreichend Gäste vorhanden sind und sich die Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten wirtschaftlich lohnt, kann die Hotelbetreiberin diese vermieten und dadurch höhere Einnahmen generieren. Wenn weniger Gäste kommen oder sich die Vermietung – aus welchen Gründen auch immer – aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht lohnt, kann die Betriebsgesellschaft trotz entsprechender Nachfrage auf eine Vermietung der Stockwerkeigentumseinheiten verzichten, ohne dass die Stockwerkeigentümer gegenüber der Betriebsgesellschaft Forderungen stellen können. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung spricht also der fehlende Vermietungszwang eher dafür, dass der Nutzen aus dem Tourismusmarketing bei der Beschwerdeführerin und nicht bei den Eigentümern der Stockwerkeigentumseinheiten anfällt. Denn selbst bei bestehender Nachfrage könnten die Stockwerkeigentümer ihre Einheiten nämlich gemäss Ziff. 6 des Mietvertrags (Akten der Beschwerdeführerin [Bf-act.] 4 S. 5) nicht selbst oder über einen Dritten vermieten.

E. 11

Nach dem vorstehend Gesagten erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Juni 2018 als rechtens, was zur Bestätigung dessel-

- 25 - ben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.2). Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der Beschwerdeführerin. 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 Par-

teientschädigung zusteht. Demnach erkennt das Gericht:

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