

# GR\_GERICHTE A 2018 60 vom 9. April 2019

GR Gerichte, 2019-04-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2018\\_60](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_60)

FR: GR\_GERICHTE A 2018 60 du 9 avril 2019

IT: GR\_GERICHTE A 2018 60 del 9 aprile 2019

## Regeste

Gästetaxe | Gästetaxe, Beherbergungsabgabe, Tourismusförderungsabgabe

## Erwägungen

### E. 4

Nach Neuberechnungen der Kurtaxe durch die Gemeinde X.\_\_\_\_\_ und weiteren Einsprachen der Schwestern B.\_\_\_\_\_ und A.\_\_\_\_\_, entschied der Gemeindevorstand der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ am 6. November 2018 über die Er-

- 3 - hebung der Kurtaxe. Er verfügte, dass die ausstehenden Nachrechnungen für den Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis am 30. April 2018 von je Fr. 859.75 sowie die Rechnung für das Tourismusjahr 2018/2019 von je Fr. 150.-- durch A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ zu begleichen seien.

### E. 4.1

Anfechtungsobjekt der vorliegenden Beschwerdeverfahren bilden die Einspracheentscheide vom 6., mitgeteilt am 7. November 2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprachen abgewiesen und die bei den Beschwerdeführerinnen in Rechnung gestellten Kurtaxen für den Zeitraum vom

- 5 - 1. Mai 2008 bis am 30. April 2018 von total Fr. 859.75 je Beschwerdeführerin sowie die Rechnung für die Kurtaxen 2018/2019 von Fr. 150.-- je Beschwerdeführerin bestätigt hat. Vorab ist von Amtes wegen zu prüfen, ob der Erlass des streitigen Entscheids überhaupt in die sachliche und funktionelle Zuständigkeit des Gemeindevorstands fiel.

### E. 4.2

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 Gemeinden und die Kirchen eine Steuerhoheit beanspruchen können. Die Delegation der Steuerhoheit an die politischen Gemeinden sowie die Landeskirchen und deren Kirchgemeinden musste daher auf Gesetzesstufe normiert werden (vgl. Art. 94 Abs. 1 und Art. 99 Abs. 2 KV). Unter anderem zu diesem Zweck wurde das GKStG geschaffen, welches per 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist (vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat zum GKStG [nachfolgend Botschaft GKStG], Heft Nr. 3/2006-2007, S. 181 f.). Unter dem Titel Schlussbestimmungen zur Anpassung der kommunalen Gesetzgebung hält Art. 31 Abs. 1 GKStG fest, dass die Gemeinden, Landeskirchen und Kirchgemeinden ihre Gesetze an das kantonale Recht anzupassen haben. Des Weiteren bestimmt Art. 31 Abs. 2 GKStG, dass die Bestimmungen des Gesetzes ab dem 1. Januar 2009 direkte Anwendung finden und abweichende Regelungen der Gemeinden, Landeskirchen und Kirchgemeinden derogieren. Massgebend

für die Frage der sachlichen und funktionellen Zuständigkeit der kommunalen Einsprachebehörde ist somit vorliegend das GKStG, selbst wenn das kommunale Recht abweichende Regelungen enthalten sollte (PVG 2011 Nr. 13 E.2).

#### **E. 4.3**

Art. 27 Abs. 1 GKStG sieht vor, dass die Gemeinden in einem kommunalen Gesetz unter anderem festlegen müssen, wer für die Veranlagung und die Einsprachen verantwortlich ist (Botschaft GKStG, a.a.O., S. 234). Nach Art. 27 Abs. 3 GKStG ist die Veranlagungsbehörde dem Grundsatz nach zugleich auch die Einsprachebehörde. Wo die Veranlagung aber an Dritte delegiert wird (vgl. Art. 27 Abs. 2 GKStG), ist eine abweichende Regelung zu treffen,

denn spätestens im Einspracheverfahren muss die rechtsstaatlich legitimierte Gemeinde die Entscheidungsbefugnis übernehmen und das Veranlagungsverfahren durch den Einspracheentscheid abschliessen (Botschaft GKStG, a.a.O., S. 235). Bezüglich Vollzug und Verfahren hält Art. 27 Abs. 4 zweiter Satz GKStG ausdrücklich fest, dass die Exekutive der Gemeinde, d.h. der Gemeindevorstand, weder als Veranlagungs- noch als Einsprachebehörde bestimmt werden kann. Hintergrund dieser Einschränkung ist einerseits, dass die Einsprache Teil des Veranlagungsverfahrens ist und deshalb von der gleichen Behörde behandelt werden muss. Andererseits ist das Einspracheverfahren ein Verfahren, in dem geprüft werden muss, ob die getroffene Veranlagungsverfügung rechtlich korrekt ist. Hier geht es um die Anwendung des geltenden Rechts und nicht um eine politische Würdigung des Sachverhalts. Die Rechtsanwendung soll aber nicht in die Hände der politisch gewählten Behörden gelegt werden, sondern den dafür angestellten und ausgebildeten Mitarbeitenden der Gemeinden übertragen werden (Botschaft GKStG, a.a.O., S. 235 f.)

#### **E. 4.4**

Das Steuergesetz der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend GStG) führt denn folgerichtig in Art. 16 Abs. 1 aus, dass der Vollzug des Gemeindesteuergesetzes dem Gemeindesteueramt obliegt, soweit die Gemeinde hierfür zuständig ist. Eine ausdrückliche Zuweisung der Kompetenz zur Behandlung von Einsprachen enthält das Gesetz zwar nicht; immerhin bestimmt Art. 16 Abs. 2 GStG, dass das Gemeindesteueramt für den Vollzug der den Gemeinden durch das kantonale Steuergesetz übertragenen Aufgaben zuständig ist. Hierzu ist auch die Behandlung von Einsprachen zu zählen. Gemäss Art. 16 Abs. 3 GStG kann die Gemeinde ihre Aufgaben gemäss Absatz 1 und 2 auch an Dritte delegieren.

#### **E. 4.5**

In Bezug auf die hier zur Diskussion stehenden Kurtaxen von 2008 bis 2019 bestimmt Art. 24 des Gesetzes über Kurtaxen sowie über Abgaben für die Tourismusförderung der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ vom 25. Juni 1995 (nachfolgend GKAT), dass Verfügungen, welche in Anwendung des GKAT oder dessen

Ausführungsbestimmungen erlassen werden, mittels Einsprache innert 20 Tagen beim Gemeindevorstand angefochten werden können. Wie den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 6., mitgeteilt am 7. November 2018, zu entnehmen ist, wurden diese vom Gemeindevorstand erlassen. Damit verstösst die Beschwerdegegnerin jedoch eindeutig gegen Art. 27 Abs. 4 GKStG, welcher – wie gesehen – ausdrücklich statuiert, dass die Exekutive der Gemeinde, d.h. der Gemeindevorstand, weder als Veranlagungs-

noch als Einsprachebehörde bestimmt werden kann. Da die Bestimmungen des GKStG gemäss dessen Art. 31 Abs. 2 direkte Anwendung finden und abweichende kommunale Regelungen derogieren, ergibt sich vorliegend, dass die angefochtenen Einspracheentscheide vom 6., mitgeteilt am 7. November 2018, im Sinne von Art. 27 Abs. 4 zweiter Satz GKStG von einer sachlich und funktionell unzuständigen kommunalen Behörde erlassen worden sind. Präzisiert stellt die sachliche und funktionelle Unzuständigkeit einen Nichtigkeitsgrund dar, es sei denn, der verfügenden Behörde komme auf dem betreffenden Gebiet allgemeine Entscheidungsgewalt zu oder der Schluss auf Nichtigkeit verträge sich nicht mit der Rechtssicherheit (BGE 129 V 485 E.2.3, 127 II 32 E.3g, 119 V 309 E.3b, 114 V 319 E.4b; vgl. auch HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 1105). Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden (BGE 139 II 243 E.11.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1096). Nach dem Gesagten erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide vom 6., mitgeteilt am 7. November 2018, da sie von einer sachlich und funktionell unzuständigen kommunalen Behörde erlassen worden sind, als nichtig. Dem entgegenstehende Gründe der Rechtssicherheit sind nicht ersichtlich. Ebenso kommt dem Gemeindevorstand in Steuersachen keine allgemeine Entscheidungsgewalt zu. Da die angefochtenen Einspracheentscheide keinerlei Rechtswirkungen entfalten, können sie auch nicht Anfechtungsobjekt einer verwaltungsgerichtlichen Be-

- 8 - schwerde sein. Auf die Beschwerde ist daher, unter gleichzeitiger Feststellung der Nichtigkeit der angefochtenen Einspracheentscheide, nicht einzutreten (vgl. BGE 132 II 342 E.2.3; Urteil des Bundesgerichtes 1C\_438/2009 vom 16. Juni 2010 E.4; HANGARTNER, Die Anfechtung nichtiger Verfügungen und von Scheinverfügungen, in: AJP 2003, S. 1053 ff., S. 1054). Eine formelle Aufhebung im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren ist – da die angefochtenen Einspracheentscheide keinerlei Rechtswirkungen entfaltet – nicht erforderlich (BGE 119 V 309 E.3b in fine). 5. Infolge Nichtigkeit der angefochtenen Einspracheentscheide bräuchte vorliegend auf die materiellen Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften nicht weiter eingegangen zu werden. Im Hinblick auf allfällige weitere Verfahren rechtfertigt es sich im Sinne der Verfahrensökonomie indes, dennoch auf die materiellen Ausführungen der Parteien einzugehen.

## **E. 5**

Am 29. November/2. Dezember 2018 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerinnen) Beschwerde gegen ihren jeweiligen Entscheid des Gemeindevorstands X.\_\_\_\_\_, mit den Anträgen, die drei verrechneten Familienpauschalen von je Fr. 150.-- für eine 1,5-Zimmerwohnung im Miteigentum aufzuheben und insgesamt nur eine Pauschale von Fr. 150.-- zu verrechnen, sowie auf die rückwirkende Besteuerung von 10 Jahren zu verzichten. Dies begründeten sie damit, dass eine nicht anteilmässige Besteuerung zwischen Miteigentümer gegen die Rechtsgleichheit verstosse. Die Gemeinde könne nicht rückwirkend auf zehn Jahre Kurtaxen nachfordern, da ihr bereits damals bekannt gewesen sei, dass sie Miteigentümer der Wohnung seien. Das Fehlverhalten sei auf die Nachlässigkeit der Gemeinde zurückzu-

führen.

## **E. 6**

Mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2019 beantragte die Gemeinde X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) die Beschwerden abzuweisen. Eventualer sei die Angelegenheit betreffend die Rechnungen der beiden Beschwerdeführerinnen zwecks Veranlagung der obligatorischen Familienpauschalen für die Periode vom 1. Mai 2013 bis zum 30. April 2018 zurückzuweisen mit der Begründung, dass eine strikte Gleichbehandlung im Abgaberecht nicht möglich sei. Auf die Erhebung einer Nachsteuer sei zudem eine 10-jährige Verwirkungsfrist angesetzt. Fehlten die Voraussetzungen für die Nachsteuer, sei aufgrund der subsidiären Anwendung des Steuergesetzes auf die 5-jährige Verjährungsfrist zurückzugreifen.

### **E. 6.1**

Die Kurtaxe und die Abgaben für die Tourismusförderung im Sinne des GKAT 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 Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben werden zur Finanzierung von touristischen Einrichtungen und Veranstaltungen verwendet, die für den Gast geschaffen und von ihm in überwiegender Masse benutzt werden (vgl. Art. 11 GKAT) und sind gegenstandslos geschuldet. Kurtaxen und 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). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stehen Kostenanlastungssteuern insbesondere in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz - 9 - 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 (Beiträgen), 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 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; Urteil des Bundesgerichtes 2A.62/2005 vom 22. März 2006 E.4.2 mit Hinweisen). Als Kostenanlastungssteuer eingestuft werden in der Doktrin nebst Tourismusförderungsabgaben etwa Kurtaxen (Gästetaxen), Motorfahrzeugsteuern,

Schiffssteuern, Hundesteuern, Treibstoffzuschläge sowie Feuerschutzabgaben, wobei die betreffenden Einnahmen auch meist einer entsprechenden gesetzlichen Zweckbindung unterworfen sind (vgl. MA- RANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 25; BGE 124 I 289 E.3b; PVG 2003 Nr. 32 E.5a).

## **E. 6.2**

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; VAL- LENDER/WIEDERKEHR, in: EHRENZELLER/SCHINDLER/ SCHWEIZER/VALLENDER [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar,

- 10 - 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 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/WIEDERKEHR, a.a.O., N. 7 zu Art. 127 BV).

## **E. 6.3**

Die von der Beschwerdegegnerin bei den Beschwerdeführerinnen erhobene Kurtaxe ist nach dem vorstehend Gesagten in Übereinstimmung mit der Lehre und Rechtsprechung als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren. Sie findet ihre gesetzliche Grundlage in Art. 22 GKStG sowie im GKAT, welches von der Gemeinde mittels Urnenabstimmung vom 25. Juni 1995 beschlossen und so- dann von der Regierung des Kantons Graubünden mit Beschluss Nr. 1490 vom 11. Juli 1995 genehmigt wurde. Steuerpflichtig ist gemäss Art. 2 Abs. 1 GKAT jeder in der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ übernachtende Gast (vgl. auch Art. 22 Abs. 2 GKStG). Gast im Sinne des GKAT ist jede natürliche Person, welche – ohne in der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen – die Möglichkeit hat, das touristische Angebot zu benützen (Art. 2 Abs. 2 GKAT). Grundeigentum in der Gemeinde begründet wohl eine Steuerpflicht, nicht aber eine Befreiung von der Kurtaxe (Art. 2 Abs. 3 GKAT). Gemäss Art. 4 GKAT wird die Kurtaxe in der ganzen Gemeinde und während des gesamten Jahres pro Logiernacht des Gastes erhoben. Das GKAT kennt für Eigentümern von Ferienhäusern und wohnungen zwei Bemessungsgrundlagen, einmal eine Kurtaxe nach Logiernacht und einmal eine obligatorische Familienpauschale. Alternativ zur Kurtaxenabrechnung nach Logiernacht, kann für eine freiwillige Gästepauschale optiert werden (Art. 5-7 GKAT).

- 11 -

## **E. 7**

Am 20. Februar 2019 reichte eine Beschwerdeführerin ihre Replik ein und vertiefte die Ausführungen aus der Beschwerde. Mit Schreiben vom 25. Februar 2019 verzichtete die

Beschwerdegegnerin auf die Einreichung einer Duplik.

- 4 - Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Da die Eingaben sowie der Sachverhalt in den Verfahren A 18 59 und A 18 60 identisch sind und sich somit die gleichen Rechtsfragen stellen, rechtfertigt es sich, die Verfahren zu vereinigen und mit einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 6 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; BR 370.100]). 2. Das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren betrifft die von der Beschwerdegegnerin für die Jahre 2008-2018 sowie 2019 bei den Beschwerdeführerinnen in Rechnung gestellten Kurtaxen in der Höhe von je Fr. 859.-- und je Fr. 150.--. Da der Streitwert Fr. 5'000.-- nicht überschreitet und die vorliegende Streitsache nicht in Fünferbesetzung zu entscheiden ist, ist die Zuständigkeit des Einzelrichters gegeben (Art. 43 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 43 Abs. 2 VRG e contrario) 3. Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) beurteilt das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen kommunale Einspracheentscheide in Steuersachen. Die angefochtenen Einsprache-Entscheide der Beschwerdegegnerin vom 6. November 2018, mitgeteilt am 7. November 2018, stellen taugliche Anfechtungsobjekte dar. Als materielle und formelle Adressatinnen derselben sind die Beschwerdeführerinnen berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an deren Überprüfung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist somit einzutreten (Art. 38 und 52 Abs. 1 VRG).

#### **E. 7.1**

Die Erhebung der Kurtaxe an sich wird von den Parteien nicht in Frage gestellt. Die Beschwerdeführerinnen rügen, dass Art. 6 Abs. 4 GKAT gegen Art. 8 BV verstosse. Art. 6 Abs. 4 GKAT lautet wie folgt: "Die Pflicht zur Entrichtung einer jährlichen Familienpauschale entsteht mit der Begründung eines (Mit-)Eigentums, Nutzniessungs- oder Dauermietverhältnisses. Die Familienpauschale ist bis zum 1. Mai jeden Jahres zu entrichten." Bezüglich der Rüge der Beschwerdeführerinnen ist festzuhalten, dass es die Rechtsprechung zulässt, für die Kurtaxe (Gästetaxe) für Eigentümerinnen, Nutzniesserinnen und Dauermieterinnen 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 Kontrollaufwand 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 effektiv pro Übernachtung abrechnenden Gast, 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 Pauschalisierung sowie der Tatsache, dass es sich bei der Kurtaxe 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. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_519/2016 vom 4. September 2017 E.3.6.4 und 2P.194/2006 vom 7. August 2006, E.3).

## **E. 7.2**

In der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ wird die Kurtaxe von jedem in der Gemeinde über- nachtenden Gast erhoben (Art. 2 Abs. 1 GKAT). Der übernachtende Gast bil- det das Steuersubjekt. Im Gegensatz dazu steht die Logiernacht als Steuer- objekt (Art. 4 Abs. 1 GKAT). Eigentümer, Nutzniesser und Dauermieter von Ferienhäusern und -wohnungen, die gemäss vorstehenden Artikeln der Kur- taxenpflicht unterliegen, sind verpflichtet, unabhängig von der Dauer und Häu- figkeit ihres Ferienaufenthaltes die Kurtaxe in Form einer jährlichen Familien- pauschale zu entrichten (Art. 6 Abs. 1 GKAT). Die Höhe der obligatorischen Familienpauschale wird vom Gemeinderat festgelegt und beträgt derzeit Fr. 150.-- pro Person bzw. „Familie“ im Sinne des GKAT (Art. 6 Abs. 3 GKAT i.V.m. Art. 2 des Gesetzes über Kurtaxen sowie über Abgaben für die Touris- musförderung der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ ([ABGKAT])). Ergänzend erläutert Art. 2 Ziff. 5 ABGKAT, dass alle Personen einer Eigentümer- oder Mietergemein- schaft die obligatorische Familienpauschale bezahlen müssen. Der Ehegatte, die Kinder bis zum vollendeten 20. Altersjahr sowie ständig in der Familie le- bende Verwandte ohne eigenen Haushalt zählen zu den Familienangehöri- gen, welche unter die Familienpauschale subsumiert werden (Art. 6 Abs. 3 GKAT). Die Begründung von Miteigentum reicht zur Entstehung der Abgabe- pflicht aus (Art. 6 Abs. 4 GKAT). Steuersubjekt ist folglich jede Person, die Allein- oder Miteigentum an einer Wohnung oder einem Haus auf dem Ge- meindegebiet hat. Bei mehreren Miteigentümern ist zu prüfen, ob es sich bei den Miteigentümern um Ehegatten, um Eltern oder um deren Kinder unter 20 Jahren handelt. Diesfalls ist eine einzige Familienpauschale geschuldet. Be- stehen zwischen den Miteigentümern, wie im vorliegenden Fall, keine vorge- nannten Verbindungen, so wird eine doppelte oder mehrfache Familienpau- schale erhoben.

## **E. 7.3**

Die Beschwerdeführerinnen rügen, dass die Bemessung der Taxe nicht nach Anzahl Eigentümer vorgenommen werden dürfe. Die Miteigentümer könnten nicht zusammen in der Wohnung verweilen, da zu wenig Platz vorhanden sei

- 13 - und erwachsene Geschwister, die ihre eigene Familie haben, die Ferien nicht mit ihren Geschwistern verbringen würden.

## **E. 7.4**

Die erhobene Familien-Jahrespauschale von Fr. 150.-- pro Miteigentümer (Art. 2 ABGKAT), welche neben den mutmasslichen Logiernächten der Be- schwerdeführerinnen selber auch jene ihrer Ehegatten, ihrer Kinder bis zum vollendeten 20. Altersjahr sowie ständig in der Familie lebenden Verwandten ohne Haushalt abgilt (Art. 6 Abs. 2 GKAT), ist nicht derart hoch, dass von ei- ner verfassungswidrigen Ungleichbehandlung gesprochen werden könnte. Es ist durchaus davon auszugehen, dass sich die verschiedenen Miteigentümer bei der Nutzung einer Ferienliegenschaft absprechen und damit bei Miteigen- tum unterschiedlicher Familien im Sinne des GKAT jährlich insgesamt mehr Übernachtungen pro Ferienliegenschaft erzielt werden, als beim Alleineigen- tum durch eine einzige Familie. In Anbetracht dieser Tatsachen ist die Aufer- legung der Familienpauschale für jeden Miteigentümer nicht unangemessen hoch, zumal davon drei Miteigentümer betroffen sind. Selbstredend wäre die Situation anders einzuschätzen, wenn die Anzahl Miteigentümer eine gewisse kritische Grenze überschreiten sollte. Die Kurtaxe pro Logiernacht für Hotels und Ferienwohnungen beträgt derzeit während der Hauptsaison

Fr. 4.50 und während der Zwischensaison Fr. 2.60 pro Erwachsene Person. Für Kinder zwischen dem 6. und 12. Altersjahr gilt der entsprechend hälftige Ansatz. Kinder bis zum 6. Geburtstag sind von der Kurtaxenpflicht befreit und Kinder ab dem 12. Geburtstag werden als „Erwachsene“ behandelt (Art. 5 GKAT i.V.m. Art. 2 ABGKAT). Die Monate Mai, Oktober und November gelten als Zwischensaison. Die restlichen Monate gelten als Hauptsaison. Mit anderen Worten gilt während neun Monaten der Ansatz für die Hauptsaison und während drei Monaten der Ansatz für die Zwischensaison. Das ergibt ein gewichtetes Jahresmittel der Kurtaxe pro Person (ab 12. Altersjahr) von Fr. 4.-- ( $\{9*Fr. 4.50\} + \{3*Fr. 2.60\} / 12$ ). Auch wenn es sich im vorliegenden Fall um eine 1,5-Zimmerwohnung handelt, kann von drei Schlafplätzen ausgegangen werden. Geht man nun von einer Belegung mit drei Personen aus, entspricht die obligatorische Familienpauschale 12.5 Übernachtungen (Fr. 150.--/Fr. 4.-

- 14 - /3 Personen). Bei drei Miteigentümern würde dies über das Jahr verteilt rund 38 Übernachtungen durch 3 Personen entsprechen. Nimmt man eine Belegung von 2 Personen an, würden insgesamt – für alle drei Miteigentümer und ihren Ehegatten und Kindern bis zum 20. Altersjahr – 56 Übernachtungen resultieren.

### **E. 7.5**

Gemäss Lehre und Praxis ist für die Festsetzung einer Jahrespauschale – bei Alleineigentum – 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 einer Entscheidung 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.). In Anlehnung an diese Rechtsprechung verstösst die Erhebung der Familienpauschale pro Miteigentümer im vorliegenden Fall nicht gegen Art. 8 BV. Die entsprechenden Rügen der Beschwerdeführerinnen erweisen sich als unbegründet. 8.1. Die Beschwerdeführerinnen rügen, dass die Kurtaxen nur rückwirkend für fünf und nicht für zehn Jahre nachgefordert werden dürften. Der Beschwerdegegnerin seien die Eigentümerverhältnisse in Bezug auf die Wohnung

längstens  
- 15 - bekannt gewesen. Die Beschwerdegegnerin beruft sich darauf, dass es ihr aufgrund der grossen Zahl der durchzuführenden Steuerverfahren nicht zumutbar sei, in jedem Fall eine ins Detail gehende Untersuchung vorzunehmen. Auch sei der örtlichen Destinations-Organisation (nachfolgend: DO) nicht mitgeteilt worden, dass sich die Eigentumsverhältnisse verändert hätten. Die Beschwerdeführerinnen stellen sich auf den Standpunkt, dass bereits seit 1986 aktenkundig sei, dass sie und ihr Bruder Eigentümer der besagten Wohnung seien und es sich hierbei um einen Fehler der Beschwerdegegnerin

handle. Fraglich und zu prüfen ist, ob es sich bei den Eigentumsverhältnissen an der Ferienwohnung um eine neue Tatsache handelt und von den Beschwerdeführerinnen eine Nachsteuer für die vergangenen zehn Jahre verlangt werden kann, oder ob die Beschwerdegegnerin sich aufgrund der relativen Veranlagungsverjährung mit der fünfjährigen Steuernachforderung begnügen muss. 8.2. Die Gemeinden sind zur Erhebung von Kurtaxen befugt (Art. 2 Abs. 3 lit. b GKStG). Weder das GKStG noch das GKAT enthalten Bestimmungen zur Veranlagungs- und Bezugsverjährung. Demnach gilt – aufgrund des Verweises in Art. 1 Abs. 2 GKStG – die Verjährungsregelung gemäss Art. 125 Abs. 1 und Art. 126 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BR 720.000). Das Recht zur Veranlagung von periodischen Steuern verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 25 Abs. 1 GKStG i.V.m. Art. 125 Abs. 1 StG; relative Veranlagungsverjährung). Art. 125 Abs. 2 und 3 StG regelt sodann den Friststillstand und die Fristunterbrechung. Nach 15 Jahren ist das Recht eine Steuer zu veranlagern auf jeden Fall verjährt (Art. 125 Abs. 4 StG; absolute Veranlagungsverjährung). 8.3. Im vorliegend zu beurteilenden Fall ergeben sich aus den Akten – abgesehen von den Rechnungsstellungen im 2018 – weder irgendwelche Anhaltspunkte für eine Unterbrechung der Verjährung noch für einen Friststillstand. Vor diesem Hintergrund darf die Beschwerdegegnerin die Kurtaxen für die letzten fünf Jahre veranlagern, weil einzig für diese Zeitspanne – gemäss den dem

- 16 - Gericht vorliegenden Akten – die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist. 9.1. Die Beschwerdegegnerin macht geltend, dass nicht die Veranlagungsverjährung massgeblich sei. Vielmehr seien die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren erfüllt. 9.2. Gemäss Art. 25 GKStG i.V.m. mit Art. 145 Abs. 1 StG darf die Veranlagungsbehörde, bei zu Unrecht unterbliebener oder bei unvollständiger rechtskräftiger Veranlagung, die nicht erhobene Steuer nebst Zins als Nachsteuer erheben. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 146 Abs. 1 StG). Ein Nachsteuerverfahren wird u.a. eingeleitet, falls sich neue Tatsachen oder Beweismittel ergeben, welche der Veranlagungsbehörde nicht bekannt waren (Art. 145 Abs. 1 StG). Ob es sich bei den Eigentumsverhältnissen der Beschwerdeführerinnen um eine neue Tatsache handelt und wer für die Beibringung dieser Tatsache verantwortlich war, ist nachfolgend zu eruieren. 9.3. Gemäss Art. 127 Abs. 2 StG müssen die Steuerpflichtigen ihre Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, rechtsgültig unterzeichnen und mit den verlangten Unterlagen fristgerecht einreichen. Auch auf Bundesebene muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine richtige und vollständige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Ist sich der Steuerpflichtige über eine bestimmte Tatsache im Unklaren, so darf er diese nicht verschweigen, sondern muss auf die Unsicherheit hinweisen. Die Tatsache selbst muss er als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E.3.2.1). Die Veranlagungsbehörde darf sich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat. Eine Pflicht zur ergänzenden Abklärung besteht

- 17 - jedoch, falls die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Sind die Mängel in der Steuererklärung jedoch nicht geradezu offensichtlich, werden die damit zusammenhängenden Tatsachen nicht als im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert und die Behörden müssen sich das entsprechende Wissen nicht anrechnen

lassen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E.3.2.2). 9.4. Die Steuerverfahrensgesetze auferlegen der Veranlagungsbehörde eine Untersuchungspflicht (Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG, Art. 46 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Veranlagungsbehörde ist gehalten, die Steuererklärung zu prüfen und von Amtes wegen die erforderlichen Untersuchungen zur Abklärung des massgeblichen Sachverhalts vorzunehmen. Der Untersuchungsgrundsatz der Veranlagungsbehörde erlischt, wenn der materiell wahre Sachverhalt vollständig feststeht. Zu diesem Zweck müsste das gesamte für die Steuerveranlagung rechtserhebliche Tatsachenmaterial beweismässig abgeklärt werden. Aufgrund der Massenverwaltung und des Gebots beschleunigter Erledigung der Steuerveranlagung ist eine solche Abklärung bei jedem Fall kaum möglich (ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA Hugo, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2018, S. 155, Rz. 4 ff.). 9.5. Trotz der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen darf der Untersuchungsgrundsatz der Veranlagungsbehörde nicht ausgehöhlt werden. Falls sie einen als erheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt hat und die Unklarheit oder Unvollständigkeit offensichtlich ist, so gelten die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht als neu. Durch die versäumte Sachverhaltsabklärung entsteht eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht, welche den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration des Steuerpflichtigen und dem Steuerausfall unterbricht. Allerdings ist die Unterbrechung des Kausalzusammenhangs an strenge Voraussetzungen zu knüpfen, denn der Steuerpflich-

- 18 - tige soll in erster Linie die Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Steuererklärung übernehmen (ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, a.a.O., S. 417, Rz. 28). 9.6. Wie die Veranlagung der obligatorischen Familienpauschale für Eigentümer von Ferienliegenschaften in der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ in den letzten Jahren erfolgte, ergibt sich nicht aus den Akten. Es ist jedoch nicht anzunehmen, dass die Eigentümer jährlich eine diesbezügliche Deklaration bei der Gemeinde hätten einreichen müssen. Der Wortlaut von Art. 9 ABGKAT, wonach die obligatorische Familienpauschale den Eigentümern, Nutzniessern und Dauermietern von Ferienhäusern und -wohnungen jährlich in Rechnung gestellt wird, lässt eher den Schluss zu, dass die von der Beschwerdegegnerin beauftragte Organisation (DO) jährlich den Eigentümern von sich aus – ohne Deklaration – Rechnung stellt. 9.7. Entgegen ihren Vorbringen, kann sich die Beschwerdegegnerin nicht darauf berufen, dass die Veranlagung der obligatorischen Familienpauschale als Massenverwaltung gelte, wie die Veranlagung der ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuern. Die von ihr zitierte Literatur und Praxis bezieht sich grundsätzlich auf die ordentliche Steuererklärung, in welcher sämtliche Primär- und Sekundärsteuerpflichtigen zahlreiche Angaben aufführen und eine Überprüfung sämtlicher Angaben dieser Selbstdeklarationen durch die Steuerbehörden nicht zumutbar ist. Einerseits aufgrund der grossen Anzahl der Steuererklärungen und andererseits aufgrund der Masse der darin enthaltenen Angaben (Erwerbseinkommen, Vermögenserträge, Gewinnungskosten, Sozialabzüge, Vermögensangaben, etc.). Bei der Veranlagung der obligatorischen Familienpauschale durch die Beschwerdegegnerin handelt es sich um eine überschaubare, wenn auch nicht geringe Anzahl Pflichtiger (Eigentümer, Nutzniesser und Dauermieter von Ferienliegenschaften). Die einzigen zu überprüfenden Tatsachen sind, wer Eigentümer, Nutzniesser oder Dauermieter einer Ferienliegenschaft (also ohne Wohnsitz in der Gemeinde) ist. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer Massenverwaltung die

## Rede

- 19 - sein. Daher fällt die Berufung auf die mangelnde Offensichtlichkeit eines unklaren oder unvollständigen Sachverhalts ausser Betracht. Nachfolgend bleibt zu prüfen, ob die Eigentumsverhältnisse der Beschwerdeführerinnen neue Tatsache darstellen, die erst jetzt zur Kenntnis der Beschwerdegegnerin gelangt sind. 10.1. Als "neu" gilt, was bei der Veranlagung zwar bereits bestanden hat, aber erst nach rechtskräftiger Erledigung der Einschätzung eines Steuerpflichtigen zur Kenntnis der zuständigen Steuerbehörde gelangt. 10.2. Die Eigentumsverhältnisse an Ferienhäusern und –wohnungen ergeben sich aus dem Grundbuch. Diese Angaben sind öffentlich zugänglich. Zudem erhalten die Gemeinden bzw. die Gemeindesteuerämter vom zuständigen Grundbuchamt eine Mitteilung über jede Handänderung (sog. Handänderungsanzeige; Art. 1 Abs. 2 GKStG i.V.m. Art. 123 Abs. 2 StG). Ebenso wissen die Gemeinden, wer bei ihnen Wohnsitz hat. Damit weiss die Beschwerdegegnerin sowohl wer (Mit-)Eigentümer eines Grundstücks ist und wann eine (zivilrechtlich) Handänderung erfolgt. Zudem ist ihr bekannt, ob die (Mit-)Eigentümer Wohnsitz in der Gemeinde haben. Mit diesen beiden Angaben wäre es ihr ohne weiteres möglich gewesen, die obligatorische Familienpauschale bei den Beschwerdeführerinnen zu erheben. Dies gilt umso mehr, als dass die Beschwerdegegnerin gestützt auf Art. 5 GStG eine Liegenschaftsteuer erhebt, wofür sie ebenfalls die Eigentumsverhältnisse benötigt. 10.3. Nach dem Gesagten kann es sich bei den von der Gemeinde erst im 2018 festgestellten Eigentumsverhältnissen nicht um neue Tatsachen im Sinne von Art. 145 StG handeln. Einerseits weil es sich im Unterschied zu den ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuern um eine einfach zu veranlagende obligatorische Familienpauschale handelt und andererseits, weil die notwendigen Angaben (Eigentumsverhältnisse ohne Wohnsitz) der Gemeinde bereits bekannt waren.

- 20 - 10.4. Obwohl die Beschwerdegegnerin die Erhebung der Kurtaxe an die DO ausgelagert hat, kann sie sich nicht darauf berufen, dass bei der DO keine Mitteilung über die Änderung der Eigentümerverhältnisse erfolgt sei. Vielmehr sind die der Gemeinde bekannten Tatsachen (Eigentumsverhältnisse ohne Wohnsitz) der DO anzurechnen. Es kann nicht angehen, dass bei Bezug der Kurtaxen durch die Gemeinde die Voraussetzungen für die Anwendung eines Nachsteuerverfahrens nicht gegeben sind und durch die Delegation des Bezugs an die DO ein Nachsteuerverfahren möglich wird. 10.5. Daraus resultiert, dass im vorliegenden Fall das Nachsteuerverfahren keine Anwendung findet, weil – entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerin – keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im Sinne von Art. 145 StG vorliegen.

### **E. 11**

Zusammenfassend ergibt sich, dass auf die Beschwerden infolge Nichtigkeit der angefochtenen Einspracheentscheide vom 6., mitgeteilt am 7. November 2018, nicht einzutreten ist. Die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt, weshalb die Veranlagungsverjährung Anwendung findet. Die Sache ist an die zuständige Veranlagungs- und Einsprachebehörde zurückzuweisen, damit diese das Einspracheverfahren im Sinne der vorstehenden Erwägungen weiterführt und neue Einspracheentscheide fällt.

### **E. 12**

Tritt das Verwaltungsgericht auf eine Beschwerde nicht ein, auferlegt es dem Beschwerdeführer als unterliegende Partei in der Regel die Gerichtskosten (vgl. Art. 73

Abs. 1 VRG). Vorliegend rechtfertigt es sich allerdings, die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin zu überbinden. Denn die angefochtenen Einspracheentscheidungen wurden im Widerspruch zu Art. 27 Abs. 4 zweiter Satz GKStG von einer sachlich und funktionell unzuständigen kommunalen Behörde erlassen. Vor diesem Hintergrund erscheint es ohne weiteres angebracht, die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Eine aus-

- 21 - sergerichtliche Entschädigung steht den Beschwerdeführerinnen nicht zu, da sie nicht anwaltlich vertreten sind.

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