

GR_GERICHTE A 2020 64 vom 5. März 2021

GR Gerichte, 2021-03-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2020_64

FR: GR_GERICHTE A 2020 64 du 5 mars 2021

IT: GR_GERICHTE A 2020 64 del 5 marzo 2021

Regeste

Gästetaxe (Befreiung) | Gästetaxe, Beherbergungsabgabe, Tourismusförderungsabgabe

Erwägungen

E. 1

A._____ mit Wohnsitz im Kanton Bern hält sich seit längerer Zeit im Hotel C._____ in B._____ auf.

E. 2

Am 30. Juni 2020 ersuchte A._____ beim Tourismusbüro B._____ mündlich um Befreiung von der Kurtaxe, da sie aufgrund ihrer Invalidität die Gästekarte sowie die Infrastruktur in der Gemeinde B._____ nicht nutzen könne. Mit Verfügung vom 17. Juli 2020 lehnte der Gemeindepräsident der Gemeinde B._____ eine Befreiung von A._____ von der Kurtaxe ab. Das von A._____ am 13. August 2020 eingereichte Wiederwägungsgesuch (recte: Einsprache) wurde mit Einspracheentscheid vom 3., mitgeteilt am

E. 2.1

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid des Gemeindevorstands vom 3., mitgeteilt am 5. November 2020, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der Beschwerdeführerin abgewiesen und die von der Beschwerdeführerin beantragte Befreiung von der Kurtaxenpflicht abgelehnt hat. Vorab ist von Amtes wegen zu prüfen, ob der Erlass des strittigen Entscheids überhaupt in die sachliche und funktionelle Zuständigkeit des Gemeindevorstands fiel.

- 4 -

E. 2.2

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 Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) 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. 2.3

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 über-

- 5 - nehmen und das Veranlagungsverfahren durch einen 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. 2.4

Die Kompetenzen der Exekutive beschränken sich gemäss GKStG auf Steuererleichterungen und gegebenenfalls auf die Behandlung von Erlassgesuchen und administrativen Abschreibungen (vgl. VON RECHENBERG, a.a.O., Art. 27 N.5 f.; Botschaft GKStG, a.a.O., S. 236). Im Gegensatz zur politisch motivierten Steuererleichterung, welche die Ansiedlung neuer Betriebe bzw. die Aufnahme neuer Produktionszweige durch bestehende Betriebe und damit die Schaffung neuer Arbeitsplätze bezweckt (vgl. VON RECHENBERG, a.a.O., Art. 27 N.6), gehört die Festlegung der subjektiven Steuerpflicht (wozu auch die subjektive Steuerbefreiung gehört) zum Veranlagungsverfahren (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 13 38 vom 22. Oktober 2013 E.3).

E. 2.5

Das Steuergesetz der Gemeinde B._____ vom 25. November 2007 (GStG) führt denn folgerichtig in Art. 16 Abs. 1 aus, dass der Vollzug des Gemeindesteuergesetzes dem Gemeindesteueramt obliegt, soweit die

- 6 - 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 über- tragenen Aufgaben zuständig ist. Hierzu ist auch die Behandlung von Ein- sprachen zu zählen.

E. 2.6

In Bezug auf die hier zur Diskussion stehenden Kurtaxen bestimmt Art. 24 Abs. 1 des Gesetzes über Kurtaxen sowie über Abgaben für die Touris- musförderung der Gemeinde B._____ vom 25. Juni 1995 (GKAT), dass Verfügungen, welche in Anwendung des GKAT oder dessen Ausführungs- bestimmungen erlassen werden, mittels Einsprache ebenfalls beim Ge- meindesteuernamt angefochten werden können. Die Kompetenz zur Befrei- ung von der Kurtaxenpflicht wird in Art. 3 Abs. 2 GKAT jedoch dem Ge- meindevorstand zugewiesen. Diese Kompetenzzuweisung erweist sich nach dem Gesagten jedoch als unzulässig, da bei der Befreiung von der Kurtaxenpflicht keine Steuererleichterung i.S.v. Art. 27 Abs. 4 GKStG vor- liegt. Ebenso wenig kommt in der vorliegenden Konstellation ein Steuer- erlass i.S.v. Art. 20 GStG in Frage, da die Beschwerdeführerin ihre Abga- bepflicht generell bestreitet und insbesondere auch zukünftig davon befreit werden möchte. Ein Steuererlass kommt aber nur in Frage, wenn die Steu- erpflicht materiell und formell rechtskräftig geschuldet ist (vgl. REICH, Steu- errecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, § 5 Rz. 88). Vorliegend geht es daher um die Festlegung der subjektiven Steuerpflicht, welche zum Ver- anlagungsverfahren gehört und damit in die Kompetenz der Steuer- behörde fällt (vgl. vorstehende Erwägung 2.4).

E. 2.7

Wie dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 3., mitgeteilt am 5. No- vember 2020, zu entnehmen ist, wurde dieser vom Gemeindevorstand er- lassen. Damit verstösst die Beschwerdegegnerin eindeutig gegen Art. 27 Abs. 4 GKStG, welcher – wie gesehen – ausdrücklich statuiert, dass die

- 7 - Exekutive der Gemeinde, d.h. der Gemeindevorstand, weder als Veranla- gungs- noch als Einsprachebehörde bestimmt werden kann. Da die Be- stimmungen des GKStG gemäss dessen Art. 31 Abs. 2 direkte Anwen- dung finden und abweichende kommunale Regelungen derogieren, ergibt sich vorliegend, dass der angefochtene Einspracheentscheid vom 3., mit- geteilt am 5. November 2020, im Sinne von Art. 27 Abs. 4 GKStG von ei- ner sachlich und funktionell unzuständigen Behörde erlassen worden ist.

E. 2.8

Praxismässig stellt die sachliche und funktionelle Unzuständigkeit einen Nichtigkeitsgrund dar, es sei denn, der verfügenden Behörde käme auf dem betreffenden Gebiet allgemeine Entscheidungsgewalt zu oder der Schluss auf Nichtigkeit verträge sich nicht mit der Rechtssicherheit (BGE 137 I 273 E.3.1; 129 V 485 E.2.3; 127 II 32 E.3g; 119 V 309 E.3b; 114 V 319 E.4b; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwal- tungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 1105). Nichtigkeit bedeu- tet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung ent- faltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit eines Verwal- tungsaktes ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden (BGE 139 II 243 E.11.2; HÄFELIN/MÜL- LER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1096).

E. 2.9

Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtenen Einspracheentscheid vom 3., mitgeteilt am 5. November 2020, da er von einer sachlich und funktionell unzuständigen Behörde erlassen worden ist, als nichtig. Dem entgegenstehende Gründe der Rechtssicherheit sind nicht ersichtlich. Ebenso kommt dem Gemeindevorstand in Steuersachen keine allgemeine Entscheidungsgewalt zu. Da der angefochtene Einspracheentscheid keinerlei Rechtswirkungen entfaltet, kann er auch nicht Anfechtungsobjekt einer verwaltungsgerichtlichen Beschwerde sein. Auf die Beschwerde ist daher, unter gleichzeitiger Feststellung der Nichtigkeit des angefochtenen

- 8 - Einspracheentscheids, 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., 1054). Eine formelle Aufhebung im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren ist – da der angefochtene Einspracheentscheid keinerlei Rechtswirkungen entfaltet – nicht erforderlich (vgl. BGE 119 V 309 E.3b in fine). 3. Infolge Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids bräuchte vorliegend auf die materiellen Ausführungen der Parteien in ihren Rechtschriften 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. 4.1. 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 überwiegendem 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, a.a.O., § 2 Rz. 7). Nach der bundesgerichtlichen Recht-

- 9 - sprechung 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 (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 m.H.). 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. BGE 124 I 289 E.3b; PVG 2003 Nr. 32 E.5a; MA- RANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 25).

- 10 - 4.2. Das in Art. 127 Abs. 1 und 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/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 formel- len Sinn festzulegen sind (BGE 131 II 271 E.6.1; 127 I 60 E.2c). Das Le- galitätsprinzip kann seine Funktionen nur dann erfüllen, wenn der Rechts- satz einen hinreichenden Bestimmtheitsgrad aufweist. Es sind diejenigen Elemente des Steuerverhältnisses zu regeln, die für die betroffenen Bür- gerinnen und Bürger das Ausmass, den Umfang und die Grenzen der Steuerpflicht festlegen. Dazu gehören zumindest der Kreis der Abgabe- pflichtigen, der Gegenstand sowie 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; VAL- LENDER/WIEDERKEHR, a.a.O., N. 7 zu Art. 127 BV). 4.3. Die von der Beschwerdegegnerin erhobene Kurtaxe ist nach dem vorste- hend Gesagten in Übereinstimmung mit der Lehre und Rechtsprechung als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren. Sie findet ihre gesetzliche Grundlage in Art. 22 GKStG sowie im GKAT. Steuerpflichtig ist gemäss Art. 2 Abs. 1 GKAT jeder in der Gemeinde B._____ übernachtende Gast (vgl. auch Art. 22 Abs. 2 GKStG). Gast im Sinne des GKAT ist jede natür- liche Person, welche – ohne in der Gemeinde B._____ steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen – die Möglich- keit hat, das touristische Angebot zu benützen (Art. 2 Abs. 2 GKAT). Gemäss Art. 4 GKAT wird die Kurtaxe in

- 11 - der ganzen Gemeinde und während des gesamten Jahres pro Logiernacht des Gastes erhoben. 4.4. Art. 3 GKAT sieht allerdings eine Reihe von Befreiungstatbeständen vor: Art. 3 (GKAT) - Befreiung und Ermässigung Von der Kurtaxe sind befreit: a) Kinder bis zum vollendeten 12. Altersjahr b) Personen, die sich in Ausübung militärischer oder polizeilicher Pflichten in der Gemeinde aufhalten; c) Personen, die aus beruflichen Gründen in der Gemeinde übernachten, nicht aber Teilnehmer an Tagungen und Veranstaltungen, auch wenn diese berufli- chen Zwecken dienen; d) Personen, die sich in der Gemeinde zum Besuch einer Schule oder zur Erler- nung eines Berufes aufhalten; e) Gäste, die unentgeltlich im Haushalt von in der Gemeinde wohnhaften und damit der Kurtaxenpflicht nicht unterstellten Personen übernachten. In besonderen Fällen kann der Gemeindevorstand nach Anhören der kommuna- len oder regionalen Tourismusorganisation einzelne Personen oder Personen- gruppen ganz oder teilweise von der Kurtaxenpflicht befreien. 4.5. Die Beschwerdeführerin hat ihren Wohnsitz im Kanton Bern, hält sich aber seit längerem in einem Hotel in B._____ auf und verfügt zweifellos über die Möglichkeit, die touristischen

Einrichtungen zu nutzen. Damit ist sie als Gast im Sinne des GKAT zu betrachten und entsprechend auch abgabepflichtig. Eine Befreiung von der Abgabepflicht aufgrund der Tatbestände von Art. 3 lit. a bis e GKAT kommt für die Beschwerdeführerin nicht in Betracht. Da es sich bei der Kurtaxe um eine Kostenanlastungssteuer handelt, ist es unerheblich, ob die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Invalidität von den touristischen Angeboten nur in reduziertem Umfang Gebrauch machen kann; die Möglichkeit dazu reicht für die Begründung Abgabepflicht aus. 4.6. Soweit sich die Beschwerdeführerin schliesslich sinngemäss auf eine Befreiung von der Kurtaxenpflicht in besonderen Fällen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 GKAT beruft, ist festzuhalten, dass es sich bei einer solchen Beurteilung

- 12 - naturgemäss um einen Ermessensentscheid handelt, bei welchem der Veranlagungsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zusteht und dem Verwaltungsgericht bei der Überprüfung eines solchen Entscheids Zurückhaltung geboten ist. Es darf sein Ermessen nicht ohne triftige Gründe an die Stelle desjenigen der Veranlagungsbehörde setzen, sondern muss sich bei der Korrektur auf Gegebenheiten abstützen können, welche eine abweichende Ermessensausübung als naheliegender erscheinen lassen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 19 33 vom 19. September 2019 E.4.5). Aufgrund der Charakterisierung der Kurtaxe als Kostenanlastungssteuer vermag der Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin keine Befreiung von der Abgabepflicht zu begründen. Entscheidend ist nämlich nicht die tatsächliche Inanspruchnahme des touristischen Angebots, sondern die theoretische Möglichkeit dazu. Eine allfällige Ablehnung der beschwerdeführerischen Einsprache durch das zuständige Gemeindesteueramt wäre daher nicht zu beanstanden. 5. Zusammenfassend ergibt sich, dass auf die Beschwerde infolge Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids vom 3., mitgeteilt am 5. November 2020 nicht einzutreten ist. Die Sache ist an die zuständige Veranlagungs- und Einsprachebehörde zurückzuweisen, damit diese das Einspracheverfahren im Sinne der vorstehenden Erwägungen (insbesondere unter Beachtung der materiellen Ausführungen unter Erwägung 4) weiterführt und einen neuen Einspracheentscheid fällt.

E. 5

Am 1. Februar 2021 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein und warf der Beschwerdegegnerin vor, dem Gericht zwei Dokumente vorent-

- 3 - halten und in ihrer Vernehmlassung verschieden Falschaussagen gemacht zu haben. Im Weiteren hielt sie an ihrem Begehren um Befreiung von der Abgabepflicht fest.

E. 6

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 der angefochtene Einspracheentscheid wurde im Widerspruch zu Art. 27 Abs. 4 zweiter Satz GKStG von einer sachlich und funktionell unzuständigen

- 13 - kommunalen Behörde erlassen. Vor diesem Hintergrund erscheint es ohne weiteres angebracht, die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Eine aussergerichtliche Entschädigung wurde nicht beantragt, würde der Beschwerdeführerin aber auch nicht zustehen, da sie nicht anwaltlich vertreten ist. III.

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