

GR_GERICHTE A 2024 31 vom 29. November 2024

GR Gerichte, 2024-11-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2024_31

FR: GR_GERICHTE A 2024 31 du 29 novembre 2024

IT: GR_GERICHTE A 2024 31 del 29 novembre 2024

Regeste

Tourismusförderungsabgabe (Befreiung) | Gästetaxe, Beherbergungsabgabe, Tourismusförderungsabgabe

Erwägungen

E. 1

Die A._____ GmbH hat ihren Geschäftssitz in der Gemeinde B._____ und ist auf dem Gebiet der Fotografie & Bildarchiv erwerbstätig. Mit Gesuch vom 20. September 2024 ersuchte sie um Befreiung von der Tourismusförderungsabgabe (TFA).

E. 2

Mit Entscheid vom 15. Oktober 2024 lehnte der Gemeindevorstand B._____ das Gesuch ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der TFA jede unternehmerische bzw. freiberufliche Tätigkeit unterliege, egal ob sie von Privat oder Geschäftskunden erwirtschaftet werde. Auch sei nicht massgebend, ob das Unternehmen ein Atelier, Verkaufsladen besitze oder die Dienste ausschliesslich schweizweit angeboten würden. Im Weiteren sei auf der Webseite (Online-Bildarchiv) ersichtlich, dass das Unternehmen durchaus auch mit Produkten (Fotos) handle. Diese Produkte hätten nicht selten einen Bezug zur Gemeinde (z.B. Bildergalerie "C._____") und oft direkt oder indirekt auch zum Tourismus (z.B. die Kategorie "Sport"). Es möge sein, dass dies nicht in erster Linie den Tourismus in der Gemeinde B._____ betreffe. Hätte das Unternehmen seinen Sitz jedoch in einer anderen Gemeinde, wäre die TFA dort zu bezahlen, wobei die Ansätze oftmals höher seien als vor Ort. Alle juristischen und selbständig erwerbenden natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Gemeinde B._____ seien gemäss Tourismusgesetz (TG) verpflichtet, die TFA zu bezahlen. Im Sinne der Rechtsgleichheit müsse daher auch bei der Gesuchstellerin von einer Befreiung abgesehen werden.

E. 2.1

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens bildet der Entscheid des Gemeindevorstands vom 15. Oktober 2024, mit welchem die Gemeinde (Beschwerdegegnerin) das Gesuch des Beschwerdeführers um Befreiung von der TFA ablehnte. Vorab ist von Amtes wegen zu prüfen (Art.

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).

- 5 -

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 übernehmen 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

- 6 - 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 [VGU] A 13 38 vom 22. Oktober 2013 E.3).

E. 2.5

Das Steuergesetz der Gemeinde B. _____ vom 7. Juni 2017 (GStG) führt denn folgerichtig in Art. 17 Abs. 1 aus, dass der Vollzug des Gemeindesteuergesetzes dem Gemeindesteueramts obliegt, soweit die Gemeinde hierfür zuständig ist. Eine ausdrückliche Kompetenz zur Behandlung von Einsprachen enthält das Gesetz zwar nicht, immerhin bestimmt Art. 17 Abs. 2 GStG, dass das Gemeindesteuernamt überdies für den Vollzug der den Gemeinden durch das kantonale Steuergesetz übertragenen Aufgaben zuständig ist. Hierzu ist auch die Behandlung von Einsprachen zu zählen. Nichts Gegenteiliges ist auch Art. 42 Abs. 1 TG zu entnehmen, wonach Verfügungen der Gemeinde sowie Verfügungen eines mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragten Dritten mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen sind. Sie können innert 30 Tagen seit Zustellung mit schriftlich begründeter Einsprache beim Gemeindesteuernamt angefochten werden. Das Gemeindesteuernamt ist demnach zuständig.

E. 2.6

Wie dem angefochtenen Entscheid vom 15. Oktober 2024 zu entnehmen ist, wurde dieser vom Gemeindevorstand erlassen. Damit verstösst die Beschwerdegegnerin gegen Art. 27 Abs. 4 GKStG, welcher ausdrücklich statuiert, dass die Exekutive der Gemeinde, d.h. der Gemeindevorstand, weder als Veranlagungs- noch als Einsprachebehörde bestimmt werden kann. Da die Bestimmung des GKStG gemäss dessen Art. 31 Abs. 2 direkte Anwendung finden und abweichende kommunale Regelungen derogieren, ergibt sich vorliegend, dass der angefochtene Entscheid vom 15. Oktober 2024 im Sinne von Art. 27 Abs. 4 GKStG von einer sachlich und funktionell unzuständigen Behörde erlassen worden ist. In diesem Zusammenhang ist

- 7 - festzuhalten, dass es sich bei der Befreiung von der TFA um keine Steuererleichterung i.S.v. Art. 27 Abs. 4 GKStG (sh. Art. 16 lit. a StG) handelt. Ebenso wenig kommt in der vorliegenden Konstellation ein Steuererlass i.S.v. Art. 21 StG in Frage, da die Beschwerdeführerin ihre Abgabepflicht generell bestreitet und insbesondere auch zukünftig davon befreit werden möchte. Ein Steuererlass kommt aber nur in Frage, wenn die Steuerpflicht materiell und formell rechtskräftig geschuldet ist (vgl. REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, § 5 Rz. 88). Vorliegend geht es daher um die Festlegung der subjektiven Steuerpflicht i.S.v. Art. 18 TG (bzw. allfällige Ausnahme i.S.v. Art. 20 Abs. 2 TG), welche zum Veranlagungsverfahren gehört und damit in die Kompetenz der Steuerbehörde fällt (VGU A 20 64 vom 5. März 2021 E.2.6).

E. 2.7

Praxisgemäss 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 Verwaltungsrecht,

E. 2.8

Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid vom 15. Oktober 2024, 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

- 8 - Gemeindevorstand in Steuersachen keine allgemeine Entscheidungsgewalt zu. Da der angefochtene Entscheid keinerlei Rechtswirkungen entfaltet, kann er auch nicht Anfechtungsobjekt einer verwaltungsgerichtlichen Beschwerde sein. Auf die Beschwerde ist daher, unter gleichzeitiger Feststellung der Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids, nicht einzutreten (vgl. BGE 132 II 342 E.2.3; Urteil des Bundesgerichts 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 des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens ist – da der angefochtene Entscheid keinerlei Rechtswirkungen entfaltet – nicht erforderlich (vgl. BGE 119 V 309 E.3b in fine). 3. Infolge Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids braucht vorliegend nicht weiter auf die materiellen Ausführungen in den Rechtsschriften der Beschwerdeführerin eingegangen zu werden. Im Hinblick auf allfällige weitere Verfahren rechtfertigt es sich aus verfahrensökonomischen Gründen jedoch im Sinne eines Obiter Dictums Folgendes festzuhalten:

E. 3

Dagegen erhob die A._____ GmbH (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 12. November 2024 'Einsprache' (recte: Beschwerde, nicht Rekurs gemäss Rechtsmittelbelehrung) beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit den Begehren um kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und um Befreiung von der erhobenen TFA, weil die Gemeinde

- 3 - B._____ eventuell gegen übergeordnetes Recht verstosse. Zur Begründung wurde vorgebracht, die Gemeinde habe in ihrem Gesuch nicht anerkannt, dass der Umsatz des Unternehmens in Bezug auf die touristische Abhängigkeit für die vergangenen Jahre exakt CHF 0.-- betragen habe. In Art. 20 Abs. 2 TG (vom 1. Januar 2024) werde die Ausnahme erwähnt, dass es dafür einer "dem Tourismus zuzurechnende Tätigkeit bzw. Abhängigkeit des betreffenden Betriebs" bedürfe. Im Gesuch um Befreiung von der TFA habe sie dargelegt, dass sie keine Dienstleistungen für Gäste (Touristen) anbiete. Die Beschwerdeführerin habe keine B2B Kundschaft auf dem Gemeindegebiet, welche direkten oder indirekten touristischen Nutzen habe. Die reine Abbildung von Ortsbildern, Landschaften und/oder sportlichen Aktivitäten auf dem Gemeindegebiet dürfe keiner Abgabepflicht unterliegen, da dies gegen übergeordnetes Recht verstosse (die Landschaft sei für jedermann zugänglich). Sie biete auf dem Online Bildarchiv ausschliesslich Bild-Lizenzen für den kommerziellen Verkauf an und sei seit ihrem Bestehen (2008) nie mit einem Auftrag von einem Unternehmen mit direktem touristischen Nutzen beauftragt worden bzw. seither einzig von drei ortsansässigen Handwerksunternehmen mit Aufträgen (der letzte 2019) betraut worden. II. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Nach Art. 43 Abs. 3 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn ein Rechtsmittel offensichtlich unzulässig oder offensichtlich begründet oder unbegründet und keine Fünferbesetzung vorgeschrieben ist (vgl. Art. 43 Abs. 2 VRG). Bei der vorliegenden 'Beschwerde' vom 12. November 2024 handelt es sich – wie nachfolgend gezeigt wird – um ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel, weshalb das angerufene Gericht in einzelrichterlicher Kompetenz entscheidet.

- 4 -

E. 3.1

Tourismusförderungsabgaben werden als Kostenanlastungssteuer eingestuft (vgl. BGE 124 I 289 E.3b; Urteil des Bundesgerichts 2P.14/2006 vom 26. Mai 2006 E.2.2.; PVG 2003 Nr. 32 E.5a; MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 25). Unter diesen Begriff fallen Sondersteuern, die darum einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Voraussetzung für die Zulässigkeit einer derartigen Sondersteuer ist, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten (BGE 124 I 289 E.3b; Urteil des Bundesgerichts 2P.14/2006 vom

- 9 - 26. Mai 2006 E.2.2). Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens 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 voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar. Sie steht nach dem Gesagten aber in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (BGE 124 I 289 E. 3b). Aufgrund der Charakterisierung der Tourismusförderungsabgaben als Kostenanlastungssteuer vermögen allgemeine und pauschale Hinweise und Rügen auf ein fehlendes Angebot von touristischen Dienstleistungen bzw. einen fehlenden Umsatz in der Regel nicht zu genügen, um eine Befreiung von der Abgabepflicht zu begründen. Entscheidend ist nämlich nicht die tatsächliche Inanspruchnahme des Angebots, sondern die theoretische Möglichkeit dazu. In Frage steht dabei nicht ein konkreter Leistungsaustausch; entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass die betreffenden Steuerpflichtigen von den fraglichen Aufwendungen des Gemeinwesens generell stärker profitieren als andere ("abstrakte Nutzennähe") bzw. dass sie als hauptsächlicher Verursacher derselben erscheinen ("abstrakte Kostennähe"; vgl. zum Beispiel Urteil des Bundesgerichts 2C_1049/2017 vom 15. April 2019 E.4.1 m.w.H.).

E. 3.2

Es ist weiter zu berücksichtigen, dass Art. 20 Abs. 2 TG, worauf die Beschwerdeführerin ihr Gesuch stützt, eine Kann-Bestimmung darstellt. Bei der Beurteilung solcher Bestimmungen, wobei es sich naturgemäss um Ermessensentscheide handelt, steht der Veranlagungsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zu, bei deren Überprüfung sich das Verwaltungsgericht Zurückhaltung auferlegen muss. Das Gericht darf sein Ermessen nicht ohne

- 10 - 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. VGU A 20 64 vom 5. März 2021 E.4.6 und A 19 33 vom 19. September 2019 E.4.5). 4. Tritt das Verwaltungsgericht auf eine Beschwerde nicht ein, auferlegt es der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei in der Regel die Gerichtskosten (Art. 73 Abs. 1 VRG; sh. aber VGU A 20 64 vom 5. März 2021 E.6, worin das Verwaltungsgericht die Kosten der Gemeinde auferlegt hat).

Vorliegend rechtfertigt es sich allerdings – in Anbetracht der Gesamtumstände und des für das Gericht geringen generierten Aufwandes –, ausnahmsweise auf die Erhebung von Gebühren zu verzichten. Eine aussergerichtliche Entschädigung steht weder der

Beschwerdegegnerin noch der Beschwerdeführerin zu. III.

E. 4

Abs. 2 VRG), ob der Erlass des angefochtenen Entscheids überhaupt in die sachliche und funktionelle Zuständigkeit des Gemeindevorstands fiel.

E. 8

Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, 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.11.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1096).

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