

# **UR\_GERICHTE 2015\_OG V 14 37. vom 14. April 2015**

UR Obergericht, 2015-04-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ur\\_gerichte\\_2015\\_OG\\_V\\_14\\_37](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ur_gerichte_2015_OG_V_14_37).

FR: UR\_GERICHTE 2015\_OG V 14 37. du 14 avril 2015

IT: UR\_GERICHTE 2015\_OG V 14 37. del 14 aprile 2015

## **Regeste**

Kommunale Steuern. Art. 5 Abs. 2, Art. 8 Abs. 1, Art. 26, Art. 27, Art. 50 Abs. 1, Art. 127 Abs. 2 und 3 BV. Art. 51 Abs. 1, Art. 52, Art. 59 Abs. 1 lit. a und Abs. 3, Art. 60 Abs. 1 und 2, Art. 106 Abs. 1 und Art. 107 Abs. 1 KV.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen das Reglement über den Tourismus in den Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp (nachfolgend: Tourismusreglement). Dieser Erlass war bereits Gegenstand eines bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens (Art. 82 lit. b BGG; BGE 2C\_951/2010 vom 05.07.2011). Damals ging es um eine abstrakte Normenkontrolle der Reglementsbestimmungen über die Bemessung der Beherbergungsgebühr für Zweitwohnungen. Der Beschwerdeführer setzt sich nunmehr unter dem Titel der konkreten (akzessorischen) Normenkontrolle gegen dieselben Bestimmungen zur Wehr. Abstrakte Normenkontrolle liegt vor, wenn in einem besonderen Rechtsschutzverfahren über die Gültigkeit eines Rechtssatzes entschieden wird. Die Norm als solches bildet das Anfechtungsobjekt und sie wird ohne Anlass ihrer Anwendung überprüft (René Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl., Basel 2014, S. 208 Rz. 707). Die Aufhebung einer generell-abstrakten Norm wirkt gegenüber jedermann (erga omnes) und nicht nur gegenüber den Parteien (Marco Donatsch, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl., Zürich 2014, § 20 N. 98). Bei der konkreten Normenkontrolle hingegen überprüft das Gericht generell-abstrakte Vorschriften im Zusammenhang mit einem konkreten Anwendungsfall: Anfechtungsobjekt bildet ein individuell-konkreter Hoheitsakt und beurteilt wird vorfrageweise, ob dieser auf einer rechtswidrigen Norm beruht (Aemisegger/Scherrer Reber, in Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl., 2011, N. 25 zu Art. 82). Wird in diesem Rahmen erkannt, dass eine Rechtsnorm gegen höherrangiges Recht verstösst, wird diese im betreffenden Verfahren nicht angewendet. Das hat in der Regel zur Folge, dass der angefochtene konkrete Rechtsanwendungsakt aufgehoben wird. Die formelle Aufhebung – oder Änderung – der rechtswidrigen Norm fällt hingegen in die Verantwortung der zuständigen rechtsetzenden Behörde (Marco Donatsch, a.a.O., § 50 N. 46). Die Bejahung der Rechtmässigkeit eines Erlasses im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle schliesst eine spätere akzessorische oder konkrete Normenkontrolle dieses Erlasses und gegebenenfalls seine Nichtanwendung nicht aus (BGE 2C\_345/2014 vom 23.09.2014 E. 4.3; Martin E. Looser, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, Zürich 2011, § 2 N. 104; vergleiche auch Alain Griffel, in Biaggini/Gächter/Kiener [Hrsg.], Staatsrecht, Zürich 2011, § 27 N. 42). Die bereits durchgeführte Normenkontrolle steht der vorliegenden Normenkontrolle also nicht im Weg.

### **E. 3**

Zunächst beanstandet der Beschwerdeführer am abweisenden Entscheid der Vorinstanz vom 22. April 2014 die fehlende Tiefe in der Auseinandersetzung mit seiner Argumentation. Die Vorinstanz hätte insbesondere die Motive und Beweggründe der Einwohnergemeinde Andermatt für die Einführung einer Beherbergungsgebühr ausser Acht gelassen. Zudem hätte die Vorinstanz die Frage der Mittelverwendung unbeantwortet gelassen. Weiter hätte sich die Vorinstanz mit den Interessen der selbstnutzenden Zweitwohnungseigentümer nicht befasst. Eine ausdrückliche Rüge, wonach der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 15 Abs. 1 VRPV; BGE 140 I 102 E. 3.4), sprich der Anspruch auf Begründung (BGE 136 I 236 E. 5.2), verletzt worden wäre, erhebt der Beschwerdeführer (bewusst) nicht. Vielmehr geht es ihm um einen Sachentscheid. Ausserdem scheint der Beschwerdeführer durchaus in der Lage gewesen zu sein, den vorinstanzlichen Entscheid sachgerecht anzufechten. Damit hat es sich hier sein Bewenden.

### **E. 4**

Weiter ist der Beschwerdeführer der Auffassung, dass der Einwohnergemeinde Andermatt die Kompetenz zur Erhebung einer Beherbergungsgebühr beim selbstnutzenden Zweitwohnungseigentümer abgehe.

a) Die Vorinstanz sah diese Rüge als unbegründet an. Sie hält hierzu im angefochtenen Entscheid fest, dass das kantonale Recht den Gemeinden nicht verbiete, eine Beherbergungsgebühr zu erheben. Die Gemeinden könnten sich in diesem Zusammenhang auf die Gemeindeautonomie gemäss Art. 106 KV stützen. Den Gemeinden stehe es zu, im Rahmen der lokalen Wirtschaftspolitik Tourismusförderung zu betreiben. Weder das Gesetz über die Förderung des Tourismus (Tourismugesetz [TourG, RB 70.2411]) noch das Gastwirtschaftsgesetz (GWG, RB 70.2111) würden den Gemeinden untersagen, Kurtaxen oder Beherbergungsgebühren zu erheben. Sodann weist sie auf Art. 1 Abs. 2 Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri (RB 3.2211; nachfolgend: StG) hin. Laut Vorinstanz enthalte diese Bestimmung einen nicht abschliessenden Katalog der Steuern, die von den Einwohnergemeinden erhoben werden. Es bleibe den Gemeinden indessen vorbehalten, direkte Zwecksteuern einzuführen. Bei der von der Einwohnergemeinde Andermatt beanspruchten Beherbergungsgebühr handle es sich zum einen um eine Kostenanlastungssteuer und zum anderen eben um eine derartige Zwecksteuer.

b) Die Einwohnergemeinde Andermatt ihrerseits führte vor Vorinstanz aus, dass die Gemeinden bei der Wahl, ob und wie sie den Tourismus fördern und finanzieren wollen, über einen breiten Gestaltungsspielraum verfügen würden. Dabei sei es den Gemeinden unbenommen, eine Beherbergungsgebühr einzuführen. Es stehe in diesem Zusammenhang kein übergeordnetes Recht entgegen. Die Praxis belege denn auch, dass die Gemeinden von dieser Befugnis rege Gebrauch gemacht hätten. So kenne fast jede Gemeinde Kurtaxen als gemeindliche Abgaben. Derartige Abgaben müssten im kommunalen Gesetzgebungsverfahren beschlossen werden. Hierfür brauche es keine besondere Ermächtigung im Steuergesetz. Vielmehr ergebe sich diese Kompetenz unmittelbar aus der Gemeindeautonomie nach Art. 106 KV.

### **E. 5**

Die wie von der Vorinstanz und der Einwohnergemeinde Andermatt verstandene Abgabehoheit scheint fraglich und muss im Folgenden näher geprüft werden (Art. 64 i.V.m. Art. 18 Satz 3 VRPV).

a) Die Kompetenz zur Auferlegung und Eintreibung öffentlicher Abgaben (Abgabehoheit) ergibt sich aus der verfassungsrechtlich oder gesetzlich verliehenen Finanzhoheit des Gemeinwesens (Daniela Wyss, Kausalabgaben, Basel 2009, S. 110).

b) Art. 50 Abs. 1 BV gewährleistet die Gemeindeautonomie nach Massgabe des kantonalen Rechts. Rechtsprechungsgemäss sind Gemeinden in einem Sachbereich autonom, wenn das kantonale Recht diesen nicht abschliessend ordnet, sondern ihn ganz oder teilweise der Gemeinde zur Regelung überlässt und ihr dabei eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit einräumt. Der geschützte Autonomiebereich kann sich auf die Befugnis zum Erlass oder Vollzug eigener kommunaler Vorschriften beziehen oder einen entsprechenden Spielraum bei der Anwendung kantonalen oder eidgenössischen Rechts betreffen. Der Schutz der Gemeindeautonomie setzt eine solche nicht in einem ganzen Aufgabengebiet, sondern lediglich im streitigen Bereich voraus. Im Einzelnen ergibt sich der Umfang der kommunalen Autonomie aus dem für den entsprechenden Bereich anwendbaren kantonalen Verfassungs- und Gesetzesrecht (BGE 139 I 172 f. E. 6.1, 138 I 244 f. E. 5.2). Im Rahmen der Verfassung und der Gesetzgebung sind die Gemeinden befugt, sich selbst zu organisieren, ihre Behörden und Angestellten zu wählen, ihre Aufgaben nach eigenem Ermessen zu erfüllen und ihre öffentlichen Sachen selbstständig zu verwalten (Art. 106 Abs. 1 KV).

c) Gemäss Art. 59 KV beschaffen sich der Kanton und die Gemeinden die notwendigen Mittel durch die Erhebung von Steuern, Gebühren und Beiträgen (Abs. 1 lit. a). Das kantonale Recht bestimmt den Gegenstand der Steuer, den Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlagen. Im Rahmen der Gesetzgebung bestimmen die Gemeinden ihren Steuerfuss (Abs. 3). Ob und in welchem Umfang den Gemeinden im Bereich der Steuern Rechtsetzungsbefugnisse zukommen, wird durch die kantonale Verfassung und Gesetzgebung bestimmt. Eine autonome, unmittelbar auf der Verfassung beruhende Rechtsetzungsbefugnis der Gemeinden kommt im Steuerrecht selten vor. Vielmehr bestimmt in der Regel die kantonale Gesetzgebung, welche Steuern von den Gemeinden erhoben werden dürfen, wobei es sich zumeist um Zuschläge zur Staatssteuer handelt. Zwar gehört die Befugnis der Gemeinde, ihre finanziellen Angelegenheiten selbstständig zu ordnen, zur Gemeindeautonomie, doch steht ihr die Steuerhoheit in der Regel nicht aufgrund ihrer Autonomie zu, sondern nur nach Massgabe des kantonalen Rechtes (abgeleitete Steuerhoheit; BGE 126 I 124 E. 2b; vergleiche Kästli/Schlup Guignard, in Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, 2. Aufl., Muri-Bern 2014, Art. 1 N. 1 und Ueli Friederich, in Müller/Feller [Hrsg.], Bernisches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Muri-Bern 2013, S. 219; vergleiche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, VB zu §§ 187-233 N. 8; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 4 Rz. 11 f.; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 50).

d) Kausalabgaben kann eine Gemeinde dagegen ohne besondere Ermächtigung erheben, soweit ihr Rechtsetzungsautonomie zukommt und sie die Schranken des kantonalen Rechtes einhält. Dasselbe gilt für reine Lenkungsabgaben: Auch auf kommunaler Ebene genügt die Sachkompetenz der Gemeinde als Grundlage (Fabian Mösching, Massnahmen zur Beschränkung von Zweitwohnungen, Bern 2014, S. 288 f.; Daniela Wyss, a.a.O., S. 115).

Die Vorinstanz spricht der Einwohnergemeinde Andermatt im Tourismusförderungsbereich eine erhebliche Entscheidungsfreiheit und die damit

verbundene Sachkompetenz zu, lokale Wirtschaftspolitik respektive Tourismusförderung zu betreiben. Aus dieser Zuständigkeit schliesst die Vorinstanz dann die Steuererhebungskompetenz der Einwohnergemeinde Andermatt. Damit lässt die Vorinstanz für die Erhebung der Beherbergungsgebühr die Kompetenz kraft Sachzusammenhang (Daniela Wyss, a.a.O., S. 111 f.) genügen. Nun gilt es zu prüfen, unter welche Abgabart die Beherbergungsgebühr gemäss Art. 4 ff. Tourismusreglement einzuordnen ist (E. 7), ob die Gemeinde Andermatt überhaupt im Tourismuswesen sachkompetent ist (E. 8) und ob eine Abgabenerhebungskompetenz kraft Sachzusammenhang tatsächlich ausreicht oder ob es nicht vielmehr einer kantonalen Ermächtigungsnorm bedarf (E. 9).

#### **E. 7**

a) Art. 4 Tourismusreglement legt fest, dass die Gemeinden eine Beherbergungsgebühr erheben und deren Höhe bestimmen (Abs. 1). Dabei ist die Beherbergungsgebühr für die zur Verfügungsstellung von Räumlichkeiten für die Übernachtung unter anderem in Zweitwohnungen, Ferienwohnungen und Ferienhäusern zu bezahlen (Abs. 2 lit. d). Abgabepflichtig ist, wer Räumlichkeiten für die Übernachtung zur Verfügung stellt oder diese zu Wohnzwecken selbst nutzt (Art. 5 Tourismusreglement). Nach Art. 10 Tourismusreglement, der die Gebühr für Zweitwohnungen, Ferienwohnungen und Ferienhäuser regelt, ist die Nettowohnfläche der Zweitwohnung, der Ferienwohnung oder des Ferienhauses, unabhängig, ob diese eigenbelegt oder gewerbsmässig vermietet werden, Grundlage für die Berechnung der Beherbergungsgebühr (Abs. 1). Für die ermittelte Nettowohnfläche (Summe aller begeh- und belegbaren Wohnflächen innerhalb der Wohnung) sind Fr. 14.-- pro m<sup>2</sup> und Jahr zu bezahlen (Abs. 2). Der Ertrag aus den Beherbergungsgebühren ist vollumfänglich im Interesse und zum Nutzen der Benutzer der Beherbergungsbetriebe zu verwenden. Unter anderem sind mit den Beherbergungsgebühren touristische Dienste, Informationen aller Art, Veranstaltungen, der Bau und der Betrieb touristischer Anlagen sowie die Planung und die Entwicklung von Angeboten zu finanzieren (Art. 15 Tourismusreglement).

b) Es steht ausser Zweifel, dass die Beherbergungsgebühr eine Kostenanlastungssteuer darstellt (BGE 2C\_951/2010 vom 05.07.2011 E. 2.1). Unter diesen Begriff fallen Sondersteuern, welche einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Solche Abgaben 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 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, das heisst unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar (BGE 124 I 292 f. E. 3b, 102 Ia 144 E. 2a; ASA 78 S. 548). Eine Kostenanlastungssteuer setzt voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten; die Kostenanlastung muss also nach vernünftigen

Kriterien und unter Beachtung des Gebotes der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen. Hingegen finden das Kostendeckungs- und das Äquivalenzprinzip keine Anwendung. Die Bemessung muss sich nicht nach konkret nachgewiesenen Vorteilen richten, sondern kann in abstrakter Weise aufgrund schematisch festgelegter Kriterien erfolgen. Kurtaxen oder Beherbergungsgebühren sowie Tourismusförderungsabgaben werden als Kostenanlastungssteuern verstanden (BGE 2P.14/2006 vom 26.05.2006 E. 2.2, 2P.199/2000 vom 14.05.2001 E. 2c; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. II, Bern 2014, N. 997 und 1007). Dabei dürfen die Kosten für die Tourismusförderung jenem Personenkreis angelastet werden, der aus dem Fremdenverkehr einen wirtschaftlichen Nutzen zieht (BGE 122 I 66 ff. E. 3; BGE 2P.154/2005 vom 14.02.2006 E. 2.1, 2P.322/2004 vom 24.06.2005 E. 2).

## **E. 8**

Der Kanton und die Gemeinden fördern eine ausgewogene Entwicklung aller Bereiche der ernerischen Volkswirtschaft (Art. 51 Abs. 1 KV). Der Kanton und die Gemeinden schaffen günstige Rahmenbedingungen für die Land- und Forstwirtschaft, die Industrie, das Gewerbe und den Dienstleistungssektor (Art. 52 KV). Die Einwohnergemeinden erfüllen alle Aufgaben von lokaler Bedeutung, soweit diese nicht in die Zuständigkeit anderer öffentlichrechtlicher Körperschaften und Anstalten fallen. Sie erfüllen zudem die ihnen vom Kanton übertragenen Aufgaben (Art. 107 Abs. 1 KV). Von lokaler Bedeutung ist der in den Gemeinden stattfindende Tourismus. Es ist mitunter Sache der Gemeinden lokale Tourismuspolitik und -förderung zu betreiben. Die Frage der Sachkompetenz ist unproblematisch. So kann denn auch aus dem Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 3. April 2012 an den Landrat zum TourG entnommen werden, dass das Tourismusgesetz die Gemeindeautonomie nicht tangiere. Bestehende Regelungen zur Finanzierung des Tourismus auf kommunaler Ebene (zum Beispiel Kurtaxen, Beherbergungsgebühren, kommunale Tourismusförderungsabgaben und so weiter) seien durch das kantonale Gesetz nicht direkt betroffen. Die Beibehaltung, Abschaffung oder die Einführung solcher Abgaben blieben im Ermessen der Gemeinden (S. 4, vergleiche auch S. 37; Art. 5 Abs. 3 Reglement über die Förderung des Tourismus [Tourismusreglement; TourR, RB 70.2415]).

## **E. 9**

Hingegen lässt sich die Frage der Abgabehoheit nicht ohne Weiteres beantworten.

a) Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass es den Gemeinden im Kanton Uri nur dann gestattet ist, neue Steuern einzuführen, wenn sie dazu vom Kanton ermächtigt worden sind und das kantonale Recht das Subjekt und -objekt sowie die Bemessungsgrundlagen bestimmt hat (Art. 59 Abs. 3 KV; Schlussbericht der Arbeitsgruppe für Vorarbeiten zur eventuellen Totalrevision der Kantonsverfassung des Kantons Uri vom 31.01.1981, S. 35; Gutachten zur Frage: ■Ist eine Totalrevision der Kantonsverfassung des Kantons Uri im Hinblick auf eine neue Regelung der Gemeindeorganisation, des Konkordatsrechtes und der Verwaltungsgerichtsbarkeit notwendig?■ von Thomas Fleiner vom April 1976, S. 14 f.). Nach einem (bisher herrschenden) Teil der Lehre gilt dieser Ermächtigungsvorbehalt auch für Kostenanlastungssteuern (vergleiche die verschiedenen Lehrmeinungen: ASA 78 S. 552; AJP 2009 S. 811 ff.; Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 15.07.1999, in VPB 2000 Nr. 25 S. 349 ff.). Danach dürfen Kostenanlastungssteuern genauso wenig wie besondere Finanzierungsabgaben im Rahmen einer blossen Sachkompetenz (Abgabenerhebungskompetenz kraft Sachzusammenhangs) erhoben werden. Die

Abgabegewalt ist nämlich mangels individueller Äquivalenz – wie sie für das Gebühren- und Beitragsrecht kennzeichnend ist – entscheidend weniger diszipliniert als bei den genannten Kausalabgaben. Es fehlt der nachvollziehbare konkrete Leistungsaustausch. Besondere Finanzierungsabgaben sind nicht durch das Verhältnis individueller, sondern höchstens gruppenmässiger Äquivalenz gekennzeichnet, und gruppenmässige Äquivalenz wiederum meint an sich nichts anderes als Motiv für die Abgabenerhebung, impliziert also nicht ein persönliches Leistungs-Gegenleistungsverhältnis (Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Abgaberechts, Bern 1991, S. 48). Bei Kostenanlastungssteuern ist also nicht die Sachkompetenz und damit verbunden die Gemeindeautonomie angesprochen. Vielmehr handelt es sich um eine Frage der Steuerkompetenz und damit der Steuerhoheit respektive -autonomie (Adriano Marantelli, a.a.O., S. 47).

b) Nach einem anderen Teil der Lehre und teilweisen Praxis des Bundesgesetzgebers geht mit der Sachkompetenz die Abgabekompetenz einher, soweit ein starker Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe besteht. Ein besonderer Zurechnungszusammenhang wird angenommen, wenn Kongruenz besteht zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck beziehungsweise dem Kreis der Personen, denen die Abgabeverwendung zugute kommt. Der Zurechnungszusammenhang muss nicht das Mass der Individualadäquanz erreichen, sonst würde eine ebenfalls ohne Verfassungsvorbehalt zulässige Kausalabgabe vorliegen. Die Anforderungen an den Zurechnungszusammenhang sind jedoch höher als bei den Kostenanlastungssteuern, bei welchen unter Umständen nur ein schwacher Zurechnungszusammenhang besteht. Gestützt auf dieses Kriterium erachtet das Bundesamt für Justiz Aufsichtsabgaben des Bundes im Banken- und Versicherungsbereich und den Beitrag zur Unfallverhütung im Strassenverkehr als verfassungskonform (Wiederkehr/Richli, a.a.O., N. 513; AJP 2009 S. 812 f.; Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 15.07.1999, a.a.O., S. 355 ff.).

c) Im Gegensatz zu anderen Tourismuskantonen (vergleiche etwa Art. 1 Abs. 2, Art. 263 und Art. 264 Steuergesetz des Kantons Bern [BSG 661.11]; Art. 2 Abs. 3 lit. b und c, Art. 22 und Art. 23 Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern des Kantons Graubünden [BR 720.200]; Art. 4 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 3 Tourismusgesetz des Kantons Obwalden [GDB 971.3]) fehlt es im Kanton Uri an einer kantonalen Ermächtigungsnorm. Dementsprechend kann einzig noch die Sachkompetenz die Abgabehoheit rechtfertigen. Ansonsten erweist sich die Erhebung der Beherbergungsgebühr als rechtswidrig. Vorab ist festzuhalten, dass die auf Bundesebene gemachten Überlegungen zur Kompetenzproblematik (vergleiche E. 9b) grundsätzlich auch hier herangezogen werden können. Das Tourismusreglement wurde von der Offenen Dorfgemeinde Andermatt gestützt auf Art. 106 und Art. 110 Abs. 1 lit. a KV beschlossen. Damit erscheint die demokratische Mitwirkung der Bevölkerung sichergestellt zu sein. Alsdann wird die Beherbergungsgebühr nur von Personen abverlangt, die mit dem Abgabeverwendungszweck etwas zu tun haben. Dabei besteht eine strikte Zweckbindung. So dürfen Kurtaxengelder nur zugunsten der Gäste – einschliesslich der Zweitwohnungseigentümer – eingesetzt werden (zum Beispiel Unterhalt/Erneuerung von touristischen Infrastrukturen wie Sport- und Freizeitanlagen, Wander- und Velowege usw.; Art. 15 Tourismusreglement; Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 03.04.2012 an den Landrat zum TourG, S. 25; Rechtsgutachten von M. Simonek vom 15.02.2010

betreffend die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer als kantonale Sondersteuer, S. 16 mit Hinweisen; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014, § 57 N. 11 und 13; Fabian Mösching, a.a.O., S. 278 f; Markus Reich, a.a.O., § 2 Rz. 7; ASA 78 S. 547; Toni Amonn, Besteuerung von Zweitwohnungen, Basel 1997, S. 51; Adriano Marantelli, a.a.O., S. 25 und 375). Der Zurechnungszusammenhang (Zusammenhang zwischen Abgabeverwendungszweck und Kreis der Abgabepflichtigen) ist vorliegend dergestalt, dass es gerechtfertigt erscheint, die Kompetenz zur Erhebung einer Beherbergungsgebühr aus der Sachkompetenz abzuleiten. Diese Kompetenzausscheidung ist von kantonaler Seite her so gewollt. Von einem unzulässigen Eingriff in das kantonale Steuersubstrat kann daher nicht gesprochen werden. Ausserdem hat der kantonale Gesetzgeber stets die Möglichkeit, die Kompetenzen anders zu ordnen. Das Verhältnis Kanton-Gemeinden ist anders gelagert als das Verhältnis Bund-Kanton. Nun befindet sich der Kanton in der übergeordneten Rolle. Insgesamt ist die Einwohnergemeinde Andermatt in Bezug auf die Beherbergungsgebühr – ohne diese als besondere Abgabeart zu klassifizieren (ASA 78 S. 555; Daniela Wyss, a.a.O., S. 114) – als abgabekompetent zu betrachten. Dies entspricht auch der langjährigen Praxis im Kanton Uri, wonach die Gemeinden Kurtaxen (oder Beherbergungsgebühren) erheben.

#### **E. 10**

Sodann kritisiert der Beschwerdeführer die mit der Beherbergungsgebühr einhergehende Abgabelast, welche von den selbstnutzenden Zweitwohnungseigentümern zu tragen ist, als zu hoch. Erstens geht er davon aus, dass die selbstnutzenden Zweitwohnungseigentümer die Tourismusförderung mitfinanzieren. Zweitens würden aus Sicht des Beschwerdeführers die lokalen Beherbergungsbetriebe deutlich zu wenig beitragen, obwohl sie diejenigen seien, die von den touristischen Investitionen wirtschaftlichen Nutzen ziehen würden. Drittens erachtet er den Steuersatz von Fr. 14.-- pro m<sup>2</sup> Wohnfläche (Bemessungsgrundlage) als nicht angemessen und die Anknüpfung an die Wohnfläche als nicht sachgerecht. Viertens fehle es laut dem Beschwerdeführer an einer Unterscheidung zwischen den selbstnutzenden Zweitwohnungseigentümern, die nur einen

Beitrag an den Tourismusbetrieb leisten sollten, und den vermietenden Zweitwohnungseigentümern, die darüber hinaus für die Kosten der Tourismusförderung zahlen sollten. Angesprochen ist somit die Zweckbindung einer Steuer, das Gleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und die Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV).

a) Das Tourismusreglement soll gemäss dessen Art. 1 Abs. 2 dazu beitragen, die Wirtschaft der Gemeinden zu stärken (lit. a); die Qualität der touristischen Dienstleistungen zu steigern sowie Innovationen und Zusammenarbeit im Tourismusbereich zu fördern (lit. b); die Tätigkeiten der Trägerinnen und Träger der Tourismusbranche zu koordinieren (lit. c). Die Umsetzung dieser Zielvorstellungen obliegt der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH (vergleiche Art. 3 Abs. 2 lit. a und Art. 28 Tourismusreglement; Botschaft zum Tourismusreglement, S. 1 ff.). Die Finanzierung der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH erfolgt über das Tourismusreglement (Art. 28 Tourismusreglement; Botschaft zum Tourismusreglement S. 4). Danach sind Beherbergungsgebühren (Art. 4 ff. Tourismusreglement), Tourismusabgaben (Art. 16 ff. Tourismusreglement) und Gemeindebeiträge (Art. 25 f. Tourismusreglement) zu erheben. Wie diese Mittel einzusetzen sind, ergibt sich aus Art. 15, Art. 24 und Art. 26 Tourismusreglement. Der Ertrag aus den Beherbergungsgebühren ist vollumfänglich im Interesse und zum Nutzen der

Benützer der Beherbergungsbetriebe zu verwenden (Art. 15 Tourismusreglement). Der Ertrag aus der Tourismusabgabe hingegen ist vollumfänglich im Interesse und zum Nutzen von tourismusnahen Unternehmen und Beherbergungsbetrieben zu verwenden. Unter anderem sind mit der Tourismusabgabe die Auslagen für das Marketing zu finanzieren (Art. 24 Tourismusreglement). Der Ertrag aus den Gemeindebeiträgen ist gemäss Art. 15 und Art. 24 des Reglements zu verwenden (Art. 26 Tourismusreglement). Die Gemeinden überwachen die Verwendung der Beherbergungsgebühr und der Tourismusabgabe (Art. 3 Abs. 2 lit. e Tourismusreglement).

b) Das Gleichheitsgebot ist verletzt, wenn ein Erlass hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 138 I 229 f. E. 3.6.1). Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze ein weiter Gestaltungsspielraum, der bei öffentlichen Abgaben und der Verteilung der Last auf die Abgabepflichtigen besonders gross ist (BGE 131 I 7 E. 4.2; BVR 2014 S. 18 E. 3.2). Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 60 Abs. 1 und 2 KV; BGE 133 I 215 f. E. 6.1).

c) Das Verhältnismässigkeitsprinzip nach Art. 5 Abs. 2 BV gebietet, dass eine staatliche Massnahme geeignet, notwendig und für die betroffene Person zumutbar sein muss, um das angestrebte Ziel zu erreichen (BGE 140 II 199 E. 5.8.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 581).

## **E. 11**

a) Die Klärung der Frage der Abgabekompetenz ergab, dass die Beherbergungsgebühr gemäss Art. 4 ff. Tourismusreglement als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren ist (E. 7b). Zudem ist sie als Zwecksteuer ausgestaltet. Der Ertrag aus der Beherbergungsgebühr ist zweckgebunden einzusetzen. Er ist nach Art.

## **E. 15**

Als nächstes ruft der Beschwerdeführer das Grundrecht der Eigentumsfreiheit (Art. 26 BV) an.

a) Das Tourismusreglement sieht keinen Bewirtschaftungszwang vor. Es überlässt es dem Zweitwohnungseigentümer, ob er seine Räumlichkeiten für die Übernachtung zur Verfügung stellt oder diese zu Wohnzwecken selbst nutzt. Jedoch wird derjenige Zweitwohnungseigentümer, der vermietet, durch die Beherbergungsgebühr weniger in seinen wirtschaftlichen Verhältnissen betroffen sein. Damit wird ein gewisser Vermietungsdruck auf die Zweitwohnungseigentümer erzeugt. Insofern ist von einer gewissen faktischen Einschränkung der sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse zu sprechen, was gemäss der gefestigten bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Schutzbereich der von Art. 26 Abs. 1 BV gewährleisteten Eigentumsгарantie ebenfalls tangieren kann (BGE 140 I 197 f. E. 9.2 mit Hinweisen).

b) Für eine Einschränkung von Grundrechten verlangt Art. 36 BV eine gesetzliche Grundlage. Schwerwiegende Einschränkungen müssen im Gesetz selbst vorgesehen sein (Abs. 1). Weiter müssen sie durch ein öffentliches Interesse oder durch den Schutz von Grundrechten Dritter gerechtfertigt sein (Abs. 2). Überdies müssen sie verhältnismässig sein (Abs. 3). Der Kerngehalt der Grundrechte bleibt unantastbar (Abs. 4). Mit dem Tourismusreglement besteht offenbar eine formell-gesetzliche Grundlage. Zudem ist wie bereits aufgezeigt ein möglichst geringer Leerstand der Zweitwohnungen von schützenswertem öffentlichem Interesse (E. 14). Dieses kann jeglicher Art sein, um einen Eingriff in das Eigentum zu rechtfertigen, sofern das angestrebte Ziel nicht rein fiskalischer Art ist oder gegen andere Verfassungsnormen verstösst (BGE 1P.290/1992 vom 29.10.1992 E. 3a, in ZBl 1993 S. 427). Was den Aspekt der Verhältnismässigkeit anbelangt, so gilt es zu

beachten, dass kein durchsetzbarer Bewirtschaftungszwang besteht. Durchsetzbar ist einzig die Bezahlung des geschuldeten Steuerbetrages. Alsdann steht dem Zweitwohnungseigentümer die effektive Eigenbelegung uneingeschränkt offen (BGE 140 I 199 E. 9.4). Alles in allem ist eine ungerechtfertigte Einschränkung der Eigentumsfreiheit nicht ersichtlich.

## **E. 16**

Des Weiteren behauptet der Beschwerdeführer eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV).

a) Art. 27 gewährleistet die Wirtschaftsfreiheit. Diese umfasst insbesondere die freie Wahl des Berufes sowie den freien Zugang zu einer privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit und deren freie Ausübung. Die Wirtschaftsfreiheit gilt nicht schrankenlos, sondern sie kann, sofern es sich um Massnahmen handelt, die sich nicht gegen den Wettbewerb richten (Art. 94 Abs. 4 BV), gestützt auf Art. 36 BV eingeschränkt werden. Andernfalls wäre zusätzlich eine Bundesverfassungsnorm oder ein kantonales Regalrecht notwendig (Art. 94 Abs. 4 BV; BGE 136 I 12 E. 5.1, 128 I 9 f. E. 3a; zum Ganzen Kiener/Kälin, Grundrechte, 2. Aufl., Bern 2013, S. 371 ff.).

b) Der aus Art. 27 BV abgeleitete Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbebetriebe verbietet Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren beziehungsweise nicht wettbewerbsneutral sind, namentlich wenn sie bezwecken, in den Wettbewerb einzugreifen, um einzelne Konkurrenten oder Konkurrentengruppen gegenüber anderen zu bevorzugen oder zu benachteiligen. Als direkte Konkurrenten gelten Angehörige der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 131 II 291 E. 9.2.2; BGE 2P.322/2004 vom 24.06.2005 E. 4.1). Die Gleichbehandlung der Gewerbebetriebe geht weiter als das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot: Sie gewährt einen Schutz vor staatlichen Ungleichbehandlungen, die zwar auf ernsthaften, sachlichen Gründen beruhen mögen, gleichzeitig aber, ohne in der Hauptstossrichtung wirtschaftspolitisch motiviert zu sein, einzelne Konkurrenten namentlich durch unterschiedliche Belastungen oder staatlich geregelten Marktzugang beziehungsweise -ausschluss begünstigen oder benachteiligen. Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbebetriebe ist selbst dann zu beachten, wenn zulässigerweise wirtschaftspolitische Massnahmen getroffen werden. Er gilt aber nicht absolut und schliesst gewisse Differenzierungen etwa aus Gründen des Umweltschutzes oder der Kulturpolitik nicht aus. Vermögen in diesem Rahmen haltbare öffentliche

Interessen und Anliegen eine Abweichung vom Gebot der Gleichbehandlung in Grenzen zu rechtfertigen, muss eine entsprechend begründete Ungleichbehandlung doch verhältnismässig sein; zudem darf sie das Gleichbehandlungsgebot nicht geradezu seiner Substanz entleeren (BGE 125 I 435 f. E. 4b/aa mit Hinweisen).

c) Wiederum steht die Lenkungsponente der Beherbergungsgebühr in Frage. Diese schränkt den Zweitwohnungseigentümer weder in seiner privatwirtschaftlichen Position an sich ein noch ist ihm die dauerhafte Selbstnutzung der Zweitwohnung verwehrt. Im Fall der Selbstnutzung bestehen aber gewisse finanzielle Auswirkungen, wohingegen bei der Vermietung auch dem Zweitwohnungseigentümer die Weiterrechnung offen steht. Jedoch vermutet der Beschwerdeführer eine Schlechterstellung des vermietenden Zweitwohnungseigentümers insbesondere gegenüber den Beherbergungsbetrieben. Dem kann nicht gefolgt werden. Indem der Zweitwohnungseigentümer in jedem Fall keine Tourismusabgabe entrichtet, profitiert er im Gegensatz zu den Beherbergungsbetrieben unentgeltlich von der Tourismusförderung. Von einer Beschränkung der Wirtschaftsfreiheit kann vorliegend nicht die Rede sein. Gewisse Auswirkungen sind hinzunehmen (vergleiche BGE 125 I 198 f. E. 5b).

## **E. 17**

Schliesslich erhebt der Beschwerdeführer den Einwand, dass das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV) verletzt sei.

a) Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot). Diese allgemeine Regel hat aber gegebenenfalls zurückzutreten vor dem besonderen Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten ist (BGE 137 I 147 f. E. 2.2 mit Hinweisen). Sachlich gilt das Doppelbesteuerungsverbot grundsätzlich nur im Bereich der Steuern. Allerdings gilt das Doppelbesteuerungsverbot nicht für sämtliche Steuern. Ausgenommen wurden unter anderem Kurtaxen, die zweckgebunden und nicht als Aufenthaltssteuer ausgestaltet sind (Vallender/Wiederkehr, in Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014, N. 67 zu Art. 127; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 7).

b) Die mit der Beherbergungsgebühr eingenommenen Mittel werden alleine zur Finanzierung des Tourismusbetriebes eingesetzt. Ordentliche Gemeindeaufgaben werden nicht mitfinanziert. Sie tritt nicht in Konkurrenz zur ordentlichen Steuer. Daher kann die Beherbergungsgebühr nicht als Aufenthaltssteuer bezeichnet werden (BGE 2P.111/2002 vom 13.12.2002 E. 3). Damit fällt eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot vorliegend ausser Betracht (vergleiche St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis, GVP/SG 2011 Nr. 13 S. 44 f.).

Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

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