



<b>Fall-Nr.:</b>	I/2-2021/91
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	30.06.2022
<b>Entscheiddatum:</b>	30.05.2022

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.05.2022**

**Art. 16 Abs. 1 lit. b Tourismusgesetz (sGS 575.1). Einer Abgabe zur Tourismusförderung unterliegen gemäss dem Reglement über Abgaben zur Tourismusförderung der politischen Gemeinde Amden juristische und selbständig erwerbende natürliche Personen, die direkt oder indirekt Nutzen aus dem Tourismus ziehen, sofern sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person bzw. der steuerrechtliche Wohnsitz oder Aufenthalt der selbständig erwerbenden natürlichen Person in der Gemeinde Amden befindet (Art. 2 Abs. 1 des Reglements). Personen, welche die Bedingungen nach Absatz 1 nicht erfüllen, unterliegen ebenfalls der Abgabe zur Tourismusförderung, wenn sie in der Gemeinde Amden Betriebsstätten/ Filialen unterhalten (Art. 2 Abs. 2). Mit dem geltenden Gemeindereglement werden Inhaber von Ferienwohnungen, Zweitwohnungen, Chalets, Zimmern und dergleichen, die ein Wohnobjekt gegen Entgelt vermieten, und dies weder aufgrund selbständiger Erwerbstätigkeit tun noch steuerrechtlichen Wohnsitz/Aufenthalt (natürliche Personen) oder den Sitz/tatsächliche Verwaltung (juristische Personen) in der Gemeinde Amden haben, nicht erfasst. Dies ist mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht vereinbar (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 30. Mai 2022, I/2-2021/91).**

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,  
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X und Y, Rekurrenten

gegen

Gemeinderat Amden, Dorfstrasse 22, 8873 Amden, Vorinstanz



betreffend

Tourismusförderungsabgabe 2021

### **Sachverhalt:**

A.- X und Y betreiben an der A-strasse 00 in Amden das Hotel "B". Die Gemeinde Amden erhob von ihnen mit Rechnung Nr. 000 vom 27. September 2021 eine Tourismusförderungsabgabe 2021 in der Höhe von Fr. 000.–. Der Gemeinderat Amden wies den von X und Y gegen diese Rechnung erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 2. November 2021 ab und verzichtete auf die Erhebung einer Entscheidgebühr.

B.- Gegen den Entscheid des Gemeinderats Amden vom 2. November 2021 erhoben X und Y Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit den Anträgen, die Abgabe sei zu erlassen, die Geschäftsbücher der Tourismusförderungsabgabe seien seit deren Gründung offenzulegen und ihnen vollumfängliche Einsicht in diese zu gewähren, und ihnen sei ein gangbarer und möglicher Weg zur Abschaffung der kontraproduktiven, intransparenten Zusatzsteuer aufzuzeigen. Am 4. Januar 2022 ergänzten sie den Rekurs. Der Gemeinderat Amden beantragte mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2022 die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Dazu äusserten sich X und Y mit Eingabe vom 17. Februar 2022. Am 12. April 2022 reichten sie nochmals eine Eingabe ein.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig (Art. 41 lit. h Ziff. 5 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [sGS 951.1, abgekürzt: VRP]). Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben (Art. 45 Abs. 1 VRP). Der Rekurs vom 26. November 2021 (Datum der Postaufgabe: 29. November 2021) ist rechtzeitig eingereicht worden und



erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf den Rekurs ist grundsätzlich einzutreten.

b) Soweit die Rekurrenten die Offenlegung der Geschäftsbücher über die Tourismusförderungsabgabe beantragen, ist auf den Rekurs nicht einzutreten, da keine anfechtbare Verfügung vorliegt. Mangels Zuständigkeit der VRK ist auch auf den Antrag auf Abschaffung des Reglements über Abgaben zur Tourismusförderung nicht einzutreten.

2.- Angefochten ist der Entscheid der Vorinstanz vom 2. November 2021, mit welchem der Rekurs der Rekurrenten gegen die Rechnung Nr. 000 vom 27. September 2021 für die Tourismusabgabe in der Höhe von Fr. 000.– abgewiesen wurde. Die Rekurrenten stellen zunächst das Vorliegen einer in formeller Hinsicht genügenden gesetzlichen Grundlage für die Erhebung der Tourismusabgabe in Frage.

Bei der Tourismusförderungsabgabe handelt es sich gemäss Lehre und Rechtsprechung um eine Kostenanlastungssteuer (Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 57 N 13; M. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 2 N 7; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 11; BGE 132 II 371 E. 2.3; Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C\_636/2020 vom 29. Dezember 2021 E. 3.1.3, 2C\_150/2015 vom 9. Juni 2015 E. 3.3.2, 2P. 215/2000 vom 12. März 2001 E. 4;). Kostenanlastungssteuern sind Abgaben, die einer Gruppe von Personen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung aufweisen als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem abgabepflichtigen Personenkreis eher zuzurechnen sind als der Allgemeinheit, sei es, dass diese Gruppe von den Leistungen generell stärker profitiert als andere, sei es, dass die Gruppe als hauptsächliche Verursacherin dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Abgabe zählt zu den Steuern, weil sie überwiegend voraussetzungslos, unabhängig vom Vorliegen eines konkreten Nutzens oder eines konkreten Verursacheranteils erhoben wird. Es muss kein dem Abgabepflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen (Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 57 N 13; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 2839).



## St.Galler Gerichte

Die Kantone können aufgrund ihrer Souveränität gemäss Art. 3 BV jede Steuer erheben, die nicht verfassungsrechtlich allein dem Bund vorbehalten ist. Sie sind auch befugt, neue Steuern einzuführen. Die Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Kantonen und Gemeinden ist Sache der Kantone. Den Gemeinden müssen ihre Steuererhebungskompetenzen vom kantonalen Recht eingeräumt werden. Die Steuererhebungskompetenzen sind auf Verfassungs- oder Gesetzesstufe verankert. Die Einführung neuer Steuern durch die Gemeinden ist unzulässig (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, I. Teil N 6; M. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 4 N 8 ff.).

Gemäss Art. 84 Abs. 1 der Verfassung des Kantons St. Gallen (sGS 111.1, abgekürzt: KV) bestimmt das Gesetz die Gemeindesteuern. Die st. gallischen Steuern sind demgemäss nur auf Gesetzesebene geregelt. Die Gemeinden haben folglich keine eigene, sondern nur eine abgeleitete Steuerhoheit. Diese steht ihnen nicht kraft ihrer Autonomie, sondern kraft gesetzlicher Ermächtigung zu (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., I. Teil, N 16; BGE 114 Ia 168 E. 3c). Die Gemeinden im Kanton St. Gallen erheben gestützt auf Art. 2 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG) Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen (lit. a), Grundsteuern von natürlichen und juristischen Personen (lit. b) und Handänderungssteuern von natürlichen und juristischen Personen, gestützt auf Art. 24-26 des Hundegesetzes (sGS 456.1) eine Hundesteuer sowie gestützt auf Art. 16-19 des Tourismusgesetzes (sGS 575.1) fakultativ eine Tourismusabgabe (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., I. Teil N 17 ff.).

Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Tourismusgesetzes kann die politische Gemeinde von Gästen (lit. a) und Nutzniessern des Tourismus (lit. b) Tourismusabgaben erheben. Die politische Gemeinde regelt gemäss Art. 17 Tourismusgesetz durch Reglement insbesondere Abgabepflicht (lit. a), Bemessungsgrundlage und Abgabesatz (lit. b), Veranlagung (lit. c), Bezug (lit. d) und Verwendung (lit. e).

Gestützt auf das kantonale Tourismusgesetz erliess der Gemeinderat Amden am 14. Oktober 1997 das Reglement über Abgaben zur Tourismusförderung mit dem Tarif zum Reglement über Abgaben zur Tourismusförderung. Das Reglement und der Tarif unterstanden vom 22. Oktober bis 20. November 1997 dem fakultativen Referendum.



## St.Galler Gerichte

Innert der Referendumsfrist wurde kein Begehren um Anordnung einer Abstimmung gestellt. Das Reglement regelt in Art. 2 ff. das Abgabesubjekt, in Art. 5 das Abgabeobjekt, in Art. 6 die Bemessung, in Art. 7 die Verwendung und in Art. 9 den Vollzug und die Verwaltung. Der Tarif legt die Höhe der Abgabe mittels einer Grundtaxe und abhängig von der Anzahl der Beschäftigten fest.

Die Erhebung der kommunalen Tourismusabgabe (Abgabe zur Tourismusförderung) stützt sich damit auf eine in formeller Hinsicht genügende Rechtsgrundlage.

3.- Sodann ist zu prüfen, ob die Regelungen in materieller Hinsicht eine genügende Grundlage für die Erhebung der Abgabe zur Tourismusförderung bei den Rekurrenten bilden.

a) aa) Gemäss Art. 2 Abs. 1 des Reglements über Abgaben zur Tourismusförderung unterliegen juristische und selbständig erwerbende Personen, die direkt oder indirekt Nutzen aus dem Tourismus ziehen, der Abgabe zur Tourismusförderung, sofern sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person bzw. der steuerrechtliche Wohnsitz oder Aufenthalt der selbständig erwerbenden natürlichen Person in der Gemeinde Amden befindet. Der Abgabe zur Tourismusförderung unterliegen insbesondere Inhaber von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Apparthotels, Kurhäuser, Pensionen und Gruppenunterkünfte (Abs. 3 lit. a). Jede unternehmerische bzw. freiberufliche Tätigkeit in der Gemeinde Amden, die direkt oder indirekt Nutzen aus dem Tourismus zieht, unterliegt der Abgabe zur Tourismusförderung (Art. 5 Abs. 1).

Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Reglements bemisst sich die Abgabe zur Tourismusförderung aufgrund einer im Tarif zu dem Reglement festgelegten Grundtaxe und einem Zuschlag für die im Jahresdurchschnitt beschäftigten Personen, wobei der Geschäftsinhaber/Geschäftsführer und deren Ehegatten sowie Lehrlinge und Praktikanten unter die Grundtaxe fallen. Die Grundtaxe beträgt gemäss Tarif zum Reglement über Abgaben zur Tourismusförderung Fr. 500.–. Die Abgabe erhöht sich bei 1-3 Beschäftigten um Fr. 300.–, bei 4-6 Beschäftigten um Fr. 600.– und bei über 6 Beschäftigten um Fr. 900.–.



bb) Die Rekurrenten betreiben an der A-strasse 00 in Amden das Hotel "B". Hierbei handelt es sich um ein Hotel, welches über 00 Betten und 00 Zimmer verfügt. Die Rekurrenten sind selbständig erwerbstätig und haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde Amden. Mit dem Betrieb des Hotels ziehen sie ohne Weiteres einen Nutzen aus dem Tourismus. Damit unterliegen sie für den Betrieb des Hotels grundsätzlich der Abgabe zur Tourismusförderung im Sinn von Art. 2 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 des Reglements. Die Vorinstanz erhob bei den Rekurrenten die Grundtaxe von Fr. 000.–, was somit den reglementarischen Bestimmungen entspricht. Die Berechnung erfolgte korrekt. Als Massnahme zur Milderung der wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus auf die lokale Gastronomie reduzierte die Vorinstanz die Tourismusförderungsabgabe im Jahr 2021 um die Hälfte. Den Rekurrenten wurde daher lediglich die Hälfte der Grundtaxe, Fr. 000.–, in Rechnung gestellt.

b) Die Rekurrenten machen geltend, dass Personen, die ihre Ferienwohnung oder ihr Zweitwohnobjekt vermieten würden, von der Tourismusförderungsabgabe nicht erfasst würden.

aa) Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei der Tourismusförderungsabgabe um eine Kostenanlastungssteuer (Erw. 2). Eine solche Sondersteuer, die begrifflich nur von bestimmten Personengruppen erhoben wird, steht zwangsläufig in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV). Sie setzt voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Dabei muss die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebotes der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen. Das Bundesgericht hat mehrfach entschieden, dass die Kosten für die Tourismusförderung zulässigerweise jenem Personenkreis angelastet werden dürfen, der aus dem Fremdenverkehr einen wirtschaftlichen Nutzen zieht. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollte der Kreis der Abgabepflichtigen möglichst all jene Personen umfassen, welche aus dem Tourismus einen Vorteil haben (BGer 2C\_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.3.1 und 2P.322/2004 vom 24. Juni 2005 E. 2; BGE 122 I 61 E. 3c).

Der Anspruch auf Gleichbehandlung gemäss Art. 8 BV verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist



nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 572). Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit in der Rechtssetzung, wenn er 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 (BGE 145 II 206 E. 2.4.1). Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht unter anderem durch den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung konkretisiert. Dieser Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden. Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig (BGer 2C\_636/2020 vom 29. Dezember 2021 E. 3.1.1).

bb) Gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. b des Tourismusgesetzes kann die politische Gemeinde Tourismusabgaben von *Nutznießern des Tourismus* erheben. In Art. 2 des Reglements über Abgaben zur Tourismusförderung der politischen Gemeinde Amden wird das Abgabesubjekt folgendermassen umschrieben: Einer Abgabe zur Tourismusförderung unterliegen juristische und selbständig erwerbende natürliche Personen, die direkt oder indirekt Nutzen aus dem Tourismus ziehen, sofern sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person bzw. der steuerrechtliche Wohnsitz oder Aufenthalt der selbständig erwerbenden natürlichen Person in der Gemeinde Amden befindet (Abs. 1). Personen, welche die Bedingungen nach Absatz 1 nicht erfüllen, unterliegen ebenfalls der Abgabe zur Tourismusförderung, wenn sie in der Gemeinde Amden Betriebsstätten/Filialen unterhalten (Abs. 2). Der Abgabe zur Tourismusförderung unterliegen gemäss Abs. 3 insbesondere: Inhaber von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Apparthotels, Kurhäuser, Pensionen und Gruppenunterkünfte (lit. a), Vermieter von Zelt- und Abstellplätzen für Wohnwagen oder Wohnmobile, Bewirtschafter von Parkplätzen (lit. b), Restaurationsbetriebe (lit. c), Handels-, Gewerbe- und Dienstleistungsbetriebe wie Banken, Versicherungsagenturen, Kioske, Lebensmittelgeschäfte, Bauhaupt- und Nebengewerbe, Bergbahn- und Skiliftunternehmungen usw. sowie Selbständigerwerbende wie Architekten, Ingenieure, Ärzte, Anwälte, Treuhänder usw. (lit. d). Einer Abgabe zur Tourismusförderung nicht unterstellt sind unselbständig erwerbende natürliche Personen für deren unselbständige Erwerbstätigkeit (Art. 3 des Reglements). Das Abgabeobjekt ist gemäss



Art. 5 Abs. 1 des Reglements jede unternehmerische bzw. freiberufliche Tätigkeit in der Gemeinde Amden, die direkt oder indirekt Nutzen aus dem Tourismus zieht.

Mit dem Reglement werden Inhaber oder Inhaberinnen von Ferienwohnungen, Zweitwohnungen, Chalets, Zimmern und dergleichen, die ein Wohnobjekt gegen Entgelt vermieten, und dies weder aufgrund selbständiger Erwerbstätigkeit tun noch steuerrechtlichen Wohnsitz/Aufenthalt (natürliche Personen) oder den Sitz/tatsächliche Verwaltung (juristische Personen) in der Gemeinde Amden haben, nicht erfasst.

Mit der Abgrenzung selbständige/unselbständige Erwerbstätigkeit dürfte vor allem gemeint sein, dass nur jene Personen, die vom Tourismus unmittelbar profitieren, nicht aber auch die Arbeitnehmer von solchen Betrieben, zur Abgabe herangezogen werden sollen. Dies ergibt sich insbesondere aus Art. 3 des Reglements, wonach unselbständig erwerbende natürliche Personen für deren unselbständige Erwerbstätigkeit der Abgabe zur Tourismusförderung ausdrücklich nicht unterstellt werden (vgl. auch BGer 2P.322/2004 vom 24. Juni 2005 E. 8.2). Im steuerrechtlichen Sinn stellt nur die gewerbsmässige Vermietung von Wohnungen oder Zimmern eine selbständige Erwerbstätigkeit dar, die Vermietung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hingegen nicht. Nach der Praxis des Bundesgerichts gehört die Vermietung eigener Liegenschaften zur üblichen Verwaltung privaten (Anlage-)Vermögens, und es ist für die Annahme, es handle sich um einen geschäftlichen Betrieb – mithin einer selbständigen Erwerbstätigkeit – Zurückhaltung geboten. Eine Vermietertätigkeit hat erst dann betrieblichen Charakter, wenn sie die blosser Gebäudeverwaltung übersteigt (BGE 110 V 86 E. 5a, BGer 2P.56/2000 vom 27. März 2001 E. 3c). Es gibt keine sachliche Rechtfertigung, die Vermietung von Ferienwohnungen, Zweitwohnungen, Chalets, Zimmern und dergleichen, die nicht als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist, der Tourismusabgabepflicht nicht zu unterstellen. Es liegt auf der Hand, dass das Profitieren vom Tourismus nicht von der steuerrechtlichen Qualifizierung der Einkommensquelle abhängt. Inhaber oder Inhaberinnen von Ferienwohnungen, Zweitwohnungen, Chalets, Zimmern und dergleichen, die ein Wohnobjekt gegen Entgelt vermieten, ohne dass sie damit eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, und ohne dass sie eine Steuerpflicht in der Gemeinde begründen, ziehen ebenso einen Nutzen aus dem Tourismus wie beispielsweise der Betreiber eines Hotels in der Gemeinde. Es widerspricht dem Gebot



## St.Galler Gerichte

der rechtsgleichen Behandlung, die nicht gewerbsmässige Vermietung von Wohnobjekten an Feriengäste nicht ebenfalls der Abgabepflicht zu unterstellen. Auch die Vorgabe im kantonalen Tourismusgesetz, wonach die Gemeinde gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. b dem Grundsatz nach von *Nutzniessern des Tourismus* eine Tourismusabgabe erheben kann, rechtfertigt die Ausdehnung der Abgabepflicht auf alle Tatbestände der Vermietung von Wohnobjekten an Feriengäste. Art. 2 (Abgabesubjekt) und Art. 5 (Abgabeobjekt) des Reglements über Abgaben zur Tourismusförderung der politischen Gemeinde Amden sind somit mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht vereinbar.

cc) Daraus ergibt sich, dass die Vorinstanz bei der Erhebung der Tourismusförderungsabgabe bei den Rekurrenten rechtswidriges Recht anwendete, weshalb der Entscheid der Vorinstanz vom 2. November 2021 und die diesem zugrundeliegende Rechnung Nr. 000 vom 27. September 2021 aufzuheben sind (vgl. PK VRP/SG-Looser/Looser-Herzog, Art. 46 N 8). Auf die weiteren Ausführungen der Rekurrenten zur Begründung ihrer Anträge ist unter diesen Umständen nicht einzugehen.

4.- Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die amtlichen Kosten der Vorinstanz aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Gebühr ist nicht zu verzichten, da die Vorinstanz eigene finanzielle Interessen verfolgt (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der Kostenvorschuss von Fr. 500.– ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Entscheid des Gemeinderats Amden vom 2. November 2021 und die diesem zugrundeliegende Rechnung Nr. 000 vom 27. September 2021 werden aufgehoben.

2.

Die amtlichen Kosten von Fr. 500.– hat die Politische Gemeinde Amden zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 500.– wird den Rekurrenten zurückerstattet.