

Kommunale Steuern. Art. 5 Abs. 2, Art. 8 Abs. 1, Art. 9, Art. 27, Art. 127 Abs. 2 BV. Reglement über den Tourismus in den Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp. Beherbergungsgebühr für Beherbergungsbetriebe. Konkrete Normenkontrolle. Gleichheitsgebot. Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit. Praktikabilitätsüberlegungen im Abgaberecht. Willkürverbot. Verhältnismässigkeitsprinzip. Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden. Massgebend für die Gebühr bei den Beherbergungsbetrieben ist der Zimmerpreis. Die Kategorisierung darf eine gewisse Bandbreite an Zimmerpreisen erfassen. Diese Bandbreite darf aber nicht übermässig sein. Grund dafür ist, dass Zimmer mit einem höheren Preis in aller Regel höhere Gewinne abwerfen. Damit steigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, was eine höhere steuerliche Belastung rechtfertigt.

Obergericht, 10. April 2015, OG V 14 26

Aus den Erwägungen:

2. Auch wenn die Beschwerdeführerin die Abgabenerhebungscompetenz der Einwohnergemeinde X nicht in Frage stellt, gibt es dazu Folgendes auszuführen.

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. 2). 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, 2. Aufl., Bern 2014, Art. 1 N. 1 und Ueli Friederich, in Müller/Feller [Hrsg.], Bernisches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 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). Im Kanton Uri fehlt es in vorliegendem Zusammenhang jedoch an einer kantonalen Ermächtigungsnorm. Dennoch ist die X als abgabekompetent zu betrachten. Die Abgabekompetenz ergibt aus der Sachkompetenz der X zur Tourismusförderung. Für die Erhebung der Beherbergungsgebühr genügt also die Kompetenz kraft Sachzusammenhangs (ausführlich Entscheid Obergericht des Kantons Uri vom 10.04.2015, OG V 14 37, E. 4 - 9).

3. Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit über die Abgabepflicht der Beschwerdeführerin. Woran sich die Beschwerdeführerin hingegen stört, ist die Berechnung der Beherbergungsgebühr gestützt auf Art. 7 Abs. 2 Reglement über den Tourismus in den Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp (nachfolgend: Tourismusreglement). Sie rügt, dass diese Reglementsbestimmung gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) verstosse. Damit widerspreche die

Bestimmung von Art. 7 Abs. 2 Tourismusreglement höherrangigem Recht, mithin die angefochtene Verfügung rechtswidrig sei. Es geht hier also um eine konkrete (akzessorische) Normenkontrolle (siehe dazu Alain Griffel, in Biaggini/Gächter/Kiener [Hrsg.], Staatsrecht, Zürich 2011, § 27 N. 38 - 40). 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, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl., Zürich 2014, § 50 N. 46).

4. Das Tourismusreglement bezweckt, die nachhaltige Entwicklung des Tourismus in den Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp (nachfolgend Gemeinden genannt) zu fördern. Dabei sind die Interessen der Bevölkerung, der Gäste, der Anbieter und der Umwelt zu berücksichtigen (Art. 1 Abs. 1 Tourismusreglement). Art. 4 Tourismusreglement legt fest, dass die Gemeinden eine Beherbergungsgebühr erheben und deren Höhe bestimmen (Abs. 1). Dabei ist die Beherbergungsgebühr für die zur Verfügungstellung von Räumlichkeiten für die Übernachtung unter anderem in Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Gasthäusern, Pensionen und Privatzimmern zu bezahlen (Abs. 2 lit. a). Die Beherbergungsgebühr wird aufgrund von vorhandenen Kapazitäten erhoben. In besonderen Fällen kann eine pauschale Beherbergungsgebühr vorgesehen werden (Abs. 3). Abgabepflichtig ist, wer Räumlichkeiten für die Übernachtung zur Verfügung stellt oder diese zu Wohnzwecken selbst nutzt (Art. 5 Tourismusreglement). Nach Art. 7 Tourismusreglement, der die Gebühr für Beherbergungsbetriebe regelt, bildet der Zimmerpreis pro Übernachtung die Grundlage für die Berechnung der jährlich zu entrichtenden Beherbergungsgebühr (Abs. 1). Nach Abs. 2 sind folgende Gebühren zu bezahlen:

- a) für Zimmer bis zu einem Zimmerpreis von CHF 300.-- eine Gebühr von CHF 400.-- pro Jahr und Zimmer;
- b) für Zimmer bis zu einem Zimmerpreis von CHF 301.-- bis CHF 600.-- eine Gebühr von CHF 700.-- pro Jahr und Zimmer;
- c) für Zimmer ab einem Zimmerpreis von CHF 601.-- eine Gebühr von CHF 1'000.-- pro Jahr und Zimmer.

In der Gemeinde Andermatt sind unter Berücksichtigung des Preisniveaus und der Marktstellung der Orte 100% der Gebühr und in den Gemeinden Hospental und Realp 70% der Gebühr zu bezahlen (Abs. 3).

5. Bei der Beherbergungsgebühr handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer (BGE 2C_951/2010 vom 05.07.2011 E. 2.1). Eine derartige Abgabe 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 Gebots 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. Dabei dürfen die Kosten für die Tourismusförderung jenem Personenkreis angelastet werden, der aus dem Fremdenverkehr einen wirtschaftlichen Nutzen zieht (BGE 124 I 291 f. E. 3b, 122 I 66 ff. E. 3; BGE 2C_951/2010 vom 05.07.2011 E. 2.1, 2P.154/2005 vom 14.02.2006 E. 2.1, 2P.322/2004 vom 24.06.2005 E. 2, 2P.199/2000 vom 14.05.2001 E. 2c; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. II, Bern 2014, N. 1016; vergleiche zur Klassifizierung der Tourismusabgaben: Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Abgaberechts, Bern 1991, S. 25 und 50 ff.). Die Kostenanlastungssteuer stellt eine Steuer dar, für deren Erhebung und Ausgestaltung die einschlägigen verfassungsrechtlichen Anforderungen (unter anderem Art. 127 BV) gelten (BGE 124 I 292 f. E. 3b, 102 Ia 144 E. 2a; ASA 78 S. 548).

6. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die in Art. 7 Abs. 2 Tourismusreglement vorgenommene Einteilung in drei Preiskategorien sei viel zu undifferenziert. Im Ergebnis würde so keine Rücksicht auf Beherbergungsbetriebe genommen, welche aus bautechnischen und wirtschaftlichen Gründen die Zimmerbelegung und die Zimmerpreise nicht zu verändern vermögen. Es gäbe keinen sachlichen Grund, günstige, mittlere und teurere 1- bis 3-Sterne-Zimmer innerhalb derselben Preiskategorie bezüglich der geschuldeten Beherbergungsgebühr gleich zu behandeln.

a) Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) 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). Weiter ist ein Erlass willkürlich, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist (BGE 134 I 42 E. 8; vergleiche zur Abgrenzung zwischen dem Gleichheitsgebot und Willkürverbot: Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Aufl., Zürich 2012, N. 814; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 15 f.). Kurzum der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bildet den zentralen Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung (Markus Reich, a.a.O., § 4 Rz. 139).

b) Die Vorinstanz führte aus, dass die Zimmerpreise der Beherbergungsbetriebe in der Gemeinde X für das Jahr 2013 pro Person und Nacht zwischen Fr. 48.-- und Fr. 102.-- betragen hätten. Sie stützte sich dabei auf die Broschüre "Unterkünfte" der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH aus dem Jahr 2013. Es ist hervorzuheben, dass in dieser Broschüre in Bezug auf die Gemeinde X lediglich die Preise pro Person wiedergegeben werden. Jedoch wird die Beherbergungsgebühr anhand der Zimmerpreise veranlagt. Diese sind teils erheblich höher. So sind in der Gemeinde X neben Einzel- auch Doppel- und Dreibettzimmer erhältlich. Aus der aktuellsten Ausgabe der Broschüre "Unterkünfte" der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH ist nunmehr jeweils ein Richtpreis für ein Doppelzimmer ersichtlich (<<http://www.anderlatt.ch/de/prospekte-shop/prospekte>> [besucht am 10.04.2015]). Der für das Hotel Q angegebene Richtpreis beläuft sich auf Fr. 110.--. Weiter ergibt sich, dass das Hotel Q über 13 Zimmer und 24 Betten verfügt. Diese Angaben stimmen nicht überein mit jenen Zahlen, die der Beschwerdeschrift vom 7. April 2014 und der Broschüre "Unterkünfte" der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH aus dem Jahr 2013 (22 Betten) entnommen werden können. In Ersterer gibt die Beschwerdeführerin an, dass das Hotel Q 22 Betten in 15 Zimmern aufweise. Darunter seien drei Einzelzimmer. Darauf ist abzustellen. Der Gebührenrechnung von Fr. 4'200.-- liegt denn auch eine Zimmeranzahl von 15 zugrunde. Dabei ist zu beachten, dass die Berechnung der Gebühren an sich von der Beschwerdeführerin als zutreffend angesehen wird. Insgesamt ist von 12 Zimmern mit mehr als einem Bett und 3 Einzelzimmern auszugehen. Für die Mehrbettzimmer beträgt der minimale Richtpreis wie erwähnt Fr. 110.--. Demnach muss die Beschwerdeführerin ihre Zimmer weit weniger häufig vermieten als behauptet, um die Mittel für die Beherbergungsgebühr zu erwirtschaften. Hinzu kommt, dass der Richtpreis im Hotel "The Chedi Andermatt" auf Fr. 700.-- zu liegen kommt, mithin der Preis für eine "Deluxe Suite" in der Regel kaum das Doppelte übersteigen dürfte (siehe aktuellste Broschüre "Unterkünfte" der Andermatt-Urserntal Tourismus GmbH). Dagegen gibt es im Hotel "The Chedi

Andermatt" gerade einmal zwei besonders teure Suiten (siehe <<http://www.ghmhotels.com/de/ander matt/accommodation>> [besucht am 10.04.2015]). Die angestellten Berechnungen der Beschwerdeführerin sind deshalb zu relativieren. Die von ihr dargestellte Situation ist überbetrieben. Nichtsdestotrotz wirft die Beschwerdeführerin berechtigterweise die Frage nach der ausreichenden Differenzierung der Bestimmung von Art. 7 Abs. 2 Tourismusreglement auf.

c) Die Kritik der Undifferenziertheit lässt sich darauf zurückführen, dass einerseits nur drei Kategorien bestehen (vergleiche dagegen etwa Art. 6 Tourismusreglement der Einwohnergemeinde Engelberg), andererseits dürften in allen drei Talgemeinden die Zimmerpreise mit Ausnahme im Hotel "The Chedi Andermatt" durchwegs unter Fr. 300.-- zu liegen kommen, mithin die Besteuerung stets anhand von Art. 7 Abs. 2 lit. a Tourismusreglement vorgenommen wird (vergleiche hierzu Art. 6 Ausführungsbestimmungen zum Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen der Gemeinde Laax; Art. 7 lit. b Ausführungsbestimmungen zum Gesetz über Gäste- und Tourismustaxen der Gemeinde Obersaxen). Jedoch ist hervorzuheben, dass die Beherbergungsbetriebe in den Gemeinden Hospental und Realp gegenüber solchen in der Gemeinde Andermatt um 30 Prozent tiefer veranlagt werden (Art. 7 Abs. 3 Tourismusreglement). Dadurch werden über Art. 7 Abs. 2 Tourismusreglement hinausgehende Kategorien geschaffen. Danach haben die Beherbergungsbetriebe in den Gemeinden Hospental und Realp je nach Zimmerpreis "nur" eine Gebühr entweder von Fr. 280.--, Fr. 490.-- oder Fr. 700.-- zu entrichten. Hinzu kommt, dass der Steuergesetzgeber bei der Ausgestaltung steuerlicher Erlasse praktische Gesichtspunkte einbeziehen darf. Eine einseitige Betonung des Gleichheitsgebotes würde die Steuergesetze übermässig verkomplizieren und ihre Anwendung dementsprechend erschweren (BGE 131 I 306 E. 3.2.1; BGE 2C_77/2013 vom 06.05.2013 E. 4.1; Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zürich 1999, S. 126 f. und 186). Für die Gebühr bei den Beherbergungsbetrieben ist der Zimmerpreis massgebend. Dieser kann aber für das gleiche Zimmer saisonbedingt unterschiedlich hoch sein. Darüber hinaus sinkt der Zimmerpreis regelmässig, wenn mehrere Tage oder ein spezielles Arrangement gebucht werden. Diese Umstände machen es aus Praktikabilitätsüberlegungen erforderlich, dass pro Kategorie eine bestimmte Bandbreite an Zimmerpreisen erfasst wird. Diese Bandbreite darf aber nicht übermässig sein. Grund dafür ist, dass Zimmer mit einem höheren Preis in aller Regel höhere Gewinne abwerfen. Damit steigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, was eine höhere steuerliche Belastung rechtfertigt. Hiermit ist die vertikale Steuergerechtigkeit angesprochen. Dagegen liegt die Überlegung in der horizontalen Steuergerechtigkeit darin, Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu behandeln (Silvia Maria Senn, a.a.O., S. 166). In vertikaler Hinsicht ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum gross (BGE 110 Ia 14 f. E. 2b). Unter dem Aspekt der horizontalen Steuergerechtigkeit findet offenbar keine Ungleichbehandlung statt. In vertikaler Hinsicht reizt die X den ihr zustehenden Gestaltungsspielraum zwar aus, jedoch liegen die in Art. 7 Abs. 2 und 3 Tourismusreglement festgelegten Abstufungen noch gerade im Bereich des Zulässigen. Eine absolute Gleichbehandlung findet nicht statt (vergleiche BGE 131 I 10 f. E. 4.5; ASA 78 S. 560 f.). Zudem ist eine Belastungsobergrenze gerechtfertigt (vergleiche Silvia Maria Senn, a.a.O., S. 183 f.).

d) Für ihre Rüge der Ungleichbehandlung knüpft die Beschwerdeführerin weiter am Umstand an, dass im Unterschied zur Gebühr für Beherbergungsbetriebe der Gebühr für Lagerhäuser nicht die Zimmerpreise sondern die Anzahl Schlafstätten der Steuerveranlagung zugrunde gelegt wird (Art. 8 Abs. 1 Tourismusreglement). Dabei spricht die Beschwerdeführerin von direkter Konkurrenz zwischen ihrem Betrieb und den mit einer Zufahrt erschlossenen Lagerhäusern, die in einer Gemeinde oder in Gemeindenähe liegen (Art. 8 Abs. 2 Tourismusreglement). Der aus Art. 27 BV abgeleitete Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden 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 mit Hinweisen; BGE 2P.322/2004 vom 24.06.2005 E. 4.1; siehe zum Verhältnis zwischen dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot und Art. 27 BV: BGE 121 I 134 f. E. 3d). Entgegen der unbegründeten Behauptung der Beschwerdeführerin ist eine direkte Konkurrenz nicht ersichtlich (Klaus A. Vallender, in Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014, N. 32 zu Art. 27). Die Ungleichbehandlung zwischen Beherbergungsbetriebe und Lagerhäusern ist also nicht zu beanstanden.

e) Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, dass anstelle des Zimmerpreises die Bettenzahl als Bemessungsgrundlage dienen sollte. Dazu bringt sie vor, dass in ihrem Betrieb 22 Betten in 15 Zimmern zur Verfügung stehen. Dies ergebe eine jährliche Steuer von Fr. 4'200.--. Ein anderer Betrieb mit ebenfalls 22 Betten indessen nur mit 11 Zimmern bezahle Fr. 3'080.--. Ausgehend von insgesamt 15 Zimmern und davon 3 Einzelzimmern beläuft sich die Bettenzahl im Beherbergungsbetrieb der Beschwerdeführerin entgegen ihrer Behauptung auf mindestens 27, womit die bemerkte Ungleichbehandlung gerechtfertigt erscheint. Überdies beruht der Zimmerpreis unter anderem auf der Bettenzahl, sodass dieser Faktor bei der Bemessungsgrundlage bereits miteinbezogen worden ist.

f) Was die Ausnahmeregelung von Art. 4 Abs. 3 Tourismusreglement betrifft, so ist diese nur bei besonders gelagerten Fällen (Härtefälle) anzuwenden. Sie ist nicht dazu da, eine weitere generelle Abstufung einzuführen. Besondere Gründe, die hier für die Anwendung von Art. 4 Abs. 3 Tourismusreglement sprechen, sind weder dargetan noch ersichtlich.

g) Zu erwähnen bleibt, dass über Investitionen höhere Zimmerpreise verlangt werden können und so versucht werden kann, die steuerliche Belastung möglichst gering zu halten. Ausserdem erlaubt ein besseres Angebot dem Beherberger als Abgabesubjekt dem Hotelgast die Beherbergungsgebühr zu überwälzen und ihn zum Abgabeträger zu machen. Damit steigt allenfalls der Investitionsdruck auf die Beherbergungsbetriebe. Auch dieser Umstand lässt die Reglementsbestimmung über die Bemessung der Beherbergungsgebühr für die Hotellerie nicht als rechtswidrig erscheinen.

Insgesamt verstösst Art. 7 Abs. 2 Tourismusreglement weder gegen das Gleichheitsgebot noch gegen das Willkürverbot.

7. Letztlich erweist sich auch die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Verletzung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV) als unbegründet. Die Abgabebelastung der Beschwerdeführer ist nicht dergestalt, dass sie zu weit ginge oder der Beschwerdeführerin nicht mehr zumutbar wäre.

Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen.