

Abgaben und Gebühren Emoluments et taxes

KGE (öffentlichrechtliche Abteilung) – A1 20 27 vom 15. September 2020

Kurtaxenpauschale

- Die Kurtaxenpauschale nach Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour darf keine Lenkungs Komponente beinhalten. Sie ist in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten und auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind zulässig (E. 5.2).
- Eine veraltete Umfrage, welche keinen Anknüpfungspunkt zur entsprechenden Gemeinde aufweist, vermag den Anforderungen der objektiven Kriterien nicht zu genügen (E. 5.6).

Taxe de séjour forfaitaire

- Le forfait visé par l'art. 21 al. 3^{bis} LTour ne doit présenter aucune composante incitative. Il doit être établi au plus près des éléments factuels pertinents et doit être calculé sur la base de critères objectifs. Un certain schématisme est admis (consid. 5.2).
- Un sondage obsolète ne présentant pas de points de rattachements avec la commune concernée ne remplit pas les exigences d'objectivité (consid. 5.6).

Erwägungen

(...)

5. In der Sache bringt die Beschwerdeführerin vor, ihre Berechnungen des durchschnittlichen Belegungsgrads von 60 Tagen bezüglich der Kurtaxenpauschale sei nachvollziehbar und korrekt und die Vorinstanz habe diese Bestimmung zu Unrecht als unhaltbare und fehlerhafte Umsetzung des Art. 21 Abs. 3^{bis} des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 (GTour; SGS/VS 935.1) qualifiziert. Die Revision des Tourismusgesetzes habe unter anderem das Ziel gehabt, die warmen Betten zu fördern. Mit der Pauschalisierung der Kurtaxe habe ein solches Instrument geschaffen werden sollen.

5.1 Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, die Gemeinde A. sei bei den bereits pauschal taxierten Betten von einer durchschnittlichen Belegung von 30 Tagen ausgegangen und habe sich dabei auf die genannte Planungshilfe des ARE gestützt. Die Vorinstanz schliesse daraus, dass vorliegend für die nicht oder nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen keinerlei statistische Werte und empirische Grundlagen

herangezogen wurden. Es genüge nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung aber nicht, die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte von nicht oder nicht gewerblich vermieteten Wohnungen nur anzunehmen; vielmehr müsse die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte statistisch belegt werden oder zumindest deren Berechnung nachvollziehbar dargelegt werden. Zudem dürfe für die Berechnung des durchschnittlichen Belegungsgrades nur diejenigen Logiernächte berücksichtigt werden, die durch Eigennutzung und Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung angefallen seien. Die Logiernächte von gewerblich vermieteten Ferienwohnungen dürften nicht in die Berechnung miteinfließen. Folglich sei der durchschnittliche Belegungsgrad von 60 Tagen nicht nur unhaltbar, sondern stelle auch eine fehlerhafte Umsetzung des Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour dar und verletze diesen.

5.2 Eigentümer und Nutzniesser von Ferienwohnungen, die das Objekt selbst nutzen, sowie die Dauermieter, bezahlen die Kurtaxe gemäss Art. 4 Abs. 2 Kurtaxenreglement in Form einer Jahrespauschale. Die Jahrespauschale ergibt sich aus der Grösse der Ferienwohnung resp. der Anzahl Betten pro Wohnung, dem Kurtaxenansatz von Fr. 5.50 pro Übernachtung und einem durchschnittlichen Belegungsgrad von 60 Tagen (Art. 6 Kurtaxenreglement).

Art. 21 Abs. 3^{bis} TourG statuiert, dass die Pauschale auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen ist, was insbesondere einen detaillierten und transparenten Berechnungsnachweis bezüglich des Belegungsgrads erfordert. Die Rechtsprechung verlangt, dass die Pauschale in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände ausgestaltet wird, will der Schöpfer der Pauschale nicht Gefahr laufen, einen rechtsungleichen und willkürbehafteten Tarif zu schaffen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4). Jedoch ist bei der pauschalisierten Erhebung der Kurtaxe ein gewisser Schematismus nicht zu vermeiden. Es liegt in der Natur der Pauschale, dass die Besonderheiten der einzelnen Ferienwohnungen nicht berücksichtigt werden können und dass die Pauschale nicht in jedem Fall der effektiven Belegung der einzelnen Objekte entspricht, d.h. gemessen an den tatsächlichen Umständen zu hoch oder zu niedrig ausfallen kann. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind zulässig und namentlich im Bereich der Kostenanlastungssteuern durchaus verbreitet (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 4.3.1; 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.7, 3.6.4, 3.6.6 und 3.6.10; 2C_1147/2016 vom 8. Oktober 2018

E. 4.3; 2C_1150/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.6; Urteil des Kantonsgerichts A1 19 79 vom 6. April 2020 E. 5.5).

5.3 Zunächst ist auf die Argumentation der Beschwerdeführerin einzugehen, die Kurtaxenpauschale sei als Instrument zur Förderung von warmen Betten und als Anreiz zu Vermietung geschaffen worden, sodass dies bei der Festlegung und Berechnung der Pauschale zu berücksichtigen sei.

5.3.1 Die öffentlichen Abgaben werden herkömmlicherweise in Kausalabgaben und Steuern unterteilt (BGE 128 II 247 E. 3.1; Michael Beusch, in: Giovanni Biaggini/Isabelle Häner/Urs Saxer/Markus Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2015, N. 22.1). Bei der Kur- und Beherbergungstaxe, welche die Gemeinden des Kantons Wallis gestützt auf das Tourismusgesetz erheben, handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer (Urteile des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.5.3 [Leukerbad]; 2C_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 3.3 [Naters]). Letztere werden einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Die Kostenanlastungssteuer unterscheidet sich von der Vorzugslast dadurch, dass kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, der die Erhebung 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 stärker profitiert als andere, oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Kostenanlastungssteuer stellt, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine Steuer dar. Sie setzt aber voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die bestimmten staatlichen Aufwendungen der betreffenden Personengruppe anzulasten, und die Abgrenzung muss nach haltbaren Kriterien erfolgen. Die resultierenden Einnahmen sind meist einer entsprechenden Zweckbindung unterworfen (zum Ganzen Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, ZBl 104/2002, S. 513). Sowohl Steuern als auch Kausalabgaben können eine Lenkungs Komponente enthalten (BGE 140 I 176 E. 5.4 mit Hinweisen).

5.3.2 Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour hält fest:

"Die Gemeinden können mittels Reglements eine pauschale Erhebung der Taxe vorsehen. Diese Pauschale ist auf der Grundlage objektiver Kriterien zu berechnen, unter Beachtung des durchschnittlichen Belegungsgrades der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung."

Das Gesetz statuiert, dass der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform zu beachten ist. Dass ein Zuschlag zu Lenkungs Zwecken erfolgen darf, ist der Bestimmung hingegen nicht zu entnehmen. Im Gegenteil verlangt der Artikel objektive Kriterien als Grundlage für die Berechnung der Pauschale. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Pauschale in enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten. Auch dies spricht klar dagegen, dass die Pauschale eine Lenkungs Komponente beinhalten darf; die Pauschale soll betreffend die Anzahl Logiernächte dem Ist-Zustand so nahe wie möglich kommen, und nicht auf einen gewünschten Soll-Zustand hinwirken. Auch die Botschaft zur Revision des Tourismusgesetzes hält zu Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour fest: "Der Betrag für diese Pauschale darf nicht höher sein, als der Betrag welcher mit einer durchschnittlichen Belegung für diese Beherbergungsart berechnet wird." Zweck der Einführung der Pauschale war gemäss der Botschaft, eine Vereinfachung der administrativen Prozesse bei der Gemeinde, wie auch eine Vereinfachung bei der Festsetzung der Taxe für die Unterworfenen und eine Reduktion der in der heutigen Gesetzgebung vorgesehenen notwendigen Kontrollen (Botschaft des Staatsrats betreffend den Entwurf zur Änderung des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 vom 25. September 2013, S. 21). Auch wenn die Revision des Gesetzes die warmen Betten fördern und den Gemeinden diesbezüglich mehr Möglichkeiten verschaffen will, so trifft dies nicht auf die Kurtaxen zu. Dass die Kurtaxenpauschale eine Lenkungsfunktion bezüglich der Förderung warmer Betten erfüllen soll, wird mit keinem Wort erwähnt und steht denn auch im Widerspruch zu dem zum Artikel in der Botschaft Ausgeführten, was das Kantonsgericht bereits festgehalten hat (Urteil des Kantonsgerichts A1 18 220 vom 26. Juni 2019 E. 5.4). Den Gemeinden stehen andere Mittel zur Förderung warmer Betten zur Verfügung (zur Möglichkeit einer Zweitwohnungersatzabgabe: Urteil des Kantonsgerichts A1 19 17 vom 18. Juli 2019; vgl. diesbezüglich auch Botschaft des Staatsrats betreffend den Entwurf zur Änderung des Gesetzes über den Tourismus vom 9. Februar 1996 vom 25. September 2013, S. 14). Weiter ist eine Lenkungs-

funktion der Pauschale vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgebots im Sinne von Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) bedenklich. Die Personen, welche die Kurtaxe nicht pauschal bezahlen, erstatten diese gemäss Kurtaxenreglement aufgrund der effektiven Übernachtungen. Ihnen würden keine entsprechende Lenkungssteuer auferlegt.

5.4 Gemäss der Beschwerdeführerin wird die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte wie folgt berechnet: Zuerst ist die Zahl der gewerblich vermieteten Zweitwohnungen ermittelt worden. Diese Zahl ergibt sich aus dem Durchschnitt der effektiv angefallenen Logiernächte gemäss der Statistik des jeweiligen Geschäftsjahres. Weiter nimmt die Beschwerdeführerin für die Berechnung einen Eigengebrauch von 30 Logiernächten pro Bett an. Grundlage hierfür bietet ihr die Planungshilfe Planungshilfe des ARE. Die Anzahl der durchschnittlichen Logiernächte von nicht oder nicht gewerblich vermieteten Wohnungen ermittelt die Beschwerdeführerin aus dem Durchschnitt der beiden Zahlen, was zum Ergebnis von aufgerundet 60 Logiernächten ($[88 + 30] / 2$) führt.

5.5 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die Kurtaxenpauschale nach Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour auf der Grundlage objektiver Kriterien berechnet werden. Zu beachten ist insbesondere der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform einschliesslich der gelegentlichen Vermietung. Im Übrigen überlässt das kantonale Recht den Gemeinden die Festlegung und Regelung der Kurtaxenpauschale. Die Pauschale ist auf der "Grundlage objektiver Kriterien" zu berechnen. Dessen ungeachtet handelt es sich im Kern um eine Fiktion (Adriano Marantelli, Tourismus und Zweitwohnungsabgaben - eine Bestandesaufnahme, in: Isabelle Häner/Bernhard Waldmann [Hrsg.], Kausalabgaben, 2015, S. 147 ff., insb. 166). Dem Charakter der in Form einer Pauschale auftretenden Fiktion entspricht es, dass sie den im individuell-konkreten Fall herrschenden Gegebenheiten zwangsläufig nicht in allen Teilen entspricht. Schematisierungen und Pauschalisierungen sind zulässig und namentlich im Bereich der Kostenanlastungssteuern durchaus verbreitet (Urteil 2C_794/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Dies verschafft dem Schöpfer der Pauschale jedoch keinen Freipass. Er hat die Pauschale in möglichst enger Anlehnung an die gegebenen Sachumstände auszugestalten, will er nicht Gefahr laufen, einen rechtsungleichen und willkürbehafteten Tarif zu schaffen (Urteil des Bundesgerichts vom 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4).

5.6 Die Beschwerdeführerin nimmt für die Berechnung ein Eigengebrauch von 30 Logiernächten pro Bett an. Grundlage hierfür bietet ihr, wie bereits erwähnt, die Planungshilfe des ARE. Diese hält auf Seite 34 Folgendes fest:

"In der Regel handelt es sich bei den nicht bewirtschafteten Betten um solche in Zweitwohnungen, die nur durch den Besitzer und seine Familie genutzt werden. Die durchschnittliche Belegung dieser Betten liegt bei 30 - 40 Tagen pro Jahr. Wird die Zweitwohnung zusätzlich von deren Freunden und Bekannten genutzt, erhöht sich die Bettenbelegung auf 50 – 60 Tage pro Jahr."

Die Zahl der minimalen durchschnittlichen Belegung im Eigengebrauch von 30 Tagen, auf welche sich die Beschwerdeführerin stützt, ergibt sich aus einer Umfrage, welche in den Jahren 2004-2006 für die Kurorte Crans-Montana, Verbier und La Tsoumaz erhoben wurde (Planungshilfe ARE, S. 34 Fn. 11). Die entsprechenden Umfragen sind mindestens 14 Jahre alt und haben keinen Bezug zur Gemeinde A. Über die Nutzung der nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen in der Gemeinde A. liegen keine Werte vor. Dies hält die Beschwerdeführerin selbst fest und erklärt in ihrer Beschwerde: "Betreffend die nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen bestehen aufgrund der Pauschalisierung für das Jahr 2017/2018 keine statistischen Werte" (S. 178). Obwohl Schematisierungen und Pauschalisierungen unvermeidbar sind, vermag eine veraltete Umfrage, welche keinen Anknüpfungspunkt zur entsprechenden Gemeinde aufweist, den Anforderungen der objektiven Kriterien nicht zu genügen. Die Berechnungsgrundlage lehnt sich nicht an die gegebenen Sachumstände an. Letztere sind aufgrund der fehlenden Daten und Statistiken für die nicht gewerblich vermieteten Ferienwohnungen unbekannt. Die Pauschale im Kurtaxenreglement der Beschwerdeführerin verletzt daher Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour. Die Beschwerde ist folglich bereits aus diesem Grund abzuweisen.

5.7 Die zweite in der Berechnung berücksichtigte Variable ist die durchschnittliche Anzahl Logiernächte bei gewerblich vermieteten Wohnungen. Diesbezüglich liegen konkrete Zahlen vor (S. 122). Die Statistik hielt für die Saison 2017/2018 eine durchschnittliche Anzahl von 92.2 Logiernächte fest, für die Saison 2016/2017 70.5 Logiernächte und 57.2 Logiernächte für die Saison 2015/2016. In diesen drei Jahren ging die Anzahl gewerblich vermieteter Betten in der Gemeinde zurück, die Anzahl Logiernächte hingegen nahmen zu. Das Vorhandensein der statistischen Grundlage ist hier erstellt (vgl. auch S. 125 ff.). Hingegen

begründet die Vorinstanz, es dürften nur die durchschnittlichen Logiernächte für die entsprechenden Beherbergungsform berücksichtigt werden: Gemäss der gesetzlichen Vorgabe von Art. 21 Abs. 3^{bis} GTour ist der durchschnittliche Belegungsgrad der entsprechenden Beherbergungsform für die Berechnung der Pauschale relevant. Als mögliche Beherbergungsformen kommen die Eigennutzung, die Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung und die gewerbliche Vermietung in Frage. Die Pauschale der Gemeinde A. umfasst nur nicht oder nicht gewerblich vermietete Ferienwohnungen, weshalb einzig diese beiden Beherbergungsformen für die Berechnung massgeblich sind. Im Gegensatz dazu wurde gemäss den Reglementen der Gemeinden Unterbäch (Urteil des Bundesgerichts 2C_825/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.4), Leukerbad (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017), Bürchen (Urteil des Bundesgerichts 2C_794/2017 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3.1), Goms (Urteil des Bundesgerichts 2C_1127/2016 vom 8. Oktober 2018) und Bellwald (Urteil des Bundesgerichts 2C_1147/2016 vom 8. Oktober 2018 E. 4.3) die Kurtaxe auch für die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen pauschal erhoben. Diese Reglemente sahen vor, dass alle kurtaxenpflichtigen Übernachtungen in Ferienwohnungen mit der Pauschale abgegolten werden und sahen für die übrigen Beherberger wie Hotels, Campings, Gruppenunterkünfte etc. eine Abrechnung aufgrund der effektiven Übernachtungen vor. Bei den genannten Gemeinden wurde folglich die Kurtaxe sowohl für die Beherbergungsformen Eigennutzung und Eigennutzung mit gelegentlicher Vermietung als auch die für die gewerbliche Vermietung pauschal erhoben, weshalb sämtliche Beherbergungsformen für die Berechnung der Pauschale massgeblich waren. Die Berechnungsmethode dieser Gemeinden kann nicht eins zu eins für Ermittlung der Pauschale der Beschwerdeführerin übernommen werden. Das Kurtaxenreglement der Gemeinde A. hält nämlich in Art. 4 Abs. 3 ausdrücklich fest: "Gewerblich vermietete Ferienwohnungen fallen nicht unter die Pauschale. (...)". Was die selbstgenutzten Ferienobjekte betrifft, darf es sodann als allgemeinnotorisch bezeichnet werden, dass diese zwar in aller Regel eine niedrigere Auslastung erfahren, dass sie mitunter aber auch gelegentlich vermietet werden. Insgesamt dürften die Frequenzen, verglichen mit den vermieteten Objekten, dennoch deutlich tiefer ausfallen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.6). Die Vorinstanz hat mit dieser Schlussfolgerung kein Recht verletzt.

5.8 Auf die Rüge des Beschwerdegegners, bei der Berechnung der Kurtaxenpauschale werde offenbar nur auf den Kurtaxenansatz von Erwachsenen abgestellt und die Behauptung der Gemeinde, der Umstand, dass Kinder bis 6 Jahren keine Kurtaxen und Kinder und Jugendliche zwischen 6 und 16 Jahren nur die Hälfte des Kurtaxenansatzes für Erwachsene bezahlen müssen, sei bei den Logiernächten berücksichtigt worden, sei in der Berechnung nicht nachvollziehbar, geht der Staatsrat nicht ein. Es sei jedoch an dieser Stelle anzumerken, dass der geringere Ansatz von Kindern und Jugendlichen gemäss der aufgezeigten Berechnung der Gemeinde nicht beim Bettenfaktor oder bei der Höhe des Kurtaxenansatzes berücksichtigt wurde. Die Berücksichtigung beim Faktor der Logiernächte kann zulässig sein (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.4.3; vgl. aber die Ausführungen E. 3.4.3 in fine). Inwiefern der Umstand jedoch bei der Ermittlung der Durchschnittlichen Logiernächte miteinbezogen wurde, legt die Gemeinde weder dar, noch lässt sich dies aufgrund der präsentierten Berechnung nachvollziehen. Die Beschwerdeführerin erklärt pauschal, die durchschnittliche Belegung von 60 Tagen würde dem Rechnung tragen, ohne dies weiter auszuführen. Dass der Schnitt aus den Logiernächten von gewerblich vermieteten Ferienwohnungen und aus den angenommenen 30 Logiernächten für nicht vermietete Ferienwohnungen die Kinder und Jugendlichen berücksichtigen, ist nicht ohne Weiteres zu erkennen.

Unklar ist zudem, wie hoch die von der Gemeinde angenommene Dunkelziffer ist. Eine solche darf nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwar berücksichtigt werden und der Gemeinderat darf mit Blick auf die "Grauziffer" resp. die unvollständige Deklaration der Übernachtungen in den selbstgenutzten Ferienobjekten, eine Anhebung vornehmen. Diese muss aber auf einer vernünftigen Extrapolation der erhobenen Daten beruhen (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.10). Es muss daher aufgrund der Berechnung der Pauschale nachvollziehbar und für das Gericht überprüfbar sein, wie die Dunkelziffer in die Berechnung miteinfliesst. Die von der Beschwerdeführerin angestellte Berechnung der Pauschale, ist, neben der Tatsache, dass ihr die statistische Grundlage fehlt und sie sich daher nicht an den konkreten Sachumständen orientiert, betreffend die genannten zu berücksichtigenden Umstände (Kinder und Jugendliche, Dunkelziffer) nicht nachvollziehbar und überprüfbar.