

Erläuterungen zum neuen Tourismusgesetz (TG) der Gemeinden Vaz/Obervaz, Churwalden und Lantsch/Lenz (Vernehmlassungsversionen vom Juli 2019)

1. Ausgangslage

Die Tourismusgemeinden stehen vor verschiedenen grossen Herausforderungen, zum einen touristischer Natur, dann aber auch wirtschaftlicher und politischer Art. Sind es im Bereich Tourismus der immer mehr globalisierte Wettbewerb und das geänderte Nachfrageverhalten, welches ein hochwertiges und topmodernes Angebot verlangt, so führen die schwierige Wirtschaftslage und der schwache Euro zu weiteren Herausforderungen an die Anbieter, aber auch die Standortgemeinden. Als weiteres Element sind die in den vergangenen Jahren massiv verschärften politischen Rahmenbedingungen zu erwähnen, wie die Annahme der Zweitwohnungsinitiative und die Verschärfung des Raumplanungsgesetzes; beide führen dazu, dass die finanzielle Leistungsfähigkeit der Berggemeinden eingeschränkt wird. Dazu kommen auch noch die klimatischen Veränderungen, welche auf Angebot und Nachfrage weitere Auswirkungen haben werden.

Der Kanton hat in den vergangenen Jahren mit der Tourismusreform die Destinationsbildung gefördert, welche in den drei Gemeinden Vaz/Obervaz, Churwalden und Lantsch/Lenz abgeschlossen ist. Als letztes der verschiedenen Elemente zur Stärkung des Bündner Tourismus wollte der Kanton die Tourismusfinanzierung im ganzen Kanton auf eine neue Ebene stellen und hatte dafür das Kantonale Gesetz über Tourismusabgaben (Tourismusabgabengesetz, TAG) vorgesehen. Dieses wurde nach einem engagierten und emotionalen Abstimmungskampf im November 2012 in einer Referendumsabstimmung abgelehnt.

Aufgrund einer Motion im Grossen Rat hat der Kanton in der Zwischenzeit den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt, eine kommunale Beherbergungsabgabe anstelle der bisherigen Gästeabgaben oder -taxe einzuführen. Der Kanton schreibt dazu: «Gemäss Botschaft der Regierung zur Teilrevision des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; Heft Nr. 6/2017–2018, S. 531 ff.) musste die neue Tourismusabgabe zum einen einfach sein und zum anderen Einnahmeausfälle (Dunkelziffer) verhindern. Um diese Ziele zu erreichen, beantragte die Regierung, generell von der Frequenz (Gästetaxe pro Gast und pro Übernachtung) auf die Kapazität (Anzahl Zimmer, Quadratmeter Nettowohnfläche etc.) zu wechseln und die neue Abgabe als Beherbergungsabgabe auszugestalten (vgl. Art. 22a GKStG). Diese stellt eine Alternative zur Gästetaxe dar. Konkret heisst dies für die Gemeinden Folgendes: Sie können eine Beherbergungsabgabe einführen, bei welcher der Beherberger und der Eigennutzer und nicht mehr der Gast Steuersubjekt sind. Dadurch ist nach heutiger Beurteilung eine Pauschalierung auch beim Beherberger rechtlich zulässig.»

Der Kanton hat im Herbst 2018 ein sog. Mustergesetz für die neue Abgabe veröffentlicht. Dies war für die drei Gemeinden Anlass, eine Arbeitsgruppe einzusetzen, um die Tourismusfinanzierung in der Destination Lenzerheide zu überprüfen und zu erneuern. So stammen das Gesetz über Kurtaxen sowie über die Tourismusförderungsabgabe der Gemeinde Vaz/Obervaz und dasjenige der Gemeinde Lantsch/Lenz aus dem Jahre 2008; das entsprechende Gesetz der Gemeinde Churwalden datiert von 2010. Alle Gesetze sehen die Erhebung einer Gästeabgabe vor, womit eben die Frequenz besteuert wird, d.h. wer für warme Betten sorgt, wird damit nicht belohnt, was bei einer Abgabe, welche die Kapazität belastet, dagegen möglich und auch erwünscht ist.

2. Rechtliche Rahmenbedingungen

Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen, welche für die Arbeitsgruppe und damit auch für die Ausarbeitung eines neuen Gesetzes von Bedeutung sind, gehört das kantonale Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200). Dieses regelt in den Art. 22ff.

die Erhebung von Gästetaxen, Beherbergungs- und Tourismusförderungsabgaben durch die Gemeinden. Diese Vorgaben bedeuten folgendes:

- Art. 22a GKStG erlaubt die Erhebung einer Beherbergungsabgabe anstelle der Gästetaxe. Die Grundzüge der Beherbergungsabgabe lassen sich wie folgt zusammenfassen:
 - Bei der Beherbergungsabgabe handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer. Darunter fallen Sondersteuern, die einer bestimmten Gruppe von Personen auferlegt werden, weil diese zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens in einer näheren Beziehung stehen als die übrigen Steuerpflichtigen.
 - Steuersubjekt: Die Beherbergungsabgabe wird zum einen von den Beherbergern erhoben. Das sind vor allem Hoteliers und Vermieter von Ferienliegenschaften. Zum anderen unterliegen der Beherbergungsabgabe die Eigennutzer einer Ferienliegenschaft.
 - Steuerobjekt: Mit der Beherbergungsabgabe soll der den Abgabepflichtigen zukommende direkte oder indirekte Tourismusnutzen erfasst werden.
 - Bemessungsgrundlage: Abzustellen ist zwingend auf die Kapazitäten, wie beispielsweise die Anzahl Zimmer oder die Quadratmeter Nettowohnfläche.
 - Mittelverwendung: Die Erträge aus der Beherbergungsabgabe müssen zur Finanzierung von Ausgaben verwendet werden, die im Interesse der Steuerpflichtigen liegen. Dies ist gleich wie bei den bisherigen Gästeabgaben, wo auch von der sog. Verwendungszweckbindung gesprochen wird.
- Art. 23 GKStG erlaubt die Erhebung einer Tourismusförderungsabgabe (TFA). Die Regierung schrieb dazu in der Botschaft (Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 3/2006–2007 S. S. 230): „Im geltenden Recht erheben zahlreiche Tourismusgemeinden eine Tourismusförderungsabgabe (TFA). Mit der vorgeschlagenen Regelung wird die heutige Rechtslage übernommen. Die TFA ist eine Kostenanlastungssteuer, mit welcher die Tourismusgemeinden die für den Tourismus benötigten Ausgaben finanzieren. ... Subjekt der TFA sind die natürlichen und juristischen Personen, die auf Gemeindegebiet tätig sind und vom Tourismus profitieren.“

Die beiden vorstehend erwähnten Abgaben kennen unterschiedliche Steuersubjekte und Steuerobjekte, was bei der Ausgestaltung der neuen kommunalen gesetzlichen Regelungen zu beachten ist. Ebenso sind auch die vom kantonalen Recht vorgegebenen Verwendungseinschränkungen für diese Abgaben zu beachten. Die neuen Gesetze der drei Gemeinden haben diese Rahmenbedingungen zu berücksichtigen.

Für alle von den Gemeinden erhobenen Tourismusabgaben gilt seit Sommer 2018 neu eine detaillierte Offenlegung der Mittelverwendung: Die Gemeinden bzw. die Tourismusorganisationen sind durch das GKStG (siehe Art. 22a und Art. 23) verpflichtet, die Mittelverwendung detailliert offenzulegen. Eine solche Bestimmung dient der Klarheit, ohne dass die Gemeinden zu etwas verpflichtet würden, was sie rechtlich nicht auch ohne diese Bestimmung tun müssten. Hinzu kommt, dass diese Offenlegungspflicht gerade aus dem Blickwinkel der Zweitwohnungseigentümer eine vertrauensbildende Massnahme darstellt. Die Formulierung, wonach die Offenlegung „detailliert“ erfolgen muss, bedeutet Folgendes: Der Beherberger bzw. der Eigennutzer muss nachvollziehen können, wie die Einnahmen aus der Beherbergungsabgabe verwendet werden¹. Die Gemeinden können selbst entscheiden, wie sie die Offenlegung der Mittelverwendung regeln wollen. Dies kann etwa durch Publikation der betreffenden Zahlen im Internet oder erst nach einer konkreten Anfrage erfolgen.

¹ Vgl. zur Pflicht der Gemeinden zur detaillierten Offenlegung der Mittelverwendung auch die Ausführungen von Regierungsrätin Janom Steiner in der Session des Grossen Rates (Grossratsprotokoll 4|2017/2018, S. 591 f.).

3. Zielsetzungen der vorliegenden Gesetzesrevision

Aufgrund der vorstehend erwähnten gesetzlichen Rahmenbedingungen, die eingehalten werden müssen, um eine hohe Rechtssicherheit bei der Einführung und Anwendung der neuen Normen zu erreichen, haben sich die neuen Erlasse an folgenden Zielsetzungen orientiert:

- Eine Differenzierung zwischen den beiden Abgaben ist weiterhin nötig, weil das GKStG unmissverständlich von zwei Abgaben, der Beherbergungsabgabe und der TFA, spricht. Jeder Gesetzesentwurf, der diese Abgaben einführt, muss dem übergeordneten Recht entsprechen.
- Mit der Vereinfachung, Vereinheitlichung und der möglichst weitgehenden Pauschalierung sollen folgende Ziele erreicht werden:
 - Damit soll die Abrechnung vereinfacht werden
 - Die Pflichtigen wissen, welche Abgaben sie erwarten
 - Die Möglichkeit, Abgaben nicht zu deklarieren, wird reduziert
- Mit der Besteuerung der Kapazität werden erfolgreiche Vermieter und Hotelbetreiber belohnt: Ein Betrieb zahlt den gleichen Betrag, unabhängig von der tatsächlichen Auslastung, wer gut arbeitet, zahlt pro Übernachtung immer weniger.
- Die TFA werden in allen drei Gemeinden beim Gewerbe auf Basis der AHV-Lohnsumme erhoben: personalintensive Betriebe werden entlastet, Betriebe mit hoher Wertschöpfung gerechter veranlagt.
- Es wird eine Vereinheitlichung der Tourismusabgaben für die ganze Destination (alle drei Gemeinden) vorgenommen, d.h. ein Abgabepflichtiger (Beherberger und Gewerbebetrieb), der in mehr als einer der Destinationsgemeinde tätig ist, soll für die gleiche Tätigkeit grundsätzlich die gleiche Abgabe entrichten.
- Mit den neuen Mitteln sollten auch künftige Investitionen in die Verbesserung der Gästeinfrastruktur gesichert werden, obwohl die Gemeinden auch weiterhin Steuermittel einsetzen werden.

Was den Vollzug betrifft, enthält der vorliegende Gesetzesentwurf auch die Grundlagen, für einen einheitlichen Vollzug in der gesamten Destination. Dies würde es ermöglichen, den Vollzug professionell und effizient zu organisieren, was auch zu einer erhöhten Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit im Vollzug führen würde. Das Gesetz sieht die entsprechenden Grundlagen vor, die Entscheide für einen zentralen Vollzug können die Gemeindevorstände auch noch zu einem späteren Zeitpunkt treffen.

4. Die neuen Erlasse

4.1. Allgemeines

Für die Destination Lenzerheide, umfassend die drei Gemeinden Vaz/Obervaz, Churwalden und Lantsch/Lenz sollen zukünftig im Bereich der Beherbergungsabgaben und der Tourismusförderungsabgabe einheitliche Regelungen und Abgabensätze gelten. Die drei Gemeindevorstände haben sich daher auf einen weitestgehend einheitlichen Gesetzestext geeinigt und unterbreiten diesen ihren Stimmbürgern zur Beschlussfassung. Aufgrund des übergeordneten Rechts müssen zwar die drei Gemeinden je ein eigenes Tourismusgesetz (TG), welches die Beherbergungsabgaben und die Tourismusförderungsabgaben regelt, erlassen. Wo Abweichungen wegen anderer rechtlicher Voraussetzungen in den einzelnen Gemeinden nötig sind, wird darauf unten bei der Erläuterung des Gesetzes im Detail eingegangen.

Das neue Gesetz unterscheidet, wegen der Vorgaben des GKStG, analog zu den bisherigen Erlassen zwischen Beherbergungsabgaben, die von Beherbergern und Eigennutzern zu entrichten sind, sowie den Tourismusförderungsabgaben, welche von allen gewerblich oder selbständig tätigen Unternehmen oder natürlichen Personen nach dem Grad der Tourismusabhängigkeit zu erbringen sind.

Der grosse Unterschied zur bisherigen Gästeabgabe ist, dass die Beherbergungsabgabe als Pauschale erhoben wird, unabhängig von der tatsächlich erreichten Zahl an Übernachtungen. Damit kann diese Abgabe auch nicht mehr MWST-frei auf der Gästerechnung aufgeführt werden. Die vorgesehene Beherbergungsabgabe wird nicht vom Gast, sondern von den Beherbergungsbetrieben (und den Eigennutzern) geschuldet. Wird die Beherbergungsabgabe von den Beherbergern an ihre Gäste weiterverrechnet, stellt die Abgabe Teil des Entgelts für die Beherbergungsleistung dar und ist vom Beherbergungsbetrieb zum Sondersatz von derzeit 3.7 Prozent zu versteuern. Dasselbe gilt dabei für die Tourismusförderungsabgabe gemäss Art. 17 ff. TG, so eine schriftliche Auskunft der eidg. Steuerverwaltung.

Bei den Beherbergungsabgaben handelt es sich, wie bei der TFA, um sog. Kostenanlastungssteuern. In der Botschaft zur Revision des GKStG von 2017 ist dazu was folgt formuliert worden: „Unter den Begriff der Kostenanlastungssteuer fallen Sondersteuern, die einer bestimmten Gruppe von Personen auferlegt werden, weil diese zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens in einer näheren Beziehung stehen als die übrigen Steuerpflichtigen. Die Pflicht zur Entrichtung einer Kostenanlastungssteuer knüpft an die abstrakte Interessenlage des belasteten Personenkreises an und erfordert keinen konkreten besonderen Nutzen des Einzelnen. Anders als bei den Vorzuglasten ist ein individueller, der einzelnen abgabepflichtigen Person zurechenbarer Sondervorteil entbehrlich. 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 («abstrakte Nutzennähe»), sei es, weil sie als hauptsächliche Verursacherin dieser Aufwendungen angesehen werden kann («abstrakte Kostennähe»). Eine Sondersteuer, die nur von bestimmten Personengruppen erhoben wird, steht zwangsläufig in einem Spannungsverhältnis zum Rechtsgleichheitsgebot bzw. zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV, SR 101] bzw. Art. 95 Abs. 1 KV). Die Erhebung einer Kostenanlastungssteuer setzt deshalb voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen bzw. Kosten der erfassten Personengruppe anzulasten (sachlich haltbar gezogener Kreis der Abgabepflichtigen). Zudem muss die allfällige Abgrenzung nach haltbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das Gleichheitsgebot. Die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis muss mit anderen Worten unter Beachtung des Rechtsgleichheitsgebotes erfolgen. Das Bundesgericht hat erkannt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht erreichbar ist und deshalb eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung unausweichlich und zulässig ist. Es genügt im Lichte des Gleichheitsgebots, wenn eine gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 6 / 2017 – 2018, Teilrevision des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern, S. 536f.)

Bei einer Kostenanlastungssteuer dürfen nur die Kosten überwält werden, die im Interesse der steuerpflichtigen Personen angefallen sind. Als sachlich begründet und damit mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar erachten Lehre und Rechtsprechung eine Kostenanlastungssteuer, soweit die Erträge daraus zweckgebunden sind. Die Steuererträge müssen mit anderen Worten zum Nutzen der belasteten Personengruppe verwendet werden. Die Kosten sind nach dem abstrakten Nutzen der Betroffenen zu verteilen. Die Bemessung der Abgabe muss sich mit anderen Worten nicht nach konkret nachgewiesenen Vorteilen richten, sondern kann in abstrakter Weise aufgrund von schematisch festgelegten Kriterien erfolgen, denn jede Steuer dient auch der Finanzierung von Staatsaufgaben, die nicht von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für Kostenanlastungssteuern, sofern der Kreis der Pflichtigen und die Aufgabenwahrnehmung an sich haltbar erscheinen.

Was die Höhe der Beherbergungsabgabe betrifft, kann auf die bisherigen Pauschalen für Eigennutzer verwiesen werden. Bei den Zweitwohnungseigentümern ist die Gerichtspraxis seit

Jahren feststehend, dass von einer durchschnittlichen Belegung bzw. Nutzung einer Zweitwohnung von ca. 50 bis max. 60 Übernachtungen ausgegangen wird, unabhängig von der tatsächlichen Belegung. Da mit der Beherbergungsabgabe die Kapazität besteuert wird und sämtliche Gäste – ausser es liegt eine Vermietung vor, bei welcher der Eigennutzer zum Beherberger wird – in der Abgabe enthalten sind, kann die Beherbergungsabgabe tendenziell höher ausfallen als die bisherige pauschalierte Gästeabgabe für Eigennutzer (inkl. Familienangehörige).

Da Beherbergungsabgaben und Tourismusförderungsabgaben als Steuern zu qualifizieren sind, müssen sie den strengen verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen, u.a. dem Legalitätsprinzip, welches besagt, dass alle wesentlichen Bestimmungen zwingend in einem Gesetz im formellen Sinne (ordentliches Gesetz mit Volksabstimmung) geregelt werden müssen. Daraus erklärt sich auch die genaue und umfassende Formulierung der insgesamt knapp 50 Artikel im Gesetz. Diese Vorgaben führen auch dazu, dass alle Abgaben im Grundsatz und mit einem Rahmen (Beträge von Fr. bis Fr.) im Gesetz ausdrücklich festgeschrieben werden müssen. In den Ausführungsbestimmungen legt der Gemeindevorstand dann innerhalb dieses Rahmens den genauen Abgabesatz fest. Sollte sich die Notwendigkeit zeigen, einen bestimmten Abgabesatz über den im Gesetz vorgesehenen Rahmen hinaus zu erhöhen, wäre zuerst eine Gesetzesrevision nötig.

4.2. Das Gesetz im Detail

4.2.1. Allgemeine Bestimmungen

Das Gesetz beginnt mit dem Abschnitt I „Allgemeine Bestimmungen“, welche generell für die Beherbergungsabgaben und die Tourismusförderungsabgaben gelten. In **Art. 1** wird der Zweck des Gesetzes umschrieben und festgehalten, dass die Gemeinden zur Förderung des Tourismus die erwähnten beiden Abgaben erheben. Die Verwendung der Mittel wird jeweils am Ende der Bestimmungen zu den einzelnen Abgaben geregelt.

Der **Art. 2**, der Gleichstellungsartikel, wird - angelehnt an übergeordnetes Recht – auch in diesem Gesetz verwendet. Er ermöglicht ein sprachlich einfacheres und strafferes Gesetz, ohne die Gleichstellung von Mann und Frau zu vernachlässigen.

Sonderregelung Churwalden: In **Art. 3** werden in Churwalden die Tourismuszonen festgelegt, bzw. der Vorstand ermächtigt, diese in den Ausführungsbestimmungen festzulegen. Dieser Aspekt ist als Folge der Gemeindefusion von Churwalden zu berücksichtigen. Zudem kann damit für abgelegene Dorfteile und Siedlungen eine tiefere Beherbergungsabgabe erhoben werden als für das touristische Zentrum. Eine Regelung, mit welcher dem Gemeindevorstand generell die Kompetenz erteilt wird, das Gemeindegebiet in unterschiedliche Tourismuszonen einzuteilen, dürfte unzulässig sein. Eine solche Regelung lässt sich nämlich mit der Festlegung des Steuerfusses vergleichen. Hierfür zuständig ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. c und Art. 15 e contrario des Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden (BR 175.050) die Gemeindeversammlung oder das Gemeindeparlament. Wenn eine Gemeinde dem Gemeindevorstand die erwähnte Kompetenz erteilen möchte, muss sie deshalb im Gesetz zumindest die Kriterien für die Einteilung der Gemeinde in Tourismuszonen definieren. Genau dies wird hier vorgeschlagen. Dieses Vorgehen hat den Vorteil, dass auf allfällige Änderungen in der Tourismusintensität einer Ortschaft reagiert werden könnte, ohne dass das Gesetz revidiert werden muss. Die diesbezüglichen Einzelheiten werden vom Gemeindevorstand in den Ausführungsbestimmungen geregelt.

4.2.2. Bestimmungen zur Beherbergungsabgabe

Der nun folgende **Art. 3** (im TG für Churwalden sind alle Artikel um 1 höher nummeriert) regelt das Subjekt der Beherbergungsabgabe. Abs. 1 entspricht jener von Art. 22a Abs. 2 Satz 1 GKStG. Tagesgäste/Tagestouristen unterliegen nicht der Beherbergungsabgabe. Dies ist gemäss Bundesgericht – mangels geeigneter Möglichkeiten, sie abgaberechtlich effizient zu erfassen – durch die Praktikabilität bedingt und gerechtfertigt. Bei den Beherbergern (Abs. 2) kann es sich um natürliche oder juristische Personen mit Wohnsitz oder Sitz in oder

ausserhalb der betreffenden Gemeinde handeln. Werden Räumlichkeiten an eine natürliche Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Gemeinde vermietet, fällt grundsätzlich keine Beherbergungsabgabe an; beim Mieter handelt es sich in solchen Fällen nicht um einen Gast. Vorbehalten bleibt die Ausnahme in Art. 3 Abs. 3 Satz 2.

Eigentümer oder Nutzniesser bzw. Wohnrechtsberechtigte von Räumlichkeiten, die von diesen nicht (auch nicht teilweise) selber genutzt, sondern ausschliesslich zu Ferien oder Erholungszwecken vermietet werden, sind bereits ab dem ersten Tag der Vermietung als Beherberger zu qualifizieren. Dies gilt z.B. für den Eigentümer eines Ferienhauses, in welchem er eine Wohnung selber nutzt (Eigennutzer; Abs. 3) und eine andere Wohnung ausschliesslich (zu Ferien- oder Erholungszwecken) vermietet. Für diese vermietete Wohnung wird er sofort zum Beherberger und nicht erst nach Ablauf der Vermietungsdauer gemäss Abs. 5 (vgl. auch Kommentar zu Art. 8). Der Grund für die Qualifikation als Beherberger liegt darin, dass der betreffende Eigentümer oder Nutzniesser mit Bezug auf die betreffende Wohnung gar nie Eigennutzer ist. Die vorstehend dargelegten Grundsätze gelten auch für die Landwirtschaft. Konkret heisst dies, dass Landwirte – wie alle anderen Personen – dann der Abgabepflicht unterliegen, wenn sie als Beherberger zu qualifizieren sind.

Unter Boden, welcher zu Ferien- oder Erholungszwecken zur Verfügung gestellt wird, sind Grundstücke oder Teile davon zu verstehen, welche für obige Zwecke genutzt werden können. Zu denken ist dabei vor allem an Campingplätze, auf denen Stand- bzw. Zeltplätze zur Verfügung gestellt werden (vgl. Art. 14). Es können aber auch Ställe oder Alphütten darunterfallen, wo z.B. für ein Openair temporäre Übernachtungsmöglichkeiten angeboten werden.

Art. 3 Abs. 3: Als Eigennutzer gelten in erster Linie Personen ohne Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde. Dabei handelt es sich um die sog. „Zweitwohnungseigentümer“. Gestützt auf Art. 22a Abs. 2 GKStG, welcher auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 22. Februar 2016 (2C_794/2015, E. 4.2.4) und des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 23. Mai 2017 (II 2017 29, E. 6.4) zurückgeht, unterliegen auch die Ortsansässigen der Beherbergungsabgabe, wenn sie in derselben Gemeinde über eine selbstgenutzte Ferienliegenschaft verfügen. Darauf kann verzichtet werden, wenn die Gemeinde aus den Einkommens- und Vermögenssteuern der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen einen wesentlichen Beitrag an die Tourismusentwicklung leistet. Weder das Bundes- noch das Verwaltungsgericht Schwyz haben dargelegt, wann von einem wesentlichen Beitrag gesprochen werden kann. Gemäss Botschaft der Regierung dürfte ein solcher dann vorliegen, wenn pro unbeschränkt steuerpflichtige Person durchschnittlich mindestens zehn Prozent der Einkommens- und Vermögenssteuern der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen für die Tourismusentwicklung verwendet werden. Trifft dies im konkreten Fall zu, liegt ein sachlicher Grund vor, diejenigen von der Gästeabgaben zu befreien, die in der betreffenden Gemeinde unbeschränkt steuerpflichtig sind und dort zugleich auch über eine selbst genutzte Ferienliegenschaft verfügen. Dieser Grundsatz gilt auch für die Vermietung einer Ferienliegenschaft an eine natürliche Person, die in derselben Gemeinde ihren Wohnsitz hat. Zu denken ist beispielsweise an ein Maiensäss. In diesen Fällen ist der Mieter Gast, weshalb der Vermieter die Beherbergungsabgabe schuldet, es sei denn, der Mieter ist als Dauermieter zu qualifizieren (vgl. Art. 4-3 Abs. 4). Vorbehalten bleiben die oben erwähnten Fälle, in denen die Gemeinde aus den Einkommens- und Vermögenssteuern der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen einen wesentlichen Beitrag an die Tourismusentwicklung leistet².

Bei der Beherbergungsabgabe wird auf die Kapazität abgestellt (vgl. Art. 6). Aus diesem Grund spielt es keine Rolle, wer sich in der betreffenden Ferienliegenschaft unentgeltlich aufhält: Die Familie des Eigentümers/Nutzungsberechtigten, der Freund der Tochter, Freunde des Eigentümers/Nutzungsberechtigten, sein Sohn mit Klassenkollegen etc. Der Aufenthalt aller unentgeltlich beherbergten Gäste ist mit der betreffenden Pauschale abgegolten. Auch der Aufenthalt der entgeltlich beherbergten Gäste ist mit der Pauschale beglichen, unter dem

² Vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 4/2017–2018, S. 435

Vorbehalt allerdings, dass der Eigennutzer aufgrund der Dauer der Vermietung nicht zum Beherberger wird (vgl. dazu Kommentar zu Abs. 5).

Weil die Beherbergungsabgabe als Kostenanlastungssteuer qualifiziert wird (vgl. Ausführungen in Kapitel 3.1 vorstehend), genügt es, dass der Eigennutzer zu jenem Personenkreis gehört, welcher von den mit der Beherbergungsabgabe zu finanzierenden Aufwendungen des Gemeinwesens in der Regel profitiert. Dass der Eigennutzer tatsächlich von seiner Ferienliegenschaft Gebrauch macht und die touristischen Infrastrukturen auch wirklich nutzt, ist nicht erforderlich. Lediglich wenn die Nutzung der Liegenschaft aus objektiven Gründen nicht möglich ist, etwa infolge Baufälligkeit oder bei Bereithaltung einer leeren Wohnung zum Verkauf, kann bei entsprechendem schriftlichem bzw. rechtsgenügendem Nachweis auf die Erhebung einer Beherbergungsabgabe verzichtet werden.

Landwirte, die ihr Maiensäss nur landwirtschaftlich nutzen, müssen keine Beherbergungsabgabe bezahlen. Es handelt sich in solchen Fällen nicht um eine Ferienliegenschaft. Nutzt ein Landwirt dagegen sein Maiensäss lediglich zeitweise landwirtschaftlich, verwendet es daneben aber vor allem für Freizeit- und Ferienzwecke, fallen die Beherbergungsabgabe und eine allfällige TFA an.

Art. 3 Abs. 4: Dauermieter werden den Eigennutzern gleichgestellt. Sachliche Gründe rechtfertigen es, Eigennutzer bzw. Nutzniesser/Wohnrechtsberechtigte und Dauermieter von Ferienliegenschaften gleich zu behandeln; beide Gästegruppen profitieren in etwa in gleichem Umfang vom Tourismus. Es ist den Gemeinden anheimgestellt, wie sie den Dauermieter definieren wollen. Die Gemeinden haben sich für eine Mietdauer ab 6 Monaten entschieden, ab welcher der Dauermieter abgabepflichtig wird. Bei einer Vermietungsdauer von weniger als 6 Monaten ist der Eigentümer bzw. Nutzniesser (der Wohnrechtsberechtigte kann gar nicht vermieten) abgabepflichtig; dabei ist dieser entweder Eigennutzer oder Beherberger (vgl. dazu Kommentar zu Abs. 2 und 5).

Wer in der betreffenden Gemeinde steuerrechtlichen Wohnsitz hat und dort zusätzlich Dauermieter einer selbst genutzten Ferienliegenschaft ist, unterliegt – wie der Eigennutzer – ebenfalls der Beherbergungsabgabe, es sei denn, die Gemeinde entrichtet aus den Einkommens- und Vermögenssteuern der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen einen wesentlichen Beitrag an die Tourismusentwicklung (vgl. Kommentar zu Abs. 3).

Art. 3 Abs. 5: Die Abgrenzung zwischen Eigennutzer und Beherberger ist notwendig, weil die Steuersätze unterschiedlich sind (vgl. Art. 8 Abs. 2 und 3). Immer unter die Kategorie der Beherberger fallen Eigentümer oder Nutzniesser von Räumlichkeiten, die von diesen nicht (auch nicht teilweise) selber genutzt, sondern ausschliesslich zu Ferien- oder Erholungszwecken vermietet werden (vgl. Kommentar zu Abs. 2).

Diese Bestimmung enthält eine (widerlegbare) gesetzliche Vermutung, die eine Umkehr der Beweislast bewirkt: Ein Vermieter wird bereits mit dem Anbieten von Räumlichkeiten oder Boden zu Ferien- oder Erholungszwecken auf einer Vermittlungsplattform zum Beherberger. Es ist nämlich davon auszugehen, dass die Mehrheit der Eigentümer bzw. Nutzungsberechtigten mit dem Anbieten auf einer Plattform zum Ausdruck bringt, die Zimmer, die Wohnung etc. grundsätzlich über längere Zeit vermieten zu wollen. Der Vermieter kann allerdings den Nachweis erbringen, dass er die Räumlichkeiten auch selber nutzt und an weniger als den in Art. 3 Abs. 5 festgelegten Tagen vermietet hat. Gelingt ihm dieser Nachweis, gilt er als Eigennutzer (vgl. auch Kommentar zu Abs. 2). Als Vermittlungsplattform ist jede Möglichkeit anzusehen, mit welcher entsprechende Räumlichkeiten oder Boden zur Vermietung angeboten werden können. Dies kann etwa eine Plattform im Internet sein, wie z.B. Airbnb, Facebook, Interhome oder die Homepage der Tourismusdestination; aber auch das Anbieten über ein Immobilienvermittlungsunternehmen gehört dazu.

In **Art. 4** werden die Ausnahmen von der Beherbergungsabgabe geregelt. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist es mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar, die Ortsansässigen ohne eine selbstgenutzte Ferienliegenschaft in der betreffenden Gemeinde von der Bezahlung einer kommunalen Gästeabgabe auszunehmen, selbst wenn sie die mit den Abgaben finanzierten Anlagen ebenfalls in Anspruch nehmen können. Das Bundesgericht begründet seine Rechtsprechung damit, dass sich diese Personen am Wohnsitz nicht zu Ferienzwecken aufhalten und die mit den Gästeabgaben finanzierten Anlagen nicht primär ihren Bedürfnissen dienen würden, sondern hauptsächlich für die Feriengäste geschaffen und unterhalten würden. Dasselbe muss auch für die Beherbergungsabgabe gelten.

Art. 4 Abs. 2: Bei diesen Liegenschaften steht nicht der Tourismusnutzen im Vordergrund (vgl. Art. 6), sondern die Pflege, die Ausbildung, die Behandlung von Verletzungen und akuten Krankheiten sowie der Militärdienst oder der Zivilschutz. Eine Ausnahme von der Abgabepflicht ist deshalb gerechtfertigt. Werden diese Liegenschaften jedoch (auch) touristisch für die Unterbringung von Gästen genutzt, rechtfertigt es sich, eine Beherbergungsabgabe zu erheben. Wellnesskliniken fallen nicht unter diese Ausnahmebestimmung. Dasselbe dürfte für Rehakliniken etc. gelten. Der Grund liegt darin, dass bei diesen Einrichtungen – im Gegensatz zu Alters- und Pflegeheimen, den Internaten und Akutspitälern – ein Konnex zum Tourismusnutzen besteht. Der Hotelier, dessen Hotelzimmer (insbesondere während der Zwischensaison) von Militärpersonen belegt werden, fällt nicht unter diese Ausnahmebestimmung. D.h. der Hotelier als Steuersubjekt muss für die betreffenden Zimmer die normale Pauschale entrichten. Zeigt sich, dass eine Liegenschaft nicht touristisch genutzt werden kann, fehlt es am Steuerobjekt (vgl. Art. 5), so dass kein steuerbarer Tatbestand vorliegt. Der betreffende Eigentümer oder Nutzniesser bzw. Wohnrechtsberechtigte muss deshalb keine Beherbergungsabgabe entrichten.

Art. 5 entspricht jener von Art. 22a Abs. 4 GKStG. Am Objekt „Tourismusnutzen“ muss sich die Ausgestaltung der Beherbergungsabgabe orientieren und zwar sowohl mit Bezug auf die Auswahl der Abgabepflichtigen wie auch die Höhe der Abgabe. Der Tourismusnutzen besteht für die Beherberger vor allem in der Möglichkeit, von den durch den Tourismus geschaffenen oder verbesserten Rahmenbedingungen zu profitieren, und für die Eigennutzer insbesondere in der Möglichkeit, die touristische Infrastruktur und die entsprechenden Dienstleistungen zu nutzen.

Die Bemessung der Beherbergungsabgabe erfolgt gemäss **Art. 6**. Die Bemessung erfolgt nicht aufgrund der Frequenzen (Anzahl Übernachtungen), sondern der vorhandenen Kapazitäten bzw. aufgrund von Pauschalen. Dieser Paradigmenwechsel war der Kernpunkt der Teilrevision des GKStG und wurde in Art. 22a Abs. 5 GKStG aufgenommen. Die folgenden Artikel 8 bis 14 enthalten den Rahmen für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen. Die Bemessungsgrundlage multipliziert mit dem Steuersatz (= Höhe in Franken) ergibt die pro Hotelzimmer, Wohnung, Schlafplatz etc. zu entrichtende pauschale Abgabe.

Die verschiedenen Kategorien von Abgabepflichtigen (Eigentümer/Nutzungsberechtigte von Ferienwohnungen, Hoteliers etc.) müssen untereinander verglichen werden, um sicherzustellen, dass die Lastenverteilung unter diesen Kategorien (relativ gesehen) richtig ist. Das heisst, dass die verschiedenen Kriterien (Zimmer, Quadratmeter Nettowohnfläche, Schlafplätze/Betten, Stand- bzw. Zeltplatz) sowie die Gesamtbelastung pro Objekt miteinander in Beziehung gesetzt werden müssen. Zu beachten ist überdies, dass die Beherbergungsabgabe als Kostenanlastungssteuer nach Massgabe des Vorteilsprinzips bemessen werden muss. Daraus folgt, dass für die Beherberger ein höherer Tourismusnutzen aus der Verwendung der Beherbergungsabgabe besteht als für die Eigennutzer, weil dort eine höhere Belegung möglich ist. Die Beherberger müssen deshalb eine höhere Beherbergungsabgabe leisten als die Eigennutzer.

In einem Urteil betreffend die Beherbergungsabgabe der Gemeinde Andermatt hat das Bundesgericht im Übrigen festgehalten, dass eine ungleiche Bemessungsgrundlage für

Beherbergungsbetriebe (pro Zimmer und Jahr, vgl. Art. 9) und Ferienwohnungen/Ferienhäuser (pro Quadratmeter Nettowohnfläche, vgl. Art. 8) das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletze. Sie sei vielmehr sachlich haltbar und liege in der unterschiedlichen Benützungsstruktur von Beherbergungsbetrieben und Ferienliegenschaften begründet.

In **Art. 7** werden die Grundsätze für die Steuersätze im Gesetz festgelegt. Der Kanton empfiehlt den Gemeinden, Rahmenbeträge festzulegen. Diese gehören zwingend ins Tourismusetz, was hier auch gemacht wird.

Entscheidend für die Höhe der Beherbergungsabgabe sind die Grösse und die Bedeutung des Tourismusortes, das Mass der touristischen Infrastruktur, das Angebot an touristischen Veranstaltungen etc. Zudem kann auch die Abgabe einer Gästekarte (z.B. unentgeltliche Benützung des Ortsbusses oder vergünstigte Benützung der Infrastruktur in der Gemeinde) einen Einfluss auf die Höhe der Beherbergungsabgabe haben, indem das mit dieser Karte verbundene Angebot bei der Bemessung berücksichtigt wird. Diese Möglichkeit, die Rahmenbeträge zu erhöhen, trägt einer als Kostenanlastungssteuer (je höher der Nutzen, desto höher die Abgabe) ausgestalteten Tourismusabgabe in rechtlich korrekter Weise Rechnung.

Art. 7 Abs. 2: Der konkrete Steuersatz ist in den vom Gemeindevorstand zu erlassenden Ausführungsbestimmungen zum Gesetz über die Beherbergungs- und Tourismusförderungsabgaben innerhalb des im Gesetz geregelten Rahmens festzulegen (vgl. Art. 8 ff.). Auf diese Weise muss nicht das Gesetz als solches bei jeder Änderung revidiert werden, sondern die nötigen Anpassungen können vom Gemeindevorstand in den Ausführungsbestimmungen vorgenommen werden.

Die Bemessung für Ferienwohnungen und -häuser richtet sich gemäss **Art. 8** nach der Quadratmeter Nettowohnfläche gemäss der aktuellen amtlichen Bewertung, unabhängig davon, ob eine Eigenbelegung oder eine Vermietung stattfindet. Das Amt für Immobilienbewertung verfügt seit Mitte 2018 in sämtlichen Gemeinden über die Angaben der Nettowohnflächen. Die Angaben sind aus der amtlichen Bewertung ersichtlich. Analog der Eigenmietwertbesteuerung kann somit darauf abgestellt werden. Bei der Nettowohnfläche einer Ferienliegenschaft handelt es sich um eine eindeutige Bemessungsgrundlage, die – im Gegensatz zur Anzahl Betten – nicht kurzfristig anpassbar ist und die einen ungefähren Bezug zur Nutzungsmöglichkeit der Ferienliegenschaft herstellt (BGer 2C_523/2015 vom 21.12.2016, E. 6.2).

Die Bemessung der Abgabe erfolgt nach der Nettowohnfläche der Wohnung und einer massvollen Grundtaxe, die unabhängig von der Wohnungsgrösse geschuldet ist. Diese begründet sich in der Tatsache, dass jede Wohnung unabhängig von der Grösse und der damit vorhandenen Zahl an Übernachtungsmöglichkeiten von den Mitteln profitiert, die mit der Beherbergungsabgabe generiert werden. Zudem beinhaltet sich auch eine Art pauschale Abgeltung für den Verwaltungsaufwand, der ebenso bei allen Wohnungen unabhängig von der Grösse anfällt.

Art. 8 Abs. 2: Zur Kategorie der Eigennutzer gehören auch die selbstnutzenden Nutzniesser/Wohnrechtsberechtigten sowie die Dauermieter (vgl. Art. 3 Abs. 4). Der Begriff der Eigennutzer beinhaltet in der Folge auch diese Steuersubjekte.

Art. 8 Abs. 3: Der Beherberger erreicht in der Regel eine höhere Belegung als ein Eigennutzer. Für den Beherberger besteht deshalb ein höherer Tourismusnutzen aus der Verwendung der Beherbergungsabgabe als für den Eigennutzer, weshalb Beherberger eine höhere Abgabe zu entrichten haben als Eigennutzer. Von einem Beherberger kann beispielsweise dann ausgegangen werden, wenn dieser die Räumlichkeiten während mindestens 50 Tagen im Jahr vermietet (vgl. Kommentar zu Art. 3 Abs. 5).

Gegen eine höhere Beherbergungsabgabe bei den Beherbergern im Vergleich zu den Eigentümern könnte eingewendet werden, dass es politisch nicht erwünscht ist, jene Eigentümer, die vermieten und damit warme Betten generieren, stärker zu belasten als die Eigennutzer. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei der Beherbergungsabgabe um eine Kostenanlastungssteuer (vgl. Kommentar zu Art. 1) handelt, die eine steuerliche Privilegierung der Vermietung gegenüber der Eigenbelegung mit dem Ziel der Förderung warmer Betten nicht zulässt.

Stellt ein Eigentümer/Nutzungsberechtigter seine Ferienliegenschaft regelmässig Gästen unentgeltlich zur Verfügung, wird er dadurch nicht vom Eigennutzer zum Vermieter. Erfolgt eine Beherbergung unentgeltlich, indem beispielsweise Familienangehörigen oder Freunden privat Unterkunft gewährt wird, ist davon auszugehen, dass der Besuch dieser Personen in erster Linie auf der persönlichen Beziehung zum Eigentümer beruht und nicht auf den mit der Beherbergungsabgabe finanzierten Massnahmen für die Tourismusentwicklung (touristische Einrichtungen, Veranstaltungen und Dienstleistungen).

Ein höherer Tourismusnutzen, der eine stärkere Belastung des Eigentümers wie bei einer Vermietung rechtfertigen würde, ist daher nicht gegeben. Falls jemand Eigentümer von zwei oder mehreren Wohnungen ist, wobei eine Wohnung selber genutzt und die andere(n) Wohnung(en) vermietet wird (werden), wird er für sämtliche Objekte abgabepflichtig. Für die selber genutzte Wohnung gelangt der Steuersatz für Eigennutzer und für die vermieteten Wohnungen jener für Beherberger (vgl. Kommentar zu Art. 3 Abs. 2) zur Anwendung. Zu beachten ist überdies, dass ein Dauermieter ab einer gewissen Mietdauer dem Eigennutzer gleichgestellt ist (vgl. Art. 3 Abs. 4). In solchen Fällen ist nicht mehr der Eigentümer Steuersubjekt, sondern der Mieter.

Art. 8 Abs. 4: Der touristische Nutzen ist Massstab für die korrekte Ausgestaltung der Beherbergungsabgabe. Dieser Tourismusnutzen dürfte ab einer bestimmten Wohnungsgrösse kaum mehr zunehmen. Die Beherbergungsabgabe erreicht darum bei 150m² ihre maximale Höhe. Dies entspricht materiell der Lösung, wie sie viele andere Bündner Gemeinden in ihren Tourismusgesetzen mit einer Obergrenze bei 5 oder 6 Zimmer bzw. 7 oder 8 Betten pro Wohnung kennen.

Die Abgabenhöhe für Hotels ist in **Art. 9** geregelt: Bei der Anzahl Zimmer handelt es sich um eine Messgrösse, die einfach zu ermitteln ist und – im Unterschied zur Bettenzahl – kaum kurzfristigen Schwankungen unterliegt. Eine Abstufung nach dem Zimmerpreis (eine Lösung, welche die Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp kennen) ist nicht praktikabel, weil es den Zimmerpreis nicht (mehr) gibt. In den neuen Erlassen sind die Beherbergungsabgabe für Hotels die einzigen, die in Vaz/Obervaz etwas höher sind wie in den anderen Orten, da in Vaz/Obervaz traditionell die höherpreisige Hotellerie ansässig ist.

Auf eine Differenzierung der Beherbergungsabgabe nach der Klassifizierung der Hotels (Hotelkategorien) wird verzichtet, weil der touristische Nutzen (Steuerobjekt) für einen Hotelier nicht von der Hotelkategorie abhängt. Die Berücksichtigung der Hotelkategorie bzw. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist hier nicht angebracht, da bei einer Kostenanlastungssteuer keine wirtschaftlichen Komponenten eingebaut werden sollten.

Ein separater Ausweis der Beherbergungsabgabe gegenüber dem Gast, wie es früher bei der Gästeabgabe üblich war, ist nicht mehr nötig. Der Grund hierfür liegt darin, dass der Hotelier Steuersubjekt der Beherbergungsabgabe ist und nicht mehr der Gast.

In den **Art. 10 bis 13** werden Rahmenbeträge für alle weiteren Übernachtungskategorien festgelegt. Die Gemeinden haben sich entschieden, alle Gebäude, welche über eine amtliche Schätzung und damit über die festgestellte NWF verfügen, mit den Ansätzen gemäss Art. 8 zu belasten. Nur im Sommer erreichbare Maiensässe werden mit Art. 26 Abs. 2 entsprechend wiederum entlastet.

Bei **Art. 14** handelt sich um eine "Auffangbestimmung" für Unterkunftsarten, welche nicht in einer der Kategorien der vorangegangenen Bestimmungen erwähnt werden. Diese sollen in jener Kategorie erfasst werden, welcher sie am ähnlichsten sind und in welcher sie somit sinngemäss einzuordnen sind. Folglich werden z.B. Jagdhütten, so sie nicht geschätzt sind, am ehesten in der Kategorie "Berghütten" zu erfassen sein (vgl. Art. 10) und Schlafen im Stroh dürfte zur Kategorie "Ferienlager/Gruppenunterkünfte" gehören (vgl. Art. 10). Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass einzelne Beherberger, welche ebenfalls einen Tourismusnutzen haben, im Gesetz jedoch nicht explizit erwähnt werden, keine Beherbergungsabgabe bezahlen müssen.

In Abs. 2 wird hier noch eine Regelung für temporäre Übernachtungsmöglichkeiten wie tageweise Zelten an einem Openair oder ein Pfadilager in einer Waldparzelle, aufgenommen. Diesen Beherbergern kann keine Jahrespauschale in Rechnung gestellt werden, was völlig unverhältnismässig wäre. Hier wird ein Ansatz pro Tag und Übernachtungsmöglichkeiten gewählt, der sich an der Abgabe für Campingplätze orientiert.

Im **Art. 15**, dem letzten im Abschnitt Beherbergungsabgaben, wird die Verwendungszweckbindung der Beherbergungsabgaben geregelt. Schon das GKStG schreibt dazu in Art. 22a Abs. 6: „Die Erträge aus der Beherbergungsabgabe müssen zur Finanzierung von Ausgaben im Interesse und zum Nutzen der Abgabepflichtigen verwendet werden. Sie dürfen nicht für die Finanzierung traditioneller Gemeindeaufgaben verwendet werden.“

Die Frage, ob die Einnahmen aus den Abgaben gesetzeskonform verwendet werden, ist mit Blick auf die gesamte Gemeinde oder Tourismusdestination und nicht isoliert mit Blick auf einzelne Fraktionen der Gemeinde zu beurteilen (VGU A 17 48, E. 3.c). Tätigt die Gemeinde aus ordentlichen Mitteln Investitionen in die Tourismusentwicklung, schliesst das deren gleichzeitige Finanzierung aus Mitteln der Beherbergungsabgabe nicht aus.

Art. 15 Abs. 2: Es liegt in der Verantwortung der Gemeinde, wie sie sich in touristischer Hinsicht positionieren möchte und in welchem Ausmass sie die Tourismuswirtschaft fördern möchte. Bei der Frage, was als touristische Infrastruktur zählt, ist den Gemeinden ein grosses Ermessen einzuräumen. Entscheidend ist allein, ob die entsprechenden Einrichtungen für die Ortseinwohner alleine nicht oder nicht in demselben Ausmass geschaffen oder betrieben würden (Vgl. VGU A 16 9, E. 7.e.cc, S. 26.). Die von den Eigennutzern entrichtete Beherbergungsabgabe darf nur für die Finanzierung der Tourismusentwicklung und Tourismusinfrastruktur und nicht für das Tourismusmarketing verwendet werden. Zu Letzterer zählt beispielsweise ein Werbefilm (Fernsehen, soziales Netzwerk) oder eine Plakatwerbung für eine bestimmte Destination. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung sind auch die Einnahmen aus der Beherbergungsabgabe der Beherberger für die Tourismusentwicklung und Tourismusinfrastruktur zu verwenden; es kann nicht angehen, dass die Infrastruktur einzig von den Eigennutzern finanziert wird.

Nicht nur die von den Beherbergern entrichtete TFA, sondern auch Anteile aus der Beherbergungsabgabe, dürfen (auch) für das Tourismusmarketing eingesetzt werden. In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen Tourismusentwicklung/Tourismusinfrastruktur und dem Tourismusmarketing zunehmend schwieriger. So handelt es sich bspw. bei einer Website oder bei Apps von Tourismusorten einerseits um ein Marketinginstrument, an welchem die Beherberger interessiert sind. Andererseits enthalten diese aber auch Informationen, die für die Eigennutzer von Interesse sind (z.B. Informationen über Gastro- und Wellnessangebote, Events, Webcams, Wetter, Seetemperaturen etc.). Oder mit anderen Worten: In der heutigen Zeit fliessen Gästeinformationen und Vermarktung eines Ortes ineinander über. Aber auch wenn eine genaue Grenzziehung zwischen Tourismusentwicklung/Tourismusinfrastruktur und Tourismusmarketing schwierig ist, darf nicht darüber hinweggesehen werden, dass die Kostenanlastungssteuern im Interesse der Abgabepflichtigen zu verwenden sind. Die Gemeinde muss hier eine sachlich begründete Finanzierung sicherstellen, wobei ihr ein beträchtlicher Ermessensspielraum zukommt.

Die Einnahmen aus der Beherbergungsabgabe werden von den betreffenden Gemeinden vielfach mittels Leistungsauftrag an Tourismusorganisationen weitergeleitet und dort verwendet. In Bezug auf diese Mittel gelten die Grundsätze gemäss GKStG, insbesondere auch betreffend die detaillierte Rechnungslegung, auch für die betreffende Tourismusorganisation.

Art. 15 Abs. 3: Mit dem Begriff der traditionellen Aufgaben wird darauf reagiert, dass immer mehr touristische Aufgaben zu Gemeindeaufgaben werden. Damit auch diese neuen Aufgaben mit der Beherbergungsabgabe finanziert werden können, werden lediglich die traditionellen Gemeindeaufgaben von der Finanzierung über die Beherbergungsabgabe ausgeschlossen.

Art. 15 Abs. 4: Für den Abgabepflichtigen ist es zentral, dass er die Mittelverwendung der Gemeinde bzw. der Tourismusorganisation nachvollziehen kann. Nur so kann er beurteilen, ob die Erträge aus der Beherbergungsabgabe zur Finanzierung von Ausgaben verwendet werden, die in seinem Interesse liegen. Aus diesem Grund werden die Gemeinden bzw. Tourismusorganisationen gemäss Art. 22a Abs. 8 GKStG verpflichtet, „die Mittelverwendung detailliert offenzulegen“. Eine solche Bestimmung dient der Klarheit, ohne dass die Gemeinden zu etwas verpflichtet würden, was sie rechtlich nicht auch ohne diese Bestimmung tun müssten. Hinzu kommt, dass diese Offenlegungspflicht gerade aus dem Blickwinkel der Zweitwohnungseigentümer eine vertrauensbildende Massnahme darstellt. Eine entsprechende Bestimmung hat der kantonale Gesetzgeber auch für die Beherbergungsabgabe und die TFA ins GKStG aufgenommen (vgl. Art. 22a Abs. 5 und Art. 23 Abs. 5 GKStG). Die Formulierung, wonach die Offenlegung „detailliert“ erfolgen muss, bedeutet Folgendes: Der Beherberger bzw. der Eigennutzer muss nachvollziehen können, wie die Einnahmen aus der Beherbergungsabgabe verwendet werden. Die Gemeinden können selbst entscheiden, wie sie die Offenlegung der Mittelverwendung regeln wollen. Dies kann etwa durch Publikation der betreffenden Zahlen im Internet oder erst nach einer konkreten Anfrage erfolgen.

4.2.3. Bestimmungen zur Tourismusförderungsabgabe (TFA)

In den nun folgenden **Art. 16 ff.** im Abschnitt III „Tourismusförderungsabgaben“, werden nun die spezifischen Bestimmungen für die Erhebung der Tourismusförderungsabgabe im Sinne von Art. 23 GKStG getroffen. **Art. 16 und 17** regeln, wer eine Tourismusförderungsabgabe gemäss Art. 23 GKStG zu entrichten hat. Zu grossen Teilen entsprechen diese Bestimmungen den bisherigen Regelungen in den geltenden kommunalen Gesetzen, von einigen redaktionellen Anpassungen abgesehen. Die Aufzählung der Betriebe in Art. 16 ist eine beispielhafte Aufzählung all jener Betriebe, welche der Tourismusförderungsabgabe unterliegen. Diese Aufzählung ist nicht abschliessend, was durch die Worte „wie“ und „namentlich“ hervorgehoben wird. Neue Betriebe, welche in dieser Aufzählung nicht enthalten sind, fallen aufgrund der Generalklausel von Art. 17, sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen, ebenfalls unter die Abgabepflicht. Es gilt auch fest zu halten, dass Personen, die in verschiedenen Branchen tätig sind, vielleicht sogar gleichzeitig sowohl selbständigerwerbend sind wie auch im Angestelltenverhältnis stehen, zum einen über ihren Arbeitgeber erfasst werden und zum anderen direkt und persönlich abgabepflichtig sind. Im Sinne einer Klarstellung kann hier festgehalten werden, dass die Vermietung von Wohnungen an einheimische Personen, welche der Pflicht zur Entrichtung der Beherbergungsabgabe nicht unterliegen, wie bereits in den geltenden Gesetzen, auch keine Pflicht zur Entrichtung der Tourismusförderungsabgabe auslöst.

Die Betriebe, welche von der Bezahlung der Tourismusförderungsabgabe befreit sind, sind in **Art. 18** abschliessend aufgeführt. Zu den hier aufgeführten Regelungen sind folgende Erläuterungen anzubringen:

- Lit. a): Die Gemeinde, welche sich aus Steuermitteln und Gebühren finanziert, wird von der Abgabepflicht befreit, zumal sie über Art. 22 einen Beitrag leistet. Sollte die Gemeinde Erwerbsbetriebe führen, wären diese gemäss den für sie geltenden

- Branchenansätzen steuerpflichtig. Ein Elektrizitätswerk, welches als Aktiengesellschaft aus der Gemeindeverwaltung ausgegliedert wurde, ist selbstverständlich als eigene juristische Person pflichtig, die Tourismusförderungsabgabe zu bezahlen.
- Lit b) Institutionen, wie es im vorliegenden Gesetzesartikel formuliert ist, müssen dann keine Tourismusförderungsabgabe leisten, wenn sie ihrerseits steuerbefreit sind. Mit diesem Ansatz soll sichergestellt werden, dass steuerbefreite Institute, womit auch deren Gemeinnützigkeit erstellt ist, d. h. auch ein grosser Anteil der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel in der Regel von der öffentlichen Hand aufgebracht werden, nicht wieder von der öffentlichen Hand vereinnahmt werden. Weiter regelt diese Bestimmung, dass Vereine, welche sehr viel zur Bereicherung des Dorflebens beitragen, nicht abgabepflichtig sind. Sollte ein solcher Verein aber ein kaufmännisches Gewerbe aufnehmen, so würde er gemäss den für diese Branche geltenden Ansätzen abgabepflichtig
 - lit c) Bei Museen kann durchaus argumentiert werden, dass sie von der Destination profitieren. Auf der anderen Seite ist aber auch klar erstellt, dass Museen alles andere als finanziell auf Rosen gebettet sind. Sie stellen eine wichtige Bereicherung des touristischen Angebotes dar und sind auch auf öffentliche Mittel angewiesen. Im Sinne einer Standortförderung und um die von der öffentlichen Hand zur Verfügung gestellten Mittel nicht wieder zurückzuholen, sollen darum diese von der Abgabepflicht ausgenommen werden.
 - Lit. d und lit. f) Auch hier liess man sich von Überlegungen leiten, dass diese grösstenteils von der öffentlichen Hand finanziert werden. Die Alters- und Pflegeheime erfüllen direkt öffentlichen Aufgaben im Gemeininteresse. Darum macht es keinen Sinn aus derselben Kasse in eine andere Transferzahlungen vornehmen zu lassen.
 - lit e) Diese Bestimmung hält fest, dass Maiensässhütten, die nicht touristisch genutzt werden, keiner Abgabepflicht unterliegen. Dies trifft vor allem dann zu, wenn Ortsansässige die eigene Hütte nutzen, nicht aber diese vermieten. In letzterem Fall wird eine Maiensässhütte wie jede andere Ferienwohnung behandelt und unterliegt den Abgaben einer solchen, d.h. Gäste- und Tourismusförderungsabgaben aufgrund der NWF der Hütte. Um klar zu stellen, dass touristisch genutzte Maiensässhütten aber eine Pflicht zur Leistung der Tourismusförderungsabgabe auslösen, werden sie in Art. 17 lit. b ausdrücklich nochmals erwähnt.

Im Sinne einer Härteklausel sieht **Art. 18 Abs. 2** vor, dass die Gemeinde die Möglichkeit erhält, in begründeten Fällen Personen von der Abgabepflicht auszunehmen. Begründet sind Ausnahmen insbesondere, wenn die betreffende Person, obschon sie einer Branche/Gruppe von Abgabepflichtigen angehört, im konkreten Fall keine nennenswerten Leistungen im Tourismus erbringt. Der touristische Anteil der Geschäftstätigkeit sollte einen minimalen Umfang erreichen. Liegt der Gegenwert der im Tourismus erbrachten Leistungen praktisch bei Null, so sollte auf eine Besteuerung verzichtet werden. Ausnahmen können auf Zusehen oder auf bestimmte Zeit verfügt werden. Ist eine Ausnahme nicht mehr gerechtfertigt, so ist der Betroffene zur gegebenen Zeit in einem ordentlichen Veranlagungsverfahren zur Bezahlung der Tourismusförderungsabgabe zu verpflichten.

Die Bemessung der Tourismusförderungsabgabe ist in **Art. 19 und 20** geregelt. Bei der Bemessung der Tourismusförderungsabgabe kann von einzelbetrieblichen Schätzungen der Tourismusleistungen abgesehen werden. Stattdessen ist auf Schätzungen der durchschnittlichen Tourismusleistungen bestimmter Personengruppen bzw. Branchen abzustellen. Das heisst nun aber nicht, dass direkt an Kenngrössen des wirtschaftlichen Erfolgs wie Umsatz, Ertrag oder Gewinn anzuknüpfen ist. Es dürfen ohne Weiteres Ersatzmassstäbe wie Betten, Logiernächte, Sitzplätze, Lohnsumme usw. herangezogen werden.

Bei der Festsetzung der Abgabesätze ist der unterschiedlichen Tourismusabhängigkeit einzelner Gruppen oder Branchen (Unterkünfte, Bergbahnen, Geschäfte, Handwerksbetriebe, Banken usw.) Rechnung zu tragen. Sachgerecht ist zudem die Berücksichtigung der Wertschöpfung der einzelnen Branchen/Gruppen von Abgabepflichtigen. Dabei können auch

Ersatzmassstäbe wie Betten, Beschäftigte oder Lohnsumme zur Berechnung der Abgabe herangezogen werden, die einen indirekten Bezug zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen herstellen.

Tourismusabhängigkeit und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit können bei der Bemessung der Grundtaxe und/oder des Betrages pro Masseinheit berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber hat einen recht grossen Ermessensspielraum. Er muss lediglich darauf achten, innerhalb wie auch zwischen den einzelnen Branchen/Gruppen von Abgabepflichtigen keine willkürliche, d.h. sachlich unhaltbare Nutzen-/Vorteilschätzungen vorzunehmen. Deshalb ist bei der Bemessung der Tourismusförderungsabgabe auf die lokale Wirtschaftsstruktur gebührend Rücksicht zu nehmen. Bei der Festlegung der konkreten Ansätze und den Überlegungen für eine verwaltungsökonomisch sinnvolle Lösung sind den rechtsstaatlichen Grundsätzen, dem Legalitätsprinzip und Gleichbehandlungsgrundsatz angemessene Beachtung zu schenken. Auf Grund des Grundsatzes der Gesetzmässigkeit jedes staatlichen Handelns sind zumindest die Bandbreite der Abgaben wie auch die Art der Bemessung im Gesetz selber festzulegen.

In Anwendung dieser Grundsätze wird vorgeschlagen, vier Gruppen von Abgabepflichtigen zu bilden, welche aufgrund einer unterschiedlichen Bemessungsgrundlage veranlagt werden sollen. Im Einzelnen handelt es sich um folgende drei Systeme, wobei alle Pflichtigen eine fixen Grundbetrag erbringen müssen:

- Die Beherberger, d. h. Hotels, Gruppenunterkünfte, Campingplätze, Ferienwohnungen etc., werden auf Grund der Anzahl Betten bzw. Lagerplätze bzw. Nettowohnfläche veranlagt. Mit dieser Bemessungsgrundlage kann der Pflichtige mit einem festen Abgabensatz pro Bemessungseinheit und Jahr rechnen. Wer viele Übernachtungen in seinem Betrieb erreicht, zahlt damit pro Übernachtung einen tieferen Satz. Der erfolgreiche Geschäftsinhaber wird somit entlastet, was im Interesse des Tourismus und der Gemeinden als Ganzes ist.
- Die Bergbahnen werden mit einer Abgabe in Prozenten der Personenverkehrseinnahmen belastet;
- Alle übrigen Abgabepflichtigen werden eine Abgabe erbringen müssen, welche sich aus dem Grundbetrag sowie einem Promilleanteil der AHV-Lohnsumme aller beschäftigten Personen bemisst. Die Entscheidung zu Gunsten der Lohnsumme erfolgte aus der Überlegung heraus, dass diese Bemessungsgrundlage auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Betriebe besser Rücksicht nimmt als wenn die Anzahl der Beschäftigten die Bemessungsgrundlage wäre. Bei dieser Lösung würden die personalintensiven Betriebe mit tieferen Löhnen benachteiligt. Wenn die Lohnsumme als Berechnungsgrundlage verwendet wird, ist zu erwarten, dass Betriebe mit hoher Wertschöpfung höhere Löhne zahlen und damit auch eine höhere Tourismusförderungsabgabe. Dies stellt für die Gemeinden Churwalden und Lantsch/Lenz eine Umstellung dar, da deren Gesetz die Abgabe bisher nach Mitarbeiter berechnen.
- Für kleine Beherberger, die über max. 15 Betten oder max. 7 Zimmer verfügen, und die am gleichen Standort bei gleicher Führung und auf eine einheitliche Rechnung gleichzeitig ein Restaurant, eine Bar, ein Dancing oder eine Diskothek betreiben, wird die Tourismusförderungsabgabe für den ganzen Betrieb nur wie bei einem Gewerbebetrieb, d.h. Grundtaxe plus Promilleanteil der AHV-Lohnsumme aller beschäftigten Personen, erhoben. Für die Betten zahlen diese keine Tourismusförderungsabgabe.

In **Art. 20** wird geregelt, wie der Gemeindevorstand innerhalb des Rahmens von Art. 19 die konkrete Höhe der Grundtaxe und der Abgabe pro Zimmer, pro Schlaf- oder Stellplatz bzw. pro Quadratmeter Nettowohnfläche sowie die Abgabe in Promille der AHV-Lohnsumme und auch der Prozent der Personenverkehrseinnahmen innerhalb der Rahmenbeträge in den Ausführungsbestimmungen festlegt. So wird in Abs. 2 – in Anlehnung an die analoge Regelung bei der Beherbergungsabgabe – die relevante Fläche für die Bemessung der Tourismusförderungsabgabe für Ferienwohnungen auch bei 150 m² begrenzt.

In Abs. 3 wird zusätzlich geregelt, wie die Abgaben bei sog. bewirtschafteten Wohnungen oder Hybriden Hotelformen erbracht werden müssen. Weil die Beherbergungsabgaben pauschaliert sind, kann der Eigentümer und Eigennutzer nicht mehr die Zahl der vermieteten Nächte mit der Gemeinde abrechnen. Um die Belastung nicht übermässig werden zu lassen, wird ein Anrechnungsmodell gewählt:

- Der Eigennutzer zahlt eine reduzierte Jahrespauschale der ordentlicherweise geschuldeten Beherbergungsabgabe für Eigennutzung. Die Reduktion gegenüber einem Eigentümer, der die Wohnung alleine und zeitlich unbeschränkt nutzen kann, erklärt sich damit, dass ein solcher Eigennutzer nur während den vertraglich festgelegten (reduzierten) Zeiten seine Wohnung nutzen kann.
- Der Vermieter entrichtet die volle Beherbergungsabgabe für kommerzielle Vermieter plus Tourismusförderungsabgabe gemäss Art. 8 Abs. 3 und Art. 17 TG.
- Die reduzierte Jahrespauschale, die der Eigennutzer einer solchen Zweitwohnung entrichtet, wird an die Beherbergungsabgaben des Vermieters, nicht aber an die TFA, angerechnet.

4.2.4. Der Gemeindebeitrag

Im Abschnitt IV, nur den **Art. 22** umfassend, wird der Gemeindebeitrag geregelt. Es ist wohl noch immer unbestritten, dass der öffentliche Haushalt jeder Tourismusgemeinde entscheidend vom örtlichen Tourismusmarketing profitiert. Ein finanzielles Engagement der Gemeinde zu Gunsten des Tourismusmarketings ist deshalb gerechtfertigt, umso mehr, als letztlich alle Ortsansässigen zumindest indirekt Nutzen aus dem Tourismus ziehen. Wer also keiner Tourismusförderungsabgabe unterworfen ist, leistet so über den Einsatz allgemeiner Steuermittel einen bescheidenen Beitrag an das örtliche Tourismusmarketing. Es ist vorgesehen, dass die Gemeinden auch an die Tourismusinfrastruktur wie auch an Grossveranstaltungen mit überregionaler Ausstrahlung Beiträge leisten kann (Abs. 2 und 3).

Die Kreditkompetenzen des kommunalen Rechts, d.h. Gemeindeverfassung und Finanzreglement, sind dabei selbstverständlich zu beachten. Im vorliegenden Entwurf wurde auf eine genaue Fixierung des jährlich von den Gemeinden je zu leistenden Beitrages verzichtet. Es soll den Stimmberechtigten, welche das Budget zu genehmigen haben, möglich sein, in Abhängigkeit von der Finanzlage der Kommunen und den Finanzbedürfnissen für das Tourismusmarketing und dem allgemeinen wirtschaftlichen Umfeld den Betrag jährlich festlegen zu können. Allfällige Vereinbarungen mit der Destinationsorganisation wären bei der Anpassung bzw. Festlegung der Beträge als verbindlich zu beachten.

4.2.5. Gemeinsame Bestimmungen und Schlussbestimmungen

In den Abschnitt V und VI werden die Verfahrensbestimmungen, die Strafbestimmungen, Rechtsmittel sowie die Schlussbestimmungen geregelt. Da es sich hier im Grossen und Ganzen um Regelungen handelt, die bereits in den bestehenden Erlassen vorhanden sind, wird auf eine detaillierte Kommentierung verzichtet. Es sollen nachfolgend nur die Bestimmungen erwähnt, welche gegenüber den heute in den drei Gemeinden geltenden Gesetzen eine wesentliche Änderung bringen.

- Gemäss **Art. 24** geänderte Taxansätze mindestens 6 Monate vor Inkrafttreten bekanntzugeben. Damit soll auch gewährleistet werden, dass die Anbieter genügend Zeit haben, ihre Preise und Verkaufsunterlagen anzupassen.
- **Art. 25** enthält Grundsätze über die Anpassung der Ansätze. Damit soll sichergestellt werden, dass Anpassungen sachgerecht, rechtsgleich und nicht auf einzelne Branchen oder Pflichtige beschränkt erfolgen.
- **Art. 28** schafft die Voraussetzungen für die Abgabe einer Gästekarte, und zwar in klassischer Form (Papier- oder Kreditkartenform) oder auch in einer digitalen Art inkl. einer App für Smartphones. Da der Gast bei der Beherbergungsabgabe nicht mehr

Steuersubjekt ist, muss sein Anspruch auf eine Gästekarte ausdrücklich geregelt werden. In dieser Bestimmung werden die Rahmenbedingungen festgelegt, damit der Gemeindevorstand in den Ausführungsbestimmungen die nötigen Details regeln und auf neue technische Lösungen ohne Gesetzesanpassung reagieren kann. Der Gesetzesentwurf setzt weder eine Gästekarte voraus noch verlangt er die Einführung einer solchen.

- Zum Vollzug ist in **Art. 29** auf die Möglichkeit der Gemeindevorstände hinzuweisen, den Vollzug an eine der drei Destinationsgemeinden delegieren zu können. Damit könnte eine professionelle und zentrale und somit möglichst einheitliche Vollzugspraxis geschaffen werden. Im Sinne eines wirklich einheitlichen Vollzugs des gleichen Tourismusgesetzes in der ganzen Destination wäre das die ideale Lösung. Im Weiteren sieht Abs. 4 dieses Artikels eine Einzugsprovision für die Gemeinden vor, welche die Abgaben für die Tourismusorganisation veranlassen, in Rechnung stellen und wenn nötig auch betreiben.
- Im Weiteren sind die **Art. 40 bis 44** zu erwähnen: Da die drei Gemeinden Vaz/Ober-
vaz, Churwalden und Lantsch/Lenz kein kommunales Gebührenrecht für das Veranlagungs- und Vollzugsverfahren kennen, sind wegen des im Steuerrecht geltenden strengen Legalitätsprinzips die erwähnten Bestimmungen aufzunehmen. Das ordentliche Veranlagungsverfahren ist weiterhin kostenlos, wie dies auch durch das kantonale Recht vorgesehen ist. Die Kosten von besonderen Verfahren, z.B. aufwändigen Betreibungsverfahren oder im Zusammenhang mit Kontrollen oder Revisionen, könnten damit den betreffenden Pflichtigen, die sich unkorrekt verhalten haben, weiterverrechnet werden. Dies ist nicht mehr als korrekt, da sonst diese Kosten von den übrigen Pflichtigen im Rahmen der allgemeinen Verwaltungskosten getragen werden müssten.
- Das Inkrafttreten ist auf den 1. Januar 2021 vorgesehen. Auf den gleichen Zeitpunkt werden die bisherigen Erlasse aufgehoben.