

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 16. Dezember 2005

In der Beschwerdesache **(4F 05 163)**

A.,

Beschwerdeführer,

gegen

den **Verkehrsverein X.,**

Beschwerdegegner,

betreffend

kantonale und örtliche Aufenthaltstaxe für das Jahr 2005

(Verfügung vom 15. Juli 2005)

hat sich ergeben:

- A. Am 15. Juli 2005 stellte der Verkehrsverein X. A. - unter Hinweis auf die allgemein zunehmende Nutzung von Alphütten als Zweitresidenzen - eine pauschale (kantonale und örtliche) Aufenthaltstaxe im Betrag von 240 Franken in Rechnung.
- B. Mit Eingabe vom 1. bzw. 3. September 2005 reichte A. gegen diese Verfügung beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein. Er macht geltend, er und sein Bruder B. hätten die Alphütte Y. "nicht zum Zweck von Ferien, sondern aus Liebe zur Bergwelt erworben". Die Alp sei bis vor drei Jahren jeden Sommer an einen Hirten verpachtet gewesen und werde es auch wieder sein, falls ein geeigneter Pächter gefunden werde. Die Hütte verfüge weder über Strom, noch fliessend Wasser oder ein Badezimmer und sie sei auch nicht heizbar. Es handle sich daher nicht um eine Zweitwohnung, sondern um eine Alphütte ohne jeglichen Komfort. Zudem sei sie nur zu Fuss (bei einer Marschzeit von 50 bis 60 Minuten) erreichbar. So hätten er und sein Bruder mit der Familie zum Beispiel im letzten Jahr nur je einmal dort übernachtet.

In seiner Beschwerdeantwort vom 12. bzw. 17. September 2005 schliesst der Verkehrsverein X. sinngemäss auf Abweisung. Er legt insbesondere dar, die Feuerwehr habe bei einer Feuerschau festgestellt, dass die Alphütte in den letzten Jahren renoviert worden sei, was auch einen angenehmeren Aufenthalt bedeute. Da die Alphütte gemäss eigenen Angaben der Eigentümer aus Liebe zur Bergwelt erworben worden sei, falle es schwer zu glauben, dass nur eine Nacht in der herrlichen Region verbracht worden sei. In den letzten Jahren sei die Alphütte nicht weiterverpachtet, sondern von den Eigentümern selbst benutzt worden.

Mit Schreiben vom 7. bzw. 9. Oktober 2005 hält der Beschwerdeführer an seinem Standpunkt fest. Er bestätigt die bereits gemachten Angaben und betont insbesondere noch, es seien zwar tatsächlich Renovationsarbeiten im Sinne von Unterhaltsarbeiten ausgeführt worden. Es sei jedoch üblich, dass man Gebäude unterhalte. Die Alphütte werde vorwiegend tagsüber besucht. Immerhin sei nicht auszuschliessen, dass in Zukunft drei bis viermal pro Jahr auf der Alp übernachtet werde.

**Der Steuergerichtshof
zieht in Erwägung:**

1. a) Gemäss Art. 46 Abs. 1 des Gesetzes vom 20. September 1990 über den Tourismus (TG) ist gegen Entscheide über die Aufenthaltstaxen die Beschwerde an das Verwaltungsgericht zulässig. Das Verwaltungsgericht bzw. der Steuergerichtshof, der über Streitigkeiten betreffend öffentliche Abgaben entscheidet (vgl. Art. 5 des Reglementes des Verwaltungsgerichts vom 26. Februar 1992), ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig.
- b) Die Beschwerdefrist beträgt gemäss Art. 79 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) dreissig Tage. Die Beschwerde vom 3. September 2005 ist rechtzeitig eingereicht worden, da gemäss Art. 30 Abs. 2 VRG in Sachen, die in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts fallen, die Fristen vom 15. Juli bis und mit dem 15. August stillstehen. Sie vermag im Übrigen auch den formellen Anforderungen zu genügen, sodass darauf einzutreten ist.
2. a) Die Aufenthaltstaxen sind im 3. Kapitel des Gesetzes über den Tourismus geregelt. Art. 25 TG sieht die Erhebung einer kantonalen Aufenthaltstaxe im ganzen Kanton vor. Gemäss Art. 26 TG kann jeder anerkannte Verkehrsverein in seinem Tätigkeitsgebiet eine örtliche Aufenthaltstaxe erheben (Abs. 1). Die Höhe dieser Taxe wird nach Artikel 31 festgesetzt (Abs. 2). Der Ertrag aus der kantonalen und örtlichen Aufenthaltstaxe ist im Interesse der Gäste zu verwenden. Er trägt insbesondere dazu bei, die Leistungen für die Aufnahme, die Information und die Betreuung der Gäste sowie die touristischen Anlagen von allgemeinem Interesse zu finanzieren (Art. 27 Abs. 1 und 2 TG).

Art. 28 TG umschreibt den Kreis der taxpflichtigen Personen. Nach dieser Bestimmung sind die Taxen von Gästen zu bezahlen, die auf der Durchreise sind oder sich im Kanton aufhalten, insbesondere: in Hotels oder in ähnlichen Betrieben, in Aparthotels, Motels, Jugendherbergen, Institutionen mit Hotel-service aller Art, Pensionaten, Instituten, Ausbildungszentren, Massenunterkünften, Hütten oder Clubhäusern, Wohnungen, Einzelzimmern (lit. a); in Zweitwohnungen wie Ferienhäuser, Ferienwohnungen und bewohnbare Schiffe (lit. b); in Kurbetrieben oder paramedizinischen Institutionen (lit. c); in Zelten, Wohnanhängern (Wohnwagen und Mobilhomes) und Wohnmobilen. Der Taxpflicht ausdrücklich nicht unterstellt sind hingegen gemäss Art. 29 TG insbesondere Personen, die ihren Wohnsitz in der taxpflichtigen Gemeinde haben (lit. a) sowie Kinder unter 16 Jahren in Begleitung ihrer Eltern oder ihres gesetzlichen Vertreters (lit. d).

Die Berechnung der Taxe bildet insbesondere Gegenstand der Art. 30 bis 34 TG. Gemäss Art. 30 wird die Aufenthaltstaxe je Übernachtung oder pauschal festgesetzt. Der Tarif der lokalen Aufenthaltstaxe wird durch Beschluss des Staatsrates aufgrund der Beherbergungskategorien und der Klassifikation der Verkehrsvereine festgesetzt, während die kantonale Aufenthaltstaxe im Ausführungsreglement festgelegt wird (Art. 31 Abs. 1 und 3 TG). Die kantonale Aufenthaltstaxe beträgt höchstens 1 Franken je Übernachtung und Person, während sich der entsprechende gesetzlich festgelegte Höchstbetrag der örtlichen Aufenthaltstaxe auf 2 Franken beläuft (Art. 32 TG). Gemäss Art. 33 Abs. 1 TG unterliegen gewisse Kategorien von Personen einer obligatorischen Pauschaltaxe. Es sind dies: die Eigentümer von Zweitwohnungen sowie von beweglichen Bauten, die wie Zweitwohnungen benützt werden können, z. B. Mobilhomes (lit. a); die Mieter von Zweitwohnungen mit einem Mietvertrag von mehr als sechzig Tagen Dauer (lit. b); die Mieter eines Zeltplatzes auf einem Campingplatz, wenn die Mietdauer mehr als sechzig Tage im Jahr beträgt (lit. c); die Eigentümer von Wohnschiffen mit einem Mietvertrag für einen Liegeplatz im Hafen von mehr als dreissig Tagen (lit. d). In diesem Pauschalbetrag sind die den Personen nach Absatz 1 nahe stehenden Familienmitglieder inbegriffen. Schliesslich sieht Art. 34 TG vor, dass sich die Pauschaltaxe auf der Grundlage von 150 Übernachtungen pro Jahr für Zweitwohnungen (lit. a), von 120 Übernachtungen pro Jahr und Parzelle für die Campingplätze (lit. b) und von 60 Übernachtungen für bewohnbare Schiffe (lit. c) berechnet.

Gemäss Art. 35 TG erheben die Verkehrsvereine die kantonale und die örtliche Aufenthaltstaxe (Abs. 1). Die Verkehrsvereine überweisen dann den Betrag der kantonalen Taxe an den Freiburger Verkehrsverband (Abs. 2). In den Ortschaften ohne anerkannten Verkehrsverein erhebt der Freiburger Verkehrsverband die Taxen direkt (Abs. 3).

- b) Das Ausführungsreglement vom 12. März 1991 zum Gesetz vom 20. September 1990 über den Tourismus (RTG) enthält in Art. 35 die Beträge der kantonalen Aufenthaltstaxe. Gemäss lit. a dieser Bestimmung werden pro Übernachtung und Person in Ferien- bzw. Zweitwohnungen oder beweglichen Bauten, die wie Zweitwohnungen benützt werden können, 80 Rappen erhoben.

Der Beschluss des Staatsrates über die örtlichen Aufenthaltstaxen (vom 7. Februar 2000) setzt in Art. 2 den Höchstansatz für Zweitwohnungen bei Verkehrsvereinen der Kategorie 3, zu denen der Verkehrsverein X. gehört, auf 80 Rappen pro Nacht und Person fest. Dieser Satz gelangt im vorliegenden Fall auch zur Anwendung.

- c) Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung handelt es sich bei der Aufenthaltstaxe um eine Zwecksteuer bzw. eine Kostenanlastungssteuer. Die Zwecksteuern werden zur Erfüllung eines bestimmten Zweckes erhoben, und ihr Ertrag dient der Finanzierung der entsprechenden Auslagen. Mit der Kostenanlastungssteuer werden besondere Aufwendungen des Gemeinwesens ganz oder teilweise auf diejenigen Pflichtigen überwältzt, die zu diesen Aufwendungen eine nähere Beziehung als die übrigen Steuerpflichtigen haben bzw. denen diese Aufwendungen in besonderem Masse anzulasten sind. Die Zweck- oder Kostenanlastungssteuer ist eine voraussetzungslos geschuldete Abgabe, also keine Kausalabgabe, sondern eine eigentliche Steuer (BGE 102 I a 143 ff.; BGE vom 14. Mai 2001 *in* ZBI 2002, S. 77 = [auszugsweise] Pra 2002, S. 275, je mit Hinweisen). Obwohl die Aufenthaltstaxe ihrer Rechtsnatur nach eine eigentliche Steuer ist, kann sie ohne Verletzung des in Art. 127 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vorgesehenen Doppelbesteuerungsverbotens zusätzlich zu den ordentlichen Steuern erhoben werden. Etwas anderes gilt nur, wenn der Ertrag dieser Zwecksteuer in die allgemeine Staatskasse fliesst und diese dadurch zur ordentlichen Steuer wird (vgl. A. GRISEL, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, S. 605 ff.; M. IMBODEN / R. RHINOW / B. KRÄHENMANN, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung*, Nr. 109 B I und III; A. SCHMID, *Hinweise zur rechtlichen Natur der Kurtaxe*, *Steuer Revue* 1986, S. 178 ff. sowie die dort erwähnten Autoren und Entscheide).

Um als Sondersteuer mit Art. 9 und 127 Abs. 3 BV (früher Art. 4 und 46 Abs. 2 aBV) vereinbar zu sein, muss die Aufenthaltstaxe ausschliesslich der Deckung von Auslagen im überwiegenden Interesse der Gäste dienen. Zudem muss es sich um eine Abgabe von geringer Höhe handeln, die nicht in der Grössenordnung derjenigen Steuern liegt, die der Pflichtige bei Wohnsitz am betreffenden Ort von seinem Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zu bezahlen hätte (KRKE FR 1988 VI. B Nr. 1; BGE 102 I a 143 ff.; 101 I a 437 ff.; 100 I a 60 ff.; 93 I 24; 90 I 94 f.; BVR 1977 S. 399).

Gemäss der Lehre ist die Logiernacht der geeignete Massstab für die Bemessung von Kurtaxen (A. MARANTELLI, *Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts*, Diss. BE 1991, S. 164 und 321). Anstelle der tatsächlichen Zahl von Logiernächten kann der Gesetzgeber eine obligatorische oder freiwillige Pauschalierung vorsehen, welche von durchschnittlichen Verhältnissen und nicht von den konkreten Umständen des einzelnen Falles ausgeht (BGE 90 I 101 ff.; MARANTELLI, a.a.O. S. 155 ff.).

Das Bundesgericht hat wiederholt eingeräumt, dass in der Steuergesetzgebung aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen ein gewisser Schematismus zulässig ja unvermeidbar ist, und zwar selbst dann, wenn der Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtsgleiche Behandlung nicht mehr vollständig und in wünschbarem Masse gewährleistet ist. Vorausgesetzt wird

dabei allerdings, dass die entsprechenden Steuern oder Abgaben von geringer Höhe sind und als Minimalbeträge betrachtet werden können (BGE 114 I a 231 f.; BGE vom 13. Dezember 2002, 2P.111/2002, www.bger.ch, je mit Hinweisen; vgl. auch KRKE FR 1978-1986 VIII. A Nr. 13 und 14).

3. a) Unter dem Gesichtspunkt der gesetzlichen Grundlage ist darauf hinzuweisen, dass Art. 28 TG ausdrücklich insbesondere auch den Aufenthalt in "Massenunterkünften, Hütten oder Clubhäusern" für taxpflichtig erklärt (lit. a). Zudem ist die Aufzählung der Zweitwohnungen in lit. b der Bestimmung ("wie Ferienhäuser,...") nicht abschliessend. Daraus ergibt sich, dass der freiburgische Gesetzgeber den Kreis der taxpflichtigen Personen sehr weit gefasst hat.

Grundsätzlich besteht die Vermutung, dass der Eigentümer einer Alphütte, der diese nicht im Hinblick auf die Bewirtschaftung der Alpweiden, sondern - wie vorliegend vom Beschwerdeführer geltend gemacht - "aus Liebe zur Bergwelt" erworben hat, einen gewissen Teil seiner Freizeit dort verbringt und auch auf der Alp übernachtet. Dabei ist anzunehmen, dass eine allenfalls abgelegene Situation und der fehlende Komfort durch das intensive und ausschliessliche Erlebnis der reinen Natur erheblich aufgewogen werden. Es kann denn auch als notorisch gelten, dass gerade in unserer hektischen Zeit eine zunehmende Nachfrage nach Alphütten und anderen ausgedienten Bauten besteht, welche - wenn auch unter erschwerten Bedingungen - als Wochenend- oder Ferienhaus genutzt werden können. Diese Objekte können nicht nur von Wander- und Naturfreunden in der wärmeren Jahreszeit, sondern auch von Jägern in der Jagdsaison sowie von Anhängern des Schneeschuhlaufens und Tourenfahrern in der Wintersaison benutzt werden. Insofern stellt sich die Frage, ob solche Alphüttenbesitzer hinsichtlich der Aufenthaltstaxe den Inhabern von Ferienhäusern oder -wohnungen gleichzustellen sind, weil sie als Benützer ebenfalls unter den Begriff der "Gäste" fallen, welche sich in der Region aufhalten.

Die allfällige Einreihung der Alphüttenbesitzer unter die taxpflichtigen Personen stellt ohne Zweifel einen Grenzfall dar. Regelungen und Praxis der verschiedenen Kantone scheinen denn auch nicht einheitlich zu sein. Zudem ist auch in der Literatur von einem "speziell gelagerten Fall" die Rede. MARANTELLI (a.a.O. S. 265 f.) weist zwar darauf hin, dass sich Alphüttenbesucher "freiwillig wie auch zwecks Erholung und Entspannung" in den Bergen aufhalten und insofern dem Gastbegriff entsprechen. Seines Erachtens unterliegen jedoch "Alphüttenbesucher alleine aufgrund der fehlenden objektiven, typischen Möglichkeit, touristische Anlagen nutzen zu können, keiner Kurtaxenpflicht". Er stützt sich bei seinen "kostenanlastungssteuerlichen Überlegungen" auf BGE 101 Ia 437 Erw. 5, wo das Bundesgericht ausführte: "D'ailleurs, cabanes et chalets pour skieurs se trouvent habituellement éloignés des installations d'une station, circonstance qui à elle seule justifie

déjà l'exonération de ceux qui y logent à l'occasion." Dieser Satz wurde kurz danach in einem Urteil vom 22. Januar 1976 (RDAT 1977, S. 147 f.) bestätigt, ohne dass sich das Bundesgericht weitergehend zur Frage geäussert hat.

Nach Ansicht des Steuergerichtshofes ist nicht ohne weiteres davon auszugehen, dass der zitierte Satz des Bundesgerichts die generelle Tragweite hat, welche ihm MARANTELLI zumisst. Vielmehr ist er im besonderen Zusammenhang der beurteilten Fälle zu sehen. Dort ging es darum, dass der kantonale Gesetzgeber gewisse Sonderfälle (wie Jugendherbergen, Sport- und Clubhütten usw.) von der Abgabepflicht ausgenommen hatte und die Beschwerdeführer darin eine verfassungswidrige Rechtsungleichheit sahen. Dies wurde vom Bundesgericht in Beurteilung der staatsrechtlichen Beschwerde verneint. Das heisst jedoch noch nicht zwingend, dass dem kantonalen Gesetzgeber in diesen Sonderfällen umgekehrt eine Abgabenerhebung verfassungsrechtlich verwehrt ist. Trotz der bestehenden Besonderheiten kann es sachlich durchaus gerechtfertigt sein, als Wochenendhäuser genutzte Alphütten bis zu einem gewissen Grade anderen Hütten bzw. Zweitwohnungen gleichzustellen. Dies wird insbesondere auch nicht durch die Rechtsnatur der Aufenthaltstaxe als Kostenanlastungssteuer ausgeschlossen. Zu den Leistungen im Interesse der Gäste, welche mit dem Ertrag dieser Abgabe finanziert werden, gehören ja z. B. insbesondere der Unterhalt von Wanderwegen, Skipisten, Langlaufloipen usw. (vgl. MARANTELLI, a.a.O. S. 375, ff., 379 f.), welche häufig auch den Freizeitbewohnern von Alphütten dienen. Schliesslich ist unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität darauf hinzuweisen, dass das Kriterium der Abgelegenheit mit erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden wäre. Gerade im Kanton Freiburg gibt es regelmässig einerseits sehr abgelegene eigentliche Ferienhäuser und andererseits Alphütten, welche keineswegs in erheblicher Entfernung von den touristischen Einrichtungen liegen. Demzufolge gelangt der Steuergerichtshof zum Schluss, dass gemäss dem freiburgischen Recht die Voraussetzungen für die Erhebung der Aufenthaltstaxen grundsätzlich auch bei der (nicht landwirtschaftlichen) Nutzung von Alphütten erfüllt sein können.

- b) Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, dass er und sein Bruder (samt Familie) nur äusserst selten in der erworbenen Alphütte übernachten. Wie bereits dargelegt, kommt es jedoch angesichts der vom Gesetzgeber gewollten pauschalen Erhebung nicht auf die tatsächliche Anzahl Übernachtungen an. Die im Gesetz (für Eigentümer oder Dauermieter) vorgesehene Pauschale rechtfertigt sich aus Praktikabilitätsgründen. Zudem kann beigefügt werden, dass das Miteigentum den Kreis der potentiellen Benutzer erhöht.

Unter dem Gesichtspunkt der Abgabebemessung ist immerhin in Erinnerung zu rufen, dass der Steuergerichtshof gegenüber der freiburgischen Gesetzgebung wiederholt Vorbehalte angebracht hat. In der Tat bewirkt die völlig undifferenzierte Berücksichtigung von 150 Übernachtungen pro Jahr für Zweitwohnungen (Art. 34 lit. a) gewisse Rechtsungleichheiten, welche nur solange im Rahmen des verfassungsmässig zulässigen Schematismus bleiben, als es sich um bescheidene Beträge handelt (vgl. dazu bereits das Urteil vom 30. April 1993, FZR 1993, S. 378 Erw. 3). Der vorliegend erhobene Jahresbetrag von insgesamt 240 Franken, kann noch als genügend bescheiden gelten, so dass diesbezüglich kein Anlass zu einer weitergehenden Prüfung besteht.

Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.