

JUSLETTER

Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben – eine Bestandesaufnahme

Autor: Adriano Marantelli

Beitragsarten: Wissenschaftliche Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerrecht

Zitiervorschlag: Adriano Marantelli, Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben – eine Bestandesaufnahme, in: Jusletter 2. Februar 2015

Ziel des Aufsatzes ist eine Bestandesaufnahme betreffend verschiedener im Tourismus- und Zweitwohnungsbereich erhobener Sondersteuern resp. -abgaben (Kurtaxen, Tourismusförderungsabgaben, Zweitwohnungssteuern und Ersatzabgaben). Dabei werden zahlreiche neuere kantonale und bundesgerichtliche Urteile berücksichtigt. Zur Sprache kommt auch der vor rund einem Jahr ergangene Bundesgerichtsentscheid i.S. Zweitwohnungssteuer der Gemeinde Silvaplana.

Inhaltsverzeichnis

- I. Einleitung
- II. Tourismusabgaben (mit primär fiskalischer Zielsetzung)
 - A. Übersicht und Beschrieb einzelner Tourismusabgaben
 - 1. Kurtaxe
 - 2. Beherbergungsabgabe
 - 3. Tourismusförderungsabgabe (TFA)
 - 4. Bündner Modell einer kantonalen Tourismusabgabe («Bündner KTA-Modell»)
 - B. Tourismusabgaben im System der öffentlichen Abgaben
 - C. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen von Tourismusabgaben
 - 1. Einleitung
 - 2. Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot (Art. 8 und 9 BV)
 - 3. Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV)
 - 4. Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV)
 - 5. Wirtschaftsfreiheit (Art. 27/94 BV)
 - 6. Gleichartigkeitsverbot betreffend Mehrwertsteuer (Art. 134 BV)
 - D. Neuere Entwicklungen und steuerliche Problemzonen
 - 1. Einleitung
 - 2. Allfällige Problemfelder beim Steuersubjekt
 - a) Kurtaxen und Beherbergungsabgaben
 - b) Tourismusförderungsabgaben (TFA's)

- c) Bündner KTA-Modell
 - 3. Allfällige Problemfelder beim Steuerobjekt
 - 4. Allfällige Problemfelder bei Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz
 - a) Kurtaxen
 - b) Beherbergungs- und Tourismusförderungsabgaben
 - c) Bündner KTA-Modell
 - 5. Allfällige Problemfelder bei der Verwendungszweckbindung
 - a) Allgemeines
 - b) Beachtung von Überwälzungsvorgängen?
 - 6. Allfällige Problemfelder beim Vollzug
 - a) Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben
 - b) Bündner KTA-Modell
- III. Zweitwohnungsabgaben mit teilweise ausserfiskalischer Zwecksetzung
- A. Übersicht
 - B. Zweitwohnungssteuern
 - 1. Einleitung
 - 2. Konzeptionelle Ausprägungen von Zweitwohnungssteuern
 - a) Allgemeines
 - b) Unterschied Lenkungssteuer – reine Lenkungsabgabe
 - 3. Verfassungsrechtlicher Rahmen
 - a) Einleitung
 - b) Eigentumsgarantie (Art. 26 BV)
 - c) Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV)
 - d) Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV)
 - e) Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV)
 - f) Zweitwohnungsartikel (Art. 75b BV)
 - 4. Zu den verschiedenen Arten von Zweitwohnungssteuern im einzelnen
 - a) Die Zweitwohnungssteuer als fiskalisch begründete Liegenschaftssteuer
 - aa) Einleitung
 - bb) Die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer
 - cc) Die Zweitwohnungssteuer als spezielle Vermögenssteuer
 - b) Die Zweitwohnungssteuer als Kostenanlastungssteuer
 - aa) Konkrete Ausgestaltung
 - bb) Beurteilung
 - c) Die Zweitwohnungssteuer als Lenkungssteuer
 - aa) Ausgestaltung
 - bb) Verhältnismässigkeitsprinzip als Crux einer Lenkungssteuer
 - d) Die Zweitwohnungssteuer als reine Lenkungsabgabe
 - aa) Ausgestaltung
 - bb) Beurteilung
 - e) Ersatzabgaben im Zweitwohnungsbereich
- IV. Schlussbemerkung
- Anhang I

I. Einleitung

[Rz 1] Der vorliegende Aufsatz soll einen Überblick über Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben geben, allfällige neuere Tendenzen aufzeigen sowie auf spezifische Problemzonen hinweisen.

Der Begriff «Tourismusabgabe» wird hierbei im traditionellen, wenn auch leicht eingeschränkten Sinn¹ verstanden und umfasst Kurtaxen, Beherbergungsabgaben, sowie Tourismusförderungsabgaben resp. allfällige Mischformen der genannten Abgaben. Tourismusabgaben verfolgen ausschliesslich fiskalische Ziele. Es sollen öffentlich-rechtliche Mittel zwecks Tourismusfinanzierung resp. -förderung bereitgestellt werden. Im zweiten Teil der Abhandlung wird auf Zweitwohnungsabgaben eingetreten. Darunter sind Zweitwohnungssteuern in ihren diversen Ausprägungen sowie die den Zweitwohnungssektor belastenden Ersatzabgaben zu subsumieren. Diese Abgaben haben je nach Ausgestaltung unter Umständen primär eine verhaltenslenkende Zielsetzung und unterscheiden sich insofern von den eingangs erwähnten fiskalisch motivierten Tourismusabgaben.

II. Tourismusabgaben (mit primär fiskalischer Zielsetzung)

A. Übersicht und Beschrieb einzelner Tourismusabgaben

1. Kurtaxe

[Rz 2] Eine schon seit Jahrzehnten erhobene Tourismusabgabe, ja vielleicht die Tourismusabgabe schlechthin, ist die Kurtaxe². Diese wird von Gästen, beispielsweise Hotelgästen, aber auch Ferienseiteigentümern und deren Familienangehörigen erhoben und ist zwingend für die Finanzierung touristischer Einrichtungen und Veranstaltungen zu verwenden. Eine juristische Knacknuss bietet hier primär die von Ferienseiteigentümern und weiteren Personen *obligatorisch* erhobene Pauschalkurtaxe (vgl. dazu Abschnitt II.D.4.a. hienach).

[Rz 3] Die Elemente des Steuerrechtsverhältnisses³ lassen sich bei Kurtaxen tabellarisch wie folgt darstellen:

Steuersubjekt ^(a)	Der übernachtende Gast ^(b) ohne Wohnsitz in der Gemeinde.
Steuerobjekt ^(c)	Die Logiernacht (resp. das Übernachten als Gast).
Steuerbemessungsgrundlage ^(d)	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Einzelabrechnung: die Logiernacht; • Bei Pauschalabrechnung (Pauschalkurtaxe) <i>faktisch</i>: Zimmer, Bett, m² Wohn- oder Bruttogeschossfläche, Raumeinheiten, Einwohnergleichwerte, <i>nicht aber</i> amtlicher Wert, Mietwert, Haus, Wohnung usw.
Steuersatz ^(e)	Frankenbetrag pro Logiernacht, Zimmer, Bett usw. (allenfalls nach bestimmten Kriterien zusätzlich abgestuft, sog. Satzstaffelung ^(f)).
Zweckverwendung der Steuererträge ^(g)	Zwingende Zweckbindung der Steuererträge und Verwendung im Interesse der Steuersubjekte, d.h. für die Finanzierung touristischer Einrichtungen und Veranstaltungen (<i>nicht</i> für die Finanzierung ordentlicher Infrastruktur wie Schulen, Spitäler,

*Steuer-
objekt-
tion?*

	Wasserversorgung resp. Abwasserentsorgung, Umweltschutzmassnahmen, Feuerwehr usw.).
Steuerhoheitsträger ^(h)	I.d.R. die Gemeinde (abgestützt auf eine kantonale Ermächtigungsnorm).
Vollzug/Inkasso ⁽ⁱ⁾	Oft private (Kur-/Verkehrs-) Vereine oder Genossenschaften.
<p>^(a) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 252 ff.</p> <p>^(b) Zur Definition des Gastes vgl. MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 259.</p> <p>^(c) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 318 ff.</p> <p>^(d) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 321 f.</p> <p>^(e) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 322 ff.</p> <p>^(f) Derartige Satzstaffelungen sind je nach Ausgestaltung nicht ganz unproblematisch (MARANTELLI, Grundprobleme [Fn. 1], S. 324 ff.).</p> <p>^(g) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 375 ff.</p> <p>^(h) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 221 ff.</p> <p>⁽ⁱ⁾ Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 228 ff.</p>	

2. Beherbergungsabgabe

[Rz 4] Nicht vom Gast, sondern – wie bereits der Name sagt – vom Beherberger, also beispielsweise einem Hotelbetrieb, wird die regelmässig auf kantonaler Stufe im Detail normierte Beherbergungsabgabe erhoben⁴. Auch diese ist zwingend im Interesse der Steuerpflichtigen zweckgebunden zu verwenden, anders als die Kurtaxe allerdings nicht für die Finanzierung touristischer Infrastruktur und Veranstaltungen, sondern für die Aufwanddeckung hinsichtlich Tourismusmarketing/Tourismuswerbung. Sie wird in der Literatur denn auch etwa als Spiegelbild oder «siamesischer Zwilling» der Kurtaxe bezeichnet⁵.

[Rz 5] Die einzelnen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses lassen sich tabellarisch wiederum wie folgt darstellen:

Steuersubjekt ^(a)	Beherberger ^(b) .
Steuerobjekt ^(c)	Das entgeltliche Beherbergen eines Gastes.
Steuerbemessungsgrundlage ^(d)	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Einzelabrechnung: die Logiernacht; • Bei Pauschalabrechnung: <i>faktisch</i> Zimmer, Bett, m² Wohnfläche usw.
Steuersatz ^(e)	Rappen- oder Frankenbetrag pro Bemessungsgrundlage (Logiernacht usw.), oft abgestuft, z.B. nach Beherbergungskategorien.
Zweckverwendung der Steuererträge ^(f)	Zwingende Zweckbindung der Steuererträge und Verwendung im Interesse der Steuersubjekte, d.h. für die Finanzierung des Tourismusmarketings/der Tourismuswerbung.
Steuerhoheitsträger	Oft der Kanton (z.B. BE, VS ^(g)).

Vollzug	Je nachdem durch Behördenstellen oder private Organisationen, die bspw. auch die Kurtaxe einziehen.
<p>^(a) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 397 ff.</p> <p>^(b) Vgl. die Definition des Beherbergers bei MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 398.</p> <p>^(c) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 400.</p> <p>^(d) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 405.</p> <p>^(e) Vgl. MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 405 ff.</p> <p>^(f) Vgl. MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 412 i.V.m. S. 460 ff.</p> <p>^(g) Siehe die Angaben in Anhang I.</p>	

3. Tourismusförderungsabgabe (TFA)

[Rz 6] Die dritte Abgabe im Bunde schliesslich ist die Tourismusförderungsabgabe, in der Literatur auch etwa Fremdenverkehrsabgabe genannt⁶. Dabei handelt es sich um die neuste Erfindung des tourismusabgaberechtlichen Leviathans. TFA's, wie man sie abgekürzt auch etwa nennt, werden in der Schweiz seit rund zwanzig Jahren erhoben, nachdem sie in unseren Nachbarländern Deutschland und Österreich schon seit längerer Zeit bekannt waren⁷.

[Rz 7] Vereinfacht kann man sagen, dass hier primär tourismusnahe Handels-, Gewerbe- und Dienstleistungsbetriebe, sei es in der Form juristischer Personen, sei es als selbständig erwerbende natürliche Personen, ihren touristischen Obolus entrichten müssen. Erfasst werden also Personen, die einen direkten oder zumindest indirekten Nutzen aus dem Tourismus ziehen, wie zum Beispiel Souveniergeschäfte, Bergbahnen, Campingplatzbetreiber oder freiberuflich tätige Notare⁸. Auch die Steuererträge einer regelmässig auf Stufe Gemeinde erhobenen Tourismusförderungsabgabe sind zwingend im Interesse der Steuerpflichtigen zu verwenden, und zwar gleich wie bei der Beherbergungsabgabe für die Finanzierung des Tourismusmarketings im weiteren Sinne⁹.

[Rz 8] Tabellarisch zusammengefasst präsentiert sich das Steuerrechtsverhältnis bei Tourismusförderungsabgaben wie folgt:

Steuersubjekt ^(a)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Jur. Personen und selbständig Erwerbende, die vom Tourismus in besonderer Weise direkt oder indirekt profitieren, sowie 2. Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter von vermieteten Ferienwohnungen, die nicht bereits unter Ziff. 1 fallen.
Steuerobjekt ^(b)	Im Regelfall der direkte oder indirekte Tourismusnutzen.
Steuerbemessungsgrundlage ^(c)	<p>Je nach konkretem Steuersubjekt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Logiernacht, die Betten, Zimmer, Stellplätze, m² usw.; • die AHV-Lohnsumme oder das AHV-pflichtige Einkommen;

	<ul style="list-style-type: none"> • die Anzahl (der im Jahresdurchschnitt beschäftigten) Mitarbeiter; • die Personenverkehrseinnahmen bei Transportunternehmen; • die durchschnittliche Wertschöpfung je Vollzeitstelle ^(d); • der Bruttoumsatz; • usw. <p>Oft wird neben der variablen Komponente ein fixer Grundbetrag erhoben.</p>
Steuersatz ^(e)	Je nach Bemessungsgrundlage ein Frankenbetrag oder Promillesatz, regelmässig abgestuft nach branchen- oder geographisch bedingter Tourismusnähe/-abhängigkeit.
Zweckverwendung der Steuererträge ^(f)	Zwingende Zweckbindung der Steuererträge und Verwendung im Interesse der Steuersubjekte, d.h. für die Finanzierung des Tourismusmarketings.
Vollzug/Inkasso	Oft private (Kur-/Verkehrs-) Vereine oder Genossenschaften ^(g) .
<p>^(a) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 429 ff.</p> <p>^(b) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 442 ff.</p> <p>^(c) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 450 ff. sowie RUSSI, Tourismusförderungsabgabe (Fn. 9), S. 141.</p> <p>^(d) Art. 6 des bernischen Musterreglements zur Tourismusförderungsabgabe.</p> <p>^(e) Ibid.</p> <p>^(f) Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 460 ff.</p> <p>^(g) Vgl. betreffend Vollzug folgenden instruktiven Entscheid: Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Graubünden vom 11. März 1998, in: PKG 1998 Nr. 25.</p>	

[Rz 9] Was die konkreten, kantonal-gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung der bisher genannten Tourismusabgaben oder die kantonal vorhandenen Musterreglemente zu Kurtaxen ¹⁰ und Tourismusförderungsabgaben ¹¹ anbelangt, sei auf Anhang I zu dieser Abhandlung verwiesen.

4. Bündner Modell einer kantonalen Tourismusabgabe («Bündner KTA-Modell»)

[Rz 10] Abgeschlossen sei der kleine *tour d'horizon* durch schweizerische Tourismusabgaben mit dem Hinweis auf das ehemalige Modell einer kantonalen Tourismusabgabe ¹² des Kantons Graubünden («Bündner KTA-Modell») ¹³. Dieses Ende des vorigen Jahrzehnts ausgearbeitete Modell – der Schreiber durfte als externer Experte an dessen Ausgestaltung mitwirken – sah die Vereinigung einer Tourismusförderungsabgabe mit einer Pauschalkurtaxe für Zweitwohneigentümer unter einem gemeinsamen Abgabledach vor ¹⁴. Auch diese Tourismusabgabe wäre zwingend im Interesse der Steuerpflichtigen zweckgebunden gewesen und zwar, was ihre TFA-Seite anbelangt, für die Finanzierung des Tourismusmarketings, was ihre Pauschalkurtaxenkomponente betrifft, für die Tourismusentwicklung, also bspw. für touristische Infrastrukturanlagen ¹⁵. Nachdem gegen das Gesetz das Referendum ergriffen wurde, entschied sich der Bündner Souverän am 25. November 2012 allerdings gegen die

Einführung der fraglichen Tourismusabgabe. Da dieses Modell aus juristischer/steuerlicher Sicht aber doch recht interessant ist, sei es hier kurz erwähnt resp. in der Folge vereinzelt diskutiert.

[Rz 11] Tabellarisch lässt sich das Steuerrechtsverhältnis des Bündner KTA-Modells wie folgt zusammenfassend darstellen:

Abgabesubjekt ^(a)	<p>Analog TFA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle Beherbergungsunternehmen und alle nicht gewerbsmässig Beherbergenden (vermietete Ferienwohnungen, private Gästezimmer) sowie • alle jur. Personen (Handels-, Gewerbe, Industrie- und Dienstleistungsbetriebe) und • alle selbständig erwerbenden natürlichen Personen <p>die <i>direkt oder indirekt aus dem Tourismus Nutzen ziehen</i> ^(b).</p> <p>Analog Pauschalkurtaxe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • «Wohnungseigennutzende» ^(c), d.h. alle Eigentümer/Nutzniesser/Wohnrechtsberechtigte ^(d) von im Kanton gelegenen, selbst genutzten Ferienhäusern und -wohnungen sowie deren Familienmitglieder und Angehörige ^(e).
Abgabeobjekt ^(f)	Der direkte oder indirekte Tourismusnutzen ^(g) .
Abgabebemessungsgrundlage ^(h)	<ul style="list-style-type: none"> • Grundpauschale ⁽ⁱ⁾ sowie • für die TFA-ähnliche Komponente <ul style="list-style-type: none"> • auf Basis der AHV-Lohnsumme/des AHV-pflichtigen Einkommens, sowie • auf Basis der Beherbergungskapazitäten ^(j) wie <ul style="list-style-type: none"> • Nettowohnfläche (bei gewerbsmässig und nicht gewerbsmässig vermietenden Ferienwohnungsanbietern); • Gästezimmer (bei Hotels und Jugendherbergen sowie nicht gewerbsmässig vermietenden Privatzimmeranbietern); • Schlafstellen (bei Gruppenunterkünften); • Stellplätze (bei Campingplätzen). • Für die kurtaxenähnliche Komponente <ul style="list-style-type: none"> • auf Basis der Nettowohnfläche ^(k) bei Wohnungseigennutzenden.

Abgabesatz ^(l)	Je nach Bemessungsgrundlage Franken- oder Promillebetrag, abgestuft nach sechs Abgabeklassen (resp. Tourismusintensität).
Zweckbindung ^(m)	Zwingend <ul style="list-style-type: none"> • TFA-ähnliche Komponente: Finanzierung des Tourismusmarketings; • Kurtaxenähnliche Komponente: Finanzierung der Tourismusentwicklung, insbesondere Planung, Entwicklung, Bau und Betrieb touristischer Angebote (Infrastruktur, Dienstleistungen und Veranstaltungen) vor Ort.
Abgabehoheitsträger ⁽ⁿ⁾	Kanton (als Rahmengesetzgeber) mit Erhebungs- und Vollzugsdelegation an Gemeinden.
Vollzug/Inkasso ^(o)	Gemeinde. Eine Delegationsmöglichkeit an privatrechtliche Rechtsträger wie Vereine, AG's usw. (Destinations-Managementsorganisationen resp. regionale Tourismusorganisationen) ist nicht zulässig ^(p) .
<p>^(a) Vgl. Art. 8 und 9 E-TAG sowie Botschaft (Fn. 13), S. 1412 und 1474 ff.</p> <p>^(b) Erfasst werden somit unter anderem: Architekturbüros, Arztpraxen, Banken, Baugeschäfte, Coiffeursalons, Garagen, Lebensmittelgeschäfte, Restaurants, Versicherungen, Immobilienbüros, Treuhänder, Rechtsanwälte und Notare usw. (Botschaft [Fn. 13], S. 1475).</p> <p>^(c) Vgl. die Definition in Anhang I lit. d E-TAG.</p> <p>^(d) Aus Praktikabilitätsgründen wurden Dauermieter nicht erfasst, da diese nicht aus dem Grundbuch ersichtlich sind (Botschaft zum Bündner KTA-Modell [Fn. 13], S. 1477).</p> <p>^(e) Befreit sind hingegen Wohnungseigennutzende von nicht touristisch genutzten Grundstücken wie Maiensässhütten, Jagdhütten und Schutzhütten (Art. 10 Abs. 2 lit. b E-TAG; Botschaft [Fn. 13], S. 1426).</p> <p>^(f) Vgl. Art. 10 E-TAG sowie Botschaft (Fn. 13), S. 1413 und S. 1478 f.</p> <p>^(g) Zur Definition des Tourismusnutzens vgl. Anhang I lit. j E-TAG.</p> <p>^(h) Vgl. Art. 11 bis 14 E-TAG sowie Botschaft (Fn. 13), S. 1414 ff. und S. 1479 ff.</p> <p>⁽ⁱ⁾ Die Erhebung einer Grundpauschale bei einer auf Stufe Kanton geregelten Tourismusabgabe bedingt dann allerdings auch eine Norm zwecks Vermeidung <i>innerkantonal</i>er Doppelbesteuerung (vgl. Art. 11 Abs. 2 E-TAG sowie Botschaft [Fn. 13], S. 1480).</p> <p>^(j) Damit soll ein Wechsel von der «Frequenz» (bspw. Logiernacht) zur «Kapazität» (bspw. Gästezimmer) sichergestellt werden, was verschiedene Vorteile hat.</p> <p>^(k) Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde auch geprüft, ob ein Abstellen auf den Eigenmietwert oder Steuerwert anstatt die Nettowohnfläche zulässig wäre, was zurecht verworfen wurde (Botschaft [Fn. 13], S. 1428).</p> <p>^(l) Vgl. Art. 15 bis 21 E-TAG sowie Botschaft (FN. 13), S. 1414 ff. und S. 1487 ff.</p> <p>^(m) Vgl. Art. 24 E-TAG sowie Botschaft (Fn. 13), S. 1437 ff. und S. 1500 f.</p> <p>⁽ⁿ⁾ Vgl. Art. 1 Abs. 2 E-TAG. Ob der Kanton oder die Gemeinden Abgabehoheitsträger sind, war freilich umstritten.</p> <p>^(o) Vgl. Art. 26 ff. E-TAG sowie Botschaft (Fn. 13), S. 1446 ff. und S. 1502 ff.</p> <p>^(p) Botschaft (Fn. 13), S. 1502.</p>	

B. Tourismusabgaben im System der öffentlichen Abgaben

- [Rz 12] Bei den hier – im ersten Teil – interessierenden, einen Fiskalzweck verfolgenden Tourismusabgaben handelt es sich um sog. Kostenanlastungssteuern¹⁶. Dies sind Sondersteuern, die einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung aufweisen als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen¹⁷. Im Gegensatz zu Kausalabgaben sind Kostenanlastungssteuern voraussetzungslos, also gegenleistungslos geschuldet und – nach der wohl herrschenden Literaturmeinung – zwingend zweckgebunden¹⁸.
- [Rz 13] Die Kostenanlastungssteuer ist einerseits gegenüber dem Beitrag/der Vorzugslast und andererseits gegenüber der allgemeinen Hauptsteuer abzugrenzen. Der Beitrag/die Vorzugslast verlangt bekanntlich einen konkreten, individuellen Sondervorteil, also Individualäquivalenz¹⁹. Ein Grundeigentümer schuldet nur dann einen Perimeterbeitrag, wenn er durch die Erschliessung seines Grundstücks einen individuellen Sondervorteil erhält.
- [Rz 14] Bei der Kostenanlastungssteuer wird dagegen nur ein abstrakter, gruppenmässiger Vorteil verlangt²⁰. Ein Hotelgast muss somit die Kostenanlastungssteuer «Kurtaxe» auch dann bezahlen, wenn er während den ganzen Ferien mit Grippe im Hotelzimmer das Bett hüten muss und die mittels Kurtaxen finanzierte touristische Infrastruktur (z.B. das Hallenbad) nicht ein einziges Mal benutzen kann. Es reicht bei einer Kostenanlastungssteuer somit, wenn dieser Pechvogel zu der Gruppe der Gäste gehört, welche normalerweise das touristische Angebot benützen kann. Wäre die Kurtaxe dagegen ein Beitrag/eine Vorzugslast, dürfte von unserem Grippepatienten keine Kurtaxe erhoben werden²¹.
- [Rz 15] Schliesslich muss eine Abgrenzung auch gegenüber den allgemeinen Hauptsteuern erfolgen, bei denen überhaupt keine Äquivalenz besteht, die somit völlig voraussetzungslos, d.h. gegenleistungslos geschuldet sind²². Eine in der Schweiz steuerpflichtige Person muss eine Einkommenssteuer bekanntlich selbst dann zahlen, wenn sie keine Kinder hat und demnach aus den mittels Einkommenssteuern finanzierten Schulhäusern keinen, auch nicht einen abstrakten, Nutzen zieht. Oder – um noch zwei andere Beispiele zu nennen – auch ein Pazifist schuldet die Einkommenssteuer, auch wenn er den Wehretat seines Wohnsitzstaates nicht gutheisst und ebenso muss ein Atheist mittels seiner Einkommens- und Vermögenssteuern Pfarrerröhne finanzieren²³.
- [Rz 16] Graphisch dargestellt lassen sich Kostenanlastungssteuern somit wie folgt in das System öffentlicher Abgaben einpassen (Schema gemäss TSCHENTSCHER/LIENHARD [Fn. 128], S. 240):

C. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen von Tourismusabgaben

1. Einleitung

- [Rz 17] Bei Tourismusabgaben muss ein Gesetzgeber (regelmässig ist es hier ein Kantons- oder Gemeindegesetzgeber) primär folgende verfassungsrechtlichen Vorgaben berücksichtigen:
- das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV²⁴) resp. Willkürverbot (Art. 9 BV);

- das Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV);
- das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV);
- die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27/94 BV);
- das Gleichartigkeitsverbot betreffend Mehrwertsteuer (Art. 134 BV).

[Rz 18] Auf die genannten Verfassungsnormen sei im Folgenden, soweit für Tourismusabgaben relevant, kurz eingetreten²⁵. Nicht näher behandelt werden die spezifischen Steuerrechtsgrundsätze, wie sie in Art. 127 Abs. 2 BV und entsprechenden kantonalen Verfassungsbestimmungen niedergelegt sind. Diese sind primär auf allgemeine Hauptsteuern zugeschnitten und gehen im hier interessierenden Bereich von Sonder- resp. Kostenanlastungssteuern nicht über den Gehalt des Rechtsgleichheitsgebotes oder Willkürverbotes hinaus²⁶.

2. Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot (Art. 8 und 9 BV)

[Rz 19] Bei der Ausgestaltung von Tourismusabgaben auf Kantons- resp. Gemeindeebene ist selbstredend das Rechtsgleichheitsgebot resp. Willkürverbot zu beachten. Faktisch ist Prüfmasstab fast immer das Willkürverbot, da sich unser höchstes Gericht in Abgabeangelegenheiten generell²⁷ und bei Tourismusabgaben im Speziellen²⁸ eine sehr grosse Zurückhaltung auferlegt, und dem jeweiligen Steuergesetzgeber in dieser Beziehung fast alles «durchgehen lässt». Dies nicht zuletzt aus Praktikabilitätsgründen, weil es sich beim Steuerrecht regelmässig um Massenfallrecht handelt, wo diesem Grundsatz eine sehr grosse Bedeutung zukommt²⁹.

[Rz 20] Es ist hier aus Raumgründen nicht der Ort, diesen *judicial selfrestraint* unseres höchsten Gerichtes im Detail zu würdigen. Trotzdem sei dem Schreibenden folgende leicht spitze Bemerkung gestattet: Wenn das Bundesgericht sich bei ideellen Grundrechten, wie etwa der persönlichen Freiheit, dieselbe Zurückhaltung auferlegen würde wie beim Schutz von Steuerzahlern, wäre der schöne Park von Mon Repos wohl rund um die Uhr von *Human Right Advocates* oder irgendwelchen NGO-Aktivisten belagert.

3. Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV)

[Rz 21] Mit Bezug auf die einzelnen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses gilt im Steuerrecht bekanntlich ein strenges Legalitätsprinzip, dem in diesem Bereich sogar die Qualität eines verfassungsmässigen Rechtes zukommt³⁰. Bei den hier interessierenden Tourismusabgaben wird eine Verletzung des Legalitätsprinzips primär bei Tourismusförderungsabgaben geltend gemacht³¹. Seitens der Steuerpflichtigen wird bei dieser Art von Tourismusabgaben regelmässig ins Feld geführt, die Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht sei nicht hinreichend bestimmt geregelt³² (vgl. dazu auch Abschnitt II.D.2.b. hienach) oder die Höhe der Steuer im formellen Gesetz zu wenig präzise normiert³³.

4. Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV)

[Rz 22] Ob Kostenanlastungssteuern *generell* vom interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot ausgenommen sind oder nicht, ist umstritten³⁴. Meines Erachtens ist hier keine generelle

Aussage zu dieser Steuerkategorie möglich, sondern müssen die verschiedenen Kostenanlastungssteuern jeweils einzelfallweise betrachtet und beurteilt werden.

[Rz 23] Was Kurtaxen anbelangt, unterliegen diese gemäss einer ständigen und schon sehr alten Bundesgerichtspraxis dem Doppelbesteuerungsverbot jeweils nicht, sofern

- sie auf (formell-) gesetzlicher Grundlage beruhen;
- der Kurtaxenertrag ausschliesslich den Zwecken des Kur- und Sportbetriebes dient und
- die Kurtaxen betragsmässig von geringer Höhe sind³⁵.

[Rz 24] Beherbergungsabgaben als (Wirtschafts-) Verkehrssteuern³⁶ wiederum bieten kaum besondere interkantonale Doppelbesteuerungsprobleme, da die Besteuerung regelmässig dort greift, wo der Verkehrsvorgang stattfindet und sich dieser (konkret die Beherbergung) naturgemäss gar nicht auf mehrere Kantone erstrecken kann³⁷.

[Rz 25] Ob Tourismusförderungsabgaben dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot³⁸ unterliegen oder nicht, ist – abgesehen vom unten noch diskutierten Baustellenfall – eher theoretischer Natur, da man *nolens volens* bereits aus Praktikabilitätsgründen auf bewährte Steueranknüpfungsregeln zurückgreifen muss³⁹, welche Art. 127 Abs. 3 BV integral beachten. Es wäre nämlich nicht praktikabel, für diese Sondersteuern ein eigenes steuerliches Anknüpfungs- und Abgrenzungsregime zu entwickeln. Deshalb hat damals die das Bündner KTA-Modell⁴⁰ ausarbeitende Kommission die im Einkommenssteuerrecht bewährten Anknüpfungstatbestände (Sitz, Betriebsstätte usw.) herangezogen, welche gleichzeitig auch dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot Rechnung tragen⁴¹.

[Rz 26] Abschliessend sei noch kurz auf den bereits erwähnten Sonderfall von Baustellen eingetreten. Dabei handelt es sich um den Hauptbereich, wo die unterschiedliche Auffassung betreffend Anwendungsbereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot bei Tourismusförderungsabgaben Bedeutung erlangen könnte. Bejaht man nämlich die Unterstellung von Tourismusförderungsabgaben unter Art. 127 Abs. 3 BV, kann der ausserkantonale Bau eines Ferienhauses im Baustellenkanton nicht mittels TFA erfasst werden, weil gemäss bundesgerichtlicher Praxis nur eigentliche Grossbaustellen eine steuerpflichtige Betriebsstätte begründen⁴². Verneint man dagegen die Relevanz des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot bei Tourismusförderungsabgaben, könnte der jeweiligen Gemeinde- oder Kantongesetzgeber versuchen eine Regelung einzuführen, gemäss der auch ausserkantonale Bauunternehmen ihren touristischen Obolus im Kanton entrichten, wo das Ferienhaus gebaut wird.

5. Wirtschaftsfreiheit (Art. 27/94 BV)

[Rz 27] Aus der Wirtschaftsfreiheit wird der Grundsatz der sog. Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden abgeleitet. Dieser ist bei Kurtaxen a priori nicht relevant, da es sich bei diesen nicht um (spezielle) Gewerbesteuern handelt. Im Ergebnis kaum von Bedeutung ist Art. 27 BV auch für Beherbergungsabgaben, Tourismusförderungsabgaben sowie das Bündner KTA-Modell, weil diese Steuern weder protektionistisch (d.h. wirtschaftspolitisch motiviert) noch prohibitiv sind⁴³.

[Rz 28] Im Übrigen können innerkantonale, der Tourismusförderungsabgabe unterstellte Steuersubjekte auch nicht geltend machen, sie hätten gegenüber ausserkantonalen Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil⁴⁴.

6. Gleichartigkeitsverbot betreffend Mehrwertsteuer (Art. 134 BV)

[Rz 29] Die Frage betreffend Gleichartigkeitsverbot von Art. 134 BV könnte sich am ehesten noch bei Tourismusförderungsabgaben resp. dem Bündner KTA-Modell stellen. Aufgrund der sehr grosszügigen Bundesgerichtspraxis⁴⁵, welche eine formal-juristische und keine wirtschaftliche Gleichartigkeitsprüfung vornimmt, ergeben sich auch im Lichte von Art. 134 BV regelmässig keine besonderen Probleme⁴⁶.

D. Neuere Entwicklungen und steuerliche Problemzonen

1. Einleitung

[Rz 30] Im Folgenden sei anhand der einzelnen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses auf neuere Gerichtsentscheide resp. allfällige steuerliche Problemzonen hingewiesen.

2. Allfällige Problemfelder beim Steuersubjekt

a) Kurtaxen und Beherbergungsabgaben

[Rz 31] Was Kurtaxen und Beherbergungsabgaben anbelangt, stellen sich bei der Frage nach dem Steuersubjekt, soweit ersichtlich, keine besonderen Probleme mehr. Diese sind hier weitgehend gelöst. Infolgedessen sei hier bloss der Vollständigkeit halber auf einen neueren Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen verwiesen⁴⁷. **Diesem zufolge verletzt es bspw. den Gleichheitssatz nicht, wenn nur übernachtende, nicht aber Tagesgäste der Kurtaxe unterworfen werden.**

Warum nicht?

[Rz 32] ~~Diesem Ergebnis ist sicher zuzustimmen. Der Schreibende hat damals vor über zwanzig Jahren bereits in seiner Dissertation dieselbe Meinung vertreten⁴⁸. Es gibt denn soweit ersichtlich auch kaum ein wirklich befriedigendes System, mit dem man Tagesgäste mittels öffentlich-rechtlichen Abgaben wirksam erfassen könnte. Ein paar denkbare – soll man sagen – Alibi-Modelle sind in der soeben erwähnten Dissertation aufgezeigt worden⁴⁹. Nichtsdestotrotz bleibt eine effiziente abgaberechtliche Erfassung von Tagestouristen wohl eine Wunschvorstellung rühriger Touristiker, da man ja nicht jedem Tagestouristen, wenn er aus dem Zug steigt oder sein Auto parkiert einen Kurtaxenfragebogen mit Einzahlungsschein in die Hand drücken kann.~~

b) Tourismusförderungsabgaben (TFA's)

[Rz 33] Die Tourismusförderungsabgabe, nicht zuletzt weil es eine relativ neue Steuer ist, hat sich im Bereich der subjektiven Steuerpflicht dagegen schon eher als unfreiwillige Arbeitsbeschaffungsmassnahme für die Verwaltungsjustiz entpuppt. Die Frage der Steuerpflicht war bei TFA's schon mehrfach ein gerichtlich ausgetragener Streitpunkt. Die Steuerjustiz hat hierbei im Regelfall die besondere Tourismuskäuflichkeit, den direkten oder indirekten

Tourismusnutzen, und damit die Steuerpflicht der betreffenden natürlichen resp. juristischen Personen bejaht.

[Rz 34] Als steuerpflichtig wurde(n) etwa eingestuft:

- Vermögensverwaltungsgesellschaften (im Kanton Genf)⁵⁰;
- die nicht gewerbmässig tätige Parahotellerie⁵¹;
- die Post ausserhalb des Monopolbereiches⁵². Es wäre allerdings zulässig, ein *Postbüro* von einer Tourismusförderungsabgabe zu befreien⁵³;
- die BLS Lötschbergbahn AG⁵⁴;
- eine öffentliche Krankenkasse⁵⁵;
- ein Bio-Landwirt⁵⁶;
- ein Buchhaltungs- und Treuhandbüro⁵⁷;
- Sportgeschäfte⁵⁸;
- Stromproduzenten⁵⁹;
- ein Nahrungsmittel- und Getränkehersteller⁶⁰.

[Rz 35] Die Steuerjustiz zieht somit den Kreis der steuerpflichtigen Personen sehr weit und bejaht relativ rasch einen direkten oder indirekten Tourismusnutzen und damit eine objektive resp. auch subjektive Steuerpflicht.

[Rz 36] Als regelmässig nicht steuerpflichtig wurden dagegen eingestuft:

- die unselbständig Erwerbenden⁶¹ sowie
- Landwirte⁶².

[Rz 37] Abschliessend sei hier noch ein gesetzgebungstechnischer Hinweis gemacht.

[Rz 38] Generelle Verweise auf die kantonalen Staats- und Gemeindesteuergesetze sind in TFA-Reglementen recht häufig, allerdings nicht in allen Fällen unproblematisch resp. immer nur mit Bedacht und nach genauer Abklärung zu wählen. Dies gilt etwa mit Bezug auf den Verweis eines TFA-Reglements auf die Steuerausnahmen in einem allgemeinen Steuergesetz. Welche Probleme sich daraus ergeben können, zeigt ein Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichts, welches verschiedene juristische Auslegungsklimmzüge machen musste, um entgegen dem Wortlaut die BLS Lötschbergbahn AG der TFA-Pflicht unterstellen zu können⁶³. Zumindest hat man beim Bündner KTA-Modell daraus die Lehren gezogen und einen differenzierten resp. angereicherten Verweis auf die Ausnahmen des Bündner Steuergesetzes gemacht⁶⁴.

c) Bündner KTA-Modell

[Rz 39] Wenn man, wie beim Bündner KTA-Modell, eine Tourismusabgabe auf *kantonal*er und nicht wie sonst üblich auf Gemeindeebene normiert und einführt, ergeben sich gewisse Sonderprobleme bezüglich subjektiver Steuerpflicht. Diese sind aus juristischer Optik alle lösbar, bedürfen aber entsprechend sorgfältiger Arbeit des Gesetzgebers, will man renitenten Steuersubjekten nicht ins offene Prozessmesser laufen.

- [Rz 40] An dieser Stelle sei auf einzelne derartige Sonderprobleme hingewiesen, ohne freilich Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben.
- [Rz 41] Beim Bündner KTA-Modell stellte sich im Zuge der Gesetzgebungsarbeiten etwa die Frage, ob man eine bestimmte Region, *in casu* das Bündner Rheintal, integral von der Steuerpflicht ausnehmen könne. Der Gesetzesentwurf sah dies korrekterweise nicht vor. Das geographische Merkmal «Region» ist kein sachliches Kriterium für eine Trennung zwischen Personen mit und solchen ohne Tourismusnutzen resp. wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit⁶⁵.
- [Rz 42] Die Problematik der Umschreibung der «Tourismusnutzniesser» und damit der Steuersubjekte erhält bei einer *kantonalen* Tourismusabgabe generell eine etwas andere Dimension als bei einer «blossen» Gemeindeabgabe. Dies vor allem wegen der grösseren Heterogenität der potentiell Steuerpflichtigen. Aus Gründen der Rechtssicherheit war deshalb beim Bündner KTA-Modell vorgesehen, in der von der Regierung zu erlassenden Verordnung neben einer generell-abstrakten Präzisierung der Steuerpflicht die tourismusnahen Branchen⁶⁶ explizit in einem nicht abschliessenden Beispielkatalog zu nennen.
- [Rz 43] Aber auch abgesehen von der soeben erwähnten Grundsatzproblematik stellten sich bei einer *kantonalen* Tourismusabgabe natürlich eine Reihe zusätzlicher Detailfragen hinsichtlich subjektiver Steuerpflicht, so zum Beispiel im Falle des Bündner KTA-Modells, ob und wie die Rhätische Bahn zu erfassen war⁶⁷.

3. Allfällige Problemfelder beim Steuerobjekt

- [Rz 44] Beim Steuerobjekt ergeben sich bei sämtlichen Tourismusabgaben keine besonderen Probleme resp. diese wurden bereits im Kapitel zum Steuersubjekt behandelt, da Subjekt und Objekt nicht zuletzt bei Tourismusabgaben eng zusammenhängen.

4. Allfällige Problemfelder bei Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz

a) Kurtaxen

- [Rz 45] Die Bemessung der Kurtaxe nach der Anzahl Logiernächte bietet keine Schwierigkeiten, **wohingegen die obligatorische Pauschalkurtaxe die eigentliche steuerliche Crux bei den fiskalischen Tourismusabgaben darstellt. Diese bildet denn auch immer wieder Anlass zu Gerichtsverfahren⁶⁸. Worum geht es?**

- [Rz 46] Unter dem Blickwinkel der Praktikabilität aber auch im Rahmen der Diskussion um eine stärkere Belastung von sog. «kalten Betten»⁶⁹ besteht das Bedürfnis, Kurtaxen nicht mehr einzelfallmässig pro Logiernacht, sondern obligatorisch pauschal bspw. pro Zimmer, Bett, m²-Wohnfläche usw. abzurechnen⁷⁰

- [Rz 47] Es wird dann jeweils im Sinne einer Fiktion⁷¹ angenommen, ein Wohnungseigentümer halte sich mit seiner Familie beispielsweise durchschnittlich 40 Tage in seiner Ferienwohnung auf und

habe deshalb pro Bett eine obligatorische Pauschalkurtaxe von CHF 100.– zu entrichten (40 Tage mal bspw. CHF 2.50 ergibt CHF 100.–).

[Rz 48] Je nachdem, wie viele Personen erfasst werden, unterscheidet man in der Literatur⁷² und Judikatur⁷³ folgende Arten obligatorischer Kurtaxenpauschalen:

- **Inhaberpauschale**

Pauschale für den *Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter* eines Ferienhauses/einer Ferienwohnung.

- **Familienpauschale**

Pauschale für den Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter, dessen *Ehe-/Konkubinatspartner* und die *Kinder*.

- **Angehörigenpauschale**

Pauschale für den Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter, dessen *Ehe-/Konkubinatspartner*, die *Kinder* und *weitere Angehörige (Verwandte)*.

- **Gästepauschale**

Pauschale für den Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter, dessen *Ehe-/Konkubinatspartner*, die *Kinder*, die weiteren Angehörigen und die *unentgeltlich beherbergten Gäste*.

- **Gesamtbelegungspauschale**

Pauschale für den Eigentümer/Nutzniesser/Dauermieter, dessen *Ehe-/Konkubinatspartner*, die *Kinder*, die weiteren Angehörigen und die *unentgeltlich und entgeltlich beherbergten Gäste*.

- **Fremdbelegungspauschale**

Pauschale pro Bett für die gewerbmässige Vermietung von Unterkünften (z.B. Hotelier erhebt für seine Gäste eine Pauschale pro Bett).

[Rz 49] Was sind nun die Gründe dafür, dass in diesem Bereich relativ häufig die Steuerjustiz angerufen wird? Es sei versucht, dies anhand der folgenden Skizze aufzuzeigen⁷⁴:

[Rz 50] Wenn eine obligatorische Familienpauschale pro Bett von Vater, Mutter und einem minderjährigen Kind erhoben wird (in der Skizze oben hell unterlegt), kann man jedes Bett einem bestimmten Steuersubjekt zuordnen. Wenn man bspw. annimmt, oder eben fingiert, dass eine Familie im Durchschnitt pro Jahr 40 mal⁷⁵ in ihrem Ferienhaus übernachtet, dann würde man bspw. eine Familienpauschale pro Bett von CHF 100.– erheben, hier im Beispiel bei einer dreiköpfigen Familie somit bei drei Betten CHF 300.–. Dies ist zulässig, weil man bezüglich Aufenthaltsdauer einer Familie mit minderjährigem Kind wohl eine durchschnittliche Anzahl Übernachtungen pro Jahr und Bett fingieren darf und man zudem jedes Bett auch einem konkreten Steuersubjekt, einer Person zuordnen kann.

[Rz 51] Problematisch wird es dann allerdings, wenn man auch allfällige Gäste in eine obligatorische Pauschalkurtaxe miteinbeziehen, mithin eine obligatorische Gästepauschale erheben möchte. Graphisch gesprochen würde man also auch noch den in der Skizze dunkel unterlegten Teil in die obligatorische Kurtaxenpauschale miteinbeziehen. Einerseits kann man bei Gästen wohl kaum mehr eine durchschnittliche Anzahl Übernachtungen pro Jahr fingieren, und andererseits kann man das Bett auch nicht mehr einem konkret bestimmten oder zumindest bestimmbar Steuersubjekt zuordnen⁷⁶. Wenn man das Gästebett somit gleichwohl mittels Pauschalkurtaxe

miterfasst, rechnet man dieses Bett letztlich anderen Personen, konkret wohl dem Wohnungseigentümer zu, so dass dieser im Endergebnis dafür mit CHF 100.– belastet wird. Damit aber ändert man den Charakter einer Kurtaxe in Richtung einer pauschalierten Beherbergungsabgabe⁷⁷ oder allenfalls einer Zweitwohnungssteuer⁷⁸. Die Erträge sowohl einer Beherbergungsabgabe als auch diejenigen einer als Kostenanlastungssteuer ausgestalteten Zweitwohnungssteuer müsste man nun aber für andere Zwecke verwenden als die Kurtaxeneinnahmen⁷⁹. Oder zusammenfassend gesagt: eine falsch ausgestaltete Pauschalkurtaxe ist letztlich immer Sand im steuerlich-verfassungsmässigen Getriebe.

[Rz 52] Wirft man einen Blick auf die Judikatur, trägt das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden den soeben gemachten Überlegungen in überzeugender Weise Rechnung. Die Churer Richter haben in den beiden *leading cases*⁸⁰ die sich stellende Problematik sehr konzis und verständlich dargelegt. Hingegen ist der neuste Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichts⁸¹, welcher die Gästepauschale der Gemeinde Lenk für rechtens erklärt hat, aus den dargelegten Gründen eher problematisch. Meines Erachtens ist es schade, dass die Beschwerdeführer diesen Entscheid nicht nach Lausanne weitergezogen haben. Dann hätte man nämlich endlich ein explizites höchstrichterliches Verdikt betreffend Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von **obligatorischen Gästepauschalen**. Das Bundesgericht hat sich bisher soweit ersichtlich zu dieser noch nicht geäußert, sondern «bloss» die obligatorische Angehörigenpauschale zugelassen⁸².

[Rz 53] Abgesehen von der obligatorischen Kurtaxenpauschalierung bietet die Kurtaxenbemessung soweit ersichtlich keine besonderen steuerlichen Probleme. Selbst eine so schematische Bemessung wie die der Oberengadiner Verkehrsabgabe⁸³, bei der unter anderem von Ferienseiteigentümern ein Betrag von CHF 80.– pro Ferienhaus erhoben wird, wurde in Lausanne noch als zulässig erklärt, wobei sicherlich der relativ geringe Frankenbetrag eine Ausschlag gebende Rolle gespielt hat⁸⁴. Auch nicht zu beanstanden ist, wenn eine Gemeinde, konkret die Walliser Ortschaft Anniviers, ihre Kurtaxe auf den kantonal zulässigen Maximalsatz von CHF 2.50 pro Logiernacht erhöht resp. der Pauschalkurtaxe durchschnittlich 40 Übernachtungen pro Person zugrunde legt⁸⁵.

b) Beherbergungs- und Tourismusförderungsabgaben

[Rz 54] Bei Beherbergungsabgaben ist die Steuerbemessung im Regelfall problemlos und auch bei Tourismusförderungsabgaben hat sie sich mittlerweile weitgehend eingespielt⁸⁶, so dass sich detaillierte Ausführungen erübrigen⁸⁷. Namentlich die Erhebung von fixen Grundbeträgen, wie sie etwa bei Tourismusförderungsabgaben vorkommt resp. auch beim Bündner KTA-Modell vorgesehen war, ist von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zumindest implizit immer als zulässig erachtet worden⁸⁸.

c) Bündner KTA-Modell

[Rz 55] Wie oben bei der subjektiven Steuerpflicht, ergeben sich natürlich auch mit Bezug auf die Steuerbemessung einer flächendeckend erhobenen kantonalen Tourismusabgabe gewisse Sonderprobleme. Einzelne seien hier ebenfalls kurz erwähnt, erneut ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

[Rz 56]

Das Bündner KTA-Modell hat mit Bezug auf seine «Pauschalkurtaxenkomponente» den oben geäusserten Bedenken ebenfalls Rechnung getragen und die sachlich richtige Rechtsprechung des Bündner Verwaltungsgerichts berücksichtigt⁸⁹, indem es konzeptionell nicht auf der Gästepauschale aufbaut⁹⁰ und zudem für Sonderfälle eine Härtefallklausel vorgesehen hat⁹¹.

[Rz 57] Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens stellte sich bei diesem Modell zudem die Frage, ob der Tarif degressiv ausgestaltet oder mit einer Obergrenze versehen werden darf. Degressive Tarife kommen bekanntlich auch etwa bei Tourismusförderungsabgaben vor⁹². Die Botschaft zum Bündner KTA-Modell verneint zurecht die Zulässigkeit eines degressiven Tarifes, weil die fragliche Tourismusabgabe neben dem Nutzen-/Vorteilsprinzip zumindest subsidiär auch nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemessen wird und diesbezüglich seit dem Obwaldner Entscheid⁹³ des Bundesgerichts degressive Tarife verfassungswidrig sind⁹⁴.

[Rz 58] Ferner musste im Gesetzesentwurf eine Sonderregelung für sog. Outsourcing-Konstellationen bei ausserkantonalen Unternehmen vorgesehen werden. Hintergrund dafür ist folgender: Beim Bündner KTA-Modell war bekanntlich bei gewissen Steuersubjekten auch die AHV-Lohnsumme Bemessungsgrundlage. Falls nun eine *ausserkantonale* Hotelmanagementgesellschaft ein Hotel im Kanton Graubünden betreibt, könnte ohne Sonderregelung die entsprechende AHV-Lohnsumme der fraglichen ausserkantonalen Managementgesellschaft im Kanton Graubünden mittels Tourismusabgabe nicht erfasst werden. Dadurch würde eine rechtsungleiche Behandlung im Verhältnis zu innerkantonalen Hotelbetreibern entstehen. Dies nun wurde verhindert, indem für die steuerliche Erfassung solcher Outsourcing-Verhältnisse eine explizite Bestimmung im KTA-Gesetzesentwurf vorgesehen wurde⁹⁵.

[Rz 59] Einer expliziten Regelung bedurften im Übrigen ebenso die Fälle stark exportorientierter Industrieunternehmen, welche den grössten Teil ihres Umsatzes ausserhalb des Kantons erzielen und somit kaum vom Tourismus profitieren⁹⁶.

[Rz 60] Auch eine *kantonale* Tourismusabgabe kann die regionalen resp. lokalen Unterschiede in der Tourismusabhängigkeit und –entwicklung bei der Abgabebemessung nicht einfach ausblenden⁹⁷. Gemeinden im Engadin und solche im Misox darf man tourismusabgaberechtlich kaum über einen Kamm scheren. Das Bündner KTA-Modell sah deshalb verschiedene dezentrale, auf lokale Bedürfnisse zugeschnittene Bemessungsregeln vor⁹⁸. Wie immer, wenn man von der Konfektion zum Massanzug wechselt, wurde als Folge davon die juristische Komplexität des Gesetzesentwurfes wesentlich erhöht.

[Rz 61] *Last but not least* musste sichergestellt sein, dass der Tarif gemäss Anhang 3 des Gesetzesentwurfes⁹⁹, welcher auf verschiedenen Bemessungsgrundlagen beruhte (Gästezimmer, m² Nettowohnfläche, Stellplatz, Schlafplatz) in sich stimmig war. Konkret bedeutete dies, dass die «relative Lastenverteilung» zwischen den einzelnen Pflichtengruppen (Hotels, gewerbsmässige Ferienwohnungsbetreiber, Gruppenunterkünfte, Jugendherbergen und Campingplätze) korrekt austariert werden musste, auch dies kein leichtes Unterfangen¹⁰⁰.

5. Allfällige Problemfelder bei der Verwendungszweckbindung

a) Allgemeines

- [Rz 62] Es sind rund vierzig Jahre vergangen, seit das Bundesgericht im Jahre 1974 im bekannten Entscheid i.S. Andersen¹⁰¹ festgestellt hat, dass der Ertrag von Kurtaxen zur Deckung von Auslagen zu verwenden ist, die alle überwiegend den Kurgästen dienen und dass dies bspw. für die Werbung nicht zutrifft, weil diese primär dem einheimischen Tourismusgewerbe dient¹⁰².
- [Rz 63] Seither gilt als Grundkonstante, dass die Kurtaxenerträge im Interesse der Gäste und die Erträge aus Beherbergungs- resp. Tourismusförderungsabgaben zum Nutzen der lokalen Tourismusinteressenten, also zugunsten von tourismusnahen Handels-, Gewerbe- und Dienstleistungsbetrieben zu verwenden sind¹⁰³. Diese Zweckbindungsregelung ist vor nicht allzu langer Zeit auch vom Bündner Verwaltungsgericht erneut bestätigt worden¹⁰⁴. Korrekterweise ist diese Zweckbindungsdichotomie denn auch bei der Ausgestaltung des Bündner KTA-Modells beachtet worden¹⁰⁵.
- [Rz 64] Dadurch ist freilich noch nicht per se ausgeschlossen, dass es Finanzierungsbereiche geben kann, welche gleichzeitig sowohl für die Gäste als auch die lokalen Tourismusinteressenten (z.B. Beherberger) von Nutzen sind. So dient nach MATTEOTTI/AMONN ein «Tourist-Office» oder die Webseite eines Kurortes sowohl den Gästen (Information), als auch den lokalen Tourismusinteressenten (Marketinginstrument)¹⁰⁶.
- [Rz 65] Eine auf die Interessen der Steuersubjekte ausgerichtete Zweckbindung der Steuererträge folgt im Übrigen bereits aus der Natur der Kostenanlastungssteuer, woraus sich ferner ergibt, dass allgemeine, ordentliche Aufgaben des Gemeinwesens (Bau von Schulen, Spitälern, Kosten für die Feuerwehr, den Umweltschutz) nicht durch derartige Sondersteuern finanziert werden dürfen¹⁰⁷, sondern diese Kosten durch die Allgemeinheit mittels Hauptsteuern zu tragen sind.

b) Beachtung von Überwälzungsvorgängen?

- [Rz 66] Abschliessend sei mit Bezug auf die gesamte Zweckbindungsproblematik noch folgende Frage aufgeworfen: Auf wen muss eigentlich die Zweckbindung/-verwendung der Steuererträge ausgerichtet sein? Auf das formal-juristische Steuersubjekt, oder auf den sog. Steuerträger, also diejenige Person, welche die Steuer letztlich wirtschaftlich trägt¹⁰⁸?
- [Rz 67] Das Bundesgericht hat im Rahmen von Kostenanlastungssteuern schon beide Meinungen vertreten, die Auffassungen in der Literatur sind geteilt¹⁰⁹. In seiner Dissertation hat der Schreibende damals die Meinung vertreten, dass die Verwendungszweckbindung auf das formal-juristische Steuersubjekt ausgerichtet sein muss, da wirtschaftliche Überwälzungsvorgänge allzu unberechenbar und schwammig sind, als dass man daraus verlässliche juristische Schlussfolgerungen ableiten dürfte¹¹⁰. Oder mit einem Beispiel gesagt: Wenn ein Souveniergeschäft eine Tourismusförderungsabgabe entrichtet, sind die Erträge daraus im Interesse des Souveniergeschäfts zu verwenden, unabhängig davon, ob dieses die von ihm entrichtete Tourismusförderungsabgabe möglicherweise im Rahmen des Kaufpreises auf die Touristen überwälzen kann. Diese mögliche Überwälzung ist mit Blick auf die Verwendung der TFA-Erträge unbeachtlich, weil im wahrsten Sinne des Wortes «unberechenbar».

6. Allfällige Problemfelder beim Vollzug

a) Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben

[Rz 68] Bei Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben ist formaljuristisch Steuerhoheitsträger im Regelfall die Gemeinde¹¹¹. Diese stellt dann allerdings die mittels Kurtaxen oder Tourismusförderungsabgaben eingenommenen Steuererträge regelmässig den (privaten) Tourismusförderungsorganisationen, d.h. Kur-/ Verkehrsvereinen, Destinations-Managementorganisationen oder regionalen Tourismusorganisationen zur Verfügung. Hier stellte sich anlässlich der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 schon bald die Frage, ob der Überlassung der Gelder eine Subvention – in der heutigen Mehrwertsteuerterminologie ein sog. «Nicht-Entgelt» – oder aber ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zugrunde liege. Das Bundesgericht entschied sich damals in einem den Kur-/Verkehrsverein Davos betreffenden *leading case*¹¹² für die (mehrwertsteuerfreie) Subventionsvariante¹¹³, welche indes bei der entsprechenden Tourismusorganisation eine Vorsteuerkürzung bewirkt. Dies ist denn auch die im neuen, seit 1. Januar 2011 geltenden Mehrwertsteuergesetz verankerte Regelung¹¹⁴.

b) Bündner KTA-Modell

[Rz 69] Nicht grundsätzlich anders stellten sich die Verhältnisse beim Bündner KTA-Modell dar. Bei diesem war der zu regelnde Sachverhalt zwar etwas komplexer als im traditionellen Kurtaxen-resp. TFA-Recht. Die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer bestätigte indes in einem umfangreichen Rulingverfahren die Geltung des «Subventionsmodells», zumindest solange die fraglichen Steuererträge den Kreis von Gemeinwesen und Tourismusorganisationen nicht verlassen. Es sei diesbezüglich auf die Ausführungen in der Botschaft zum KTA-Modell verwiesen¹¹⁵.

III. Zweitwohnungsabgaben mit teilweise ausserfiskalischer Zwecksetzung

A. Übersicht

[Rz 70] Im zweiten Teil der vorliegenden Abhandlung sei auf Zweitwohnungsabgaben¹¹⁶ mit teilweise ausserfiskalischem Ziel, konkret solchen mit einem Kostenanlastungs- oder Lenkungszweck eingetreten. Im Vordergrund stehen Zweitwohnungssteuern sowie Ersatzabgaben¹¹⁷.

B. Zweitwohnungssteuern

1. Einleitung

[Rz 71] Beim Thema der «Zweitwohnungssteuern» handelt es sich um einen juristischen Dauerbrenner. Die Erhebung resp. Rechtfertigung solcher Steuern in den unterschiedlichsten Ausprägungen wird schon seit geraumer Zeit diskutiert¹¹⁸. Es sei an dieser Stelle *pars pro toto* bloss auf zwei Beispiele verwiesen.

- Im sog. Steuerpaket 2001, welches dann allerdings in der Volksabstimmung im Mai 2004 verworfen wurde, war eine sog. Zweitwohnungssteuer als Ersatz für die wegfallende Eigenmietwert- und Vermögensbesteuerung vorgesehen¹¹⁹. Es handelte sich bei dieser Art Zweitwohnungssteuer somit nicht um eine Zusatz-, sondern eine Ersatzbelastung von Zweitwohnungen. Vorgesehen war die Einfügung eines neuen Art. 4a in das Steuerharmonisierungsgesetz¹²⁰. Das geplante Zweitwohnungssteuermodell war juristisch stark umstritten und wurde in einem Rechtsgutachten von Francis Cagianut und Ulrich Cavelti als verfassungswidrig bezeichnet¹²¹.
- Makulatur blieb ebenfalls das ein paar Jahre später diskutierte Modell einer «Zweitliegenschaftssteuer» des indirekten Gegenvorschlages zu der vom schweizerischen Hauseigentümergeverband lancierten Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter»¹²². Hier wäre das Steuerharmonisierungsgesetz mit einem Artikel 12a ergänzt worden¹²³. Und dieses Mal war es ein Rechtsgutachten von Madeleine Simonek, welches diese Zweitwohnungssteuervariante unter diversen Gesichtspunkten als juristisch eher kritisch einstufte¹²⁴. In der Folge wurde diese «Zweitliegenschaftssteuer» denn auch aus dem Entwurf des indirekten Gegenvorschlages eliminiert, so dass diesem Model zumindest das wohl mit grosser Wahrscheinlichkeit negative Verdikt des Souveräns erspart blieb.

[Rz 72] Immerhin kann man einleitend festhalten, dass das Bundesgericht eine stärkere Belastung von Zweitwohnungen gegenüber Erstwohnungen zumindest nicht generell verbietet. So hat es in einem den Kanton Glarus betreffenden Einkommenssteuer-Fall entschieden, dass es beispielsweise zulässig ist, den Eigenmietwert von Zweitwohnungen auf 100% des Marktwertes und denjenigen von Erstwohnungen auf einer Grundlage von bloss 60% des Marktwertes festzusetzen, ohne dass damit der Gleichheitssatz verletzt würde¹²⁵.

2. Konzeptionelle Ausprägungen von Zweitwohnungssteuern

a) Allgemeines

[Rz 73] Konzeptionell werden im juristischen Schrifttum etwa folgende vier Gestaltungsvarianten für Zweitwohnungssteuern unterschieden¹²⁶. Diese können ausgestaltet werden als:

- fiskalisch begründete Liegenschaftssteuern;
- Kostenanlastungssteuern;
- Lenkungssteuern oder als
- reine Lenkungsabgaben¹²⁷.

b) Unterschied Lenkungssteuer – reine Lenkungsabgabe

[Rz 74] «Lenkungssteuern» und «reine Lenkungsabgaben» werden vor allem in der Literatur unterschieden¹²⁸, währenddem das Bundesgericht soweit ersichtlich die «reine Lenkungsabgabe» bisher nicht als eigenständige Abgabekategorie anerkannt hat¹²⁹.

[Rz 75] Bei einer «Lenkungssteuer» wird neben der Verhaltenslenkung auch ein fiskalischer Nebenzweck verfolgt. Die Erträge einer solchen Steuer fliessen zudem regelmässig in die allgemeine Staatskasse¹³⁰. Es handelt sich hinsichtlich ihrer Zielsetzung um eine hybride Steuer

oder oftmals um einen «Steuerwolf im Lenkungspelz», wie die ebenso plastische wie treffende Formulierung von Peter Böckli lautet¹³¹. Um eine derartige Lenkungssteuer erheben zu können, braucht das betreffende Gemeinwesen regelmässig eine explizite Steuererhebungskompetenz. Eine blossе Sachkompetenz reicht nicht aus¹³².

[Rz 76] Demgegenüber hat eine sog. «reine Lenkungsabgabe» einzig die Verhaltenslenkung zum Ziel. Die Verfolgung eines fiskalischen Nebenzweckes ist hier untersagt¹³³. Fallen Abgabenerträge an, sind diese – nach einer strengeren Literaturmeinung¹³⁴ – zurückzuerstatten oder aber – nach einer etwas grosszügigeren Auffassung¹³⁵ – als Folge einer strikten Verwendungszweckbindung im Sinne des Lenkungszieles zu verwenden¹³⁶. Für die Erhebung derart «reiner Lenkungsabgaben» reicht regelmässig eine blossе Sachkompetenz¹³⁷.

3. Verfassungsrechtlicher Rahmen

a) Einleitung

[Rz 77] Zum grössten Teil sind es dieselben verfassungsrechtlichen Prinzipien, die bereits vorne bei den primär fiskalisch motivierten Tourismusabgaben erwähnt wurden¹³⁸, die ein Gesetzgeber auch bei der Schaffung von Zweitwohnungssteuern und Ersatzabgaben beachten muss. An dieser Stelle seien deshalb nur noch punktuell ein paar ergänzende Ausführungen gemacht¹³⁹.

b) Eigentumsгарantie (Art. 26 BV)

[Rz 78] Die Eigentumsгарantie schützt das Privateigentum sowohl als Institut unserer Rechtsordnung (Institutsgarantie), als auch individuell, indem das Eigentum aller Bürgerinnen und Bürger in seinem Bestand geschützt wird (Bestandesgarantie¹⁴⁰).

[Rz 79] Im Bereich der Fiskalsteuern wird die Eigentumsгарantie durch das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung konkretisiert¹⁴¹.

[Rz 80] Auch Zweitwohnungen gehören prinzipiell in den Schutzbereich der Eigentumsгарantie. Was deren Belastung mittels Kostenanlastungssteuern anbelangt, wird kaum je eine konfiskatorische Besteuerung vorliegen, weil bei dieser Steuerart bereits andere Schranken (bspw. das Kostendeckungsprinzip¹⁴²) weit vor dem Überschreiten der Konfiskationsschwelle greifen würden¹⁴³.

[Rz 81] Ebenfalls zu beachten ist das Verbot konfiskatorischer Besteuerung bei Lenkungsabgaben mit fiskalischem Nebenzweck, d.h. bei «Lenkungssteuern» gemäss der hier verwendeten Terminologie¹⁴⁴. Bei «reinen Lenkungsabgaben» hingegen ist Locher/Amonn zufolge zweifelhaft, ob diese in jedem Fall an das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung gebunden sind¹⁴⁵.

[Rz 82] Da die in der vorliegenden Abhandlung interessierenden Lenkungssteuern und reinen Lenkungsabgaben bezüglich ihrer Höhe allesamt weit von einer konfiskatorischen Besteuerung entfernt sind¹⁴⁶, braucht die Frage der Eigentumsгарantie hier nicht weiter vertieft zu werden.

c) Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV)

[Rz 83] Bei einer als Lenkungssteuer oder reiner Lenkungsabgabe ausgestalteten Zweitwohnungssteuer kommt sicherlich dem Verhältnismässigkeitsprinzip eine besondere Funktion zu¹⁴⁷. Darauf wird im entsprechenden Sachzusammenhang in Abschnitt III.B.4.c.bb. hienach noch näher eingetreten.

d) Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV)

[Rz 84] Was das Legalitätsprinzip anbelangt, war das Bundesgericht soweit ersichtlich zwei Mal im Lenkungsabgabenbereich gefordert. Im Falle der Davoser Lenkungsabgabe¹⁴⁸ wurde aufgrund einer etwas speziellen Konstellation die genügende gesetzliche Grundlage verneint, so dass die Abgabe zurückerstattet werden musste. Im «Samnauner Fall»¹⁴⁹ dagegen wurde es im Sinne einer Übergangslösung als zulässig erachtet, eine raumplanerisch motivierte Lenkungsabgabe aufgrund eines verwaltungsrechtlichen Vertrages zwischen Gemeinde und Baugesuchsteller zu erheben.

[Rz 85] Beim Legalitätsprinzip im weitesten Sinne ist im hier interessierenden Bereich noch Folgendes zu beachten. Gleich wie Kurtaxensubjekte haben auch Zweitwohnungseigentümer an ihrem Ferienort regelmässig kein Stimmrecht. Es besteht somit das Risiko einer St. Florians-Steuerpolitik durch die einheimische Wohnbevölkerung, da es bekanntlich immer attraktiv ist, anderen öffentlich-rechtliche Abgaben aufzubürden, solange man selbst nicht auch zahlen muss¹⁵⁰. Nach Ansicht des Autors stellt sich deshalb die Frage noch akuter als andernorts, ob die Gerichte unter diesen Voraussetzungen, wo die «Legitimationsfunktion» des Legalitätsprinzips weitgehend leerläuft, nicht etwas von der traditionellen Zurückhaltung bei der Anwendung des Gleichheitssatzes oder der übrigen Verfassungsgrundsätze abrücken sollten.

e) Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV)

[Rz 86] Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV schliesslich sollte im Regelfall bei Zweitwohnungssteuern keine Probleme bieten, ist es doch ein allgemeiner Grundsatz, dass dem Belegenheitskanton das Besteuerungsrecht zukommt¹⁵¹. Bei Ersatzabgaben wiederum ist zu beachten, dass nach Leistungsfähigkeitskriterien bemessene Ersatzabgaben durchaus in den sachlichen Geltungsbereich von Art. 127 Abs. 3 BV gelangen können¹⁵². Auch hier wird aber wohl dem *Belegenheitsort* regelmässig das Abgabenerhebungsrecht zustehen.

f) Zweitwohnungsartikel (Art. 75b BV)

[Rz 87] Im Lichte von Art. 75b BV, der im Zuge der erfolgreichen Initiative Franz Webers in unser Grundgesetz geschrieben wurde¹⁵³, stellt sich natürlich die Frage, ob es in Zukunft überhaupt noch Raum hat für die Erhebung von Zweitwohnungssteuern im Sinne von Lenkungssteuern resp. reinen Lenkungsabgaben¹⁵⁴.

[Rz 88] Zumindest das Bundesgericht hat im Silvaplana-Entscheid diese Frage und damit die Berechtigung von Lenkungssteuern auch unter dem Regime von Art. 75b BV bejaht¹⁵⁵. Es hat hierbei namentlich darauf hingewiesen, dass es bei einer als Lenkungssteuer oder reiner

Lenkungsabgabe ausgestalteten Zweitwohnungsabgabe nicht nur wie bei Art. 75b BV um die Beschränkung der Anzahl Zweitwohnungen gehen kann, sondern auch um die Verbesserung der Auslastung bereits bestehender Zweitwohnungen.

[Rz 89] Demgegenüber wird in der Literatur bezüglich *Ersatzabgaben* die Meinung vertreten, dass deren Daseinsberechtigung im hier interessierenden Zweitwohnungsbereich durch Art. 75b BV erheblich in Frage gestellt wurde¹⁵⁶.

4. Zu den verschiedenen Arten von Zweitwohnungssteuern im einzelnen

a) Die Zweitwohnungssteuer als fiskalisch begründete Liegenschaftssteuer

aa) Einleitung

[Rz 90] Bei dieser Kategorie Zweitwohnungssteuer wäre beispielsweise die oben erwähnte Zweitliegenschaftssteuer des indirekten Gegenvorschlages zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» des schweizerischen Hauseigentümerverbandes einzuordnen¹⁵⁷.

[Rz 91] Aus steuertechnischer Sicht kann diese Art Zweitwohnungssteuer jeweils entweder als separat ausgestaltete Liegenschaftssteuer oder aber auch als Zuschlag zu einer bereits vorhandenen Liegenschaftssteuer ausgestaltet werden¹⁵⁸.

[Rz 92] In der Literatur wiederum wird darauf hingewiesen, dass diese Art Zweitwohnungssteuer sowohl Elemente einer sog. Aufwandsteuer, als auch solche einer speziellen Vermögenssteuer aufweist¹⁵⁹.

bb) Die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer

[Rz 93] Aufwandsteuern sollen bekanntlich besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen¹⁶⁰. Damit aber ist bereits gesagt, dass eine Zweitwohnungssteuer kaum als Aufwandsteuer gerechtfertigt werden kann, weil sich Zweitwohnungseigentümer resp. -inhaber gegenüber Eigentümern von Yachten, Kunstwerken, Pferden usw. nicht unbedingt durch erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auszeichnen¹⁶¹. Oder beispielhaft gesagt: wenn zwei Personen je CHF 1 Mio. erben, ist derjenige, welcher diese Mittel zum Kauf einer Zweitwohnung einsetzt wirtschaftlich nicht leistungsfähiger als sein Miterbe, welcher die mittels Erbschaft erhaltenen Mittel zum Kauf eines wertvollen Gemäldes verwendet oder in Aktien anlegt. Mit welcher vor dem Gleichheitssatz standhaltenden Begründung sollte der erste Erbe eine als Sonder- und Aufwandsteuer ausgestaltete Zweitwohnungssteuer entrichten müssen? In der Literatur sind die Meinungen – wie immer, wenn es um die Verfassungsmässigkeit von Steuern geht – geteilt. Einzelne Autoren lehnen eine mit erhöhter Leistungsfähigkeit begründete Zweitwohnungssteuer ab¹⁶², andere Exponenten erachten deren Erhebung zwar nicht als sinnvoll, wollen den Entscheid aber letztlich dem Gesetzgeber überlassen¹⁶³.

cc) Die Zweitwohnungssteuer als spezielle Vermögenssteuer

[Rz 94]

Die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer in Form einer besonderen, fiskalisch motivierten Liegenschaftssteuer wird auch etwa mit dem Argument gerechtfertigt, es liege eine spezielle Vermögenssteuer vor. Die Zweitwohnungssteuer würde in diesem Fall die «Sonderbeanspruchung des Gemeindeterritoriums» – konkret Infrastrukturkosten – abgelden¹⁶⁴, was freilich von der Lehre ebenfalls kritisiert wird. Besondere Beanspruchungen sollen nämlich eher über Kausalabgaben und/oder Kostenanlastungssteuern abgegolten werden¹⁶⁵. Das Bundesgericht hat Liegenschaftssteuern wiederholt als zulässig erachtet, allerdings dem Steuersatz gewisse Schranken gesetzt¹⁶⁶. In der Literatur werden Steuersätze von maximal 2 o/oo¹⁶⁷ resp. 3 o/oo des amtlichen Wertes resp. Steuerwertes genannt¹⁶⁸.

[Rz 95] Abgesehen davon, dass eine als fiskalisch motivierte Liegenschaftssteuer ausgestaltete Zweitwohnungssteuer im steuerlich-dogmatischen Gebälk doch ein recht erhebliches Ächzen hervorruft, würde deren Erhebung in gewissen Kantonen (z.B. im Kanton Bern) mit Bezug auf die abgabenrechtliche Kompetenzordnung zudem eine Änderung der Verfassung bedingen¹⁶⁹.

[Rz 96] Letztlich ist es nach Ansicht des Schreibenden somit durchaus nachvollziehbar, wenn im Jahre 2010 die damals entworfene Zweitliegenschaftssteuer aus dem Gegenvorschlag zur Initiative des schweizerischen Hauseigentümergeverbandes eliminiert wurde.

b) Die Zweitwohnungssteuer als Kostenanlastungssteuer

aa) Konkrete Ausgestaltung

[Rz 97] In der Literatur wird etwa vorgeschlagen, eine Zweitwohnungssteuer als sog. Kostenanlastungssteuer auszugestalten¹⁷⁰. Ziel einer solchen Steuer wäre dann, die durch Zweitwohnungen zusätzlich entstandenen und ungedeckten Kosten – sofern es denn solche überhaupt gibt – den Zweitwohnungseigentümern anzulasten. Diese Art Zweitwohnungssteuer soll also nicht besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen, sondern bestimmte Kosten den Verursachern sachgerecht überbinden, wie das für das Modell der Kostenanlastungssteuer typisch ist. Meines Wissens wird im Moment in der Schweiz allerdings noch keine derart begründete Zweitwohnungssteuer erhoben.

[Rz 98] Die einzelnen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses könnten bei einer derart begründeten Steuer wie folgt ausgestaltet werden:

Steuersubjekt ^(a)	Der Zweitwohnungseigentümer.
Steuerobjekt ^(b)	Die Zweitwohnung, d.h. Wohnungen, deren <i>Inhaber</i> (nicht Eigentümer ^(c)) in der Standortgemeinde keinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat.
Steuerbemessungsgrundlage ^(d)	Z.B. der amtliche Wert oder ein anderes schematisches Bemessungskriterium.
Steuersatz ^(e)	Normalerweise ein bestimmter Promillesatz.
Zweckverwendung der Steuererträge ^(f)	Zur Deckung der von Zweitwohnungen verursachten Zusatzkosten.
^(a) Vgl. AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 181.	

(b) Ibid.

(c) Es ist auf den Inhaber der Zweitwohnung abzustellen, weil andernfalls Wohnungen, die auswärtigen Personen gehören, aber an Einheimische vermietet werden, besteuert würden, was nicht dem Sinn des Konzeptes einer Zweitwohnungssteuer als Kostenanlastungssteuer entspricht (AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 [Fn. 20], S. 181, FN 53; DERS., Zweitwohnungen [Fn. 27], S. 180 ff.).

(d) Vgl. AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 181.

(e) Vgl. AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 182.

(f) Vgl. dazu AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 86.

bb) Beurteilung

[Rz 99] Will man Zweitwohnungseigentümer resp. -inhaber mittels einer derartigen als Kostenanlastungssteuer ausgestalteten Zweitwohnungssteuer erfassen, wäre es nach herrschender Literaturmeinung allerdings notwendig, dass Zweitwohnungen überhaupt Aufwendungen verursachen, die nicht bereits durch Kausalabgaben oder andere Steuern von den Zweitwohnungseigentümern/-inhabern getragen werden¹⁷¹. Nach Ansicht von CAGIANUT/CAVELTI wäre die ungenügende Kostendeckung dabei zwingend und detailliert nachzuweisen¹⁷².

[Rz 100] Letzteres dürfte aber die eigentliche Crux einer solchen Art Zweitwohnungssteuer sein. Bei einer in den 1990-er Jahren in verschiedenen vom Zweitwohnungsbau betroffenen Gemeinden durchgeführten Umfrage konnte offenbar kein Gemeinwesen die ungedeckten Kosten von Zweitwohnungen präzise quantifizieren¹⁷³. Und auch im Rahmen einer neueren Erhebung im Kanton Graubünden wurde bezüglich Kostenüber- resp. -unterdeckung von Zweitwohnungen offenbar eine erhebliche Spannweite zu Tage gefördert. Während in verschiedenen Gemeinden ungedeckte Kosten bis zu CHF 2'000.– pro Zweitwohnung anfielen, wiesen andere Gemeinwesen sogar einen Überschuss aus¹⁷⁴. Ob die Erhebung einer als Kostenanlastungssteuer begründeten Zweitwohnungssteuer sachlich gerechtfertigt wäre und damit auch vor der Verfassung standhalten könnte, hängt somit primär von der konkreten Kostendeckungsstruktur einer Gemeinde ab.

[Rz 101] Immerhin, das Kostenanlastungssteuermodell wurde in verschiedenen juristischen Abhandlungen und Gutachten als durchaus valable Alternative für die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer anerkannt¹⁷⁵.

c) Die Zweitwohnungssteuer als Lenkungssteuer

aa) Ausgestaltung

[Rz 102] Der sog. «Werkzeugkasten Erst- und Zweitwohnungen sowie touristische Beherbergung» des Kantons Graubünden sieht im Zweitwohnungsbereich die Erhebung einer Lenkungssteuer explizit vor¹⁷⁶.

[Rz 103]

Entsprechend hat beispielsweise die Gemeinde Silvaplana in Anlehnung an diese Vorlage mit Art. 62a ff. Baugesetz eine derartige Lenkungssteuer eingeführt. Die einzelnen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses dieser Art Zweitwohnungssteuer stellen sich wie folgt dar:

Steuersubjekt ^(a)	Eigentümer/Nutzungsberechtigte von Zweitwohnungen.
Steuerobjekt ^(b)	Zweitwohnungen, sofern nicht touristisch bewirtschaftet.
Steuerbemessungsgrundlage ^(c)	Vermögenssteuerwert
Steuersatz ^(d)	2 o/oo, mit Reduktion bei «privat bewirtschafteten» Zweitwohnungen.
Zweckverwendung der Steuererträge ^(e)	Speisung eines Fonds zur Schaffung von preisgünstigem Wohn- und Gewerberaum für die ortsansässige Bevölkerung sowie zur Förderung marktgerecht ausgerichteter Beherbergungsbetriebe mit dem Ziel, an Ort ein optimales touristisches Angebot zu schaffen.
<p>^(a) Vgl. Art. 62a Abs. 2 Baugesetz Silvaplana.</p> <p>^(b) Vgl. Art. 62a Abs. 1 Baugesetz Silvaplana.</p> <p>^(c) Vgl. Art. 62a Abs. 3 Baugesetz Silvaplana.</p> <p>^(d) Vgl. Art. 62a Abs. 3 i.V.m. Art. 62a Abs. 1 Baugesetz Silvaplana.</p> <p>^(e) Vgl. Art. 62c Abs. 1 Baugesetz Silvaplana i.V.m. Art. 1 und 3 des Wohn- und Gewerbebauförderungsgesetzes Silvaplana resp. Art. 1 und 3 des Hotelförderungsgesetzes Silvaplana.</p>	

bb) Verhältnismässigkeitsprinzip als Crux einer Lenkungssteuer

[Rz 104] Da zahlreiche Zweitwohnungseigentümer mit der Erhebung dieser speziellen Art Zweitwohnungssteuer nicht einverstanden waren, musste sich nach dem Bündner Verwaltungsgericht auch das Bundesgericht mit dieser Sondersteuer befassen.

[Rz 105] Was hierbei die Klassifizierung dieser Abgabe als Lenkungssteuer anbelangt, haben sowohl das Bündner Verwaltungsgericht ¹⁷⁷ als auch das Bundesgericht ¹⁷⁸ die fragliche Zweitwohnungssteuer als Lenkungssteuer und nicht als reine Lenkungsabgabe eingestuft. Mit Bezug auf das Bundesgericht ist dies folgerichtig, da dieses– wie oben bereits erwähnt – die Kategorie der reinen Lenkungsabgabe bisher soweit ersichtlich abgelehnt hat ¹⁷⁹. Die Literatur freilich macht hinter die Klassifizierung der Silvaplener Zweitwohnungssteuer als Lenkungssteuer teilweise ein Fragezeichen ¹⁸⁰.

[Rz 106] Die «Achillesferse» (so die Formulierung bei LOCHER/AMONN ¹⁸¹) jeder Lenkungssteuer ist das Verhältnismässigkeitsprinzip. Es stellt sich nämlich die Frage, ob eine bestimmte Lenkungssteuer jeweils genügend hoch angesetzt ist, damit sie überhaupt eine Lenkungswirkung zu entfalten vermag. Oder wie es BÖCKLI bereits vor mehr als dreissig Jahren formulierte: eine Lenkungsabgabe muss ein finanzieller Peitschenschlag sein, dazu bestimmt, die Abgabesubjekte in eine bestimmte Richtung zu zwingen ¹⁸². «Ein bisschen Wunschenken in Richtung Lenkung macht eine fiskalische Steuer noch lange nicht zur Lenkungsabgabe» ¹⁸³.

Falls der «Vergällungseffekt» nicht gegeben ist, fehlt es bereits an der Erfüllung des ersten Verhältnismässigkeitskriteriums, demjenigen der «Eignung»¹⁸⁴. Eine Lenkungssteuer, die derart tief angesetzt ist, dass sie keine Lenkungswirkung entfaltet, ist nicht geeignet, das anvisierte Lenkungsziel zu erreichen¹⁸⁵. Sie muss «aufgrund der fehlenden sachlichen Begründbarkeit angepasst oder aufgehoben werden»¹⁸⁶.

[Rz 107] Auf diesen wunden Punkt jeder Lenkungssteuer wird in der Literatur, aber ebenso in Gesetzesmaterialien denn auch immer der Finger gelegt.

[Rz 108] So hat der Bundesrat in der [Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 4. Juli 2007](#)¹⁸⁷ etwa Folgendes festgehalten:

«Es ist fraglich, ob eine Zweitwohnungssteuer als flankierende Massnahme überhaupt geeignet wäre. Insbesondere in den touristischen Prestigeorten, in denen ein sehr hoher Nachfragedruck herrscht, handelt es sich um ausserordentlich kaufkräftige Nachfrager. Diese lassen sich durch eine solche Steuer kaum vom Kauf einer Zweitwohnung abhalten».

[Rz 109] Ähnlich kritisch hat sich auch der Regierungsrat des Kantons Bern¹⁸⁸, die Schweizerische Vereinigung für Landesplanung¹⁸⁹, ja sogar der «Werkzeugkasten Graubünden»¹⁹⁰ oder die Planungshilfe des Bundesamtes für Raumentwicklung¹⁹¹ geäussert.

[Rz 110] Was hierbei konkrete Bandbreiten einer möglichen Steuerbelastung mittels einer Zweitwohnungs-Lenkungssteuer anbelangt, kann auf das bereits erwähnte Gutachten von PETER LOCHER und TONI AMONN aus dem Jahre 2006 verwiesen werden. Die genannten Autoren haben damals in einer den Kanton Graubünden betreffenden Studie den Lenkungseffekt bei einem Steuersatz zwischen 3 o/oo und maximal 12 o/oo des Vermögenssteuerwertes angenommen¹⁹².

[Rz 111] Geht man nun zurück zum Fall der Gemeinde Silvaplana, stellt sich natürlich im Lichte des Verhältnismässigkeitsprinzips auch hier die Frage, ob eine Zweitwohnungssteuer von 2‰ des Vermögenssteuerwertes überhaupt eine Lenkungswirkung entfalten kann. Gemäss dem soeben erwähnten Gutachten LOCHER/AMONN wäre dieses Ziel knapp verfehlt. Gemäss Bundesgericht dagegen ist der Lenkungseffekt gegeben¹⁹³, wie denn unser höchstes Gericht generell in diesem Bereich sehr grosszügig ist, als es jeweils bereits ausreichend sein soll, wenn ein Lenkungseffekt nicht «geradezu vernachlässigbar» ist¹⁹⁴.

[Rz 112] Nicht geprüft wurde im Entscheid – weil vermutlich auch gar nicht gerügt – die Zulässigkeit eines nicht weiter abgestuften *Einheitssatzes* von 2 o/oo. Bei einem derartigen Tarif stellt sich im Lenkungssteuerbereich bekanntlich immer die Frage, ob leistungsschwächere Steuerpflichtige nicht viel stärker getroffen und damit gelenkt werden als leistungsstarke. Es kann diesbezüglich bereits auf die vor vierzig Jahren gemachten Aussagen in der Habilitationsschrift von PETER BÖCKLI verwiesen werden¹⁹⁵.

[Rz 113] Da der Silvaplener Entscheid relativ neu ist, fehlt es noch an einer umfassenden Beurteilung in der Literatur¹⁹⁶. Immerhin kann auf die Besprechung durch BERNHARD RÜTSCHKE verwiesen werden, der aufgrund folgender Überlegungen meines Erachtens zu Recht zumindest ein

Fragezeichen hinter den Lenkungseffekt und damit die Verhältnismässigkeit der fraglichen Abgabe setzt¹⁹⁷:

[Rz 114] Die Silvaplanner Zweitwohnungssteuer ist bekanntlich so ausgestaltet, dass sie sich bei sog. «touristischer Bewirtschaftung» einer Zweitwohnung reduziert. Nimmt man beispielsweise eine Zweitwohnung mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 1 Mio., würde sich bei einer touristischen Bewirtschaftung von einem Monat die Steuer um 1/12 von CHF 2'000.–, also um rund CHF 167.– reduzieren. Pro Woche würde die Reduktion ca. CHF 38.– betragen. BERNHARD RÜTSCHÉ fragt nun zurecht, ob man hier noch von einem Lenkungseffekt sprechen könne, wenn man den CHF 167.– resp. CHF 38.– die Einnahmen aus einer einmonatigen oder einwöchigen Vermietung einer derartigen Ferienwohnung entgegenstellt.

[Rz 115] Der Schreibende hat selbst einmal den Lenkungseffekt einer, je nach konkreter Wohnungsauslastung, fünfmal höheren Abgabe – es handelte sich um die Ersatzabgabe der Walliser Gemeinde Val d'Illeiez – in Frage gestellt¹⁹⁸. Würde der Autor bei dieser damals vertretenen Meinung bleiben, müsste er auch an der Lenkungseignung der Silvaplanner Abgabe seine Zweifel haben, gilt doch auch hier das Cicero-Wort: *consuetudo quasi altera natura*¹⁹⁹.

[Rz 116] Abgesehen vom Beispiel der Gemeinde Val d'Illeiez sei zur Illustration der Problematik auch noch folgender Vergleich mit Ersatzabgaben angestellt und nachstehende Frage aufgeworfen: wie verhält sich ganz allgemein eine *einmalige* Zweitwohnungs-Ersatzabgabe in einer gebräuchlichen Höhe – angenommen seien hier 20%²⁰⁰ des Kaufpreises, Verkehrswertes usw. – zur periodisch erhobenen Silvaplanner Lenkungssteuer?

[Rz 117] Dazu folgende kleine Modellrechnung: Bei einem Verkehrswert einer Zweitwohnung von CHF 1'000'000.– würde eine sofort geschuldete einmalige Zweitwohnungs-Ersatzabgabe von 20% einen Abgabebetrag von CHF 200'000.– ergeben. Bei einem Abdiskontierungsfaktor von 4%, einem Barwert von CHF 200'000.– und einem realistischen Zeitraum von 20 bis 30 Jahren, während dem eine Lenkungssteuer/-abgabe gegenüber einem (potentiellen) Zweitwohnungseigentümer überhaupt eine Lenkungswirkung entfalten kann, würde dies folgender *jährlichen* Lenkungssteuer/-abgabe entsprechen:

- 20 Jahre: jährliche Lenkungssteuer/-abgabe von CHF 14'720.–.
- 30 Jahre: jährliche Lenkungssteuer/-abgabe von CHF 11'570.–.

[Rz 118] Vergleicht man damit die jährlich geschuldete Silvaplanner Lenkungssteuer/-abgabe von CHF 2'000.– (in unserem Beispiel: 2 o/oo von CHF 1'000'000.–), wird die sehr tiefe Belastung und damit der möglicherweise inexistente Lenkungseffekt der Bündner Steuer im Verhältnis zu durchschnittlichen Ersatzabgaben offensichtlich. Oder anders gesagt: die primär am Rechtsgleichheitsgebot orientierte Zweitwohnungs-Ersatzabgabe hat eine wesentlich grössere Lenkungswirkung als die in erster Linie auf ein Lenkungsziel ausgerichtete Zweitwohnungs-Lenkungssteuer.

[Rz 119] Falls der Lenkungseffekt zu verneinen wäre, hätte dies zur Konsequenz, dass die Silvaplanner Zweitwohnungssteuer vor dem Gleichheitssatz anders gerechtfertigt werden müsste, will man nicht fiskalische Brandschatzung begehen. Da die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer als

fiskalisch begründete Liegenschaftssteuer wenig überzeugend ist (vgl. die Ausführungen in Abschnitt III.B.4.a. hievor) bliebe wohl nur die Legitimation als Kostenanlastungssteuer. Dies würde indes bedeuten, dass man zuerst die ungedeckte Kostenverursachung durch Zweitwohnungseigentümer nachweisen und – falls dies gelingt – auch die Steuererträge für andere Finanzierungszwecke verwenden müsste²⁰¹. Die so generierten Steuermittel dürften mithin nicht mehr für die im Raster gemäss Abschnitt III.B.4.c.aa. hievor genannten Bereiche (Schaffung von preisgünstigem Wohn- und Gewerberaum für die ortsansässige Bevölkerung usw.) eingesetzt werden.

[Rz 120] Wie dem auch sei. Über den Lenkungseffekt einer Lenkungssteuer wird man wohl ewig streiten können. Ökonomen können hier zwar *ex ante* gewisse Gesetzmässigkeiten (Preiselastizität usw.) aufzeigen²⁰² und für die Wirkungsweise von Lenkungsabgaben/-steuern sensibilisieren. Klarheit über die Eignung derartiger Abgaben wird man aber trotz alledem nur *ex post* erhalten können. In Anbetracht dieses Umstandes stellt sich meines Erachtens die Frage, ob man das Problem nicht *zwingend* durch die gesetzliche Normierung einer obligatorischen und griffigen Wirkungsprüfung entschärfen müsste²⁰³. Zugegebenermassen ist eine solche Wirkungsprüfung, soll sie konkret und wirkungsvoll sein, kein leichtes Unterfangen, vor allem wenn der Effekt von Lenkungsabgaben/-steuern mittlerweile auch noch durch die Auswirkungen von Art. 75b BV überlagert wird.

d) Die Zweitwohnungssteuer als reine Lenkungsabgabe

aa) Ausgestaltung

[Rz 121] Es gibt auch Zweitwohnungssteuermodelle in Form der sog. reinen Lenkungsabgabe²⁰⁴. Ein solches wird etwa in der Arbeitshilfe «Umgang mit Zweitwohnungen»²⁰⁵ des kantonal-bernischen Amtes für Gemeinden und Raumordnung vorgeschlagen. Auch die in Davos erhobene Lenkungsabgabe – zumindest in der damaligen Ausprägung – wurde in einem Gutachten dieser Abgabekategorie zugerechnet²⁰⁶.

[Rz 122] Die Berner Abgabe zeichnet sich durch folgende abgaberechtlichen Parameter aus²⁰⁷:

Abgabesubjekt ^(a)	<ul style="list-style-type: none"> • bei Neuerstellung/Erweiterung von Zweitwohnungen: die Bauherrschaft • bei Umnutzungen: die Eigentümer des Grundstückes oder Baurechtes.
Abgabeobjekt ^(b)	<ul style="list-style-type: none"> • Die Erstellung/Erweiterung von Zweitwohnungen resp. (als Variante) von «unbewirtschafteten Zweitwohnungen» sowie • die Umnutzung von Zweitwohnungen.
Abgabe-Bemessungsgrundlage ^(c)	m ² Bruttogeschossfläche.
Abgabesatz ^(d)	CHF 500.– pro m ² Bruttogeschossfläche.

Zweckverwendung der Abgabenerträge ^(e)	Finanzierung von Massnahmen <ul style="list-style-type: none"> • zwecks Sicherstellung eines ausreichenden und zeitgemässen Wohnungsangebots für die ansässige Bevölkerung sowie • zwecks Sicherstellung eines genügenden Angebots an bewirtschafteten Zweitwohnungen. Rückerstattung der Abgabe unter gewissen Bedingungen.
(a) Art. 4 BauR. (b) Art. 3 BauR. (c) Art. 5 BauR. (d) Art. 5 BauR. (e) Art. 8 BauR.	

bb) Beurteilung

[Rz 123] Die Berner Abgabe wird zwar nur unter gewissen Voraussetzungen zurückerstattet²⁰⁸. Da sie aber mit Blick auf ihr Lenkungsziel systemgerecht zweckgebunden ist, kann man in Anwendung der etwas weniger strikten Lehrmeinung²⁰⁹ trotzdem noch von einer sog. reinen Lenkungsabgabe sprechen.

[Rz 124] Was betreffend Silvaplaner Zweitwohnungssteuer zum Verhältnis von Art. 75b BV ausgeführt wurde, gilt auch hier. Gemäss einer im Herbst 2013 erschienen Publikation von Vertretern des kantonal-bernischen Amtes für Gemeinden und Raumplanung²¹⁰ oder gemäss Botschaft zum Bundesgesetz über Zweitwohnungen²¹¹ können reine Lenkungsabgaben im Lichte der genannten Bestimmung auch weiterhin ihre grundsätzliche Daseinsberechtigung haben.

[Rz 125] Was dagegen die Kompetenzfrage anbelangt, ist beispielsweise im Kanton Bern nicht restlos klar, ob eine bernische Gemeinde ohne besondere Ermächtigung im kantonalen Recht eine reine Lenkungsabgabe erheben dürfte. Gemäss einem Rechtsgutachten sprechen allerdings gute Gründe für eine solche Befugnis²¹². Dieser positive Befund gilt im Übrigen ebenso mit Bezug auf die Kantone Wallis und Graubünden²¹³. Auch hier wird allgemein angenommen, dass Gemeinden eine derartige reine Lenkungsabgabe unter dem Gesichtspunkt der Abgabenerhebungskompetenz normieren dürften.

[Rz 126] Bezüglich Eignung eines Abgabesatzes von CHF 500.–/m² Bruttogeschossfläche für das Erzielen eines Lenkungseffektes wären ähnliche Überlegungen wie bei der Silvaplaner Abgabe anzustellen²¹⁴. Nimmt man an, dass eine Ferienwohnung von rund 100 m² CHF 1 Mio. kostet – es seien bewusst vereinfachend runde Zahlen genommen –, würde die einmalig erhobene Berner Lenkungsabgabe CHF 50'000.– betragen, also 5% des Verkehrswertes (verglichen mit den 20% gemäss Modellfall in Abschnitt III.B.4.c.bb. hievord also ebenfalls recht wenig). Auch beim Berner Modell wird man somit betreffend der Frage des Lenkungseffektes und damit der Eignung dieser Lenkungsabgabe ähnliche Fragen wie bei der Silvaplaner Abgabe stellen und wohl ebenso geteilter Meinung sein können²¹⁵.

[Rz 127] Die hier diskutierte Art von Zweitwohnungssteuer wurde schon verschiedene Male von Gutachtern auf den juristischen Seziertisch gelegt. So hat ANDREAS AUER beispielsweise das damalige Davoser Modell beurteilt und dieses grundsätzlich als verfassungskonform erachtet²¹⁶. Gleiches gilt für den Entwurf der Berner Lenkungsabgabe, welche von TONI AMONN und RES NYFFENEGGER gutachterlich beurteilt wurde. Diese beiden Autoren hatten beim ursprünglichen Berner Modell zwar verschiedene Punkte moniert. So wurde etwa die fehlende Rückerstattungsverpflichtung der reinen Lenkungsabgabe bemängelt für den Fall, dass eine Zweitwohnung wiederum dauernd in eine Erstwohnung umgenutzt wird²¹⁷. Oder es wurde darauf hingewiesen, dass man beim Begriff der bewirtschafteten Zweitwohnung auch die Intensität der Nutzung berücksichtigen müsse²¹⁸. Beide Punkte sind bei der definitiven Fassung des Modells in der einen oder andern Form in der Arbeitshilfe des kantonalen Amtes für Gemeinden und Raumordnung berücksichtigt worden, so dass juristisch wohl weitgehend Entwarnung gegeben werden kann²¹⁹.

e) Ersatzabgaben im Zweitwohnungsbereich

[Rz 128] Damit verlassen wir die Lenkungssteuern resp. reinen Lenkungsabgaben und werfen zum Abschluss noch einen kurzen Blick auf die sog. Ersatzabgaben. Bei diesen handelt es sich bekanntlich um Kausalabgaben²²⁰.

[Rz 129] Ersatzabgaben stellen ein Entgelt für die Befreiung von einer primären Realleistungspflicht dar²²¹. Hintergrund bildet die rechtsgleiche Behandlung²²². Es sollen diejenigen Personen, welche die primäre Leistungspflicht erfüllen – bspw. eine Erstwohnung erstellen – nicht benachteiligt werden gegenüber denjenigen, die von dieser Primärleistungspflicht dispensiert werden und eben eine teurer verkäufliche Zweitwohnung anstatt eine finanziell weniger attraktive Erstwohnung erstellen. Im hier interessierenden Bereich werden Ersatzabgaben somit regelmässig zur Abgeltung einer Erstwohnungsanteilregelung eingesetzt. Als Musterbeispiele kann man wiederum auf das Modell des Kantons Bern²²³ resp. Kantons Graubünden²²⁴ verweisen.

[Rz 130] Das Berner Modell weist folgende abgaberechtlichen Parameter auf²²⁵:

Abgabesubjekt ^(a)	Grundeigentümer.
Abgabeobjekt	Der individuelle Vorteil, der aus dem Wegfall der Primärleistungsverpflichtung, d.h. des Zweckentfremdungsverbot resultiert ^(b) .
Abgabe-Bemessungsgrundlage ^(c)	m ² Bruttogeschossfläche.
Abgabesatz ^(d)	Bei dauernder Befreiung von der Hauptleistungspflicht: einmalig CHF 2'500.– bis 3'500.– (pro m ² Bruttogeschossfläche) ^(e) . Bei nur vorübergehender Befreiung von der Hauptleistungspflicht: jährlich CHF 250.– bis 350.– (pro m ² Bruttowohngeschossfläche).

Zweckverwendung der Abgabenerträge ^(f)	Sicherstellung eines ausreichenden und zeitgemässen Ansprüchen genügenden Wohnungsangebots für die ansässige Bevölkerung. Eine Rückerstattung der Ersatzabgabe ist nicht vorgesehen.
<p>(a) Art. 1 BauR.</p> <p>(b) In diesem Sinne auch Urteil des Bundesgerichts 2P.190/2006 vom 23. November 2006 E. 2.2.1. Ebenso WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 364.</p> <p>(c) Art. 1 Abs. 4 BauR.</p> <p>(d) Art. 1 Abs. 4 BauR.</p> <p>(e) Mit der Ersatzabgabe soll letztlich die Differenz des Verkehrswertes einer Erstwohnung gegenüber einer Zweitwohnung abgegolten werden (Arbeitshilfe [Fn. 69], S. 31). Dabei wird in casu auf schematische Grössen abgestellt (was auch bei Ersatzabgaben zulässig ist: WIEDERKEHR/RICHLI II [Fn. 16], S. 365). Als Alternative nennt die Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 47, FN 55 auch die Bemessung in Höhe von 20% bis 40% des Verkehrswertes der Wohnung. Das Bündner Verwaltungsgericht hat Ersatzabgaben in Höhe von 10% des in der amtlichen Schätzung festgelegten Neuwertes (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 07 33 vom 18. September 2007, in: PVG 2007 Nr. 21) resp. von 20% des Erwerbspreises für die Erstwohnung als zulässig erachtet (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 05 87 vom 25. April 2006, in: PVG 2006 Nr. 89).</p> <p>(f) Art. 2 BauR.</p>	

[Rz 131] Das Bundesgericht hatte schon verschiedentlich die Rechtmässigkeit derartiger Ersatzabgaben im Zweitwohnungsbereich zu beurteilen, so etwa bezüglich der Gemeinden Pontresina ²²⁶ und Silvaplana ²²⁷ – auch hier wiederum stösst man auf diese Bündner Gemeinde, die offenbar besonders innovativ im Abgabebereich ist.

[Rz 132] Der Anwendungsbereich von Ersatzabgaben dürfte unter dem Regime von Art. 75b BV eingeschränkt werden, als im Zuge dieser Bestimmung neu eine quantitative Begrenzung von Zweitwohnungen eingeführt wurde, welche nicht durch die ersatzweise Erhebung einer Ersatzabgabe unterlaufen werden darf. Möglich wäre eine Ersatzabgabenerhebung gemäss Literatur aber wohl weiterhin in Fällen, bei denen bereits bestehende Wohnungen in Zweitwohnungen umgenutzt werden und dies nur durch eine Ausnahme von den Erstwohnungsanteilvorschriften möglich ist ²²⁸.

[Rz 133] Im Urteil zur Ersatzabgabe von Silvaplana hatte das Bundesgericht im Jahr 2005 eine Regelung zu beurteilen, bei der eine freie Wahlmöglichkeit zwischen der Erfüllung der Primärleistungspflicht (Erstellen von Erstwohnungen) und der Ersatzabgabe bestand. Das Bundesgericht hat damals zu Recht ²²⁹ festgehalten, dass sich eine solche Abgabe einer Lenkungsabgabe annähert ²³⁰. Ein Ersatzabgabenmodell mit einer derartigen freien Wahlmöglichkeit ist in der raumplanungsrechtlichen Literatur durch ALEXANDER RUCH ²³¹ resp. in einem Gutachten von MARKUS MÜLLER und RETO FELLER ²³² kritisiert worden. Dabei wird zu Recht geltend gemacht, dass fiskalische Beschränkungsmassnahmen nicht so weit gehen dürfen, dass die von der Raumplanung geforderten Massnahmen im Ergebnis nur noch als Alternativen konzipiert sind. In der Literatur werden freilich neuerdings, dies sei hier nicht unterschlagen, auch liberalere Auffassungen vertreten ²³³.

IV. Schlussbemerkung

[Rz 134] Wenn der Schreiber in ein paar Sätzen die Quintessenz seiner Ausführungen zusammenfassen müsste, würde er das am liebsten wie folgt tun. Der bekannte, vor nicht allzu langer Zeit verstorbene, deutsche Literaturkritiker Marcel Reich-Ranicki hat einmal in seiner Fernsehsendung, dem literarischen Quartett zu einem Buch, das er besprechen musste, gesagt, der betreffende Roman sei derart langweilig und phantasielos, dass der Autor besser Steuerberater statt Schriftsteller geworden wäre. Wenn man allerdings die überbordende Phantasie betrachtet, mit der zwar einmal nicht Steuerberater, sondern der Steuergesetzgeber munter Zweitwohnungssteuern und Pauschalkurtaxen kreiert, muss man hier Herrn Reich-Ranicki, also dem Weihbischof des literarischen Lebens, wie er auch etwa genannt wurde, widersprechen, so ungern man dies auch tun mag.

[Rz 135] Damit sei die vorliegende Abhandlung abgeschlossen, zumal der Schreiber nämlich mindestens zwei Regeln missachtet hat. Erstens ist die Abhandlung massiv länger als die Seitenvorgabe der Herausgeber und zweitens wurde mit dem Ausflug in die Literatur unter Hinweis auf Marcel Reich-Ranicki gleich auch noch der lateinische Grundsatz «de mortuis nil nisi bene» verletzt. Für beides sei der Leser um Nachsicht gebeten.

Prof. Dr. iur. [ADRIANO MARANTELLI](#), LL.M., dipl. Steuerexperte, Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bern.

Überarbeitete Fassung eines am 6. November 2014 im Rahmen des IDÉ-Seminars (Forum für Verwaltungsrecht) der Universität Freiburg in Bern gehaltenen Vortrages. Der vorliegende Aufsatz wird ebenfalls im entsprechenden Tagungsband publiziert werden [Isabelle Häner/Bernhard Waldmann (Hrsg.), Kausalabgaben, Schriftenreihe des Instituts für Recht und Wirtschaft (idé) der Universität Freiburg, Zürich 2015].

Der Autor dankt Herrn Prof. Dr. T. Amonn für die Durchsicht des Manuskripts und für wertvolle Hinweise, Herrn Prof. Dr. P. Gurtner für wichtige Hinweise resp. Berechnungen zur Lenkungssteuer sowie Herrn Rechtsanwalt S. Bigler, Assistent am steuerrechtlichen Seminar, für die Korrekturarbeiten.

Anhang I

Ausgewählte gesetzliche Grundlagen

1. Kurtaxen

- Kt. Bern: Art. 263 StG ([BSG 661.11](#)), inkl. Kurtaxen-Musterreglement und Kommentierung des beco;
- Kt. Wallis: Art. 17 ff. Gesetz über den Tourismus ([RS/VS 935.1](#));
- Kt. Graubünden: Art. 22 GKStG ([BR 720.200](#)).

2. Beherbergungsabgaben

- Kt. Appenzell Ausserrhoden: Art. 15 ff. Tourismusgesetz (bGS 955.21);
- Kt. Bern: Art. 20 ff. TEG (BSG 935.211);
- Kt. Luzern: § 4 ff. Tourismusgesetz (SRL 650);
- Kt. Nidwalden: Art. 8 Fremdenverkehrsgesetz (NG 865.1);
- Kt. St. Gallen: Art. 6 ff. Tourismusgesetz (sGS 575.1);
- Kt. Tessin: Art. 18 ff. Legge sul turismo (RL 7.5.1.1);
- Kt. Wallis: Art. 23 ff. Gesetz über den Tourismus (RS/VS 935.1).

3. Tourismusförderungsabgaben (TFA)

- Kt. Bern: Art. 264 StG (BSG 661.11), inkl. TFA-Musterreglement und Kommentierung des beco;
- Kt. Wallis: Art. 27 ff. Gesetz über den Tourismus (RS/VS 935.1);
- Kt. Graubünden: Art. 23 ff. GKStG (BR 720.200).

-
- 1 Vgl. zum Begriff ADRIANO MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Diss. Bern 1991, S. 4 f. Leicht eingeschränkt ist die Begriffsverwendung hier, weil «partielle Tourismuszwecksteuern» und «besondere Patenttaxen» (dazu MARANTELLI, a.a.O.) nicht behandelt werden.
 - 2 Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 5 f. sowie S. 221 ff.
 - 3 Im folgenden Raster werden auch Elemente erwähnt, wie etwa die Zweckbindung, welche streng genommen nicht zum Steuerrechtsverhältnis im engeren Sinn gehören.
 - 4 Vgl. dazu MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 7 sowie S. 397 ff.
 - 5 MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 401.
 - 6 So etwa die Terminologie bei MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 9 et passim. Im Kanton Wallis wird der Begriff «Tourismusförderungstaxe» verwendet (Art. 27 ff. Gesetz über den Tourismus, RS/VS 935.1).
 - 7 Vgl. zu den deutschen Fremdenverkehrsabgaben (wie Tourismusförderungsabgaben nördlich des Rheins genannt werden/wurden) bereits MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 9 f.
 - 8 Vgl. auch die Umschreibung bei MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 9.
 - 9 Vgl. zum Ganzen MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 9 ff. sowie S. 425 ff., ferner TONI RUSSI, Rechtsnatur und Verfassungsmässigkeit einer Abgabe für die Wirtschaftsförderung, ZGRG 4 (1994), S. 130 ff. sowie TONI RUSSI, Tourismusförderungsabgabe, Steuerliche Würdigung, TREX 3 (1999), S. 136 ff.
 - 10 Kurtaxen – Musterreglement, beco Berner Wirtschaft, abrufbar unter: http://www.vol.be.ch/vol/de/index/wirtschaft/tourismus_regionalentwicklung/tourismusabgaben/kurtaxe.assetref/dam/documents/VOL/BECO/de/Wirtschaft/Tourismus_Regionalpolitik/beco-wirtschaft-tour-kurtaxe-musterregl_DE.pdf (besucht am 9. Oktober 2014).
 - 11 Tourismusförderungsabgabe – Musterreglement, beco Berner Wirtschaft, abrufbar unter: http://www.vol.be.ch/vol/de/index/wirtschaft/tourismus_regionalentwicklung/tourismusabgaben/tourismusfoerderungsabgabe-musterregl.pdf (besucht am 9. Oktober 2014).
 - 12 Dieses Modell hätte die rund 120 Gemeindegesetze aufgrund derer im Kanton Graubünden Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben erhoben werden, obsolet gemacht.
 - 13 Vgl. zum Ganzen die Botschaft zum Gesetz über Tourismusabgaben des Kantons Graubünden, Heft Nr. 13/2011–2012 (ersetzt Heft Nr. 1/2011–2012), abrufbar unter: http://www.gr.ch/DE/institutionen/parlament/botschaften/Botschaften_20112012/Botschaft_13_2012_Web.pdf (besucht am 7. Oktober 2014) (zitiert: «Botschaft» oder «Botschaft zum Bündner KTA-Modell»), S. 1529 ff.
 - 14 Vgl. die Umschreibung der subjektiven Abgabepflicht in Art. 8 E-TAG.
 - 15 Vgl. Art. 24 E-TAG. Eine touristische «Einheitsabgabe» ist also nicht gleichbedeutend mit einer «Einheitszweckbindung», sondern lässt durchaus auch differenzierte Lösungen im Sinne der «Andersen-Rechtsprechung» des Bundesgerichts zu (vgl. zu dieser Abschnitt II.D.5.a. hienach).
 - 16 Für Kurtaxen und Beherbergungsabgaben vgl. etwa ERNST BLUMENSTEIN / PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 11 und RENÉ MATTEOTTI / TONI AMONN, Gutachten betreffend Tourismusabgaben im Kanton Graubünden, erstattet dem Amt für Wirtschaft und Tourismus des Kantons Graubünden, Bern 2007 (nicht publ.), S. 12; für Tourismusförderungsabgaben

- vgl. Urteil des Bundesgerichts [2P.215/2000](#) vom 12. März 2001 E. 4. sowie RENÉ WIEDERKEHR / PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Eine systematische Analyse der Rechtsprechung, Band II, Bern 2014, S. 383 und RUSSI, Tourismusförderungsabgaben (Fn. 9), S. 137. Für das Bündner KTA-Modell vgl. die Botschaft (Fn. 13), S. 1460 f. Für die Verkehrstaxe/Verkehrsabgabe des Kreises Oberengadin vgl. Urteil des Bundesgerichts [2P.199/2000](#) vom 14. Mai 2001 E. 2c. = ZBI 103 (2002), S. 77 = Pra 91 (2002) Nr. 51. Unter einem anderen Klassifizierungskriterium werden Tourismusförderungsabgaben auch etwa als indirekte Steuern qualifiziert (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004, in: BVR 2004, S. 211; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 03 111 vom 23. April 2004 E. 2c).
- 17 [BGE 124 I 289](#) E. 3b S. 291 f. sowie WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 383 und PIERRE TSCHANNEN / ULRICH ZIMMERLI / MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, S. 555. Eher kritisch zu dieser Abgabebart äussern sich PETER HETTICH / YANNICK WETTSTEIN, Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern, ASA 78 (2009/10), S. 565 f.
- 18 BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 10 FN 17. Weitere Nachweise bei MADELEINE SIMONEK, Rechtsgutachten betreffend die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer als kantonale Sondersteuer, erstattet an das Eidgenössische Finanzdepartement, Zürich 2010, abrufbar unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35837.pdf> (besucht am 9. Oktober 2014), S. 16 FN 58. Nach KLAUS A. VALLENDER, Kommentar zu Art. 127 BV, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A., Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Auflage, Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 44 zu Art. 127 BV sind Kostenanlastungssteuern «meistens zweckgebunden». Nicht nachvollziehbar ist deshalb folgende Aussage des Bundesgerichts im Andermatt-Beherbergungsgebührenurteil (es handelt sich bei dieser Abgabe um eine Kostenanlastungssteuer): «Ausserdem berührt die Mittelverwendung den Beschwerdeführer nicht direkt in seiner Stellung als Abgabepflichtiger [...]» (Urteil des Bundesgerichts [2C_951/2010](#) vom 5. Juli 2011 E. 1.2.). Ebenso dürfte die Aussage, dass das Kostendeckungsprinzip bei Kostenanlastungssteuern keine Anwendung findet, allzu apodiktisch sein (Urteil des Bundesgerichts a.a.O., E. 2.2.1.).
- 19 WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 345.
- 20 WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 383 und S. 392; HETTICH/WETTSTEIN (Fn. 17), S. 548; ADRIAN HUNGERBÜHLER, Grundsätze des Kausalabgabenrechts. Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, ZBI 104 (2003), S. 513; PETER LOCHER / TONI AMONN, Gutachten betreffend Zweitwohnungssteuern im Kanton Graubünden, erstattet dem Wirtschaftsforum Graubünden, Bern 2006 (nicht publ.), S. 9; TONI AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung in Deutschland, Österreich und der Schweiz, StuW 1999, S. 180.
- 21 Vgl. dazu bereits MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 255 f. Ebenso wenig könnte ein Gast geltend machen, das Tourismusangebot sei wegen des Umbaus einer Sesselbahn erheblich eingeschränkt, wodurch die Kurtaxenpflicht entfalle (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 12 36 vom 28. September 2012).
- 22 BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 5.
- 23 Vgl. dazu [BGE 138 I 55](#).
- 24 [SR 101](#).
- 25 Nicht eingetreten wird auf Art. 49 Abs. 1 BV (vgl. dazu LOCHER/AMONN [Fn. 20], S. 12 f.) sowie auf die Eigentumsгарantie, da Tourismusabgaben kaum je auch nur annäherungsweise in den Bereich konfiskatorischer Besteuerung gelangen werden (vgl. auch Botschaft zum Bündner KTA-Modell [Fn. 13], S. 1461).
- 26 Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1461.
- 27 Vgl. etwa [BGE 131 I 313](#) E. 3.2 S. 317 (Beleuchtungsgebühr) und [BGE 131 I 1](#) E. 4.2 S. 7 (Ersatzabgabe). Vgl. ferner statt vieler: [BGE 112 Ia 240](#) E. 4a S. 244 m.w.H. Aus der Literatur vgl. KLAUS A. VALLENDER / RETO JACOBS, Ökologische Steuerreform, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 98; TONI AMONN, Besteuerung von Zweitwohnungen, Diss. BE 1997, S. 73.
- 28 Vgl. Urteil des Bundesgerichts [2P.111/2002](#) vom 13. Dezember 2002, in: ZBI 2003, S. 557 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts [2P.199/2000](#) vom 15. Mai 2001, in: ZBI 103 (2002), S. 77 = Pra 51 (2002), S. 275; sowie LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 7 unter Verweis auf den soeben erwähnten Bundesgerichtsentscheid; MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 71 f. resp. S. 76 ff.
- 29 Zum Praktikabilitätsaspekt generell vgl. PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht, in: Behnisch Urs R./Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, FS zum 70. Geburtstag von Peter Locher, Bern 2014, S. 229 ff. Aus der bundesgerichtlichen Praxis vgl. [BGE 114 Ia 230](#) (betreffend Besteuerung privater Kapitalgewinne). Was die kantonale Judikatur anbelangt, ist im Rahmen von Tourismusförderungsabgaben anerkannt, dass diese aus Praktikabilitätsgründen bis zu einem gewissen Grade schematisch bemessen werden dürfen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 98 837 vom 8. Januar 1999, in: PVG 1999 Nr. 43).
- 30 BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 14.

- 31 Vgl. etwa [BGE 122 I 61](#) E. 2 S. 63 f.; Urteil des Bundesgerichts [2P.215/2000](#) vom 12. Mai 2001; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004, in: BVR 2004, S. 193 E. 5.
- 32 Vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts [2P.215/2000](#) vom 12. März 2001 E. 5a. sowie [BGE 122 I 61](#) E. 2c S. 66.
- 33 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004, in: BVR 2004, S. 207 f. Sog. Rahmensteuern, die bei Tourismus- aber auch bei Zweitwohnungsabgaben eine gewisse Rolle spielen können, wurden jeweils als zulässig erachtet (vgl. dazu [MARANTELLI](#), Grundprobleme [Fn. 1], S. 126 und S. 130; Botschaft zum Bündner KTA-Modell [Fn. 13], S. 1464). Die Frage wird auch etwa beim Rechtssicherheitsprinzip und nicht beim Legalitätsprinzip abgehandelt ([MARANTELLI](#), Grundprobleme [Fn. 1], S. 142 ff.).
- 34 Für eine generelle Ausklammerung von Kostenanlastungssteuern vom interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot spricht sich [PETER LOCHER](#), Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Auflage, Bern 2009, S. 7 aus. Das Bundesgericht hat dagegen bei der Lausanner Feuerschutzabgabe, ohne freilich explizit auf das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot Bezug zu nehmen, festgehalten, Kostenanlastungssteuern hätten den strengen verfassungsmässigen Anforderungen an Steuern zu genügen und dabei verwiesen auf [JEAN MARC RIVIER](#), *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel 1980, p. 44 ss., welcher an der zitierten Stelle auf S. 51 auch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot erwähnt. Von gleichen Voraussetzungen ist auch das Bündner Verwaltungsgericht unter Verweis auf den soeben erwähnten Bundesgerichtsentscheid ausgegangen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 00 14, 25 und 42 vom 20. Juni 2000 E. 3c, in: [PVG 2000](#) Nr. 39).
- 35 Vgl. zum Ganzen [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 185 ff. Das Bundesgericht hat im Kurtaxenbereich einmal in einem bereits recht alten Entscheid festgehalten, eine Kurtaxe, welche lediglich rund 13% der potentiell *pro rata temporis* geschuldeten Einkommen- und Vermögenssteuern betrage, sei noch gering ([BGE 93 I 17](#) E. 5c S. 26 ff.).
- 36 So die Einordnung bei [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 405.
- 37 [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 216 ff.
- 38 Zu beachten ist unter Umständen auch das *interkommunale* Doppelbesteuerungsverbot: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 26. August 2003, in: [PVG 2003](#) Nr. 19.
- 39 So schon [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 193 und S. 212 ff. Nach [MATTEOTTI/AMONN](#) (Fn. 16), S. 24 besteht ein relativ hohes Risiko, dass Tourismusförderungsabgaben dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot unterstehen, währenddem dies [RUSSI](#) unter Verweis auf ein unpubliziertes Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden verneint ([RUSSI](#), Tourismusförderungsabgabe [Fn. 9], S. 141). In einem neueren Entscheid geht das Bündner Verwaltungsgericht in der Tendenz wohl ebenfalls eher davon aus, dass das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot bei Tourismusförderungsabgaben keine Anwendung findet, ohne dies allerdings explizit in aller Deutlichkeit zu sagen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 09 9 vom 9. Juni 2009 E. 2d, in: [PVG 2009](#) Nr. 25; ähnlich auch schon Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 26. August 1997 E. 3b und c, in: [PVG 1997](#) Nr. 41).
- 40 Dieses Modell enthält bekanntlich auch eine TFA-Komponente.
- 41 Vgl. dazu die Ausführungen in der Botschaft (Fn. 13), S. 1475 f. Beim Bündner KTA-Modell ist gemäss Botschaft das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot zu beachten (Botschaft [Fn. 13], S. 1466).
- 42 Vgl. den *leading case* in [BGE 110 Ia 190](#) sowie die Hinweise bei [DANIEL DE VRIES REILINGH](#), in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Mäusli-Allenspach Peter (Hrsg.), *Interkantonales Steuerrecht*, Basel 2011, § 11 Rz. 47 ff.
- 43 Betreffend Tourismusförderungsabgaben und Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden vgl. Urteil des Bundesgerichts [2P.322/2004](#) vom 24. Juni 2005 E. 4. Vgl. ferner die Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1467.
- 44 Vgl. dazu die Nachweise in der Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1468.
- 45 Es sei auf den Genfer «Armensteuerfall» ([BGE 122 I 213](#)), den Berner «Abfallabgabeneitscheid» ([BGE 125 I 449](#)) oder neuerdings das Silvaplanner Zweitwohnungssteuer-Urteil ([BGE 140 I 176](#) E. 8 S. 192 ff.) verwiesen.
- 46 Vgl. zur ganzen Problematik auch die Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1468.
- 47 Urteil der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 7. Juli 2011 E. 2b)cc), in: [GVP 2011](#) Nr. 13. Das Bundesgericht musste sich freilich auch schon wiederholt mit dieser Frage auseinandersetzen (vgl. die Nachweise bei [MARANTELLI](#), Grundprobleme [Fn. 1], S. 276). Somit ist nicht die Frage, sondern bloss der genannte Entscheid neu.
- 48 [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 154 und vor allem S. 275 ff. In diesem Sinne auch die Botschaft zum Bündner KTA-Modell, S. 1464.
- 49 Vgl. [MARANTELLI](#), Grundprobleme (Fn. 1), S. 275 ff.
- 50 [BGE 122 I 61](#). Vgl. auch die Kommentierung des Entscheides bei [ADRIANO MARANTELLI](#), Genfer «Taxe d'encouragement au tourisme», [AJP 9](#) (1996), S. 1140 f.
- 51

- Urteil des Bundesgerichts [2P.322/2004](#) vom 24. Juni 2005 E. 8.2. In casu durften die durch nicht selbständig Erwerbende geführten Parahotelleriebetriebe bloss mangels kantonal-gesetzlicher Grundlage nicht erfasst werden. Art. 264 StG-BE ([BSG 661.11](#)) wurde mittlerweile geändert, so dass nun auch im Kanton Bern eine gesetzliche Grundlage für die Erfassung nicht gewerbsmässig tätiger Parahotelleriebetriebe (z.B. gelegentliche Ferienzimmer- oder -wohnungsvermieter im Rahmen einer Vermögensverwaltung) besteht. Sachgerechterweise hat das Bündner KTA-Modell vorgesehen, dass auch nicht gewerbsmässig Beherbergende der kantonalen Tourismusabgabe unterliegen (Art. 8 lit. c E-TAG sowie Botschaft [Fn. 13], S. 1476). Nicht mittels Tourismusförderungsabgaben erfasst werden darf dagegen die *Eigennutzung* eines Ferienhauses (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 10. Dezember 1996/18. Februar 1997, in: PVG 1997 Nr. 40).
- 52 Urteil des Bundesgerichts [2P.154/2005](#) vom 14. Februar 2006; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 8. April 2005, in: PVG 2005 Nr. 20.
- 53 Urteil des Bundesgerichts [2P.261/2003](#) vom 25. Oktober 2004.
- 54 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004, in: BVR 2004, S. 193.
- 55 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 03 111 vom 9. Januar 2004. Anderer Ansicht mit Bezug auf «Krankenversicherer» offenbar der Kommentar zum TFA – Musterreglement, beco Berner Wirtschaft, abrufbar unter: http://www.vol.be.ch/vol/de/index/wirtschaft/tourismus_regionalentwicklung/tourismusabgaben/tourismusfoerderungsdam/documents/VOL/BECO/de/Wirtschaft/Tourismus_Regionalpolitik/beco-wirtschaft-tour-tfa-musterregl-kommentar.pdf (besucht am 9. Oktober 2014).
- 56 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 04 89 vom 14. Dezember 2004.
- 57 Urteil des Bundesgerichts [2P.322/2004](#) vom 24. Juni 2005.
- 58 Urteil des Bundesgerichts [2P.261/2003](#) vom 25. Oktober 2004.
- 59 RUSSI, Tourismusförderungsabgabe (Fn. 9), S. 140 unter Hinweis auf ein unveröffentlichtes Urteil des Bündner Verwaltungsgerichts.
- 60 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. [100.2008.23309U](#) vom 20. Oktober 2008.
- 61 Urteil des Bundesgerichts [2P.199/2000](#) vom 14. Mai 2001 E. 6b, in: ZBI 103 (2002), S. 77 = Pra 51 (2002), S. 275 unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts [2P.9/1999](#) vom 17. Mai 1999 E. 2. Vgl. ferner Urteil des Bundesgerichts [2P.322/2004](#) vom 24. Juni 2005 E. 3.2. Für eine Einschränkung auf selbständig Erwerbende auch schon MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 430 f. und RUSSI, Tourismusförderungsabgabe (Fn. 9), S. 140, Letzterer unter Verweis auf ein unveröffentlichtes Urteil des Bündner Verwaltungsgerichts.
- 62 Urteil des Bundesgerichts [2P.322/2004](#) vom 24. Juni 2005 E. 3.1. Die Befreiung gilt allerdings nur für den Kernbereich der landwirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. den Kommentar zu Art. 5 des bernischen Musterreglements zu Tourismusförderungsabgaben). Vgl. ferner in diesem Sinne auch RUSSI, Rechtsnatur (Fn. 9), S. 133 f. Es gibt freilich auch vereinzelt Entscheide, welche die Landwirtschaft einer Tourismusförderungsabgabe unterstellen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 09 1 vom 29. Juni 2009 E. 3). Entsprechend sah denn auch das Bündner KTA-Modell die Erfassung von Landwirtschaftsbetrieben vor (Botschaft [Fn. 13], S. 1412).
- 63 Vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004, in: BVR 2004, S. 193.
- 64 Vgl. Art. 9 Abs. 1 lit. b E-TAG.
- 65 Botschaft zum Bündner KTA-Modell [Fn. 13], S. 1462 f. sowie ADRIANO MARANTELLI, Kurzgutachten vom 7. Oktober 2009 zuhanden des Amtes für Wirtschaft und Tourismus des Kantons Graubünden (nicht publ.).
- 66 Vgl. dazu Botschaft (Fn. 13), S. 1515 ff.
- 67 Vgl. zum Ganzen Art. 9 Abs. 1 lit. b sowie Art. 29 Abs. 4 E-TAG sowie die Botschaft (Fn. 13), S. 1478 und S. 1506. Die Steuerpflicht der Rhätischen Bahn sowie der Matterhorn Gotthardbahn wurde bejaht.
- 68 Es sei etwa auf folgende Urteile verwiesen: Urteil des Bundesgerichts [2P.194/2006](#) vom 7. August 2006 (Kurtaxenpauschalierung Gemeinde Arosa); Urteil des Bundesgerichts [2P.14/2006](#) vom 28. Mai 2006 (Kurtaxenpauschalierung Gemeinde Adelboden); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 12 36 vom 28. September 2012 (Gästetaxenpauschale); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 05 92 vom 25. April 2006, in: PVG 2006 Nr. 19 (Gästepauschale); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 22. April 1997, in: PVG 1997 Nr. 42 (Kurtaxenpauschalierung); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. [100.2012.148/149/150](#) vom 30. September 2013, in: BVR 2014, S. 14 ff. (Kurtaxenpauschalierung Gemeinde Lenk); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. [100.2010.137U](#) vom 18. Oktober 2010 (Kurtaxenpauschalierung der Gemeinde Lauterbrunnen); Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. 22110 vom 1. Dezember 2005, in: BVR 2006, S. 305 ff. (Kurtaxenpauschalierung Gemeinde Adelboden); Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Wallis vom 21. Oktober 2005, in: ZWR 2006, S. 63 ff. (Kurtaxenpauschalierung); Urteil der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 7. Juli 2011, in: GVP 2011 Nr. 13 (Kurtaxenpauschalierung).
- 69 Vgl. zu diesem Begriff: Umgang mit Zweitwohnungen – Arbeitshilfe für die Ortsplanung, Amt für Gemeinden und Raumordnung des Kantons Bern, 2011 (zitiert: Arbeitshilfe), S. 30 (Die Arbeitshilfe

wurde teilweise durch das neue Bundesrecht überholt und wird deshalb nicht mehr auf der offiziellen Internetseite des Amtes für Gemeinden und Raumordnung des Kantons Bern publiziert.).

- 70 Nicht zulässig wären dagegen Bemessungsgrößen mit Wertcharakter (z.B. amtlicher Wert, Mietwert) oder solche mit allzu grosser Unbestimmtheit wie Haus oder Wohnung (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 25. April 2006 E. 5, in: PVG 2006 Nr. 19). Zu zulässigen und unzulässigen Bemessungsgrößen für eine obligatorische Pauschalkurtaxe vgl. auch MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 370 ff. Auch beim Bündner KTA-Modell wurden die Bemessungsgrundlagen Eigenmietwert und Steuerwert richtigerweise verworfen (Botschaft [Fn. 13], S. 1428).
- 71 So auch die Formulierung bei WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 384 oder im Urteil des Bundesgerichts 2P.14/2000 vom 26. Mai 2006 E. 4.1 resp. im Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 25. April 2006 E. 4, in: PVG 2006 Nr. 19.
- 72 MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 336.
- 73 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 22. April 1997, in: PVG 1997 Nr. 42, S. 144.
- 74 Vgl. im Übrigen auch die Ausführungen von MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 348 ff.
- 75 In der Judikatur wurden etwa folgende durchschnittlichen Übernachtungszahlen als zulässig erachtet: 30 bis 40 Tage (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 25. April 2006 E. 5, in: PVG 2006 Nr. 19); 47 Logiernächte (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. 100.2012.148/149/150 vom 30. September 2013, in: BVR 2014, S. 14); 37 Tage (Urteil des Bundesgerichts 2P.194/2006 vom 7. August 2006 E. 3); 50 Tage, sofern der Ansatz der Übernachtungstaxe im unteren Bereich der zulässigen Höhe liegt (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 22. April 1997 E. 6a, in: PVG 1997 Nr. 42). Hingegen wurde die «Annahme, in einem nicht vermieteten Ferienhaus mit sieben anrechenbaren Zimmern in Q. und Umgebung stünden durchschnittlich zehn Betten zur Verfügung, die während 35 Tagen pro Jahr alle benutzt werden» nicht geschützt (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern Nr. 100.2010.137U vom 18. Oktober 2010 E. 4.5). Das bernische Musterkurtaxenreglement wiederum geht von 35 Nächten pro Jahr aus. Beim Bündner KTA-Modell ist man mit Bezug auf die einer Pauschalkurtaxe entsprechende Bemessung bei den sog. Wohnungseigennutzenden (Art. 19 E-TAG) von 50 Logiernächten ausgegangen (Botschaft [Fn. 13], S. 1492). Betreffend zulässiger Logiernächtezahl bei obligatorischen Pauschalkurtaxen vgl. auch die Hinweise bei MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 341 und S. 359.
- 76 Vgl. zu dieser Problematik bereits MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 349 f.
- 77 MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 351 und S. 355.
- 78 Vgl. den Hinweis bei MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 351 auf das deutsche Recht, welches offenbar von einer unzulässigen objektbezogenen Zweitwohnungssteuer ausgehen würde.
- 79 Betreffend Beherbergungsabgabe vgl. Ziff. II.D.5.a. hievof. Betreffend Zweitwohnungssteuer als Kostenanlastungssteuer vgl. Abschnitt III.B.4.b.aa. hienach.
- 80 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 22. April 1997, in: PVG 1997 Nr. 42 und Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 25. April 2006, in: PVG 2006, Nr. 19.
- 81 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 30. September 2013, in: BVR 2014, S. 14 ff.
- 82 Urteil des Bundesgerichts 2P.14/2006 vom 26. Mai 2006.
- 83 Bei dieser handelt es sich auf Grund ihrer Ausgestaltung freilich – wenn überhaupt – bloss um eine rudimentäre Kurtaxe.
- 84 Urteil des Bundesgerichts 2P.111/2002 vom 13. Dezember 2002 E. 4.2, in: ZBI 104 (2003), S. 557. Im «Gemeinwerkfall» der Einwohnergemeinde Grindelwald hat denn das Bundesgericht eine Abstufung der Abgabe verlangt, weil eben anders als bei der Oberengadiner Verkehrsabgabe kein geringer Betrag mehr zur Diskussion stand (vgl. BGE 131 I 1 E. 4.5 S. 10 f.).
- 85 Urteil des Bundesgerichts 2C_236/2014 vom 1. Juli 2014.
- 86 So wurde etwa das Abstellen auf die AHV-Lohnsumme resp. das AHV-pflichtige Einkommen als rechtens erklärt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 03 63 vom 18. Dezember 2003). Ebenso ist anerkannt, dass aus Praktikabilitätsgründen ein gewisser Schematismus bei der Bemessung greifen darf (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 98 837 vom 8. Januar 1999, in: PVG 1999 Nr. 43).
- 87 Verfahren, bei denen die Bemessung einer Tourismusförderungsabgabe korrigiert werden muss, sind eher selten (vgl. aber immerhin das ein Brillen-/Sehhilfe-/Kontaktlinsengeschäft betreffende Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 03 36 vom 10. November 2003).
- 88 Urteil des Bundesgerichts 2P.215/2000 vom 12. Mai 2001 E. 7d. Vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 01 102 vom 27. Mai 2002 E. 2e, wo eine «Grundtaxe» zwischen CHF 300.– und CHF 2'500.– bei einer Tourismusförderungsabgabe geschützt wurde.
- 89 Vgl. Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1477 und S. 1491 ff.
- 90 Vgl. Art. 8 lit. d E-TAG i.V.m. lit. e Anhang I E-TAG.
- 91 Vgl. Art. 19 Abs. 2 E-TAG.
- 92 Vgl. etwa Art. 14 Tourismusgesetz St. Moritz.

- 93 [BGE 133 I 206](#).
- 94 Botschaft (Fn. 13), S. 1450.
- 95 Vgl. hierzu die Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1481 und S. 1484 f.
- 96 Vgl. dazu Art. 10 Abs. 2 lit. a E-TAG sowie die Erläuterungen in der Botschaft (Botschaft [Fn. 13], S. 1479).
- 97 Dies gilt selbst für eine *städtische* Tourismusförderungsabgabe. Wollte die Stadt Bern eine TFA einführen, käme sie wohl nicht darum herum, eine solche Abgabe je nach Stadtteil, d.h. konkret Tourismusintensität, abzustufen (vgl. TONI AMONN, Kurzgutachten betreffend Tourismusförderungsabgabe Stadt Bern (TFA), erstattet dem Handels- und Industrieverein des Kantons Bern, Bern 4. April 2010 (nicht publ.), S. 6 ff.).
- 98 Vgl. etwa Art. 21 und 23 E-TAG sowie die entsprechenden Erläuterungen in der Botschaft (Fn. 13), S. 1494 ff. und S. 1497 ff.
- 99 Wiedergegeben in der Botschaft (Fn. 13), S. 1547.
- 100 Vgl. zur konkreten Vorgehensweise die Botschaft (Fn. 13), S. 1482 und S. 1489 f. Dies ist freilich keine Besonderheit des Bündner KTA-Modells. Auch bei Gäste- und Tourismustaxen muss bspw. der Tarif für die Hotellerie und derjenige für die Parahotellerie sachgerecht aufeinander abgestimmt sein (vgl. dazu Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden V 08 4 vom 27. Januar 2009 E. 3a, in: PVG 2009 Nr. 24).
- 101 [BGE 100 Ia 60](#) = Pra 63 (1974) Nr. 141.
- 102 Falls bei einer Kostenanlastungssteuer die Erträge rechtswidrig verwendet werden, dispensiert dies den Steuerpflichtigen freilich noch nicht von der Bezahlung dieser Steuer. Vielmehr muss er bei der zuständigen Beschwerde- resp. Aufsichtsbehörde («autorité de recours ou de surveillance») die rechtskonforme Zweckbindung verlangen [[BGE 122 I 305 E. 6c\)aa](#)] S. 319].
- 103 Vgl. MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 471 et passim.
- 104 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 10 33 vom 14. September 2010. Ebenso Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden V 08 4 vom 27. Januar 2009 E. 2b, in: PVG 2009 Nr. 24. In diesem Sinne auch die Literatur zum bernischen Steuergesetz (vgl. MICHEL IFF, Kommentar zu Art. 263 und 264 StG-BE, in: Leuch Christoph/Kästli Peter/Langenegger Markus (Hrsg.), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, Muri-Bern 2011, Rz. 2 zu Art. 264 StG-BE).
- 105 Vgl. Art. 24 E-TAG sowie die Erläuterungen dazu in der Botschaft (Fn. 13), S. 1500. Korrekt ist auch die Lösung in Art. 1 Abs. 3 des bernischen Musterreglements zu Tourismusförderungsabgaben.
- 106 MATTEOTTI/AMONN (Fn. 16), S. 19 f. Diese Autoren stehen denn auch generell der bundesgerichtlichen «Andersen-Rechtsprechung» eher kritisch gegenüber. Ebenso kritisch AMONN, Tourismusförderungsabgabe (Fn. 97), S. 3.
- 107 Für die Kurtaxe vgl. [BGE 101 Ia 437 E. 3a](#) S. 440 und E. 4b S. 441.
- 108 Zur Terminologie vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 85.
- 109 Für eine Berücksichtigung der Überwälzungsvorgänge: Urteil des Bundesgerichts [2P.199/2000](#) vom 14. Mai 2001 E. 6b und c., in: ZBI 103 (2002), S. 77 = Pra 51 (2002), S. 275; in ähnlichem Sinne auch bereits die Vorinstanz: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 20. Juni 2000 E. 4a)aa), in: PVG 2000 Nr. 39. Zusätzlich könnte man auch noch auf ein altes Bundesgerichtsurteil verweisen, wo die Überwälzungsvorgänge ebenfalls zumindest implizit als relevant erachtet wurden ([BGE 90 I 159 E. 2b](#) S. 165). Gegen eine Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen: [BGE 124 I 289 E. 3e](#) S. 294 sowie [BGE 122 I 305 E. 6b\)cc](#)) S. 317. Für eine Berücksichtigung der Überwälzungsvorgänge sprechen sich unter Berufung auf den erst genannten Entscheid auch LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 14 sowie MATTEOTTI/AMONN (Fn. 16), S. 8 und vor allem S. 20 aus. Gegen eine Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen bei Kostenanlastungssteuern allgemein sind HETTICH/WETTSTEIN (Fn. 17), S. 559. Diese Autoren verweisen hierbei auf einen Entscheid aus dem Bereich der Mehrwertsteuer, wo das Bundesgericht die Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen ebenfalls abgelehnt hat ([BGE 123 II 385 E. 8](#) S. 394). Wie wichtig die Überwälzungsfrage werden kann, zeigt die sog. Beherbergungsgebühr der Gemeinden Andermatt, Hospental und Realp – richtigerweise eine Kostenanlastungssteuer (so das Bundesgericht im Urteil [2C_951/2010](#) vom 5. Juli 2011 E. 2.2.1) – welche juristisch wohl, wenn überhaupt, nur zu retten ist, wenn man die Überwälzungsvorgänge berücksichtigt. Andernfalls stimmen subjektive Steuerpflicht (Art. 5 Reglement) und Verwendungszweckbindung (Art. 15 Reglement) nicht überein. Eine ähnliche Problematik stellte sich auch schon bei der Oberengadiner Verkehrsabgabe/-taxe [vgl. dazu Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 00 14, 25 und 42 vom 20. Juni 2000 E. 4a)aa), in: PVG 2000 Nr. 39].
- 110 MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 103. Zu den in der Dissertation genannten Gründen könnte man noch ergänzen, dass die Unterscheidung von direkten zu indirekten Steuern nach neuerer Doktrin auch nicht mehr aufgrund der «unberechenbaren» Überwälzungsvorgänge vorgenommen wird (vgl. dazu BLUMENSTEIN/LOCHER [Fn. 16], S. 155).
- 111 Dies ist freilich gar nicht so zwingend, wie es vielleicht auf den ersten Blick erscheinen mag (vgl. MARANTELLI, Grundprobleme [Fn. 1], S. 232 ff.).

- 112 Urteil des Bundesgerichts [2A.233/1997](#) vom 25. August 2000, in: StR 2001, S. 55.
- 113 Eine Ausnahme betrifft Winterdienstarbeiten von Privaten auf öffentlichem Grund (Urteil des Bundesgerichts a.a.O., E. 9).
- 114 Art. 18 Abs. 2 lit. b MWSTG ([SR 641.20](#)) i.V.m. Art. 33 Abs. 2 MWSTG.
- 115 Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1451 f.
- 116 Der Begriff «Zweitwohnung» wird in der vorliegenden Abhandlung als blosser Arbeitsbezeichnung verwendet. Je nach Sachzusammenhang wird auf einzelne spezifische Definitionen eingegangen. Zum Begriff der «Zweitwohnung» allgemein vgl. AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 5 ff.
- 117 Letztere sollen im hier interessierenden Zusammenhang den Dispens von einer Erstwohnungsanteilsregelung abgelten (FABIAN MÖSCHING, Massnahmen zur Beschränkung von Zweitwohnungen, Diss. Bern 2014, S. 270).
- 118 Vgl. etwa bereits den Bericht der Expertenkommission für die Prüfung der Folgen einer Aufhebung des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, 1995, abrufbar unter: <https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/lexkoller/ber-ek-aufhebunglex-d.pdf> (besucht am 9. Oktober 2014) (zitiert: Bericht Lex Koller), S. 56 oder den Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 1994 (zitiert: Bericht Steuerrecht und Bodenpolitik), S. 108 ff.
- 119 Vgl. zum Ganzen FRANCIS CAGIANUT / ULRICH CAVELTI, Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, ASA 72 (2004), S. 541 ff.
- 120 Betreffend Wortlaut von Art. 4a E-StHG vgl. [BBI 2001 3143](#), S. 3145.
- 121 FRANCIS CAGIANUT / ULRICH CAVELTI, Gutachten über die Verfassungsmässigkeit der vom eidgenössischen Parlament beschlossenen Vorschläge im Bundesgesetz über die Änderung von Erlässen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben vom 20. Juni 2003, erstattet im Auftrag der Konferenz der Kantonsregierungen (nicht publ.), S. 46 f. Vgl. auch CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 119), S. 564. Auch MARKUS REICH, Die Furcht vor dem Systemwechsel oder das Beharrungsvermögen des Bisherigen, ST 2001, S. 726 setzte ein grosses Fragezeichen hinter diese «Luxussteuer auf Ferien im eigenen Haus», wie die Steuer von CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 119), S. 543 bezeichnet wurde.
- 122 Vgl. den Beschrieb des Modells bei SIMONEK (Fn. 18), S. 3 f.
- 123 Betreffend Wortlaut von Art. 12a E-StHG vgl. SIMONEK (Fn. 18), S. 3.
- 124 SIMONEK (Fn. 18), passim.
- 125 Urteil des Bundesgerichts [2A.211/2005](#) vom 12. April 2006 E. 5 und 6.
- 126 Grundlegend zu den konzeptionellen Ausprägungen von Zweitwohnungssteuern ist die Dissertation von TONI AMONN (Fn. 27). Ferner sei etwa verwiesen auf MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 273 ff., die Darstellung in der Botschaft zum Bündner KTA-Modell (Fn. 13), S. 1455 ff. sowie RUDOLF MUGGLI, Der Traum von der Zweitwohnung – neue Zugangsbeschränkungen, in: Schweizerische Baurechtstagung 2011, Institut für Schweizerisches und Internationales Baurecht, Freiburg 2010, S. 195.
- 127 Die Ausgestaltung als Lenkungskausalabgabe wäre nach MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 280 mangels einer staatlichen Gegenleistung dagegen nicht möglich.
- 128 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 6 oder AXEL TSCHENTSCHER / ANDREAS LIENHARD, Öffentliches Recht, Ein Grundriss, Zürich/St. Gallen 2011, S. 240, welche die Lenkungsabgaben als selbständige dritte Kategorie öffentlicher Abgaben auffassen. Vgl. auch die Literaturhinweise bei HUNGERBÜHLER (Fn. 20), S. 506 FN 5.
- 129 MICHAEL BEUSCH, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr, Diss. ZH 1999, S. 101; ADRIANO MARANTELLI, Das Bundesgericht schützt die «Aufenthalts-Ersatzabgabe», zsis 2010, BestCase Nr. 9, Ziff. 2.2.3.2.
- 130 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 271.
- 131 PETER BÖCKLI, Innovation und Mimikry im Abgaberecht, ASA 58 (1989/90), S. 203.
- 132 DANIELA WYSS, Kausalabgaben, Diss. Bern 2009, S. 18.
- 133 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 271.
- 134 Vgl. die Nachweise bei MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 2.2.3.1., FN 60.
- 135 Vgl. die Nachweise bei MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 2.2.3.1., FN 62.
- 136 Vgl. zum Ganzen MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 271 f. m.w.N. sowie MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 2 Rz. 24 ff.
- 137 MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 2.2.1.
- 138 So sind bspw. auch bei Ersatzabgaben die verfassungsrechtlichen Vorgaben ziemlich weitmaschig und fällt dementsprechend der rechtspolitische Spielraum des Gesetzgebers gross aus (MARKUS MÜLLER / RETO FELLER, Erstwohnungsanteile in Tourismusgemeinden, Ein Beitrag zu Fragen der rechtlichen Zulässigkeit und Durchsetzbarkeit, BVR 2007, S. 505).
- 139 Nicht eingetreten wird auf Art. 49 Abs. 1 BV (vgl. dazu LOCHER/AMONN [Fn. 20], S. 12 f.).

- 140 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 9.
- 141 Vgl. dazu generell ADRIANO MARANTELLI, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in: Peter V. Kunz/Jonas Weber/Andreas Lienhard/Iole Fagnoli/Jolanta Kren Kostkiewicz (Hrsg.), Berner Gedanken zum Recht, Bern 2014, S. 245 ff.
- 142 Vgl. dazu AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 85 sowie folgende Aussage bei LOCHER/AMONN, S. 8: «Im Bereich der Kostenanlastungssteuern stehen freilich nicht [...] Leistungsfähigkeitsüberlegungen im Vordergrund, sondern – ähnlich wie bei den Kausalabgaben – das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip». Gleich auch MUGGLI (Fn. 126), S. 195. Nicht nachvollziehbar ist demnach die Aussage im Andermatt Beherbergungsgebührenentscheid des Bundesgerichts, wonach das Kostendeckungsprinzip bei Kostenanlastungssteuern keine Anwendung finden soll (Urteil des Bundesgerichts [2C_951/2010](#) vom 5. Juli 2011 E. 2.2.1.).
- 143 So auch LOCHER/AMONN (Fn. 29), S. 9 resp. AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 113.
- 144 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 10.
- 145 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 10.
- 146 So im Ergebnis auch ANDREAS AUER, Rechtsgutachten, Die rechtliche Zulässigkeit einer Lenkungsabgabe auf Zweitwohnungen am Beispiel der Landschaft Davos, Genf 2008, abrufbar unter: <http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dvs/are/publikationen/Gutachten%20Auer.pdf> (besucht am 9. Oktober 2014), S. 21 ff. betreffend Davoser «reiner Lenkungsabgabe» oder AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 111 betreffend Zweitwohnungssteuern allgemein.
- 147 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 283 ff.
- 148 Urteil des Bundesgerichts [2C_114/2011](#) vom 26. August 2011.
- 149 BGE 136 I 142. Zustimmung zu diesem Entscheid PETER HÄNNI / RAPHAËL MAHAIM, Lenkungsabgaben zur Beschränkung des Zweitwohnungsbaus – BGE (ATF) 136 I 142 = 1C_501/2009 (4. Januar 2010); URP 2010, S. 249; ZGRG 01/2010, S. 23, in: BR 2010, S. 134.
- 150 Dass die gesamte Problematik durchaus virulent ist, zeigt etwa das Beispiel von Zermatt. Hier soll dem Vernehmen nach eine Art Zweitwohnungsrat oder eine Zweitwohnungskommission ins Leben gerufen werden. Dieses Gremium hätte die Aufgabe, die Anliegen der auswärtigen Immobilieneigentümer bei der Ausgestaltung und bei der Verwendung der erheblichen Einnahmen aus einer Steuer auf Zweitwohnungen einzubringen (LUZIUS THELER, [Walliser Gemeinden suchen Dialog mit Besitzern von Feriendomizilen](#), NZZ Online 4. November 2014).
- 151 So auch LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 11 f. und zwar sowohl für Zweitwohnungssteuern, die als Kostenanlastungssteuern, als auch solche, die als Lenkungssteuern konzipiert sind. Vgl. ferner zur Problematik des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot im Zweitwohnungssteuerbereich ausführlich: AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 113 ff. Vgl. ferner bereits MARANTELLI, Grundprobleme (Fn. 1), S. 211 betreffend dem in der Vergangenheit diskutierten Walliser Modell einer Gemeindeabgabe auf Grundstücken mit touristischer Bestimmung.
- 152 MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 2.2.5 m.w.N.
- 153 Hingewiesen sei zudem auf den sich in Revision befindenden Art. 8a Abs. 2 und 3 RPG ([SR 700](#)).
- 154 Damit ist letztlich das Verhältnismässigkeitskriterium der «Erforderlichkeit» angesprochen. Wenn das angestrebte Ziel auch ohne Lenkungsabgabe erreicht werden kann, fehlt es am genannten Kriterium (MÖSCHING, Massnahmen [Fn. 117], S. 285).
- 155 BGE 140 I 176 E. 7.2. S. 185.
- 156 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 297 f.
- 157 So z.B. MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 273.
- 158 AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 180. Die Aussagen AMONNS beschlagen zwar das Kostenanlastungssteuermodell, was bezüglich dieser Frage aber keinen Unterschied macht.
- 159 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 273 f.; SIMONEK (Fn. 18), S. 10.
- 160 BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 16), S. 224; TONI AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung, StR 54 (1999), S. 25.
- 161 CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 119), S. 543; SIMONEK (Fn. 18), S. 14. Differenzierend dagegen AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 81, der ein «Luxuselement» dann annimmt, wenn sich jemand eine Zweitwohnung zu Erholungszwecken zur eigenen Verfügung hält, nicht dagegen, wenn die Zweitwohnung bspw. als Kapitalanlage dient.
- 162 SIMONEK (Fn. 18), S. 14; CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 119), S. 543. Nach LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 28, AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 179 und MÜLLER/FELLER (Fn. 138), S. 509 haftet Aufwandsteuern häufig ein «willkürlicher Beigeschmack» an. So ist denn auch die in unserem nördlichen Nachbarland erhobene und als Aufwandsteuer konzipierte Zweitwohnungssteuer bei den betroffenen Steuersubjekten auf erbitterten Widerstand gestossen (AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung [Fn. 160], S. 26).
- 163 AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 166 f. und S. 235. So zumindest interpretiert MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 274, FN 1158 die Aussagen AMONNS.
- 164 So AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 170 mit Nachweis.

- 165 Vgl. zum Ganzen MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 119), S. 274 sowie AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 180.
- 166 Vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 21. Oktober 1981 E. 4c, in: ZBI 1982, S. 492 («Gemeinde Lantsch/Lenz») oder betreffend Minimalbesteuerung Urteil des Bundesgerichts vom 22. Mai 1974, in: ASA 44 (1975/76), S. 539 (2 o/oo-Grenze).
- 167 SIMONEK (Fn. 18), S. 2, S. 15 und S. 19 scheint von einer maximal zulässigen Zusatzbelastung durch eine Zweitliegenschaftssteuer in Höhe von ca. 1 o/oo bis 2 o/oo auszugehen.
- 168 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 274 m.w.N.
- 169 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 275.
- 170 AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 169 ff.; DERS., Zweitwohnungsbesteuerung (Fn. 160), S. 25 ff.; LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 17 ff. Weitere Nachweise finden sich bei SIMONEK (Fn. 18), S. 20. Dabei soll es sich bei einer Kostenanlastungssteuer dieser Art gleichzeitig um eine indirekte Steuer handeln, so dass das Steuerharmonisierungsgesetz ihrer Erhebung nicht entgegensteht (KATALIN HUNYADY / ERICH LINDER / ADRIAN MAUERHOFER / CHRISTOPH MIESCH, Umsetzung der bundesrechtlichen Vorgaben im Bereich Zweitwohnungen im Kanton Bern, KPG-Bulletin 2013, S. 98 unter Verweis auf den [Erläuternden Bericht des UVEK vom 17. August 2012 zur Zweitwohnungsverordnung](#), S. 4).
- 171 AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung (Fn. 160), S. 30; MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 277.
- 172 CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 119), S. 544 f.; AMONN, Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 180; DERS., Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 86 ff.; SCHWEIZERISCHE VEREINIGUNG FÜR LANDESPLANUNG VLP/ASPAN, Aufhebung des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (Lex Koller), Notwendigkeit und Wirkung raumplanerischer Ersatzmassnahmen, Untersuchung im Auftrag des Bundesamtes für Raumentwicklung, Bern, Juni 2004, S. 33.
- 173 AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 127), S. 21 ff. Vgl. auch ROBIN SCHWARZENBACH, [Zweitwohnungen – besser als ihr Ruf?](#), NZZ 25. September 2008, S. B 5.
- 174 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 278. Vgl. auch die Aussage in einer Zeitungsmeldung, wonach die Wertschöpfung aus Ferienwohnungen in der Landschaft Davos grösser als erwartet ist (PAUL SCHNEEBERGER, [Lenkungsabgabe steht nicht im Vordergrund](#), NZZ Online 23. Februar 2013). Zu den Vor- und Nachteilen von Zweitwohnungen allgemein vgl. die Auflistung bei MUGGLI (Fn. 126), S. 188 ff.
- 175 AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 189 ff.; DERS., Zweitwohnungsbesteuerung 1999 (Fn. 20), S. 182; LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 29, MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 299; SIMONEK (Fn. 18), S. 2 f., S. 20 und S. 25.
- 176 Werkzeugkasten – Erst- und Zweitwohnungen sowie touristische Beherbergung, Leitfaden, Instrumente und Muster, Kanton Graubünden 2009/2010
http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dvs/are/publikationen/Werkzeugkasten_10_04_10.pdf (besucht am 7. Oktober 2014) (zitiert: Werkzeugkasten), S. 46 ff. et passim.
- 177 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 11 59 vom 3. Juli/28. September 2012 E. 6c, in: PVG 2012 Nr. 24, S. 193.
- 178 BGE 140 I 176 E. 5.3. S. 181.
- 179 Obschon das Bundesgericht die Kategorie der «reinen Lenkungsabgabe» bisher abgelehnt hat, ist die Silvaplanner Zweitwohnungssteuer im Folgenden mit Bezug auf ihren Lenkungszweck trotzdem anhand der strengen, für reine Lenkungsabgaben entwickelten Kriterien zu prüfen, da Zweitwohnungseigentümer sich nicht durch spezielle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auszeichnen (vgl. Abschnitt III.B.4.a.bb. hievore) und somit die Silvaplanner Zweitwohnungssteuer a priori nicht als fiskalische (hybride) Lenkungssteuer gerechtfertigt werden kann.
- 180 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 281, FN 1196.
- 181 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 21. Nach AUER (Fn. 146), S. 17 ist dem Verhältnismässigkeitsprinzip «im Bereich der Lenkungsabgaben grosse Bedeutung zuzumessen».
- 182 PETER BÖCKLI, Die Schwerverkehrssteuer und ihre Einordnung in das System der Abgaben, ASA 49 (1980/81), S. 9.
- 183 BÖCKLI, Mimikry (Fn. 131), S. 204.
- 184 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 21; AUER (Fn. 146), S. 16 ff.; MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 283 f. In einem Bereich wie bspw. der Raumplanung sind an das Erfordernis der Eignung dabei eher strenge Anforderungen zu stellen (HANS B. DIRIWÄCHTER, Die Zuständigkeit zur Erhebung und Regelung von Lenkungsabgaben, Diss. SG 1981, S. 140).
- 185 So wäre bspw. auch eine Umweltsteuer, deren Abgabenhöhe dauernd derart tief angesetzt wird, dass kein Lenkungseffekt erzielt wird, sinnlos (VALLENDER/JACOBS [Fn. 27], S. 101 f.).
- 186 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 272.
- 187 Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die Raumplanung (Flankierende Massnahmen zur Aufhebung des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland) vom 4. Juli 2007, BBI 2007 5765–5786 (zitiert: Botschaft Raumplanung), S. 5771.
- 188 So gemäss MÜLLER/FELLER (Fn. 138), S. 510.
- 189

- VLP, Ersatzmassnahmen (Fn. 172), S. 13. Auch eher kritisch äussern sich Vertreter des bernischen Amtes für Gemeinden und Raumordnung (HUNYADY/LINDER/MAUERHOFER/MIESCH [Fn. 170], S. 87), MÜLLER/FELLER (Fn. 138), S. 510 sowie MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 299.
- 190 Werkzeugkasten (Fn. 176), S. 127, FN 1.
- 191 Zweitwohnungen – Planungshilfe für die kantonale Richtplanung, Bundesamt für Raumentwicklung ARE, 2010, abrufbar unter:
<http://www.aren.admin.ch/dokumentation/publikationen/00018/00385/index.html?lang=de> (besucht am 7. Oktober 2014) (zitiert: Planungshilfe), S. 30.
- 192 LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 25. Allenfalls wäre diesen Autoren zufolge auch eine Abgabe von bis zu 15 o/oo möglich (LOCHER/AMONN [Fn. 20], S. 23). In letzterem Sinne interpretiert MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 285 das Gutachten.
- 193 BGE 140 I 176 E. 6.2 S. 183.
- 194 BGE 140 I 176 E. 6.2 S. 183. Ebenso bereits Urteil des Bundesgerichts 2C_804/2010 vom 17. Mai 2011 E. 5.3.6. Strenger dagegen Urteil des Bundesgerichts 2C_467/2008 vom 10. Juli 2009 E. 5.6.
- 195 PETER BÖCKLI, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 116.
- 196 Vgl. dazu MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 285: «Für eine abschliessende Beurteilung ist es aber noch zu früh».
- 197 BERNHARD RÜTSCHKE, Bundesgericht, II. öffentlich-rechtliche Abteilung, 27. März 2014, 2C_1076/2012 und 2C_1088/2012, in: ZBI 115 (2014), S. 438 f. Ebenfalls eher kritisch mit Bezug auf den Lenkungseffekt: ANDREAS LIENHARD ET AL., Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2013 und 2014, ZBJV 150 (2014), S. 819.
- 198 MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 2.2.4.2. Die Abgabe der Gemeinde Val d'Illiez betrug jährlich 1% des Gebäudeversicherungswertes, wobei sie sich ab dem 21. Tag der Wohnungsbenutzung pro Tag um 2% zu reduzieren beginnt, und ab einer Benutzungsdauer von 70 Tagen und mehr ganz entfällt. Sie wird zudem maximal während 20 Jahren erhoben (vgl. zum Ganzen die zusammenfassende Darstellung bei MARANTELLI, Aufenthalts-Ersatzabgabe (Fn. 129), Ziff. 1.1).
- 199 «Die Gewohnheit ist die zweite Natur des Menschen».
- 200 Das war etwa die Höhe der Ersatzabgabe von Pontresina, welche das Bundesgericht zu beurteilen hatte (Urteil des Bundesgerichts 2P.190/2006 vom 23. November 2006). Von der Zulässigkeit einer Abgabenhöhe von 20% ging auch das Bündner Verwaltungsgericht aus (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 05 87 vom 25. April 2006, in: PVG 2006, Nr. 89). Die Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 47, FN 55 geht von einem Abgabesatz zwischen 20% und 40% aus.
- 201 Nämlich für den Bau und Unterhalt von Strassen (inkl. Schneeräumung und Beleuchtung), für die Finanzierung der Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Kehrtrichtbeseitigung, die Feuerwehr und teilweise auch für Aktivitäten der allgemeinen Verwaltung (AMONN, Zweitwohnungen [Fn. 27], S. 86).
- 202 Vgl. dazu etwa RENÉ L. FREY, Lenkungs- und Kausalabgaben in der Finanzwissenschaft, ZBI 78 (1977), S. 49 ff. und DIRIWÄCHTER (Fn. 184), S. 17 ff. Vgl. auch BEUSCH (Fn. 129), S. 114, insb. FN 495.
- 203 So beispielsweise auch zahlreiche Aussagen/Vorschläge in der Literatur: MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 284 unter Verweis auf THOMAS KAPPELER, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, Schriftenreihe zum Umweltrecht, Bd. 16, Zürich 2000, S. 27; VALÉRIE DUVANEL-DONZEL, La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit, URP 2007, S. 37 ff., S. 50, FN 38 mit zahlreichen Nachweisen; AUER (Fn. 146), S. 17 f.; ähnlich wohl auch LOCHER/AMONN (Fn. 20), S. 25 sowie LIENHARD (Fn. 197), S. 819. Offenbar hat auch die Regierung des Kantons Graubünden bezüglich Wirkungsprüfung einen ausdrücklichen Vorbehalt in ihrem Genehmigungsbeschluss der Silvaplanner Lenkungssteuer gemacht (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 3. Juli/28. September 2012 E. 9, in: PVG 2012 Nr. 24).
- 204 So die abgaberechtliche Einordnung durch TONI AMONN / RES NYFFENEGGER, Gutachten betreffend kommunale Lenkungsabgabe für den Zweitwohnungsbau im Kanton Bern, erstattet dem Amt für Gemeinden und Raumordnung des Kantons Bern, Bern 2011 (nicht publ.), S. 15 und MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 287.
- 205 Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 41 ff.
- 206 AUER (Fn. 146), S. 5.
- 207 Vgl. Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 41 ff.
- 208 Art. 11 BauR.
- 209 Vgl. Abschnitt III.B.2.b. hievon.
- 210 HUNYADY/LINDER/MAUERHOFER/MIESCH (Fn. 170), S. 86 und S. 98.
- 211 So zumindest implizit die Botschaft zum Bundesgesetz über Zweitwohnungen vom 19. Februar 2014, BBl 2014 2287–2323 (zitiert: Botschaft Zweitwohnungen), S. 2300.
- 212 AMONN/NYFFENEGGER (Fn. 204), S. 9 und auf diese sich berufend MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 289.

- 213 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 289.
- 214 Vgl. betreffend Kriterium der Eignung bei einer reinen Lenkungsabgabe auch AMONN, Zweitwohnungen (Fn. 27), S. 103 f.
- 215 Gemäss MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 290 ist die Frage der Eignung bei der Berner Lenkungsabgabe noch unklar. Und nach AMONN/NYFFENEGGER (Fn. 204), S. 14 gilt: «Wir vermuten, dass das Instrument der Lenkungsabgabe (in der vorgeschlagenen Höhe) nur einen relativ geringfügigen Einfluss auf die Nachfrage nach Zweitwohnungen haben dürfte». AUER (Fn. 146), S. 17 hat bezüglich der Davoser Lenkungsabgabe, welche für den Neubau oder die Umnutzung bestehender Zweitwohnungen eine Abgabe von CHF 200.– bis CHF 600.– pro m² Bruttogeschossfläche oder für die Umnutzung von Hotels eine Abgabe von CHF 500.– bis CHF 1'200.– pro m² Bruttogeschossfläche vorsah, festgehalten, deren Eignung könne nur vage eingeschätzt werden und es obliege deshalb den Behörden, deren Wirksamkeit nach Ablauf einer vernünftigen Frist zu prüfen.
- 216 AUER (Fn. 146), S. 25.
- 217 AMONN/NYFFENEGGER (Fn. 204), S. 24.
- 218 Ibid.
- 219 Nichtsdestotrotz wäre nach AMONN/NYFFENEGGER eine periodische einer einmaligen Lenkungsabgabe vorzuziehen, weil diese eine permanentere Lenkungswirkung hätte (AMONN/NYFFENEGGER [Fn. 204], S. 18).
- 220 Vgl. statt vieler die Einordnung bei WYSS (Fn. 132), S. 13.
- 221 WIEDERKEHR/RICHLI II (Fn. 16), S. 320; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 17), S. 560. Entsprechend sind Ersatzabgaben nach dem Vorteil zu bemessen, den ein Pflichtiger aus der Befreiung von der Erfüllung einer Primärpflicht zieht (HUNGERBÜHLER [Fn. 20], S. 527).
- 222 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 17), S. 561; MÜLLER/FELLER (Fn. 138), S. 504.
- 223 Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 17 ff. und S. 46 ff.; MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 294 bezeichnet dieses Modell als gelungenes Beispiel.
- 224 Werkzeugkasten (Fn. 176), S. 43, S. 63, S. 71, S. 80 et passim.
- 225 Vgl. Arbeitshilfe (Fn. 69), S. 46 ff.
- 226 Urteil des Bundesgerichts [2P.190/2006](#) vom 23. November 2006.
- 227 Urteil des Bundesgerichts [1P.586/2004](#) vom 28. Juni 2005.
- 228 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 298.
- 229 So MUGGLI (Fn. 126), S. 194.
- 230 Urteil des Bundesgerichts [1P.586/2004](#) vom 28. Juni 2005 E. 4.2.2.
- 231 ALEXANDER RUCH, Bundesgericht, I. Öffentlichrechtliche Abteilung, 28. Juni 2005, [1P.586/2004](#) und [1P.588/2004](#), in: ZBI 107 (2006), S. 381 f.
- 232 MÜLLER/FELLER (Fn. 138), S. 506. Gleich auch AMONN/NYFFENEGGER (Fn. 204), S. 21.
- 233 MÖSCHING, Massnahmen (Fn. 117), S. 297.