

## S. 200 / Nr. 29 Doppelbesteuerung (d)

BGE 67 I 200

29. Urteil vom 10. November 1938 i. S. Ruppert c. Gemeinde Arosa.

Regeste:

Kurtaxe: keine Anwendung des Verbotes der interkantonalen

Doppelbesteuerung auf sie, solange sie nicht den allgemeinen Charakter einer Aufenthaltssteuer annimmt.

Damit die Abgabe als Kurtaxe erscheint, genügt, dass sie vorwiegend dazu dient, Mittel für Einrichtungen und

Seite: 201

Veranstaltungen zu schaffen, die dem Kurgast zugute kommen; dass er alle damit finanzierten Institutionen auch tatsächlich benützen könne, ist nicht erforderlich.

Kurtaxe: L'interdiction de la double imposition en matière intercantonale ne la touche pas, aussi longtemps du moins qu'elle n'apparaît pas comme un impôt sur le séjour.

Pour que la contribution apparaisse comme une Kurtaxe, il suffit qu'elle serve principalement à procurer les installations et à organiser les manifestations dont profitent les hôtes; il n'est pas nécessaire que ceux-ci puissent effectivement profiter de toutes les institutions payées avec le produit de la Kurtaxe.

Kurtaxe: Il divieto della doppia imposta in materia intercantonale non si applica alla cosiddetta «Kurtaxe» fino a tanto ch'essa non assuma il carattere di un'imposta di soggiorno.

Affinchè appaia come una tassa, basta ch'essa serva principalmente a procurare i mezzi necessari per opere e manifestazioni a profitto del turista; non è necessario che quest'ultimo possa effettivamente fruire di tutte le istituzioni finanziate dal provento della cosiddetta «Kurtaxe».

A. - Die Gemeinde Arosa erliess am 4. Oktober 1938 ein Kurtaxen-Gesetz. Darnach wird von jeder in Arosa weilenden Person, die nicht der Gemeindesteuerpflicht unterliegt, pro Logiernacht eine Kurtaxe erhoben, die der Höhe nach abgestuft ist nach dem Rang des Hauses, in dem sich der Gast aufhält, der Jahreszeit des Aufenthaltes sowie darnach, ob es sich um Erwachsene oder Kinder handelt. Bestimmte Personen sind von der Taxe befreit, u. a. Kurgäste, die sich durch amtliches Attest als unbemittelt ausweisen. Über eventuell andere Ausnahmen entscheidet der Kur- und Verkehrsverein Arosa, dem unter Aufsicht und Kontrolle der Gemeinde auch der Einzug und die Verwendung der Kurtaxe obliegt. Über deren Verwendung bestimmt Art. 7 des Gesetzes:

«Die Kurtaxengelder sind ausschliesslich zur Hebung und Förderung des Fremdenplatzes Arosa und im Interesse der hier weilenden Gäste zu verwenden...»

Allfällige Beschwerden über die Anwendung des Gesetzes und der dazu erlassenen Ausführungsbestimmungen entscheidet endgültig der Gemeinderat.

Es steht fest und ist nicht bestritten, dass nach bündnerischem Staatsrecht in der Steuerautonomie der

Seite: 202

Gemeinden (Art. 40 Abs. 5 KV) auch die Befugnis enthalten ist, eine Kurtaxe einzuführen und die Regelung und den Vollzug einem Kurverein zu übertragen. In einem das Kurtaxengesetz von Arosa betreffenden Entscheid des Kleinen Rates i. S. Clotin und Genossen vom 21. Juli 1939 wird ausdrücklich erklärt, die erwähnte Verfassungsvorschrift, wonach Gemeindesteuern «nach billigen und gerechten Grundsätzen» zu erheben sind, sei nicht verletzt, wenn schon eine Regelung zu begrüssen wäre, die länger in Arosa weilende Patienten mehr entlasten würde.

B. - Der Rekurrent ist Angestellter einer Bank in Zürich und wohnt mit seiner Familie in Zollikon. Wegen einer Knochenkrankheit weilte er ab 28. März 1941 als Patient im Sanatorium «Florentinum» in Arosa, wo er bettlägerig war. Die Kurtaxe, mit der er belastet wurde, war, das Florentinum gilt als Haus II. Ranges im März 80 Rappen im Tag, im April, Mai und Juni 50 Rappen und im Juli und August 60 Rappen. Bis Ende Juli ergab sich ein Totalbetrag von Fr. 67.30. Ausserdem war die kantonale Beherbergungsabgabe von 10 Rappen pro Nacht zu bezahlen. Sie ist nicht Gegenstand der Beschwerde.

In Zollikon ist der Rekurrent für das Jahr 1941 veranlagt mit einem Einkommen von Fr. 4900. und einem Vermögen von Fr. 11000. Die Staatssteuer beträgt Fr. 121.80 und die Gemeindesteuer Fr. 136.80, einschliesslich Fr. 10. Feuerwehrpflichtersatzsteuer. Der Rekurrent behauptet, dass zufolge seiner Krankheit das wirkliche Einkommen im Steuerjahr 1941 geringer sei. Er weigerte sich, die Kurtaxe zu bezahlen, da sich daraus eine unzulässige Doppelbesteuerung ergebe und machte

geltend, dass er von den aus der Kurtaxe finanzierten Institutionen keinen Gebrauch machen könne, sodass die Kurtaxe ihm gegenüber den Charakter einer reinen Personalsteuer erhalte. Im besondern beanstandete er sie hinsichtlich der Höhe der eingeforderten Summe und stellte die Kurtaxenrechnung in Beziehung zur Erwerbssteuer, die er in der Wohngemeinde Zollikon bezahlt. Der

Seite: 203

Gemeinderat Arosa fasste die Reklamation als Beschwerde auf und wies diese mit einem dem Rekurrenten am 4. August 1941 zugestellten Entscheide ab.

Dagegen hat Ruppert die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung. Als Beschwerdegrund wird unzulässige Doppelbesteuerung geltend gemacht und zur Begründung ausgeführt:

Die Kurtaxe verstosse wirtschaftlich und rechtlich gegen das Verbot der Doppelbesteuerung. Nach ihrer Höhe sei sie bei längerem Aufenthalt eine der ordentlichen Besteuerung ähnliche Belastung. Es wird verwiesen auf den Vorbehalt im Urteil Schmid, 61 I 3064. Hier nehme die Kurtaxe in der Tat den Charakter einer eigentlichen Aufenthaltssteuer an, schon im allgemeinen und dann im besondern bei Verhältnissen, wie sie beim Rekurrenten vorliegen. Das Erträgnis werde nicht ausschliesslich im Interesse der in Arosa weilenden Fremden verwendet, sondern zu einem grossen Teil im Interesse der Gemeinde und des Gastgewerbes. Hierüber werden nähere Ausführungen gemacht. Nur 35 % der Kurtaxeneingänge würden in einwandfreier Weise verwendet. Nur in diesem Umfang habe die Kurtaxe den Charakter einer Gebühr und Zwecksteuer. Was darüber hinausgehe sei Luxusaufwand, dessen Benutzung jedem einzelnen Gast überlassen werden müsse und der nicht aus allgemeinen Kurtaxengeldern finanziert werden dürfe. Für 65 % sei die Kurtaxe rechtlich Vorzugslast und werde nur von dem geschuldet, der von den betreffenden Institutionen Gebrauch mache. Das gelte auch für bewegungsfähige Patienten. «Besonders krass ist die Lage bei bettlägerigen Patienten, wie dies vorliegendenfalls zutrifft. Solche können nicht einmal von den Wegen und Strassen, geschweige denn von den andern gebotenen Vergünstigungen Gebrauch machen. Sie beanspruchen die Gemeindegeldern somit weniger als der Gemeindebürger selbst. Da der Aufenthalt für sich keinen Steueranspruch begründet und eine Mehrnutzung, durch welche allein die Kurtaxe in gewissem Umfange gerechtfertigt ist, ausgeschlossen

Seite: 204

ist, ist eine Besteuerung bettlägeriger Patienten, sei es auch in noch so geringem Umfange, in keiner Weise gerechtfertigt.»

D. - Die Gemeinde Arosa beantragt die Abweisung der Beschwerde.

E. - Wie der Rekurrent mitteilt, hat er Arosa am 9. September verlassen und ist an seinen Wohnsitz zurückgekehrt. Die Kurtaxe für die Zeit des Aufenthalts des Rekurrenten in Arosa beträgt Fr. 90.40.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Der Rekurrent beschwert sich über bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung. Dieser Beschwerdegrund setzt die Erschöpfung der kantonalen Instanzen nicht voraus. Der Entscheid des Gemeinderates Arosa konnte daher direkt angefochten werden.

2.- Eine Kurtaxe ist eine Abgabe, auf die das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zur Anwendung kommt, auch wenn man sie als Steuer betrachtet und nicht als Gebühr oder Beitrag. Es kann in dieser Beziehung verwiesen werden auf BGE 61 I 305. Ist in diesem Urteil die Kurtaxe als Steuer bezeichnet worden, so ist doch nicht zu verkennen, dass sie auch Elemente enthält, die auf die Gebühr und den Beitrag hinweisen. Umso weniger besteht Anlass, von jener Auffassung über das Verhältnis der Kurtaxe zum Verbot der Doppelbesteuerung abzugehen.

3.- In dem genannten Urteil wurde indessen in Erw. 4 ein Vorbehalt gemacht für den Fall, dass eine sich Kurtaxe oder ähnlich nennende Abgabe nach den Umständen den Charakter einer Aufenthaltssteuer hat, die an Stelle der ordentlichen Steuern erhoben wird und daher mit diesen in Konkurrenz tritt. Bei solcher Sachlage würde bei einem in einem andern Kanton wohnhaften Gast die Abgabe in die Steuerhoheit dieses Kantons eingreifen und wäre unzulässig. Es wird in dieser Frage auf die

Seite: 205

Ausgestaltung und Verwendung der Abgabe ankommen (46 I 414 3).

Die Kurtaxe hat den Zweck, Mittel für Einrichtungen und Veranstaltungen zu beschaffen, die den Fremden zugute kommen, für sie die Annehmlichkeiten des Aufenthalts, die Aussichten auf Erholung und Genesung erhöhen. Ferner kann in ihr ein Ausgleich liegen für anderweitige Leistungen wie Gästekontrolle, Auskunftseinrichtungen und dergleichen. Eine Aufenthaltssteuer dagegen würde sich als ein Beitrag an den ordentlichen Gemeindehaushalt darstellen, der mit den ordentlichen Steuern auf eine Stufe zu stellen wäre. Bei dieser Wertung in der einen oder andern Richtung darf indessen an die Kurtaxe nicht ein zu strenger und ausschliesslicher Massstab angelegt werden. Die Grenze zwischen

den besondern Interessen und Vorteilen der Gäste und den allgemeinen finanziellen Bedürfnissen der Gemeinde lässt sich nicht immer scharf ziehen. Er muss auf die Natur der Abgabe im grossen und ganzen abgestellt werden. Für die Annahme einer Kurtaxe hat es zu genügen, dass sie vorwiegend in der erwähnten Weise den Gästen zum Vorteil gereicht oder eine Art Entgelt für bestimmte Leistungen bildet, selbst wenn nebenbei auch eine gewisse Entlastung des gewöhnlichen Gemeindebudgets vorliegen mag. Auch ist eine Spaltung der Abgabe - für die Frage der Doppelbesteuerung - in einen Bestandteil, der noch als Kurtaxe anerkannt würde, und den Rest, der als Aufenthaltssteuer erklärt würde, wennmöglich zu vermeiden.

Was die Höhe der Kurtaxe anlangt, ist es gegeben, dass die Bedeutung und der Rang des Fremdenorts eine erhebliche Rolle spielen. An einen Ort wie Arosa werden von den Gästen andere Ansprüche gemacht als an einfachere Plätze, und die Einrichtungen und Veranstaltungen für die Fremden müssen sich nach diesen Ansprüchen richten. Man kann auch nicht, wie es der Rekurrent tut, unterscheiden zwischen dem, was notwendig ist und dem, was Luxus wäre und je nachdem das Vorliegen einer Kurtaxe

Seite: 206

annehmen oder verneinen. Auch diese Abgrenzung wäre höchst unsicher; der Aufwand, der anderwärts als zu weitgehend unterbleibt, mag in Arosa und andern Fremdenzentren angemessen sein. Jedenfalls lässt sich aus diesem Moment nichts Entscheidendes herleiten gegen die Würdigung der Abgabe als einer Kurtaxe.

4.- Prüft man im Lichte dieser allgemeinen Bemerkungen die Kurtaxe von Arosa, so wird man sie als solche gelten lassen müssen. Dass die Ansätze etwas hoch sind, steht dem, wie gesagt, nicht entgegen. Über den Ertrag der Taxe und die Verwendung geben der Geschäftsbericht und die Jahresrechnung des Kur- und Verkehrsvereins Auskunft, die für das Rechnungsjahr 1939/40 vorliegen. Die Kurtaxe warf in der genannten Periode Fr. 163425. ab (einschliesslich der sog. Sporttaxe, das heisst gewisser Zuschläge, die in den Saisonmonaten erhoben werden und für Sportsveranstaltungen und -zwecke bestimmt sind; in Gaststätten und Heilanstalten II. Kategorie sind diese Zuschläge im Winter 20 und im Sommer 10 Rappen). Von den Kurtaxen (ohne Sporttaxen) gehen vertraglich vorweg an die Gemeinde 28 %, Fr. 35385., für Bau und Unterhalt von Strassen und Wegen. Die Ausgaben der Gemeinde für das Strassenwesen waren im Jahre 1940 Fr. 111341.49; im Jahre 1939 betragen sie Fr. 151518. - bei einem Beitrag aus den Kurtaxen von Fr. 63239.50. Es ist durchaus glaubwürdig, dass in diesen Auslagen ein Mehraufwand im ungefähren Ausmass jener Beiträge enthalten ist, der sich aus Rücksichten auf die Fremden, ihre besondern Interessen und Wünsche, erklärt und sonst nicht gemacht zu werden brauchte.

Ferner hat die Gemeinde, ausser kleineren Beträgen, die hier übergangen werden können, einen Beitrag von Fr. 3000. für das Isolierspital erhalten, für das sie aus eigenen Mitteln rund Fr. 11000. aufgewendet hat. Der Beitrag aus der Kurtaxe mag sich aus dem Interesse der Gäste daran rechtfertigen, dass gewisse Kranke richtig isoliert werden. Andererseits hat die Gemeinde für die

Seite: 207

Gästekontrolle dem Kur- und Verkehrsverein Fr. 10000.- vergütet, welcher Beitrag den Gästen und damit der Kurtaxenrechnung aus dem Gebührengesichtspunkt belastet werden kann, wie auch der Rekurs anerkennt. Sollte die Gemeinde unter dem Titel Strassenunterhalt oder sonstwie etwas zu viel erhalten haben, so wäre in dem genannten Posten ein Ausgleich zu finden.

Was die Verwendung von Kurtaxengeldern durch den Kur- und Verkehrsverein selbst anlangt, ergibt sich aus der Antwort, dass Aufwendungen gemacht wurden für Strassenverbesserungen, Markierungen und Skiabfahrten sowie für die Tilgung bezüglicher früherer Aufwendungen, für das lichtklimatische Observatorium und die meteorologische Station, für den öffentlichen Leesesaal und Prospekte, für die Pacht der beiden Seen und für Naturschutzbestrebungen. Im Rahmen einer Kurtaxenrechnung können derartige Aufwendungen nicht wohl beanstandet werden. Für besondere Veranstaltungen im Interesse der Gäste wurden etwa Fr. 9000.- aufgewendet. Wenn Sportsanlässe anerkanntermassen auch der Propaganda für Arosa dienen, ändert das doch nichts daran, dass sie in erster Linie für die Gäste bestimmt sind als Gelegenheit zu sportlicher Betätigung oder Unterhaltung. Ein weiterer Posten von Fr. 33000.- betrifft Verwaltungskosten des Vereins, die insgesamt Fr. 67000.- betragen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Verein eine Organisation ist nicht nur im Interesse der Betriebe und Personen, die vom Fremdenverkehr leben oder daraus Nutzen ziehen, sondern auch der Fremden, denen neben der Tätigkeit des Vereins in einem allgemeinem Sinn namentlich das Auskunfts- und Verkehrsbureau zugute kommt, sodass es nicht als unzulässig erscheint, einen namhaften Teil der allgemeinen Unkosten der Kurtaxenrechnung zu belasten. Gewisse Bedenken mag die Zuweisung von Fr. 6000.- an die Propagandarechnung des Vereins erwecken. Wenn auch nicht zu leugnen ist, dass die Propaganda indirekt auch den Fremden Vorteile bringt, indem mit der Frequenz des

Seite: 208

Kurortes auch dessen allgemeine Leistungen für die Gäste wachsen, so erscheint doch jener Vorteil als reichlich entfernt. Doch sind die Bedenken nicht erheblich genug, um der Abgabe in ihrer Gesamterscheinung den Charakter der Kurtaxe zu nehmen.

5.- Folgt aus dem Gesagten, dass, jedenfalls im allgemeinen, der fraglichen Abgabe die Qualifikation einer Kurtaxe nicht abgesprochen werden kann, so erhebt sich noch die Frage, ob sie nicht wenigstens bestimmten Personenkreisen gegenüber, nach ihren Auswirkungen, nicht als Kurtaxe, sondern als Aufenthaltssteuer erscheint. Es handelt sich um die Insassen von Sanatorien, die häufig monatelang dort zu Heilzwecken weilen, speziell um solche die, wie der Rekurrent, bettlägerig und damit in ihrer Bewegungsfreiheit in einer Weise gehemmt sind, dass es ihnen unmöglich ist, die Einrichtungen und Veranstaltungen zu geniessen, die mit Mitteln der Kurtaxen bestritten werden, während freilich, soweit die Kurtaxe Äquivalent für andersartige Leistungen ist - Gästekontrolle, Auskunftsdienst - auch der immobilisierte Patient davon Nutzen haben kann.

Es lässt sich nicht bestreiten, dass sich hier Belastungen ergeben können, die mit Recht als unbillig empfunden werden (bei Heilanstalten der II. Kategorie kommt man im Jahr auf etwas über Fr. 200.-). Wenn das Kurtaxengesetz die Patienten den übrigen Gästen gleichstellt und nicht stärker nach der Dauer des Aufenthalts abstuft, so wird das Ergebnis nicht selten unbefriedigend und stossend sein. Speziell auch der Patient, der dauernd bettlägerig ist, verdient gewiss Berücksichtigung. Es mag sein, dass das nicht gut vermittelt einer allgemeinen Regel möglich ist, weil es zu sehr auf die einzelnen Umstände ankommt, und dass man sich daher mit einer Aushilfsbestimmung begnügen muss, wie sie im Schlussabsatz von Art. 3 enthalten ist, derzufolge über eventuelle weitere Befreiungen von der Kurtaxe als die in Art. 3 positiv erwähnten, der Kur- und Verkehrsverein entscheidet. Diese Vorschrift

Seite: 209

hat nicht, wie der Rekurrent meint, den Fall der unbemittelten Kurgäste im Auge, die schon nach lit. f befreit sind, sondern muss sich auf andere Tatbestände beziehen, wo die völlige oder teilweise Entlastung von der Taxe ein Gebot der Billigkeit ist, was wohl auch für den Patienten zutrifft, der sich durch ein ärztliches Zeugnis darüber ausweist, dass er für längere Zeit bettlägerig ist. Sollten die Organe des Vereins in der Anwendung jener Befreiungsmöglichkeit bisher zu zurückhaltend gewesen sein, so wäre das ein Fehler nicht des Gesetzes, sondern von dessen Handhabung, der sich bei gutem Willen leicht heben lässt (es darf hier wohl der Erwartung Ausdruck gegeben werden, dass der Kur- und Verkehrsverein die Frage nachträglich auch noch für den Rekurrenten prüfen wird).

Das Bundesgericht hat indessen nicht darüber zu befinden, ob die Kurtaxe unter den gedachten Verhältnissen, den «billigen und gerechten Grundsätzen» entspreche, die Art. 40 Abs. 5 KV der Autonomie der Gemeinden in der Ordnung der kommunalen Steuern als Richtlinie und Schranke setzt, oder ob die Regelung mit Art. 4 BV vereinbar sei. Beschwerde ist nur erhoben wegen Doppelbesteuerung. Eine Anfechtung aus jenen Verfassungsbestimmungen wäre auch deshalb unzulässig, weil es an der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges fehlt (nach Art. 31 KV wäre der Rekurs an den Kleinen Rat möglich gewesen), welches Erfordernis für die genannten Beschwerdegründe gilt.

Aus dem Gesichtspunkt unzulässiger Doppelbesteuerung könnte nur eingeschritten werden, wenn die Abgabe unter den erwähnten Umständen ihre Natur ändern, wenn sie aus einer Kurtaxe zu einer Aufenthaltssteuer würde. Das kann aber doch nicht gesagt werden. Wenn die Abgabe hier sich unbefriedigend auswirken kann, so ist das eine Folge der konkreten Verhältnisse, denen die Regelung der Kurtaxe oder die Anwendung der Regelung nicht genügend Rechnung trägt. Man hat es doch nur mit Mängeln einer Kurtaxe und nicht mit einer ganz anders gearteten

Seite: 210

Abgabe zu tun. Es würde ja auch die richtige Anwendung der zitierten Abhilfebestimmung in Art. 3 genügen, um anstössige Ergebnisse zu vermeiden. Eine solche Anpassung an besondere Umstände durch die Praxis ist eine Einrichtung, die sich für eine Kurtaxe eignet, nicht aber für eine eigentliche Aufenthaltssteuer. Und die Abgabe wandelt sich noch nicht zu einer solchen, wenn die zuständige Stelle von ihrer diskretionären Gewalt nicht den zu wünschenden Gebrauch macht. Man darf auch nicht übersehen, dass die Abgabe nicht einfach und insgesamt als Aufenthaltssteuer erklärt werden könnte; im Umfang gewisser Elemente würde sie doch Kurtaxe bleiben. Die Abgrenzung wäre indessen höchst unsicher und schwankend und würde seitens des Bundesgerichts ein Eingreifen im einzelnen in die Ordnung einer kantonalen Taxe bedingen, das grundsätzlich Bedenken erweckt und praktisch schwer durchführbar wäre.

Aus diesen Gründen ist das Vorliegen einer unzulässigen Doppelbesteuerung zu verneinen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen