

Auszug aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 9. Januar 2004 (Urteil Nr. 21723U)

Erwägung

3.5.5 In teleologischer Auslegung ist der Sinn und Zweck der TFA zu berücksichtigen: Diese dient der Finanzierung von Ausgaben zum Nutzen der steuerpflichtigen Personen wie der Marktbearbeitung, dem Verkauf touristischer Leistungen oder von werbewirksamen Veranstaltungen in den Bereichen Tourismus, Sport und Kultur (Art. 264 Abs. 1 StG). Es handelt sich dabei um eine Kostenanlastungssteuer (BGer 2P.215/2000 vom 12.3.2001, E. 4, 2P.9/1999 vom 17.5.1999, E. 2b; zum Begriff der Kostenanlastungssteuer vgl. auch BGE 124 I 289 E. 3b). Sie wird von denjenigen Personen erhoben, welche aus dem Tourismus einen wirtschaftlichen Nutzen erzielen (BGer 2P.215/2000 vom 12.3.2001, E. 7b, 2P.9/1999 vom 17.5.1999, E. 2b). Der Kreis der Abgabepflichtigen muss daher aus Gründen der Rechtsgleichheit möglichst alle jene Personen umfassen, welche aus dem Tourismus einen Sondervorteil erzielen (BGE 122 I 61 E. 3c; Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, 1991, S. 77, 429). Zulässig ist es, die Abgabe auf selbständig Erwerbende zu beschränken, da den Arbeitnehmern der wirtschaftliche Vorteil aus dem Fremdenverkehr nur noch über das Arbeitsverhältnis vermittelt zukommt (BGer 2P.9/1999 vom 17.5.1999, E. 2b). Ebenso kann die Abgabe auf die Hauptnutzniesser beschränkt werden (Pra 2002 S. 275 E. 6b und c). Bergbahnunternehmen können in Bezug auf die Bemessungsart anders behandelt werden als das Beherbergungsgewerbe, doch dürfen sie im Ergebnis diesen gegenüber nicht unzulässig begünstigt werden (Pra 2002 S. 275 E. 5c).

Diese Überlegungen sprechen eher dafür, die Abgabepflicht möglichst umfassend auszugestalten und daher die Steuerbefreiungstatbestände gemäss Art. 83 StG auf die TFA nicht anzuwenden (soweit es sich dabei nicht um Tatbestände handelt, die schon durch das Bundesrecht vorgegeben sind). Insbesondere bei den hier zur Diskussion stehenden konzessionierten Verkehrsunternehmen könnte eine Befreiung zur Folge haben, dass auch Unternehmen, die stark vom Tourismus profitieren, die TFA nicht bezahlen müssten, was unter Rechtsgleichheitsaspekten bedenklich wäre.

3.5.6 Die Beschwerdeführerin bringt freilich vor, eine Abgabepflicht widerspräche der Zielsetzung der Steuerbefreiungsvorschrift für konzessionierte Verkehrsunternehmen. Auch bei der TFA gehe es letztlich um die Erfassung eines wirtschaftlichen Leistungspotenzials; das

Fehlen eines solchen Potenzials sei das gesetzgeberische Motiv gewesen für die Steuerbefreiung konzessionierter Verkehrsunternehmen.

Indessen ist die Bemessungsgrundlage der TFA nicht wie bei der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer das erzielte Gesamteinkommen bzw. der Reingewinn, sondern der aus dem Tourismus gezogene Nutzen. Die TFA braucht daher nicht in Bezug zur gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu stehen, sondern in Bezug zu dem aus dem Tourismus gezogenen Nutzen (BGer 2P.215/2000 vom 12.3.2001, E. 7b und d). Ein solcher Nutzen kann auch dann vorliegen, wenn ein Unternehmen insgesamt defizitär wirtschaftet; denn es ist durchaus denkbar, dass das Defizit ohne den Tourismus noch grösser wäre. Dies könnte insbesondere für konzessionierte Verkehrsbetriebe wie die Beschwerdeführerin zutreffen.

Die TFA dient sodann anders als die ordentlichen Steuern nicht der Deckung des allgemeinen Finanzaufwandes des Staates, sondern der Tourismuswerbung für die betreffende Gemeinde oder Tourismusregion. Sie ist eine Art kollektive Selbsthilfemassnahme, um den touristischen Umsatz zu erhöhen. Dies rechtfertigt es, auch Betriebe für die Finanzierung heranzuziehen, die zwar insgesamt kein wirtschaftliches Leistungspotenzial haben, aber doch in der betreffenden Gemeinde aus dem mit dem Ertrag der TFA geförderten Tourismus einen Nutzen ziehen.

3.6 Insgesamt gelangt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die in Art. 83 StG geregelte Steuerbefreiung für die TFA nicht gilt. Die Beschwerdeführerin kann sich somit nicht aufgrund dieser Bestimmung der Abgabepflicht entziehen.

4. Steuerbefreiung nach TFAR

Fraglich ist weiter, ob die Beschwerdeführerin nach kommunalem Recht von der TFA befreit ist.

4.1 Nach Art. 4 Abs. 1 TFAR sind von der TFA befreit:

- a) Tourismusorganisationen
- b) die land- und forstwirtschaftliche Urproduktion
- c) juristische Personen, mit ausschliesslich gemeinnützigen oder öffentlichrechtlichen Aufgaben.

Nach Art. 4 Abs. 2 TFAR kann die unabhängige Kommission weitere Ausnahmen bewilligen.

Das kantonale Amt für wirtschaftliche Entwicklung hat ein Musterreglement zur TFA erarbeitet. Nach diesem Musterreglement sind Tourismusorganisationen sowie die land- und forstwirtschaftliche Urproduktion von der TFA befreit. Die in Art. 4 Abs. 1 Bst. a und b TFAR enthaltenen Befreiungstatbestände entsprechen denjenigen des Musterreglements. Bst. c ist demgegenüber im Musterreglement nicht enthalten. Es fragt sich, ob die Betriebsstätte der Beschwerdeführerin unter diese Bestimmung fällt.

4.2 Fraglich ist zunächst, ob die Gemeinde überhaupt ermächtigt ist, zusätzliche Steuerbefreiungstatbestände zu schaffen.

Nach Art. 264 Abs. 2 StG sind steuerpflichtig für die TFA juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Gemeinde sowie selbständig erwerbstätige natürliche Personen mit

Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte in der Gemeinde. Das Gesetz ermächtigt die Gemeinden nicht ausdrücklich, bestimmte Personen von der Steuerpflicht auszunehmen.

Im Kommentar zum TFA-Musterreglement (Art. 5) wird die Ausnahme für die Urproduktion damit begründet, die TFA dürfe aufgrund ihrer Zweckbestimmung nur von Unternehmen erhoben werden, die aus dem Tourismus Nutzen ziehen, was für die Urproduktion nicht zutrefte (ebenso Text der Motion Zumbrunn, Tagblatt des Grossen Rates 1997 S. 118). Die Tourismusorganisation trete selber am Markt als Dienstleister auf, weshalb es wenig sinnvoll wäre, von ihr die TFA zu erheben, um ihr den Ertrag wieder für die Marktbearbeitung zur Verfügung zu stellen. Für weitere Ausnahmen gelten die allgemeinen Grundsätze, das heisst, es müssten sachliche Gründe vorliegen.

Dabei geht die Verwaltung offenbar davon aus, dass weitere Ausnahmen grundsätzlich zulässig sind.

Dies entspricht auch der Konzeption der TFA als fakultative Gemeindesteuer, die zwar in ihren Grundsätzen durch das kantonale Recht vorgesehen ist, in ihrer Ausgestaltung aber weitgehend in der kommunalen Autonomie liegt. Es ist davon auszugehen, dass Art. 4 Abs. 1 Bst. c TFAR rechtmässig ist.

5. Gesetzliche Grundlage

Die Beschwerdeführerin rügt, Tarif, Bemessungsgrundlage und Höchstbetrag für die TFA seien nicht im TFAR, sondern nur in einem vom Gemeinderat erlassenen Anhang dazu festgelegt, was den Anforderungen an die gesetzliche Grundlage nicht entspreche.

5.1 Die fakultativen Gemeindesteuern müssen in einem Reglement geregelt werden, welches insbesondere den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Steuer, die Grundzüge der Steuerbemessung, den Steuertarif einschliesslich allfälliger Jahrespauschalen, eine allfällige Übertragung von Bezugsaufgaben an öffentlichrechtliche oder privatrechtliche Körperschaften und die Höhe allfälliger Bussen bei Widerhandlungen regelt (Art. 248 Abs. 2 StG). Dies entspricht im Wesentlichen den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Bestimmtheit der formellgesetzlichen Grundlage für Steuern (Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 69 Abs. 4 Bst. b KV; BGE 127 I 60 E. 2d, 124 I 216 E. 4a). Unter Reglement ist dabei eine von den Stimmberechtigten oder dem Gemeindeparlament erlassene Vorschrift zu verstehen (Art. 50 Abs. 2 des Gemeindegesetzes vom 16. März 1998 [GG; BSG 170.11]; BGE 127 I 60 E. 2e; Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, ZBI 2003 S. 505 ff., 515).

5.2 Das TFAR enthält zur Bemessung der Abgabe folgende Bestimmungen:

Art. 7 Gegenstand der Abgabe

- 7.1 Gegenstand der TFA ist der Nutzen, den die Abgabepflichtigen aus dem Tourismus ziehen.
- 7.2 Der Nutzen wird aufgrund allgemeiner statistischer Angaben zur Wertschöpfung und zur direkten oder indirekten Tourismusabhängigkeit (TAK) ermittelt.

Art. 8 Beträge

- 8.1 Basis für die Berechnung der Beträge ist die Tourismusabhängigkeit (TAK) und die Wertschöpfung je Mitarbeiter pro Branche.
- 8.2 Der Betrag pro Mitarbeiter pro Branche wird nach folgender Formel berechnet:

$$\text{Wertschöpfung je Mitarbeiter pro Branche} \times \text{TAK-Koeffizient (\%)}$$

- 8.3 Der Gemeinderat legt die Wertschöpfung je Mitarbeiter, den TAK-Koeffizienten (Anhang 1) sowie den Betrag je Raumeinheit auf Antrag von ZT periodisch fest.
- 8.4 Der Koeffizient beträgt zwischen 0,25 und 0,75 %.
- 8.5 Die TFA bemisst sich aufgrund der durchschnittlichen Zahl der Beschäftigten, die sich für jede Person nach folgender Formel berechnet:

$$\frac{\text{Beschäftigungsgrad in Prozent} \times \text{Beschäftigungsdauer in Monaten}}{100 \times 12}$$

- 8.6 Der Minimalbetrag beträgt Fr. 50.--.
- 8.7 In der Parahotellerie wird die TFA nach Massgabe der Raumeinheiten gemäss dem Kurtaxenreglement der Gemeinde ... festgesetzt.
- 8.8 Für die Parahotellerie gelten folgende Abgabebeträge:
 Bis 5 Raumeinheiten: 100.-- bis 200.-- Franken
 Ab 5.1 Raumeinheiten: 20.-- bis 30.-- Franken für jede weitere RE

Der vom Gemeinderat gemäss Art. 8.3 erlassene Anhang I trägt den Titel: «Tabelle für die Berechnung der Tourismusförderungsabgabe nach der Wertschöpfung je Mitarbeiter». Er besteht im Wesentlichen aus einer Tabelle, in welcher für 27 verschiedene Branchen jeweils aufgeführt sind: Branche, Wertschöpfung pro beschäftigten Mitarbeiter 1994, TAK, Betrag pro Mitarbeiter.

Die Beschwerdeführerin ist für einen Teil ihrer Tätigkeit in der Branche «Transportgewerbe», für einen anderen Teil in der Branche «Reisen» veranlagt worden. Dafür lauten die entsprechenden Einträge in der Tabelle:

	Branche	Wertschöpfung pro beschäftigten Mitarbeiter 1994	TAK	Betrag pro Mitarbeiter
8	Transportgewerbe, Garagen	88'000.00	0.25 %	220.00
10	Reisen	88'000.00	0.25 %	220.00

5.3 Die TFA wird nicht auf der Grundlage des individuellen Vorteils der Abgabepflichtigen erhoben und ist somit nicht als Vorzugslast, sondern als Kostenanlastungssteuer zu betrachten (vorne E. 3.5.5); sie muss daher den verfassungsrechtlichen Grundsätzen genügen, die an eine Steuer gestellt werden (BGE 129 I 346 E. 5.3, 122 I 305 E. 5a; BGer 2P.215/2000 vom 12.3.2001, E. 4; Adrian Hungerbühler, a.a.O., S. 513; Adriano Marantelli, a.a.O., S. 123 ff.). Dass die Zuständigkeit zur Einführung der TFA bei der Gemeinde liegt, kann diese Anforderungen nicht abschwächen. Zwar braucht das kantonale Gesetz den Anforderungen an das Legalitätsprinzip nicht zu genügen, wenn es die Gemeinden zum Erlass von abgaberechtlichen Vorschriften ermächtigt, doch muss dann auf kommunaler Ebene eine entsprechende formellgesetzliche Grundlage vorliegen. Der vom Gemeinderat erlassene Anhang zum TFAR ist keine formellgesetzliche Grundlage und kann eine solche nicht ersetzen, auch wenn grundsätzlich der Gemeinderat zum Erlass von kommunalen Verordnungen zuständig ist. Zu prüfen ist also, ob das TFAR selber den Anforderungen genügt.

5.4 Das Legalitätsprinzip verlangt nicht, dass die Höhe der Steuer bis ins letzte Detail im formellen Gesetz geregelt ist. Nur die Grundsätze der Bemessung müssen im formellen Gesetz enthalten sein (Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 69 Abs. 4 Bst. b KV). Die Anforderungen, die an die gesetzliche Grundlage gestellt werden, sind nach der Natur der in Frage stehenden Abgabe zu differenzieren. Das Prinzip darf weder seines Gehalts entleert noch andererseits in einer Weise überdehnt werden, dass es mit der Rechtswirklichkeit und dem Erfordernis der Praktikabilität in einen unlösbaren Widerspruch gerät (BGE 126 I 180 E. 2a/bb, 125 I 182 E. 4a). Namentlich kann das Erfordernis einer sachgerechten, den Umständen von Einzelfällen oder einzelner Fallkategorien Rechnung tragende Regelung auch gewisse Abstriche an der Bestimmtheit der formellgesetzlichen Grundlage rechtfertigen. So hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit einer der TFA ähnelnden Abgabe sogar eine unbestimmt gehaltene Umschreibung der Abgabepflichtigen als genügend erachtet, weil eine an sich wünschbare präzise Auflistung Gefahr liefe, in einer dem Rechtsgleichheitsgebot zuwiderlaufenden Weise unvollständig zu sein (BGE 122 I 61 E. 2c S. 66).

5.5 Dem TFAR lässt sich (abgesehen vom Minimalbetrag gemäss Art. 8.6 und den hier nicht zur Diskussion stehenden Abgaben in der Parahotellerie gemäss Art. 8.8) kein frankenmässig festgelegter Steuerbetrag entnehmen. Dies ist jedoch nicht verlangt. Erforderlich ist, dass aufgrund des Gesetzes mit hinreichender Bestimmtheit der Steuerbetrag errechnet werden kann.

5.6 Das TFAR enthält Grundzüge der Bemessung insofern, als es die Höhe der Abgabe einerseits an die Wertschöpfung, andererseits an die Tourismusabhängigkeit der entsprechenden Branchen knüpft (Art. 7.2 und 8.1 TFAR). Diese Faktoren sollen gemäss Art. 7.2 TFAR «aufgrund allgemeiner statistischer Angaben» ermittelt werden; der Gemeinderat ist insoweit nicht völlig frei.

5.7 Die Begriffe der Wertschöpfung und der Tourismusabhängigkeit sind weder im StG noch im TFAR definiert. Indessen gibt es bei weitem nicht für jeden in einem Gesetz verwendeten Begriff eine Legaldefinition. Es ist unvermeidlich und auch im Steuerrecht zulässig, dass das Gesetz auf Begriffe abstellt, die umgangssprachlich oder in einer bestimmten Fachterminologie einen hinreichend bestimmten Sinn haben (Adriano Marantelli, a.a.O., S. 129 f.). Dies trifft jedenfalls auf den Begriff der Wertschöpfung zu. In statistischen Werken, wie etwa dem Statistischen Jahrbuch der Schweiz oder der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung wird regelmässig die Wertschöpfung pro beschäftigte Person nach Branchen differenziert ausgewiesen. Dieser Begriff ist genügend präzise, um als formellgesetzliche Grundlage für eine Steuerbemessung zu dienen. Die an den Gemeinderat delegierte Befugnis, die Wertschöpfung festzulegen (Art. 8.3 TFAR), belässt diesem nicht einen mit dem Legalitätsprinzip unvereinbaren Entscheidungsspielraum, sondern im Wesentlichen nur die Befugnis, in rechtssatzmässiger Form festzuhalten, was sich aus statistischen Werken hinreichend bestimmbar ergibt.

5.8 Anders verhält es sich mit dem Begriff der Tourismusabhängigkeit. Dieses Element trägt dem Umstand Rechnung, dass auch innerhalb von Fremdenverkehrsregionen die verschiedenen Branchen in unterschiedlichem Umfang vom Tourismus abhängig sind und von

diesem profitieren. Indessen ist der Grad der Tourismusabhängigkeit nicht nur zwischen den einzelnen Branchen, sondern auch je nach Region und Ort sehr unterschiedlich. So wird im Kommentar zum TFA-Musterreglement die Tourismusabhängigkeit für einzelne Branchen mit einer sehr grossen Spannweite angegeben, z.B. für den Detailhandel von 10-55 %, für Sportgeschäfte von 15-80 % und für Eisenbahnen von 30-50 %. Verlässliche statistische Daten sind soweit ersichtlich nicht im gleichen Masse bekannt wie in Bezug auf die Wertschöpfung, so dass die Festlegung der Tourismusabhängigkeit einen erheblichen Ermessensspielraum enthält. Zudem ergibt sich aus dem Grad an Tourismusabhängigkeit kein direkter Rückschluss auf die Höhe der Abgabe. Der blosse Hinweis auf die Tourismusabhängigkeit genügt daher den Anforderungen an das Legalitätsprinzip nicht.

5.9 Das TFAR stellt aber nicht einzig auf die Wertschöpfung und den Grad der Tourismusabhängigkeit ab, sondern auf den TAK-Koeffizienten, der in Art. 8.4 TFAR zahlenmässig festgelegt wird auf 0,25 - 0,75 %. Zusammen mit den Formeln gemäss Art. 8.2 und 8.5 TFAR und der hinreichend bestimmten Wertschöpfung lassen sich damit der Minimal- und der Maximalbetrag präzise berechnen. Insoweit sind die minimalen Anforderungen an die gesetzliche Bestimmtheit erfüllt (BGer 22.12.1978, in ASA 49 S. 345 E. 5b; Adriano Marantelli, a.a.O., S. 130 f.). Allerdings ist auch hier der dem Gemeinderat eingeräumte Ermessensbereich beträchtlich: Die Höhe der Abgabe variiert um den Faktor 3, je nachdem, wie hoch die Tourismusabhängigkeit festgesetzt wird. Dieser Spielraum erscheint im Lichte des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips als sehr gross. Allerdings kann das Erfordernis einer nach dem Nutzen differenzierten Bemessung der Abgabe eine gewisse Unbestimmtheit rechtfertigen, weil eine detaillierte Festlegung im Reglement möglicherweise einer sachgerechten Bemessung hinderlich sein könnte.

5.10 Es kann jedoch offen bleiben, ob dieser Spielraum mit dem Legalitätsprinzip vereinbar ist. Selbst wenn dies zu verneinen sein sollte, folgt daraus nicht die Gutheissung der Beschwerde. Wenn nämlich das Gesetz der Exekutive einen unzulässigen Spielraum in der Festsetzung der Steuer einräumt, aber selber mit genügender Bestimmtheit eine Mindestabgabe festsetzt, so ist nur eine über diesen Mindestbetrag hinausgehende Abgabe unzulässig, der Mindestbetrag hingegen rechtens (BGE 105 Ia 134 E. 5d S. 148). Anders als etwa in BGE 129 I 346 E. 5.3, wo das Dekret nur Kriterien, nicht aber deren Beziehungen enthielt, regelt das TFAR mit dem hinreichend bestimmten Begriff der Wertschöpfung (E. 5.7) in Kombination mit dem TAK-Koeffizienten die Mindest- und die Maximalabgabe. Vorliegend ist die Beschwerdeführerin mit einem TAK-Koeffizienten von 0,25 (Branchen 8 und 10) veranlagt worden, das heisst mit dem im formellen Gesetz festgelegten Minimum. Sie kann sich daher nicht auf eine fehlende Unbestimmtheit der gesetzlichen Grundlage berufen.

6. Vereinbarkeit mit Art. 264 Abs. 3 StG

6.1 Die Beschwerdeführerin rügt, die Regelung des TFAR widerspreche den Vorgaben von Art. 264 Abs. 3 StG, wonach die TFA nach dem Nutzen und der Wertschöpfung bemessen werden müsse. Die Beschwerdegegnerin bemesse die Abgabe einzig nach der Wertschöpfung, nicht nach dem Nutzen. Zudem sei sie - die Beschwerdeführerin - selber defizitär und erhalte

hohe Abgeltungen von Bund und Kanton. Es sei deshalb sachwidrig, ihr einen Nutzen aus der örtlichen Tourismusförderung zu unterstellen und darauf eine Abgabe zu erheben.

6.2 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin trägt das TFAR dem Element des Nutzens Rechnung, nämlich dadurch, dass es die Abgabe je nach Tourismusabhängigkeit der betreffenden Branche differenziert festlegt (vorne E. 5.8 und 5.9). Dies entspricht der Vorgabe von Art. 264 Abs. 3 StG, wonach der Nutzen, den die Steuerpflichtigen aus dem Tourismus ziehen, eine der Grundlagen bilden soll. Während Branchen wie das Hotelgewerbe, Bergbahnen, Skilehrer oder Bergführer wohl überwiegend vom Tourismus leben, verkaufen andere Branchen ihre Leistungen sowohl den Touristen als auch den Einheimischen und erzielen nur einen Teil ihres Umsatzes (direkt) aus dem Fremdenverkehr. Diese Unterschiede führen dazu, die Abgabe je nach Branche unterschiedlich zu gestalten (Adriano Marantelli, a.a.O., S. 434 ff.). Die Regelung der Beschwerdeführerin trägt dem Rechnung, indem sie für verschiedene Branchen unterschiedliche TAK-Koeffizienten festlegt. Zwar mögen diese Koeffizienten im Einzelfall nicht genau dem Nutzen entsprechen, den das betreffende Unternehmen aus dem Tourismus zieht. Indessen wird bei Kostenanlastungssteuern - anders als bei Vorzugslasten und entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht verlangt, dass die Abgabe in Relation zum *individuellen* Sondervorteil der einzelnen Abgabepflichtigen steht. Erforderlich ist bloss, dass die Abgabe nach sachlich haltbaren Kriterien einer Gruppe von Abgabepflichtigen auferlegt wird, die zum Gegenstand der Abgabe in einer besonderen Beziehung steht, wobei eine gewisse Schematisierung unvermeidlich und daher zulässig ist (BGE 128 I 155 E. 2.2, 124 I 289 E. 3b, 122 I 61 E. 3c und d, 305 E. 4b; Pra 2002 S. 275 E. 6b; BGer 2P.111/2002 vom 13.12.2002, E. 4.2; Adriano Marantelli, a.a.O., S. 456, 459). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Abgabe auf der Basis von durchschnittlichen Branchenwertschöpfungen erhoben wird, unabhängig davon, ob diese Zahlen auf die individuellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin zutreffen.

Nutzen aus dem Tourismus (Zwischentitel beco)

7.3 Dem Umstand, dass die Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in ... nur teilweise auf den Tourismus ausgerichtet ist, wird schon dadurch Rechnung getragen, dass sie mit einem TAK-Koeffizienten von nur 0,25 veranlagt worden ist, also mit dem niedrigsten im TFAR vorgesehenen Satz. Wie vorne in E. 6.2 dargelegt, braucht die TFA nicht mit dem individuellen Nutzen der einzelnen Abgabepflichtigen zu korrelieren. Wenn nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin die Tätigkeit ihrer Betriebsstätte zu 10-30 % auf den Tourismus ausgerichtet ist, liegt eine angenommene Tourismusabhängigkeit von 0,25 jedenfalls in einem sachlich vertretbaren und damit zulässigen Rahmen.

7.4 Unerheblich ist schliesslich der Umstand, dass die Beschwerdeführerin auch Leistungen zu Gunsten des Tourismus erbringt. Die TFA ist dazu bestimmt, die touristische Leistung einer Region oder einer Gemeinde zu vermarkten. Sie kann als eine Art kollektive Werbeanstrengung derjenigen Unternehmen betrachtet werden, die in grösserem oder kleinerem Ausmass vom Tourismus leben. Für diese Abgabepflichtigen ist typisch, dass sie selber touristische Dienstleistungen anbieten und dadurch den Tourismus erst ermöglichen,

zugleich aber auch davon profitieren. Auch andere Unternehmen wie namentlich Gastgewerbebetriebe, Ladengeschäfte, Kioske u. dgl. erbringen Leistungen (Auskunfterteilung, Prospekte usw.), die nicht nur dem betreffenden Betrieb einen Ertrag bringen, sondern auch dem Tourismus allgemein dienen. Der Zweck der TFA würde vereitelt, wenn alle Abgabepflichtigen solche Leistungen mit der geschuldeten Abgabe verrechnen könnten.