

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 20. Oktober 2008

Nr. 100.2008.23309U

Auszug

2.

Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Beschwerdegegnerin in Bezug auf die TFA abgabepflichtig ist.

2.2 Gemäss Art. 264 StG können die Gemeinden als fakultative Gemeindesteuer eine TFA erheben (Abs. 1). Steuerpflichtig werden unter anderem juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Gemeinde (Abs. 2 Bst. a). Die Steuer bemisst sich nach dem Nutzen und der Wertschöpfung, welche die Steuerpflichtigen aus dem Tourismus ziehen (Abs. 3).

Gemäss Art. 1 Abs. 1 TFAR erhebt die Gemeinde ■ eine TFA. Abgabepflichtig sind unter anderem juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Gemeinde (Art. 4 Abs. 1 Bst. a TFAR). Gegenstand der TFA ist der Nutzen, den die Abgabepflichtigen aus dem Tourismus ziehen (Art. 2 Abs. 1 TFAR).

2.3 Bei der TFA handelt es sich gemäss Lehre und Rechtsprechung um eine Kostenanlastungssteuer (Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, 1991, S. 20 und 25 f.; BGer 2P.322/2004 vom 24.6.2005, E. 2, in ZBI 2006 S. 472; BVR 2004 S. 193 E. 3.5.5). Kostenanlastungssteuern sind Abgaben, die einer Gruppe von Personen darum auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung aufweisen als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Es muss jedoch kein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen, der die Erhebung der Abgabe rechtfertigt. Die Abgabepflicht knüpft an die abstrakte Interessenlage des belasteten Personenkreises an. Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem abgabepflichtigen Personenkreis eher zuzurechnen sind als der Allgemeinheit, sei es, dass diese Gruppe von den Leistungen generell stärker profitiert als andere, sei es, dass die Gruppe als hauptsächliche Verursacherin

dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Abgabe zählt zu den Steuern, weil sie voraussetzungslos erhoben wird, also unabhängig vom Vorliegen eines konkreten Nutzens oder eines konkreten Verursacheranteils der bzw. des Pflichtigen. Die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis muss nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebots der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen (Tschannen/Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 2005, § 55 N. 12; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2006, N. 2670; Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgaberechts – Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, in ZBI 2003 S. 505 ff., 507 und 513, je mit Hinweisen; BGer 2P.322/2004 vom 24.6.2005, in ZBI. 2006 S. 472). Wie das Bundesgericht mehrfach entschieden hat, können die Kosten der Tourismusförderung zulässigerweise vorab jenem Personenkreis angelastet werden, der aus dem Fremdenverkehr einen wirtschaftlichen Nutzen zieht (BGE 122 I 61 E. 3c; BGer 2P.154/2005 vom 14.2.2006, E. 2.2.1).

2.4 Die Beschwerdegegnerin hat Sitz in ■ und gehört daher gemäss Art. 264 Abs. 2 Bst. a StG und Art. 4 Abs. 1 Bst. a TFAR zum Kreis der Abgabepflichtigen. Wie vorne ausgeführt (vgl. E. 2.3), spielt es nach der Konzeption der Abgabe keine Rolle, ob die Beschwerdegegnerin aus dem Tourismus einen direkten oder indirekten Nutzen zieht und falls ja, wie gross dieser ist. Unwesentlich ist deshalb auch, welchen Anteil ihres Gesamtumsatzes sie in der Region ■ erzielt und wie viel davon auf die Gastronomie bzw. den Detailhandel entfällt. Massgebend ist bei der gruppenbezogenen Betrachtungsweise allein, ob die Branche, welcher die Beschwerdegegnerin angehört, vom Tourismus mehr als die Allgemeinheit profitiert und ihr daher die von der Gemeinde getätigten Aufwendungen zur Förderung des Tourismus eher zuzurechnen sind als der Gesamtheit der Steuerpflichtigen (Adriano Marantelli, a.a.O., S. 441). Dabei genügt es für die Abgabepflicht, dass der Nutzen aus dem Tourismus grundsätzlich für diese Art von Unternehmen angenommen werden darf. Im Einzelfall kann sich ein Unternehmen nicht darauf berufen, es beliefere nur Einheimische (vgl. Kommentar zum Musterreglement TFA, S. 1). Im Folgenden ist deshalb zu klären, welcher Branche die Beschwerdegegnerin angehört und ob diese Branche – als Ganzes – aus dem Tourismus einen Nutzen zieht.

2.4.1 Die Vorinstanz hat ausgeführt, bei der Beschwerdegegnerin handle es sich um einen reinen Produktionsbetrieb, welcher nicht vom Tourismus profitiere. Die Gemeinde habe nirgends definiert, was zur Branche «Herstellung von Nahrungsmitteln und Getränken» (Art. 2 Bst. t TFAV) gehöre.

2.4.2 Der Kommentar zum Musterreglement TFA empfiehlt auf S. 4 für die Zuordnung der Betriebe so weit als möglich auf die Definitionen abzustellen, die das Bundesamt für Statistik in der Allgemeinen Systematik der Wirtschaftszweige verwendet (Nomenclature Générale des Activités économiques [NOGA]; abrufbar unter: www.bfs.admin.ch/ch/bfs/portal/de/index/infothek.html). Gemäss NOGA 2002, welche bis Ende 2007 gültig war, gehört zur ■ (Abschnitt DA, Ziff. ■; ebenfalls gemäss der ab Januar 2008 gültigen NOGA 2008, Abschnitt C, Ziff. ■). Gemäss Eintrag im Handelsregister hat die Beschwerdegegnerin u.a. ■ sowie die Produktion von und den Handel mit Lebensmitteln und Getränken aller Art zum Zweck. Der Betrieb der Beschwerdegegnerin gehört somit zur Branche der Nahrungsmittel- und Getränkeindustrie. Der im Kommentar zum Musterreglement TFA verwendete Ausdruck «Zulieferer der Zulieferer» spielt auf den Grosshandel an, welcher der TFA nicht unterstellt ist (vgl. S. 1 des Kommentars). Der Grosshandel umfasst gemäss NOGA 2002, Ziff. 51 (vgl. auch NOGA 2008, Abschnitt G), den Wiederverkauf (Verkauf ohne Weiterverarbeitung) von Waren an Einzelhändlerinnen und Einzelhändler, gewerbliche und berufliche Nutzerinnen und Nutzer sowie Körperschaften oder andere Grosshändlerinnen und Grosshändler. Die Tätigkeit von Grosshändlerinnen und Grosshändlern besteht in der Regel darin, Waren in grossen Mengen zusammenzustellen, zu sortieren und zu klassieren, auszupacken, umzupacken und in kleineren Mengen weiterzuverteilen, Waren zu lagern, zu kühlen, auszuliefern und aufzustellen, für ihre Kunden Werbung zu betreiben und Etiketten zu gestalten. Die Beschwerdegegnerin ist jedoch in erster Linie ■. Dass sie die ■ anschliessend vertreibt, ist klar, und macht sie nicht zur Grosshändlerin. Es spielt auch keine Rolle, ob die ■ unter der Marke ■ oder unter einer anderen Marke verkauft werden, solange die Beschwerdegegnerin die ■ herstellt. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist die Beschwerdegegnerin kein industrieller Produktionsbetrieb ohne Zusammenhang zum Tourismus im Sinn des Kommentars zum Musterreglement TFA. Für die Branchenzuteilung spielt es keine Rolle, wie stark ein Betrieb tatsächlich vom Tourismus profitiert. Die Zuteilung erfolgt gestützt auf die in der Nomenklatur verwendeten Definitionen und damit nach objektiven Kriterien.

2.4.3 Die Nahrungsmittel- und Getränkeindustrie zieht aus dem Tourismus einen Nutzen und profitiert davon mehr als die Allgemeinheit. Gemäss Schlussbericht Tourismusanteile ist sie direkt und indirekt mit dem Tourismus verbunden. Dabei spielen vor allem die Lieferungen an die touristischen Leistungsträger der Hotels und Restaurants eine wesentliche Rolle (vgl. S. 48 des Berichts). In ■ machen die Tourismusanteile im Bereich der Herstellung von Nahrungsmitteln und Getränken rund 17 % aus (bei einer Bandbreite von 5 % bis 35 %),

wobei der weitaus grössere Teil aus der ■ stammt. Der Tourismusanteil bezeichnet den Anteil des durch den Tourismus bedingten Umsatzes am Gesamtumsatz eines Wirtschaftszweigs. Dabei wird sowohl der direkte Tourismusanteil, das heisst, der durch die Ausgaben der Gäste direkt bedingte Umsatz, als auch der indirekte Tourismusanteil, gemeint ist der Umsatz, welcher durch den Einkauf oder die Vorleistungsbezüge von touristischen Unternehmen bei andern mehr oder weniger touristischen Unternehmen entsteht, berücksichtigt (vgl. Schlussbericht Tourismusanteile, S. 5, 49 und 72).

Gemäss Art. 2 Abs. 2 TFAR wird der Nutzen, den die Abgabepflichtigen aus dem Tourismus ziehen, aufgrund allgemeiner statistischer Angaben zu Wertschöpfung und Tourismusabhängigkeit ermittelt. Gemäss Kommentar zum Musterreglement TFA S. 4 erfolgt die Bemessung der TFA aufgrund der vom beco Berner Wirtschaft publizierten Daten. Die Gemeinde hat – gestützt auf diese Daten und in Anlehnung an das Musterreglement TFA – für die Tourismusabhängigkeit fünf Kategorien gebildet (Art. 7 Abs. 1 TFAR) und die Herstellung von Nahrungsmitteln und Getränken der Kategorie 1 zugeordnet, welche Branchen mit einer Tourismusabhängigkeit bis zu 19 % erfasst und in welcher die Abgabe 2,3 % der Wertschöpfung je Vollzeitstelle pro Jahr beträgt (Art. 1 Bst. a und Art. 2 Bst. t TFAV). Bei der durchschnittlichen Bruttowertschöpfung je Vollzeitstelle hat die Gemeinde mit Fr. 95'000.- den vom beco Berner Wirtschaft publizierten unteren Wert für die Branche der Nahrungsmittel- und Getränkeherstellung in die TFAV übernommen (mittlerer Wert, d.h. Wert aus der Studie: Fr. 138'000.-, oberer Wert Fr. 140'000.-). Gestützt auf diese Bemessungsgrundlagen hat die Gemeinde die TFA für Branchen der Nahrungsmittel- und Getränkeherstellung auf Fr. 219.- pro voll beschäftigte Person und Jahr festgelegt (Art. 2 Bst. t TFAV).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Nahrungsmittel- und Getränkeindustrie als Branche vom Tourismus profitiert und deshalb abgabepflichtig ist. Die Gemeinde hat die TFA – wie in Art. 6 Bst. a TFAR und Art. 2 TFAV vorgesehen – gestützt auf die vom beco Berner Wirtschaft publizierten Daten bemessen. Dass die Höhe des von der Gemeinde verfügbaren Betrags nicht stimmt, macht die Beschwerdegegnerin nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich.

2.5

2.5.1 Mit Verfügung vom 16. November 2007 hat die Gemeinde die von der Beschwerdegegnerin zu bezahlende TFA gestützt auf die in der TFAV festgelegten Bemessungsgrundlagen veranlagt, in der Beschwerdeantwort an den Regierungsstatthalter jedoch mitgeteilt, der Gemeinderat habe befunden, die in

der Verordnung festgelegte Wertschöpfung von Fr. 95'000.- sei für die Beschwerdegegnerin zu hoch und es sei deshalb von einer Wertschöpfung von Fr. 40'000.- auszugehen.

2.5.2 Im Bereich des Abgaberechts wird das Gesetzmässigkeitsprinzip streng gehandhabt. Grundsätzlich dürfen öffentliche Abgaben nur gestützt auf ein Gesetz im formellen Sinn erhoben werden. Dieses muss nebst dem Kreis der Abgabepflichtigen, dem Gegenstand der Abgabe und deren Höhe bzw. Bemessungsgrundlage auch die Ausnahmen von der Abgabepflicht, soweit solche bestehen sollen, umschreiben (Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 57 N. 1 und 2; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 2693 und 2695).

2.5.3 Das Reglement enthält keine Grundlage, die dem Gemeinderat erlauben würde, bei einzelnen Steuerpflichtigen nach eigenem Gutdünken die Bemessungsgrundlagen (vorliegend die Wertschöpfung) zu reduzieren. Eine solche Reduktion widerspricht auch dem bei Kostenanlastungssteuern geltenden Grundsatz, dass für die Erhebung der Abgabe kein Individualvorteil der Pflichtigen vorliegen muss (vgl. E. 2.3). Die Reduktion von Bemessungsgrundlagen bei einzelnen Steuerpflichtigen wäre unzulässig.

Die Gemeinde beantragt dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und stellt keine weiteren Anträge in Bezug auf die Höhe der TFA. Mit Blick auf das vorne Ausgeführte ist der Entscheid des Regierungsrats daher aufzuheben und die TFA, in Bestätigung der Verfügung der Gemeinde vom 16. November 2007, auf Fr. ■ festzulegen. Eine Rückweisung an die Vorinstanz – wie von der Gemeinde beantragt – erübrigt sich, da die Sache entscheidreif ist und es im Ermessen des Verwaltungsgerichts liegt, selbst in der Sache zu urteilen oder die Akten zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 84 N. 4).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Regierungsrats von ■ wird aufgehoben. Die von der Beschwerdegegnerin zu bezahlende Tourismusförderungsabgabe für das Jahr 2007 wird entsprechend der Verfügung der Einwohnergemeinde ■ vom 16. November 2007 auf Fr. ■ festgelegt.