

604 2010-3

## Urteil vom 29. April 2011

### STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova  
Beisitzer: Michael Hank, Geneviève Jenny,  
Berthold Buchs, Albert Nussbaumer  
Gerichtsschreiberin: Elisabeth Rime Rappo

PARTEIEN

**X, Beschwerdeführer**, vertreten durch Rechtsanwalt Roland Geiger,  
Länggassstrasse 29, Postfach 8915, 3001 Bern,

gegen

**GEMEINDE**, vertreten durch ihren Gemeinderat, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Gemeindesteuern; Automatensteuer 2008

Beschwerde vom 15. Januar 2010 gegen den Einspracheentscheid vom  
27. November 2009 (Rechnung Nr. 365588/216925)

## S a c h v e r h a l t

A. X. betreibt das Selbstbedienungs-Bräunungsstudio "Y" (im Handelsregister eingetragene Einzelfirma), welches sechs Solarien umfasst. Die Solarien werden mittels Geldeinwurfgeräten bedient, gemäss eigenen Angaben jedoch innerhalb der Hauptfrequenzzeit zwischen 17 und 21 Uhr von Mitarbeitern des Studios betreut.

B. Mit Verfügung vom 7. März 2008 stellte das Finanzamt der Gemeinde der "Y." unter dem Titel "Appareils divertissement" für das Jahr 2007 eine Abgabe ("taxe") für "6 cabines (solarium, sauna, etc)" im Gesamtbetrag von 2'400 Franken in Rechnung.

Daraufhin ersuchte X. den Gemeinderat mit Schreiben vom 10. April 2008 um "einen Auszug aus einem Beschluss (bitte auf Deutsch) ... , woraus ersichtlich ist, weshalb wir eine solche Gebühr bezahlen müssen und für was die ist". Nach Erhalt der Antwort des Gemeinderates, welche sich nicht bei den Akten befindet, teilte X. mit, er sei mit dieser Forderung nicht einverstanden und werde sich "bei einem Anwalt über die Rechtfertigung informieren". In der Folge liess er jedoch nichts mehr von sich hören.

Im schliesslich angehobenen Betreibungsverfahren wurde der Gemeinde am 30. April 2009 die definitive Rechtsöffnung erteilt. Eine von X. gegen das Urteil des Gerichtspräsidenten des Bezirks erhobene Berufung wurde vom Kantonsgericht am 1. Juli 2009 abgewiesen.

C. Mit Verfügung vom 11. Mai 2009 stellte das Finanzamt der Gemeinde der "Y." - diesmal unter dem Titel "App. jeu & automatiques distrib." - die entsprechende Abgabe für das Jahr 2008 in Rechnung (2'400 Franken).

D. Am 10. Juni 2009 erhob X., nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt Roland Geiger, gegen diese Veranlagung Einsprache. Er machte insbesondere geltend, Art. 23 Abs. 1 des Gemeindesteuergesetzes erlaube einzig die Besteuerung von Spielautomaten und automatischen Warenverteilern, wobei die jährliche Steuer pro Apparat 200 Franken nicht übersteigen dürfe. Das Reglement betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und automatischen Warenverteilern, welches gestützt auf diese Bestimmung von der Stadt erlassen worden sei, verstosse insofern gegen höherrangiges kantonales Recht, als es neu auch die Besteuerung von automatischen Servicesystemen wie Solarien, Saunas und Auskunftsgaräten vorsehe. Demzufolge fehle es für die streitige Steuer an einer genügenden gesetzlichen Grundlage. Im Übrigen sei die eröffnete Rechnung auch deshalb gesetzwidrig, weil der Höchstbetrag von 200 Franken pro Apparat überschritten werde. Schliesslich liege noch eine verfassungswidrige Rechtsungleichheit vor, da Solarien in Fitnesscentern der Automatensteuer nicht unterlägen. Besonders stossend sei zudem die Tatsache, dass selbst direkte Konkurrenten von einem günstigeren Steuersatz profitierten. Dem vergleichbaren Studio Z. AG sei nämlich die Steuer auf dessen Einsprache hin auf 50 Franken pro Apparat herabgesetzt worden.

Diese (mit eingeschriebener Post zugestellte) Einspracheschrift ging bei der Gemeinde verloren, sodass es am 20. August 2009 zu einer Mahnung kam. Nachdem X. mit Schreiben vom 25. und 27. August 2009 auf die eingereichte Einsprache hingewiesen hatte, teilte ihm der Verantwortliche des Inkassoamtes am 14. September 2009 mit, die Einspracheschrift sei "nicht aufspürbar". Gestützt auf den trotzdem noch eingeholten

Rapport der Ortspolizei betrachte er die streitige Rechnung als "gültig und rechtskräftig". Demzufolge würden die vorübergehend unterbrochenen Inkassobemühungen wieder aufgenommen. Daraufhin gab X. postwendend seinem Erstaunen und Befremden Ausdruck, wobei er gleichzeitig den klaren Beweis für die seinerzeitige Einreichung der Einspracheschrift lieferte.

In der Folge wurde die Einsprache mit Entscheid vom 27. November 2009 abgewiesen. Zur Begründung begnügte sich der Gemeinderat mit dem lapidaren Hinweis, die Ortspolizei habe reglementsgemäss Erhebungen durchgeführt. Der entsprechende Rapport vom 8. September 2009 entspreche "der Sachlage", sodass der Gemeinderat nicht anders könne, als den in Rechnung gestellten Betrag aufrechtzuerhalten.

E. Mit Eingabe vom 15. Januar 2010 reichte X., weiterhin vertreten durch Rechtsanwalt Roland Geiger, gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein. Er beantragt, diesen aufzuheben und die Angelegenheit zur Prüfung und Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, eventuell die dem Entscheid zugrunde liegende Rechnung aufzuheben (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Zur Begründung des Hauptantrags legt der Beschwerdeführer insbesondere dar, der angefochtene Entscheid genüge rechtsstaatlichen Anforderungen nicht und er verletze das rechtliche Gehör. In der Tat fehle die ausreichende Parteibezeichnung, eine diesen Namen verdienende Begründung sowie die Entscheidformel. In der Sache selbst rügt der Beschwerdeführer weiterhin die Gesetzeswidrigkeit des Reglements sowie die Verfassungswidrigkeit der vorgenommenen Rechtsanwendung (Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes).

Der mit Verfügung vom 20. Januar 2010 festgesetzte Kostenvorschuss von 250 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

In seiner Beschwerdeantwort vom 18. März 2010 schliesst der Gemeinderat auf Abweisung. Er "bezieht sich vollumfänglich auf den angefochtenen Entscheid und beschränkt sich ... auf einige Präzisierungen allgemeiner Art". Bezüglich der formellen Anforderungen an den angefochtenen Entscheid betont er insbesondere, das Kantonsgericht verfüge aufgrund von Art. 95 Abs. 1 VRG über eine volle Kognition in Steuer-sachen. Er legt jedoch nicht dar, was er für den vorliegenden Fall daraus ableitet. In materieller Hinsicht begründet der Gemeinderat nun erstmals kurz, weshalb er das zur Diskussion stehende Reglement als gesetzeskonform erachtet. Zudem vertritt er die Meinung, dass für Servicegeräte die angerufene Höchstlimite von 200 Franken nicht zum Tragen komme. Schliesslich bestreitet er auch die Rüge einer rechtsungleichen Behandlung und fügt bei, die Besteuerung des Solariums Z. für die Jahre 2007 und 2008 werde "augenblicklich mit einer Zahlungsvereinbarung geregelt".

In seinen Gegenbemerkungen vom 8. April 2010 hält der Beschwerdeführer an seinem Standpunkt fest. Er betont insbesondere, dass die volle Kognition des Steuergerichtshofes nichts daran ändere, dass er ein Recht auf zwei Instanzen habe. Zudem legt er ergänzend dar, weshalb es ungeachtet der Ausführungen der Vorinstanz an einer genügenden gesetzlichen Grundlage für die streitige Steuer fehlt. Zudem erörtert er nochmals die seines Erachtens bestehende rechtsungleiche Behandlung.

Diese Vorbringen werden in den Schlussbemerkungen der Gemeinde vom 28. Mai 2010, welche zur Information an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurden, bestritten.

Auf die näheren Ausführungen der Parteien wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

## **E r w ä g u n g e n**

1. a) Das Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) räumt den politischen Gemeinden unter gewissen Voraussetzungen das Recht ein, Personen und Güter zu besteuern (Art. 1).

Sofern die Gemeinden ordentliche Steuern erheben, dürfen sie auch die in Art. 12 ff. GStG vorgesehenen besonderen Steuern erheben.

Unter dem Titel "Vergnügungssteuer, Handelssteuer, Hundesteuer" sieht Art. 23 GStG vor:

*<sup>1</sup> Die Gemeinden können folgende Steuern erheben:*

- a) *eine Steuer auf Vorstellungen und Vergnügungsanlässen;*
- b) *eine Steuer auf Spielapparaten, die jährlich und je Apparat 400 Franken nicht übersteigen darf;*
- c) *eine Steuer auf automatischen Warenverteilern, die jährlich und pro Apparat 200 Franken nicht übersteigen darf;*
- d) *eine Steuer auf dem Wander- oder zeitweiligen Gewerbe;*
- e) *eine Hundesteuer.*

*<sup>2</sup> Der Staatsrat kann ihnen die Befugnis zur Erhebung weiterer Abgaben erteilen."*

Diese in Art. 23 vorgesehenen "Steuern und Taxen" bilden Gegenstand eines Gemeinde-reglements, das der für die Gemeinden zuständigen Direktion zur Genehmigung unterbreitet werden muss (Art. 24 GStG).

b) Die Gemeinde hat von dieser Kompetenz insbesondere mit dem Reglement betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und automatischen Warenverteilern Gebrauch gemacht, welches der Generalrat am 25. Juni 2007 erlassen hat (nachfolgend: das Reglement). Dieses ist am 24. August 2007 durch die Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft genehmigt worden und rückwirkend auf den 1. Januar 2007 in Kraft getreten.

Art. 3 Abs. 1 dieses Reglements sieht unter anderem vor, dass für "automatische Servicesysteme, insbesondere Solarien, Saunas, Auskunftsgaräte" eine Steuer von 400 Franken pro Jahr und Apparat erhoben wird.

2. a) Gemäss Art. 42 GStG sind Einspracheentscheide der Gemeindebehörde betreffend die besonderen Gemeindesteuern durch Beschwerde an das Kantonsgericht anfechtbar (Abs. 2). Das Verfahren bestimmt sich aufgrund des Verweises in Abs. 3 durch die sinngemässe Anwendung der Rechtsmittelbestimmungen des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) und im Übrigen nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1).

b) Das Reglement enthält in Art. 9 ebenfalls Vorschriften über die Rechtsmittelverfahren. Dessen Abs. 2 sieht - in Übereinstimmung mit Art. 42 Abs. 2 GStG - vor, dass der Einspracheentscheid des Gemeinderats innert 30 Tagen durch Beschwerde beim Verwaltungsgericht [heute Verwaltungsrechtliche Abteilung des Kantonsgerichts] angefochten werden kann. Darüber hinaus präzisiert Abs. 3 der Bestimmung, dass die Beschwerde (wie auch die Einsprache) schriftlich erhoben und kurz begründet werden sowie die Anträge des Steuerpflichtigen enthalten muss. Zudem hat der Steuerpflichtige seine Beweismittel zu nennen und die in seinem Besitz befindlichen sachdienlichen Beweisurkunden beizulegen. In diesen beiden Absätzen stimmt das Reglement mit Art. 5 Abs. 2 und 3 des Musterreglements betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und automatischen Warenverteilern, welches das Amt für Gemeinden (GemA) ausgearbeitet hat, überein. Das Reglement der Gemeinde enthält allerdings bezüglich der Rechtsmittel in Art. 9 Abs. 4 noch eine weitere (im Musterreglement nicht enthaltene) Verfahrensbestimmung, in welcher festgehalten wird: "Das Verfahren wird zudem durch das VRG sowie die Artikel 153 ff. GemG geregelt."

c) Es ist nicht zu übersehen, dass diese Rechtsmittelbestimmungen im Reglement den erwähnten kantonalen Verfahrensvorschriften des GStG zumindest teilweise widersprechen. In der Tat sieht ja Art. 42 Abs. 3 GStG ausdrücklich vor, dass sich das Verfahren in erster Linie durch die sinngemässe Anwendung der Rechtsmittelbestimmungen des DStG und bloss subsidiär nach dem VRG bestimmt. Diesem übergeordneten Recht widerspricht Art. 9 Abs. 4 des Reglements, indem er einerseits die spezifischen Verfahrensbestimmungen des DStG implizit ausschliesst und andererseits noch zusätzlich die Anwendbarkeit von Art. 153 ff. des Gesetzes vom 25. September 1980 über die Gemeinden (GemG; SGF 140.1) vorsieht. Was mit diesem Verweis genau bezweckt wurde, ist kaum nachvollziehbar. Insbesondere enthalten auch die Materialien (vgl. die Botschaft des Gemeinderates vom 22. Mai 2007 und das Protokoll der Sitzung des Generalrates vom 25. Juni 2007) nicht den geringsten Hinweis dazu. Angesichts des klaren Textes von Art. 9 Abs. 2 des Reglements kann nicht die zusätzliche Beschwerde an den Oberamtmann (vgl. Art. 153 GemG) gemeint worden sein. Ebenso wenig kann die Kognitionseinschränkung gemäss Art. 156 Abs. 2 GemG (Ausschluss der Anfechtbarkeit wegen Unangemessenheit) zum Tragen kommen, wird diese doch in Art. 78 Abs. 2 lit. a VRG für das Gebiet der öffentlichen Abgaben ausdrücklich ausgeschlossen. Wie dem auch sei, ist davon auszugehen, dass Art. 9 Abs. 4 des Reglements insofern gesetzwidrig ist, als er Art. 42 Abs. 3 GStG widerspricht.

3. Im vorliegenden Fall sind die Eintretensvoraussetzungen zwar nicht umstritten, jedoch von Amtes wegen zu prüfen.

a) Der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. November 2009 wurde dem Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben am 4. Dezember 2009 eröffnet. Es stellt sich daher die Frage, ob die Beschwerde rechtzeitig eingereicht worden ist.

Geht man von der übergeordneten und daher massgebenden kantonalen Regelung aus, so sind - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - beim Fristenlauf keine Gerichtsferien zu berücksichtigen. Aus Art. 150 Abs. 4 DStG in Verbindung mit Art. 42 Abs. 3 GStG ergibt sich nämlich, dass die dreissigtägige Frist für die Beschwerde an das Kantonsgericht während den Gerichtsferien nach Art. 30 VRG (und mithin insbesondere auch vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar) nicht stillsteht.

Im Lichte dieser Vorschriften erweist sich also die erst am 15. Januar 2010 eingereichte Beschwerde grundsätzlich als verspätet.

b) Unter den gegebenen Umständen ist allerdings noch zu prüfen, ob der Beschwerdeführer in seinem Vertrauen auf den Text von Art. 9 Abs. 4 des Reglements zu schützen ist.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf einer Partei aus einer falschen Rechtsmittelbelehrung kein Nachteil erwachsen, doch gilt dieser Grundsatz nicht absolut. Vorausgesetzt ist, dass sich die Prozesspartei nach Treu und Glauben auf die fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung auch verlassen durfte. Wer deren Fehlerhaftigkeit erkennt oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte erkennen müssen, kann sich nicht auf die unzutreffenden Angaben berufen. Praxisgemäss sind jedoch nur grobe Fehler einer Partei geeignet, eine falsche Rechtsmittelbelehrung aufzuwiegen. Es besteht trotz fehlerhafter Rechtsmittelbelehrung dann kein schutzwürdiges Vertrauen in diese mehr, wenn die Partei oder ihr Anwalt bei einer Konsultation des Gesetzestextes den Mangel ohne Weiteres hätten erkennen können; nicht erforderlich ist, dass dabei auch die Literatur oder die einschlägige Rechtsprechung gesichtet werden (vgl. das Bundesgerichtsurteil 2C\_58/2007 vom 24. April 2007, Erw. 3.2.1 sowie die dort erwähnten Entscheide).

Im vorliegenden Zusammenhang fällt allerdings ins Gewicht, dass es nicht bloss um die falsche Rechtsmittelbelehrung einer Rechtsanwendungsbehörde in einem Einzelfall oder allenfalls um eine problematische Ausführungsverordnung einer Exekutivbehörde geht. Vielmehr liegt eine allgemeine Täuschung der Rechtsuchenden über den genauen Ablauf des Rechtsmittelverfahrens vor, welche auf einer fehlerhaften Bestimmung im spezifischen Erlass des Gemeindegesetzgebers beruht. Unter diesen Umständen wäre es stossend, den Beschwerdeführer darauf zu behaften, dass er bzw. sein Vertreter den Fehler des Gesetzgebers nicht entdeckt hat. Dies gilt umso mehr, als ja auch die Direktion der Institutionen und der Landwirtschaft nichts bemerkt und das Reglement genehmigt hat.

Demzufolge rechtfertigt es sich, trotz ihrer verspäteten Einreichung auf die Beschwerde einzutreten.

4. a) In verfahrensrechtlicher Hinsicht und zur Begründung seines Hauptantrages auf Aufhebung des angefochtenen Entscheides sowie Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz macht der Beschwerdeführer geltend, der Einspracheentscheid des Gemeinderates genüge den minimalen formellen Anforderungen nicht. Er widerspreche Art. 66 VRG betreffend den nötigen Inhalt eines Entscheides insofern, als er weder eine ausreichende Parteibezeichnung (nur "Y." anstatt X.) noch die Entscheidformel enthalte. Zudem liege auch eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, da es an einer Begründung, welche diesen Namen verdiene, fehle. Da die angerufene Beschwerdeinstanz nur eine eingeschränkte Überprüfungsbefugnis habe, sei eine Heilung der Gehörsverletzung im Rechtsmittelverfahren nicht möglich. Es gehe auch nicht an, dass dem Beschwerdeführer durch den mangelhaften Entscheid eine Instanz verloren gehe.

Demgegenüber wendet die Vorinstanz ein, sie habe die genaue Parteibezeichnung nicht kennen können. Im Übrigen genüge der angefochtene Entscheid den gesetzlichen Anforderungen. Zudem verfüge das Kantonsgericht aufgrund von Art. 95 Abs. 1 VRG über eine volle Kognition.

b) Der angefochtene Entscheid erweist sich in der Tat als äusserst mangelhaft. Von einer mit Fachleuten dotierten Einsprachebehörde kann man erwarten, dass sie die korrekte Parteibezeichnung gemäss Einspracheschrift übernimmt und den getroffenen Entscheid in einem Dispositiv zum Ausdruck bringt. Beides ist vorliegend nicht geschehen. Noch schwerwiegender ist jedoch die Tatsache, dass man es schlicht nicht für nötig befunden hat, sich mit den in der Einspracheschrift erhobenen Rügen konkret auseinanderzusetzen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör, wie er sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt, verlangt jedoch, dass die Behörde die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörde, ihren Entscheid - wenn auch auf die wesentlichen Punkte beschränkt - zu begründen (vgl. das Bundesgerichtsurteil 2A.613/2006 vom 8. August 2007, Erw. 2 sowie die dort erwähnten Entscheide).

Ob diese Mängel im vorliegenden Beschwerdeverfahren dank der vollen Kognition des Steuergerichtshofes (vgl. vor allem Art. 78 Abs. 2 lit. a VRG) geheilt werden können, obwohl sich die Vorinstanz zur Hauptsache bloss mit einem Verweis auf den Einspracheentscheid begnügt und sich ergänzend auf einige "Präzisierungen allgemeiner Art" beschränkt hat, erscheint zweifelhaft. Die Frage braucht indessen nicht abschliessend beurteilt zu werden, da sich die Beschwerde auch in andern Punkten als begründet erweist. Unter diesen Umständen macht es in prozessökonomischer Hinsicht wenig Sinn, den angefochtenen Entscheid nur aus formellen Gründen aufzuheben und die Angelegenheit zwecks neuem Entscheid zurückzuweisen.

5. a) In der Sache selbst rügt der Beschwerdeführer vor allem die fehlende gesetzliche Grundlage. Unter Hinweis auf Art. 127 BV und unter Berufung auf die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung legt er insbesondere dar, die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuern und deren Bemessung, müsse in den Grundzügen im Gesetz selber geregelt sein. Der Kanton Freiburg habe von seiner Autonomie Gebrauch gemacht und in Art. 23 Abs. 1 GStG unter anderem bestimmt, dass die Gemeinden eine Steuer auf automatischen Warenverteilern erheben dürfen, wobei die jährliche Steuer pro Apparat 200 Franken nicht übersteigen dürfe. Der Generalrat der Gemeinde habe gestützt auf diese Bestimmung das Reglement betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und automatischen Warenverteilern erlassen und neu auch die Besteuerung automatischer Servicesysteme wie Solarien, Saunas und Auskunftsgaräte vorgesehen. Solche Dienstleistungsgeräte fielen jedoch nicht unter diese Gesetzesvorschrift. Gemäss Art. 23 Abs. 2 GStG dürften weitere Abgaben nur mit der ausdrücklichen Erlaubnis des Staatsrates erhoben werden. Somit sei das GStG abschliessend und es lasse den Gemeinden keinen Spielraum. Demzufolge verstosse Art. 3 Abs. 1 des Reglements gegen höherrangiges Recht.

Die Vorinstanz hält dem in ihrer Beschwerdeantwort entgegen, die kantonale Gesetzgebung habe die Besteuerung von Servicegeräten wie Solarien nicht verbieten wollen. Aus der Botschaft zum Gesetz über die Ausübung des Handels, mit dem Art. 23 GStG geändert worden sei, ergebe sich, dass keine inhaltliche Veränderung vorgesehen gewesen sei. Die alte Handelsgesetzgebung habe jedoch in Art. 4 zwischen automatischen Apparaten wie den "(Waren-)Austeilern" und "anderen Geräten wie Phonograph oder Kinomatograph" unterschieden, bei denen es sich um Servicegeräte handle. Zu beachten sei auch, dass der deutsche Text von Art. 23 GStG den Ausdruck "Spielapparat" verwende, während der französische Text bald von "appareil de divertissement", bald von "appareils de jeux" spreche. Folglich stimme das Gemeindereglement mit dem kantona-

len Gesetz überein. Zudem sei es ja auch von der Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft genehmigt worden, was schwer ins Gewicht falle. Darüber hinaus könne der Staatsrat die Erhebung anderer Steuern genehmigen. Zurzeit delegiere der Staatsrat diese Zuständigkeit allgemein an die betroffenen Direktionen. Mit der Genehmigung des Reglements sei folglich auch die Bewilligung dieser Steuer erfolgt.

In seinen Gegenbemerkungen wendet der Beschwerdeführer insbesondere noch ein, Art. 3 Abs. 1 des Reglements verstosse auch dann gegen höherrangiges Recht, wenn Solarien den automatischen Warenverteilern gleichgestellt würden. In der Tat sehe Art. 23 Abs. GStG ja für deren Besteuerung eine Obergrenze von 200 Franken vor.

b) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist nicht einzusehen, inwiefern automatische Servicesysteme wie Solarien, Saunas und Auskunftsgaräte als Spielapparate im Sinne von Art. 23 Abs. 1 lit. b GStG zu betrachten sein sollen. Ebenso wenig handelt es sich um Warenverteiler im Sinne von Art. 23 Abs. 1 lit. c GStG. Das scheint auch die Ansicht des Gemeinderates gewesen zu sein, hat er doch in der Botschaft vom 22. Mai 2007 ausdrücklich betont, man wolle neue Steuern einführen, um den Einnahmenverlust bei den Spielautomaten auszugleichen.

Da diese neue Steuer auf automatischen Servicesystemen unter keine der in Art. 23 Abs. 1 GStG aufgezählten besonderen Gemeindesteuern fällt, bleibt zu prüfen, ob in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 GStG eine genügende gesetzliche Grundlage zu bejahen sei. Es erscheint überlegenswert, ob diese Vorschrift, wonach der Staatsrat den Gemeinden die Befugnis zur Erhebung weiterer Abgaben erteilen kann, den heutigen Anforderungen an eine Delegationsnorm im Abgaberecht noch genügt (vgl. dazu BGE 126 I 180 Erw. 2, 132 I 157 Erw. 2.2). Auf jeden Fall wäre höchstens die Bewilligung einer Steuer im sinngemässen Rahmen von Abs. 1 der Bestimmung denkbar (vgl. das Urteil 4F 03 166 des Steuergerichtshofes vom 8. April 2005, Erw. 3c, dritter Absatz, FZR 2005, 159 ff.). Die Frage kann jedoch offenbleiben, da es im vorliegenden Fall ohnehin an seiner solchen Bewilligung des Staatsrats fehlt. Eine Gleichsetzung der Genehmigung des Reglements durch die Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft mit der Bewilligung einer neuen Steuer durch den (gesamten) Staatsrat würde dem eindeutigen Wortlaut der Vorschriften von Art. 23 Abs. 2 und 24 GStG widersprechen. Soweit in einer beiläufigen Bemerkung des erwähnten Urteils vom 8. April 2005 dargelegt wurde, die Genehmigung des Reglements (durch die Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft) könnte allenfalls wohl auch als Bewilligung einer Steuer durch den Staatsrat betrachtet werden, kann daran bei näherer Betrachtung nicht festgehalten werden.

Demzufolge fehlt es für die streitige Steuer an einer genügenden gesetzlichen Grundlage.

6. Am Rande ist schliesslich noch beizufügen, dass der Beschwerdeführer zu Recht auch eine stossende rechtswidrige Behandlung rügt. Wie er schon in seiner Einsprache geltend gemacht hat, soll einem direkten Konkurrenten, nämlich dem vergleichbaren Studio Z. AG, die Steuer auf dessen Einsprache hin auf 50 (anstatt 400) Franken pro Apparat herabgesetzt worden sein.

Die Vorinstanz anerkennt diesen Tatbestand, will sich jedoch mit der Behauptung herausreden, dass die Besteuerung des Solariums Z. für die Jahre 2007 und 2008 "augenblicklich mit einer Zahlungsvereinbarung geregelt" werde. Ein entsprechender Beweis wurde jedoch nicht geliefert und es ist auch nicht einzusehen, inwiefern die

beiden längst in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen der Z. nachträglich noch angepasst werden könnten.

Dermaßen unterschiedliche Behandlungen und sich widersprechende Ergebnisse zweier gleich gelagerter Einspracheverfahren sind schlicht unannehmbar.

7. a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind dem Beschwerdeführer keine Kosten aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG).

Obwohl die Vorinstanz unterlegen ist, können ihr gemäss Art. 133 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) keine Verfahrenskosten auferlegt werden, da abgaberechtliche Streitigkeiten nicht Vermögensinteresse im Sinne dieser Bestimmung betreffen (vgl. Grundsatzentscheid des Steuergerichtshofes vom 10. April 1992 i.S. K. gegen Gemeinde B., FZR 1992 S. 206 ff.).

b) Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu. Die Parteientschädigung wird der unterliegenden Parteien auferlegt (Art. 141 VRG).

Gemäss Art. 140 VRG umfasst die Parteientschädigung einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten. Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 des Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen 200 und 5'000 Franken (bis Ende 2010 anwendbare Fassung) bzw. zwischen 200 und 10'000 Franken (seit 2011 anwendbare Fassung) festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei 20'000 bzw. 40'000 Franken. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die Höhe des Honorars wird nach den gleichen Grundsätzen wie die Verwaltungsjustizgebühr festgesetzt, d.h. nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwerte (Art. 11 Abs. 1 und 2 des Tarifs). Die Barauslagen des Parteivertreters werden zu den Selbstkosten bzw. nach Pauschalansätzen für Fotokopien und Reiseentschädigung zurückerstattet (vgl. Art. 9 des Tarifs). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen, welche insbesondere Reisekosten und den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalles umfasst, ist "angemessen" festzusetzen (Art. 10 des Tarifs).

Im vorliegenden Fall hat der Vertreter des Beschwerdeführers eine Kostenliste für einen Gesamtbetrag von 5'438.50 Franken eingereicht. Zu beachten ist, dass nur ein Stundensatz von 230 Franken berücksichtigt wird; zudem erscheint der geltend gemachte Aufwand teilweise übertrieben.

Unter diesen Umständen erscheint es angemessen, den Betrag der Parteientschädigung ermessensweise auf 2'448 Franken plus 7,6% Mehrwertsteuer für die Zeit bis Ende 2010

und auf 120 Franken plus 8% Mehrwertsteuer für die Zeit ab Januar 2011 (Total 2'763.60 Franken) festzusetzen.

**D e r H o f e r k e n n t :**

I. Die Beschwerde wird gutgeheissen.

Demzufolge wird der angefochtene Entscheid samt der ihm zugrunde liegenden Rechnung Nr. 365588/216925 (Steuerjahr 2008) aufgehoben.

II. Es werden keine Kosten erhoben. Der bezahlte Kostenvorschuss von 250 Franken wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

III. Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von 2'763.60 Franken zugesprochen, welche direkt an Rechtsanwalt Roland Geiger zu bezahlen ist.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

*401.122; 401.150; 407*