

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 8. April 2005

In der Beschwerdesache (4F 03 166)

Firma X. SA,

Beschwerdeführerin,

gegen

die **Gemeinde Y.**, vertreten durch ihren Gemeinderat,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**besondere Gemeindesteuer auf Spielapparaten
(Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2003)**

hat sich ergeben:

- A. Die Firma X. SA bezweckt den Aufbau und Betrieb eines Freizeitentrums, in dem namentlich Bowling und Billard sowie alle damit verbundenen Nebenaktivitäten angeboten werden.

Mit Verfügung vom 6. August 2003 stellte die Gemeinde Y. der Firma X. SA verschiedene "Steuern auf Spielautomaten" für das Jahr 2003 im Gesamtbetrag von 7'560 Franken in Rechnung.

- B. Am 2. September 2003 erhob die Firma X. SA gegen diese Veranlagung Einsprache. Sie machte geltend, Bowling und Billard seien anerkannte Sportarten, so dass es nicht angehe, diese gleich wie Videospiele zu besteuern.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 20. Oktober 2003 abgewiesen. Zur Begründung legte der Gemeinderat von Y. dar, die veranlagte Steuer entspreche Art. 2 f. des Reglementes betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und Automaten (vom 29. November 2001). Ob Bowling und Billard als Sport bezeichnet werden können, sei bedeutungslos.

- C. Mit Eingabe vom 19. November 2003 reichte die Firma X. SA gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein. Gleichzeitig ersuchte sie um Erlaubnis, das Beschwerdeverfahren in französischer Sprache zu führen.

Mit Schreiben vom 24. November 2003 eröffnete der Präsident des Steuergerichtshofes die Beschwerdeschrift dem Gemeinderat von Y. Gleichzeitig schlug er vor, dass - wie bereits im Rahmen der Einsprache - das Verfahren insofern zweisprachig durchgeführt werde, als sich jede Partei in ihrer Sprache ausdrücke, wobei dann das Urteil in deutscher Sprache abgefasst werde.

Diesem Vorschlag widersetzte sich der Gemeinderat von Y. mit Schreiben vom 2. bzw. 4. Dezember 2003. Unter Berufung auf die Tatsache, dass Y. eine deutschsprachige Gemeinde ist, beantragte er, das Beschwerdeverfahren vollumfänglich in deutscher Sprache durchzuführen.

Mit Zwischenentscheid vom 6. Januar 2004 wies der Präsident des Steuergerichtshofes das Begehren um Gewährung einer Ausnahmeregelung gemäss Art. 38 VRG ab. Er hielt insbesondere fest, der deutschsprachigen Gemeinde Y. könne nicht gegen ihren Willen ein zweisprachiges Verfahren aufgezwungen werden. Zudem bestehe unter den gegebenen Umständen auch kein genügender Anlass, um eine Ausnahme von der grundsätzlich anwendbaren Sprachenregelung zu gewähren. Gleichzeitig wurde der Be-

schwerdeführerin eine Frist von 20 Tagen gesetzt, um eine deutsche Fassung ihrer Beschwerdeschrift einzureichen.

In ihrer übersetzten Beschwerdeschrift vom 28. Januar 2004 stellt die Beschwerdeführerin folgende Rechtsbegehren:

- I. Auf die Beschwerde wird eingetreten.*
- II. Die Beschwerde wird gutgeheissen.*
- III. Der Einspracheentscheid der Gemeinde Y. vom 20. Oktober 2003, mit dem die Steuerveranlagung vom. 19. [recte .6] August 2003 bestätigt wurde, wird aufgehoben.*
- IV. Die Steuerveranlagung für die von der Firma X. SA betriebenen Installationen im Freizeitzentrum Y. ist für das Jahr 2003 auf maximal CHF 3'960.— (dreitausendneunhundertsechzig Schweizer Franken) festzusetzen.*
Es ist festzustellen, dass die Installation für das Billardspiel und Bowling nicht der Steuerpflicht unterliegen.
- V. Der Firma X.SA ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen."*

Sie rügt insbesondere eine Verletzung des Legalitätsprinzips. Ihrer Ansicht nach können Bowlingbahnen und Billardtische weder unter den gesetzlichen Begriff der "Spielapparate" noch unter jenen der "Vorstellungen und Vergnügungsanlässe" subsumiert werden. Dies werde insbesondere auch durch die Tatsache bestätigt, dass in den anderen Kantonen keine vergleichbare Steuer erhoben werde. Auf die näheren Ausführungen wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 29. März 2004 schliesst die Gemeinde von Y., auf Nichteintreten bzw. auf Abweisung (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Den Nichteintretensantrag begründet sie mit dem erstmals vorgebrachten Hinweis auf die ihrer Ansicht nach verspätet eingereichte Einsprache. In der Sache selbst bestreitet sie verschiedene tatsächliche Behauptungen sowie die rechtlichen Rügen der Beschwerdeführerin. Auf ihre näheren Ausführungen wird ebenfalls, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Am 29. April 2004 reichte die Beschwerdeführerin ihre Gegenbemerkungen ein. Diese gaben Anlass zu den Schlussbemerkungen der Beschwerdegegnerin vom 28. Mai 2004, welche zur Information an die Beschwerdeführerin weitergeleitet wurden.

**Der Steuergerichtshof
zieht in Erwägung:**

1. a) Gemäss Art. 42 des Gesetzes vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (SGF 632.1; GStG) sind Einspracheentscheide der Gemeindebehörde betreffend die besonderen Gemeindesteuern durch Beschwerde an das Verwaltungsgericht 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) Die Beschwerde wurde innert 30 Tagen seit der Eröffnung des angefochtenen Entscheides sowie in der gesetzlich vorgeschriebenen Form eingereicht (vgl. Art. 180 DStG und Art. 79 ff. VRG). Insofern sind also die Eintretensvoraussetzungen erfüllt.
2. a) Die Vorinstanz schliesst primär auf Unzulässigkeit der Beschwerde. Nachdem sie im angefochtenen Entscheid noch ohne weiteres auf die Einsprache eingetreten ist, macht sie nun in ihrer Beschwerdeantwort erstmals geltend, die Einsprache sei verspätet erhoben worden. Diese sei zwar vom 2. September 2003 datiert, habe jedoch zwei vom 19. bzw. 22. September 2003 datierte Beilagen enthalten. Es könne ja wohl nicht sein, dass sich gleich zwei voneinander unabhängige Personen mit der Bezeichnung des Monats geirrt hätten. Daraus sei abzuleiten, dass die Einsprache in Wirklichkeit nach dem 22. September 2003 und mithin zu spät erfolgt sei.

Demgegenüber wendet die Beschwerdeführerin ein, es sei einerseits unklar, wann die vom 6. August 2003 datierte Rechnung eröffnet worden sei. Andererseits habe diese keine Rechtsmittelbelehrung, sondern lediglich einen Zahlungstermin (30. September 2003) enthalten. Als damals noch nicht anwaltschaftlich vertretene Steuerpflichtige sei sie bezüglich der Anfechtungsmöglichkeiten im Ungewissen gewesen. Da sie sich jedoch noch vor Ablauf der Zahlungsfrist an die Gemeindebehörde gewandt und die Einsprache dann am 2. Oktober 2003 der Post übergeben habe, sei davon auszugehen, dass sie innert vernünftiger Frist tätig geworden sei. Im Übrigen habe auch die Vorinstanz selber verschiedene Daten vermischt. Schliesslich verstosse das jetzige Vorbringen gegen Treu und Glauben. Subsidiär sei auch anzunehmen, dass die Vorinstanz auf ein Wiedererwägungsgesuch eingetreten sei. Mit der Eröffnung ihres Entscheides liege somit eine neue Verfügung vor, welche direkt mit Beschwerde weitergezogen werden könne.

Diesbezüglich entgegnet die Vorinstanz in ihren weitschweifigen Schlussbemerkungen insbesondere, die Grundsätze betreffend die Rechtsmittelbelehr-

nung gälten zwar für Private, seien jedoch bei juristischen Personen zu relativieren. Im vorliegenden Fall umfasse der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin sieben geschäftserfahrene Mitglieder, was zu berücksichtigen sei. Zudem könne sich die Beschwerdeführerin nicht auf den guten Glauben berufen, nachdem sie die Einspracheschrift absichtlich vordatiert habe. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin den Beweis nicht erbracht, dass die angefochtene Verfügung tatsächlich keine Rechtsmittelbelehrung enthalten habe. Die Vorinstanz habe auch nicht zu beweisen, wann die Verfügung in den Machtbereich der Beschwerdeführerin gelangt sei. Vielmehr liege die Beweislast bei der Beschwerdeführerin. Schliesslich habe es nie ein Wiedererwägungsgesuch gegeben, sodass auch aus dieser rechtlichen Konstruktion nichts abgeleitet werden könne.

- b) Die Vorinstanz irrt sich bezüglich der Beweislast. Selbstverständlich obliegt es ihr, den Zeitpunkt der Eröffnung der angefochtenen Verfügung nachzuweisen, wobei allerdings auch Indizien behilflich sein können. Ebenso erstaunt ihre Behauptung, die Beschwerdeführerin habe die fehlende Rechtsmittelbelehrung nicht nachgewiesen. Was soll diese mehr tun als das Original der Verfügung einzureichen, auf der jegliche Rechtsmittelbelehrung fehlt?! Abgesehen davon ist die Vorinstanz auch dafür beweispflichtig, falls sie geltend macht, die Rechtsmittelbelehrung sei erteilt worden. Die Vorinstanz scheint sodann zu übersehen, dass die täglichen Geschäfte der Unternehmung nicht vom siebenköpfigen Verwaltungsrat geführt werden. Wenn eine naturgemäss geschäftserfahrene Gemeindeverwaltung es entgegen den anwendbaren Vorschriften nicht für nötig erachtet, ihre Verfügungen mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen, so steht es ihr schlecht an, dies im Nachhinein mit übermässigen Ansprüchen an die Rechtskenntnis der Adressaten kompensieren zu wollen.

Einzuräumen ist der Vorinstanz, dass sich die Beschwerdeführerin mit ihren Angaben zum Teil in Widersprüche verstrickt hat. Nichtsdestoweniger ist jedoch zu berücksichtigen, dass der genaue Zeitpunkt, in dem die Verfügung eröffnet worden ist, nicht bekannt ist und dass keine Rechtsmittelbelehrung erteilt worden ist. Zudem fällt erheblich ins Gewicht, dass die Vorinstanz selber in voller Kenntnis des Sachverhalts auf die Eingabe der Beschwerdeführerin eingetreten ist. Insofern erscheint ihre diesbezügliche Einrede als verwirkt. Unter den gegebenen Umständen besteht auch kein genügender Anlass, von Amtes wegen einzuschreiten und im Nachhinein abzuklären und festzustellen, ob die Vorinstanz nicht auf die Eingabe der Beschwerdeführerin hätte eintreten dürfen.

Obwohl an sich nicht entscheiderelevant, kann beigefügt werden, dass es auch aus prozessökonomischen Gründen durchaus im Interesse der Parteien liegt, dass der Rechtsstreit sofort materiell beurteilt wird, anstatt anläss-

lich der nächsten Veranlagung nochmals sämtliche Verfahren von Beginn weg durchziehen zu müssen.

Demzufolge ist der Antrag auf Nichteintreten abzuweisen.

3. a) Auf kantonaler Ebene regelt das Gesetz vom 19. Februar 1992 über die Spielapparate und Spielsalons (SpASG; SGF 946.1) insbesondere den Betrieb und die Benützung von Spielapparaten, die der Öffentlichkeit zugänglich sind (Art. 1 Abs. 1 lit. a). Was als Spielapparat gilt, wird in Art. 3 lit. a SpASG ausdrücklich umschrieben. Gemäss Art. 42 SpASG erhebt der Kanton auf dem Gebiet der Spielapparate eine Patentgebühr sowie eine Betriebsabgabe (Abs. 1). Zudem wird die Besteuerung der Spielapparate durch die Gemeinden ausdrücklich vorbehalten (Abs. 2). In Art. 29 des Ausführungsreglements vom 5. Januar 1993 zum Gesetz über die Spielapparate und Spielsalons (SpASR; SGF 946.11) werden die Betriebsabgaben im Einzelnen festgesetzt.

Das Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) ermächtigt die Gemeinden, nebst den ordentlichen auch noch besondere Gemeindesteuern zu erheben (vgl. Art. 12 ff.). Im entsprechenden III. Kapitel sieht Art. 23 GStG insbesondere vor:

"Vergnügungssteuer, Handelssteuer, Hundesteuer

¹ *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.*

² *Der Staatsrat kann ihnen die Befugnis zur Erhebung weiterer Abgaben erteilen."*

Diese Steuern und Taxen bilden Gegenstand eines Gemeindereglements, das der für die Gemeinden zuständigen Direktion zur Genehmigung zu unterbreiten ist (Art. 24 GStG).

Die Gemeindeversammlung von Y. hat am 29. November 2001 das "Reglement betreffend die Erhebung einer Steuer auf Spielapparaten und Automaten" erlassen, welches am 4. Februar 2002 durch die damalige Direktion des Innern und der Landwirtschaft (heute: Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft) genehmigt wurde (nachfolgend: das Reglement). Dieses enthält insbesondere folgende Bestimmungen:

"Artikel 1. Die Gemeinde erhebt eine Steuer auf Spielapparaten und Automaten (Apparate).

Art. 2. Dieser Steuer sind Spielapparate und Automaten jeglicher Art unterstellt, die sich auf dem Gemeindegebiet befinden und kommerziell genutzt werden.

Art. 3. ¹Der Steuertarif wird pro Apparat und Jahr wie folgt festgesetzt:

- Geldspielapparate / Jetonspiele		400 Franken
- Unterhaltungsapparate:		
. Flipper		120 Franken
. Tischfussball		120 Franken
. Videospiel		180 Franken
. Billard		150 Franken
. Kegelbahn / Bowling	pro Bahn	100 Franken
. Pfeilwurfspiel / Darts		50 Franken

²Die Steuer wird anteilmässig berechnet. Ein angebrochener Monat gilt als ganzer Monat."

- b) Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, es fehle an einer genügenden gesetzlichen Grundlage. Die Vorinstanz habe mit der Erhebung einer Steuer auf dem Betrieb von Bowlingbahnen und Billardtischen die Kompetenz überschritten, welche ihr vom kantonalen Gesetzgeber in Art. 23 GStG - abschliessend auf gewisse Installationen begrenzt - delegiert worden sei. Daran ändere auch das SpASG nichts, dessen Ausführungsreglement ebenfalls nicht gesetzeskonform sei. Die zur Diskussion stehenden Aktivitäten könnten weder unter den Begriff der "Spielapparate" noch jenen der "Vergnügungsanlässe" subsumiert werden. "Spielapparate" seien einzig Installationen wie Flipperkästen und Geldspielautomaten, die zum Betrieb notwendigerweise der Elektrizität bedürfen, keinesfalls jedoch bloss Spielflächen oder Spielmöbiliar. Sonst müssten auch Schiessanlagen oder Bridge-tische darunter fallen, was vom Gesetzgeber jedoch keineswegs beabsichtigt gewesen sei. Der Begriff "Vergnügungsanlässe" sei im Zusammenhang mit jenem der "Vorstellungen" auszulegen. Daraus ergebe sich klarerweise, dass es nur um Theateraufführungen, Konzerte, andere kulturelle Aufführungen und analoge Aktivitäten gehe, welche vor Ort von Artisten aufgeführt werden. Die mangelnde Präzision im GStG ermächtige die Gemeinden nicht, den in der Delegationsnorm enthaltenen Begriff extensiv auszulegen. Im Übrigen gebe es eine analoge Steuer nur im Kanton Waadt, wo jedoch die gesetzliche Grundlage genügend klar sei. Schliesslich sei auch zu beachten, dass Sport allgemein von den direkten Steuern und der Mehrwertsteuer befreit sei. Gleichzeitig weist die Beschwerdeführerin jedoch selber darauf hin, dass Billard bei der Mehrwertsteuer als Spiel und nicht als Sport eingestuft werde.

Demgegenüber vertritt die Vorinstanz in ihren fast fünfzig Seiten umfassenden Rechtsschriften des Langen und Breiten die Ansicht, ihr Reglement verstosse keineswegs gegen das Legalitätsprinzip. Art. 3 sei klar und präzise verfasst und genügend auf das GStG und das SpASG abgestützt. Bei Bowling-

bahnen, welche den Kegelbahnen gleichzusetzen seien, und Billard handle es sich sehr wohl um Spiel- bzw. Unterhaltungsapparate im Sinne der einschlägigen kantonalen Gesetzgebung. Im Übrigen sei auch der Vergleich mit den andern Kantonen nicht stichhaltig. Schliesslich sei auch die Unterscheidung zwischen Spiel und Sport belanglos.

- c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bedürfen öffentliche Abgaben - abgesehen von Kanzleigebühen - in der Regel einer Grundlage in einem formellen Gesetz. Das Legalitätsprinzip ist ein unmittelbar anrufbares verfassungsmässiges Recht, das in Art 127 Abs. 1 BV konkretisiert wird (vgl. BGE 130 I 113 Erw. 2.2, 128 II 112 Erw. 5a, 126 I 180 Erw. 2a/aa).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass das (von der Gemeindelegislative erlassene und vorschriftgemäss genehmigte) Reglement für die Erhebung der umstrittenen Gemeindesteuer auf Bowling und Billard eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage enthält, in welcher der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung genügend klar ersichtlich ist (vgl. Art. 1 - 4). Umstritten ist hingegen, ob der Gemeinderlass die kantonalrechtlichen Vorgaben missachtet.

In Art. 23 Abs. 1 lit. b GStG hat der kantonale Gesetzgeber den Gemeinden insbesondere die Kompetenz eingeräumt, eine besondere Steuer auf Spielapparaten zu erheben. Dabei hat er nicht näher präzisiert, was alles unter den Begriff der "Spielapparate" fällt. Aus den Materialien lässt sich jedoch schliessen, dass er von einem weiten Begriff ausgegangen ist. In der Tat wurde anlässlich der Beratungen zu Art. 22 des Gesetzesentwurfes ausdrücklich auf die "grande diversité dans les appareils" hingewiesen und betont, "qu'il faut prévoir un cadre assez large" (vgl. TGR 1963, S. 463). Gemäss Duden gilt als Spiel insbesondere einerseits eine "Beschäftigung zur Unterhaltung, zum Zeitvertreib" und andererseits auch eine "sportliche Veranstaltung". Als Apparate gelten dem Wortlaut nach insbesondere "aus mehreren Teilen zusammengesetzte technische Geräte" bzw. gewisse "Vorrichtungen". Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann es dabei nicht darauf ankommen, ob eine Installation zum Betrieb notwendigerweise der Elektrizität bedarf. Auch dem Wortlaut nach ist also der gesetzliche Begriff weit zu verstehen. Schliesslich macht es - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - im Sinne einer einheitlichen Rechtsordnung durchaus Sinn, auch die Gesetzgebung über die Spielapparate und Spielsalons als Auslegungshilfe mit zu berücksichtigen. In Art. 3 lit. a SpASG wird der Spielapparat definiert als "ein Apparat oder eine Einrichtung, die gegen Entgelt ein Spiel zur Verfügung stellen, das ganz oder vorwiegend auf der Geschicklichkeit des Spielers beruht". In Art. 44 SpASG werden die Spielapparate in Geldspielapparate und Unterhaltungsapparate unterteilt. In Art. 29 Abs. 1 SpASR werden in der Aufzählung der Unterhaltungsapparate ausdrücklich auch die Kegelbahn und das Billard erwähnt, wobei Abs. 2 der Bestimmung noch umschreibt, wie

die Betriebsabgabe für die nicht bezeichneten Apparate festgesetzt wird. Unter diesen Umständen ist nicht einzusehen, inwiefern das Gemeindereglement gegen übergeordnetes kantonales Recht verstossen soll. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sowohl Bowling (welches eine amerikanische Art des Kegelspiels darstellt) als auch Billard zugleich als Sport und als Spiel betrachtet und betrieben werden können. Beigefügt werden kann noch, dass gemäss Art. 23 Abs. 2 GStG der Staatsrat - wohl im sinngemässen Rahmen von Abs. 1 der Bestimmung - den Gemeinden die Befugnis zur Erhebung weiterer Abgaben erteilen kann. Soweit nötig, könnte die Rechtmässigkeit der umstrittenen Abgaben wohl auch noch damit gerechtfertigt werden, dass der Staatsrat ihnen mit der Genehmigung des Reglements zugestimmt hat.

Auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin ist angesichts ihrer offensichtlichen Irrelevanz nicht näher einzugehen. Insbesondere kann es nicht darauf ankommen, was in den andern Kantonen gilt, hat doch in diesem Bereich grundsätzlich jeder Kanton seine eigene Besteuerungskompetenz. Ebenso wenig kann es auf die Mehrwertsteuerliche Behandlung der zur Diskussion stehenden Aktivitäten ankommen. Zudem ist die Beschwerdeführerin angesichts des von ihr verfolgten Zweckes auch nicht von den direkten Steuern befreit.

Demzufolge erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Die Gebühr wird auf 1'000 Franken festgesetzt.

004.8; 004.9; 401.142; 407