Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-802/2011

Urteil vom 14. März 2012

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

X._____ AG, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Spielbankenkommission ESBK,
Eigerplatz 1, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Veranlagungsverfügung der Spielbankenabgabe 2009.

Sachverhalt:

A.
Auf den Bruttospielerträgen der Spielbanken wird vom Bund eine Spielbankenabgabe erhoben. Dafür reichen die Spielbanken der Eidgenössischen Spielbankenkommission (ESBK) jeweils Quartalsabgabeerklärungen sowie eine Jahresabgabeerklärung über die erzielten Bruttospielerträge ein. Die X._____ AG hatte diese Erklärungen eingereicht und darin deklariert, im Jahr 2009 einen Bruttospielertrag in der Höhe von Fr. … erzielt zu haben und dementsprechend Abgaben von Fr. … zu schulden. Diesen aus ihren Deklarationen hervorgehenden Abgabebetrag hatte die X._____ AG bereits bezahlt.

B.
Die ESBK überprüfte die Deklarationen der X._____ AG daraufhin und befand sie für richtig. Am 30. Juni 2010 stellte sie dieser zur Gewährung des rechtlichen Gehörs den Entwurf der definitiven Veranlagungsverfügung zur Stellungnahme zu.

C.
Die X._____ AG beantragte in ihrer Stellungnahme vom 12. Juli 2010 – in Abweichung von den von ihr eingereichten Deklarationen –, den Bruttospielertrag (als Bemessungsgrundlage der Spielbankenabgabe) um die bei den Tischspielen erhobenen Kommissionen zu reduzieren und die Spielbankenabgabe dementsprechend neu zu berechnen. Die zuviel geleisteten Akontozahlungen und Abgaben seien samt Zins zurückzuerstatten.

D.
Mit Veranlagungsverfügung vom 16. Dezember 2010 lehnte die ESBK diese Anträge ab und legte die Spielbankenabgabe für das Jahr 2009 auf Fr. … fest. Weiter hielt sie fest, es seien bereits Akontozahlungen in dieser Höhe geleistet worden, weshalb kein zu fakturierender oder rückzahlbarer Saldo bestehe.

E.
Die X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) erhob mit Eingabe vom 31. Januar 2011 Beschwerde gegen die obgenannte Verfügung und stellte den Antrag, die angefochtene Verfügung sei insoweit aufzuheben, als die bei den Tischspielen erhobenen Kommissionen der Spielbankenabgabe unterworfen würden. Der Bruttospielertrag – als Bemessungsgrundlage der Spielbankenabgabe – sei um die bei Tischspielen erhobe-

nen Kommissionen zu reduzieren. Die Sache sei unter Kostenfolge zur Neuberechnung der Spielbankenabgabe an die ESBK zurückzuweisen.

F.
Mit Zwischenverfügung vom 23. Februar 2011 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den Streitwert des vorliegenden Verfahrens zu beziffern. Dieser Aufforderung kam sie mit Schreiben vom 10. März 2011 nach und bezifferte den Streitwert auf Fr. …. Nach Auffassung der ESBK beläuft sich dieser auf Fr. ….

G.
Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2011 schloss die ESBK auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. f VGG. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben, weshalb auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V

349 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1. Das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Legalitätsprinzip) im Abgaberecht ist ein selbständiges verfassungsmässiges Recht, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) geltend gemacht werden kann (BGE 128 I 317 E. 2.2.1 S. 320 f. mit Hinweisen). Öffentliche Abgaben bedürfen daher einer formell-gesetzlichen Grundlage, welche diese in den Grundzügen umschreibt. Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur rechtssatzmässigen Festlegung einer Abgabe an den Verordnungsgeber, so muss es zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlagen selbst festlegen (vgl. Art. 164 Abs. 1 Bst. d in Verbindung mit Art. 164 Abs. 2 BV; BGE 136 II 149 E. 5.1, BGE 132 II 371 E. 2.1, BGE 131 II 735 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8057/2010 vom 6. September 2011 E. 1.3.1).

2.2. Gemäss Art. 106 Abs. 3 BV erhebt der Bund eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe; diese darf 80 % der Bruttospielerträge aus dem Betrieb der Spielbanken nicht übersteigen. Sie wird zur Deckung des Bundesbeitrags an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet.

2.3. Das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG, SR 935.52) regelt gemäss dessen Art. 1 Abs. 1 das Glücksspiel um Geld oder andere geldwerte Vorteile sowie die Konzessionierung, den Betrieb und die Besteuerung der Spielbanken. Nach Art. 3 Abs. 1 SBG sind Glücksspiele Spiele, bei denen gegen Leistung eines Einsatzes ein Geldgewinn oder ein anderer geldwerter Vorteil in Aussicht steht, der ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt. Art. 40 SBG hält fest, dass der Bund auf den Bruttospielerträgen eine Abgabe (Spielbankenabgabe) erhebt (Abs. 1). Der Bruttospielertrag ist die Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Spielgewinnen (Abs. 2). Gemäss Art. 41 Abs. 1 SBG legt der Bundesrat

den Abgabesatz so fest, dass nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführte Spielbanken eine angemessene Rendite auf dem investierten Kapital erzielen können. In Art. 41 Abs. 2-4 SBG sind weitere (numerische) Grundsätze zum Abgabesatz aufgeführt.

2.4. Spielbanken dürfen Glücksspielturniere anbieten (Art. 51 Abs. 1 der Verordnung vom 24. September 2004 über Glücksspiele und Spielbanken [Spielbankenverordnung, VSBG, SR 935.521]). Laut Art. 51 Abs. 2 VSBG gilt die Differenz zwischen Einschreibegebühr und den ausgerichteten Preisen bei einem Überschuss als Bruttospielertrag, wenn die Spielbank ein Spielturnier organisiert.

Gemäss Art. 78 Abs. 1 VSBG ist der Bruttospielertrag der Spiele die Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den von der Spielbank rechtmässig ausbezahlten Gewinnen. Die von der Spielbank bei Tischspielen erhobenen Kommissionen (droits de table) bei Baccara, Poker und anderen Spielen sind Bestandteil des Bruttospielertrages (Art. 78 Abs. 3 VSBG).

2.5. Um den Sinngehalt einer Bestimmung zu ermitteln, ist diese auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zugrunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen. Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus ihrem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht. Eine verfassungskonforme Auslegung findet dabei im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranken (BGE 136 II 149 E. 3, BGE 136 III 373 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 1C_156/2011 vom 15. Juli 2011 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7817/2010 vom 24. November 2011 E. 1.5).

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, dem Verordnungsgeber werde in Art. 41 ff. SBG nur die Kompetenz zur Festlegung der Abgabesätze eingeräumt. Dadurch, dass der Bundesrat auch die Kommissionen als Bestandteil des Bruttospielertrages bezeichne, erweitere er die Steuerbemessungsgrundlage. Diese Erweiterung sei nach dem klaren gesetzlichen Wortlaut nicht zulässig. Kommissionen stellten, weil sie nicht mit Blick auf einen möglichen Gewinn geleistet würden, keine Spieleinsätze dar.

Die bundesrätliche Verordnung stelle keine genügende gesetzliche Grundlage dar, eine entsprechende Regelung müsse der Gesetzgeber selbst treffen. Der Einbezug der Kommissionen in die Berechnung des Bruttospielertrages widerspreche Art. 106 Abs. 3 BV und Art. 40 Abs. 2 SBG.

Die Beschwerdeführerin erklärt weiter, die Kommissionen seien kein Bestandteil des Einsatzes. Sie würden erhoben, wenn mehrere Spieler gegeneinander (und nicht gegen die Spielbank) spielten. In diesem Falle erhebe das Casino bei den Teilnehmern eine Kommission für die Leitung des Spiels und dafür, dass es die Infrastruktur zur Verfügung stelle. Das Casino partizipiere nicht an den Spieleinsätzen der Spieler und zahle keine Spielgewinne aus. Diese Kommissionen würden nur bei Tischspielen erhoben, bei denen die Spielbank nicht selbst am Spiel beteiligt sei. Demgegenüber leiste beispielsweise beim Roulette ein Spieler seinen Einsatz und spiele gegen das Casino. Wenn er seinen Einsatz verliere, falle dieser an die Spielbank. Die verlorenen Einsätze, reduziert um die von der Spielbank ausbezahlten Gewinne, stellten den Bruttospielertrag dar, wie es der Begriff schon selbst zum Ausdruck bringe.

3.2. Die ESBK hält diesen Ausführungen insbesondere entgegen, beim hier interessierenden Hold'em-Poker-Cash-Game habe die Beschwerdeführerin in der Regel eine Kommission erhoben. Es sei ein vorab definierter Prozentsatz auf dem Pot (= gesamte Spieleinsätze der Spieler) vor dessen Zuschlag an den Gewinner am Spielende abgezogen worden.

Die Kommission auf dem Pot stelle nichts anderes dar, als eine "Differenz zwischen den Spieleinsätzen" (der Pot sei wie gesehen die Gesamtheit der von den Spielern gemachten Spieleinsätze) und den "ausbezahlten Spielgewinnen" (ausbezahlt werde der Pot ohne Kommission). Sie werde demnach von der gesetzlichen Definition des Bruttospielertrages erfasst.

Die Besteuerung erfolge deshalb direkt nach Massgabe von Art. 40 SBG. Bei Art. 78 Abs. 3 VSBG handle es sich nicht um eine die Bemessungsgrundlage erweiternde Regelung, sondern um eine Ausführungsbestimmung, die eine von der Bestimmung des Gesetzes bereits erfasste Fallgruppe des Steuerobjekts der besseren Lesbarkeit halber namentlich erwähne. Art. 40 SBG sei eine genügend präzise Rechtsgrundlage, die Tischspielkommissionen seien miteingeschlossen.

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Abgrenzung, dass Art. 40 SBG nur Erträge der Spielbank erfassen solle, die im direkten Spiel Spieler gegen Spielbank anfielen, sei im Gesetz nirgends ersichtlich und treffe nicht zu. Sinn und Zweck der im SBG verankerten Sonderbesteuerung der Spielbanken sei, alle Erträge aus Spielvorgängen von Glücksspielen zu besteuern. Es spiele aus steuerrechtlicher Sicht keine Rolle, ob die Spielbank selbst mitspiele und so zu ihren Erträgen komme oder nicht. In der Gesetzgebung sei weder eine unterschiedliche Besteuerung von verschiedenen Tischspielen vorgesehen noch bestünden steuerliche Unterschiede zwischen Tischspielen und Spielautomaten.

Bei den Hold'em-Poker-Turnieren habe die Spielbank ebenfalls nicht mitgespielt, sondern das Spiel geleitet. Hierbei habe sie auch Kommissionen (Taxen) erhoben, die einen bestimmten Prozentsatz des Preispools umfassten. Wie beim Hold'em-Cash-Game hätten die Spieler bei den Turnieren "Einsätze" geleistet (die Gesamtheit der Einschreibegebühren der Spieler: Buy-In und Rebuy-In), und die Spielbank habe vor Ausrichtung der Preise ("ausbezahlte Gewinne") eine "Differenz" zurückbehalten. Diese Differenz werde demnach von der gesetzlichen Definition des Bruttospielertrages in Art. 40 SBG erfasst. Die Ausführungsbestimmung von Art. 51 Abs. 2 VSBG erweitere die Bemessungsgrundlage nicht, sondern erwähne eine von der Bestimmung des Gesetzes bereits erfasste Fallgruppe der besseren Lesbarkeit halber namentlich. Selbst die Spielbank gebe der ESBK und auch den Spielern gegenüber an, dass die 15 % Tax "BSE-pflichtig" (also bruttoertragspflichtig) sei.

3.3. Vorliegend ist strittig, ob auf den von der Beschwerdeführerin anlässlich bestimmter Tischspiele verlangten Kommissionen eine Spielbankenabgabe erhoben werden darf. Bei der Spielbankenabgabe handelt es sich um eine öffentliche Abgabe, die einer formell-gesetzlichen Grundlage bedarf. Im formellen Gesetz müssen zumindest der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand und die Bemessungsgrundlagen festgelegt sein (vgl. E. 2.1). Im vorliegenden Fall sind die Bestimmung der Abgabepflich-

tigen (Steuersubjekt) und die Bemessungsgrundlagen unproblematisch, umstritten ist lediglich der Gegenstand (Steuerobjekt). Neben Art. 106 Abs. 3 BV kommt insbesondere Art. 40 SBG als formell-gesetzliche Grundlage in Frage. Die letztere Bestimmung besagt, dass der Bund auf den Bruttospielerträgen eine Abgabe erhebt. Das Gesetz legt also den Gegenstand fest, nämlich den Bruttospielertrag. Dieser wird in derselben Bestimmung als Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Gewinnen definiert. Was unter einem Spieleinsatz zu verstehen ist, wird nicht bestimmt. Weder im Gesetz noch in einer Verordnung findet sich eine entsprechende Definition (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5642/2008 vom 12. Januar 2009 E. 2). Ob die umstrittenen Kommissionen als "Spieleinsatz" angesehen und dementsprechend unter Art. 40 Abs. 2 SBG zu subsumieren sind, ist nachfolgend durch Auslegung zu ermitteln.

3.3.1. Wie dargelegt (oben E. 2.5), bildet der Wortlaut den Ausgangspunkt der Auslegung. Art. 40 Abs. 2 SBG hält in allen drei Amtssprachen identisch fest, dass der Bruttospielertrag die Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Spielgewinnen ist ("Le produit brut des jeux est constitué par la différence entre les mises des joueurs et les gains qui leur sont versés." "Il prodotto lordo dei giochi corrisponde alla differenza tra le poste giocate e le vincite versate."). Die Differenzen der wörtlichen Übersetzungen (französisch: "Einsätze der Spieler", italienisch: "gespielte Einsätze") zur deutschen Formulierung "Spieleinsätze" führen nicht zu einer unterschiedlichen Bedeutung. Alle drei enthalten den Begriff "Einsatz". Unter diesem ist im Wörterbuch als Bedeutung (im hier interessierenden Zusammenhang mit Spiel[en]) aufgeführt: "das, was eingesetzt wird, Anteil den man für Gewinn oder Verlust wagt" (RENATE WAHRIG-BURFEIND, Brockhaus, Wahrig, Deutsches Wörterbuch, 9. Aufl., Gütersloh/München 2011, S. 426) bzw.: "Wert, Geldbetrag, durch den man sich an einem [Glücks]spiel, einer Wette beteiligt" (Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 4. Aufl., Mannheim 2001, S. 440). Dem Wortlaut nach zu urteilen, wird unter "Spieleinsatz" nur das Geld (oder ein anderer Einsatz) verstanden, worum man tatsächlich spielt. Bildlich ausgedrückt ist der "Spieleinsatz" das, was jemand "aufs Spiel setzt" bzw. "riskiert" (vgl. Duden, Das Synonymwörterbuch, Band 8, 4. Aufl., Mannheim 2007, S. 303 zu "einsetzen"). Mit anderen Worten riskiert ein Spieler also, den Einsatz im Spiel zu verlieren. Umgekehrt hat er jedoch die Möglichkeit, (mindestens) den gesamten Spieleinsatz auch effektiv zu gewinnen. Wie die Parteien übereinstimmend ausführen, wird um die Kommissionen dagegen gerade nicht gespielt. Vielmehr werden diese – quasi als eine Art "Infra-

strukturgebühr" – als fixer Betrag von der Spielbank einbehalten. Laut ESBK wird dieser Betrag als vorab definierter Prozentsatz auf dem Pot (= gesamte Spieleinsätze der Spieler) vor dessen Zuschlag an den Gewinner am Spielende abgezogen. Wie gezeigt, ist die von der ESBK verwendete Begrifflichkeit nicht korrekt, da die Spieler die Kommissionen zusammen mit ihrem Einsatz zwar leisten müssen, *um* überhaupt spielen zu können bzw. dürfen, aber sie leisten die Kommission gerade nicht, um *um diese* zu spielen. Sie "verlieren" diesen Betrag zwar (nicht technisch im Sinne des Spiels, sondern als "Infrastrukturgebühr"), werden ihn jedoch nie gewinnen können. Demzufolge spielt es – entgegen den Ausführungen der ESBK – insofern eine Rolle, ob die Spielbank mitspielt oder nicht, weil im ersten Fall um den gesamten geleisteten Betrag des Spielenden auch wirklich gespielt wird, während bei der zweiten Variante eben ein fixer Prozentsatz als Kommission subtrahiert wird. Dem Wortlaut entsprechend sind die Kommissionen nicht dem Begriff "Spieleinsatz" zu unterstellen und sind demzufolge auch nicht dem Bruttospielertrag zuzuordnen.

Im Folgenden ist nun zu prüfen, ob triftige Gründe für die Annahme bestehen, die aufgezeigte grammatikalische Auslegung gebe nicht den wahren Sinn der Norm wieder (E. 2.5). Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Unter diesen Voraussetzungen kann auch im Steuerrecht vom Wortlaut einer Norm abgewichen werden (PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 682 ff.).

3.3.2. Mit dem Erlass einer neuen Verfassungsbestimmung wurde 1993 das bis dahin geltende Spielbankenverbot aufgehoben (Botschaft vom 26. Februar 1997 zum Bundesgesetz über das Glücksspiel und über die Spielbanken [BBl 1997 III 145 ff.; nachfolgend Botschaft], BBl 1997 III 148). Der Bundesrat hat in der Botschaft zu den gesetzgeberischen Zielen u.a. festgehalten, dass neben der Verhütung sozial schädlicher Auswirkungen des Spielbetriebs auch ein volkswirtschaftlicher und fiskalischer Nutzen erzielt werden solle. Der fiskalische Nutzen sei bereits durch die Verfassungsbestimmung zu einem wesentlichen Teil vorgezeichnet. Es handle sich bei der Spielbankenabgabe um eine Sonderabgabe an den Bund, die einem Sonderzweck (AHV/IV) zugeführt werden müsse. Damit solle dem Bund eine zusätzliche Einnahmequelle für die Finanzierung dieser Sozialwerke erschlossen werden. Den schweizeri-

schen Spielbanken solle im Vergleich zum Ausland Wettbewerbsfähigkeit zugestanden werden, um Schweizer Spieler vom Gang ins Ausland abzuhalten (Botschaft, BBl 1997 III 156 f.). Mit der Spielbankenabgabe würden die Bruttospielerträge und nicht die Unternehmensgewinne besteuert; neben der Spielbankenabgabe unterlägen die Casinos auch der normalen Unternehmensbesteuerung (vgl. Botschaft, BBl 1997 III 149, 157). Weiter heisst es, der Bundesrat strebe Spielbanken an, deren wirtschaftliches Überleben bei guter Geschäftsführung und trotz hoher Besteuerung des Bruttospielertrages gewährleistet sei. Dessen hohe Besteuerung durch den Bund sei auch unter dem Gesichtspunkt des gerechten Ausgleichs unter den Kantonen die richtige Lösung. Der Steuerertrag komme der AHV/IV und damit der gesamten Wohnbevölkerung, nicht nur den Standortregionen zugute (Botschaft, BBl 1997 III 163). Zudem hat sich der Bundesrat in der Botschaft rechtsvergleichend mit der Besteuerung von Spielbanken auseinandergesetzt. Als Ergebnis dieser Untersuchung sind insbesondere die unterschiedlichen Prozentsätze festgehalten, mit denen der Bruttospielertrag besteuert wird. Der "Tronc" (Trinkgelder) gehört in der Regel nicht zum Steuersubstrat (vgl. Botschaft, BBl 1997 III 155).

Das Bundesgericht hat in BGE 136 II 149 dazu präzisierend festgehalten, dass das Ziel der Aufhebung des Spielbankenverbots gewesen sei, die Bundesfinanzen zu sanieren. Die Spielumsätze sollten nicht mehr im Ausland anfallen, sondern den eigenen Finanzen (AHV/IV) zugutekommen. Der Gesetzgeber habe aus sozialpräventiven und moralischen Gründen verhindern wollen, dass den Spielbankenbetreibern ein übermässiger Gewinn aus dem (umstrittenen) Spielbetrieb zufliesse; gleichzeitig habe sichergestellt werden sollen, dass es zu keiner übertriebenen, die wirtschaftliche Existenz der Betreiber gefährdenden Ertragsabschöpfung komme (BGE 136 II 149 E. 4.2, mit Literaturhinweis). Diese Überlegungen könnten eher darauf hindeuten, dass auch die Kommissionen der Spielbankenabgabe zu unterstellen wären. So wären die Beträge zugunsten der AHV/IV grösser, und der Gewinn für die Spielbankenbetreiber tiefer. Dass der Gewinn in starken Schranken gehalten wird, entspricht insofern den "moralischen Vorstellungen" des Gesetzgebers. Allerdings bilden die Tischspielkommissionen einen verhältnismässig geringen Anteil im Vergleich zum unbestrittenen Teil des Bruttospielertrages.

Das Bundesgericht führt in seinem obgenannten Urteil weiter aus, dass die Botschaft des Bundesrats nichts Abschliessendes darüber aussage, wie der Bruttospielertrag zu bestimmen und was bei seiner Ermittlung im

Rahmen von Art. 40 Abs. 2 SBG als "Spieleinsatz" bzw. ausbezahlter "Spielgewinn" zu berücksichtigen sei. Gestützt auf die Materialien, die Rechtsnatur der Steuer und den Sinn und Zweck der Spielbankenabgabe sei aber davon auszugehen, dass nicht in erster Linie ein allfälliger Gewinn bzw. ein Ertrag Steuerobjekt der Abgabe bilde, sondern der Spielvorgang als solcher (BGE 136 II 149 E. 4.3). Wenn hier der Meinung des Bundesgerichts gefolgt würde, könnte dies wohl ebenfalls dafür sprechen, die Kommissionen für die Berechnung des Bruttospielertrages zu berücksichtigen. Allerdings war die Ausgangslage im zitierten Entscheid eine andere. Das Bundesgericht hatte sich dort mit der Frage zu befassen, ob ein deliktischer Spieleinsatz aufgrund eines Checkbetrugs für die Berechnung des Bruttospielertrages zu berücksichtigen sei, ob also die Werthaltigkeit des Einsatzes eine Rolle spiele; dies verneinte es (zumindest im ersten Teil der Begründung) grundsätzlich, da der Gewinn keine Voraussetzung bei der Besteuerung des Bruttospielertrages sei. Das Bundesverwaltungsgericht hatte sich in der gleichen Sache differenziert zu diesen Fragen geäussert. Es hielt dafür, dass ein Teil der Literatur zum Steuerrecht die Spielbankenabgabe den sogenannten Wirtschaftsverkehrssteuern zuordne. Bei diesen sei das Steuerobjekt charakterisiert durch die Art des Vorgangs, welcher die Steuer auslöse, sowie durch die Güter und Produkte, welche von den Steuern erfasst würden. Weiter führte es aus, mit der Spielbankenabgabe werde zwar ein wirtschaftlicher Vorgang besteuert; ob sie damit als Wirtschaftsverkehrssteuer zu qualifizieren sei, könne jedoch offen bleiben. Selbst wenn die Abgabe als Wirtschaftsverkehrssteuer qualifiziert würde, ergäbe sich allein daraus weder eine zwingende Vorgabe für die Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe in den einschlägigen Rechtsnormen noch ohne weiteres der Schluss, dass das Spiel als abstrakter Vorgang zu besteuern wäre, ohne Berücksichtigung der rechtlichen Konstellation im Einzelfall (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5642/2008 vom 12. Januar 2009 E. 3.1 und 3.3, mit weiteren Literaturhinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht argumentierte also, dass nicht einfach der Spielvorgang als solcher ohne Beachtung der rechtlichen Konstellation im Einzelfall zu besteuern sei.

Vorliegend steht zur Diskussion, ob alles, was der Spielende im Zusammenhang mit dem Spielen zahlt (zahlen muss), auch der Spielbankenabgabe zu unterstellen sei. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass – wie gezeigt – nicht der Unternehmensgewinn, sondern der gesetzlich vorgesehene Teil des Bruttospielertrages mit der Spielbankenabgabe "abgeschöpft" wird. Zudem werden gewisse Einnahmen, die im Gesetz erwähnt sind, in der Definition des Bruttospielertrages in Art. 40 Abs. 2 SBG nicht

aufgeführt und dementsprechend für die Berechnung der Spielbankenabgabe nicht berücksichtigt; dies betrifft die Trinkgelder ("Tronc"; vgl. Art. 29 Abs. 1 SBG in Verbindung mit Art. 40 Abs. 2 SBG e contrario, Art. 78 Abs. 4 VSBG) sowie die Eintrittspreise, welche die Spielbank erheben kann (Art. 23 Bst. b SBG in Verbindung mit Art. 40 Abs. 2 SBG e contrario). Daraus kann man, wie aus dem Wortlaut von Art. 40 Abs. 2 SBG, folgern, dass nur diejenigen Beträge, um die wirklich gespielt wird, von der Spielbankenabgabe erfasst werden sollen. Was den "moralischen Aspekt" betrifft, ist diese Unterscheidung insofern folgerichtig, als vorliegend die Spielbank die Infrastruktur zur Verfügung stellt und das Spiel leitet, wofür sie einen Geldbetrag einbehält; ihr fallen also keine (hohen) Einsätze lediglich aufgrund des Spielglücks zu.

Unter Berücksichtigung historischer und teleologischer Gesichtspunkte zeigt sich, dass zwar gewisse Anzeichen für eine Berücksichtigung der Kommissionen bei der Berechnung der Spielbankenabgabe bestehen könnten, andere Aspekte aber dagegen sprechen. Es ergibt sich folglich kein eindeutiges Ergebnis, mit anderen Worten liegen keine triftigen Gründe vor, die rechtfertigen würden, vom Wortlaut von Art. 40 Abs. 2 SBG abzuweichen, nach welchem es sich – wie gezeigt (E. 3.3.1) – bei den Kommissionen nicht um Bruttospielertrag handelt.

3.3.3. An diesem Ergebnis ändern Art. 78 Abs. 3 VSBG und Art. 51 Abs. 2 VSGB nichts. Diese halten zwar fest, dass die von der Spielbank bei Tischspielen erhobenen Kommissionen bei Baccara, Poker und anderen Spielen Bestandteil des Bruttospielertrages seien bzw. dass die Differenz zwischen Einschreibegebühr und den ausgerichteten Preisen bei einem Überschuss als Bruttospielertrag gelte, wenn eine Spielbank ein Spielturnier organisiere. Wie gesagt (E. 2.1), verlangt das Legalitätsprinzip im Abgaberecht aber, dass u.a. der Gegenstand der Besteuerung in einem (ausgelegten) Gesetz im formellen Sinn verankert ist. Bei den vorstehend genannten Artikeln handelt es sich um Verordnungsbestimmungen und diese können den Gegenstand der Besteuerung nicht erweitern. Eine Ausdehnung der Spielbankenabgabe auf die Kommissionen müsste im Gesetzgebungsverfahren erfolgen und kann nicht nur auf dem Verordnungsweg herbeigeführt werden.

3.3.4. Ein Blick nach Deutschland, wo die Spielbankengesetzgebung den einzelnen Bundesländern obliegt, zeigt, dass dort die vorliegende Problematik erkannt und entsprechend im Gesetz selbst geregelt worden ist. Die Bestimmungen sind praktisch identisch, beispielhaft hier die Definition

im Hessischen Spielbankgesetz: "Bruttospielerträge sind Beträge, um die die Spieleinsätze die Gewinne der Spieler übersteigen, die diesen nach den Spielregeln zustehen (Bruttogewinne), wenn die Spielbank ein Spielrisiko trägt. Tagesverluste sind mit den Bruttogewinnen der nächsten Tage zu verrechnen. Trägt die Spielbank kein Spielrisiko, sind Bruttospielerträge die Beträge, die der Spielbank zufliessen" (§ 8 Abs. 2 des Hessischen Spielbankgesetzes vom 15. November 2007, zu finden auf http://www.rv.hessenrecht.hessen.de/jportal/portal/page/bshesprod.psml; vgl. auch § 3 Abs. 3 des Gesetzes vom 24. Mai 1976 über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank, auf http://landesrecht.hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psml; § 7 Abs. 3 des Spielbankgesetzes vom 17. Dezember 2009 des Landes Mecklenburg-Vorpommern, auf http://www.landesrecht-mv.de/jportal/portal/page/bsmvprod.psml, alle zuletzt besucht am 14. März 2012).

3.3.5. Demzufolge umfasst der Bruttospielertrag nach Art. 40 Abs. 2 SBG die bei den Tischspielen erhobenen Kommissionen nicht.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass diejenigen Einnahmen, auf denen keine Spielbankenabgabe erhoben wird, (was nach dem Gesagten auf die Kommissionen zutrifft), nicht steuerfrei sind. Diese fliessen stattdessen über die Verbuchung als Ertrag in der Erfolgsrechnung bei letztlich positivem Saldo in die Bemessungsgrundlage der ordentlichen Gewinnsteuer ein.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Die Veranlagungsverfügung der ESBK vom 16. Dezember 2010 ist aufzuheben und die Sache zur Neuberechnung der geschuldeten Spielbankenabgabe ohne Einbezug der bei den Tischspielen erhobenen Kommissionen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Parteien sind sich einig, dass auf dem zurückzuerstattenden Betrag ein Rückerstattungszins anfällt.

Gemäss Art. 92 Abs. 2 VSBG wird auf zuviel bezogenen Akontozahlungen und Abgaben ab Fälligkeit der Abgaben ein Rückerstattungszins gewährt. Fällig ist die Abgabe laut Art. 90 Abs. 1 VSBG jedes Jahr am 31. Januar. Nach Art. 92 Abs. 3 VSBG entsprechen die Zinssätze für Verzugs- und Rückerstattungszinsen den vom Eidgenössischen Finanzdepartement in der Verordnung vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer (SR 642.124) festgelegten Sätzen.

Die Vorinstanz hat den zurückzuerstattenden Betrag diesen gesetzlichen Vorschriften entsprechend zu verzinsen.

5.

5.1. Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

5.2. Die Beschwerdeinstanz hat der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.65). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 in Verbindung mit Art. 9 ff. und Art. 13 VGKE). Zu den weiteren notwendigen Auslagen gehören die Spesen der Partei, soweit sie Fr. 100.-- übersteigen, sowie der Verdienstausfall der Partei, soweit er einen Tagesverdienst übersteigt und die Partei in bescheidenen finanziellen Verhältnissen lebt (Art. 13 VGKE). Darunter fallen allerdings lediglich die tatsächlichen Auslagen für unumgänglichen Aufwand. Der reine Zeitaufwand einer Partei selbst wird dagegen in der Regel nicht entschädigt (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.83). Die Beschwerdeführerin hat keinen Vertreter beigezogen, sodass ihr hieraus keine Kosten entstanden sind. Weitere notwendige Auslagen (Spesen oder Verdienstausfall) werden weder geltend gemacht noch sind solche ersichtlich. Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Veranlagungsverfügung der ESBK vom 16. Dezember 2010 aufgehoben.

2.
Die Sache wird zur Neuberechnung der geschuldeten Spielbankenabgabe ohne Einbezug der bei den Tischspielen erhobenen Kommissionen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Ursula Spörri

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: