



{T 1/2}

Urteil vom 12. Januar 2009

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Richter Francesco Brentani, Richter Ronald Flury,
Richterin Eva Schneeberger, Richter Frank Seethaler;
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

Spielbank Baden AG, Haselstrasse 2, 5400 Baden,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Hannes Baumann,
Probst & Baumann Rechtsanwälte, Haselstrasse 1,
5400 Baden,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Spielbankenkommission,
Eigerplatz 1, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Spielbankenabgabe.

Sachverhalt:**A.**

Die Spielbank Baden AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) machte für die Veranlagung der Spielbankenabgabe für das Jahr 2007 mit Schreiben vom 28. September 2007 sowie 11. Januar und 1. Februar 2008 folgende Abzüge auf den für die Spielbankenabgabe relevanten Bruttospielertrag (BSE) geltend:

(1) Betreffend die Monatsabrechnung September 2007 Fr. 1'302'375.- infolge Checkbetrugs (Pannenmemorandum Nr. 64 vom 11. September 2007 und Ergänzung vom 28. September 2008);

(2) Betreffend die Monatsabrechnung Dezember 2007 Fr. 15'749.- infolge Spielbetrugs durch Manipulation an Geldspielautomaten (Pannenmemorandum Nr. 70 vom 8. Januar 2008).

B.

Mit Veranlagungsverfügung vom 4. Juli 2008 wies die Eidgenössische Spielbankenkommission (ESBK; nachfolgend: Vorinstanz) die Gesuche um Reduktion der Spielbankenabgabe aufgrund der Vorfälle "Checkbetrug/Pannenmemorandum Nr. 64" und "Spielbetrug durch Manipulation an Geldspielautomaten/Pannenmemorandum Nr. 70" ab und setzte die Spielbankenabgabe für das Jahr 2007 auf Fr. 62'126'511.91.- fest. Gleichzeitig stellte sie fest, dass ihr die Beschwerdeführerin nach Abzug der geleisteten Akontozahlungen noch einen Betrag von Fr. 1'054'498.91.- schulde.

C.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin am 4. September 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt festzustellen, dass die Spielbankenabgabe für das Jahr 2007 Fr. 61'072'013.- betrage und sie den strittigen Teil der Spielbankenabgabe in der Höhe von Fr. 1'054'498.91.- unpräjudiziell bezahlt habe. Im Falle der Gutheissung der Beschwerde sei die Vorinstanz zur Rückerstattung nebst Zins zu verpflichten. Bei einer Abweisung der Beschwerde sei die Feststellung der noch offenen Abgabeschuld gemäss Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung ersatzlos zu streichen.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen an, strittig seien lediglich die den Checkbetrug und die Manipulationen von

Spielautomaten betreffenden Positionen der angefochtenen Verfügung. In beiden Fällen sei sie selber durch deliktische Handlungen geschädigt worden. Sie halte die dadurch "generierten" Bruttospielerträge entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht für abgabepflichtig. Die Vorinstanz habe die massgeblichen Bestimmungen falsch ausgelegt. Als Spieleinsatz habe der Einsatz von Geld zu gelten, nicht die Verwendung von Jetons. Letztere habe lediglich praktische Gründe. Würden Jetons oder Credits auf unlautere Weise oder durch betrügerische Machenschaften erschlichen oder beschafft, könne kein für die Berechnung des Bruttospielertrags massgeblicher Spieleinsatz vorliegen. Steuerobjekt der Spielbankenabgabe sei nicht das Spiel selber, wie die Vorinstanz annehme, sondern der Bruttospielertrag. Die Spielbankenabgabe sei am ehesten mit der Mehrwertsteuer zu vergleichen. Im Mehrwertsteuerrecht seien Umsatzminderungen u.a. aufgrund von Debitorenverlusten zu berücksichtigen. Auch wenn dieser Reduktionsgrund im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich vorgesehen sei und bei der Spielbankenabgabe nicht, könne dies als allgemeiner Rechtsgrundsatz betrachtet werden. Der Erwerb von Jetons sei zudem notwendiger Bestandteil des Spielvertrags. Somit sei im Falle des Checkbetrugs kein gültiger Spielvertrag zustande gekommen. Als Rechtsfolge hätte eine Rückabwicklung des vermeintlichen Vertrages stattfinden müssen. Im Übrigen sei sie absichtlich getäuscht und geschädigt worden. Aus Ausführungen der Vorinstanz in der Mitteilung Nr. 5 vom 25. September 2003 sei der Schluss zu ziehen, dass betrogene Spielbanken auf deliktisch erzieltm Gewinn nicht noch Spielbankenabgaben zu entrichten hätten.

D.

Mit Vernehmlassung vom 7. Oktober 2008 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde abzuweisen, im Wesentlichen unter Verweisung auf die Begründung im angefochtenen Entscheid.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. f des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungs-

verfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Als Verfügungsadressatin ist sie durch die angefochtene Verfügung besonders berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Die Anforderungen an Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) sowie Form und Inhalt der Beschwerdeschrift (Art. 52 VwVG) sind erfüllt. Der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

Gemäss Art. 106 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erhebt der Bund eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe. Diese darf 80 % der Bruttospielerträge aus dem Betrieb der Spielbanken nicht übersteigen. Art. 40 Abs. 1 des Spielbankengesetzes vom 18. Dezember 1998 (SBG, SR 935.52) bestimmt, dass der Bund auf die Bruttospielerträge eine Spielbankenabgabe erhebt. Dabei handelt es sich um eine Steuer (Botschaft zum Bundesgesetz über das Glücksspiel und über die Spielbanken vom 26. Februar 1997, BBl 1997 III 145 ff., 147, nachfolgend: Botschaft SBG). Die Spielbankenabgabe ist in den Art. 40 ff. SBG und im 9. Kapitel der Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (VSBG, SR 935.521) geregelt.

Gemäss Art. 40 Abs. 1 SBG und Art. 77 VSBG wird mit der Spielbankenabgabe der Bruttospielertrag besteuert. Art. 40 Abs. 2 SBG definiert diesen als Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Gewinnen. Was unter einem Spieleinsatz zu verstehen ist, wird weder vom Gesetz noch von der Verordnung definiert.

Art. 78 Abs. 1 VSBG konkretisiert diese Regelung dahingehend, dass die ausbezahlten Spielgewinne rechtmässig sein müssen. Nach Abs. 2 der Norm gilt ein Gewinn als rechtmässig, welcher unter Einhaltung der Spielregeln, der technischen Vorschriften und der Gewinn Tabellen erzielt wurde. Die von der Spielbank bei Tischspielen erhobenen Kommissionen (droits de table) sind ebenfalls Bestandteil des Bruttospielertrags (Art. 78 Abs. 3 VSBG), nicht jedoch Trinkgelder (sog. Tronc; Art. 78 Abs. 4 VSBG).

3.

Die Vorinstanz beruft sich für ihre Auffassung auf die Rechtsnatur der Spielbankenabgabe.

3.1 Die Spielbankenabgabe wird als zweckgebundene Sondersteuer bzw. Sonderabgabe mit dem Charakter einer Monopolabgabe beschrieben (Botschaft SBG, BBl 1997 III 147, 157; MARC D. VEIT/JENS B. LEHNE, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., Zürich et. al. 2008, Art. 106, Rz. 12; GIOVANNI BIAGGINI, BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, Art. 106, Rz. 9). In der Literatur zum Steuerrecht wird die Spielbankenabgabe den so genannten Wirtschaftsverkehrssteuern zugeordnet (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 158, 222) bzw. als "Sonderverbrauchssteuer" bezeichnet (MARKUS REICH, Entwicklungen im Steuerrecht, in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 1999, S. 245 ff., 247).

Wirtschaftsverkehrssteuern sind besondere Verbrauchssteuern, das heisst Steuern auf dem Verbrauch ausgewählter Güter und Produkte (ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 25 Rz. 1); sie umfassen die Herstellung, die Ein- und Ausfuhr von Waren sowie den Umsatz von Gegenständen und Dienstleistungen. Dazu zählen beispielsweise Zölle, Alkohol- und Tabaksteuern sowie die Mehrwertsteuer (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 158).

Das Steuerobjekt bildet den Ausgangspunkt für die Steuererhebung. Es bezeichnet den Sachverhalt, bei dessen Vorhandensein eine Steuer geschuldet ist (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 153). Bei Wirtschaftsverkehrssteuern ist das Steuerobjekt charakterisiert durch die Art des Vorgangs, welcher die Steuer auslöst, sowie durch die Güter und Produkte, welche von den Steuern erfasst werden (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 25 Rz. 5).

3.2 Die Spielbankenabgabe befreit den Inhaber einer Spielbank insoweit von anderen Steuern, als dies gesetzlich vorgesehen ist (für die Befreiung von der Mehrwertsteuer vgl. Art. 18 Ziff. 23 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]; Botschaft SBG, BBl 1997 III 185). Im Übrigen unterstehen Spielbanken

der ordentlichen Besteuerung durch Bund, Kantone und Gemeinden (Botschaft SBG, BBl 1997 III 165).

3.3 Mit der Spielbankenabgabe wird zwar ein wirtschaftlicher Vorgang besteuert, nämlich die Tatsache, dass eine Spielbank durch die Veranstaltung von Spielen gegen Einsatz von Geld einen Umsatz erwirtschaftet, doch wird die Abgabe nicht auf dem Bruttoumsatz erhoben, sondern auf dem Bruttospielertrag im Sinne von Art. 77 VSBG. Die Abgabe ist somit abhängig vom erzielten rechtmässigen Spielgewinn.

Durch diese Ausgestaltung wird eine aus dem Spiel sich ergebende, vom Gesetz definierte wirtschaftliche Grösse besteuert. Damit erscheint die Spielbankenabgabe als indirekte Steuer eigener Art. Ob sie den Wirtschaftsverkehrssteuern zuzuordnen ist, wie die Vorinstanz geltend macht, kann offen bleiben, weil die genaue Rechtsnatur der Spielbankenabgabe die hier zu beurteilenden Rechtsfragen nicht zu präjudizieren vermag. 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.

4.

Spielbetrug durch Manipulation an Geldspielautomaten (Pannememorandum Nr. 70 vom 8. Januar 2008):

4.1 Vorliegend ist unbestritten, dass Täter durch technische Manipulation an Geldspielautomaten Kredite aufgebucht haben, ohne dass sie der Beschwerdeführerin dafür einen Gegenwert hätten zufließen lassen. Der Gewinn bzw. der Kreditstand wurde in der Folge an der Kasse ausbezahlt.

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass in diesem Fall überhaupt ein Einsatz geleistet wurde. Unter Spieleinsatz sei schon alleine wegen Art. 1 SBG ein Geldeinsatz zu verstehen. Darüber hinaus verweist die Beschwerdeführerin auf ein Urteil der eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. April 2003, in welchem festgehalten wurde, dass als Spieleinsatz nur gelten könne, was der Spielbank von aussen, das heisst seitens eines anderen Rechtssubjekts, zufliesse (Entscheid veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.137).

Wenn das SBG von Einsätzen und ausbezahlten Spielgewinnen spreche, müsse es um effektiv vereinnahmte Spieleinsätze und effektiv verausgabte Spielgewinne gehen. Beim Automatenspiel sei der tatsächlich erzielte Bruttospielertrag massgebend. Die durch die Automatenmanipulation "erworbenen" Credits dürften nicht zu den Spieleinsätzen gerechnet werden. Das elektronische Abrechnungs- und Kontrollsystem (EAKS) diene gemäss Art. 80 Abs. 2 VSBG lediglich der Überprüfung und somit nicht der Festlegung des Bruttospielertrags.

Die Vorinstanz betrachtet als Spieleinsätze alle Einsätze des Spiels, auch wenn beispielsweise die eingesetzten Jetons zuvor der Beschwerdeführerin auf deliktische Weise abhanden gekommen waren. Im Zeitpunkt der Spielkrediterschleichung habe noch kein Glücksspiel stattgefunden, daher könne der Bruttospielertrag durch diese vorgängige Manipulation an Geldspielautomaten nicht berührt sein. Es fehle zu diesem Zeitpunkt an einem Einsatz, welcher ein wesentliches Element des Glücksspiels gemäss Art. 3 Abs. 1 SBG sei. Nach Art. 29 Glücksspielverordnung vom 24. September 2004 (GSV, SR 935.521.21) beginne das Spiel mit dessen Auslösung durch den Spieler nach Leistung eines Einsatzes. Der Bruttospielertrag sei vorliegend die Differenz zwischen dem "Turnover" (Gesamtbetrag der eingesetzten Spielkredite in allen Spielen) und den "Total wins" (Gesamtbetrag der gewonnenen Spielkredite in allen gespielten Spielen).

4.2 Art. 1 Abs. 1 SBG regelt lediglich den sachlichen Geltungsbereich des SBG. Dieses Gesetz bezweckt die Reglementierung des Glücksspiels um Geld oder andere geldwerte Vorteile.

Gemäss der Legaldefinition von Art. 3 Abs. 1 SBG sind Glücksspiele Spiele, bei welchen gegen Leistung eines Einsatzes ein Geldgewinn oder ein anderer geldwerter Vorteil in Aussicht steht, der ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt. Geldwerte Vorteile sind insbesondere Naturalgewinne, Jetons, Bons oder in elektronischer Form gespeicherte Spielpunkte, welche im Anschluss an das Spiel in Geld, Gutschriften oder Waren umgetauscht werden können (Botschaft SBG, BBl 1997 III 169).

Wie bereits erwähnt, gelten gemäss Art. 3 Abs. 2 SBG diejenigen Gewinne als rechtmässig ausbezahlt, die unter Einhaltung der Spielregeln, der technischen Vorschriften und der Gewinn Tabellen erzielt wurden.

4.3 Im zu beurteilenden Fall haben die Täter Spielautomaten der Beschwerdeführerin technisch manipuliert, sodass die Geräte Kreditgutschriften bzw. Einsätze anzeigten, die sie nicht geleistet hatten.

4.3.1 Durch technische Manipulationen an Spielautomaten rechtswidrig gutgeschriebene Kredite sind rein fiktive Leistungen, welche die Anforderungen an den Einsatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SBG nicht erfüllen. Als Spieleinsatz kann praxismässig nur gelten, was der Spielbank von aussen, das heisst seitens eines anderen Rechtssubjekts, tatsächlich zu diesem Zweck zugeflossen ist (VPB 67.137 E. 6b bb; vgl. schon oben E. 4.1). Bereits der Begriff "Bruttospielertrag" impliziert, dass der Spieler einen der Spielbank real zufließenden geldwerten Spieleinsatz geleistet haben muss. Ein Spieleinsatz im Sinne einer vermögensrechtlichen Gegenleistung des Spielers liegt weder bei einer Manipulation noch beispielsweise beim Einsatz von Falschgeld oder gefälschten Jetons vor.

Ferner erweisen sich die auf der Grundlage der Verletzung der technischen Vorschriften bzw. der unrechtmässig erschlichenen Kreditgutschriften auf Spielautomaten erspielten bzw. ausbezahlten Spielkredite als rechtswidrig erlangt (Art. 78 Abs. 1 VSBG). Da es hier aber bereits an einem Spieleinsatz als Voraussetzung für den Bruttospielertrag fehlt, kann offen gelassen werden, ob weitergehend nur als Einsatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SBG gilt, was überhaupt einen rechtmässigen Gewinn generieren kann.

4.3.2 Die Vorinstanz hält in der angefochtenen Verfügung zwar wie das Bundesverwaltungsgericht dafür, dass die erschlichenen Spielkredite auf den Automaten keine Spieleinsätze im Rechtssinne gewesen sind, doch begründet sie dies damit, dass die Manipulation vor Spielbeginn und damit vor Abschluss des Spielvertrags erfolgt sei. Gleichwohl wertet sie die erschlichenen Spielkredite mit Beginn der Spiele als Einsätze. Diese Schlussfolgerung ist nicht haltbar. Ein Vorgang, der von vornherein rechtlich als Leistung eines Spieleinsatzes ausscheidet, kann durch eine vertragsrechtliche Sichtweise nicht anders qualifiziert werden. Oder anders formuliert: Was überhaupt kein

Spieleinsatz sein kann, ist und bleibt kein Spieleinsatz. Im Übrigen ergibt sich ohne weiteres, dass die Leistung eines Einsatzes essenzieller Bestandteil des Spielvertrags ist (dazu auch unten E. 5.3).

4.3.3 An der hier vorgenommenen Gesetzesauslegung vermögen auch die weiteren Ausführungen der Vorinstanz nichts zu ändern.

Weil im zu beurteilenden Sachverhalt weder ein Einsatz geleistet noch ein rechtmässiger Gewinn erzielt wurde, entfällt die Grundlage für die Berechnung eines Bruttospielertrags, und zwar unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt man einen Spielvertrag als abgeschlossen ansehen will.

Die Vorinstanz vermag sich für ihre Rechtsauffassung auch nicht mit Erfolg auf Art. 29 Abs. 1 GSV zu berufen, wonach ein Spiel mit dessen Auslösung durch die Spielerinnen oder Spieler nach Leistung eines Einsatzes beginnt und mit dem Entscheid über Gewinn oder Verlust endet, bevor ein Einsatz für ein neues Spiel geleistet werden muss. Diese Regelung betrifft lediglich den Spielablauf, was sich aus ihrer systematischen Einordnung ergibt: Art. 29 GSV befindet sich im 1. Abschnitt des 4. Kapitels der GSV, welcher mit dem Titel "Anforderungen" überschrieben ist und sich auf Art. 65 VSBG stützt, welcher gemäss Sachüberschrift die spieltechnischen Anforderungen regelt.

Entsprechendes gilt in Bezug auf das elektronische Kontroll- und Abrechnungssystem in Spielbanken (EAKS; Art. 23 f. VSBG). Kontroll- und Abrechnungsmodalitäten innerhalb der Spielbank und gegenüber der Vorinstanz haben keinen Einfluss auf die Frage der Steuerbarkeit. Das EAKS dient, wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, gemäss Art. 80 Abs. 2 VSBG lediglich der Überprüfung des Bruttospielertrags. Die zu erhebenden Daten richten sich nach den Bestimmungen der GSV. Gemäss Art. 32 Abs. 1 Bst. a und b GSV sind der Gesamtbetrag der eingesetzten Spielkredite in allen gespielten Spielen (Turnover) und der Gesamtbetrag der gewonnenen Spielkredite in allen gespielten Spielen (Total wins) zu erfassen. Aufgrund dieser Werte wird gemäss Ausführungen der Vorinstanz der Bruttospielertrag berechnet. Abweichungen von diesen Daten werden registriert und sind der Vorinstanz zu melden; zudem müssen die Ursachen für allfällige Abweichungen eruiert sowie die korrekten Daten ermittelt werden (Art. 80 Abs. 3 VSBG). Allfällige Korrekturen, wie sie die Beschwerdeführerin fordert, sind somit nicht ausgeschlossen.

4.3.4 Anders zu entscheiden hiesse im Übrigen, dass die Beschwerdeführerin aus der Manipulation der Geldspielautomaten durch Dritte nicht nur den Schaden der Auszahlung der unrechtmässig erzielten Gewinne zu tragen hätte, sondern darüber hinaus noch eine Abgabe auf dem fiktiven – mithin gar nicht erzielten – Spielumsatz bezahlen müsste. Dabei könnte die Spielbank nicht einmal die den Tätern ausbezahlten "Gewinne" vom Spielumsatz abziehen, weil zur Ermittlung des Bruttospielertrags nur rechtmässig erzielte Spielgewinne vom Spielumsatz abgezogen werden können (Art. 78 Abs. 1 VSBG).

Eine solche Folge, die einer Strafbesteuerung der bereits geschädigten Spielbank nahe käme, kann nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen haben. Mit der Erhebung der Spielbankenabgabe wollte der Gesetzgeber dem Bund eine zusätzliche Einnahmequelle für die Finanzierung der AHV/IV erschliessen. Dabei hat er den Steuersatz so gewählt, dass übermässige Renditen auf dem investierten Kapital verhindert werden, gleichzeitig aber gleichwohl angemessene Renditen möglich bleiben (Botschaft SBG, BBl 1997 III 157, 185). Durch die Konzeption der Besteuerung des Brutto- und nicht des Nettospielertrags wird die mögliche Rendite bereits erheblich begrenzt: Lohnkosten, Auslagen für die Sicherheit, Infrastrukturkosten usw. müssen aus dem nach Abzug der Spielbankenabgabe verbleibenden Ertrag bezahlt werden. Dafür, dass die Spielbanken nicht nur das Ausfallrisiko unrechtmässig ausbezahlter Gewinne zu tragen hätten, sondern darüber hinaus Abgaben auf deliktisch oder zumindest rechtswidrig generierten Spielumsätzen, denen kein realer vermögensrechtlicher Einsatz gegenübersteht, entrichten müssten, lässt sich weder dem historischen Willen des Gesetzgebers noch der Spielbankengesetzgebung entnehmen. Das alleinige formale Abstellen auf einen Spielvorgang, ohne Berücksichtigung der für den Einsatz und die Rechtmässigkeit des Gewinns erforderlichen vermögensrechtlichen Gegenleistung des Spielers, verletzt Bundesrecht.

4.3.5 Ob anders zu entscheiden wäre, wenn der Schaden aufgrund ungenügender Sicherheitsmassnahmen entstanden wäre, welche die Konzessionsbestimmungen bzw. die gesetzlichen Auflagen verletzen, muss hier nicht entschieden werden, weil die Vorinstanz keine Missachtung von Sicherheitsvorschriften durch die Beschwerdeführerin geltend macht.

4.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz das Begehren der Beschwerdeführerin um Abzug des durch Manipulation an Spielautomaten generierten Spielumsatzes vom Bruttospielertrag zu Unrecht verweigert hat.

5.

Checkbetrug bei der Einlösung von Spieljetons (Pannenmemorandum Nr. 64 vom 11. September 2007 und Ergänzung vom 28. September 2008):

5.1 Ein Casinobesucher löste am Wochenende vom 7./8. September 2007 insgesamt drei gefälschte Bankchecks über je EUR 400'000.- in Jetons ein und spielte überwiegend an Spieltischen. Die Beschwerdeführerin zahlte dem Spieler nach Beendigung seines Casinobesuchs Bargeld in der Höhe von Fr. 247'525.- aus und übergab ihm einen Check im Wert von Fr. 344'000.-. Sie entdeckte nachträglich, dass die eingelösten Checks gefälscht waren, und konnte den von ihr ausgestellten Check rechtzeitig sperren lassen.

5.1.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, dass auch in diesem Fall kein wertmässig gültiger Einsatz geleistet worden sei. Der Spielvertrag beginne nicht erst mit dem Einsatz des Spielenden am Spieltisch. Der Erwerb von Jetons sei bereits aufgrund von Art. 25 SBG notwendiger Bestandteil des Spielvertrags. Somit sei vorliegend aufgrund absichtlicher Täuschung kein Spielvertrag zu Stande gekommen. Wäre das Delikt rechtzeitig entdeckt worden, wären die zwischenzeitlich erzielten Gewinne überhaupt nicht ausbezahlt worden.

5.1.2 Die Vorinstanz ist auch in diesem Fall der Ansicht, dass ein gültiger Spieleinsatz vorliegt. Beim Wechsel von Geld in Jetons handle es sich lediglich um ein Tauschgeschäft; es liege eine Art Devisentausch vor. Mängel beim Tauschgeschäft dürften sich nicht auf den Spielvertrag niederschlagen. Was einer Unternehmung entgehe, sei im Hinblick auf den Zweck der Bruttospielertragsbesteuerung nicht massgeblich. Die wirtschaftliche Realisierung der Erträge sei bei der Spielbankenabgabe nicht von Bedeutung.

5.2 Spielbanken ist es grundsätzlich erlaubt, Checks, welche auf ihren Namen ausgestellt sind, entgegenzunehmen. Sie müssen sich dabei über die Identität der Person vergewissern, die den Check ausstellt, und den Vorgang registrieren (Art. 28 Abs. 2 SBG). Vorliegend wurde die Identität des Ausstellers überprüft (vgl. Pannenmemorandum

Nr. 64 vom 11. September 2007). Die Beschwerdeführerin hat zwar, wie aus dem Bericht der Revisionsstelle vom 7. Dezember 2007 sinngemäss hervorgeht, nicht die höchsten Sicherheitsmassnahmen ergriffen (es fehlte ein internes Qualitätsmanagement für die Entgegennahme von Checks); dies ist jedoch in Bezug auf die Beurteilung der Rechtsfrage unerheblich, da die gesetzlichen Mindestvorschriften eingehalten wurden. Die Vorinstanz vermag deshalb aus ihrem Vorbringen, wonach die Beschwerdeführerin ihre Sorgfaltspflichten verletzt habe, nichts zu Gunsten ihrer Rechtsauffassung abzuleiten.

5.3 Wie bereits ausgeführt, berechnet sich der Bruttospielertrag aus der Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den von der Spielbank rechtmässig ausbezahlten Gewinnen (Art. 78 Abs. 1 VSBG; oben E. 2). Was unter einem Spieleinsatz zu verstehen ist, wird weder von SBG noch von der VSBG definiert. Um die Frage zu entscheiden, ob die Umstände des Jetonerwerbs Auswirkungen auf den Bruttospielertrag haben, sind Ausführungen zum Spielvertrag erforderlich.

5.3.1 Mit dem Spielvertrag versprechen sich die Parteien ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund eine Leistung unter entgegengesetzten Bedingungen, sodass es zwingend einen Gewinner und einen Verlierer gibt. Der Eintritt der Bedingungen hängt beim Glücksspiel vom Zufall ab (vgl. Art. 3 Abs. 1 SBG). Der Zufall entscheidet somit über den Spielausgang (BGE 126 III 534 E. 2a). Spielverträge sind in Art. 513 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) nur rudimentär geregelt. Gemäss Art. 515a OR entstehen aus Glücksspielen in Spielbanken klagbare Forderungen, sofern die Spielbank von der zuständigen Behörde genehmigt wurde. Diese Rechtsfolge ist beschränkt auf die Forderung aus dem Glücksspiel selbst (MICHAEL HOCHSTRASSER, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Zürich/Basel/Genf 2007, Art. 515a, Rz. 4). Das SBG verdrängt die Regelungen von Art. 513 ff. OR weitgehend (BGE 126 III 534 E. 2c; HEINRICH HONSELL, Kurzkommentar OR, Art. 1-529, Basel/Frankfurt a.M. 2008, Vorbemerkungen zu Art. 513-515a, Rz. 2). Letztlich handelt es sich beim Spielvertrag um einen zusammengesetzten Innominatkontrakt. Der Inhalt des Spielvertrags in einer Spielbank ist auf der einen Seite die Veranstaltung eines Glücksspiels mit Gewinn- und Verlustmöglichkeit, auf der anderen Seite die Teilnahme daran gegen Einsatz von Geld. Zu unterscheiden ist dabei der Zugang zur Spielbank bzw. deren Räumlichkeiten einerseits und die Zulassung zum Einzelspiel andererseits. Mit dem Zugang zur Spielbank allein wird kein konkreter Spielvertrag

abgeschlossen. Der Vorinstanz ist einzuräumen, dass ein Spielvertrag an den Spieltischen jeweils mit jedem Einzelspiel bzw. mit dem dafür geleisteten Einsatz abgeschlossen wird. Allerdings kann an den Spieltischen nur mit dem Einsatz von Jetons oder Spielplaques gespielt werden (Art. 25 SBG). Obschon das (vorgängige) Einlösen von Geld in Jetons und das Spiel rechtlich grundsätzlich zwei getrennte Vorgänge darstellen, erweist sich das Einlösen von Geld in Jetons oder Spielplaques als zwingende Bedingung für die Zulassung zu Einzelspielen an den Spieltischen (zu den sog. essentialia negotii vgl. BERNHARD BERGER, Allgemeines Schuldrecht, Bern 2008, Rz. 639 ff.; EUGEN BUCHER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl., Basel/Frankfurt a.M. 2007, Art. 1, Rz. 22 ff.). Weil ohne Jetons bzw. Spielplaques an den Tischen gar nicht gespielt werden kann, ist deren vorgängiger Erwerb an der Kasse der Spielbank als untrennbarer Bestandteil des Spielvertrags zu qualifizieren. Daran vermag nichts zu ändern, dass die Besucher von Spielbanken erworbene Jetons nicht zwingend (alle) für Spiele einzusetzen brauchen und die Jetons mit nach Hause nehmen, weiterverschenken oder – sogar ohne zuvor gespielt zu haben – an der Kasse der Spielbank wieder in Geld umtauschen können.

5.3.2 Der Eintausch gefälschter Checks gegen Jetons stellt eine absichtliche Täuschung (Art. 28 OR) dar, was für die getäuschte Beschwerdeführerin die Unverbindlichkeit des Vertrags zur Folge hatte (INGEBORG SCHWENZER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl., Basel/Frankfurt a.M. 2007, Art. 28, Rz. 18). Je nach vertretener Theorie war der Vertrag von Anfang an ungültig und konnte somit keine Rechtswirkungen entfalten, oder er war zunächst gültig, konnte jedoch unter Berufung auf den Willensmangel aufgelöst werden (SCHWENZER, a.a.O., Art. 23, Rz. 8). In beiden Konstellationen hat der Täuschende die ihm erbrachten Leistungen zurückzuerstatten. Die Leistung der Veranstaltung des Spiels wäre nach Bereicherungsrecht (Art. 62 ff. OR) auszugleichen. Daneben hat die Getäuschte Anspruch auf Ersatz des ihr aus der absichtlichen Täuschung entstandenen Schadens. Dabei ist sie so zu stellen, wie wenn der Vertrag nie geschlossen worden wäre (BERGER, a.a.O., Rz. 1041 f.).

Die Beschwerdeführerin hat im Strafverfahren gegen den Checkbetrüger adhäsionsweise denjenigen Betrag geltend gemacht, den sie ihm bar ausbezahlt hat.

Ob die Beschwerdeführerin den geforderten Betrag zurückerhält, ist für die vorliegend zu beurteilende Rechtsfrage unerheblich, weil es auch dann dabei bliebe, dass ihr vom Spieler keine geldwerte Gegenleistung für die ausgehändigten Jetons und die Spiele zufluss. Wie zu entscheiden wäre, wenn der Spielbank auch das Erfüllungsinteresse entschädigt würde, braucht hier nicht abschliessend beurteilt zu werden.

5.4 Nachdem das Einlösen von Geld in Jetons als zum Spielvertrag gehörig qualifiziert wurde, bleibt zu prüfen, ob durch das Einlösen des ungedeckten Checks überhaupt ein Einsatz im Sinne von Art. 78 Abs. 1 VSBG geleistet worden ist.

5.4.1 Als Spieleinsatz können nur vermögenswerte Leistungen gelten, welche der Spielbank von aussen, das heisst seitens eines anderen Rechtssubjekts, real zufließen (vgl. oben E. 4.3.1). Das ist bei Zahlung mit gefälschten Checks nicht der Fall. Insoweit verhält es sich wie für die Mehrwertsteuerpflicht, bemisst sich doch dort der massgebende Umsatz bei Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Dies rechtfertigt sich auch ohne weiteres, weil Glücksspiele ohne die Ausnahmebestimmung von Art. 18 Ziff. 23 MWSTG der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen würden.

Die Umschreibung des Begriffs des Spieleinsatzes bedeutet auch, dass der Spieler ein Verlustrisiko gegenüber dem Veranstalter eingeht (DETLEF KOCH, Gewinnspiele im Steuerrecht, Diss., Hamburg 2006, S. 25 f.), was sowohl bei gefälschten Checks als auch bei Falschgeld, gefälschten Jetons oder technischen Manipulationen an Geldspielautomaten im bereits abgehandelten Sinne nicht der Fall ist. Im Übrigen gelten beispielsweise Gratisjetons nicht als Einsatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SBG und generieren keinen steuerbaren Bruttospielertrag (vgl. dazu Art. 81 Abs. 1 VSBG, wonach die Spielbank der Vorinstanz ein Verfahren zur Aussonderung dieser Einsätze vom Bruttospielertrag zur Genehmigung vorlegen muss).

5.4.2 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Beschwerdeführerin durch das Einlösen der gefälschten Checks kein vermögensrechtlicher Wert zugeflossen ist, was jedoch Voraussetzung für die Annahme eines Spieleinsatzes ist. Ferner hat der Checkbetrüger die von der Beschwerdeführerin im Austausch zu den Checkbeträgen herausgegebenen geldwerten Jetons rechtswidrig erlangt; er ist somit gegenüber der Beschwerdeführerin kein Verlustrisiko eingegangen, was aber Merkmal eines Glücksspiels ist.

Der Sachverhalt ist insoweit vergleichbar mit der bereits abgehandelten Manipulation von Geldspielautomaten und dem Einsatz von Falschgeld. Hätte der Spieler beispielsweise an der Kasse der Spielbank Jetons gegen Falschgeld erworben, dann hätte das Falschgeld zwingend und entschädigungslos eingezogen und unbrauchbar gemacht oder vernichtet werden müssen (Art. 249 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]), und zwar unabhängig von der Strafbarkeit des Täters. Die Spielbank trägt auch in diesen Fällen das Risiko, dass sie einen allfällig ausbezahlten Gewinn bzw. Kreditstand oder die Rückzahlung der Werte der Jetons auf dem zivilrechtlichen Weg oder adhäsionsweise im Strafverfahren geltend machen muss. In all den genannten Konstellationen fehlt es an einem Einsatz im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SBG und, infolge einer Vertragsverletzung oder eines deliktischen Verhaltens, auch an einem rechtmässigen allfälligen Gewinn und damit an der Grundlage für einen steuerbaren Bruttospielertrag. Es kann hier im Übrigen auf die Ausführungen zu den unrechtmässig erwirkten Kreditguthaben durch technische Manipulation an Geldspielautomaten verwiesen werden. Die Vorinstanz hätte deshalb der Beschwerdeführerin einen Abzug vom Bruttospielertrag im Umfang des vom Täter an den Spielbank mit unrechtmässig erworbenen Jetons erzielten Spielumsatzes gewähren müssen. Der angefochtene Entscheid verletzt auch in diesem Punkt Bundesrecht.

6.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die Vorinstanz die Gesuche um Reduktion der Spielbankenabgabe aufgrund der Vorfälle "Betrug durch Manipulation an Geldspielautomaten" sowie "Checkbetrug" zu Unrecht abgelehnt hat. Der angefochtene Entscheid ist daher in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben. Weil die Vorinstanz keine tatsächlichen Abklärungen zur Höhe der (abzugsfähigen) unrechtmässig erzielten Spielumsätze getroffen hat, ist die Sache an sie zurückzuweisen,

damit sie eine Neuveranlagung der Spielbankenabgabe 2007 im Sinne der Erwägungen vornimmt (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei einer Rückzahlung bereits geleisteter Abgaben an die Beschwerdeführerin wird ein Verzugszins gemäss der Rechtsprechung zur Pflicht zur Leistung von Verzugszinsen festzusetzen sein (BGE 95 I 258 E. 3).

7.

Bei diesem Verfahrensausgang gilt die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei, weshalb ihr keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen haben keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens 200 und höchstens 400 Franken, ausschliesslich Mehrwertsteuer (Art. 10 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht, setzt das Bundesverwaltungsgericht die Parteientschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

Die Beschwerdeführerin liess sich vor Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten, reichte hingegen keine detaillierte Kostennote ein. Die Parteientschädigung ist daher aufgrund der Akten und des geschätzten Aufwands durch das Bundesverwaltungsgericht festzusetzen. Eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 5'200.- (inkl. MwSt) erscheint insgesamt als angemessen.

Die Parteientschädigung wird der Vorinstanz in ihrer Funktion als verfügende Behörde auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, die angefochtene Verfügung vom 4. Juli 2008 wird aufgehoben und die Sache wird zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese eine neue Veranlagung der Spielbankenabgabe 2007 im Sinne der Erwägungen vornimmt.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Beschwerdeführerin wird der am 11. September 2008 geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Gerichtskasse zurückerstattet.

3.

Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteient-schädigung von Fr. 5'200.- (inkl. MwSt) zugesprochen. Dieser Betrag ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Be-schwerdeführerin zu überweisen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstat-tungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. H244-0027; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Philippe Weissenberger

Astrid Hirzel

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 20. Januar 2009