



SRK 2004-008

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 8. Februar 2005

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Spielbankenkommission, Eigerplatz 1, 3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Spielbankenabgabe;
Zeitraum vom 4. Juli 2002 bis 31. Dezember 2002

Sachverhalt:

A.- Die X. AG nahm am 4. Juli 2002 den Spielbetrieb auf, nachdem ihr mit Datum vom 13. Juni 2002 die Konzession zum Betrieb einer Spielbank der Kategorie A (Grand Casino) erteilt worden war. Die Akontozahlungen betreffend die Spielbankenabgabe für das 3. und 4. Quartal 2002 erfolgten fristgerecht. Mit Schreiben vom 27. März 2003 stellte die Eidgenössische Spielbankenkommission (ESBK) der X. AG die Jahresabrechnung, basierend auf einem Bruttospielertrag von Fr. 54'624'480.40, zu. Der Basisabgabesatz wurde auf 58.393951 % festgelegt. Dazu hatte die ESBK den Bruttospielertrag der Periode vom 4. Juli 2002 bis zum 31.

Dezember 2002 auf ein Jahr hochgerechnet, was zu einem satzbestimmenden Bruttospielertrag von Fr. 110'154'338.93 und einer Spielbankenabgabe von Fr. 31'897'392.55 führte.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2003 erklärte die X. AG der ESBK gegenüber, dass sie mit der in der Jahresabrechnung vorgenommenen Festsetzung des satzbestimmenden Bruttospielertrags nicht einverstanden sei. Als Begründung führte sie an, das zweite Betriebssemester sei regelmässig merklich umsatzstärker als das erste, weshalb die Hochrechnung des Spielbankenumsatzes für die Periode vom 4. Juli bis 31. Dezember 2002 auf zwölf Monate zu einem zu hohen satzbestimmenden Bruttospielertrag und damit zu einem zu hohen Abgabesatz führe. Bei der Berechnung sei stattdessen auf die ersten zwölf Betriebsmonate abzustellen, was zu einem satzbestimmenden Bruttospielertrag von Fr. 105'871'134.67 bzw. zu einem Basisabgabesatz von 57.519840 % führe. Die X. AG beantragte, den satzbestimmenden Bruttospielertrag auf Fr. 105'871'134.67 festzulegen und ihr die Differenz zur bereits erfolgten Akontozahlung in der Höhe von Fr. 477'478.55 zurückzuzahlen. Am 4. September 2003 teilte die ESBK der X. AG mit, sie könne deren Antrag keine Folge geben und am 25. November 2003 erliess sie eine Veranlagungsverfügung, basierend auf einem satzbestimmenden Bruttospielertrag von Fr. 110'154'338.93 und dem Basisabgabesatz von 58.393951 % (vgl. die der Veranlagungsverfügung beigelegte, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] am 20. November 2003 erstellte Schlussabrechnung).

B.- Gegen die Verfügung der ESBK vom 25. November 2003 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 12. Januar 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die von der Beschwerdeführerin für die Abgabeperiode 2002 (Zeitraum vom 4. Juli bis 31. Dezember 2002) zu entrichtende Spielbankenabgabe auf Fr. 31'419'913.75 festzusetzen. Der zu viel entrichtete Betrag von Fr. 477'478.80 sei der Beschwerdeführerin samt einem Rückerstattungszins von 4 % (2003) bzw. 3,5 % (2004) seit dem 28. April 2003 zurückzuerstatten. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien auf die Staatskasse zu nehmen bzw. der ESBK aufzuerlegen, und der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Entschädigung zuzusprechen. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, die ESBK habe den Sachverhalt unrichtig und unvollständig festgestellt, indem die Grundlage zur Bestimmung des progressiven Abgabesatzes der Spielbankenabgabe auf unzutreffende Weise bestimmt worden sei. Eine Verletzung von Bundesrecht (Spielbankengesetz und Spielbankenverordnung) sieht sie insbesondere darin, dass der Satz zur Berechnung der Spielbankenabgabe 2002 auf verfassungswidrige Weise ermittelt worden sei. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin biete das Abstellen auf die ersten zwölf Betriebsmonate als einzige Methode Gewähr für die Einhaltung der Vorgabe von Art. 84 Abs. 1 der Verordnung über Glücksspiele und Spielbanken vom 23. Februar 2000 (Spielbankenverordnung; aVSBG; AS 2000 S. 766 ff.).

Die ESBK schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 3. Mai 2004 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie weist darauf hin, dass dem Bundesrat bei der Festlegung der Spielbankenabgabe für Spielbanken mit unterjährigen Eröffnungen ein weiter Ermessensspielraum

zukomme. Dabei habe er den Prinzipien der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und des Vertrauensschutzes Rechnung tragen müssen. Gestützt darauf habe der Bundesrat dann das für alle Casinos gleich anzuwendende Verfahren festgelegt. Er sei auf Grund des klaren Gesetzeswortlautes nicht berechtigt, den saisonalen Schwankungen im Spielbankengeschäft von Spielbanken der Kategorie A Rechnung zu tragen. Gerade bei progressiv ausgestalteten Steuertarifen verlange die rechtsgleiche Behandlung unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass bei unterjährigen Geschäftsabschlüssen für die Satzbestimmung die ordentlichen Einkünfte auf ein ganzes Jahr umgerechnet werden.

Auf Antrag der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2004 wurde ein zweiter Schriftwechsel veranlasst. Die Beschwerdeführerin und die ESBK bestätigen in ihrer Replik vom 31. August 2004 bzw. in ihrer Duplik vom 30. September 2004 je die gestellten Rechtsbegehren.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Zur Beurteilung steht die Berechnung einer Spielbankenabgabe für den Zeitraum vom 4. Juli bis zum 31. Dezember 2002. Gemäss Rechtsprechung ist die Rechtmässigkeit eines Verwaltungsaktes grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit seines Erlasses zu beurteilen. Es sind mithin jene Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 130 V 333 E. 2.3; 129 V 4 E. 1.2; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 73 Rz. 2.79). Das heisst für den vorliegenden Fall namentlich das Bundesgesetz über Glücksspiele und Spielbanken vom 18. Dezember 1998 [Spielbankengesetz, SBG; SR 935.52] und die Spielbankenverordnung vom 23. Februar 2000, welche letztere bis am 31. Oktober 2004 in Kraft stand.

b) Die SRK ist zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde, die sich gegen eine Veranlagungsverfügung der ESBK richtet, zuständig (vgl. Art. 54 SBG in Verbindung mit Art. 121 Abs. 2 aVSBG und Entscheid der SRK vom 10. April 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67/2003 Nr. 137, S. 1393 ff. E. 2; vgl. auch Art. 124 Abs. 2 der auf den 1. November 2004 in Kraft getretenen Verordnung über Glücksspiele und Spielbanken vom 24. September 2004 [Spielbankenverordnung, VSBG; SR 935.521]).

c) Die Beschwerdeführerin hat die Verfügung der ESBK vom 25. November 2003 mit Beschwerde vom 12. Januar 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 22a Bst. c und Art. 50 ff. des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG;

SR 172.021]). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG eingeforderte Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- ist binnen der angesetzten Frist einbezahlt worden. Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Veranlagungsverfügung direkt berührt und hat an deren Aufhebung ein schutzwürdiges Interesse. Sie ist daher im Sinne von Art. 48 Bst. a VwVG zur Erhebung der Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist folglich einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

d) Die bei ihr angefochtenen Verfügungen und Beschwerdeentscheide überprüft die SRK mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) oder die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit der angefochtenen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG). Die Beschwerdeinstanz überprüft demnach nicht nur, ob die Verwaltung bei ihrem Entscheid im Rahmen ihres Ermessens geblieben ist, sondern grundsätzlich auch, ob sie eine dem Sachverhalt angemessene Lösung getroffen hat, mithin nicht bloss rechtlich, sondern ebenfalls sachlich richtig entschieden hat (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1984, S. 315; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 225 ff. Rz. 633 ff.).

e) Entsprechend dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist die SRK nicht an die Begründung der Begehren gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Sie kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Gygi, a.a.O., S. 212).

2.- Im Rahmen der Jahresabrechnung hat die ESBK den im Zeitraum vom 4. Juli bis 31. Dezember 2002 von der Beschwerdeführerin erzielten Bruttospielertrag von Fr. 54'624'480.40 zur Ermittlung der satzbestimmenden Bemessungsgrundlage auf ein Jahr hochgerechnet. Dies hat zu einem satzbestimmenden Jahres-Bruttospielertrag von Fr. 110'154'338.93 (Fr. 54'624'480.40 : 181 Tage [4. Juli bis 31. Dezember 2002] x 365 Tage) geführt, was einen Steuersatz von 58.393951 % ergibt. Aufgrund dieser Berechnung wurde die von der Beschwerdeführerin für die Abgabeperiode 2002 zu entrichtende Spielbankenabgabe auf Fr. 31'897'392.55 festgelegt. Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht nicht den Umstand, dass mit Bezug auf die verkürzte Abgabeperiode für die Satzbestimmung nicht auf den erzielten Bruttospielertrag abzustellen ist (vgl. dazu auch den Entscheid der SRK vom heutigen Tag in Sachen Y [SRK 2004-076]). Sie wehrt sich vielmehr gegen die von der ESBK im Falle einer unterjährigen Abgabeperiode verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung des Abgabesatzes.

a) Gemäss Art. 106 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erhebt der Bund eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe,

die 80 % der Bruttospielerträge aus dem Betrieb der Spielbanken nicht übersteigen darf. Während die Art. 40 Abs. 1 SBG, welches in Art. 40 ff. die verfassungsrechtlichen Grundlagen umsetzt, den erstgenannten Grundsatz wiederholt, enthält Art. 41 SBG einige Präzisierungen; so hat der Abgabesatz mindestens 40 und höchstens 80 % zu betragen (Abs. 3) und ist durch den Bundesrat derart festzulegen, dass nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführte Spielbanken eine angemessene Rendite auf dem investierten Kapital erzielen können (Abs. 1); der Bundesrat kann die Abgabesätze progressiv gestalten (Abs. 2). Weitere Einzelheiten werden in der Ausführungsverordnung des Bundesrates vom 23. Februar 2000 (aVSBG) festgehalten. Danach erhebt die Kommission (ESBK) für jede Abgabeperiode die Spielbankenabgabe. Eine Abgabeperiode dauert zwölf Monate. Die Abgabepflicht beginnt mit der Aufnahme des Spielbetriebs und endet mit dessen Aufgabe. Die Bemessungsperiode und die Abgabeperiode entsprechen dem Geschäftsjahr (Art. 84 Abs. 1 und 2 aVSBG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bedürfen öffentliche Abgaben - abgesehen von Kanzleigebühren - einer Grundlage in einem formellen Gesetz. Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur Festlegung einer Abgabe an den Verordnungsgeber, so muss es im Sinne von Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlagen der Abgabe selber festlegen (BGE 130 I 115 E. 2.2). Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind im Rahmen der Gesetzgebung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 127 Abs. 2 BV). Diese Grundsätze gelten auch bei der Spielbankenabgabe, die unabhängig davon, ob sie rechtlich als Abgabe oder als Steuer qualifiziert wird, zumindest ihrem Wesen nach eine Steuer ist und wie eine solche erhoben wird.

b) Entgegen der Annahme der ESBK ist der Gesetzeswortlaut vorliegend alles andere als klar. Das Gesetz im formellen Sinn lässt es in Art. 44 Abs. 1 SBG dabei bewenden, dem Bundesrat mit Bezug auf die Veranlagung und die Erhebung der Spielbankenabgabe die Kompetenz zu erteilen, das Verfahren zu regeln. Aber auch die bis zum 31. Oktober 2004 gültige Ausführungsverordnung des Bundesrates (aVSBG) regelte jene Fälle nicht ausdrücklich, in denen ein Geschäftsjahr zufolge Inbetriebnahme der Spielbank unterjährig begann. Dessen war sich auch die ESBK bewusst, wenn sie im erläuternden Bericht zum Entwurf zur Revision der VSBG (auf S. 10) ausführt, Art. 84 Abs. 2 und 3 gemäss Entwurf regle Fälle, in denen das Geschäftsjahr unterjährig beginne oder aufhöre. Diese Situation sei in den Jahren 2002 und 2003 aufgetreten, das heisst bei Inbetriebnahme von Spielbanken. Da für diese Situation noch keine eigene gesetzliche Regelung vorgesehen gewesen sei, habe die ESBK die gleiche Methode der Hochrechnung des Bruttospielertrages auf ein Jahr angewandt wie die ESTV. Der während der Betriebszeit erwirtschaftete Bruttospielertrag werde auf das ganze Jahr hochgerechnet und auf dieser Basis der anwendbare Abgabesatz bestimmt. Zur Verhinderung von Missverständnissen müsse diese Praxis in der Gesetzgebung verankert werden. Entsprechend hält der Bundesrat in Art. 87 Abs. 4 VSBG nun fest, für den Fall, dass die Steuerpflicht im Laufe des Kalenderjahres beginnt oder endet, der Bruttospielertrag für die Satzbestimmung auf zwölf Monate umgerechnet wird und die Umrechnung nach der Dauer der unterjährigen Abgabeperiode erfolgt. Aufgrund des vorliegend

noch massgeblichen Wortlautes von Art. 84 Abs. 2 aVSBG kann jedenfalls nicht geschlossen werden, die Satzbestimmungsperiode für die Ermittlung eines Steuersatzes müsse zwingend mit der Abgabeperiode übereinstimmen. Die Satzbestimmungsperiode wird vielmehr nicht ausdrücklich erwähnt und ist durch Auslegung zu ermitteln. Ziel der Auslegung ist dabei die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zweckes. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Zusammenhang mit anderen Bestimmungen und den Zielvorstellungen des Gesetzgebers zukommt (BGE 130 II 71 E. 4.2; 128 V 112 E. 4b/aa; Moser, a.a.O., S. 68 f. Rz. 2.70).

c) Die ESBK macht geltend, sie habe das im schweizerischen Steuerrecht in vergleichbaren Fällen seit langem angewandte System übernommen und zur Ermittlung des Steuersatzes eine Umrechnung des erwirtschafteten Steuerobjektes auf ein volles Jahr vorgenommen. Es handle sich um nichts anderes als um das bei der Besteuerung von unterjährigen Bemessungsperioden mit progressiven Steuersätzen in der Schweiz anerkannte und übliche Vorgehen, welches dem in Art. 127 Abs. 2 BV statuierten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nachkomme. Ein Umschwenken im Einzelfall würde den Prinzipien der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit widersprechen. Nur für den Spielbankenbesteuerungsbereich solle keine neue Bemessungsregel eingeführt werden.

Es trifft zu, dass das System, an das sich die ESBK anlehnt, bei den von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern (vgl. Art. 31 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]) und namentlich auch bei der direkten Bundessteuer Anwendung findet (vgl. Art. 44 Abs. 1 Bst. a und Art. 209 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Art. 209 Abs. 3 DBG hält fest, dass sich bei unterjähriger Steuerpflicht der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen bestimmt. Im Gegensatz zur vorliegend zu beurteilenden Ausgangslage betreffend Berechnung einer Spielbankenabgabe besteht bei der direkten Bundessteuer somit eine klare Regelung in einem Gesetz im formellen Sinn. Darüber hinaus ist diese Umrechnungsmethode in Art. 209 Abs. 3 DBG ausdrücklich beschränkt auf regelmässig fliessende Einkünfte. In diesem Zusammenhang macht die Beschwerdeführerin nämlich nicht ohne Grund geltend, das zweite Betriebssemester sei regelmässig merklich umsatzstärker als das erste, weshalb die Hochrechnung des Spielbankenumsatzes für die Periode vom 4. Juli bis 31. Dezember 2002 auf die fraglichen zwölf Monate zu einem zu hohen satzbestimmenden Bruttospielertrag und damit zu einem zu hohen Abgabesatz führe. Dieser Umstand lasse sich damit erklären, dass jeweils im Dezember Gratifikationen und das 13. Monatsgehalt ausbezahlt werden, was dem Gang ins Spielcasino und dem Glücksspiel förderlich sei, während jeweils das erste Quartal des Jahres vom sogenannten "Januarloch" berührt sei und regelmässig weniger Casinoeintritte verzeichnet würden. Die Beschwerdeführerin hat denn auch den Nachweis erbracht, dass der in der Zeitspanne vom 4. Juli 2002 bis zum 3. Juli 2003, das heisst für die ersten zwölf Betriebsmonate, erzielte Bruttospielertrag Fr. 105'871'134.67 beträgt und damit deutlich unter dem von der ESBK

hochgerechneten Jahresbetrag von Fr. 110'154'338.93 liegt (zu den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten saisonalen Schwankungen vgl. auch den Semestervergleich Einnahmen Automatencasino Y 1996-2002 gemäss Beschwerdebeilage 16).

Die Rechtserheblichkeit saisonaler Schwankungen im Falle eines Rumpffjahres gänzlich unberücksichtigt zu lassen, führt bei der hier massgebenden gesetzlichen Ausgangslage zu einem Ergebnis, das mit dem Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist und daher nicht ohne Korrekturmöglichkeit hingenommen werden kann. Dies umso weniger, als auch Gründe der Praktikabilität nicht dagegen sprechen, den Spielbanken bei einem unterjährigen Geschäftsjahr die Möglichkeit einzuräumen, die Satzbestimmungsperiode auf die effektiven ersten zwölf Betriebsmonate auszuweiten. Zumindest im vorliegenden Fall kam es dadurch auch nicht zu einer Verzögerung des Veranlagungsverfahrens, datiert die Veranlagungsverfügung doch vom 25. November 2003, während das von der Beschwerdeführerin beantragte Ende der Satzbestimmungsperiode auf den 3. Juli 2003 fiel. Im Zusammenhang mit Abs. 1 von Art. 84 VSBG, wonach eine Abgabeperiode zwölf Monate dauert, ist es auf Grund des Wortlautes keineswegs ausgeschlossen, bei einem unterjährigen Geschäftsjahr als Satzbestimmungsperiode die effektiven ersten zwölf Betriebsmonate heranzuziehen. Mit einem solchen Vorgehen wird man auch den insbesondere in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsätzen ohne weiteres gerecht. So gebietet das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwar auch bei der Spielbankenabgabe eine progressive Besteuerung, doch steht dem nicht im Wege, beim Verlauf der Progression auf einen ganzjährigen Spielbetrieb abzustellen. Der mit der Norm verbundene Zweck einer progressiven Ausgestaltung des Abgabesatzes wird einerseits erreicht und das Vorgehen führt andererseits zu einem vernünftigen, praktikablen Ergebnis.

cc) Es kommt hinzu, dass die ESBK zur Ermittlung des Umsatzes der Beschwerdeführerin jene Methode zu wählen hat, die den tatsächlichen, individuellen Verhältnissen möglichst nahe kommt. Dadurch, dass sie vorliegend aufgrund der unterjährigen Geschäftstätigkeit den massgeblichen Abgabesatz nicht effektiv ermitteln kann, sondern den Umsatz auf ein ganzes Jahr umrechnen muss, nimmt sie im Grunde genommen nichts anderes als eine Ermittlung des Umsatzes nach Ermessen vor. Nach konstanter Rechtsprechung im gesamten Abgaberecht hat die Verwaltung dabei jeweils diejenige Methode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Abgabepflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Entscheidung der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff. E. 3a; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819, 52 S. 238). Für den vorliegenden Fall ergibt sich, dass ein Abstellen auf die ersten zwölf effektiven Betriebsmonate der wirklichen Situation und den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin offensichtlich wesentlich näher kommt als die von der ESBK angewandte Berechnungsmethode. Insoweit erweist sich die angefochtene Verfügung auch als unangemessen im Sinne von Art. 49 Bst. c VwVG.

d) Indem die ESBK ohne klare gesetzliche oder reglementarische Grundlage den von der Beschwerdeführerin im Zeitraum 4. Juli bis 31. Dezember 2002 effektiv erzielten Bruttospiel-

ertrag zur Ermittlung des satzbestimmenden Jahres-Bruttospielertrags auf ein Jahr hochrechnet und es ablehnte, die von der Beschwerdeführerin belegten saisonalen Schwankungen in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, hat sie Bundesrecht verletzt und eine mit Bezug auf die tatsächlichen Verhältnisse unangemessene Verfügung erlassen. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen und die angefochtene Verfügung aufzuheben.

Die von der Beschwerdeführerin für den Zeitraum vom 4. Juli bis zum 31. Dezember 2002 zu entrichtende Spielbankenabgabe ist antragsgemäss auf Fr. 31'419'913.75 festzusetzen. Der von der Beschwerdeführerin für diesen Zeitraum zu viel entrichtete Betrag von Fr. 477'478.80 hat ihr die ESBK samt Verzinsung zurückzuerstatten (Art. 88 Abs. 3 aVSBG bzw. Art. 92 Abs. 2 VSBG). Die Beschwerdeführerin hat die zu viel berechnete Spielbankenabgabe der ESBK offenbar mit Valuta vom 28. April 2003 vergütet, was von dieser nicht bestritten wird. Laut Art. 88 Abs. 4 aVSBG bzw. Art. 92 Abs. 3 VSBG richtet sich die Höhe des Rückerstattungszinses nach den vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) in der Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer vom 10. Dezember 1992 (SR 642.124) festgelegten Sätzen. Gemäss Anhang 4 zu dieser Verordnung ist der Rückerstattungszins für das Kalenderjahr 2003 auf 4,0 %, für das Jahr 2004 auf 3,5 % festgesetzt worden.

3.- Bei diesem Ausgang des Verfahrens unterliegt die ESBK. Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG auferlegt die Beschwerdeinstanz die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Für die ESBK ergibt sich aufgrund von Art. 63 Abs. 2 VwVG indessen die Kostenlosigkeit des Verfahrens. Die SRK hat nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin den von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- zurückzuerstatten. Die Eidgenössische Spielbankenkommission hat der obsiegenden Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG eine auf Fr. 12'000.-- festgesetzte Parteientschädigung zu entrichten.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 12. Januar 2004 wird gutgeheissen und die Verfügung der Eidgenössischen Spielbankenkommission vom 25. November 2003 aufgehoben.
2. Die von der X. AG für den Zeitraum vom 4. Juli 2002 bis zum 31. Dezember 2002 zu entrichtende Spielbankenabgabe wird auf Fr. 31'419'913.75 festgesetzt.
3. Der von der X. AG zu viel entrichtete Betrag von Fr. 477'478.80 ist dieser von der Eidgenössischen Spielbankenkommission samt einem Zins von 4 % (2003) bzw. 3,5 % (2004) seit dem 28. April 2003 zurückzuerstatten.
- 4.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der für das Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- wird der X. AG nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 5.- Die Eidgenössische Spielbankenkommission hat der X. AG eine Parteientschädigung von Fr. 12'000.-- auszurichten.
- 6.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Spielbankenkommission schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der

Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf