



Abteilung I
A-1543/2006
{T 0/2}

Urteil vom 14. April 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X. _____ **SA**, ...,
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Spielbankenkommission,
Eigerplatz 1, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Spielbankenabgabe (2003).
Abgabermässigung nach Art. 42 Abs. 1 SBG.

Sachverhalt:**A.**

Die X. SA (im Folgenden Casino) betreibt in ... eine Spielbank im Sinn des Spielbankengesetzes vom 18. Dezember 1998 (SBG, SR 935.52) und besitzt eine Konzession B gemäss Art. 8 Abs. 2 SBG. In einer Vereinbarung mit der Y. SA verpflichtete sich das Casino zur jährlichen Überweisung eines bestimmten Betrags an die Y. (Fr. ... für das Jahr 2003). Damit das Casino von der Abgabeermässigung gemäss Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 der sich bis Ende 2004 in Kraft befindlichen Spielbankenverordnung vom 23. Februar 2000 (aVSBG, AS 2000 766) profitieren konnte, verpflichtete sich die Y., die vom Casino erhaltenen Beträge für in diesen Bestimmungen genannte und von den Vertragsparteien in einem Reglement noch näher umschriebene Zwecke zu verwenden. Ebenso verpflichtete sich das Casino in einer Vereinbarung mit der Gemeinde Z. zur Überweisung von jährlich Fr. ... plus 2% des Nettospielertrags an diese und die Gemeinde zur bestimmten Verwendung dieser Mittel.

B.

Am 27. Januar 2004 reichte das Casino der Eidgenössischen Spielbankenkommission (ESBK) die Steuererklärung für die Spielbankenabgabe des Geschäftsjahres 2003 ein und deklarierte Überweisungen im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG von Fr. ... an die Y. und Fr. ... an die Gemeinde Z. (total Fr. ...).

Am 20. Dezember 2005 verfügte die ESBK, dem Casino werde keine Abgabeermässigung für Zuwendungen für öffentliche Interessen der Region oder gemeinnützige Zwecke im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG gewährt (Ziff. 1 Dispositiv), und setzte den definitiven Abgabesatz, die Spielbankenabgabe (Fr. ...) (Ziff. 2, 3) und den nach Anrechnung der Akontozahlung noch zu bezahlenden Betrag der Abgabe (Fr. ...) fest. Die ESBK erläuterte, dass das Casino, um von der Abgabeermässigung nach Art. 42 Abs. 1 SBG profitieren zu können, mindestens ein Achtel des Nettospielertrags, nämlich mindestens Fr. ..., im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG verwenden müsse. Von den deklarierten Zuwendungen (Fr. ...) könne dies insgesamt nur für Fr. ... bejaht werden. Die ESBK akzeptiere Fr. ... der direkt vom Casino ausbezahlten Zuwendungen und Fr. ... der via die Y. verteilten Mittel, während sämtliche deklarierten Zuwendungen an die Gemeinde Z. abgelehnt würden. Dies begründete die ESBK wie folgt:

Die Y. und die Gemeinde Z. hätten im Jahr 2003 lediglich einen Teil der für die Abgabeperiode 2003 deklarierten Beträge überhaupt ausbezahlt bzw. an Destinatäre übertragen, nämlich total Fr. Nur dieser Betrag sei von der ESBK für die Abgabereduktion im Jahr 2003 überhaupt überprüft worden. Für die Berücksichtigung im Rahmen der Abgabereduktion im Jahr 2003 genüge nicht, dass die Beträge im diesem Jahr vom Casino an einen Intermediär (Y. und Gemeinde Z.) transferiert wurden, sondern sie müssten in diesem Jahr auch effektiv von den Intermediären zweckgemäss verwendet worden sein. Dies gewährleiste, dass die Beträge bereits in dem Jahr, in dem der Abzug gemacht werde, in die richtigen Hände (Destinatäre) gelangten.

Zur Begründung, weswegen die Beträge, die das Casino an die Gemeinde Z. auszahlte (soweit sie von der ESBK nach dem soeben Gesagten für das Jahr 2003 überhaupt überprüft wurden), nicht zur Ermässigung berechtigten, stützte sich die ESBK auf verschiedene in Ziff. 3.5 der Konzession des Casinos enthaltene Bedingungen, welche für die Abgabeermässigung eingehalten werden müssten. Insbesondere habe die Gemeinde es unterlassen, die in der Konzession vorgesehene gesonderte Buchhaltung über die Zuwendungen zu führen. Zudem handle es sich (teilweise) um Zahlungen in die allgemeine Kasse der Gemeinde, die gemäss Konzession keine Ermässigung rechtfertigten, selbst wenn sie im öffentlichen Interesse lägen. Für die restlichen Zahlungen lägen nur nicht genügende, zu vage Angaben über die Destinatäre und die Projekte vor. Ebenfalls verfüge die Gemeinde entgegen den Konzessionsvorgaben nicht über genaue und überprüfbare Verteilkriterien. Die genannten Konzessionsbedingungen seien entgegen der Ansicht des Casinos gesetzmässig; Gesetz und Verordnung riefen geradezu nach konkretisierenden Regeln.

Ein Grossteil der Zuwendungen sodann, welche die Y. aufgrund der vom Casino erhaltenen Beträge gemacht habe, sei nicht ausreichend dokumentiert, so dass sie nicht auf ihre Konformität mit Art. 42 Abs. 1 SBG und den Konzessionsbestimmungen überprüft werden könnten. Zudem sei das vom Casino selbst mit der Y. beschlossene Verteilreglement und die darin vorgesehenen Dokumentationen nicht eingehalten worden. Weiter erfüllten verschiedene Zuwendungen die Kriterien nach Gesetz, Verordnung, Konzession und der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht.

Die direkt durch das Casino gemachten Zuwendungen (Fr. ...) könnten im Umfang von Fr. ... akzeptiert werden, der Rest sei nicht genügend belegt.

C.

Am 31. Januar 2006 lässt die X. SA (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Begehren, die Verfügung der ESBK sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – aufzuheben und die Spielbankenabgabe für das Jahr 2003 sei auf Fr.... festzulegen.

Die Beschwerdeführerin vertritt insbesondere, Zuwendungen an Gemeinwesen berechtigten per se zur Abgabeermässigung. Dies ergäbe sich schon aus Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG. Gemeinwesen würden denn auch per definitionem Zwecke im öffentlichen Interesse erfüllen. Als Gemeinwesen habe neben der Gemeinde Z. zudem auch die Y. zu gelten. Weiter wird darauf hingewiesen, dass Vergabungen an gemeinnützige Institutionen im Steuerrecht abziehbar seien, auch wenn die Institution nicht die Verwendung jedes einzelnen Rappens nachweise. Selbst wenn die Gemeinde und die Y. entgegen dem vorgenannten Standpunkt nicht eigentliche Destinatäre von Zuwendungen von Spielbanken, sondern nur Intermediärinnen wären und wenn die Verwendung der Mittel durch diese im Einzelnen nachzuweisen wäre, hätten diese die Zuwendungen tatsächlich für öffentliche Interessen bzw. für gemeinnützige Zwecke verwendet. Weiter seien die Konzessionsbestimmungen, die Gesetz und Verordnung verschärften, gesetzwidrig und widersprächen dem Legalitätsprinzip. Dies schon deshalb, weil Art. 82 Abs. 2 VSBG den Bundesrat nur zur Festsetzung der Abgabeermässigung, also des Ermässigungstarifs, in der Konzession ermächtigt habe, weitere Kompetenzen aber nicht ersichtlich seien. Namentlich sei die Konzession offensichtlich gesetzwidrig sowie willkürlich, wenn sie einschränkend festhalte, dass Zahlungen an ein Gemeinwesen zur Finanzierung der "üblichen Aufgaben" keine Ermässigung rechtfertigten. Die ESBK mache auch die Verletzung nicht in Gesetz oder Verordnung enthaltener und unzulässiger formeller Voraussetzungen geltend (genügende Verteilkriterium, gesonderte Buchhaltung eines Gemeinwesens). Es folgen Erläuterungen zu verschiedenen von der ESBK nicht akzeptierten Zuwendungen der Y..

Schliesslich hält die Beschwerdeführerin dafür, massgebender Zeitpunkt für die Berücksichtigung von Zuwendungen sei jener, in dem

diese nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen bei ihr als Aufwand erfasst werden müssten. Nicht relevant sei, wenn eine Verpflichtung bereits zuvor besteht, der Auszahlungszeitpunkt.

D.

Mit Vernehmlassung vom 24. März 2006 beantragt die ESBK die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Im Wesentlichen wiederholt sie ihre in der Verfügung wiedergegebenen Auffassungen und nimmt zu verschiedenen Vorbringen in der Beschwerde Stellung.

E.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Für die Beurteilung der Beschwerde gegen die Veranlagungsverfügung der ESBK ist nach Art. 31 f. und Art. 33 Bst. f des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) das Bundesverwaltungsgericht und aufgrund der Geschäftsverteilung im Anhang zum Geschäftsreglement für das Bundesverwaltungsgericht vom 11. Dezember 2006 sowie vom 17. April 2008 (VGR, SR 173.320.1) genauer dessen erste Abteilung zuständig.

1.2 Der vorliegende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 2003. Neben dem SBG ist die bis Ende 2003 in Kraft stehende aVSBG anwendbar.

2.

2.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) leitet sich die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen zu begründen (ebenso Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021]). Die Begründung eines Entscheides muss so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinn

müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 129 I 232 E. 3.2; 126 I 97 E. 2b; 112 Ia 107 E. 2b). Erforderlich ist eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt; allgemeine Erwägungen ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen nicht (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.106). An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage ist und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist. Die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen und die Ermessensbetätigung muss nachvollziehbar erklärt werden (BGE 129 I 232 E. 3.3; 127 V 431 E. 2b/cc; BVGE 2008/26 E. 5.2.1).

Rechtsfolge einer Gehörsverletzung ist ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde die Aufhebung des angefochtenen Entscheids (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb; BVGE 2008/26 E. 5.2.1). Vorbehalten bleibt eine allfällige Heilung des Mangels im Rechtsmittelverfahren (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1710 mit Hinweisen). Bei einer Verletzung der Begründungspflicht ist die Streitsache grundsätzlich an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.1; BVGE 2008/26 E. 5.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1709 ff.; MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.113 f.).

2.2

2.2.1 Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Nach einem feststehenden steuerrechtlichen Grundsatz trägt für steuerbegründende Tatsachen die Steuerbehörde und für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen der Steuerpflichtige die Beweislast (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 495 E. 5.4; BGE 121 II 266

E. 4c/aa; 121 II 284 E. 3c/aa; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 416, 453).

2.2.2 Aufgrund des im Verwaltungsverfahren allgemeingültigen Prinzips der freien Beweiswürdigung hat die Verwaltung ebenso wie die Gerichte die Beweise frei, d. h. ohne Bindung an förmliche Beweisregeln sowie umfassend und pflichtgemäss zu würdigen (statt vieler: BGE 122 V 160 E. 1c). Die freie Beweiswürdigung steht grundsätzlich Beweisregeln entgegen, welche die (freie) Bewertung der Beweismittel beschränken. Die Behörde ist nicht an starre Beweisregeln gebunden, die ihr vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (BGE 130 II 482 E. 3.2). Eine Behörde verletzt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung, wenn sie bestimmten Beweismitteln im Voraus in allgemeiner Weise die Beweiseignung abspricht oder nur bestimmte Beweismittel zum Nachweis einer Tatsache zulassen will (zum Ganzen: Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 15. November 2005, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.55 E. 3c/bb mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141 mit Hinweisen). Vorbehalten bleiben bei alledem allfällige gesetzlich normierte Beweisregeln (VPB 70.55 E. 3c/bb).

3.

3.1 Das in Art. 5 Abs. 1 BV verankerte Gesetzmässigkeitsprinzip umfasst zwei Aspekte. Der Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes bedeutet die Bindung an übergeordnetes Recht. Rechtsetzung und Rechtsanwendung dürfen nicht höherem Recht widersprechende Rechtssätze oder Verfügungen anordnen. Nach dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes muss jede Staatstätigkeit, namentlich der Erlass von Verfügungen, auf gesetzlicher Grundlage beruhen (BGE 131 II 562 E. 3.1). Das "Erfordernis des Rechtssatzes" verlangt dabei zumindest eine genügend bestimmte, generell-abstrakte Rechtsnorm für die Ausübung von Staatstätigkeit. Das "Erfordernis der Gesetzesform" besagt, dass die wichtigsten Rechtsnormen in einem formellen Gesetz, das genügend bestimmt ist, enthalten sein müssen (vgl. Art. 164 Abs. 1 BV; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 381 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 2. Aufl., Bern 2005; PIERRE TSCHANNEN, in Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], *Die schweizerische Bundesverfassung: Kommentar*, Bern 2008 [im Folgenden: *Kommentar BV*], Rz. 6 zu Art. 164).

3.2 Werden Rechtssetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (im Bund an den Bundesrat), übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 BV; BGE 128 I 113 E. 3c; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 407 mit Hinweisen; TSCHANNEN, Kommentar BV, a.a.O., N. 33 ff. zu Art. 164 BV).

3.3 Bei unselbständigen (also nicht direkt auf der Verfassung beruhenden) Verordnungen (oder einzelnen Verordnungsbestimmungen) werden zwei Kategorien unterschieden: Die gesetzesvertretenden Verordnungen ergänzen oder ändern die gesetzliche Regelung und übernehmen damit Gesetzesfunktion. Solche darf der Bundesrat gemäss Art. 164 Abs. 1 BV nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung des Gesetzgebers erlassen, d.h. es braucht eine genügende Delegationsnorm im Gesetz (im vorstehenden Sinn: E. 3.2). Vollziehungsverordnungen hingegen vermögen Gesetzesbestimmungen nur zu verdeutlichen. Sie dürfen nicht im Vergleich zum Gesetz zusätzliche Pflichten auferlegen, selbst wenn diese mit dem Gesetzeszweck im Einklang stehen. Ebenso wenig dürfen sie Ansprüche, die aus dem Gesetz hervorgehen, beseitigen. Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (zum Ganzen: BGE 125 V 273 E. 6b; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 90 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 135 ff.).

3.4 Unselbständige Verordnungen können von den Gerichten generell im Rahmen eines angefochtenen Einzelaktes vorfrageweise auf die Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit überprüft werden (konkrete Normenkontrolle, statt vieler: BGE 124 II 581). Ohne Weiteres möglich ist die Prüfung der Gesetzmässigkeit einer Verordnung, also ob der Bundesrat sich an den Gesetzeszweck und die Vorgaben im Gesetz gehalten hat und ob er seine vom Gesetz eingeräumte Kompetenz nicht überschritten hat. Betreffend die Überprüfung der Verfassungsmässigkeit ergibt sich eine Schranke aus Art. 190 BV. Wenn das Gesetz den Bundesrat ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, führt Art. 190

BV zur Verbindlichkeit sowohl der Delegationsnorm als auch der (allenfalls verfassungswidrigen) Verordnung. Ansonsten befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der unselbständigen Verordnung und versagt ihr gegebenenfalls die Anwendung (BGE 131 II 271 E. 4, 7.4; 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26; Urteil des BVGer A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 408a).

3.5 Im Abgaberecht kommt dem Legalitätsprinzip besondere Bedeutung zu und es gilt als verfassungsmässiges Recht (BGE 128 I 317 E. 2.2; 126 I 180 E. 2a mit Hinweisen). Öffentliche Abgaben müssen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV in ihren Grundzügen und wesentlichen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Dazu gehören zumindest der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung. Insofern ist eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen nicht möglich (BGE 130 I 113 E. 2.2; 128 I 317 E. 2.2; 126 I 180 E. 2a; 122 I 305 E. 5a; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 14 mit Hinweisen). Für eigentliche Steuern gilt dies strikt und ohne Ausnahme (BGE 128 II 112 E. 5b; 131 II 271 E. 6.1). Anders als bei den Kausalabgaben (hierzu etwa BGE 129 I 346 E. 5.1; 125 I 182 E. 4a, 124 I 11 E. 6a) müssen bei Steuern auch die Grundzüge der Bemessung, also die Berechnungsgrundlage und das Steuermass (Steuersatz, Steuertarif) im formellen Gesetz enthalten sein. Der Steuerpflichtige muss die steuerliche Belastung aus dem Gesetz mit genügender Sicherheit voraussehen können (BGE 131 II 271 E. 7, v.a. E. 7.3, 7.4; Urteil des Bundesgerichts 2P.329/2001 vom 4. Juli 2003 E. 3.4; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 507 f.).

Die aus Art. 190 BV fliessenden Grundsätze (vorn E. 3.4) gelten allerdings auch bei der Überprüfung, ob für eine Steuer die gesetzliche Grundlage genügend ist. Aufgrund von Art. 190 BV muss allenfalls (bei entsprechender Gesetzesdelegation) eine Verordnung als gesetzliche Grundlage akzeptiert werden (BGE 131 II 271 E. 7.4; 131 II 562 E. 3.2). Vom Erfordernis des Rechtssatzes (vgl. E. 3.1) kann aber bei der Regelung einer Abgabe auf keinen Fall abgewichen werden. Nicht als im Sinn des Gesetzmässigkeitsprinzips genügender Rechtssatz gilt eine Verwaltungsverordnung oder eine bestehende interne Praxis (Urteil des BVGer A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 3.3 mit Hinweisen). Auf keinen Fall kann eine Verwaltungsverordnung genügende

Grundlage eines der in Art. 127 Abs. 1 BV erwähnten Elemente sein (siehe BVGE 2007/41 E. 4.1, 7.4.2).

4.

4.1 Das Gesetzmässigkeitsprinzip verlangt eine klare Unterscheidung zwischen Rechtssatz und Verfügung (TOBIAS JAAG, Die Abgrenzung zwischen Rechtssatz und Einzelakt, Zürich 1985, S. 9 f., S. 19 f.). Dabei hängt die Qualifikation eines Hoheitsakts vom Inhalt der Anordnung und nicht von der gewählten Form ab. Ein Akt wird nicht allein deswegen zur Verfügung (oder zu sonst einem bestimmten Hoheitsakt), weil er als solche bezeichnet ist, oder deren Formvoraussetzungen einhält. Massgeblich ist, ob die typischen inhaltlichen Strukturelemente vorliegen (siehe MARKUS MÜLLER, Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Bern 2008, N. 7 zu Art. 5; JAAG, a.a.O., S. 124 ff.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.111/1999 vom 6. Juli 2001 E. 3c/d).

Eine aufgrund ihres Inhalts als generell-abstrakt zu qualifizierende, "rechtssetzende Bestimmung" muss in der Form eines Gesetzes oder einer Verordnung ergehen und die Verfügungsform steht nicht offen (vgl. Art. 163 Abs. 1 und Art. 182 Abs. 1 BV; TSCHANNEN, Kommentar BV, a.a.O., N. 8, 17, 29 zu Art. 163, N. 5 zu Art. 182; JAAG, a.a.O., S. 143; siehe für den unzulässigen Erlass einer [generell-abstrakten] Praxisfestlegung als Feststellungsverfügung: Urteil des Bundesgerichts 2A.111/1999 vom 6. Juli 2001 E. 3c).

4.2 Die Unterscheidung in Rechtssatz und Verfügung hat Konsequenzen für die verfahrensrechtliche Behandlung und insbesondere für den Rechtsschutz (JAAG, a.a.O., S. 11 f.). Rechtssätze können anlässlich der Anfechtung eines konkreten Anwendungsaktes akzessorisch auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit überprüft werden (vorn E. 3.4). Gleiches gilt für Verwaltungsverordnungen (s.a. unten E. 4.5). Verfügungen sind im Anschluss an ihren Erlass anfechtbar. Mangels Anfechtung oder nach Abschluss eines Rechtsmittelverfahrens erwachsen sie in formelle Rechtskraft und werden für den Adressaten rechtsverbindlich, dies selbst wenn sie mangelhaft sein sollten, indem sie etwa übergeordnetes Recht verletzen. Eine Ausnahme besteht bei nichtigen Einzelakten (TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 262 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 947 ff., 955 ff.).

Auch der Rechtsschutz wird grundsätzlich durch die richtige inhaltliche Qualifikation des Hoheitsaktes und nicht durch die (allenfalls falsche) Wahl der Form definiert (ausführlich: JAAG, a.a.O., S. 144 f., 163 ff.; so im Ergebnis auch: Urteil des Bundesgerichts 2A.111/1999 vom 6. Juli 2001 E. 3c/d, E. 4).

4.3 Eine Verfügung ist eine individuell-konkrete Anordnung. Mit ihr wird Recht auf einen konkreten Fall (eventuell eine bestimmte Mehrzahl von Fällen) und einen (oder eine bestimmte Mehrzahl von) individuellen Adressaten angewendet. Die Verfügung ist ein rechtsgestaltender Akt und beeinflusst die individuelle Rechtslage des Adressaten (negativ oder positiv), indem Rechte und Pflichten begründet, geändert oder aufgehoben werden (Art. 5 Abs. 1 VwVG; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 859, 862; ausführlich zum Begriff "individuell": JAAG, a.a.O., S. 29 ff.). Der Begriff "konkret" bezieht sich auf das Anordnungsobjekt. Mit einer Verfügung wird ein konkretes Rechtsverhältnis und ein bestimmter, räumlich und zeitlich abgegrenzter Lebenssachverhalt verbindlich geregelt (BGE 125 I 313 E. 2a; 121 II 473 E. 2a; MÜLLER, a.a.O., N. 20 zu Art. 5; JAAG, a.a.O., S. 71 f., 83 ff., 103 f.; s.a. Beispiele auf S. 85 und 192; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 225 Rz. 55 ff.). Das gleiche gilt auch für Feststellungsverfügungen (BGE 131 II 13 E. 2.2). Insbesondere ist die abstrakte Beurteilung einer Rechtsfrage, da nicht konkret auf bestimmte Personen und Sachverhalte bezogen, nicht in einer (Feststellungs-)Verfügung vorzunehmen (BGE 131 II 13 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.111/1999 vom 6. Juli 2001 E. 3c/d, E. 4; FELIX UHLMANN, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Rz. 41 [in fine], 59 zu Art. 5). Der nach herrschender Lehre und Rechtsprechung entscheidende Unterschied zwischen Verfügung und Rechtssatz liegt in der Qualifikation der Anordnung als "konkret" oder aber "abstrakt" und weniger in der Qualifikation als "individuell" oder "generell" (TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 215 Rz. 23; BGE 125 I 313 E. 2; MÜLLER, a.a.O., N. 25 zu Art. 5).

4.4 Im Gegensatz zur Verfügung zeichnet sich der Rechtssatz durch seinen generell-abstrakten Charakter aus. Der Rechtssatz richtet sich an eine unbestimmte Vielzahl von Personen (unbestimmter Adressatenkreis) und will eine unbestimmte Zahl von Lebenssachverhalten regeln, ohne Rücksicht auf einen bestimmten Einzelfall oder auf eine Person (BGE 125 I 313 E. 2a; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 859).

4.5 Verwaltungsverordnungen (auch Weisungen, Richtlinien etc.) sind wie Rechtssätze generell-abstrakter Natur. Die vollzugslenkenden ("auslegenden") Verwaltungsverordnungen im Besonderen dienen einer einheitlichen und rechtsgleichen Rechtsanwendung durch die Verwaltung. Sie stellen Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar (BGE 128 I 167 E. 4.3; 121 II 473 E. 2b).

Verwaltungsverordnungen können aufgrund des Legalitätsprinzips keine vom höherrangigen Recht abweichenden Bestimmungen enthalten (BGE 123 II 16 E. 7; 121 II 473 E. 2b; 120 Ia 343 E. 2a; BVGE 2007/41 E. 7.4.2; PIERRE MOOR, *Droit administratif*, Bd. I, 2. Aufl., Bern 1994, S. 266, 268 f.). Abgesehen vom Fall der (echten) Lücke dürfen sie nichts anderes vorsehen, als was sich aus dem Gesetz und der Rechtsprechung ergibt (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2000, ASA 70 589 E. 5a). Sie dürfen die gesetzlichen Vorschriften bloss konkretisieren (BGE 109 Ib 205 E. 2; 106 Ib 252 E. 1).

Einer förmlichen gesetzlichen Ermächtigung bedürfen Verwaltungsverordnungen nicht (BGE 121 II 473 E. 2b; FRITZ GYGI, *Verwaltungsrecht*, Bern 1986, S. 103; MOOR, a.a.O., S. 267 ff.). Die Befugnis zum Erlass ergibt sich, wenn die rechtsanwendende Verwaltungseinheit selbst sie erlässt, aus einer Kompetenz zum Gesetzesvollzug, und wenn eine übergeordnete Verwaltungseinheit sich darin an die untergeordnete richtet, (zudem) aus der Aufsichtsbefugnis (MOOR, a.a.O., S. 266, 267; GYGI, a.a.O., S. 103). Eine Publikation ist nicht notwendig (MICHAEL BEUSCH, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008 [im Folgenden "Kommentar DBG"], N. 14 zu Art. 102; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 350 Rz. 15).

In der Regel ist keine direkte Anfechtung einer Verwaltungsverordnung, sondern nur die vorfrageweise (akzessorische) Überprüfung anlässlich der Anfechtung einer Verfügung möglich (BGE 128 I 167 E. 4.3; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 354). Gerichte sind an Verwaltungsverordnungen nicht gebunden. Im Fall der Anfechtung einer Verfügung prüft das Gericht im Prinzip nur, ob die Verfügung mit dem übergeordneten Recht übereinstimmt. Allerdings soll das Gericht auch eine Verwaltungsverordnung bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und nicht über eine blosser Konkretisierung des übergeordneten Rechts

hinausgeht (BGE 109 Ib 205 E. 2; 121 II 473 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juli 2001, ASA 71 496 E. 2a; BVGE 2007/41 E. 3.3; 2008/22 E. 3.1.1 mit Hinweisen; Urteil der SRK vom 28. Juni 2005, VPB 69.125 E. 3b mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 128; BEUSCH, Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 16 zu Art. 102; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.).

5.

5.1 Nach Art. 106 Abs. 3 BV erhebt der Bund eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe, welche 80% der Bruttospielerträge aus dem Betrieb der Spielbanken nicht übersteigen darf. Die in Art. 40 ff. SBG näher geregelte Spielbankenabgabe ist eine Steuer (und nicht etwa eine Kausalabgabe) (Botschaft vom 26. Februar 1997, Bundesblatt [BBl] 1997 III S. 147, S. 183 ff.; Urteil des BVGer B-5642/2008 vom 12. Januar 2009 E. 2, 3; Entscheid der SRK vom 8. Februar 2005 [SRK 2004-008] E. 2a; ferner [implizit] BGE 131 II 562 E. 3.1, 3.2, 3.4). Es gelten damit insbesondere Art. 127 Abs. 1 BV und die geschilderten erhöhten Anforderungen an die gesetzliche Grundlage (E. 3.5).

5.2 Unter dem Titel Abgabeermässigung bestimmt Art. 42 Abs. 1 SBG, dass der Bundesrat für Spielbanken mit B-Konzession den (nach Art. 41 festgelegten) Abgabesatz um höchstens einen Viertel reduzieren kann, sofern die Erträge der Spielbank in wesentlichem Umfang für öffentliche Interessen der Region, namentlich zur Förderung kultureller Tätigkeiten, oder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

Art. 42 Abs. 1 SBG wird durch Art. 82 aVSBG konkretisiert. Insbesondere hält dessen Abs. 2 fest, dass der Bundesrat unter Berücksichtigung der Statuten, gesetzlicher Bestimmungen oder anderer verbindlicher Regeln, auf Grund derer die Spielbank ihre Erträge für öffentliche Interessen der Region oder für gemeinnützige Zwecke einsetzt (vgl. Abs. 1 der Bestimmung), nach Anhörung des Standortkantons die Abgabeermässigung in der Konzession festlegt. Gemäss Abs. 4 gilt als im öffentlichen Interesse der Region oder zu Gunsten gemeinnütziger Zwecke insbesondere die Unterstützung: a. der Kultur im weiteren Sinn wie die Unterstützung künstlerischen Schaffens und von Veranstaltungen; b. des Sports und sportlicher Veranstaltungen; c. von Massnahmen im sozialen Bereich, im Bereich der öffentlichen Gesundheit und der Bildung; d. von Gemeinwesen; e. des Tourismus.

5.3 In Ziff. 3.5 der Konzession zu Gunsten der Beschwerdeführerin (Ordner 7, Griff 2) sind ausführliche Regeln betreffend die Abgabeermässigung im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG enthalten. Identische Bestimmungen befinden sich in allen Konzessionen an Spielbanken, die eine Abgabereduktion nach Art. 42 Abs. 1 SBG beantragt haben (siehe Angaben der ESBK in der Verfügung S. 5; s.a. die veröffentlichten Konzessionen auf: <http://www.esbk.admin.ch/esbk/de/home/themen/spielbanken/konzessionen.html>). Ebenso sind diese Bestimmungen betreffend die Abgabeermässigung in wortwörtlich identischer Weise auf der Homepage der ESBK (siehe <http://www.esbk.admin.ch/esbk/de/home/themen/spielbankenabgabe/abgabeermaessigung.html>) publiziert (Internetseiten besucht am 14. April 2009).

Neben Details in Bezug auf die Höhe der Reduktion des Abgabesatzes (die vorliegend nicht strittig sind) handelt es sich dabei um die folgenden Bedingungen, welche – nach Ansicht der ESBK – für eine Gewährung der Reduktion nach Art. 42 Abs. 1 SBG eingehalten werden müssen (deutsche Übersetzung angelehnt an die im Internet publizierte, diesbezüglich gleichlautende Konzession der Spielbank Davos):

Bei der definitiven Veranlagung kontrolliert die ESBK die Beträge, die effektiv für öffentliche Interessen der Region oder für gemeinnützige Zwecke verwendet wurden. Sie kontrolliert, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Reduktion erfüllt sind. Sie prüft insbesondere die Einhaltung folgender Grundsätze:

- Wenn die Spielbank die Verteilung der Mittel nicht selbst vornimmt, kann sie einen Dritten ("Intermediär") (...) beauftragen. Der von der Spielbank vollkommen unabhängige Intermediär muss, aufgrund seiner Statuten oder anderer verbindlicher Regeln, über präzise und überprüfbare Zuteilungs- und Verteilungskriterien verfügen und rechenschaftspflichtig sein.
- Der Kreis der Endempfänger der Leistungen muss offen sein. Zu keiner Ermässigung berechtigten Zuwendungen an private Organisationen, Clubs oder politische Parteien, die hauptsächlich Eigeninteressen ihrer Mitglieder verfolgen.
- Die Konzessionärin und die Leistungsempfänger müssen voneinander vollständig unabhängig sein. Zahlungen an Unternehmen der gleichen Gruppe sowie an Anteilhaber der Spielbank und Kreuzsubventionen berechtigen nicht zur Ermässigung.
- Die Spielbank erhält für ihre Zuwendungen keine Gegenleistungen.

- Die Leistungsempfänger und allfällige mit der Verteilung beauftragte Dritte dürfen keine gewinnorientierten Organisationen sein.
- Die Empfänger müssen ihren Sitz in der Region der Spielbank haben.
- Leistungen der Spielbank, die gesetzlich geschuldet sind (...), berechtigen zu keiner Ermässigung.
- (...) Die Leistung muss uneigennützig sein. (...)
- Die effektiv geleisteten Zahlungen sind zu kontrollieren und jährlich von der Revisionsstelle der Spielbank zu bestätigen.

Spezialfall öffentlich-rechtliche Körperschaften:

- Ist eine öffentlich-rechtliche Körperschaft Aktionärin der Spielbank und bezieht sie in dieser Eigenschaft Dividenden oder andere Zahlungen, so begründen diese Leistungen keine Ermässigung. Die Leistungen im öffentlichen Interesse der Region oder für gemeinnützige Zwecke müssen als effektiver Aufwand in den Jahresrechnungen der Spielbank verbucht sein.
- Zahlungen in die allgemeine Kasse einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft zur Finanzierung ihrer üblichen Aufgaben rechtfertigen keine Ermässigung, selbst wenn sie im öffentlichen Interesse liegen. Einzig zweckgebundene Leistungen im öffentlichen Interesse oder Leistungen, die in den erweiterten Aufgabenbereich einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft fallen und darauf abzielen, die Attraktivität der Gegend zu erhöhen, können zu einer Reduktion des Abgabesatzes führen. Diese Zahlungen müssen in einer gesonderten Buchhaltung erfasst werden.
- Wenn eine öffentlich-rechtliche Körperschaft die Verteilung der von der Spielbank geleisteten Zahlungen selber vornimmt, muss sie über genaue und überprüfbare Verteilkriterien verfügen.

6.

6.1 Vorliegend ist die Zulässigkeit eines Teils der vorgenannten Bestimmungen in Ziff. 3.5 der Konzession umstritten. Als erstes ist zu eruieren, welche Art von Verwaltungshandeln das Aufstellen dieser Regeln darstellt, da dies für den Rechtsschutz und die Anforderungen, die das Legalitätsprinzip stellt, eine Rolle spielt (vorn E. 4.1, 4.2).

6.1.1 Die Spielbankenkonzession als solche, genauer der Akt der Erteilung der Konzession, ist als (mitwirkungsbedürftige) Verfügung zu betrachten (s.a. Art. 16 Abs. 1 SBG und Rechtsmittelbelehrung in Ziff. 6 der Konzession, wo von "Entscheid" bzw. "decisione" die Rede

ist; zur Rechtsnatur von Konzessionen im Allgemeinen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1091 ff., 2593 ff.).

Auch wenn die fraglichen "Konzessionsbestimmungen" in der Konzessionsurkunde enthalten sind, fällt vorab die Qualifizierung als Nebenbestimmungen zur Konzession ausser Betracht.

Nebenbestimmungen müssen mit der Verfügung (häufig eine Bewilligung oder Konzession), zu der sie gehören, bzw. deren Hauptzweck sachlich zusammenhängen. Eine Auflage ist eine mit der Verfügung verbundene zusätzliche Verpflichtung zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen. Eine Bedingung liegt vor, wenn die Rechtswirksamkeit einer Verfügung von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird. Nebenbestimmungen gelten als zulässig, wenn sie aus dem mit der Bewilligung oder Konzession verfolgten öffentlichen Interesse hervorgehen. Namentlich sind sie gerechtfertigt, wenn die Bewilligung oder Konzession ohne sie auch verweigert werden könnte (zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 902, 903 ff., 918; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 233).

Die Spielbankenkonzession dient der Verleihung des Rechts zur Ausübung einer monopolisierten Tätigkeit, nämlich zum Betrieb einer Spielbank (Art. 106 Abs. 2 BV; Art. 4 Abs. 1 und Art. 10 SBG). Zu diesem eigentlichen Zweck der Konzession stehen die Regeln in Ziff. 3.5 der Konzession betreffend Abgabereduktion nicht in dem für Nebenbestimmungen typischen bzw. für deren Zulässigkeit nötigen sachlichen Konnex. Diese regeln nichts im Zusammenhang mit der Zulassung zur monopolisierten Tätigkeit. Sie fallen auch offensichtlich nicht unter die in Art. 12 Abs. 2 SBG vorgesehenen Bedingungen und Auflagen. Weiter hätte die Konzessionserteilung ohne die Aufnahme dieser Bestimmungen in die Konzession nicht verweigert werden können; diese waren für die Konzessionserteilung nicht erforderlich (die notwendigen Grundlagen zur Abgabeermässigung befinden sich in Gesetz und Verordnung). Die Vorschriften in Ziff. 3.5 der Konzession können folglich weder unter den Begriff der Nebenbestimmungen (zur Konzessionserteilung) subsumiert werden, noch erfüllen sie die Voraussetzungen für deren Zulässigkeit. Hätten die fraglichen Bestimmungen inhaltlich gesehen überhaupt Verfügungscharakter (hierzu sogleich), wären sie vielmehr als "Haupt"-Bestimmungen einer von der Konzession als solcher unabhängigen Verfügung zu behandeln und zu beurteilen.

6.1.2 Es stellt sich die Frage, ob mit den Bestimmungen in Ziff. 3.5 der Konzession überhaupt im Sinn einer Verfügung ein individuell-konkretes Rechtsverhältnis geregelt wird.

Dass die Regeln Bestandteil der Konzession sind und somit als Verfügung erlassen wurden, ergibt keine zwingenden Rückschlüsse auf deren Qualifikation. Dafür ist nicht die Form, in der ein staatlicher Akt ergeht, entscheidend, sondern dessen Inhalt (oben E. 4.1), also ob dieser individuell-konkret oder generell-abstrakt ist (E. 4.3, 4.4).

Da die fraglichen Bestimmungen auf der Internetseite der ESBK veröffentlicht und in identischer Weise in alle bisher erteilten Konzessionen an Spielbanken, die eine Abgabereduktion erlangen wollten, aufgenommen wurden (vorn E. 5.3), ist anzunehmen, dass auch allfällige zukünftig konzessionierte Spielbanken den gleichen Regeln unterstellt würden. Sind die Adressaten der erlassenen Bestimmungen demnach nicht von Anfang an namentlich und individuell bestimmt und können in Zukunft weitere, noch nicht bekannte Adressaten hinzukommen, ist aufgrund des offenen, unbestimmten Adressatenkreises keine individuelle, sondern eine generelle Anordnung gegeben (zum Ganzen oben E. 4.3, 4.4). Dass nur wenige Adressaten in Betracht kommen, ist dabei irrelevant (vgl. JAAG, a.a.O., S. 51 f.).

Von entscheidender Bedeutung für die Abgrenzung zwischen Verfügung und Rechtssatz ist, ob die Regelung konkret oder abstrakt ist, d.h. ob der erfasste Lebenssachverhalt (das Regelungsobjekt) individuell bestimmt ist oder nicht (oben E. 4.3). Mit den strittigen Bestimmungen werden in abstrakter Weise Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabereduktion formuliert. Es werden gerade nicht konkrete Zuwendungen im Einzelfall beurteilt, womit keine Verfügung gegeben sein kann (E. 4.3). In Ziff. 3.5 der Konzession werden die Grundsätze für die spätere Rechtsanwendung anlässlich eines Einzelaktes (Veranlagungsverfügung) mitgeteilt und es wird umschrieben, wann die Verwaltung bei der Prüfung der künftigen Zuwendungen einer Spielbank Art. 42 Abs. 1 SBG als erfüllt betrachten und sie zur Abgabereduktion zulassen wird. Der abstrakte Charakter dieser Regeln ist damit offenkundig. Überdies zeigt er sich (wie schon der generelle) auch darin, dass genau die gleichen Bedingungen in allen Konzession (bei welchen Art. 42 Abs. 1 SBG eine Rolle spielt) sowie auf der Internetseite der ESBK wiedergegeben werden (vgl. E. 5.3).

6.1.3 Die Regeln in Ziff. 3.5 der Konzession sind als generell-abstrakt, und da kein formeller Rechtssatz (Rechtsverordnung) erlassen wurde, genauer als Verwaltungsverordnung bzw. -praxis zu qualifizieren. Wie dies für solche typisch ist, handelt es sich nach dem soeben Gesagten um nichts anderes als die Mitteilung der Verwaltung, wie sie das übergeordnete Recht auszulegen und anzuwenden gedenkt (vgl. E. 4.5).

An dieser sich aus dem Inhalt der Regelung ergebenden Qualifikation ändert wie erwähnt (E. 6.1.2) nichts, dass die Bestimmungen in den Konzessionsurkunden integriert wurden. Damit erfolgte im Prinzip ein blosser Hinweis auf die Verwaltungsverordnung bzw. -praxis, was keine Verfügung begründet (siehe etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.111/1999 vom 6. Juli 2001 E. 3c/d; MÜLLER, a.a.O., N. 25 zu Art. 5, welcher solches als Realakt bezeichnet). Eine Verwaltungsverordnung bedarf im Übrigen keiner Publikation (E. 4.5), womit unmassgeblich ist, ob die Praxis zum Zeitpunkt der Konzessionserteilungen bereits auf dem Internet publiziert war.

6.1.4 Die ESBK hat sich zur Qualifikation der Konzessionsbestimmungen nicht näher geäussert. Sie bezeichnet sie in der Verfügung nicht explizit als individuell-konkrete Anordnungen. Nur in der Vernehmlassung (S. 3) ist von "individuell-konkreten" "Ausführungsbestimmungen" die Rede, was allerdings in sich schon widersprüchlich scheint. Ansonsten (S. 6 der Verfügung, S. 3 Vernehmlassung) wird ausgeführt, Art. 82 Abs. 4 aVSBG rufe geradezu nach "konkretisierenden Regeln" und der Bundesrat habe mit den Kriterien "Recht geschaffen". Möglicherweise geht also selbst die Verwaltung von generell-abstrakten Bestimmungen (Verwaltungsverordnung) aus, zumal diese noch auf dem Internet publiziert wurden. Andernfalls wäre auch nicht einsichtig, dass die ESBK zur Frage, ob diese überhaupt noch angefochten bzw. überprüft werden können, keine Stellung nimmt. Wäre sie der Ansicht, es bestehe eine Verfügung, hätte sie etwa – was sie nicht getan hat – argumentieren können, diese sei nur direkt anfechtbar gewesen und mangels Anfechtung rechtskräftig geworden (E. 4.2, s.a. unten E. 6.2.2). Ebenfalls beruft sie sich nicht auf Art. 16 Abs. 1 SBG, Art. 32 Abs. 1 Bst. h VGG und die Rechtsmittelbelehrung in Ziff. 6 der Konzession, wonach die Konzession nicht anfechtbar ist (wobei diese Bestimmungen sowieso nur die Konzessionserteilung als solche betreffen dürften und – selbst wenn sie zu Recht in Verfügungsform ergangen wären – nicht die vorliegenden steuerlichen Regeln, die von der Konzession separat zu beurteilen wären, vgl. E. 6.1.1 in fine).

Irrelevant ist im vorliegenden Zusammenhang der Hinweis in der Vernehmlassung (S. 4) auf die Qualifikation der Konzession als gemischter Akt mit einem Verfügungsmässig und einem vertraglich begründeten Teil. Ein verwaltungsrechtlicher Vertrag hat ebenfalls die Regelung eines "individuell-konkreten" Rechtsverhältnisses zum Gegenstand (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1055), was beim vorliegend zur Debatte stehenden Teil der Konzession nach dem Gesagten gerade nicht der Fall ist. Darüberhinaus sind diese klar hoheitlicher und somit nicht vertraglicher Natur. Die Bestimmungen werden auch nicht dadurch zu solchen vertraglicher Art, dass die Spielbanken die Möglichkeit hatten, sich im Rahmen einer vorgängigen Konsultation zu diesen zu äussern (hierzu Vernehmlassung S. 4); solches wäre bei Verfügungen ebenfalls zwingend und ist auch beim Erlass von generell-abstrakten Regeln nicht unüblich.

6.2 Die Qualifikation der Bestimmungen in Ziff. 3.5 der Konzession als Verwaltungsverordnung bzw. -praxis hat Folgen für den Rechtsschutz.

6.2.1 Es verbietet sich grundsätzlich, eine solche inhaltlich gesehen generell-abstrakte Regelung, sei es ein förmlicher Rechtssatz oder eine Verwaltungsverordnung, in Verfügungsform zu kleiden (E. 4.1). Der Rechtsschutz richtet sich jedoch ohnehin nicht nach der fälschlicherweise gewählten Form (Verfügung/Konzession), sondern nach der zutreffenden, inhaltlichen Qualifikation des Hoheitsakts (vorn E. 4.2 in fine). Aufgrund der festgestellten Qualifikation als Verwaltungsverordnung ergibt sich die akzessorische Überprüfbarkeit anlässlich eines konkreten Anwendungsakts, hier der angefochtenen Veranlagungsverfügung (E. 4.2, 4.5). Dies scheint auch die ESBK nicht anzuzweifeln; sie beantragt nicht etwa ein Nichteintreten auf die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin (s.a. vorn E. 6.1.4). Ob aufgrund des (fälschlicherweise erfolgten) Erlasses als Verfügung bzw. als Teil der Konzession auch eine direkte Anfechtung bei Erlass möglich gewesen wäre (E. 4.2; JAAG, a.a.O., S. 163 f.), braucht nicht geprüft zu werden. So oder so ist vorliegend eine akzessorische Kontrolle im Zusammenhang mit der angefochtenen Verfügung möglich.

6.2.2 Zum soeben Gesagten wäre allenfalls ein Vorbehalt anzubringen, wenn die (generell-abstrakten) Konzessionsbestimmungen aufgrund einer gesetzlichen Befugnis zulässigerweise in Verfügungsform hätten erlassen werden dürfen. Dies vermöchte zwar aus dem Rechtssatz materiell keine Verfügung zu machen, gegebenenfalls aber die

gewählte Form zu legalisieren (vgl. E. 3.1) und der Rechtsschutz würde sich möglicherweise nach den Regeln für Verfügungen (E. 4.2) richten (in diesem Sinn: JAAG, a.a.O., S. 144 f.; MÜLLER, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 5). Jedoch enthält Art. 42 Abs. 1 SBG keine Ermächtigung, die Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabereduktion in einer Verfügung (in der Konzession) näher zu regeln. Auch Art. 82 Abs. 2 aVSBG, wonach der Bundesrat nur "die Abgabeermässigung" in der Konzession festlegen soll, kann keine entsprechende Kompetenzerweiterung entnommen werden (ob die Verankerung einer solchen in der Verordnung dem Legalitätsprinzip [E. 3.1-3.3] gerecht würde, kann deswegen offen bleiben). Damit fehlte es dem Bundesrat für die Umschreibung der Voraussetzungen für eine Abgabereduktion in der Form der Verfügung (Konzession) an einer gesetzlichen Grundlage und er war dazu nicht befugt. Es bleibt demnach bei der festgestellten akzessorischen Überprüfbarkeit der Bestimmungen (E. 6.2.1).

6.3 Im Folgenden (E. 7) wird die Zulässigkeit der in Ziff. 3.5 der Konzession enthaltenen Praxisfestlegungen, soweit konkret angewendet und bestritten (akzessorisch, E. 6.2.1), zu kontrollieren sein. Zum Erlass einer Verwaltungsverordnung ist der Bundesrat im Prinzip ohne spezifische gesetzliche Ermächtigung befugt, dies aufgrund seiner Aufsichtsbefugnis über die Verwaltung (Art. 187 Abs. 1 Bst. a BV) sowie seiner allgemeinen Vollzugskompetenz (Art. 182 Abs. 2 BV) (vorn E. 4.5). Von der Kompetenz zum Erlass einer Verwaltungsverordnung zu unterscheiden ist die Frage nach dem aufgrund des Legalitätsprinzips zulässigen Inhalt. Die fraglichen Konzessionsbestimmungen müssen mit dem höherrangigen Recht übereinstimmen (E. 3.1, 4.5), konkret mit Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 aVSBG, insbesondere dessen Abs. 4. Diesbezüglich ist vorab Folgendes festzuhalten:

6.3.1 Art. 82 Abs. 4 aVSBG, worin der Bundesrat die in Art. 42 Abs. 1 SBG umschriebenen Voraussetzungen für eine Abgabereduktion näher spezifiziert hat, muss seinerseits gesetzmässig sein (E. 3.1). Soweit in der angefochtenen Veranlagungsverfügung die Verordnung angewendet wurde (oder hätte angewendet werden sollen) ist ihre Gesetzmässigkeit ebenfalls (akzessorisch, vorn E. 3.4) zu prüfen.

Zum Erlass gesetzesvertretenden Rechts wäre der Bundesrat in der Verordnung nur aufgrund einer genügenden Delegationsnorm im formellen Gesetz befugt gewesen (E. 3.2 f.). Explizit ermächtigt Art. 42 Abs. 1 SBG den Bundesrat zum Entscheid, ob überhaupt eine solche

Reduktion vorgesehen werden soll sowie zur Festlegung der Höhe der Reduktion (siehe hierzu BGE 131 II 562 E. 3.2). Art. 42 Abs. 1 SBG erteilt dem Verordnungsgeber hingegen keine Kompetenz zur näheren Regelung der bereits in Art. 42 Abs. 1 SBG definierten Voraussetzungen für eine Abgabeermässigung und keine Befugnis zum Erlass von gesetzesvertretendem Recht (E. 3.2 f.). Dem Bundesrat stand damit nur eine allgemeine Vollzugskompetenz (Art. 182 Abs. 2 BV) zu und er durfte die in Art. 42 Abs. 1 SBG umschriebenen Gründe für eine Reduktion nicht abweichend regeln, sondern lediglich verdeutlichen (oben E. 3.3).

Dasselbe ergibt sich auch – und erst recht – aufgrund der spezifischen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht (E. 3.5). Die Abgabeermässigung nach Art. 42 Abs. 1 SBG beeinflusst die Steuerbemessung und gehört damit zu den Elementen, die im formellen Gesetz enthalten sein müssen (E. 3.5). Folglich müssen die Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabereduktion – was in Art. 42 Abs. 1 SBG getan wurde – in ihren Grundzügen im formellen Gesetz fixiert werden und diese dürfen in der Verordnung nur präzisiert, aber weder eingeschränkt noch ausgeweitet werden.

6.3.2 Ermächtigt Art. 42 Abs. 1 SBG den Bundesrat nach dem Gesagten schon nicht, in der Rechtsverordnung nähere Regeln im Sinn von gesetzesvertretendem Recht aufzustellen, durfte er solches in der Verwaltungsverordnung erst recht nicht tun (E. 3.1-3.3, 4.5). Es gilt damit das soeben (E. 6.3.1) zur blossen Vollzugskompetenz in der Verordnung Gesagte. Gesetzesvertretendes Recht ist in Verwaltungsverordnungen überdies generell nicht zulässig; solche dürfen das übergeordnete Recht immer nur konkretisieren (E. 4.5). Zudem dürfen Elemente im Sinn von Art. 127 Abs. 1 BV keinesfalls einzig in einer Verwaltungsverordnung ihre Grundlage haben (E. 3.5 in fine). Nicht möglich ist demnach, in der Verwaltungsverordnung die Voraussetzungen für die Abgabeermässigung im Vergleich zu Art. 42 Abs. 1 SBG abweichend, insbesondere enger oder grosszügiger, zu definieren. Weiter müssen die (soweit sie ihrerseits gesetzmässig sind, vorn E. 6.3.1) Vorgaben von Art. 82 Abs. 4 aVSBG respektiert werden.

7.

Als Nächstes ist die angefochtene Veranlagungsverfügung einer Prüfung zu unterziehen. Soweit die ESBK sich darin auf die Konzessionsbestimmungen abstützt und sie zum Anlass nimmt, eine Zuwendung

als nicht zur Reduktion berechtigt zu qualifizieren, sind diese im vorstehenden Sinn (E. 6.3) auf ihre Zulässigkeit zu überprüfen. Ebenso ist zu den weiteren Begründungen in der Verfügung der ESBK Stellung zu nehmen.

7.1 Ein beträchtlicher Teil der von der Beschwerdeführerin als Zuwendungen nach Art. 42 Abs. 1 SBG deklarierten Beiträge wurden an Gemeinden erbracht. Einerseits hat die Beschwerdeführerin direkt an die Gemeinde Z. Zahlungen geleistet und andererseits erfolgten (indirekt) via die Y. Zuwendungen an verschiedene Gemeinden (bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften).

Die Zuwendungen an die Gemeinde Z. erachtet die ESBK vollumfänglich und die via die Y. gelaufenen Zuwendungen grösstenteils als nicht zur Abgabereduktion berechtigt. Sie begründet dies mit folgenden Argumenten (siehe Verfügung S. 7 betreffend die Gemeinde Z. und Liste der Zahlungen [Beilage zur Verfügung] betreffend Zahlungen der Y. an verschiedene Gemeinden): Es seien verschiedene der spezifisch für öffentlich-rechtliche Körperschaften geltenden Anforderungen gemäss Ziff. 3.5 der Konzession nicht erfüllt. Erstens seien Zahlungen an die Gemeinde Z. in deren allgemeine Kasse zur Finanzierung ihrer üblichen Aufgaben geflossen, womit die Nichteinhaltung der Regel im 2. Lemma 1. und 2. Satz (Wortlaut oben E. 5.3) gerügt wird. Zweitens sei bei Z. sowie verschiedenen Gemeinden, die von der Y. Zuwendungen erhalten haben, die geforderte gesonderte Buchhaltung nicht vorhanden (2. Lemma 3. Satz). Drittens verfüge die Gemeinde Z. nicht über die verlangten genauen und überprüfbaren Verteilkriterien (3. Lemma). Viertens lägen für verschiedene Zuwendungen an die Gemeinde Z. nur nicht genügende, zu vage Angaben über die Destinatäre und über die Projekte vor. Dies wird soweit ersichtlich auch bei Zahlungen der Y. an verschiedene Gemeinden bemängelt (siehe Vermerk "ungenügend belegt" in der Liste der Zahlungen). Die drei zuletzt genannten (formellen) Gründe werden auch bezüglich einer Zuwendung der Y. an Turismo aufgeführt (siehe Liste der Zahlungen). Ferner werden Zuwendungen, die erst im Jahr 2004 von den Gemeinden weitergeleitet wurden, von der ESBK nicht akzeptiert, worauf später (E. 8.2) eingegangen wird.

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Zulässigkeit dieser Argumentation und namentlich der Konzessionsbestimmungen, auf die sich die ESBK dabei abstützt. Sie hält insbesondere dafür, Zuwendungen an

Gemeinwesen berechtigten per se zur Abgabereduktion, und Gemeinden gälten somit nicht als Intermediäre, sondern eigentliche Destinatäre von Zuwendungen. Damit vertritt sie (zumindest sinngemäss) auch, dass die Weiterverwendung der Mittel durch die Gemeinden für die Frage der Abgabereduktion ohne Belang ist.

Zu prüfen ist, ob die Begründungen der ESBK und die dabei herangezogenen Konzessionsbestimmungen das übergeordnete Recht (Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 aVSBG) respektieren (E. 6.3) und eine zulässige Auslegung desselben widerspiegeln (zu den Auslegungsgrundsätzen statt vieler: BGE 125 II 333 E. 5; 124 II 376 E. 5).

7.1.1 Art. 42 Abs. 1 SBG definiert als zur Abgabereduktion führend die Verwendung "für öffentliche Interessen der Region, namentlich zur Förderung kultureller Tätigkeiten oder für gemeinnützige Zwecke". Gemäss Art. 82 Abs. 4 aVSBG sodann gilt als im öffentlichen Interesse der Region oder zu Gunsten gemeinnütziger Zwecke namentlich "die Unterstützung ... von Gemeinwesen" (Bst. d). Aus der Verordnung ergibt sich damit, wie die Beschwerdeführerin zu Recht vertritt, dass bei jeder Zuwendung an Gemeinwesen die Voraussetzungen für eine Abgabereduktion (öffentliches Interesse oder gemeinnützige Zwecke) automatisch erfüllt sein sollen. Diese Regelung in der Verordnung ist nur zulässig, wenn sie dem übergeordneten Art. 42 Abs. 1 SBG gerecht wird (E. 6.3.1), weswegen zu prüfen ist, wie der in Art. 42 Abs. 1 SBG enthaltene Begriff der "öffentlichen Interessen" auszulegen ist.

7.1.1.1 Gemeinwesen dürfen grundsätzlich nur Aufgaben wahrnehmen, die im öffentlichen Interesse liegen (Art. 5 Abs. 2 BV). Sie müssen im hoheitlichen wie nichthoheitlichen Bereich und auch wenn sie privatrechtlich handeln, öffentliche Interessen verwirklichen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 559 f.). Was dem öffentlichen Interesse dient, entscheidet vorab der Verfassungs- und Gesetzgeber, indem er die Aufgaben des betreffenden Gemeinwesens definiert (siehe etwa MOOR, a.a.O., S. 389 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 557; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., S. 138 f.; YVO HANGARTNER, Kommentar BV, a.a.O., Rz. 31 zu Art. 5). Dadurch beschränkt er gleichzeitig dessen zulässigen Tätigkeitsbereich, da alles staatliche Handeln durch eine gesetzliche Grundlage gedeckt sein muss (siehe E. 3.1). Letzteres gilt im Übrigen auch für die Leistungsverwaltung, wie z.B. bei Finanzhilfen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 416 mit Hinweisen). Gemeinden im Besonderen haben bei der Wahl ihrer Aufgaben das übergeordnete

Recht zu beachten und können ansonsten ihre Aufgaben (mit der nötigen gesetzlichen Grundlage) selbst definieren (vgl. auch Art. 50 BV und HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1382 ff. zur Gemeindeautonomie). Übt ein Gemeinwesen im genannten Sinn gesetzmässige Tätigkeiten aus, kann damit in der Regel gleichzeitig angenommen werden, dass es dabei öffentliche Interessen verwirklicht (in diesem Sinn etwa MOOR, a.a.O., S. 389) und der Ermässigungsgrund im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG erfüllt ist. Demnach ist nicht zu beanstanden, dass laut Art. 82 Abs. 2 Bst. d aVSBG jede Zuwendung an ein Gemeinwesen zur Reduktion berechtigen soll, denn das öffentliche Interesse kann diesfalls regelmässig bejaht werden.

Das selbe kann analog bei anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die definitionsgemäss von Gemeinwesen übertragene öffentliche Aufgaben ausüben (zum Begriff: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1288 ff.), gelten.

7.1.1.2 Die Materialien zum SBG (Botschaft, a.a.O. und Amtliches Bulletin [AB] 1977 Ständerat 1321 ff.; AB 1998 Nationalrat S. 1928 ff.) äussern sich nicht näher zu den Reduktionsgründen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass Sinn und Zweck von Art. 42 Abs. 1 SBG einen von der vorstehenden Auslegung abweichenden Schluss erforderten. Das SBG enthält abgesehen von der besonderen Erwähnung der Förderung des Tourismus in Art. 2 Abs. 2 SBG (was auch in Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG aufgegriffen wurde) keine spezifische Definition des Begriffs des öffentlichen Interesses. Was den Zusatz in Art. 42 Abs. 1 SBG der öffentlichen Interessen "der Region" anbelangt, kann davon ausgegangen werden, dass diesem Erfordernis Genüge getan wird, wenn das empfangende Gemeinwesen sich "in der Region" befindet. Diese Anforderung steht vorliegend auch nicht zur Debatte, da die ESBK bei keiner Zuwendung an eine Gemeinde (die sich soweit ersichtlich sämtliche im ... befinden) beanstandet, dieses Kriterium sei nicht erfüllt.

7.1.1.3 Zum vorstehenden Ergebnis führt auch eine Auslegung unter Anlehnung an Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 56 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) sowie entsprechende kantonale Regelungen zur Steuerbefreiung und die diesbezügliche Rechtsprechung, Praxis und Lehre. Das Heranziehen der Auslegung eines entsprechenden Begriffs aus einer anderen Steuerordnung gilt als zulässige Interpretationshilfe,

dies jedenfalls, wenn die betroffenen Regelungen in den beiden Steuerordnungen – was hier der Fall ist – vergleichbare Zwecke verfolgen (Urteile des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, ASA 71 651 E. 4b/bb; vom 8. Januar 1999, ASA 68 508 E. 7a).

Die freiwilligen Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten können bei den direkten Steuern ohne weitere Voraussetzungen abgezogen werden (Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 56 Bst. a-c DBG). Eine Überprüfung, wie die Gemeinwesen die Zuwendungen verwenden und ob sie damit tatsächlich öffentliche Zwecke verwirklichen, erfolgt nicht. Solchen Zuwendungen wird also ein öffentliches Interesse von vornherein zugestanden.

Zudem kann auf die Auslegung des in Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 56 Bst. g DBG verwendeten Begriffs des öffentlichen Zwecks zurückgegriffen werden. Abgezogen werden können nach den genannten Bestimmungen freiwillige Leistungen an juristische Personen (Nicht-Gemeinwesen), die "im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke" von der Steuerpflicht befreit sind. Vom öffentlichen Zweck getragene Aufgaben werden bejaht, wenn juristische Personen typische Staatsaufgaben ausüben, also Tätigkeiten, die in der Regel ein Gemeinwesen wahrnimmt (Urteile des Bundesgerichts 2A.42/2007 vom 11. Juni 2008 E. 2.1; vom 2. April 2001, ASA 70 294 E. 2c; Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV "Steuerbefreiung juristischer Personen [...] vom 8. Juli 1994 [im Folgenden "Kreisschreiben Nr. 12"] Ziff. II/4 S. 5, 4. Absatz; MARCO GRETER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N. 37 zu Art. 56; NICOLAS URECH, Impôt fédéral direct, Commentaire romand, Basel 2008, N. 83 zu Art. 56). Die Tätigkeit zu Gunsten eines öffentlichen Zwecks wird also mit den üblicherweise von Gemeinwesen wahrgenommenen Aufgaben gleichgesetzt.

7.1.1.4 Bei Gemeinwesen kann demnach grundsätzlich angenommen werden, dass sie in allen ihren Aktivitäten öffentliche Interessen im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG verwirklichen. Dies gilt im Prinzip unabhängig davon, ob sie die Gelder für die Finanzierung eigener Gemeindeaufgaben oder für weitere Zuwendungen (etwa im Sinn von Finanzhilfen) an Organisationen der Region verwenden (beides ist etwa bei der Gemeinde Z. der Fall). Damit beinhaltet Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG, wonach bei jeder Zuwendung an ein Gemeinwesen eine zur Ermässigung berechtigende "Verwendung für öffentliche Interessen"

vorliegt, eine zulässige Auslegung von Art. 42 Abs. 1 SBG und diese Bestimmung sprengt den Rahmen der Vollzugskompetenz (E. 6.3.1) nicht. Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG ist für die Verwaltung verbindlich und dessen Aussagegehalt muss von ihr beim Aufstellen einer Verwaltungsverordnung (vorliegend der Konzessionsbestimmungen) beachtet werden (E. 6.3.2).

7.1.2 Klar unzulässig ist demnach die Praxisfestlegung in Satz 1 und 2 des 2. Lemmas von Ziff. 3.5 der Konzession betreffend öffentlich-rechtliche Körperschaften. Die Voraussetzungen für eine Abgabereduktion werden darin im Vergleich zu Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG verschärft und die zu einer Ermässigung berechtigenden Zuwendungen werden in erheblichem Mass eingeschränkt. Die in dieser Verwaltungspraxis wiedergegebene Auslegung liegt klar nicht mehr im Bereich der Vollzugskompetenz, die eine blossе Konkretisierung der übergeordneten Vorschriften ermöglicht (E. 6.3.2). Die fragliche Bestimmung verstösst gegen vorrangiges Gesetzes- und Verordnungsrecht und damit gegen das Legalitätsprinzip (E. 3.1, 4.5).

7.1.3 Ergibt sich aus Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG, dass eine Zuwendung an ein Gemeinwesen als solches zur Abgabereduktion berechtigt, ist nicht zu prüfen, wie die Gemeinde die zugewendeten Mittel weiter verwendet. Folglich darf eine Zuwendung an eine Gemeinde nicht deswegen für die Reduktion ausser Acht gelassen werden, weil Belege oder Angaben über die weitere Verwendung durch die Gemeinde fehlen. Die entsprechende Begründung der ESBK (es fehlten Angaben zu Destinatären und Projekten, vorn E. 7.1) ist damit grundsätzlich unzulässig.

Nicht zu entscheiden ist vorliegend, wie es sich verhielte, wenn im Einzelfall einem Gemeinwesen vorzuwerfen wäre, mit den Zuwendungen Aktivitäten oder Ausgaben finanziert zu haben, die offensichtlich nicht mehr im öffentlichen Interesse liegen, weil sie etwa wegen Verstosses gegen übergeordnetes Recht oder mangels gesetzlicher Grundlage geradezu unzulässig wären (E. 7.1.1.1), denn solches wirft die ESBK keiner der Gemeinden, die Zuwendungen erhalten haben, vor. Immerhin kann angefügt werden, dass es nicht Zweck der Spielbankenabgabe und damit nicht Aufgabe der ESBK ist, die Rechtmässigkeit von Gemeindeaktivitäten sicherzustellen und "illegale" Mittelverwendungen durch eine Gemeinde aufzudecken.

7.1.4 Angesichts des vorstehenden Ergebnisses sind auch die formellen Vorschriften der gesonderten Buchhaltung (2. Lemma Satz 3 der Konzessionsbestimmungen) und der genügenden Verteilkriterien (3. Lemma) ohne Belang. Beides dient der, wie erläutert unnötigen (E. 7.1.3), Klärung der Weiterverwendung der Mittel durch die Gemeinde. Jedenfalls ist das Nichterfüllen dieser Formvorschriften kein zulässiges Argument für die Nichtzulassung von Zahlungen an Gemeinwesen zur Abgabereduktion (siehe zudem auch unten E. 7.2.3.2 betreffend die Zulässigkeit von Beweisregeln).

7.1.5 Am Vorstehenden ändert im Übrigen nichts, dass die Gemeinde Z. sich in der Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin verpflichtete, die Beiträge für bestimmte Aktivitäten und Massnahmen zu verwenden und sie nicht ohne genau bestimmten Zweck in die Gemeindekasse zu überweisen (siehe Zusatz zur Vereinbarung in Ordner 7 Griff 4). Über die Berechtigung zur Abgabereduktion entscheidet allein das Erfüllen der Voraussetzungen gemäss Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 aVSBG. Auch wenn die fragliche Passage in der Vereinbarung nicht eingehalten worden wäre, zeitigte dies keine steuerlichen Folgen (siehe im Übrigen auch unten E. 7.2.3.2), dies nicht zuletzt, da sie offensichtlich aufgrund der unzulässigen Konzessionsbestimmungen (vorn E. 7.1.2) vereinbart wurde.

7.1.6 Insofern als die ESBK Zuwendungen an Gemeinden als nicht im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG zur Reduktion berechtigt betrachtet, weil sie mit der fraglichen materiellen Voraussetzung (E. 7.1.2) oder den formellen Anforderungen (E. 7.1.4) in Ziff. 3.5 der Konzession nicht übereinstimmen, oder weil Nachweise über die weitere Verwendung der Mittel durch die Gemeinden fehlen (E. 7.1.3), ist dies nach dem Gesagten nicht statthaft. Dies betrifft die Zuwendungen der Beschwerdeführerin an die Gemeinde Z. wie auch die Zahlungen, die über die Y. liefen und von dieser an Gemeinden oder öffentlich-rechtliche Körperschaften (hierzu E. 7.1.1.1 in fine; betrifft soweit ersichtlich etwa ... Turismo und "Municipio ...", Ufficio Cultura", falls keine Gemeinde) weitergeleitet wurden.

Ferner wird in der Verfügung (S. 9 oben) auch erwähnt, es seien Zuwendungen verwendet worden, um "Defizite" oder "wiederkehrende Kosten" von öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu decken. Grundsätzlich dürften nach dem Gesagten (E. 7.1.2/3) auch solche Verwendungen nicht zur Verweigerung der Abgabeermässigung führen. Da

die betroffenen Zuwendungen und die Empfänger in der Verfügung nicht genannt sind, ist diesbezüglich keine abschliessende Aussage möglich; die ESBK hat diese Zuwendungen nochmals zu überprüfen und eine genügende Begründung nachzuliefern (s.a. unten E. 7.2.3.1).

Die Beschwerde ist in Bezug auf sämtliche von der ESBK nicht akzeptierten Zahlungen der Beschwerdeführerin und der Y. an Gemeinden und öffentlich-rechtliche Körperschaften gutzuheissen. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet bei einer Gutheissung in der Sache selbst oder weist sie ausnahmsweise an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Da die ESBK hauptsächlich mit der Nichtrespektierung verschiedener Konzessionsbestimmungen, die sich als unzulässig erwiesen haben, argumentiert, rechtfertigt sich eine Zurückweisung an die ESBK zur nochmaligen Überprüfung der fraglichen Zuwendungen (unter Berücksichtigung des Vorstehenden).

7.2 Als Nächstes ist auf die Begründung einzugehen, mit welcher ein Grossteil der via die Y. gelaufenen Zahlungen an Nicht-Gemeinwesen sowie zwei direkte Zuwendungen der Beschwerdeführerin nicht als Zuwendungen nach Art. 42 Abs. 1 SBG akzeptiert werden.

7.2.1 Vorab kann der Beschwerdeführerin nicht zugestimmt werden, wenn sie vorbringt, die Y. sei ebenfalls als Gemeinwesen zu betrachten. Die Y. ist unbestrittenermassen eine privatrechtliche Aktiengesellschaft und somit weder ein Gemeinwesen noch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft.

7.2.2 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, ihre Zahlungen an die Y. (Beschwerde S. 17 ff.) bzw. (via die Y.) an weitere Organisationen (S. 21) seien wie Vergabungen im (direkten) Steuerrecht an gemeinnützige Institutionen – auch ohne Nachweis der Verwendung jedes einzelnen Frankens – für die Reduktion zu berücksichtigen. Es könne insbesondere darauf abgestellt werden, ob eine Institution für die direkten Steuern wegen Gemeinnützigkeit (vgl. Art. 56 Bst. g DBG bzw. entsprechende kantonale Regelungen) befreit ist.

Der Beweis einer Zuwendung im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG kann von der dafür beweisbelasteten Beschwerdeführerin (E. 2.2.1) dadurch erbracht werden, dass sie die damit finanzierten konkreten Projekte aufzeigt. Abgesehen davon, sollte an sich – wie die Beschwerdeführerin vertritt – auch der Nachweis offen stehen, dass eine Empfängerin ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt (bei

bloss teilweiser Zweckverfolgung in diesem Sinn wären weitere Anforderungen zu stellen, vgl. etwa Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV Ziff. II/2b und IV/2). Gelänge dieser Nachweis, wäre an sich klar, dass die Empfängerin Zuwendungen nur für solche Zwecke weiterverwendet, weswegen diese (ähnlich wie bei den Gemeinwesen, oben E. 7.1.3) ohne weitere Abklärungen über die Mittelverwendung durch die Empfängerin unter Art. 42 Abs. 1 SBG subsumiert werden könnten.

Die Y. ist offenbar nicht wegen Gemeinnützigkeit von den direkten Steuern befreit (siehe Ziff. 4d, S. 7 der Stellungnahme vom 30. November 2005, Ordner 7, Griff 1, act. 7). Weiter ist die Behauptung der Beschwerdeführerin nicht belegt, die Y. werde von Gemeinden des ... beherrscht und nehme für diese Verteilfunktionen und somit öffentliche Aufgaben wahr (S. 15 f. Beschwerde). Bezüglich der behaupteten Beherrschung durch Gemeinden bringt die Beschwerdeführerin selbst nicht vor, dass an der ..., einer der beiden Aktionärinnen der Y., ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt seien (siehe hierzu S. 8 Beschwerde). Gemäss Art. 3 der Statuten der ... (Beschwerdebeilage 12) kann jedenfalls jede natürliche oder juristische Person Mitglied werden. Ebensovienig ist erstellt, dass die Y. mit ausschliesslich öffentlichen Aufgaben betraut ist. Auf einen rein öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck lässt weiter der im massgeblichen Jahr 2003 geltende Zweck gemäss Handelsregistereintrag nicht schliessen. Damit ist folgerichtig, dass die ESBK nicht bereits eine Zahlung der Beschwerdeführerin an die Y. als zur Abgabereduktion berechtigt akzeptiert, sondern Belege über die Weiterverwendung durch die Y. im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG verlangt hat. Bei diesen Gegebenheiten ist auch nicht zu bemängeln, dass die Verwaltungskosten der Y. nicht als reduktionsberechtigigt akzeptiert wurden (Verfügung S. 9 oben).

Die Beschwerdeführerin macht sodann nur in zwei konkreten Fällen geltend, dass Empfänger von Zuwendungen der Y. gemeinnützige Organisationen und deswegen auch von den direkten Steuern befreit seien. Im einen Fall (... , Beschwerde S. 29 f.) wird ohne Beleg bloss auf eine telefonische Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung Bezug genommen. Im anderen Fall betreffend eine direkte Zuwendung der Beschwerdeführerin (... , Beschwerde S. 38) wird zwar behauptet, die Befreiung von den direkten Steuern sei belegt. Der erwähnte Beleg findet sich aber nicht in den Akten (s.a. S. 8 Verfügung). Der Beweis der Steuerbefreiung einer Empfängerin wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Interessen als Voraussetzung für die

Abgabereduktion obläge auf jeden Fall der Beschwerdeführerin (E. 2.2.1). Wenn sie ausführt, es sei ihr (angesichts des Steuergeheimnisses) nicht zumutbar, den schriftlichen Nachweis der Befreiung zu erbringen (S. 21 Beschwerde), ist dem nicht beizupflichten, sollten doch die fraglichen Institutionen angesichts der ihnen zukommenden Zuwendungen bereit sein, die entsprechenden Bestätigungen zur Verfügung zu stellen.

Die ausschliesslich gemeinnützige Zweckverfolgung bzw. die entsprechende Befreiung im Sinn von Art. 56 Bst. g DBG (bzw. entsprechender kantonaler Regelung) der Y. oder anderer Zuwendungsempfänger ist damit nicht erstellt. Damit kann auch offen bleiben, ob eine Bestätigung der Befreiung einer Empfängerin von den direkten Steuern wegen Gemeinnützigkeit genügen würde, um bei einer Zuwendung an sie die Voraussetzungen von Art. 42 Abs. 1 SBG ohne Weiteres zu bejahen.

7.2.3 Die Beschwerdeführerin hält es sodann – für den Fall dass entgegen ihrem primären Standpunkt (soeben E. 7.2.2) auf die Verwendung der Mittel durch die Y. im Einzelnen einzugehen wäre – für genügend nachgewiesen, dass die Y. die Gelder für öffentliche Interessen oder gemeinnützige Zwecke gemäss Art. 42 Abs. 1 SBG eingesetzt hat (S. 20 ff. Beschwerde).

7.2.3.1 An sich wäre vorliegend zu überprüfen, ob die ESBK die deklarierten Zuwendungen der Y. an verschiedene private Organisationen sowie die direkten Zuwendungen der Beschwerdeführerin zu Recht zum grossen Teil nicht zur Abgabereduktion zulässig. Diese Kontrolle ist jedoch mangels genügender Begründung in der Verfügung (und in der Vernehmlassung) nicht möglich.

In der Verfügung werden für die Ablehnung der Zahlungen (neben jenem der Auszahlung durch die Y. erst im Jahr 2004, hierzu später E. 8.1) zwei Gründe angeführt. Erstens sei eine grosse Zahl von Zuwendungen der Y. nicht ausreichend belegt, womit die Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben und den Konzessionsbestimmungen gar nicht erst überprüft werden könne (Verfügung S. 8 Mitte). Ebenso seien die Unterlagen betreffend zwei direkte Zuwendungen der Beschwerdeführerin ungenügend (Ziff. 11 S. 9). Zweitens erfüllten verschiedene Zahlungen weitere (materielle) Voraussetzungen für die Abgabereduktion nicht (S. 8 unten).

Was die erste Begründung anbelangt, so ist bloss allgemein die Rede von fehlenden detaillierten Abrechnungen und nicht ausreichenden Informationen über Endempfänger und finanzierte Projekte. Es wird nicht in Bezug auf einzelne Zuwendungen ausgeführt, welche Belege effektiv vorhanden sind und weswegen sie nicht genügen, was mangels Auseinandersetzung mit dem konkreten Einzelfall keine zureichende Begründung einer Verfügung darstellt (vorn E. 2.1). Da nicht zu konkreten Zuwendungen Stellung genommen wird, ist auch nicht bekannt, was nach Ansicht der ESBK im Einzelfall zu beweisende und nicht bewiesene Tatsache (Beweisthema) ist. Für die Ablehnung der zwei Direktzahlungen der Beschwerdeführerin (von total Fr. ...) wird auf ungenügende Unterlagen verwiesen; wo sich die fraglichen Belege in den Akten befinden sollten, ist nicht bekannt. Auch in der Liste der Zahlungen (Beilage zur Verfügung) findet sich angesichts der lediglich allgemeinen Vermerke (ungenügend belegt, keine Dokumentation, ungenügende Information betreffend Empfänger) keine genügende Begründung. Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin in der Stellungnahme vom 30. November 2005 (S. 10 ff.) und in der Beschwerde (S. 26 ff.) Ausführungen zu einzelnen von der ESBK nicht akzeptierten Zuwendungen der Y.. Weder in der Verfügung noch in der Vernehmlassung wird darauf eingegangen. Damit ist es vorliegend unmöglich, die Verfügung der ESBK und die Argumentation der mangelnden Belege für die einzelnen Zuwendungen konkret nachzuvollziehen.

Die zweite Begründung der ESBK ist ungenügend, weil einerseits wiederum nicht auf konkrete Zuwendungen eingegangen wird und andererseits die Gründe für die Ablehnung nicht bekannt sind; es wird nur erwähnt, "gewisse Zuwendungen" erfüllten "weitere Kriterien nach Gesetz, Verordnung, Konzession und der Praxis der ESTV" nicht oder seien "mit den Begriffen öffentliches Interesse für die Region oder gemeinnützige Zwecke" nicht zu vereinbaren (S. 8 unten). Einzig in zwei Punkten erfolgen etwas konkretere Angaben: Beim Vorhalt, es seien Zuwendungen verwendet worden, um "Defizite oder wiederkehrende Kosten von Vereinen" zu decken (S. 9 oben), sind jedoch die betroffenen Fälle wiederum nicht genannt. Sodann wird erwähnt, andere Zuwendungen (z.B. "Druck von Prospekten für politische Interessen") richteten sich nicht an einen offenen Kreis von Leistungsempfängern. Wie dieses Kriterium zu verstehen ist und weswegen es im genannten Beispiel nicht erfüllt sein soll, wird nicht erläutert. Die Beschwerdeführerin hat in der Stellungnahme vom 30. November 2005 (S. 12 f., Ziff. 5m) und in der Beschwerde (S. 29) ausgeführt, inwiefern ihrer An-

sicht nach hier ein Projekt von öffentlichem Interesse unterstützt worden sei, wozu die ESBK nicht Stellung genommen hat. Bei der Anwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen – um solche handelt es sich beim öffentlichen Interesse und der Gemeinnützigkeit – gelten im Übrigen besonders strenge Anforderungen an die Begründungspflicht (E. 2.1), welche hier erst recht nicht erfüllt sind.

Ferner bringt auch eine Durchsicht der Akten keine näheren Begründungen der ESBK in Bezug auf die einzelnen, nicht berücksichtigten Zuwendungen hervor. Ohnehin vermöchten solche sich in anderen Aktenstücken zu findende Darlegungen eine fehlende Begründung in der Verfügung vorliegend nicht zu substituieren (was zwar grundsätzlich denkbar wäre, vgl. etwa Urteil des BVGer A-1424/2006 vom 6. November 2008 E. 6), da in der Verfügung oder der Vernehmlassung auf solche nicht verwiesen wird.

Die ESBK setzt sich nach dem Gesagten bei ihren Darlegungen weitgehend nicht mit den betroffenen Zuwendungen der Y. auseinander und macht nur globale Angaben zu angeblich nicht erfüllten Kriterien. Mangels konkreten Begründungen ist damit nicht nachvollziehbar, wie sie zu ihren Schlussfolgerungen kommt und ist das Bundesverwaltungsgericht zur Kontrolle der Verfügung nicht in der Lage, womit der Begründungspflicht nicht Genüge getan wurde (vorn E. 2.1). Die Beschwerde ist in diesem Punkt aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs gutzuheissen und die Sache angesichts der (als relativ schwer zu qualifizierenden) Verletzung der Begründungspflicht zu neuem Entschieden an die ESBK zurückzuweisen (s.a. E. 2.1 in fine). Soweit die ESBK an der Nichtberechtigung einzelner Zahlungen zur Reduktion festhalten will, muss eine genügende Begründung nachgeliefert werden (so auch für den in E. 7.1.6 erwähnten Fall).

7.2.3.2 Im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Unvollständigkeit der Belege wird der Beschwerdeführerin (bzw. der Y.) in der Verfügung zudem vorgeworfen, ihr eigenes Verteilreglement (Ziff. 3 und 4; vgl. Anhang zur Vereinbarung, Ordner 7, Griff 3) nicht respektiert zu haben. Insbesondere seien die darin vorgesehenen Dokumente, die ein Gesuchsteller einreichen müsse, nicht geliefert worden. Die Einhaltung dieses Reglements werde auch von der ESBK vorausgesetzt, weil damit Konzessionsbestimmungen erfüllt würden (Verfügung S. 8). Dieses Verteilreglement steht im Zusammenhang mit der – in der Beschwerde (vgl. S. 33) als unzulässig kritisierten – Anforderung in den Kon-

zessionsbestimmungen (1. Lemma), dass die Intermediäre über genaue und überprüfbare Verteilkriterien verfügen müssten.

Abgesehen davon, dass für die Abgabereduktion das Erfüllen der gesetzlichen Vorgaben in Art. 42 Abs. 1 SBG entscheidend ist und nicht, ob eine privatrechtliche Vereinbarung eingehalten wurde (schon vorn E. 7.1.5), ist die Argumentation der ESBK aus folgendem Grund abzulehnen:

Vorschriften darüber, wie ein Beweis zu erbringen ist, gelten grundsätzlich als unzulässig und dem Prinzip der freien Beweiswürdigung entgegenstehend (E. 2.2.2). Vorbehalten blieben gesetzliche Beweisregeln oder eine gesetzliche Ermächtigung zu deren Erlass (E. 2.2.2), was hier beides nicht gegeben ist. Verlangt die ESBK das Aufstellen von genauen Verteilkriterien sowie deren Einhaltung, andernfalls sie eine Zuwendung nicht zur Reduktion nach Art. 42 Abs. 1 SBG zulässt, so stellt sie solche unerlaubte Beweisregeln auf. Soweit die ESBK nur deswegen Zuwendungen nicht für die Reduktion berücksichtigt hat, weil das Verteilreglement nicht respektiert worden ist bzw. die dort genannten Dokumente nicht beigebracht wurden (oder weil allfällige andere Beweisregeln der ESBK nicht respektiert wurden), wäre dies folglich nicht statthaft. Die Beschwerdeführerin hat zwar die steuermindernden Tatsachen, also dass die Y. Zuwendungen nach Art. 42 Abs. 1 SBG getätigt hat, zu beweisen, andernfalls, da sie die Beweislast trägt, zu ihren Ungunsten zu entscheiden ist (E. 2.2.1). Sie kann den Beweis aber mit allen Beweismitteln erbringen, die zum Nachweis der fraglichen Tatsache geeignet sind, und die Behörde hat diese frei zu würdigen. Dies hat die ESBK im Rahmen der nochmaligen Prüfung, ob Zuwendungen im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG rechtsgenügend bewiesen sind (vorn E. 7.2.3.1 in fine), zu beachten.

7.2.3.3 Nachdem die ESBK angibt, mangels Belege habe die Einhaltung der Vorgaben in Gesetz und Konzession gar nicht kontrolliert werden können (vorn E. 7.2.3.1), fehlt es bezüglich der (für Nicht-Gemeinwesen geltenden) Konzessionsbestimmungen an konkreten Anwendungsakten und es ist keine (akzessorische) Überprüfung der einzelnen Bestimmungen vorzunehmen (siehe E. 4.5). Dies gilt auch für das in der Verfügung angerufene Kriterium des offenen Kreises der Destinatäre, da aufgrund mangelhafter Begründung (E. 7.2.3.1) dessen gesetzmässige Anwendung nicht überprüft werden kann. Die ESBK wird im zweiten Rechtsgang (E. 7.2.3.1 in fine) in genügender Weise zu be-

gründen haben, ob und inwiefern das Nichteinhalten von Konzessionsbestimmungen für die Nichtberücksichtigung einer Zuwendung den Ausschlag gibt. Dabei ist daran zu erinnern, dass der Verwaltung für das Aufstellen dieser Konzessionsbestimmungen (als Verwaltungsverordnung) lediglich eine Vollzugskompetenz zukommt und Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 aVSBG, und insbesondere der darin enthaltene Begriff des gemeinnützigen Zwecks, nur ausgelegt und verdeutlicht werden dürfen (ausführlich: E. 6.3.2).

8.

Strittig ist sodann die zeitliche Zuordnung von Zuwendungen zur Abgabeperiode 2003. Nach Auffassung der ESBK genügt es hierfür nicht, dass die Beschwerdeführerin die deklarierten Beträge im Jahr 2003 an einen Intermediär – womit die Y. wie die Gemeinde Z. gemeint sind – transferiert hat. Sie verlangt, dass die Intermediäre ihrerseits diese Beträge schon im Jahr 2003 für Zuwendungen im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG weiterverwendet, also an Endempfänger ausbezahlt haben. Entsprechend wird in der Liste der Zahlungen (Beilage der Verfügung) bei verschiedenen via die Y. gelaufenen Posten vermerkt, diese Beiträge seien "2004 einbezahlt" worden (womit gemeint sein dürfte, die Y. habe sie erst im Jahr 2004 ausbezahlt) und würden "im Rahmen der Besteuerung 2004 berücksichtigt". Daneben hat die ESBK Zahlungen an die Y. sowie die Gemeinde Z. aus dem Jahr 2003, die von Letzteren noch (gar) nicht an Destinatäre weiter übertragen wurden, für die Abgabeperiode 2003 überhaupt nicht überprüft (Verfügung Ziff. 7 S. 6); diese Beträge figurieren deswegen auch nicht auf der Liste der Zahlungen.

Die Beschwerdeführerin vertritt, die Zuwendung an die Y. bzw. die Gemeinde Z. genüge für die Abgabeermässigung und die Weiterleitung durch diese an "Endempfänger" sei nicht entscheidend. Weiter sei (v.a. für die Zahlungen an die Gemeinde Z.) nicht der Auszahlungszeitpunkt, sondern der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Zahlung und damit der erfolgswirksamen Verbuchung bei der Beschwerdeführerin (allenfalls über eine Rückstellung) massgebend.

8.1 Die Problematik wird als Erstes für die Zahlungen, die über die Y. liefen, untersucht.

8.1.1 Zunächst ist die Frage zu beantworten, ob für die Zuordnung zur Abgabeperiode 2003 auf den Zeitpunkt der Beiträge der Beschwerde-

führerin an die Y. oder auf jenen der Weiterleitung der Mittel durch die Y. abzustellen ist.

Gesetz und Verordnung beantworten die Frage der Zuordnung einer Zuwendung zur Abgabeperiode zwar nicht explizit, es versteht sich aber von selbst, dass für eine bestimmte Abgabeperiode nur Zuwendungen zu einer Reduktion führen können, welche in diesem Jahr die in Art. 42 Abs. 1 SBG definierten Voraussetzungen erfüllen. Wie vorstehend dargelegt (E. 7.2.2) besteht nicht schon mit der Überweisung der Beschwerdeführerin an die Y., sondern erst mit der Weiterleitung durch die Y. an die weiteren Destinatäre eine Zuwendung nach Art. 42 Abs. 1 SBG. Nicht stichhaltig ist der Verweis der Beschwerdeführerin auf die Praxis zu den direkten Steuern betreffend die Abzugsfähigkeit von Vergabungen an gemeinnützige Organisationen. Als solche kann die Y. gerade nicht betrachtet werden, weswegen nicht bereits Zuwendungen an sie zur Reduktion nach Art. 42 Abs. 1 SBG berechtigen (vorn E. 7.2.2). Damit bedingt – entsprechend der Auffassung der ESBK – eine Berücksichtigung zur Abgabeermässigung im Jahr 2003, dass die Y. die fraglichen Beträge im Jahr 2003 für Zwecke nach Art. 42 Abs. 1 SBG weiterverwendet hat.

8.1.2 Die Beschwerdeführerin weist sodann darauf hin, dass die ESBK für die Festsetzung der Abgabe für das Jahr 2002 Zahlungen bzw. Verpflichtungen akzeptiert habe, die von den Intermediären (Y.) erst 2003 weitergeleitet worden seien. Entsprechend berücksichtige die ESBK diese für die Abgabe 2003 nicht mehr. Sodann verweigere sie die Anerkennung von Zahlungen, welche aus Vergabungen des Jahres 2003 erst im Jahr 2004 weitergeleitet worden seien. Darin liege ein willkürlicher Methodenwechsel.

Die ESBK nimmt zu ihrem Vorgehen im Jahr 2002 keine Stellung. In der Beilage zur Verfügung (Liste der Zahlungen) werden Zuwendungen der Beschwerdeführerin an die Y. von Fr. ... als bereits im Rahmen der Besteuerung 2002 berücksichtigt bezeichnet. Mit der Beschwerdeführerin ist davon auszugehen, dass dieser Betrag erst 2003 von der Y. weitergeleitet wurde: Gemäss Erfolgsrechnung 2003 und Anhang mit Details (Ordner 7, Griff 9) betrug das Total der ausbezahlten und als Aufwand verbuchten Beiträge und Zuschüsse des Jahres 2003 Fr...., worin die erwähnten Fr. ... (welche die ESBK im Jahr 2002 berücksichtigt hat) und die restlichen von der ESBK für das Jahr 2003 geprüften Fr. ... enthalten sind. Die ESBK hat folglich im

Jahr 2002 Zahlungen an die Y. berücksichtigt, die erst im Jahr 2003 von der Y. ausgezahlt (und auch als Aufwand verbucht) wurden. Es trifft damit zu, dass die ESBK im Jahr 2002 anders vorgegangen ist als im Jahr 2003.

8.1.2.1 Ob das Vorgehen des Jahres 2002 einer "eingelebten" Praxis der ESBK entsprach, ist nicht bekannt. Selbst wenn dies der Fall wäre, wäre deren Änderung jedoch nicht unzulässig. Eine Praxisänderung muss sogar erfolgen, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinne des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Es besteht gegenüber der rechtsanwendenden Verwaltungsbehörde kein Recht auf Beibehaltung einer als rechtswidrig oder unzweckmässig erkannten Praxis (BGE 126 I 122 E. 5; 125 II 152 E. 4c/aa). Nach dem Gesagten (E. 8.1.1) ist das Zuwarten, bis die Y. die Zuwendungen der Beschwerdeführerin ihrerseits an Destinatäre weiterleitet, und damit das Vorgehen betreffend das Jahr 2003 nicht zu beanstanden und nichts anderes als eine konsequente Anwendung von Art. 42 Abs. 1 SBG. Dass die ESBK im Jahr 2002 demgegenüber die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Y. genügen liess, scheint (wenn nicht sogar rechtswidrig) zumindest weniger sachgerecht. Es sprechen damit ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis. Weiter sichert die ESBK ein konsequentes Vorgehen im Sinne des Vorgehens im Jahr 2003 auch für die Zukunft zu (Verfügung S. 10, Vernehmlassung S. 6). Unter diesen Umständen steht einer Praxisänderung nichts entgegen (ausführlich und statt vieler: BVGE 2007/14 E. 2.4 mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 509 ff. mit Hinweisen) und auf eine Beibehaltung der im Jahr 2002 angewendeten Methode besteht kein Anspruch.

8.1.2.2 Das Vorgehen im Jahr 2002 wirkt sich insoweit nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin aus, als die fraglichen Zuwendungen nicht etwa ganz ausser Acht blieben, sondern im Jahr 2002 berücksichtigt wurden und zu einer Reduktion führten (siehe Veranlagungsverfügung 2002 in Ordner 7, Griff 1, act. 1100). Immerhin könnte sich aufgrund des in Ziff. 3.5 der Konzession fixierten Mindestbetrags an Zuwendungen, der für eine Reduktion überschritten sein muss, allenfalls doch ein Nachteil dadurch ergeben, dass die Zuwendungen dem Jahr 2002 statt dem Jahr 2003 zugewiesen wurden. Wollte die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren noch geltend machen, die erwähnten Zuwendungen hätten erst 2003 berücksichtigt werden müs-

sen (was sie im Grunde nicht tut, weil sie vielmehr verlangt, das Vorgehen der ESBK des Jahres 2002 sei auch im Jahr 2003 anzuwenden), wäre ihr jedoch entgegenzuhalten, dass die Veranlagungsverfügung 2002 mangels Anfechtung rechtskräftig geworden ist. Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird (S. 37), mangels Rechtsschutzinteresses wäre eine Anfechtung nicht möglich gewesen, so kann dem angesichts des soeben erwähnten – allfälligen – Nachteils aus der Veranlagung 2002 nicht zugestimmt werden.

8.1.3 Die Y. hat die strittigen Zuwendungen von Fr. ..., welche die ESBK erst im Jahr 2004 berücksichtigen will, im Jahr 2003 weder ausbezahlt, noch als Aufwand verbucht (zur Relevanz dieser Unterscheidung vgl. unten E. 8.2.2); sie sind im Anhang zur Jahresrechnung 2003 unter "zugesicherte zukünftige Beiträge und Zuschüsse" und nicht unter den aufwandmässig verbuchten "Beiträgen und Zuschüssen" aufgeführt (siehe Ordner 7, Griff 9). Das selbe gilt für den Teil der von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2003 deklarierten Zuwendungen, den die ESBK gar nicht erst überprüft hat (vorn E. 8 ab initio; Verfügung S. 6 Ziff. 7), auch sie wurden im Jahr 2003 weder ausbezahlt noch verbucht. Die fraglichen Zuwendungen kommen für eine Abgabereduktion im Jahr 2003 demnach nicht in Betracht.

8.1.4 Was sodann die von der Y. an verschiedene Gemeinden bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften gemachten Zuwendungen betrifft, so gilt – betreffend die Frage, ob die Zuwendung der Y. massgeblich ist oder vielmehr die Weiterleitung der Mittel durch die Gemeinde – das Nachstehende (E. 8.2).

8.2 Als Nächstes wird auf die Beiträge der Beschwerdeführerin an die Gemeinde Z. und jene der Y. an Gemeinden bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften eingegangen.

8.2.1 Es ist wiederum als Erstes zu eruieren, ob für die Zuordnung zur Abgabeperiode der Zeitpunkt der Zuwendungen (der Beschwerdeführerin bzw. der Y.) an die Gemeinden massgeblich ist oder – entsprechend der Auffassung der ESBK – erst der Zeitpunkt der Weiterverwendung der Mittel durch die Gemeinden.

Anders als bei den via die Y. (als blosse Intermediärin) geflossenen Gelder (E. 8.1.1) erfüllen gemäss obiger Auslegung von Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG bereits die Zuwendungen an ein Gemeinwesen oder eine (andere) öffentlich-rechtliche Körperschaft

selbst die Voraussetzungen für eine Reduktion im Sinn von Art. 42 Abs. 1 SBG (E. 7.1). Die weitere Verwendung durch sie spielt keine Rolle (E. 7.1.3). Für die zeitliche Zuordnung auf die Weiterleitung der Mittel durch die Gemeinde abzustellen, widerspräche dieser Auslegung von Art. 42 Abs. 1 SBG und Art. 82 Abs. 4 Bst. d aVSBG. Massgeblich sind für die Abgabeperiode 2003 folglich die im Jahr 2003 getätigten Zuwendungen von der Beschwerdeführerin bzw. der Y. an ein Gemeinwesen. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde, soweit die ESBK Zuwendungen deswegen nicht für die Steuerperiode 2003 berücksichtigt hat, weil die Gemeinden oder öffentlich-rechtlichen Körperschaften sie nicht auch im Jahr 2003 (sondern erst später) "zweckmässig verwendet" haben.

8.2.2 Kommt es nach dem Gesagten auf den Zeitpunkt der Zuwendung durch die Beschwerdeführerin bzw. die Y. an die Gemeinwesen an, bleibt noch zu definieren, wann eine solche Zuwendung als stattgefunden betrachtet werden kann.

Unproblematisch ist die Zuordnung zur Steuerperiode 2003 bei Zuwendungen, die sowohl im Jahr 2003 bei der Beschwerdeführerin bzw. der Y. erfolgswirksam verbucht als auch effektiv an die Gemeinden ausbezahlt wurden. Dies ist – soweit aus der Erfolgsrechnung der Y. ersichtlich – etwa der Fall bei deren Zahlungen an die Gemeinden ... und ... (vgl. Liste der berücksichtigten Zahlungen mit dem Vermerk "noch nicht benutzte Beiträge") und sie sind für die Abgabereduktion dem Abgabeyahr 2003 zuzuweisen. Weiter wurde ein Teil der für das Jahr 2003 deklarierten Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Gemeinde (von total Fr. ...) ebenfalls bereits im Jahr 2003 verbucht und auch ausbezahlt, weswegen auch diesbezüglich nur die Zuordnung zur Abgabeperiode 2003 in Betracht kommt. Soweit ersichtlich (die nähere Abklärung ist der ESBK vorbehalten) betrifft dies Fr., da Z. gemäss Gemeinderechnung 2003 (Ordner 7, Griff 10 S. 97) im Jahr 2003 Fr. ... an Zuwendungen der Beschwerdeführerin verbucht hat.

Abgrenzungsschwierigkeiten bieten die Zahlungen an die Gemeinde Z., die zwar im Jahr 2003 bei der Beschwerdeführerin als Aufwand verbucht (Fr. gemäss Auszug aus der Jahresrechnung in Beschwerdebeilage 6), aber teilweise (nämlich im den soeben erwähnten Betrag von Fr. ... übersteigenden Umfang) noch nicht ausbezahlt wurden. Diesbezüglich ist zu entscheiden, wann eine im Jahr 2003 für die Abgabeermässigung nach Art. 42 Abs. 1 SBG zu berücksichtigen ist.

sichtigende "Zuwendung des Jahres 2003" gegeben ist. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin soll es auf das Bestehen einer Verpflichtung zur Zahlung und die entsprechende Verbuchung bei ihr als Aufwand (Rückstellung) ankommen. Die ESBK will die Zuwendungen erst im Auszahlungsjahr für die Abgabereduktion berücksichtigen (vgl. Verfügung Ziff. 7 und Ziff. 13 in fine).

8.2.2.1 Eine Methode zur Zuordnung von Zuwendungen zu einer Abgabeperiode muss insbesondere Art. 8 und Art. 127 Abs. 2 BV (vgl. hierzu auch BGE 131 II 562 E. 3.7 f.) sowie Art. 9 BV respektieren. Sie muss eine rechtsgleiche und willkürfreie Behandlung der Spielbanken und eine gleichmässige Besteuerung gewährleisten und entsprechend kontinuierlich angewendet werden. Eine konstante und rechtsgleiche Anwendung vorausgesetzt, könnten diese verfassungsmässigen Vorgaben an sich sowohl mit dem Kriterium der Verpflichtung zur Zahlung als auch mit jenem der Auszahlung gewahrt werden. Ob die vorliegende Auffassung der ESBK, es sei die Auszahlung massgeblich, auf einer konstanten Praxis beruht, ist nicht bekannt. So erwähnt die Beschwerdeführerin in der Stellungnahme vom 30. November 2005 (S. 17 betr. direkte Zuwendung von Fr. ...; s.a. Verfügung Ziff. 11, S. 9) etwa auch einen Fall, in welchem die ESBK möglicherweise nicht auf die Auszahlung, sondern auf das Bestehen einer Verpflichtung und die Verbuchung abgestellt hat.

8.2.2.2 Das SBG und die Verordnung äussern sich zur Frage der zeitlichen Zuordnung einer Zuwendung nach Art. 42 Abs. 1 SBG nicht. Es ist deswegen im Folgenden (im Sinn der Füllung einer echten Lücke vgl. etwa BGE 131 II 562 E. 3.5 f., 3.8) die "richtige" Zuordnung einer Zuwendung zur Steuerperiode zu bestimmen.

8.2.2.3 Die Beschwerdeführerin verweist auf die diesbezüglichen direktsteuerlichen Grundsätze. Danach gelten bei juristischen Personen (und anderen buchführungspflichtigen Unternehmen) für die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Periode das Periodizitäts- und das Imparitätsprinzip, welche als handelsrechtliche Regeln aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch für die Gewinnsteuer zu beachten sind (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.55/2007 vom 6. Juni 2007 E. 4.1; PETER BRÜLISAUER/FLURIN POLTERA, Kommentar DBG, a.a.O., N. 14, 28 f. zu Art. 58). Eine Aufwendung einer Unternehmung wird derjenigen Steuerperiode zeitlich zugeordnet bzw. in dem Jahr als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar betrachtet, in welchem

sie verursacht wurde (MARKUS REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 16b zu Art. 25; BRÜLISAUER/POLTERA, Kommentar DBG, a.a.O., N. 28 f. zu Art. 58). Rückstellungen werden steuerlich anerkannt, wenn sie der richtigen zeitlichen Zuteilung erfolgswirksamer Vorgänge dienen. Vorausgesetzt ist, dass der Aufwand dem abgelaufenen Jahr wirtschaftlich zuzuordnen ist. Die Ursache muss im abgelaufenen Jahr eingetreten sein (REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 16b zu Art. 25; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, Kommentar DBG, a.a.O., N. 10 zu Art. 29). Gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. a und Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG werden Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtung zugelassen, deren Höhe noch unbestimmt ist. Darüberhinaus sind Rückstellungen gegebenenfalls auch erlaubt, wenn der (Rechts-)Bestand der Verpflichtung noch unsicher ist (REICH/ZÜGER, Kommentar DBG, a.a.O., N. 15 zu Art. 29; BGE 103 Ib 366 E. 4).

8.2.2.4 Die soeben genannte Konstellation betreffend Rückstellungen für noch nicht bestehende, ungewisse Verpflichtungen ist vorliegend nicht von Belang. Beim hier zu beurteilenden Betrag (vorn E. 8.2.2, 3. Absatz) geht es um die 2% des Nettospielertrags, die gemäss Vereinbarung mit der Gemeinde Z. für jedes Jahr, und so auch für das Jahr 2003, geschuldet sind. Diese Verpflichtung bestand schon im Jahr 2003, dies spätestens am 31. Dezember 2003, da dann auch die Höhe des Nettospielertrags grundsätzlich – wenn auch betragsmässig noch nicht genau – feststand (Art. 75 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Folglich waren die Beiträge handelsrechtlich im Jahr 2003 als Aufwand (da betragsmässig noch nicht genau bekannt als Rückstellung) zu verbuchen und (vorbehalten hier nicht relevanter Hindernisse) gewinnsteuerlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar, weil schon im Jahr 2003 eine Verpflichtung zur Zahlung entstand; unerheblich ist dabei der Zeitpunkt der Auszahlung.

8.2.2.5 Es fragt sich, ob auch für die Spielbankenabgabe die feststehende Verpflichtung zur Zahlung als das richtige Kriterium für die Zuordnung einer Zuwendung zur Abgabeperiode betrachtet werden kann.

Die direktsteuerlichen Grundsätze zur zeitlichen Abgrenzung von Aufwänden sollen eine wirtschaftlich "richtige" zeitliche Zuordnung von Aufwendungen sicherstellen (vorn E. 8.2.2.3). Sie dienen zwar auch dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip (vgl. REICH/ZÜGER, Kommentar DBG, a.a.O., N. 10 zu Art. 29), welches für die Spielbankenabgabe (für die auch das Massgeblichkeitsprinzip nicht gilt) nicht von Belang ist.

Bei den vorliegend zu beurteilenden bereits bestehenden Verpflichtungen (soeben E. 8.2.2.4) ist der Grundsatz, dass diese der Periode zuzuordnen sind, in welcher die durchsetzbare Verpflichtung bestand, aber jedenfalls nicht nur ein Gebot der (kaufmännischen) Vorsicht, sondern – und deswegen kann er auch für die Spielbankenabgabe als massgeblich betrachtet werden – schlicht der wirtschaftlich richtigen zeitlichen Zuordnung von Aufwendungen.

Gerade vorliegend ist offenkundig, dass mit dem Abstellen auf den Bestand einer Verpflichtung eine wirtschaftlich und abgaberechtlich zutreffende Zuordnung erzielt werden kann. Der zur Diskussion stehende Betrag findet seine Ursache im Jahr 2003. Er ist gemäss Vereinbarung für das Jahr 2003 geschuldet und dessen Höhe hängt auch vom Ergebnis dieses Jahres ab (E. 8.2.2.4). Er steht wirtschaftlich gesehen im Zusammenhang mit der Abgabeperiode 2003. Dass die Auszahlung im Jahr 2004 erfolgt, beruht lediglich auf dem praktischen Grund, dass der Nettospielertrag des Jahres 2003 erst mit Abschluss des Rechnungsjahrs überhaupt feststeht. Unter diesen Umständen erscheint der Zeitpunkt der Auszahlung nicht als (abgabe-)rechtlich relevantes Kriterium, welches eine Zuordnung des Beitrags zur Steuerperiode 2004 rechtfertigen würde.

8.2.2.6 Die ESBK begründet nicht näher, weswegen das Abstellen auf die Auszahlung einer richtigen Auslegung des Gesetzes entsprechen sollte. Sie macht nur geltend, es müsse gewährleistet werden, dass die Beiträge effektiv beim anzuerkennenden Destinatär ankommen (Verfügung Ziff. 13). Für die vorliegenden Zuwendungen ist dies offensichtlich nicht stichhaltig, da im Zeitpunkt der Verfügung der ESBK längst bekannt war, dass es effektiv zur Auszahlung kam. Auch im Allgemeinen vermögen diese Überlegungen ein Abweichen vom vorstehenden Ergebnis nicht zu rechtfertigen. Vorbehalten bleibt der – vorliegend nicht gegebene – Einzelfall, in welchem mit der Erfüllung einer Verpflichtung aus bestimmten Gründen nicht gerechnet werden kann (vgl. REICH/ZÜGER, Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 15 in fine zu Art. 29). Als Letztes kann erwähnt werden, dass die ESBK für andere Aspekte der Veranlagung der Spielbankenabgabe durchaus auch auf "im Steuerrecht allgemein anerkannte und übliche Regelungen" zurückgreift, was vom Bundesgericht nicht beanstandet wurde (Urteil des Bundesgerichts 2A.147/2005 vom 20. September 2005 E. 2.3 ff.; ferner BGE 132 II 562 E. 3.7).

8.2.2.7 Es ist zu schliessen, dass die strittigen (hierzu E. 8.2.2, 3. Absatz), von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2003 deklarierten Zuwendungen an die Gemeinde Z., welche gemäss Vereinbarung für das Jahr 2003 geschuldet sind, auch für die Abgabereduktion des Jahres 2003 berücksichtigt werden müssen. Die Beschwerde ist insofern ebenfalls gutzuheissen.

9.

9.1 Demnach ist die Beschwerde (soweit die Aufhebung der Verfügung der ESBK beantragt ist) gutzuheissen und die Sache zur neuen Verfügung an die ESBK zurückzuweisen. Sie hat sowohl die von ihr nicht akzeptierten Zuwendungen der Beschwerdeführerin bzw. der Y. an Nicht-Gemeinwesen (mit Nachlieferung einer genügenden Begründung, E. 7.2) als auch die Zuwendungen der Beschwerdeführerin an die Gemeinde Z. und die Zuwendungen der Y. an verschiedene Gemeinden bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften (E. 7.1) nochmals zu überprüfen, wobei bei Letzteren das soeben (E. 8.2) Gesagte betreffend die Zuordnung von Zahlungen zur Steuerperiode zu beachten ist.

Was den Antrag der Beschwerdeführerin, die Spielbankenabgabe für das Jahr 2003 sei auf einen bestimmten Betrag festzusetzen, anbelangt, so hat die ESBK aufgrund der Rückweisung der Sache in der nochmaligen Verfügung zu entscheiden, ob (falls die in der Konzession fixierte Schwelle von Fr. ... überschritten wird, vgl. Ziff. 8, S. 7 oben der Verfügung) ein Anspruch auf Reduktion besteht und wie hoch der Abgabebetrag für das Jahr 2003 ist.

9.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- wird ihr zurückerstattet. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist anhand der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Der in der vom Vertreter der Beschwerdeführerin eingereichten Kostennote ausgewiesene anwaltliche Aufwand umfasst auch Arbeiten betreffend das vorinstanzliche Verfahren, welche im vorliegenden Verfahren keinen Anspruch auf

Parteientschädigung begründen (vgl. Urteil des BVGer A-651/2008 vom 29. Mai 2008). Unter Berücksichtigung einzig der Aufwände ab Erlass der angefochtenen Verfügung der ESBK vom 20. Dezember 2005 ergibt sich ein Aufwand von ... Stunden. In der Kostennote wurde in Bezug auf einen Aufwand von ... Stunden (seit der Verfügung der ESBK) ein Stundenansatz von Fr. ... verwendet, woraus sich ein Betrag von Fr. ... ergibt. Für die restlichen Stunden (...) wurde ein Stundenansatz gewählt, welcher über der gemäss Art. 10 Abs. 2 VGKE oberen Grenze von Fr. 400.-- pro Stunde liegt und über welche hinauszugehen sich vorliegend nicht rechtfertigt. Unter entsprechender Kürzung des Stundenansatzes kommt ein Betrag von Fr. ... hinzu, womit der zu berücksichtigende Aufwand Fr. ... beträgt. Mit den Auslagen für die Zeit ab der Verfügung der ESBK von total Fr. ... resultiert ein Betrag von Fr. ... plus Mehrwertsteuer von Fr. ..., also total Fr. ... (Auslagen und MWST inklusive), der als Parteientschädigung zugesprochen werden kann.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, die Verfügung der Vorinstanz vom 20. Dezember 2005 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESBK ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

Sonja Bossart

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: