

BVGer A-1488/2006 vom 20. November 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-11-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1488_2006

FR: TAF A-1488/2006 du 20 novembre 2007

IT: TAF A-1488/2006 del 20 novembre 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 49 Bst. b VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

E. 1.3

Jeder vorinstanzliche Entscheid stellt ein selbständiges Anfechtungsobjekt dar und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005 [SRK 2004-168/169] E. 1c, vom 6. Oktober 2004 [SRK 2003-004/005] E. 1b; Moser, a.a.O., Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Zwar ist in beiden Fällen dasselbe Steuersubjekt betroffen und die den beiden Einspracheentscheiden vom 5. Juli 2005 zugrunde liegenden Sachverhalte sind weitgehend identisch. Auch stimmen die Vorbringen der Beschwerdeführerin und die Stellungnahmen der ESTV weitgehend überein. Auf die beiden Verfahren finden aber unterschiedliche Rechtsordnungen Anwendung, nämlich für die Jahre 1999 und 2000 die Mehrwertsteuerverordnung und für

die Jahre 2001 und 2002 das Mehrwertsteuergesetz und es stellen sich allenfalls unter den verschiedenen Rechtsordnungen unterschiedliche Rechtsfragen betreffend Steuerausnahmen (Art. 14 Ziff. 19 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 23 MWSTG). Die Verfahren A-1487/2006 und A-1488/2006 werden demnach nicht zusammen gelegt.

E. 1.4.1

Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3; Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 8. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.).

E. 1.4.2

Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., Rz. 899 ff.).

E. 1.4.3

Der Streitgegenstand darf nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 63.78 E. 2; vgl. auch Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 403 ff.; Moser, a.a.O., Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.4.4

Im vorliegenden Fall ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 5. Juli 2005 über die Mehrwertsteuerforderung betreffend das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002). Streitgegenstand ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin aus dieser Abrechnungsperiode die Mehrwertsteuern zu Recht schuldet bzw. bezahlt hat. Nicht zum Streitgegenstand gehört nach den obigen Ausführungen hingegen die Frage, ob der Beschwerdeführerin noch Vorsteuerguthaben zustehen. Deshalb kann darüber nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren entschieden werden. Auf den Eventualantrag könnte deshalb ohnehin nicht eingetreten werden, selbst wenn die Beschwerdeführerin ihn aufrechterhalten sollte.

E. 1.5

Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 129 I 170, BGE 126 II 387, BGE 125 I 274; Urteil des BVGer A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.4; Arthur Haefliger, *Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich*, Bern 1985, S. 220 f.; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 622 ff.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, *Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht*, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

E. 1.6

Die Gruppenbesteuerung bewirkt, dass die im Gruppenkreis zusammengefassten Unternehmen wie ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden. Gegenüber der ESTV rechnet der Gruppenträger die Mehrwertsteuer ab (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1387/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 8. April 2002, veröffentlicht in VPB 67.126 E. 2c; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995, Rz. 660 ff.). Damit stehen der Gruppenträgerin alle Begründungen und Einreden der Gruppenmitglieder zur Verfügung.

E. 2.1

Nach Art. 35 der Bundesverfassung 1874 in der Fassung vom 14. Dezember 1927 (aBV, BS 1) waren Spielbanken grundsätzlich verboten. Zugelassen waren einzig die bis zum Frühjahr 1925 in den Kursälen üblich gewesenen Unterhaltungsspiele (Art. 35 Abs. 2 aBV), zu welchen der Bundesrat nähere Vorschriften erlassen sollte (Art. 35 Abs. 3 aBV). Gestützt auf Art. 35 aBV wurde das Bundesgesetz vom 5. Oktober 1929 über die Spielbanken (SBG, BS 10 280) erlassen. Danach war die Errichtung und der Betrieb von Spielbanken verboten (Art. 1 SBG). Spielbanken waren Unternehmungen, die Glücksspiele betrieben; als Glücksspiele galten Spiele, bei welchen gegen Leistung eines Einsatzes ein Geldgewinn in Aussicht stand, der ganz oder vorwiegend vom Zufall abhing (Art. 2 SBG). Der Spielbetrieb in den Kursälen war durch bundesrätliche Verordnung zu regeln (Art. 5 SBG). Das SBG enthielt sodann Strafbestimmungen für Zuwiderhandlungen (Art. 6 bis 12 SBG). Gestützt auf Art. 35 Abs. 3 aBV und Art. 5 SBG erliess der Bundesrat die

Verordnung vom 1. März 1929 über den Spielbetrieb in Kursälen (KursaalV). Diese Verordnung regelte ausschliesslich das Boulespiel als Glücksspiel, das die Kantonsregierungen bewilligen konnten. Die kantonalen Bewilligungen unterstanden jedoch der Genehmigung durch den Bundesrat (Art. 1 Abs. 4 KursaalV). Was als Glücksspiel zu gelten hatte, entschied das eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (Art. 1 Abs. 6 KursaalV). Kursaalgesellschaften hatten nach Art. 2 KursaalV das Spiel unter eigenem Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung zu betreiben und durften den Spielbetrieb unter keiner Form verpachten. Der mit der Volksabstimmung vom 7. März 1993 revidierte Art. 35 aBV hob das Verbot der Spielbanken auf. Die Gesetzgebung über die Errichtung und den Betrieb von Spielbanken einschliesslich Glücksspielautomaten wurde zur Sache des Bundes (Art. 35 Abs. 1 revidierte aBV). Demgegenüber blieb die Zulassung von Geschicklichkeitsspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit der kantonalen Gesetzgebung vorbehalten (Art. 35 Abs. 4 revidierte aBV). An dieser Zuständigkeitsordnung änderte die neue Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) nichts. Nach Art. 106 Abs. 1 BV ist die Gesetzgebung über Glücksspiele Sache des Bundes; für die Zulassung von Geschicklichkeitsspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit sind die Kantone zuständig (Art. 106 Abs. 4 BV). Im fraglichen Kanton galt für den Betrieb von Spielapparaten für Geschicklichkeitsspiele eine eigene Verordnung. Die tatsächlich betriebenen Geldspielautomaten waren jedoch praktisch durchwegs Glücksspielautomaten (Botschaft zum Bundesgesetz über das Glücksspiel und über die Spielbanken [Spielbankengesetz, SBG] vom 26. Februar 1997 BBl 1997 III 145 ff., 169). Am 22. April 1998 erliess der Bundesrat deshalb die Verordnung über Geldspielautomaten (Geldspielautomatenverordnung, GSAV, AS 1998 1518). Die Definition des Art. 2 GSAV führte dazu, dass die bisherigen, von den Kantonen bewilligten Geschicklichkeitsspielautomaten ab dem 22. April 1998 als Glücksspielautomaten zu gelten hatten und damit neu der Bundesgesetzgebung unterstanden. Der Bundesrat hat nach Art. 6 Abs. 3 SBG, in Kraft seit 1. April 2000, beim Erlass von spieltechnischen Vorschriften die Zuständigkeit der Kantone für Geschicklichkeitsspielautomaten zu respektieren. Auf Grund dieser Zuständigkeitsordnung fiel die Zulassung und Regelung von altrechtlichen Geschicklichkeitsspielautomaten in die ausschliessliche Zuständigkeit der Kantone (Urteil des Bundesgerichts 1A.209/1999 vom 3. März 2000 E. 2a, BGE 106 Ia 191 E. 5a, BGE 101 Ia 336 E. 4; Heinrich Daeniker, Das bundesrechtliche Verbot der Spielbanken - Artikel 35 BV, Diss. Zürich 1944, passim; Paul Richli, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Basel/Zürich/Bern 1995, Art. 35 aBV Rz. 13 ff.; Marc D. Veit, St. Galler Kommentar zu Art. 106 BV Rz. 9 f.). Homologierte Geldspielautomaten in einem Kursaal oder in einem Spielcasino, die vor dem Inkrafttreten der GSAV in Betrieb waren, durften weiterhin in bisherigem Umfang in Grands Casinos und Kursälen betrieben werden (Art. 60 Abs. 1 SBG). Übergangsrechtlich erhielten Kursäle mit altrechtlicher, unter kantonaler Bewilligung mit bundesrätlicher Genehmigung erteilter Boulespielbewilligung eine provisorische Konzession B (Art. 61 Abs. 1 SBG). Solche Kursäle hatten innerhalb eines Jahres um Erteilung der Konzession B zu ersuchen (Art. 61 Abs. 3 SBG). Bis zum 31. März 2000 galt für Boulespiele Art. 5 KursaalV, wonach die Gesellschaften das Spiel - bei grundsätzlichem Verbot von Glücksspielen - unter eigenem Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung zu betreiben hatten. Der Betrieb des Spiels durfte unter keiner Form verpachtet werden. Er unterstand kantonaler Bewilligung, die der Bundesrat zu genehmigen hatte. Ab dem 1. April 2000 entscheidet der Bundesrat über die Konzession

(Art. 16 SBG). Die Konzession ist nicht übertragbar; Rechtsgeschäfte, die dieses Verbot missachten oder umgehen, sind nichtig (Art. 17 Abs. 3 SBG). Damit konnte weder unter dem alten noch unter dem neuen Recht die Bewilligung bzw. Konzession übertragen werden (vgl. zur Voraussetzung der gesetzlichen Grundlage bzw. der Einschränkung und der Bewilligung zur Übertragung Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O. Rz. 826 ff.; VPB 38.58). Zusammenfassend gilt deshalb, dass für den Boulespielbetrieb bis zum 31. März 2000 eine vom Bundesrat genehmigte kantonale Bewilligung notwendig war, die Unternehmung das Spiel unter eigenem Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung unter Ausschluss jeder Form der Verpachtung zu betreiben hatte, ab dem 1. April 2000 für ein Jahr eine provisorische Konzession B erhielt und innerhalb dieses Jahres das Gesuch um Erteilung einer ordentlichen B-Konzession zu stellen hatte. Diese Konzession ist nicht übertragbar. Die altrechtlichen, durch den Kanton als Geschicklichkeitsspielautomaten bewilligten Glücksspielautomaten konnten ab 22. April 1998 als Glücksspielautomaten weiterhin in Kursälen und Casinos betrieben werden.

E. 2.2

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind. Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 18 Ziff. 23 MWSTG die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen. Die Steuerausnahme nach dieser Bestimmung erfasst nur den Umsatz des Veranstalters mit dem Spieler als Endkonsument, nicht aber Vorumsätze (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.2, BGE 123 II 295 E. 5a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1372/2006 vom 3. Juli 2007 E. 2.3.2 mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Befreit sind somit nur die Umsätze eines Veranstalters gegenüber den Glücksspielteilnehmern. Das Mehrwertsteuergesetz (wie auch die frühere Mehrwertsteuerverordnung) nimmt Umsätze im Zusammenhang mit Glücksspielen von der Mehrwertsteuer aus, weil und soweit diese einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben und insbesondere einer grossen kantonalen Abschöpfung unterliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.1; Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 18 zu Art. 17 Ziff. 19). Das Bundesgericht hat hierzu im obiter dictum des Urteils 2A.599/2004 vom 7. Juni 2005, E. 7, zur Mehrwertsteuerverordnung erwähnt, von einer Steuerausnahme nach Art. 14 Ziff. 19 MWSTV könne nur der Bewilligungsinhaber profitieren, da der Spiele ohne Bewilligung Betreibende keinen Schutz verdiene. Mit Urteil vom 24. August 2007 (2A.369/2005) hat es diese Auffassung bekräftigt und explizit festgehalten, die mehrwertsteuerbefreiten Umsätze (nach Art. 14 Ziff. 19 MWSTV) würden rechtlich allein der Inhaberin der behördlichen Konzession zustehen. Es führt hierzu aus, diese allein sei rechtlich Schuldnerin der Bewilligungsgebühren und eine andere Abmachung wäre gesetzlich nicht zulässig gewesen. Auch wenn die Parteien in dem vom Bundesgericht beurteilten Fall sich im Ergebnis je zur Hälfte in die Bewilligungsgebühren geteilt hätten und auch wenn diese zunächst aus dem Kassabestand hätten bezahlt werden sollen, sei die (blosse) Betriebsgesellschaft dadurch nicht zur Schuldnerin der öffentlich-rechtlichen Gebühren geworden. Auf Grund der bundesgerichtlichen Argumentation ist daher zu schliessen, dass nur für den Bewilligungsinhaber die in Art. 18 Ziff. 23 MWSTG geforderte Voraussetzung, nämlich die Unterstellung des fraglichen Umsatzes unter eine Sondersteuer oder sonstige Abgabe,

gegeben sein kann. Ausgehend von dieser Überlegung spielt die aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität abgeleitete Überlegung, wonach eine unechte Steuerbefreiung für den Verbraucher dasselbe sein müsste, unabhängig davon, welchem Status der Lieferant entspricht (vgl. dazu Mollard, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 17), insoweit keine Rolle. Das heisst, gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist in Bezug auf Art. 18 Ziff. 23 MWSTG - abweichend von den allgemeinen Grundsätzen - die Optik des Leistungserbringers relevant (a.M.: vgl. Mollard, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 17; Riedo, a.a.O., S. 145; vgl. auch EuGH vom 17. Februar 2005 in Sachen Edith Linneweber, C-453/02 und Savvas Akriditis, C-462/02, vom 7. September 1999 in Sachen Jennifer Gregg und Mervyn Gregg, C-216/97, Rz. 20 sowie vom 11. Juni 1998 in Sachen Karlheinz Fischer, C-283/95). Irrelevant ist dementsprechend auch, dass illegaler Umsatz, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen des entgeltlichen Leistungsaustauschs erfüllt sind, zu einer Belastung durch die Mehrwertsteuer führt (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O. E. 7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 4.1 mit Hinweis auf Rechtsprechung und Literatur). Ebenso ist irrelevant, wer allfällige Sondersteuern oder sonstige Abgaben zu bezahlen hat.

E. 3

Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die ESTV den Sachverhalt richtig abgeklärt, die Beschwerdeführerin Umsatz auf der Stufe des Endverbrauchers erzielt hat, der nach Art. 18 Ziff. 23 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist und ob sie für den Betrieb im Sinn der oben zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Bewilligung bzw. Konzession besass oder zumindest ihr Vorgehen nicht offensichtlich rechtswidrig war.

E. 3.1

In Bezug auf Art. 12 VwVG ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass dieser Artikel auf das Steuerverfahren keine Anwendung findet (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Allerdings ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die ESTV den rechtlich relevanten Sachverhalt nicht abgeklärt hat, ist doch die Beschwerdeführerin für steuerausschliessende Tatsachen - und damit für das Vorliegen einer unechten Steuerbefreiung - beweispflichtig (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 4.4; Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56 E. 2e).

E. 3.2

Die ESTV hat bei der Beschwerdeführerin die vereinnahmten Erträge (Bruttospieleinsätze abzüglich Gewinne) für das Boulespiel und die Geldspielautomaten der Besteuerung unterzogen. Die Y. _____ hat diese Bruttospieleinsätze von den Spielenden erhalten, diese Gesellschaft stand mit ihnen damit in einem wirtschaftlichen Leistungsaustauschverhältnis (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Juli 2007, a.a.O., E. 2.3.2). Nach dem Vertrag vom 9. Juni 1997 verpachtete die Z. _____ der Y. _____ das Kursaal-Casino ... in Rohbaupacht, stellte ihr die Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten zur Verfügung und übertrug ihr den Betrieb des Boulespiels im Auftragsverhältnis. Die Y. _____ betrieb das Kursaal-Casino ... mit regionalem Management und Personal. Sie war verpflichtet, den Unterhalt der Räumlichkeiten und der Anlagen zu übernehmen und den Gerätepark so zu bestücken und laufend zu erneuern und zu unterhalten, dass optimale Betriebsergebnisse realisiert wurden. Die Z. _____ beschränkte sich darin, die Versicherung des Gebäudes gegen Feuer- und Gebäudehaftpflichtschäden auf Kosten der Y. _____ abzuschliessen, Beschriftungen und

Plakatierungen an der Fassade mit der Y. _____ abzusprechen sowie den Pachtzins und die Abgeltung der Konzession zu vereinnahmen. Die Z. _____ hatte keinerlei wirtschaftliches Leistungsverhältnis mit den Spielenden als Endverbraucher. Diesen gegenüber trat einzig die Y. _____ auf, die auch entsprechende Reklame machte. Es liegen keine Anzeichen vor, dass die Y. _____ den Spielbetrieb in direkter Stellvertretung der Z. _____ führte, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen den Spielenden und der Z. _____ zustande gekommen wäre und damit ein Fall von Art. 11 Abs. 1 MWSTG vorliegen würde. Das wird auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Als indirekte Stellvertreterin im Sinn von Art. 11 Abs. 2 MWSTG konnte die Y. _____ schon deswegen nicht auftreten, weil die Z. _____ als Bewilligungsinhaberin nach Art. 2 KursaalV den Boulespielbetrieb unter eigenem Namen zu führen hatte. Ohnehin liegt im Fall der indirekten Stellvertretung nach Art. 11 Abs. 2 MWSTG sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor. Allein die Y. _____ hat damit den mehrwertsteuerlich relevanten Umsatz mit den Spielenden erzielt.

E. 3.3

Die der Z. _____ bewilligten Geldspielautomaten - die in Tat und Wahrheit immer Glücksspielautomaten waren (oben E. 2.1) - unterlagen bis zum 28. April 1998, dem Inkrafttreten der GSAV, als Geschicklichkeitsspielautomaten einzig der Bewilligung nach kantonalem Recht (vgl. Bewilligungsgesuch vom 10. Juli 1995) und konnten unter dem neuen Recht in Grands Casinos und Kursälen als Glücksspielautomaten weiterhin betrieben werden (oben E. 2.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 3. März 2000, a.a.O., E. 2c). Damit ist auch nach kantonalem Recht zu entscheiden, ob und inwieweit die Bewilligung der Y. _____ erteilt oder übertragen wurde oder aber durch sie genutzt werden durfte. Diesbezüglich lässt die Bestätigung der kantonalen Polizeidirektion vom 10. Juni 2005, unterzeichnet durch ..., an die Vertreterin der Beschwerdeführerin keine Fragen offen. Diese Behörde fasst darin zusammen, es sei von Anfang an in den Bewilligungen (vom 15. November 1995 und 4. Juni 1997) vorgesehen gewesen, dass die Z. _____ als Trägerschaft fungiere und der Betrieb durch eine andere Gesellschaft - nämlich die Y. _____ - erfolge. Die Bewilligung sei der Z. _____ als Trägerschaft (vgl. die Bewilligung Nr. ... vom 15. November 1995) und der Y. _____ als Betreibergesellschaft erteilt worden. Es habe zu keiner Zeit eine Veränderung der Bewilligungsinhaber stattgefunden und es sei keine Übertragung der kantonalen Bewilligung erfolgt. Selbst wenn die Übertragung der Bewilligung auf die Y. _____ unter dem anwendbaren kantonalen Recht notwendig gewesen wäre und es dazu - oder auch für die blosser Nutzung der Bewilligung durch die Y. _____ - einer gesetzlichen Grundlage bedurft hätte (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 827 ff.), wäre die Y. _____ (und damit auch die Beschwerdeführerin) in ihrem Vertrauen auf behördliche Auskünfte und behördliches Verhalten zu schützen, dass in ihrem Fall einer Nutzung der Bewilligung nichts entgegenstehe (oben E. 1.5). Die kantonale Polizeidirektion hat den Vertrag vom 9. Juni 1997 genehmigt (was eine Bedingung für die Gültigkeit der Bewilligung war, vgl. Ziff. 5 a der Bewilligung vom 4. Juni 1997, und Regierungsratsbeschluss [RRB] vom 5. Mai 1999), die Bewilligungserteilung an die Y. _____ bzw. deren Nutzung damit zumindest implizit anerkannt und in der Folge die Abgaben für die Apparate bei der Y. _____ eingezogen (vgl. z.B. Brief vom 4. April 2000). Die Beschwerdeführerin ist deshalb in ihrem Vertrauen zu schützen, dass die Y. _____ die Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten besass oder diese zumindest nutzen konnte. Auch unter Berücksichtigung des Urteils des

Bundesgerichts vom 7. Juni 2005 (a.a.O. E. 7) kann im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht "unbestrittenermassen" davon ausgegangen werden, dass die Y._____ sich ungesetzlich verhalten hätte und deshalb der Steuerausnahme nach Art. 18 Ziff. 23 MWSTG verlustig gehen müsste. Es besteht deshalb kein Zweifel, dass die Y._____ die Geldspielautomaten (ab 22. April 1998 als Glückspielautomaten) mit der Zustimmung und Bewilligung des Kantons betrieb und betreiben durfte. Dies gilt sowohl für die Zeit vor als auch nach Inkrafttreten des neuen Spielbankengesetzes am 1. April 2000 (vgl. oben E. 2.1). Ihre diesbezüglichen Umsätze sind deshalb nach Art. 18 Ziff. 23 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen; sie unterliegen einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben. Die Beschwerde ist soweit gutzuheissen. Da es der umfassenden Beweiserhebung bedarf, um die Umsätze, die der Mehrwertsteuer und diejenigen, die davon ausgenommen sind, zu bestimmen, ist die Sache an die ESTV zurückzuweisen (Moser, a.a.O., Rz. 3.87).

E. 3.4

In Bezug auf das Boulespiel galt bis zum 31. März 2000 die Kursaalverordnung und darüber hinaus mit gleichem Recht bis mindestens zum 31. März 2000, dem Inkrafttreten des neuen Spielbankengesetzes (bzw. nach dem Schreiben der Eidgenössischen Bankenkommission vom 13. November 2001 bis zum 31. März oder spätestens 30. Juni 2002) Art. 61 Abs. 1 SBG über die Weitergeltung der vom Bundesrat genehmigten kantonalen Bewilligungen. Nach Art. 2 KursaalV hatten die Gesellschaften das Spiel unter eigenem Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung zu betreiben; der Betrieb des Spiels durfte in keiner Form verpachtet werden. Am 10. Juli 1995 stellte die Z._____ der kantonalen Polizeidirektion das Bewilligungsgesuch für das Boulespiel, das auf der Basis eines Betriebsführungsvertrags in ihrem Namen, auf ihre Rechnung und unter ihrer Verantwortung durch die neu zu gründende A._____ betrieben werden sollte. Mit Schreiben vom 11. August 1995 orientierte die damals unter der Firma "..." tätige Beschwerdeführerin die kantonale Polizeidirektion hingegen, die Z._____ beabsichtige, den Boulespielbetrieb im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung zu führen. Die kantonale Polizeidirektion liess sodann im Schreiben vom 28. September 1995 an die Z._____ die Frage über die rechtliche Möglichkeit offen, ob der nach der vorgesehenen Organisationsstruktur eigentliche Betrieb des Kursaals von der A._____ geführt werden könne. Dieser Punkt bilde Gegenstand einer Überprüfung bei der zuständigen Bundesstelle. Diese hat sich in der Folge zu dieser Frage entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 25. September 1995 nicht geäussert. Am 15. November 1995 erhielt die Z._____ die Bewilligung für den Betrieb des Boulespiels, in der auf die Vorschriften der KursaalV hingewiesen wurde. Ein Bezug zur Durchführung des Betriebs durch die Y._____ oder auf einen Zusammenarbeitsvertrag mit dieser findet sich (im Gegensatz zur Bewilligung über die Geldspielautomaten) darin nicht. Die Z._____ hatte jedoch gemäss Bewilligung für die strikte Einhaltung der Vorschriften der KursaalV zu sorgen. Der Bundesrat genehmigte die Bewilligung am 9. Mai 1996, wieder ohne auf die Nutzung der Bewilligung durch die Y._____ Bezug zu nehmen. Schliesslich hielt der Vertrag vom 9. Juni 1997 fest, die Z._____ übertrage der Y._____ den Betrieb des Boulespiels im Auftragsverhältnis. Der RRB vom 5. Mai 1999 hatte die Bewilligung für das Boulespiel nicht zum Gegenstand. Aus den vorliegenden Unterlagen geht damit klar hervor, dass allein die Z._____ über die Bewilligung für das Boulespiel verfügte, die Übertragung des Betriebs an oder die Nutzung der Bewilligung durch die Y._____ zunächst ein Thema war, die Z._____ in der Folge

aber davon abgesehen hat und erst im Vertrag vom 9. Juni 1997 wieder darauf zurückgekommen ist. Die Y. _____ kann sich jedoch auf keine behördlichen Auskünfte oder behördliches Verhalten berufen, die sie im Vertrauen bestärkt hätten, sie könne unter der Bewilligung der Z. _____ und in deren Auftrag den Boulespielbetrieb führen. Die sich stellende Rechtsfrage über den Betrieb des Boulespiels durch die Y. _____ unter einer fremden Konzession wurde - wie erläutert - durch die Stellungnahme des BJ vom 25. September 1995 nicht behandelt und nicht beantwortet. So wird auch in der Bewilligung für den Betrieb des Boulespiels vom 15. November 1995 nicht auf die Zusammenarbeit der Y. _____ mit der Z. _____ hingewiesen und Gegenstand der späteren Bewilligung vom 4. Juli 1997 waren nur die Geldspielautomaten. Die Z. _____ hat das anfänglich vorgesehene Konzept der Betriebsübertragung im Lauf des Bewilligungsverfahrens aufgegeben und den Betrieb des Boulespiels in die eigene Verantwortung übernommen; das hatte sie nach Art. 2 KursaalV zu tun. Klarerweise schliesst diese Vorschrift aber auch aus, dass der Boulespielbetrieb im Auftragsverhältnis durch die Y. _____ erfolgen konnte. Der Betrieb auf eigene Rechnung und im eigenen Namen bedeutet, dass die Z. _____ in ein direktes Leistungsaustauschverhältnis mit den Spielenden treten musste. Die Y. _____ hat damit den Boulespielbetrieb ohne notwendige Bewilligung durchgeführt und kann im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.2) auch nicht unter Berufung auf den Vertrauensgrundsatz eine Steuerausnahme nach Art. 18 Ziff. 23 MWSTG geltend machen. Die Beschwerde ist deshalb insoweit abzuweisen.

E. 4

Da der Umsatz mit dem Boulespiel im relevanten Zeitraum lediglich etwa 0.2% des Umsatzes mit den Geldspielautomaten ausgemacht hat, obsiegt die Beschwerdeführerin grösstenteils. Sie hat deshalb nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Ebenso wenig hat die ESTV Verfahrenskosten zu übernehmen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Kostenvorschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin nach Art. 64 Abs. 1 VwVG eine Parteientschädigung auszurichten, die in Anwendung von Art. 7 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt wird; dies auch in Anbetracht der gleich lautenden Rechtsschriften in den beiden Beschwerdeverfahren A- 1487/2006 und A-1488/2006.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.