Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1488/2006
{T 0/2}

Urteil vom 20. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis
4. Quartal 2002 / Glücksspiel).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ mit Sitz in ... hat folgenden Gesellschaftszweck: Führung des Kongresszentrums und des Kursaals ... sowie Führung von konzessionierten Spielcasinos und von andern Unterhaltungs- und Touristikbetrieben, die Förderung des Kongresswesens und des Tourismus von ... und Umgebung, die Durchführung und Unterstützung von wirtschaftlichen und kulturellen Veranstaltungen von regionaler oder überregionaler Bedeutung. Die Gesellschaft kann Tochtergesellschaften errichten oder sich an anderen Gesellschaften beteiligen. Sie kann alle Geschäfte eingehen und Verträge abschliessen, die geeignet sind, den Zweck der Gesellschaft zu fördern. In diesem Rahmen kann sie Liegenschaften erwerben überbauen, vermieten oder veräussern.

Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in dem von Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

Die Y._____ mit Sitz in ... hatte gemäss Statuten vom 22. Mai 1997 folgenden Gesellschaftszweck: Erstellung und Führung eines Kursaal Casinobetriebes, Betrieb des Boulespiels und von Geschicklichkeitsspielautomaten sowie die Führung von weiteren Spiel- und Wettbetrieben im rechtlich zulässigen Rahmen. Die Gesellschaft kann Liegenschaften erwerben, überbauen, vermieten oder veräussern. Die (neuen) Statuten vom 15. September 2000 sehen folgenden Gesellschaftszweck vor: Errichtung und Betrieb einer Spielbank (Grand Casino oder Kursaal) in der Liegenschaft ...; Betrieb von Tischspielen, Spielautomaten und anderen Spielen in dieser Liegenschaft im rechtlich zulässigen Rahmen; Einholen der dafür erforderlichen Standort- und Betriebskonzession (Konzession A oder Konzession B) gemäss der eidgenössischen Spielbankengesetzgebung. Die Gesellschaft kann sich an anderen Gesellschaften beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, überbauen, vermieten und veräussern.

Die Y._____ war vom 1. Oktober 1997 bis zum 30. Juni 2002 Gruppenmitglied der Mehrwertsteuergruppe der X._____.

B.
Die ESTV führte am 4. April 2002 bei der X._____ bezüglich der Y._____ eine Steuerkontrolle durch und prüfte die Abrechnungsperioden vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2002.

Für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 belastete die ESTV der X._____ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 24. Februar 2005 Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 15. April 2002. Mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... schrieb die ESTV der X._____ aufgrund des eingereichten Formulars 1310 für die Jahre 2000 und 2001 Fr. ... gut. Am 10. März 2005 gab die X._____ der ESTV bekannt, sie zahle den Betrag nur unter Vorbehalt. Am 9. Mai 2005 forderte die Verwaltung die X._____ auf, die Genehmigung der Essentialia der Zusammenarbeit zwischen der Z._____ mit Sitz in ... nachzureichen. Die X._____ teilte am 12. Mai 2005 der Verwaltung mit, dass eine formelle Genehmigung der Vertragsbestimmungen nicht vorliege. Die kantonale Polizeidirektion habe jedoch die Zusammenarbeitsvereinbarung stillschweigend genehmigt.

Am 25. Mai 2005 traf die ESTV einen formellen Entscheid. Die Verwaltung betrachtete den von der Y._____ erwirtschafteten Umsatz mit Boulespiel und Geldspielautomaten als nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen und forderte deshalb bei der Gruppenführerin auf den von der Y._____ ausgewiesenen Bruttospieleinsätzen abzüglich Gewinne die Mehrwertsteuer nach. Bei den von der Y._____ durchgeführten Boulespielen handle es sich Geschicklichkeitsspiele und für den Betrieb der Geldspielautomaten habe die Y._____ keine Bewilligung gehabt (ebenso wenig für die Boulespiele). Die der Z._____ gewährten Bewilligungen bzw. Konzessionen seien nicht auf die Y._____ übertragbar.

C.
Die X._____ reichte am 17. Juni 2005 gegen den Entscheid vom 25. Mai 2005 Einsprache ein mit folgendem Rechtsbegehren:
1.1 Die Ergänzungsabrechnungen Nr. ... und ... vom 24.Februar 2005 (bzw. die hier angefochtenen Entscheide vom 25. Mai 2005 hierüber) für die Jahre 1999 bis 2002 seien soweit aufzuheben, als damit

Umsätze belastet werden, für die eine unechte Steuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziff. 19 der früheren Mehrwertsteuerverordnung bzw. ab 1. Januar 2001 gemäss Art. 18 Ziff. 23 des Mehrwertsteuergesetzes besteht.
1.2 Die mit ausdrücklichem Vorbehalt der Rückforderung überwiesenen Beträge im Umfange von CHF ... seien mit Vergütungszins seit Zahlungseingang zurückzuerstatten.
1.3 Noch nachzuweisende Vorsteuern seien anzurechnen (Eventualbegehren, wenn die Ergänzungsabrechnungen Nr. ... und Nr. ... vom 24. Februar 2005 bzw. die Entscheide vom 25. Mai 2005 in Rechtskraft erwachsen).

Die X._____ machte zur Begründung insbesondere geltend, die der Z._____ gewährte Betriebsbewilligung sei nicht übertragen, sondern lediglich zur Verfügung gestellt, der entsprechende Vertrag sei von der zuständigen kantonalen Bewilligungsbehörde genehmigt worden und das Übertragungsverbot beziehe sich nicht auf früher (vor 1. April 2000) übertragene Bewilligungen; in jedem Fall verfüge das Casino über eine übergangsrechtliche provisorische Konzession.

D.
Mit dem Einspracheentscheid vom 5. Juli 2005 erkannte die ESTV wie folgt:
1. Die Einsprache wird soweit darauf eingetreten wird abgewiesen.
2. Die Einsprecherin hat der ESTV für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeit vom 01.01.2001 bis 31.12.2002) zu Recht:
Fr. ... (EA ...)
Fr. ... (GS ...)
Fr. ... Mehrwertsteuern bezahlt und hat noch Verzugszins zu 5% seit 15.04.2002 zu bezahlen.
3. Es werden keine Kosten erhoben.

Die Verwaltung wies in der Begründung insbesondere darauf hin, die Y._____ habe für die in Frage stehende Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 über keine Bewilligungen bzw. Konzessionen für den Spielbetrieb verfügt, so dass eine Steuerausnahme nicht gegeben sei. Der Regierungsrat des Kantons ... habe der Z._____ am 15. November 1995 die Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten in der Liegenschaft ... erteilt. Ebenfalls am 15. November 1995 habe der Regierungsrat des Kantons ... der Z._____ die Bewilligung

für den Betrieb des Boulespiels an der selben Adresse erteilt. Am 9. Mai 1996 habe der Bundesrat die letztgenannte Bewilligung genehmigt. Mit Pacht-, Management- und Konzessionsvertrag vom 9. Juni 1997 habe die Z._____ der Y._____ die vom Regierungsrat des Kantons ... am 15. November 1995 erteilte Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten zur Verfügung gestellt. Zudem habe die Z._____ der Y._____ den Betrieb des Boulespiels im Auftragsverhältnis übertragen. Der Inhaber der Bewilligung bzw. der Konzession müsse davon selber Gebrauch machen. Der Betrieb des Spiels dürfe in keiner Form verpachtet werden, die Konzession sei nicht übertragbar. Diesem Verbot entgegenstehende Rechtsgeschäfte seien nichtig. Die Bewilligung bzw. die Konzession sei mit Verpflichtungen verbunden, an die hohe Anforderungen gestellt würden, deshalb sei eine Übertragung an Dritte nicht ohne ein erneutes förmliches Verfahren möglich. Sowohl die kantonalen Bewilligungen als auch die bundesrätliche Genehmigung hätten auf die Z._____ gelautet, die Y._____ sei nicht Trägerin dieser Bewilligungen gewesen. Eine Aufspaltung der Bewilligung in Trägerschaft und Betriebsführung sei unzulässig. Die Bestimmungen des Pacht-, Management- und Konzessionsvertrages vom 9. Juni 1997 würden eine Übertragung bzw. eine Zur-Verfügung-Stellung der Bewilligungen vorsehen; eine stillschweigende Genehmigung jenes Vertrages durch die kantonale Polizeidirektion vermöge an diesem Resultat nichts zu ändern. Die Steuerausnahme gelte nur für jene Veranstalter, welche über die entsprechende Bewilligung bzw. Konzession verfügten. Der im Eventualanspruch geltend gemachte Vorsteuerabzug sei nicht Streitgegenstand der angefochtenen Verfügung und daher könne auf jenes Begehren nicht eingetreten werden.

E.

Mit der Eingabe vom 2. September 2005 führt die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 5. Juli 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellt folgende Rechtsbegehren:

1. Der Einspracheentscheid vom 5. Juli 2005 betreffend MWST auf Glücksspielumsätzen der Y._____ vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Spielumsätze von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

2. Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin als Mithaftende für die Jahre 2001 und 2002 ein gerichtlich zu bestimmenden Betrag zurückzuerstatten, als Anteil der unter Vorbehalt

entrichteten Gesamtzahlungen für die Jahre 1999 bis 2002 in der Höhe von CHF ... MWST (bestehend aus nacherhobenen MWST und Verzugszinsen).
zuzüglich Zins seit Zahlung durch die Beschwerdeführerin.
3. Die Verfahren betreffend Ergänzungsabrechnungen vom 24. Februar 2005 Nr. ... und Nr. ... (Einspracheentscheide vom 5. Juli 2005 betreffend Art. 14 Ziff. 19 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV) und betreffend Art. 18 Ziff. 23 MWSTG seien zu vereinigen).
- unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Beschwerdeführerin machte geltend, die ESTV habe den Sachverhalt nach Art. 12 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) nur unvollständig abgeklärt. Die Verwaltung habe es insbesondere unterlassen, die Sachverhaltselemente hinreichend zu erheben. Die spielbankenrechtliche Bewilligung des Spielbetriebs sei für die mehrwertsteuerliche Beurteilung kein Kriterium.

Die X._____ sei bis 30. Juni 2002 zu 60% an der Y._____ beteiligt gewesen. Die restlichen 40% seien von der Z._____ gehalten worden. Die Aktien der Z._____ seien im Eigentum der ... gestanden. Das Casino sei in engem Kontakt zu den damals zuständigen Stellen des Kantons ... und des Bundes, namentlich zur kantonalen Polizeidirektion sowie zum Bundesamt für Polizeiwesen (BAP), geplant und vorbereitet worden. Am 7. Juli 1995 habe eine Besprechung der Z._____ und weiteren beteiligten Organisationen mit dem damaligen Polizeidirektor sowie mit dem zuständigen Juristen der Polizeidirektion stattgefunden, an welcher die Promotoren das geplante Vorhaben vorgestellt hätten. Angesprochen sei bei dieser Gelegenheit auch die Frage worden, wer die Verantwortung für den Betrieb der Geldspielautomaten zu tragen habe. Nach Abschluss der Vorabklärungen habe die Z._____ am 10. Juli 1995 das Gesuch um Erteilung der Bewilligung für den Betrieb des Boulespiels und für den Betrieb von Geldspielautomaten in der Liegenschaft ... eingereicht. Aus den Gesuchsbeilagen sei ersichtlich gewesen, dass die Z._____ die Bewilligung des Kantons ... für das Boulespiel und die Geldspielautomaten erhalte, der Betrieb aber durch eine besondere, damals noch als A._____" bezeichnete Gesellschaft geführt werden sollte.

Die kantonale Polizeidirektion habe das Gesuch dem BAP mit dem Ersuchen um Vorprüfung unterbreitet. Das BAP sei mithin von Anfang an über die geplante Organisationsstruktur, namentlich auch bezüglich des Boulespiels, informiert und dokumentiert gewesen. Nach der Einreichung des Gesuchs hätten weitere Besprechungen mit Vertretern der kantonalen Polizeidirektion und des BAP stattgefunden. In der Folge habe die Z._____, offenbar teilweise auf Verlangen der Polizeidirektion oder allenfalls auch des BAP, in Ergänzung des Gesuchs vom 10. Juli 1995 weitere Angaben und Unterlagen zum geplanten Kursaalbetrieb eingereicht. Besondere Beachtung sei namentlich den rechtlichen Rahmenbedingungen für das geplante Boulespiel geschenkt worden. Als Ergebnis einer Besprechung habe die Z._____ die Ziffer 5 des Bewilligungsgesuchs (Führung der Spielbetriebe) wie folgt modifiziert: *Die Z._____ beabsichtigt, den Betrieb der Geldspielautomaten auf vertraglicher Grundlage durch die zu gründende Fa. A._____ führen zu lassen, an der sie selbst eine Kapitalbeteiligung von 10% übernehmen wird. Die Z._____ wird den Boulespielbetrieb im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung führen. Die A._____ wird den Automatenbetrieb unter der Verantwortung von Z._____ auf der Basis eines mit der Z._____ abzuschliessenden Vertrages führen, dessen Essentialia bereits in einem Zusammenarbeitsvertrag mit der X._____ festgelegt worden sind.*" Die kantonale Polizeidirektion habe sich zu dieser Organisationsstruktur mit Schreiben vom 28. September 1995 wie folgt geäussert: *Mit der vorgeschlagenen Organisationsstruktur ist sicher-gestellt, dass die geplante Trägerschaft zum Betrieb des Boulespiels (und mithin von Geldspielapparaten) als anerkannter Förderer des Tourismus von ... und der näheren Region betrachtet werden kann. Die Z._____ wird ausschliesslich von der ... kontrolliert und nimmt gemäss Leistungsauftrag die Wahrung der lokalen Interessen im Bereich Tourismus und Fremdenverkehr wahr. Der eigentliche Betrieb des Kursaals wird nach der vorgesehenen Organisationsstruktur von der zu gründenden A._____ geführt werden, an der mit einer 60%-Mehrheit die X._____ beteiligt sein soll. Zur Weiterbehandlung Ihres Gesuches bleibt die Frage vorderhand unerheblich, ob eine derartige Lösung rechtlich überhaupt zulässig ist. Dieser Punkt bildet zur Zeit Gegenstand einer Überprüfung bei der zuständigen Bundesstelle."* Diese Abklärungen seien unter anderem durch das Bundesamt für Justiz (BJ) auf Anfrage des BAP hin erfolgt. Das BJ habe mit Gutachten vom 25. September 1995 die Zulässigkeit des geplanten Spiel-

betriebs geprüft und bejaht.

Nach diversen Bereinigungen und Ergänzungen und dem positiven Bescheid des Bundes habe der Regierungsrat des Kantons ... der Z._____ am 15. November 1995 die Bewilligungen für den Betrieb des Boulespiels sowie für den Betrieb von Geldspielautomaten erteilt. Die Bewilligungen seien mit separaten Entscheiden und unter verschiedenen Auflagen erteilt worden. So sollte die Bewilligung für den Betrieb des Boulespiels erst Gültigkeit mit der Genehmigung durch den Bundesrat erlangen. Die Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten sei unter anderem unter folgenden Bedingungen erteilt worden: *Diese Bewilligung erlangt erst Gültigkeit mit der bundesrätlichen Genehmigung der Bewilligung des Regierungsrates zum Betrieb des Boulespiels sowie zusätzlich mit der Genehmigung der Essentialia der Zusammenarbeitsvereinbarung zwischen der Z._____ und der zu gründenden Betriebsgesellschaft sowie des Sicherheitskonzeptes durch die kantonale Polizeidirektion.* Die kantonale Polizeidirektion habe die beiden Bewilligungen in der Folge dem Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement zu Handen des Bundesrats übermittelt, Erstere zur Genehmigung, die Zweitgenannte zur förmlichen Kenntnisnahme, da es sich um Geschicklichkeitsspiele handelte, die in die alleinige Zuständigkeit des Kantons ... fielen. Die zuständigen Bundesbehörden seien somit über beide Verfahren und beide Bewilligungen wiederum vollumfänglich dokumentiert gewesen. Der Bundesrat habe die Boulespielbewilligung am 9. Mai 1996 genehmigt.

Die Y._____ und die Z._____ hätten am 9. Juni 1997 eine Zusammenarbeitsvereinbarung abgeschlossen. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben sowie den im Vorfeld geführten Besprechungen mit dem BAP und der kantonalen Polizeidirektion unterscheide dieser Pacht-, Management- und Konzessionsvertrag (Vertrag vom 9. Juni 1997) klar zwischen dem Betrieb von Geldspielautomaten und dem Betrieb des Boulespiels. Er enthalte drei Abschnitte, nämlich „Pachtbestimmungen" betreffend die Räumlichkeiten im Untergeschoss unter dem Platz ..., „Konzessionsbestimmungen" im Zusammenhang mit der Bewilligung für den Betrieb von Geldspielautomaten sowie eine besondere „Bestimmung hinsichtlich Boulespiel". Unter dem Titel „Konzessionsbestimmungen" sei festgehalten, dass die Z._____ der Y._____ die vom Regierungsrat des Kantons ... am 15. November 1995 erteilte Bewilligung

für den Betrieb von Geldspielautomaten zur Verfügung" stelle, wobei die kantonale Spielabgabe ... durch Y._____ zu entrichten" sei. Nach Art. 10 erhalte die Z._____ als Abgeltung für die Bereitstellung der Konzession 50% des Nettospielertrags . Art. 11 sehe vor, dass die Y._____ das Kursaal-Casino mit regionalem Management und Personal betreibe, die Verantwortung für die Einhaltung aller Konzessionsbedingungen und aller einschlägigen Rechtsnormen trage und sämtliche Betriebskosten übernehme. Die Z._____ übertrage der Y._____ den Betrieb des Boulespiels im Auftragsverhältnis. Als Entschädigung erhalte die Y._____ von der Z._____ die Selbstkosten ersetzt, maximal aber den Betrag des Erlöses aus dem Boulespiel nach Abzug der indirekten Steuern.

Die Z._____ habe den Vertrag vom 9. Juni 1997 am 16. Juni 1997 der kantonalen Polizeidirektion zur Genehmigung eingereicht. Diese Amtsstelle habe den Vertrag stillschweigend genehmigt, weil dieser zu keinen bewilligungsrechtlichen Bedenken Anlass gegeben habe. Am 29. Mai 1998 sei das Casino am definitiven Standort eröffnet worden. Der Betrieb des Boulespiels und der Geldspielautomaten sei so erfolgt, dass die Y._____ die Geldspielautomaten gestützt auf die ihr zur Verfügung gestellte Bewilli-gung auf eigenes Risiko und nach eigenem unternehmerischen Ermessen betrieben, wogegen sie bezüglich des Boulespiels im Auftrag der Z._____ lediglich für den ordnungsgemässen Betrieb gesorgt habe. Die mit dem Vertrag vom 9. Juni 1997 getroffene Regelung des Spielbetriebs sei dem Kanton und den Bundesbehörden gegenüber auch nach durchgeführtem Bewilligungsverfahren immer wieder offen gelegt und, unter anderem mittels Beilage des Vertrags vom 9. Juni 1997, auch durch Unterlagen dokumentiert worden. Soweit der Beschwerdeführerin bekannt, habe die Organisationsstruktur und der Betrieb nie zu bewilligungsrechtlichen Beanstandungen durch die zuständigen kantonalen oder eidgenössischen Stellen geführt. Die Y._____ sei am Markt als Veranstalterin aufgetreten, die Umsätze gegenüber den am Spiel Teilnehmenden seien als Umsatz und die von der Y._____ bezahlten Abgaben als Aufwand verbucht worden.

Die bundesrechtlichen Vorgaben für das Boulespiel und namentlich das Verbot der Verpachtung nach Art. 2 der (seinerzeit gültigen) Verordnung vom 1. März 1929 über den Spielbetrieb in Kursälen (KursaalV, BS 10 282) seien ein mehrfach diskutiertes Thema während des Bewilligungsverfahrens gewesen, dem die Beteiligten die erforder-

liche Beachtung geschenkt hätten. Die Z._____ habe in Berücksichtigung dieser Vorgaben die erwähnte Unterscheidung zwischen dem Betrieb der Geldspielautomaten und demjenigen des Boulespiels nach Einreichen des Gesuchs vom 10. Juli 1995 präzisiert. Auch der Kanton habe differenziert; er habe für das Boulespiel und die Geldspielautomaten am 15. November 1995 je eine separate Bewilligung mit unterschiedlichen Bedingungen und Auflagen ausgestellt. Im Besonderen werde nur im Fall der Geldspielautomaten die Y._____ als vorgesehene Betriebsgesellschaft erwähnt. Die ESTV gehe zu Unrecht von einer einheitlichen Rechtslage für den Betrieb des Boulespiels und der Geldspielautomaten aus. Sie verweise auf bundesrechtliche und kantonale Vorgaben, ohne danach zu unterscheiden, welche Vorschriften jeweils für welchen Bereich gelten.

Die Y._____ habe in Bezug auf den Betrieb von Geldspielautomaten während der ganzen Zeit über eine gültige Bewilligung bzw. Konzession verfügt. Vor und während dem Bewilligungsverfahren sei immer klar gewesen, dass die der Z._____ erteilte Bewilligung der Y._____ zur Verfügung gestellt werden sollte. Dementsprechend sei die regierungsrätliche Bewilligung vom 15. November 1995 auch erst mit der Genehmigung der Essentialia dieses Vertrags in Kraft getreten. Die Y._____ habe vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1989 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG, SR 935.52) am 1. April 2000 über eine gültige und ihr gültig zur Verfügung gestellte Bewilligung für den Betrieb der Geldspielautomaten verfügt. Das kantonale Recht habe eine solche Zur-Verfügung-Stellung nicht ausgeschlossen. Ein Übertragungsverbot für die Zeit vor dem Inkrafttreten des SBG lasse sich offenkundig auch nicht mit Art. 17 Abs. 3 SBG begründen. Ganz generell finde das SBG keine Anwendung auf Sachverhalte, die sich vor seinem Inkrafttreten, das heisst vor dem 1. April 2000, verwirklicht hätten.

Die Beschwerdeführerin bestreite nicht, dass das Boulespiel nicht verpachtet werden durfte, sondern durch die Bewilligungsinhaberin unter eigenem Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung zu betreiben gewesen sei. Dementsprechend sei die Bewilligung für den Betrieb des Boulespiels mit dem Vertrag vom 9. Juni 1997 nicht der Y._____ zur Benützung auf eigene Verantwortung und Rechnung zur Verfügung gestellt und in diesem Sinn verpachtet" worden. Die Y._____ sei lediglich mit der Betriebsführung beauftragt

worden, die Verantwortung für das Boulespiel sei bei der Z._____ verblieben. Dies ergebe sich klarerweise nicht nur aus der Systematik des Vertrags (Regelung der Spielapparate unter dem Titel Konzessionsbestimmungen" nach Art. 9, wonach die Z._____ der Y._____ die Bewilligung zur Verfügung stellt; Regelung des Boulespiels unter einem besonderen Titel Bestimmung hinsichtlich Boulespiel" ausserhalb des Abschnitts über die Konzession" und deren Übertragung), sondern auch aus dem Wortlaut von Art. 14 des Vertrags vom 9. Juni 1997 selbst und namentlich aus den Bestimmungen über die Entschädigung. Diese Regelung, welche nicht nur dem Kanton, sondern auch dem Bund bestens bekannt gewesen, durch diese Stellen offenbar gerade verlangt und namentlich den Bundesbehörden gegenüber auch später mehrfach dokumentiert worden sei, sei nie beanstandet worden. Der Betrieb des Boulespiels gemäss dem Vertrag vom 9. Juni 1997 habe somit offensichtlich vor den bundesrechtlichen Vorgaben und namentlich vor Art. 2 KursaalV standgehalten. Zutreffend sei nur, dass bezüglich des Boulespiels keine Übertragung der der Z._____ erteilten Bewilligung stattgefunden habe.

F.

Die ESTV schliesst in der Vernehmlassung vom 10. Oktober 2005 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und hält an ihrer Auffassung fest, dass von der Steuerausnahme nur profitiere, wer über eine gültige Bewilligung verfüge. Trägerin der kantonalen Bewilligungen sei die Z._____ gewesen, und da die Übertragung der Bewilligung nicht zulässig sei, habe die Y._____ die Bewilligung auch nicht über den Vertrag vom 9. Juni 1997 erwerben können. Auch nach dem Inkrafttreten des (neuen) Spielbankengesetzes am 1. April 2000 habe die Y._____ über keine provisorische Konzession B gemäss Art. 61 SBG verfügt, habe diese auch gar nicht erhalten können, da sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens, am 1. April 2000, weder Trägerin einer Boulespielbewilligung noch einer Automatenbetriebsbewilligung gewesen sei. Auch das neue Spielbankengesetz enthalte ein Übertragungsverbot der Konzession. Der Umstand, dass die kantonale Polizeidirektion sowie das BJ über die Organisationsstruktur informiert gewesen seien, vermöge an der Tatsache nichts zu ändern, dass die Y._____ über keine Bewilligung bzw. Konzession verfügt hätten. Selbst eine behördliche Duldung eines rechtswidrigen Zustandes würde keine Vertrauensgrundlage bilden.

G.
Auch die Beschwerdeführerin bekräftigte in der Replik vom 6. Dezember 2005 ihren Standpunkt, für die Steuerausnahme sei die Bewilligung für den Spielbetrieb keine Voraussetzung. Sie berief sich dazu auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH). Die Darstellung der ESTV, wonach die Kursaalverordnung von 1929 auch die Übertragung einer kantonalen Bewilligung von Geschicklichkeitsspielen verbiete, sei unzutreffend. Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag, bei den betroffenen kantonalen und eidgenössischen Bewilligungs- und Aufsichtsbehörden Amtsberichte über deren Kenntnis der Betriebsstrukturen des Casino ..., über die Bewilligung des Spielbetriebs und die Erkennbarkeit der Rechtswidrigkeit der Bewilligung einzuholen.

H.
Die ESTV hielt in der Duplik vom 5. Januar 2006 fest, das Bundesgericht habe in seinem Urteil 1A.209/1999 vom 3. März 2000 explizit festgehalten, die Bewilligungen zum Betrieb von Geldspielautomaten und zum Boulespielbetrieb seien der Z._____ und nicht der Y._____ erteilt worden. Die Beschwerdeführerin könne aus dem Umstand, dass die ESTV anlässlich der ersten Kontrolle im Jahr 2003 das Fehlen der Bewilligung für die Y._____ nicht beanstandet habe, keine Rechte für sich ableiten. Das Bundesgericht habe auch die Praxis der ESTV explizit bestätigt, welche für die Steuerausnahme eine Bewilligung bzw. Konzession des Veranstalters voraussetze. Die Steuerausnahme gemäss dem damaligen Art. 14 Ziff. 19 MWSTV gelte nur den Veranstalter, welcher über die entsprechende Bewilligung bzw. Konzession verfüge. Die Y._____ habe über keine Bewilligung bzw. Konzession für den Spielbetrieb verfügt.

I.
Das Bundesverwaltungsgericht orientierte die Parteien am 7. Februar 2007 über die Übernahme des Beschwerdeverfahrens.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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.

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.).

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 Vor-

aussetzungen 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.

1.4

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.).

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.).

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 Rah-

men 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).

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.

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.).

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.

2.

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 la 191 E. 5a, BGE 101 la 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.

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) Betriebs-

gesellschaft 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.

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.

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 ab-

geklärt 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).

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 Leistungsaustauschverhältnis 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.

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 blosse 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).

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 Beschwerdeführrein

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 Leistungsaustausch-verhältnis 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.

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 Partei-entschädigung auszurichten, die in Anwendung von Art. 7 in Ver-bindung mit Art. 14 Abs. 2 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungs-gericht (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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1487/2006 und A-1488/2006 werden nicht vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teil-weise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 5. Juli 2005 aufge-hoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur Neufestsetzung der

zu Recht erhobenen Mehrwertsteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

4.
Der Kostenvorschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet.

5.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

6.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

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

Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: