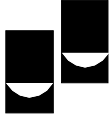


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1372/2006

{T 0/2}

Urteil vom 3. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz); Pascal Mollard; André Moser.
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

X. _____

Beschwerdeführer, vertreten durch _____

gegen

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

betreffend

**Mehrwertsteuer (1. Semester 2001 bis 2. Semester 2003); Glücksspiel-
automat (Art. 18 Ziff. 23 MWSTG).**

Sachverhalt:

- A. Gemäss Auszug aus dem Handelsregister bezweckt X._____ den Handel mit Spielautomaten. U.a. stellt er in verschiedenen Gaststätten des Kantons Bern Warengewinnspielautomaten, so genannte Jetonsapparate, auf.
- B. Beim Spiel mit einem solchen Apparat erhält die gewinnende Person nicht einen Geldbetrag, sondern Jetons. Diese können beim Wirt in einen Naturalgewinn in Form einer Gratiskonsumation vor Ort (Getränk oder Essen), ein Gratisspiel oder in einen Warengutschein für ein bestimmtes Detailhandels- oder Dienstleistungsunternehmen eingetauscht werden. Ein Umtausch in Bargeld ist untersagt.

Gemäss der eingereichten Musterabrechnung (Vernehmlassungsbeilage Nr. 2) ist in finanzieller Hinsicht zwischen X._____ und dem jeweiligen Inhaber der Gaststätte die hälftige Teilung des Saldos des Kasseninhaltes des Apparaten – nach Abzug des Gegenwertes der vom Wirt eingewechselten Jetons – vereinbart.

- C. Beim vorliegenden Automatentyp handelt es sich um einen homologierten Geschicklichkeitsspielautomaten gemäss Art. 60 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz [SBG], SR 935.52).
- D. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2000 gelangte X._____ an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit der Anfrage, ob diese Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterliege. Die ESTV bejahte dies in ihrem Antwortbrief vom 24. Januar 2001 und trug X._____ per 1. Januar 2001 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.
- E. X._____ bestritt wiederholt die Steuerbarkeit dieser Tätigkeit und deklarierte folglich keinen steuerbaren Umsatz. Die ESTV forderte deshalb für das 1. Semester 2001 bis zum 2. Semester 2002 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 650445 vom 6. August 2003 Fr. 25'104.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% nach.

Mit Schreiben vom 27. August 2003 und 3. November 2003 bestritt X._____ erneut die Steuerbarkeit der Umsätze. Gestützt auf dessen Umsatzangaben stellte die ESTV am 23. Februar 2004 für das 1. Semester 2003 und das 2. Semester 2003 mit EA Nr. 650692 Fr. 9'927.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% in Rechnung. Ebenfalls am 23. Februar 2004 bestätigte die ESTV mittels Entscheid ihre Forderungen.

- F. Dagegen liess X._____ am 25. März 2004 Einsprache erheben mit dem Begehren, die EA Nr. 650445 und Nr. 650692 seien aufzuheben. Zur Begründung wurde vorgebracht, es liege mangels Leistungsaustausch ein "Nichtumsatz" vor, der folglich nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer sei. Sollte dennoch ein Leistungsaustausch bejaht werden, liesse sich eine

Ungleichbehandlung von Glücks- und Geschicklichkeitsspielen nicht rechtfertigen. Um eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, müsse der Umsatz der Jetonsapparate gemäss Art. 18 Ziff. 23 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) von der Steuer befreit werden und zwar nicht nur beim Bewilligungsinhaber (Wirt), sondern auch beim Einsprecher. Diesbezüglich müsse die ESTV sich auf ihre eigene Praxismitteilung behaften lassen. Ausserdem seien der Einsprecher und der jeweilige Wirt als einfache Gesellschaft aufzufassen, die sich zur Erzielung eines "unecht befreiten Umsatzes" zusammengeschlossen hätten.

In ihrem Einspracheentscheid vom 29. Juni 2004 wies die ESTV die Einsprache hauptsächlich mit der Begründung ab, zwischen dem Wirt und dem Einsprecher liege ein entgeltlicher Leistungsaustausch vor. Eine unechte Steuerbefreiung könne nicht beliebig auf Vorumsätze – und um einen solchen handle es sich bei der Leistung des Einsprechers an den Gastwirt – ausgedehnt werden. Der vom Einsprecher erzielte Umsatz sei in jedem Fall steuerbar, dies unabhängig davon, ob der Wirt eine von der Steuer ausgenommene Leistung erbringe. Die Frage, ob der vorliegende Apparat unter die Ausnahmeregelung von Art. 18 Ziff. 23 MWSTG falle, könne offen gelassen werden; ebenso wenig sei die behauptete Ungleichbehandlung zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspielen zu klären. Daran ändere auch die vom Einsprecher konstruierte einfache Gesellschaft zwischen ihm und dem jeweiligen Gaststätteninhaber nichts, trete der Einsprecher doch gegenüber dem Apparatbenutzer nicht in Erscheinung.

- G. Mit Eingabe vom 31. August 2004 liess X. _____ (Beschwerdeführer) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben, mit dem Begehren, der Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Juni 2004 sei bezüglich EA Nr. 650445 und Nr. 650692 aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wurden im Wesentlichen dieselben Argumente geltend gemacht wie vor der Vorinstanz.

In ihrer Vernehmlassung vom 18. Oktober 2004 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

- H. Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zur Beurteilung der Sache übergeben.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

- 1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine

Ausnahme vorliegt; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim BVGer zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

- 1.2 Der Beschwerdeführer bestreitet nicht die rechnerische und damit sachverhaltsmässige Ermittlung der Nachforderungen in der Höhe von insgesamt Fr. 35'031.-- zuzüglich Verzugszins von 5%. Hingegen zieht der Beschwerdeführer das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustausches zwischen ihm und den jeweiligen Gaststätteninhabern in Zweifel; ihre Zusammenarbeit sei vielmehr als einfache Gesellschaft zu qualifizieren. Im Weiteren könne er aufgrund der Praxismitteilung vom 15. April 2003 über Umsätze aus Geldspielautomaten auch als Nicht-Inhaber einer Betriebsbewilligung für Glücks- und Geschicklichkeitsautomaten die Steuerbefreiung gemäss Art. 18 Ziff. 23 MWSTG beanspruchen. Zudem seien die mit Glücks- und Geschicklichkeitsspielen erzielten Umsätze nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer; und im Falle der Besteuerung sei die Ungleichbehandlung dieser Automatentypen nicht zu rechtfertigen.

2.

- 2.1 Gemäss Art. 5 MWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen im Inland der Mehrwertsteuer, sofern sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Erst mit dem Austausch von Leistungen findet ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz statt (Ausnahme: Eigenverbrauch). Erforderlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und Rz. 8, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 82 Rz. 178, ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.2 und E. 2.3, A-1346 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a.ee; vgl. auch BAUMGARTNER, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12).

2.2 Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG). Namentlich kann eine einfache Gesellschaft als steuerpflichtig gelten. Gemäss Rechtsprechung kann hingegen eine einfache Gesellschaft, die als solche nach aussen nicht in Erscheinung tritt (stille Gesellschaft, reine Innengesellschaft), nicht subjektiv steuerpflichtig werden. Die Umsätze sind diesfalls dem oder den Gesellschaftern zuzurechnen, die sie in ihrem eigenen Namen erbringen (Entscheide der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42, Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2002 II 39 ff., TVA/MWST/VAT-Journal 2002 S. 111 ff., E. 5 und 7.a, [2004-003] vom 20. Oktober 2006 E. 2.c.cc, [2003-136] vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.6, in Steuer Revue [StR] 3/2006 S. 242 ff., E. 3.b).

2.3

2.3.1 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 Abgabe unterliegen. Die Steuerausnahme greift folglich nur dann, wenn die Umsätze bereits mit einer anderen Abgabe belastet sind. Ob dies zutrifft, ist jeweils im Einzelfall abzuklären. Steuerbar sind hingegen grundsätzlich die Umsätze aus Geschicklichkeitsspielen (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 871 ff.; THOMAS HERREN, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 18 Rz. 2, Rz. 5 ff., Rz. 14 ff.; Wegleitung der ESTV 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 665 ff., und Wegleitung der ESTV 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] Rz. 676 ff.).

2.3.2 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer verlangt, dass die Gesamtheit der wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuer unterliegt. In Verwirklichung dieses Prinzips wird eine möglichst umfassende Besteuerung des Konsums angestrebt. Folglich darf der Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht durch eine extensive Auslegung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen eingeschränkt werden. Insbesondere ist die Steuerbefreiung grundsätzlich nur auf diejenige Leistung anwendbar, die direkt an den Endverbraucher geht. Die Geschäfte, die der Steuerbefreiung vorausgehen, d.h. die Vorumsätze, sind gemäss konstanter Rechtsprechung nicht steuerbefreit (BGE 124 II 210 E. 7, Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2.2). So ist hier ausschliesslich die Leistung an den Spieler, konkret das zur Verfügung stellen eines Glücksspielautomaten von der Steuer ausgenommen, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgabe

unterliegt. Stellt jedoch in einem vorangehenden Stadium ein Steuerpflichtiger einem anderen Pflichtigen einen Glücksspielautomaten zur Erzielung eines steuerbefreiten Umsatzes gegen Entgelt zur Verfügung, handelt es sich um eine steuerbare Lieferung gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O., E. 3.2; Entscheide der SRK vom 10. November 2004, a.a.O., E. 4.a und b mit weiteren Hinweisen, [2003-091 und 2003-092] vom 16. September 2004 E. 2.c.bb, vom 12. Oktober 2001, a.a.O., E. 4).

- 2.3.3 Die Wegleitung 2001 präzisiert, dass es sich bei den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsätze aus Glücksspielen um jene der *Veranstalter*, d.h. der Inhaber der Bewilligung/Konzession handelt (Wegleitung 2001 Rz. 677, vgl. auch Entscheid der SRK vom 10. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.63, in StR 7-8/2005 S. 621 ff., E. 4.a).

In ihrer Branchenbroschüre Nr. 08 für Hotel- und Gastgewerbe (610.540-08) weist die ESTV in Ziffer 4.1 darauf hin, dass die übliche Umsatzbeteiligung (z.B. 50% der Einnahmen), welche der Gastwirt oder Hotelier als Entgelt für das Zurverfügungstellen des Standplatzes sowie für die Energie, die Überwachung und das Leeren der Automaten erhält, zum Normalsatz steuerbar ist. Dasselbe wird in der Wegleitung 2001 festgehalten. Die Provisionen, die beispielsweise ein Gastwirt von einem Automatenbetreiber für das Aufstellen von Geschicklichkeits- und/oder Geldspielautomaten vereinnahmt, unterliegen der Mehrwertsteuer zum Normalsatz (Rz. 678). Das Bundesgericht stellte hierzu fest, die Wegleitung gehe an dieser Stelle implizit davon aus, dass die steuerausgenommene Leistung vom Unternehmen erbracht werde, welches die Automaten installiere. Diese Lösung liesse sich allerdings nur rechtfertigen, falls der Gastwirt sich ausschliesslich darauf beschränke, den Standplatz zur Verfügung zu stellen, ohne indes weitergehende Aufgaben zu übernehmen (Urteil des Bundesgerichts 2A.599/2004 vom 7. Juni 2005, veröffentlicht in StR 11/2005 S. 889 ff., E. 5.1 und E. 7).

- 2.3.4 Wird ein Spielautomat aufgestellt, sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwei Rechtsverhältnisse zu unterscheiden: Zum einen dasjenige zwischen der Person, die den Platz zur Verfügung stellt und dem Unternehmen, welches den Automaten installiert, zum anderen das Rechtsverhältnis zu den Spielenden (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O., E. 5).

Das Bundesgericht präzisierte hinsichtlich des ersten Rechtsverhältnisses, dass auch hier wiederum zwei Grundformen zu unterscheiden seien: Beschränke sich einerseits die eine Partei ausschliesslich darauf, den Standplatz zur Verfügung zu stellen, so handle es sich um eine gewöhnliche Raum- oder Platzmiete. Die Verpflichtungen des Platzinhabers könnten andererseits aber darüber hinaus gehen, indem dieser zusätzlich für den ordnungsgemässen Betrieb der Automaten zu sorgen und die Gegenpartei nur deren Funktionstüchtigkeit zu gewährleisten habe; jede Partei habe hier ein eigenes Interesse an der

Überlassung des Platzes bzw. des Apparaten und schulde der anderen eine Gegenleistung (hier in Form eines Teils des Automaten Erlöses). Es handle sich um einen gemischten Vertrag, bestehend aus zwei wechselseitigen Mietverträgen (Raum- oder Platzmiete bzw. Miete eines Gegenstandes). Mit einem derart ausgestalteten Vertragsverhältnis werde keine einfache Gesellschaft begründet, da sowohl der persönliche Beitrag als auch das gemeinsame Ziel zu unbedeutend seien (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O., E. 5.1, mit weiteren Hinweisen).

Das zweite Rechtsverhältnis bestehe zwischen dem Automatenbetreiber und dem Spielenden, der gleichzeitig der mehrwertsteuerliche Endkonsument sei. Einen Automaten der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, stelle ein Antrag im Sinne von Art. 7 Abs. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 202) dar. Die Annahme erfolge durch konkludentes Verhalten in jenem Moment, in dem ein Spieler seinen Spieleinsatz in den Apparat werfe. Zu diesem Zeitpunkt sei der Vertrag zwischen dem Benutzer und dem Automatenbetreiber rechtsgültig geschlossen, unabhängig davon, ob der Betreiber Eigentümer oder Mieter sei, ja sogar wenn dessen Identität kaum in Erscheinung trete bzw. dieser sich nicht um die Identität des Automatenbenutzers kümmere (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O., E. 5.2, mit Hinweis).

Allerdings sei bei der Beurteilung der Frage, wer als Leistungserbringer gegenüber dem Spieler gelte, nicht allein auf die privatrechtlichen Verhältnisse abzustellen. Ebenso sei die Regelung des öffentlichen Rechts mit zu berücksichtigen. Insbesondere sei die Frage, wem die Betriebsbewilligung erteilt worden ist, zu beachten. In den Genuss einer Steuerbefreiung könne nur der Inhaber einer Betriebsbewilligung gelangen, denn ohne eine solche, erfolge der Betrieb illegal (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2005, a.a.O., E. 7).

2.4

- 2.4.1 Am 1. April 2000 ist das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz [SBG], SR 935.52) in Kraft getreten. Glücksspiele dürfen demnach nur noch in konzessionierten Spielbanken angeboten werden (Art. 1 SBG). Nach der bisherigen Praxis homologierte Geschicklichkeitsspielautomaten, die gemäss SBG neu als Glücksspiele gelten, dürfen nur noch in Grands Casinos und Kursälen betrieben werden (Art. 60 Abs. 1 SBG). Allerdings konnten die Kantone während einer Übergangsfrist von fünf Jahren seit Inkrafttreten, d.h. bis zum 31. März 2005, den Weiterbetrieb in Restaurants und anderen Lokalen von je höchstens fünf Automaten zulassen, soweit diese vor dem 1. November 1997 im Betrieb waren (Art. 60 Abs. 2 SBG). Diesbezüglich hielt die ESTV in ihrer Praxismitteilung vom 15. April 2003 über die Umsätze bei Geldspielautomaten (welche jene vom 19. April 2001 ersetzte) fest, dass für die Anzahl bewilligter derartiger Automaten in Restaurants oder in Spielsalons die daraus erzielten Umsätze bis zum Ablauf der Übergangsfrist nicht mit der ESTV abgerechnet werden müssen.

2.4.2 Gemäss kantonalem Recht ist der Betrieb eines Jetonsapparates in einem Gastgewerbebetrieb bewilligungspflichtig (Art. 7 Abs.1 der Spielapparateverordnung vom 20. Dezember 1995 des Kantons Bern [SpV, BSG 935.551]). Dies traf auch für den Jetonsapparat vorliegenden Typs zu, der gemäss Art. 60 Abs. 1 SBG nun als Glücksspielautomat gilt und nur noch während der Übergangsfrist in Gaststätten aufgestellt werden konnte. Die Betriebsbewilligung wird auf den Gaststätteninhaber ausgestellt. Die Erteilung einer Bewilligung ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft und mit gesetzlich statuierten Pflichten verbunden. So regelt Art. 9 Abs. 1 SpV, dass wer in seinem Gastgewerbebetrieb einen Jetonsapparat betreibt oder betreiben lassen will, handlungsfähig sein und für eine ordnungsgemässe Betriebsführung Gewähr bieten muss. Jetonsapparate müssen zudem so aufgestellt werden, dass eine ununterbrochene Aufsicht durch das Betriebspersonal gewährleistet ist (Art. 9 Abs. 3 SpV). Jugendlichen unter 16 Jahren ist die Benützung von Spielapparaten in Gastgewerbebetrieben untersagt (Art. 14 Abs. 1 SpV). Der Inhaber bzw. die Inhaberin der gastgewerblichen Betriebsbewilligung ist verantwortlich dafür, dass die Altersgrenze eingehalten wird (Art. 14 Abs. 2 SpV). Art. 16 Abs. 3 SpV regelt die Spielzeiten für Jetonsapparate in Gastgewerbebetrieben, nach denen sich der Inhaber bzw. die Inhaberin der Bewilligung zu richten hat; an hohen Festtagen ist der Betrieb des Jetonsapparates verboten.

Gestützt auf das kantonale Recht wurde bei der Bewilligungsinhaberin für jeden bewilligungspflichtigen Jetonsapparat eine jährliche kantonale Abgabe von Fr. 250.-- erhoben (aArt. 28 Abs. 3 und Art. 34a des Gesetzes 4. November 1992 über Handel und Gewerbe [HGG, BSG 930.1]).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall findet zwischen dem Beschwerdeführer und dem jeweiligen Gaststätteninhaber ein Leistungsaustausch im Sinne der Mehrwertsteuer statt. Der Beschwerdeführer stellt dem Gaststätteninhaber einen Jetonsautomaten zum Betrieb in dessen Gaststätte zur Verfügung und der Inhaber bzw. die Inhaberin der Gaststätte stellt den geeigneten Standplatz bereit. Die Leistung des Gaststätteninhabers geht aber über das bloss zur Verfügung stellen eines Standplatzes hinaus, so dass nicht von einer *gewöhnlichen* Raum- oder Platzmiete ausgegangen werden und deshalb der Beschwerdeführer auch nicht mehr als Automatenbetreiber gelten kann (E. 2.3.3 und E. 2.3.4). So hat der Gaststätteninhaber – nach kantonalem Recht notwendigerweise Bewilligungsinhaber – den ordnungsgemässen Betrieb sicher zu stellen, indem er sich an die Öffnungszeiten hält, den Automaten ständig beaufsichtigt und die Bestimmungen des Jugendschutzes befolgt (vgl. zu dessen Pflichten ausführlich E. 2.4.2). Als Inhaber dieser Bewilligung gilt der Wirt als Veranstalter (E. 2.3.3). Der Beschwerdeführer und der Gaststätteninhaber erhalten den hälftigen Anteil des Gewinnes, der mit dem einzelnen Automaten erzielt wird. Gemäss der erläuterten Rechtsprechung des Bundesgerichts liegen zwei wechselseitige Mietverträge vor (die Vermietung eines Gegenstandes durch den Beschwerdeführer sowie eine Raum- oder Platzvermietung

durch den Gastwirt; E. 2.3.4). Die Leistung des Beschwerdeführers und die Gegenleistung des Gaststätteninhabenden sind demzufolge innerlich wirtschaftlich miteinander verknüpft; es findet zweifellos ein entgeltlicher Leistungsaustausch statt, den die Vorinstanz zu Recht der Steuer unterstellt.

- 3.2 Gegen einen Leistungsaustausch bringt der Beschwerdeführer vor, er habe sich mit dem jeweiligen Gaststätteninhaber zum Zweck der gemeinsamen Erzielung eines "unecht befreiten Umsatzes" zu einer einfachen Gesellschaft gemäss Art. 530 OR zusammen geschlossen, und es sei aufgrund der Regeln der indirekten Stellvertretung gemäss Art. 543 Abs. 1 OR unerheblich, dass nur der Wirt gegenüber den Automatenbenützern im eigenen Namen auftrete und nur dieser über die notwendige Betriebsbewilligung verfüge.

Die Argumentation des Beschwerdeführers vermag nicht zu überzeugen. Seine zivilrechtlichen Ausführungen um die behauptete einfache Gesellschaft müssen vorliegend nicht beurteilt werden, treten doch er und der jeweilige Gastwirt nicht als solche Gesellschaft nach aussen in Erscheinung, was aber erforderlich wäre, wollte ihm gefolgt werden (siehe E. 2.2 hievor). Jedenfalls vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die von ihm behauptete einfache Gesellschaft als solche im eigenen Namen Eingangsleistungen entgegennahm oder Ausgangsleistungen erbrachte. Vielmehr sind sowohl der Beschwerdeführer als auch die wirtende Person gegenüber Dritten unbestrittenermassen jeweils im eigenen Namen aufgetreten. So soll zwar der Beschwerdeführer die Betriebsbewilligung bei den verschiedenen Regierungsstatthalterämtern eingeholt und bezahlt haben (diesbezüglich allerdings widersprüchlich Vernehmlassungsbeilagen Nr. 9 und Nr. 13). Er tat dies jedoch für den jeweiligen Gaststätteninhaber. Auch lautet die Bewilligung jeweils auf den Namen des Wirten und bei diesem wird die jährliche Abgabe für den Jetonsautomaten schliesslich erhoben (vgl. Vernehmlassungsbeilage Nr. 16). Zudem ist – vom Beschwerdeführer ebenfalls unbestritten – gegenüber den Automatenbenutzenden nicht er selber, sondern die jeweilig wirtende Person im eigenen Namen aufgetreten. Allein diese steht in direkter Beziehung zu den Spielerinnen und Spielern. Sie bzw. mitunter ihr Personal hat für eine ordnungsgemässe Betriebsführung Gewähr zu bieten und den Automaten ständig zu beaufsichtigen. Im Falle von Problemen ist sie die Ansprechperson. Für Dritte war folglich nicht zu erkennen, dass die behauptete einfache Gesellschaft ihnen Leistungen erbringt (bzw. dass sie allenfalls an eine solche leisten). Ohnehin vermöchte gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die vorliegende Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses keine einfache Gesellschaft zu begründen (E. 2.3.4).

- 3.3 Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers liefert die jeweilige Gaststätteninhaberin schliesslich die Leistung an den mehrwertsteuerlichen Endkonsumenten (E. 2.3.2 und E. 2.3.4). Nur für ihre Tätigkeit

könnte sich gegebenenfalls die Frage nach einer Steuerbefreiung gemäss Art. 18 Ziff. 23 MWSTG stellen. Bei der vom Beschwerdeführer erbrachten Leistung handelt es sich hingegen um einen Vorumsatz, der zu versteuern ist. Von einer eventuell gegebenen Steuerbefreiung des nachfolgenden Leistungsaustausches bleibt seine Leistung unberührt (E. 2.3.2). Ob die darauffolgende – von der betreibenden Wirtin an die Automatenbenützer erbrachte Leistung – die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt, kann deshalb letztlich offen bleiben bzw. ist für die Beurteilung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers irrelevant.

Ebenso wenig vermag der Beschwerdeführer aus der Praxismitteilung vom 15. April 2003 eine Steuerbefreiung für seine Tätigkeit abzuleiten. Zwar erwähnt diese Mitteilung anders als diejenige vom 19. April 2001 das Kriterium nicht mehr explizit, wonach nur der Inhaber der Bewilligung für den Betrieb eines Glücksspielautomaten gemäss Art. 60 Abs. 1 SBG während der Übergangsfrist seinen Umsatz nicht mit der ESTV abzurechnen habe. Daraus kann jedoch keineswegs gefolgert werden, Nicht-Bewilligungsinhaber hätten ihre Vorumsätze aus dem Betrieb eines bewilligten Glücksspielautomaten ebenfalls nicht zu versteuern. Solches stünde nicht nur im Widerspruch zur Wegleitung 2001 (Rz. 677), sondern auch zur mehrwertsteuerlichen Systematik und der ständigen Rechtsprechung, wonach nur die Leistung an den Endverbraucher von der Steuer ausgenommen werden soll (E. 2.3.2).

- 3.4 Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, bei den Glücks- und Geschicklichkeitsspielen mangle es an einem Leistungsaustausch, da der Spielautomatenbetreiber keine direkte und selber einforderbare Gegenleistung verspreche. Deshalb unterliege die finanzielle Gegenleistung nicht der Mehrwertsteuer. Sollte dennoch von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden, liesse sich eine Ungleichbehandlung der Glücksspiel- und der Geschicklichkeitsautomaten nicht rechtfertigen, unterlägen doch auch die Geschicklichkeitsautomaten einer "Sondersteuer oder sonstigen Abgabe".

Auf diese Vorbringen braucht in der vorliegenden Konstellation nicht weiter eingegangen zu werden, betreffen diese Fragen doch das Verhältnis zwischen den Gaststätteninhabenden und den Spielenden. Es sei an dieser Stelle lediglich darauf verwiesen, dass die Gesetzgebenden in Art. 18 Ziff. 23 MWSTG sowohl bei Glücks- wie auch Geschicklichkeitsspielen klarerweise von einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch ausgingen und ausdrücklich die Entgelte, die die Veranstalter mit Glücks-, nicht aber mit Geschicklichkeitsspielen erzielen, von der Steuer ausnehmen wollten, soweit diese einer Sondersteuer oder sonstigen Abgabe unterliegen.

- 3.5 Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Juni 2004 zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Ent-

schädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - dem Beschwerdeführer (mit Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin

Daniel Riedo

Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. I und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: