

Urteil vom 01. Dezember 2010, IV R 39/07

Keine Gewerbesteuerfreiheit eines nicht staatlichen Lotterieveranstalters - Doppelbelastung mit Lotteriesteuer und Gewerbesteuer verfassungsrechtlich unbedenklich - Berücksichtigung von Spielgewinnansprüchen gegen einen bilanzierenden Veranstalter einer nicht genehmigten Lotterie als Betriebsausgaben - staatliches Glücksspielmonopol mit dem Grundrecht der Berufsfreiheit vereinbar - Niederlassungsfreiheit - Dienstleistungsfreiheit

BFH IV. Senat

GewStG § 3 Nr 1, GewStDV § 13, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 14, EStG § 4 Abs 4, EG Art 49, EG Art 50

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Juni 2007, Az: 14 K 5189/03 G

Leitsätze

1. NV: Der private Veranstalter einer nicht genehmigten Lotterie kann weder die Gewerbesteuerfreiheit nach § 3 Nr. 1 GewStG in Anspruch nehmen noch ist er Einnehmer einer staatlichen Lotterie i. S. des § 13 GewStDV.
2. NV: Gegen die hieraus folgende Doppelbelastung mit Lotterie- und Gewerbesteuer bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
3. NV: Spielgewinnansprüche gegen einen bilanzierenden Veranstalter einer nicht genehmigten Lotterie sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Entstehung Gewinn mindernd zu berücksichtigen, wenn keine Anhaltspunkte für eine betrügerische Ausrichtung des Geschäftskonzepts vorliegen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betrieb seit dem Jahr 1997 ein Lotto-Dienstleistungsunternehmen. Komplementärin der Klägerin war in den Streitjahren (1998 und 1999) zunächst die "A-B.V.", ab dem 25. Juni 1999 die "B-B.V.", beide jeweils mit Sitz in den Niederlanden. Alleinvertretungsberechtigter Direktor der Komplementärinnen war jeweils X.
- 2 In den Streitjahren organisierte die Klägerin Spielgemeinschaften zur Teilnahme an wöchentlichen Ausspielungen des Deutschen Lotto- und Totoblocks mit von ihr entwickelten Systemreihen (Zahlenkombinationen), welche für die in Spielgemeinschaften verbundenen Mitspieler einzusetzen waren. Die Mitspieler erteilten der Klägerin gemäß Ziff. 7 der Teilnahmebedingungen (Allgemeine Geschäftsbedingungen) unter Befreiung von § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) Vollmacht, im Namen der Mitspieler Gesellschaftsverträge zur Gründung von BGB-Spielgemeinschaften, den Treuhandvertrag für die Spieler/die Spielgemeinschaften mit dem Treuhänder und einen Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen dem Spieler/den Spielgemeinschaften und sich selbst abzuschließen.
- 3 Das Vertragsverhältnis mit dem Spieler wurde mit der Einzahlung des Spielbetrags auf ein Einzahlungskonto der Klägerin begründet. Nach § 2 Nr. 2 des Geschäftsbesorgungsvertrags hatte die Klägerin die auf dem Einzahlungskonto eingehenden Beträge wie folgt zu verwenden:
 - 44,8 % zur Vertragserfüllung an die Treuhandgesellschaft,
 - 36,0 % für die Spielvermittlung an die Klägerin,
 - 19,2 % für Serviceleistung und Konzeption der Spielmöglichkeit an die Klägerin.
- 4 Gemäß Ziff. 8 der Teilnahmebedingungen beauftragten die Mitspieler einen von der Klägerin bestellten Treuhänder, im eigenen Namen, aber für Rechnung der Spielgemeinschaft den Spielvertrag mit den Lottogesellschaften über deren Annahmestellen abzuschließen, die Lottoscheine in Verwahrung zu nehmen, etwaige Gewinne für die Spielgemeinschaft gegenüber der Lottogesellschaft geltend zu machen, die Gewinne entgegenzunehmen und

einem Treuhandkonto zuzuführen sowie die Gewinne schließlich an die Mitspieler auszuzahlen. Nach Ziff. 3 der Teilnahmebedingungen hatte die Klägerin das Recht, sich selbst an einer Spielgemeinschaft zu beteiligen, wenn sich in einer Spielgemeinschaft nicht genügend Spieler zusammenfanden.

- 5 Treuhänder war nach dem Treuhandvertrag vom 8. Dezember 1997 die A-B.V., die bei Vertragsabschluss von X vertreten wurde.
- 6 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Steuerfahndungsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin in ihren Gewinnermittlungen für die Streitjahre von den Mitspielbeträgen lediglich die Anteile für Spielvermittlung (36 %) und für Serviceleistung und Konzeption (19,2 %), nicht aber den Spieleinsatz-Anteil in Höhe von 44,8 %, der an den Treuhänder abzuführen war, als Betriebseinnahmen erfasst hatte. Außerdem traf der Prüfer die Feststellung, dass nur in geringem Umfang tatsächlich Lottoscheine erworben wurden. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die bisher erklärten Einnahmen, die ausschließlich auf den Service-Anteilen basierten, seien um die auf den Spieleinsatz-Anteil entfallenden Einnahmen zu erhöhen. Die Höhe der Gesamteinnahmen (Service- und Spieleinsatz-Anteil) ermittelten der Prüfer und die Klägerin nach einem Vermerk vom 19. Februar 2002 übereinstimmend mit ... DM für 1998 und ... DM für 1999. Diese verminderten sie um Abschläge für tatsächlich gespielte Lottoscheine von ... DM für 1998 und ... DM für 1999. Bei der Gewinnermittlung berücksichtigte der Prüfer aufgrund der Annahme, dass die Klägerin Veranstalter einer inländischen Lotterie sei und daher eine Lotteriesteuerpflicht bestehe, eine Lotteriesteuer-Rückstellung.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) legte die vom Prüfer ermittelten Besteuerungsgrundlagen den jeweils nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewerbesteuerermessbescheiden 1998 und 1999 vom 31. März 2003 zu Grunde und setzte den Gewerbesteuermessbetrag von ursprünglich Null auf ... € (1998) und auf ... € (1999) fest. Die dagegen eingelegten Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass zwar hinsichtlich der Gewerbesteuerpflicht der Klägerin auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden; denn eine Doppelbelastung mit Lotterie- und Gewerbesteuer trete nur ein, wenn unter Umgehung des staatlichen Glücksspielmonopols eine lotteriesteuerpflichtige Tätigkeit ohne öffentlich-rechtliche Genehmigung ausgeübt werde. Für diese Fälle sei eine Ungleichbehandlung gegenüber gewerbesteuerlich privilegierten staatlichen Lotterien mit dem Willkürverbot vereinbar. Jedoch seien in den Streitjahren die für die Gewerbesteuermessbeträge nach dem Gewerbeertrag maßgeblichen Gewinne jeweils um Betriebsausgaben in Höhe der Spieleinsatz-Anteile von 44,8 % --abzüglich der vom FA auf die als zusätzliche Betriebseinnahmen der Klägerin erfassten Spieleinsatz-Anteile von 44,8 % vorgenommenen Abschläge für tatsächlich gespielte Lottoscheine-- zu vermindern.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FA trägt im Wesentlichen vor, die Klägerin habe den streitbefangenen Spieleinsatz-Anteil von 44,8 % der Spielerentgelte nicht in vollem Umfang zum Erwerb von Lottoscheinen des nationalen Lottoblocks verwendet. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung seien weniger als 2 % der gesamten eingenommenen Entgelte für den Lottoscheinerwerb verwendet worden. Soweit keine Lottoscheine erworben worden seien, habe sich die Klägerin lediglich an die staatliche Lotterie "angehängt" und sei damit selbst Lotterieveranstalter und lotteriesteuerpflichtig. Die Klägerin habe ihr eigenes Vertragswerk verletzt, indem sie den dort geregelten Ausnahmefall zum Regelfall gemacht habe. Der Treuhandvertrag laufe insoweit leer, er werde tatsächlich nicht durchgeführt. Eine betriebliche Veranlassung der Weiterleitung der Gelder an den Treuhänder sei insoweit nicht erkennbar. Auch sei ein Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige davon Kenntnis habe, dass der Zahlungsempfänger vom Betriebszweck abweiche; der X habe als Geschäftsführer der Klägerin von der Nichteinhaltung des Vertragswerks durch den Treuhänder gewusst. Nur hinsichtlich der tatsächlich erworbenen und gespielten Lottoscheine seien deshalb Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Auch das Treuhandverhältnis sei nicht anzuerkennen, denn die Mitspieler hätten dem sog. Treuhänder keine Weisungen erteilen können und die vertragliche Abwicklung nicht beherrscht. Ein Handeln des Treuhänders im fremden Namen sei nicht erkennbar. Im Übrigen seien die Teilnahmebedingungen in wesentlichen Teilen wegen Verstoßes gegen das Transparenzgebot nichtig.
- 10 Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Sie trägt im Wesentlichen vor, das Vertragswerk sei nicht nichtig, denn die Teilnahmebedingungen sähen Ersatzansprüche der Mitspieler vor, wenn es nicht zur Abgabe eines Spielscheins komme. Auch wenn das FG die Frage der Anerkennung des Treuhandverhältnisses nicht für entscheidungserheblich gehalten habe, so bestehe kein

Grund, dem Treuhandverhältnis die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen. Bei einer bloßen Verwaltungstreuhand müsse das Treugut nicht jederzeit zurückgefordert werden können. Auch scheide ein Betriebsausgabenabzug nicht wegen einer Mittelfehlverwendung aus, denn diese geschehe nicht auf der Ebene der Klägerin, sondern auf der Ebene des Treuhänders.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** 1. Die Revision des FA führte nicht zum Erfolg, wenn das FG zu Unrecht von einer Gewerbesteuerpflicht der Klägerin ausgegangen wäre. Die Rechtsauffassung des FG ist jedoch insoweit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dass die Klägerin einen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb betrieben hat (§ 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--), hat auch die Klägerin nicht in Zweifel gezogen; der erkennende Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab. Darüber hinaus ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin nicht von der Gewerbesteuer befreit ist.
- 15** a) Gemäß § 3 Nr. 1 GewStG sind von der Gewerbesteuer u.a. die staatlichen Lotterieu Unternehmen befreit. Gemäß § 13 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) unterliegt --in Anknüpfung an die in § 3 Nr. 1 GewStG bestimmte Steuerbefreiung-- die Tätigkeit der Einnehmer einer staatlichen Lotterie auch dann nicht der Gewerbesteuer, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird. Die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschriften nach § 3 Nr. 1 GewStG und § 13 GewStDV wird in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seit jeher --ausgehend vom Wortsinn "staatlich"-- strikt auf solche Unternehmen beschränkt, die der Staat unmittelbar selbst betreibt oder die in der Form der rechtsfähigen, der Staatsaufsicht unterliegenden Anstalt des öffentlichen Rechts organisiert sind (vgl. BFH-Urteile vom 14. März 1961 I 240/60 S, BFHE 72, 581, BStBl III 1961, 212, und vom 19. November 1985 VIII R 310/83, BStBl II 1986, 719; Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/62 S, BFHE 78, 496, BStBl III 1964, 190). Ausgehend hiervon wird die Klägerin ungeachtet dessen, dass sie nach Maßgabe der Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 2. April 2008 II R 4/06 (BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735) eine Lotterie veranstaltet hat, von den genannten Befreiungsvorschriften nicht erfasst. Das FG hat auch zutreffend angenommen, dass die Klägerin nicht (zugleich oder alternativ) als (bloßer) Einnehmer einer staatlichen Lotterie i.S. von § 13 GewStDV tätig geworden ist. Zu Recht weist das FG nach Maßgabe seiner den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen insoweit darauf hin, dass die Klägerin --soweit im Rahmen des tatsächlich praktizierten Geschäftsmodells überhaupt Lottoscheine einer staatlichen Lotterie erworben worden sind-- nicht lediglich Geschäfte zwischen den Mitspielern und den staatlichen Lotteriegesellschaften vermittelt hat. Selbst wenn man die Betrachtung der Geschäfte der Klägerin auf die Fälle beschränkte, in denen tatsächlich Lottoscheine erworben worden sind, gingen die von der Klägerin nach dem Vertragswerk angebotenen Serviceleistungen --u.a. die Entwicklung von "Systemreihen"-- über die Tätigkeit eines Einnehmers einer staatlichen Lotterie weit hinaus.
- 16** b) Es begegnet keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), dass die Anwendung des § 3 Nr. 1 GewStG auf die staatliche Lotterie beschränkt ist. Für die Privilegierung von staatlichen Lotteriegesellschaften gelten insoweit die gleichen verfassungsrechtlichen Erwägungen wie für die gleichfalls in § 3 Nr. 1 GewStG geregelte Begünstigung von zugelassenen öffentlichen Spielbanken (vgl. dazu und zum insoweit anzulegenden verfassungsrechtlichen Maßstab BFH-Beschluss vom 29. März 2001 III B 80/00, BFH/NV 2001, 1294, m.w.N.). Danach ist die Begünstigung einzelner Steuerpflichtiger regelmäßig gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn diese mit einer Steuer belegt werden, die ein Äquivalent darstellen soll für Steuern, denen (nur) andere, von der Begünstigung ausgenommene Steuerpflichtige unterworfen sind. So wie bei öffentlichen Spielbanken die Spielbankabgabe das Äquivalent für die Befreiung von der Gewerbesteuer und anderen Steuerarten darstellt (vgl. im Einzelnen BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1294), stellt bei der staatlichen Lotterie die Lotteriesteuer das Äquivalent für die gleichermaßen gewährte Befreiung u.a. von der Gewerbesteuer dar. Dies gilt für die Lotteriesteuer ungeachtet dessen, dass in der frühen historischen Entwicklung der Steuerbefreiung für staatliche Lotterieu Unternehmen (näher hierzu BFH-Urteil vom 24. Oktober 1984 I R 158/81, BFHE 142, 500, BStBl II 1985, 223) moderne gleichheitsrechtliche Überlegungen, die ohne Beschränkung auf ein einzelnes Steuergesetz auf den durch die steuerrechtliche Gesamteregelung hergestellten Belastungserfolg abstellen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1294, m.w.N.), ersichtlich keine Rolle gespielt haben.

- 17** c) Auch wenn die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 GewStG nach den vorgenannten Erwägungen im Ergebnis auch der Vermeidung einer Doppelbelastung durch Lotteriesteuer und (hier) Gewerbesteuer dient, begegnet es unter den im Streitfall vorliegenden Umständen keinen gleichheitsrechtlichen Zweifeln, wenn die Klägerin nach den vom BFH in seinem Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735 ausgeführten Maßstäben lotteriesteuerpflichtig wäre, zugleich aber auch wegen der Nichtanwendbarkeit des § 3 Nr. 1 GewStG --mit dem möglichen Ergebnis einer steuerlichen Doppelbelastung-- gewerbesteuerpflichtig ist. Auch für eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 13 GewStDV mit dem Ergebnis der Befreiung der Klägerin von der Gewerbesteuer ist deshalb kein Raum.
- 18** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. hierzu und zum Folgenden z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, m.w.N.). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt wird, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber vorenthalten bleibt, ohne dass sich ausreichende Gründe für die gesetzliche Differenzierung finden lassen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen Gruppe unterschiedlich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen.
- 19** bb) Ein staatliches Glücksspielmonopol ist mit dem Grundrecht der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar, wenn es konsequent am Ziel der Bekämpfung von Suchtgefahren ausgerichtet ist (vgl. BVerfG-Urteil vom 28. März 2006 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, für das staatliche Wettmonopol für Sportwetten in Bayern). Die Bekämpfung der Spiel- und Wettsucht ist ein überragend wichtiges Gemeinwohlziel (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276; BFH-Urteile vom 29. März 2006 II R 59/04, BFH/NV 2006, 1354, und in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735). Der Verfolgung dieses (zulässigen) Lenkungszwecks dient auch die Lotteriesteuer; die Besteuerung verfolgt insoweit einen hinreichenden, legitimen Gemeinwohlzweck (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, m.w.N.). Das Verbot, nicht genehmigte Lotterien zu veranstalten, schließt die Besteuerung nicht aus (BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735).
- 20** cc) Bei dem Veranstalter einer Lotterie tritt zur Belastung mit Lotteriesteuer eine Belastung mit anderen Steuern regelmäßig nur hinzu, wenn dieser --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- in Umgehung des staatlichen Glücksspielmonopols eine nicht öffentlich-rechtlich genehmigte, verbotswidrige Lotterie durchführt. Dass in diesem Fall Befreiungstatbestände wie hier § 3 Nr. 1 GewStG nicht greifen, folgt nach den zuvor genannten gleichheitsrechtlichen Maßstäben einem gewichtigen sachlichen und deshalb tragfähigen Grund. Der genannte, mit dem Gemeinwohlziel des staatlichen Glücksspielmonopols eng verknüpfte Lenkungszweck der Lotteriesteuer rechtfertigt es, die Belastungswirkung dieser Steuer im Fall einer verbotswidrigen Lotterie zusätzlich zur --regelmäßig angeordneten-- Belastung mit anderen Steuern eintreten zu lassen. Denn in dieser Situation kommt der am Gemeinwohl orientierten Zweckverfolgung eine noch größere Bedeutung zu als in den Fällen einer genehmigten Lotterie. Die Sicherung des Lenkungszwecks gebietet es in diesem Fall auch gleichheitsrechtlich nicht, die Lotteriesteuer durch eine Steuerfreistellung, hier von der Gewerbesteuer, ganz oder teilweise zu kompensieren und damit deren Lenkungseffizienz zu mindern.
- 21** d) Die Doppelbelastung der Klägerin mit Lotterie- und Gewerbesteuer führt auch nicht unter dem Aspekt der Übermaßbesteuerung zu einer Grundrechtsverletzung, wobei auch an dieser Stelle offenbleiben kann, ob die hier vorliegende Steuerbelastung in den Schutzbereich des Art. 14 GG oder des subsidiär anwendbaren Art. 2 Abs. 1 GG fällt, denn es ist nicht erkennbar, dass im Streitfall eine verfassungsrechtliche Obergrenze zumutbarer Belastung erreicht worden wäre (vgl. zum Maßstab z.B. BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, unter B.III. der Gründe, m.w.N.). Denn Lotterie- und Gewerbesteuer führen nicht zu einer Kumulation selbständig nebeneinander stehender steuerlicher Belastungen. Vielmehr wirkt die Lotteriesteuer als Betriebssteuer Gewinn mindernd und führt damit auch zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer (§ 7 Satz 1 GewStG). Im Übrigen wirkt sich bei der Bestimmung der Zumutbarkeit der Belastung aus, dass die Lotteriesteuer auch eine am Gemeinwohl orientierte Lenkungsfunktion hat, die nur bei illegalem Verhalten des Steuerpflichtigen ergänzend zum Tragen kommt.

- 22** e) Soweit sich die Klägerin schließlich auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 8. September 2010 C-316/07, C-358/07 bis C-360/07, C-409/07 und C-410/07 (Recht der Internationalen Wirtschaft --RIW-- 2010, 711) beruft, führt auch dies nicht zur Gewerbesteuerfreiheit der Klägerin. Der EuGH hat in jener Entscheidung zur Auslegung des die Niederlassungsfreiheit betreffenden Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) i.d.F. des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C 340, 1; heute: Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union --ABEU-- 2007, Nr. C 306, 1, konsolidierte Fassung in ABIEU 2010, Nr. C 83, 47) und des den freien Dienstleistungsverkehr betreffenden Art. 49 EG (heute: Art. 56 AEUV) u.a. im Hinblick auf ein staatliches Monopol auf Sportwetten und Lotterien Stellung genommen. Die Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils kommen jedoch hinsichtlich der Auslegung und Anwendung des § 3 Nr. 1 GewStG auf den Streitfall schon deshalb nicht zum Tragen, weil sich die Klägerin unter den hier vorliegenden Umständen weder auf Art. 43 EG noch auf Art. 49 EG berufen kann.
- 23** aa) Die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit sollen lediglich die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern (z.B. EuGH-Urteil vom 6. Dezember 2007 C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Rdnr. 33; BFH-Urteil vom 28. Mai 2009 VI R 27/06, BFHE 225, 377, BStBl II 2009, 857, unter II.2.b der Gründe). Art. 49 EG steht nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Anwendung jeder nationalen Regelung entgegen, die bewirkt, dass die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert wird (z.B. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007 C-281/06, Slg. 2007, I-12231, Rdnr. 52, m.w.N.). Art. 49 EG verlangt die Beseitigung jeglicher Diskriminierung des Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit und die Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, soweit sie darauf beruhen, dass der Dienstleistende in einem anderen Mitgliedstaat als dem Dienstleistungsort niedergelassen ist (z.B. BFH-Urteil vom 22. Juli 2008 VI R 56/05, BFHE 222, 442, BStBl II 2008, 894, unter II.3.a der Gründe, m.w.N.); denn Dienstleistungen i.S. des Art. 50 EG (heute: Art. 57 AEUV) sind zeitlich beschränkte Leistungen, die ohne dauerhafte Niederlassung in dem betreffenden Mitgliedstaat erbracht werden (z.B. BFH-Beschluss vom 9. Juli 2007 I B 70/07, BFH/NV 2007, 2357). Danach fallen unter Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit alle Maßnahmen, die geeignet sind, die Tätigkeit des Leistenden zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 222, 442, BStBl II 2008, 894, unter II.3.a der Gründe, m.w.N.).
- 24** bb) Nach diesen Maßstäben sind im Streitfall weder die Niederlassungsfreiheit noch der freie Dienstleistungsverkehr berührt, so dass sich vorliegend die Frage der Auslegung der Art. 43 und 49 EG und der Anwendung der vom EuGH in RIW 2010, 711 konkretisierten Rechtsgrundsätze nicht stellt. Denn die Klägerin ist nicht in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und hat ihre Leistungen in dem Mitgliedstaat erbracht, in dem sie niedergelassen ist. Außerdem verfügte die Klägerin nach ihrem Vortrag in der mündlichen Verhandlung auch nicht in einem anderen Mitgliedstaat über eine Erlaubnis für das Anbieten von Glücksspielen. An der Beurteilung, dass sich die Klägerin im Streitfall nicht auf gemeinschaftsrechtlich verbürgte Grundfreiheiten berufen kann, ändert schließlich auch ihr Hinweis nichts, dass ihre Komplementärin in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sei; denn Leistender ist die Klägerin selbst und nicht der einzelne Gesellschafter.
- 25** cc) Im Übrigen sprächen auch die vom EuGH in RIW 2010, 711 ausgeführten gemeinschaftsrechtlichen Maßstäbe dafür, eine --wie nach Auffassung des EuGH durch die nationalen Gerichte zu beurteilen ist-- möglicherweise zurzeit defizitäre Sicherung des Lenkungszwecks der Bekämpfung der Spiel- und Wertsucht nicht durch eine Minderung der Lenkungseffizienz des derzeit bestehenden normativen Rahmens des staatlichen Glücksspielmonopols zu verstärken. Nach dem EuGH-Urteil in RIW 2010, 711 muss ein staatliches Monopol auf Sportwetten und Lotterien dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit genügen. Dies ist der Fall, soweit, unter dem Aspekt des Ziels eines hohen Verbraucherschutzniveaus, die Errichtung des Monopols mit der Einführung eines normativen Rahmens einhergeht, der dafür sorgt, dass der Inhaber des Monopols tatsächlich in der Lage sein wird, ein solches Ziel mit einem Angebot, das nach Maßgabe dieses Ziels quantitativ bemessen und qualitativ ausgestaltet ist und einer strikten behördlichen Kontrolle unterliegt, in kohärenter und systematischer Weise zu verfolgen. Insoweit kämen auch nach gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben ähnliche Erwägungen zum Tragen, wie sie der erkennende Senat unter Zugrundelegung des verfassungsrechtlichen Maßstabs des allgemeinen Gleichheitssatzes zur Rechtfertigung einer Doppelbelastung mit Lotterien- und Gewerbesteuer (oben unter II.1.c cc) angestellt hat. Auch deshalb wäre § 3 Nr. 1 GewStG --anders als die Klägerin meint-- nicht

gemeinschaftsrechtskonform in der Weise auszulegen, dass von der Vorschrift nicht nur staatliche Lotterieu Unternehmen, sondern sämtliche lotteriesteuerpflichtigen Tätigkeiten, also auch die Veranstaltung nicht genehmigter, verbotswidriger Lotterien, erfasst werden.

- 26** Die Klägerin kann daher keine Gewerbesteuerfreiheit beanspruchen.
- 27** 2. Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass die streitbefangenen, an den sog. Treuhänder weitergeleiteten Spieleinsatz-Anteile --soweit sie nicht zum Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotteriegesellschaft verwendet worden sind-- allein deshalb als Betriebsausgaben zu behandeln seien, weil die Klägerin nach dem vorliegenden Vertragswerk zur Weiterleitung der Gelder verpflichtet gewesen sei, ohne dass dem wegen der insoweit eingeräumten Ersatzansprüche der Mitspieler entgegenstehe, dass im Regelfall keine Lottoscheine durch den Treuhänder erworben worden seien. Unter den im Streitfall festgestellten Umständen ist diese trichterliche Würdigung materiell-rechtlich fehlerhaft und daher für den erkennenden Senat nicht bindend. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat wegen der Begründung im Einzelnen auf seine Entscheidung vom 1. Dezember 2010 in der Rechtssache IV R 68/07 Bezug. Soweit der erkennende Senat unter II.1.b jenes Urteils hinsichtlich der streitbefangenen, an den sog. Treuhänder weitergeleiteten Spieleinsatz-Anteile von Entnahmen der Komplementärin ausgegangen ist, gilt dies jedenfalls für die Zeit bis zum Ausscheiden der A-B.V. als Komplementärin, die nach dem Treuhandvertrag vom 8. Dezember 1997 zugleich Treuhänder gewesen ist. Weitere Treuhandverträge hat das FG nicht festgestellt. Für die ab dem 25. Juni 1999 als Komplementärin der Klägerin eingetretene B-B.V. gelten die Ausführungen jedoch entsprechend, soweit nach dem Vortrag der Klägerin ihre Komplementärin jedenfalls tatsächlich als sog. Treuhänder fungiert hat.
- 28** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Anhaltspunkte dafür feststellen können, dass die Klägerin lediglich vorgetäuscht hat, das amtliche Lottosystem nachzubilden. Ohne eine betrügerische Ausrichtung des Geschäftsmodells liegt es nahe, dass das Geschäftskonzept der Klägerin ohne die Auszahlung auch ausgespielter Gewinne, denen lediglich die von der staatlichen Lotterie gezogenen Zahlen zugrunde gelegen haben, wirtschaftlich nicht tragfähig gewesen wäre. Deshalb wird das FG im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu der Frage nachzuholen haben, ob, in welcher Höhe und wann Gewinnansprüche der Mitspieler gegen die Klägerin entstanden sind, die nicht beim absprachegemäßen Abschluss von Lotterieverträgen angefallen sind und zu weiterem betrieblich veranlassten Aufwand (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes) der Klägerin geführt haben. Die Frage, in welchem Wirtschaftsjahr sich die Verpflichtung zur Auszahlung von Lotteriegewinnen Gewinn mindernd auswirkt, bestimmt sich für die Klägerin nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen. Die Höhe der im Rahmen der von der Klägerin unter Zugrundelegung der Zahlen der staatlichen Lotterie getätigten Geschäfte (nach Maßgabe der Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735 handelte es sich um die Veranstaltung einer Lotterie) erstarkten Gewinnansprüche wird das FG ggf. im Wege einer Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) festzustellen haben. Wegen der möglichen Anknüpfungspunkte für eine solche Schätzung verweist der erkennende Senat gleichfalls auf seine Entscheidung in dem Verfahren IV R 68/07.
- 29** 4. Im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits weist der Senat darauf hin, dass hinsichtlich der streitbefangenen Gelder weder unter dem Gesichtspunkt eines steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses deren Zurechnung bei den Mitspielern in Betracht kommt noch die Annahme eines sog. "durchlaufenden Postens" mit dem Ergebnis der Gewinnneutralität des Spieleinsatz-Anteils. Wegen der Einzelheiten nimmt der Senat auch insoweit auf die Hinweise in seiner Entscheidung IV R 68/07 Bezug. Soweit das FG für die Streitjahre (1998 und 1999) im Ergebnis die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Form von Lotteriesteuer gebilligt hat, trifft dies im Hinblick auf das BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735 auf keine rechtlichen Bedenken. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer dem Betrag nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag (vgl. Senatsurteil vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516, m.w.N.). Der Schuldner muss mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen; die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zur Bildung einer Rückstellung nicht aus (z.B. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.). Dabei ist auf die objektivierte Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns abzustellen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 17. April 2000 X B 9/00, BFH/NV 2000, 1334, m.w.N.). Hat die Klägerin selbst eine nicht genehmigte Lotterie durchgeführt, ist nach diesen Maßstäben auch die Würdigung möglich, dass die Klägerin mit einer Inanspruchnahme wegen Lotteriesteuer ernsthaft rechnen musste. Hinsichtlich der möglichen Bildung einer Gewerbesteuer-Rückstellung wird das FG jedoch zu prüfen haben, ob die Klägerin unter den im Streitfall vorliegenden Umständen überhaupt mit einer Inanspruchnahme wegen Gewerbesteuer rechnen musste, soweit ihre

Geschäfte in der Nachbildung des amtlichen Lottosystems bestanden haben. Der Umstand, dass die Klägerin diesen Teil ihrer Geschäfte durch den Transfer der Spieleinsatzgelder an den sog. Treuhänder auch für das FA nicht hinreichend transparent gestaltet hat, legt den Schluss nahe, dass bei der genannten objektivierten Betrachtungsweise insoweit eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme wegen Gewerbesteuer jedenfalls in den Streitjahren (1998 und 1999) --vor Beginn einer Steuerfahndungsprüfung u.a. wegen Gewerbesteuer im August 2001-- (noch) nicht gegeben war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de