

Urteil vom 01. Dezember 2010, IV R 17/09

Treuhandverhältnis bei einem Lotterie-Dienstleistungsunternehmen - Gewinn mindernde Berücksichtigung von Spielgewinnen bei einem nicht staatlichen Lotterieveranstalter - Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses - Annahme eines durchlaufenden Postens bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - Rechtsfolgen eines "non liquet"

BFH IV. Senat

AO § 39, EStG § 4, EStG § 5 Abs 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 15, HGB § 247, HGB § 249, HGB § 266, BGB § 177 Abs 1, EStG § 4, EStG § 5 Abs 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 15

vorgehend FG Düsseldorf, 11. März 2009, Az: 14 K 5127/05 F

Leitsätze

1. Die steuerrechtliche Anerkennung einer sog. Mittelverwendungstreuhand scheidet aus, wenn die vom "Treugeber" erteilte Vollmacht zum Abschluss eines Treuhandvertrags die tatsächliche Mittelverwendung nicht deckt und diese auch nicht durch den "Treugeber" genehmigt wird .
2. 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

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb in den Streitjahren (2000 bis 2002) eine Lotto-Servicegesellschaft. Am 18. Februar 2000 firmierte die Klägerin zunächst als A-KG; im März 2000 übernahm sie ihren Geschäftsbetrieb von der B-KG. Ab dem 5. März 2001 firmierte die Klägerin als C-KG und ab dem 17. Oktober 2003 unter D-KG. Komplementärin der Klägerin ist die E B.V. mit Sitz in den Niederlanden. Alleinvertretungsberechtigter Direktor der Komplementärin ist X. Kommanditistin der Klägerin war in den Streitjahren die Beigeladene, die im Jahr 2006 ausgeschieden ist.
- 2** Die Klägerin organisierte in den Streitjahren Spielgemeinschaften zur Teilnahme an den wöchentlichen Ausspielungen des deutschen Lotto- und Totoblocks mit von ihr entwickelten Systemreihen (Zahlenkombinationen), welche für die in Spielgemeinschaften verbundenen Mitspieler einzusetzen waren. Gemäß Ziff. 7 der Teilnahmebedingungen (allgemeine Geschäftsbedingungen) erteilten die Mitspieler der "Gesellschaft" (Klägerin) 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 einem 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 begründet. Nach § 2 Nr. 2 des Geschäftsbesorgungsvertrags waren die auf dem Einzahlungskonto eingehenden Beträge wie folgt zu verwenden:
 - 44,8 % zur Vertragserfüllung an die Treuhandgesellschaft,
 - 36,0 % für die Spielvermittlung an die "Gesellschaft" (Klägerin),
 - 19,2 % für Serviceleistung und Konzeption der Spielmöglichkeit an die "Gesellschaft" (Klägerin).
- 4** Gemäß Ziff. 8 der Teilnahmebedingungen beauftragten die Mitspieler einen von der "Gesellschaft" (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, diese entgegenzunehmen und einem Treuhandkonto zuzuführen, sowie die Gewinne schließlich an die Mitspieler auszuzahlen. Nach Ziff. 3 der Teilnahmebedingungen war die Klägerin für den Fall, dass nicht alle Anteile an einer Spielgemeinschaft an Mitspieler vergeben werden können, berechtigt, sich selbst an der Spielgemeinschaft zu beteiligen und/oder den bestellten Treuhänder anzuweisen, für diese Spielgemeinschaft keinen Spielvertrag mit den Lottogesellschaften abzuschließen. Für den zuletzt genannten Fall sollte der Mitspieler "auf andere Weise an Ersatz gelangen".

- 5 Treuhänder war nach den Treuhandverträgen vom 24. Januar 2000 die F B.V. und vom 3. September 2001 bzw. 2. Juli 2002 die G B.V., jeweils mit Sitz in den Niederlanden. Die Treuhandgesellschaften wurden bei Abschluss der Treuhandverträge jeweils von X vertreten. In § 1 B und D der jeweiligen Treuhandverträge war geregelt, in den allgemeinen Geschäftsbedingungen sei vorgesehen, dass die Anteile der Spielgemeinschaften und das gezeichnete Spielentgelt der Spielgemeinschaften auf den Treuhänder zur Treuhandverwaltung für die Mitspieler und Spielgemeinschaften übertragen werden. In § 2 Satz 2 des Treuhandvertrags wurde festgelegt, dass die in der Anlage zum Vertrag beigefügten allgemeinen Geschäftsbedingungen Inhalt des Treuhandvertrags sind. Nach § 3 des Treuhandvertrags sollte der Treuhänder die Spielanteile jeder Spielgemeinschaft treuhänderisch verwalten, um die Rechte in Bezug auf das gemäß den allgemeinen Geschäftsbedingungen im Eigentum der Mitspieler stehende Vermögen zu sichern.
- 6 Wie sich aus der vom Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 4. Mai 2009 14 K 5127/05 F erkannten Berichtigung des Tatbestands des hier angefochtenen Urteils ergibt, wurden nach den Angaben der Steuerfahndung für ca. 2 % der Einsätze der Mitspieler Lottoscheine abgegeben. Im Übrigen erhielten die Spieler anteilig in Höhe ihrer Quote Gewinne ausgezahlt, die angefallen wären, wenn mit den Mitspielern vor den amtlichen Lottoziehungen mitgeteilten Zahlenkombinationen und Spielscheinnummern Verträge mit den staatlichen Lotterien zustande gekommen wären.
- 7 Eine bei der Vorgängergesellschaft der Klägerin ab Januar 1999 durchgeführte Steuerfahndungsprüfung gelangte zu der Feststellung, dass jene Gesellschaft der Lotteriesteuer unterliege. Am 27. September 2001 erließ das Finanzamt A gegen jene Gesellschaft Lotteriesteuerbescheide. Gegen die Klägerin ergingen gleichfalls aufgrund der Feststellungen einer Steuerfahndungsprüfung am 10. Juli 2003 Bescheide über Lotteriesteuer in Höhe von ... € (1. März bis 31. Dezember 2000), ... € (1. Januar bis 31. Dezember 2001) und ... € (1. Januar bis 30. November 2002). Einspruch und Klage der Klägerin hatten keinen Erfolg. Die vom FG Köln gegen sein Urteil vom 16. November 2005 11 K 3095/04 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 849) zugelassene Revision wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 2. April 2008 II R 4/06 (BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735) als unbegründet zurück, u.a. mit der Begründung, die Klägerin habe eine der Lotteriesteuer unterliegende Lotterie veranstaltet.
- 8 Auf der Grundlage der von der Klägerin abgegebenen Feststellungserklärungen 2000 bis 2002 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) stehende Feststellungsbescheide. Darin stellte er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 auf ./... DM (Bescheid vom 7. März 2003), für das Jahr 2001 auf ./... DM (Bescheid vom 5. Juni 2003) und für das Jahr 2002 auf ./... € (Bescheid vom 19. April 2004) fest.
- 9 Im Rahmen einer bei der Vorgängergesellschaft ab August 2001 durchgeführten Steuerfahndungsprüfung sowie einer Anschlussprüfung bei der Klägerin u.a. wegen Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer gelangte der Prüfer sowohl in seinem die Vorgängergesellschaft betreffenden Prüfungsbericht vom 20. November 2002 für die Jahre 1997 bis 1999 als auch in seinem die Klägerin betreffenden Bericht vom 6. April 2005 für die Jahre 2000 bis 2002 zu der Feststellung, dass in den Gewinnermittlungen von den Spielbeiträgen lediglich die Anteile für Spielvermittlung (36 %) und für Serviceleistungen und Konzeption (19,2 %), nicht aber der Spieleinsatz-Anteil in Höhe von 44,8 %, der nach dem Vertragswerk an den Treuhänder abzuführen war, als Betriebseinnahmen erfasst worden waren. Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ging der Prüfer gemäß Tz. 11 des Steuerfahndungsberichts vom 6. April 2005 davon aus, dass für tatsächlich abgegebene Lottoscheine ein Abschlag von 2 % zu gewähren sei, und nahm insoweit auf den Prüfungsbericht wegen Lotteriesteuer vom 23. Juni 2003 Bezug. Zusätzlich seien die Einnahmen zu erfassen, die mit tatsächlich abgegebenen Lottoscheinen in Zusammenhang stünden. Auf dieser Grundlage ermittelte der Prüfer unter Tz. 14 des Berichts folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

...

- 10** Das FA erließ daraufhin am 16. Juni 2005 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide 2000 bis 2002, in denen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe feststellte und verteilte:
- ...
- 11** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage sah das FG teilweise als begründet an. Zuvor hatte die Klägerin eine berichtigte Feststellungserklärung 2002 vom 8. März 2007 eingereicht, in der lediglich noch ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € (laufende Einkünfte ./... €) ausgewiesen war. Nach der Gewinn- und Verlustrechnung 2002 betrug der Umsatzerlös Januar bis Dezember 2002 unverändert ... €. Das FG änderte die angefochtenen Feststellungsbescheide 2000 bis 2002, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. November 2005, dahin ab, dass der Gewinn für das Jahr 2000 mit ... €, für das Jahr 2001 mit ... € und für das Jahr 2002 mit ... € festgestellt wird; im Übrigen wies es die Klage ab.
- 12** Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Spieleinsatz-Anteile seien nicht deshalb gewinnneutral zu behandeln, weil es sich um den Mitspielern als Treugeber zuzurechnende Wirtschaftsgüter handele (§§ 39 Abs. 2, 159 AO). Nach den vorliegenden Treuhandverträgen sei die Klägerin nicht als Treuhänder aufgetreten. Auch im Rahmen des Geschäftsbesorgungsvertrags sei kein Treuhandverhältnis mit den Mitspielern vereinbart worden. Gegen ein Treuhandverhältnis spreche, dass der Spieleinsatz-Anteil zusammen mit den Service-Anteilen auf Konten der Klägerin vereinnahmt worden sei und es deshalb an einer Trennung von Treugut und Eigenvermögen fehle. Diese "Vermischung" bei der Klägerin werde auch nicht dadurch beseitigt, dass der Spieleinsatz-Anteil nach Weiterleitung zumindest zunächst als gesondertes Vermögen der niederländischen Treuhandgesellschaften erschienen sei. Auch habe der Mitspieler nach Leistung seines Einsatzes weder Einfluss auf das weitere Geschehen noch einen Rückzahlungsanspruch gehabt. Damit sei die für ein Treuhandverhältnis wesentliche Verpflichtung des Treuhänders zur jederzeitigen Rückgabe des Treuguts nicht erfüllt. Auch seien die Spieleinsatz-Anteile weder "durchlaufende Posten" noch Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zwar habe die Klägerin den tatsächlichen Abfluss der Spieleinsatz-Anteile an den Treuhänder im Klageverfahren nachgewiesen. Es fehle jedoch an der betrieblichen Veranlassung des Abflusses. Die Klägerin habe unstreitig bei ca. 98 % der Spieleinsatz-Anteile den Treuhänder angewiesen, keine Lottoscheine zu erwerben; die Spieler hätten in anderer Weise Ersatz erhalten sollen. Eine entsprechende Verpflichtung gegenüber den Mitspielern habe nur im Fall des tatsächlichen Erwerbs von Lottoscheinen beim Treuhänder gelegen. Auch habe die Klägerin keinen Freistellungsanspruch gegenüber dem Treuhänder. Aufgrund fehlender vertraglicher Regelungen sei den Treuhändern freigestellt gewesen, wie sie mit den erhaltenen Geldern weiter verfahren. All dies schließe eine betriebliche Veranlassung der Abführung der Spieleinsatz-Anteile aus. Insoweit komme auch nicht die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber dem Treuhänder wegen der Erfüllung von Ersatzansprüchen der Mitspieler in Betracht. Der hinsichtlich tatsächlich gespielter Lottoscheine vom FA anerkannte Betriebsausgabenabzug sei auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Gewinn mindernd zu berücksichtigen seien Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Form von Lotteriesteuer für alle drei Streitjahre. Hinsichtlich der Gewerbesteuer kämen solche Rückstellungen nur zum 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 in Betracht. Auf den 31. Dezember 2000 sei keine Gewerbesteuer-Rückstellung zu bilden, weil sich die im Jahr 2000 laufende Fahndungsprüfung nur auf Lotteriesteuer bezogen habe und daher nicht die Grundlage für die überwiegende Wahrscheinlichkeit einer Gewerbesteuer-Nachforderung liefere.
- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses verneint. Sie --die Klägerin-- habe im Auftrag der Mitspieler den eingezahlten Betrag in eine Treugutkomponente und die Vergütungskomponenten "entmischt". Auch sei eine Treuhandschaft im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil kein Rückforderungsrecht des Treugebers bestehe, denn die jederzeitige Rückgabe des Treuguts entspreche nur dem Wesen einer Verwaltungstreuhand, nicht dem einer Verwendungstreuhand, die den Treuhänder nur zur bestimmungsgemäßen Verwendung der anvertrauten Mittel verpflichte. Zumindest stellten die weitergeleiteten Beträge Betriebsausgaben dar. Das Vertragswerk habe auch bei Nichtzustandekommen einer Spielgemeinschaft (Schadens-)Ersatzansprüche der Teilnehmer vorgesehen; es komme nicht darauf an, ob die Klägerin insoweit einen vertraglichen Freistellungsanspruch gegen den Treuhänder habe. Die Personenidentität auf der Ebene der vertretungsberechtigten Organe stehe einem Betriebsausgabenabzug nicht entgegen.
- 14** Die Klägerin beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die geänderten Feststellungsbescheide 2000 bis 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. November 2005 erklärungsgemäß zu ändern.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 16** Es trägt im Wesentlichen vor, dass es sich bei den streitbefangenen Beträgen um Ausgaben für betriebsfremde Zwecke, also um Entnahmen, handele. Eine betriebliche Veranlassung, den Anteil von 44,8 % der Spieleinnahmen an den Treuhänder weiterzuleiten, ergebe sich auch nicht aus der Ersatzverpflichtung im Fall des Nichterwerbs von Lottoscheinen, denn den Treuhänder treffe nach dem Vertragswerk keine entsprechende Verpflichtung. Ausgehend von der faktischen Handhabung seien nur Überweisungen in Höhe von 2 % der Gesamteinnahmen nötig gewesen. Die Klägerin habe --obwohl sie insoweit die Feststellungslast treffe-- Angaben dazu verweigert, welcher Anteil der 44,8 % für die Auszahlung von Gewinnen verwendet worden sei. 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. Ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis liege schon deshalb nicht vor, weil es im Innenverhältnis an einer Treuhand konstituierenden Weisungsbefugnis der Treugeber mangle.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision der Klägerin 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--).
- 18** Zwar ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Spieleinsatz-Anteile (44,8 % der von den Spielern eingezahlten Beträge) --jedenfalls soweit sie nicht zum Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotteriegesellschaft verwendet worden sind-- nicht unter dem Gesichtspunkt eines steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses einem Anderen als der Klägerin zuzurechnen sind (II.1.). Es handelt sich auch insoweit um Betriebseinnahmen der Klägerin (II.2.). In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG auch die Annahme eines sog. durchlaufenden Postens verneint (II.3.). Gleiches gilt für die Würdigung des FG, dass eine betriebliche Veranlassung der Weiterleitung der Spieleinsatz-Anteile an den (jeweiligen) Treuhänder nicht aus der Verpflichtung der Klägerin gegenüber den Mitspielern aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag abgeleitet werden könne, soweit mit den Geldern nicht --wie in dem zugrunde liegenden Vertragswerk vorgesehen-- Lottoscheine erworben worden sind (II.4.b). Das FG wird jedoch noch zu prüfen haben, inwieweit in den Fällen der Nichtteilnahme an den staatlichen Lotterien im Rahmen der von der Klägerin veranstalteten Lotterie entstandene Gewinnansprüche ("Ersatzansprüche") der Mitspieler bei der Klägerin Gewinn mindernd zu berücksichtigen sind (II.4.d und II.6.).
- 19** 1. Die Würdigung des FG, dass es sich bei den Spieleinsatz-Anteilen nicht um den Mitspielern als Treugeber zuzurechnende Wirtschaftsgüter (hier in Gestalt liquider Mittel) handelt (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO), ist --jedenfalls soweit die an den sog. Treuhänder weitergeleiteten Mittel entgegen den Teilnahmebedingungen tatsächlich nicht für den Erwerb von Lottoscheinen bei staatlichen Lottogesellschaften verwendet worden sind-- revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 20** a) Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Eigentümer im Sinne dieser Vorschrift ist der zivilrechtliche Eigentümer bzw. Inhaber des Wirtschaftsguts. Eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO; übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO führt beispielhaft für das in Satz 1 dieser Vorschrift genannte wirtschaftliche Eigentum Treuhandverhältnisse an, bei denen das Wirtschaftsgut grundsätzlich dem Treugeber zuzurechnen ist.
- 21** aa) Der Begriff der Treuhand wird in § 39 Abs. 2 AO nicht definiert. Auch kennen weder das bürgerliche Recht noch das Steuerrecht einen typischen Treuhandvertrag; die Treuhandschaft zeichnet sich durch eine Vielzahl von Formen aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. Januar 1993 IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615, m.w.N.; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 39 AO Rz 31; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 39 Rz 36, m.w.N.). Dies führt indes nicht dazu, dass jede formal als "Treuhandvertrag" bezeichnete Vereinbarung zur steuerrechtlichen Anerkennung eines Treuhandverhältnisses i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Januar 1999 I R 69/97, BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, und vom 4. Dezember 2007 VIII R 14/05, BFH/NV 2008, 745). Die Vorschrift greift nur dann, wenn im konkreten Einzelfall ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis besteht (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590).

Ob dies der Fall ist, muss nach den in der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen entschieden werden. Allgemein gilt, dass bei der Prüfung, ob ein Treuhandverhältnis (im steuerrechtlichen Sinne) tatsächlich gegeben ist, ein strenger Maßstab anzulegen ist (vgl. BFH-Urteile vom 15. Juli 1997 VIII R 56/93, BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152; in BFH/NV 2008, 745). Wesentliche inhaltliche Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Weisungsgebundenheit des Treuhänders und --jedenfalls im Grundsatz-- dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treuguts (vgl. zum Weisungsrecht gegenüber dem Treuhänder Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc; hinsichtlich aller genannten Voraussetzungen BFH-Urteile in BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152, und in BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, jeweils m.w.N.; in BFH/NV 2008, 745). Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, und in BFH/NV 2008, 745, jeweils m.w.N.). Auch muss das Treuhandverhältnis wegen der vom Zivilrecht abweichenden Zurechnungsfolge auf ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarungen zwischen Treugeber und Treuhänder beruhen und auch tatsächlich durchgeführt werden (gleichfalls ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152, und in BFH/NV 2008, 745; Senatsbeschluss vom 11. März 2008 IV B 77/07, BFH/NV 2008, 1159); dabei wird auch die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung vorausgesetzt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 745; kritisch dazu Kruse in Tipke/Kruse, a.a.O., § 39 AO Rz 34). Das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse muss wegen der vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnungsfolge eindeutig erkennbar sein (auch hierzu BFH-Urteile in BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152, m.w.N., und in BFH/NV 2008, 745).

- 22** bb) Ob ein Vertrag oder --wie hier-- ein Vertragswerk als Vereinbarung einer Treuhand auszulegen ist und wem ggf. als Treugeber ein Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen ist, obliegt in erster Linie der Würdigung des FG als Tatsacheninstanz; das FG hat über das Vorliegen dieser Voraussetzungen anhand der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1159). Die Revisionsinstanz hat die grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz obliegende Auslegung von Verträgen nur darauf zu überprüfen, ob es die Willenserklärungen der Beteiligten richtig ausgelegt, ob es vor allem die gesetzlichen Auslegungsregeln (vgl. §§ 133, 157 BGB) beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil in BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152, m.w.N.). Die bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls gewonnene Überzeugung bindet das Revisionsgericht selbst dann, wenn sie nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1159).
- 23** b) Nach diesen Maßstäben hält die Würdigung des FG, dass auf der Grundlage des im Streitfall maßgeblichen Vertragswerks die Mitspieler nicht als Treugeber anzusehen seien, jedenfalls im Ergebnis revisionsrechtlicher Überprüfung stand, soweit die Mittel der Mitspieler nicht zum Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotteriegesellschaft verwendet worden sind.
- 24** aa) Das FG hat die Umstände des Streitfalls dahin gewürdigt, dass die Mitspieler nach Leistung ihres Einsatzes keinen Einfluss mehr auf das weitere Geschehen und insbesondere keinen Anspruch auf Rückzahlung der eingezahlten Gelder mehr gehabt hätten und deshalb im Streitfall ein wesentliches Merkmal eines Treuhandverhältnisses fehle. Allerdings ist der Klägerin darin zuzustimmen, dass bei einer Mittelverwendungstreuhand (vgl. zum Begriff z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 30. Oktober 2003 III ZR 344/02, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2004, 121) hinsichtlich der Gelder des Treugebers, die vom Treuhänder abredgemäß verwendet werden, jedenfalls grundsätzlich keine Rückgabepflichtung des Treuhänders besteht. Gleichwohl steht der Hinweis der Klägerin auf das Vorliegen einer Verwendungstreuhand dem vom FG gefundenen Ergebnis nicht entgegen, soweit der Spieleinsatz-Anteil tatsächlich nicht für den Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lottogesellschaft verwendet worden ist. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob nach den zuvor genannten Maßstäben auch eine Mittelverwendungstreuhand zu einem steuerrechtlich relevanten Treuhandverhältnis führen kann, soweit sie grundsätzlich die Rückforderung der überlassenen Mittel ausschließt. Denn jedenfalls an dem Erfordernis der tatsächlichen Durchführung des vereinbarten Treuhandverhältnisses wäre auch im Fall der Verwendungstreuhand festzuhalten. Soweit keine Verwendung in dem den Mitspielern versprochenen Sinne erfolgt ist, wäre deshalb auch einem derart vereinbarten Treuhandverhältnis die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen. Auch stellt es unter den im Streitfall vorliegenden Umständen eine mögliche Würdigung dar, wenn das FG im Ergebnis davon ausgegangen ist, dass die Mitspieler nach der Zahlung ihres Einsatzes hinsichtlich eventueller späterer Auszahlungen lediglich Ansprüche hatten, die denen eines Spielers in einer staatlichen Lotterie vergleichbar sind; auch insoweit spräche das im Streitfall praktizierte Geschäftsmodell gegen das Vorliegen eines steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses. Wenn das FG als gegen eine solche Treuhand sprechenden Gesichtspunkt auch

berücksichtigt hat, dass die Klägerin Spieleinsatz-Anteil und Service-Anteil der eingezahlten Gelder "vermischt" hat, so taugt dieser Umstand jedenfalls als mögliches Indiz dafür, dass eine treuhandähnliche Verwaltung der für Spieleinsätze vorgesehenen Gelder auch im äußeren Erscheinungsbild nicht erkennbar war. Letztlich kann jedoch offenbleiben, ob im Streitfall ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis bereits aus den vorstehenden Gründen zu verneinen ist.

- 25** bb) Hinsichtlich des streitbefangenen, an den sog. Treuhänder weitergeleiteten, indes tatsächlich nicht zum Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotteriegesellschaft verwendeten Teils der Spieleinsatz-Gelder scheidet die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses bereits deshalb aus, weil sich die nach Maßgabe der vom FG festgestellten Teilnahmebedingungen der Klägerin erteilte Vollmacht der Mitspieler (Ziff. 7 der Teilnahmebedingungen) lediglich auf den Abschluss eines Treuhandvertrags im Namen eines jeden Mitspielers bezog, der seinerseits den Abschluss eines Spielvertrags mit "den Lottogesellschaften über deren Annahmestellen" zum Gegenstand hatte (Ziff. 8 der Teilnahmebedingungen); dementsprechend sind die Teilnahmebedingungen auch zum Inhalt des Treuhandvertrags bestimmt worden. Eine anders lautende Vereinbarung mit dem sog. Treuhänder dahin, die Spieleinsatz-Anteile tatsächlich --ungeachtet des in Ziff. 3 der Teilnahmebedingungen bestimmten Ausnahmefalls-- zu einem ganz überwiegenden Teil nicht zu dem in den Teilnahmebedingungen bestimmten Zweck zu verwenden, war von der Vollmacht der Mitspieler nicht gedeckt. Ausgehend von den Feststellungen des FG sind im Streitfall keine Umstände ersichtlich, nach denen die Vereinbarung einer von den Teilnahmebedingungen abweichenden Geschäftspraxis von den Mitspielern nachträglich genehmigt worden wäre (§ 177 Abs. 1 BGB); den Mitspielern waren weder Art oder Umfang einer von dem Vertragswerk abweichenden Geschäftspraxis bekannt noch sind diese im weiteren Verlauf ihrer Spielbeteiligung nachträglich über das überwiegend praktizierte Geschäftsmodell informiert worden. Daher konnte die tatsächliche Geschäftspraxis, nach der sich die Klägerin ganz überwiegend im Rahmen der Veranstaltung einer eigenen Lotterie lediglich an eine staatliche Lotterie "angehängt" hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735), nicht durch einen im Namen der Mitspieler abgeschlossenen Treuhandvertrag gedeckt sein. Schon deshalb scheidet die Zurechnung der nicht zum Erwerb von Lottoscheinen verwendeten Spieleinsatz-Anteile bei den Mitspielern im Rahmen eines steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO aus. Dem steht nicht entgegen, dass der im Streitfall abgeschlossene Treuhandvertrag nach den Feststellungen des FG formell dem in den Teilnahmebedingungen versprochenen Geschäftsmodell entsprach. Denn insoweit steht der steuerrechtlichen Anerkennung eines Treuhandverhältnisses entgegen, dass entgegen dem bereits genannten Erfordernis der tatsächlichen Durchführung des Vereinbarten die formell bestimmte Geschäftspraxis ganz überwiegend tatsächlich nicht umgesetzt worden ist. Deshalb wäre dem von der Klägerin behaupteten Treuhandverhältnis sogar insgesamt die steuerliche Anerkennung zu versagen, also auch insoweit, als tatsächlich Lottoscheine erworben worden sind. Nachdem jedoch FA und FG insoweit entsprechende Abschläge bei den Einnahmen der Klägerin vorgenommen haben, die von der Klägerin der Höhe nach nicht beanstandet worden sind, kommt es auf letztgenannten Gesichtspunkt nicht entscheidungserheblich an.
- 26** Der streitbefangene, nicht für den Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotteriegesellschaft verwendete Spieleinsatz-Anteil der an die Klägerin von den Mitspielern gezahlten Gelder ist somit nach § 39 Abs. 1 AO der Klägerin und nicht den Mitspielern zuzurechnen.
- 27** 2. Bei den streitbefangenen, abweichend vom vereinbarten Geschäftsmodell verwendeten Spieleinsatz-Geldern handelt es sich in voller Höhe um Betriebseinnahmen. Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (z.B. BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, und vom 2. September 2008 X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550; Senatsurteil vom 8. November 2007 IV R 24/05, BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356, m.w.N.). "Betrieblich" veranlasst ist eine Zuwendung von Vermögenswerten dann, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (Senatsurteil in BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356, m.w.N.). Im Streitfall bestand ein wirtschaftlicher Zusammenhang der fraglichen Einnahmen mit einem Gewerbebetrieb. Denn mit der Veranstaltung einer Lotterie (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735) waren die Gesellschafter der Klägerin (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751) --wie im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig ist und wie auch die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes bei einer Lotterie voraussetzt-- Unternehmer eines Betriebs i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der auf eine selbstständige nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung (§ 15 Abs. 2 EStG) gerichtet war. Mit der Ausübung (jedenfalls auch) einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG war die mit

Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Klägerin in vollem Umfang als Gewerbebetrieb anzusehen (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

- 28** 3. Das FG hat im Ergebnis zu Recht verneint, dass die streitbefangenen Mittel bei der Klägerin nur sog. durchlaufende Posten waren. Nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG sind bei der Ermittlung des Gewinns Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuscheiden, die als durchlaufende Posten im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Kennzeichen des durchlaufenden Postens ist mithin die Verklammerung von Einnahme und Ausgabe zu einem einheitlichen Vorgang (vgl. hierzu und zum folgenden Senatsurteil vom 15. Mai 2008 IV R 25/07, BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715, m.w.N.). Die Regelung gilt zwar unmittelbar nur im Fall der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG); sie beschreibt jedoch Grundsätze, die auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch --wie hier-- Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG) in dem Sinne zu beachten sind, dass die Gewinnneutralität des Vorgangs durch die Aktivierung und Passivierung gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge sichergestellt wird. Demgemäß setzt zwar die Annahme eines durchlaufenden Postens weder die Existenz eines Treuhandverhältnisses voraus noch ist es erforderlich, dass die vereinnahmten Beträge gesonderten Konten gutgeschrieben werden. Auch kommt es bei Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich --im Gegensatz zur Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG)-- nicht darauf an, ob die Beträge vom Steuerpflichtigen im fremden Namen vereinnahmt werden; ausreichend ist vielmehr, dass er für fremde Rechnung handelt. Gegen die Annahme eines durchlaufenden Postens sprechen im Streitfall indes neben dem Umstand, dass die Klägerin nach den Feststellungen des FG nicht für fremde Rechnung gehandelt hat, auch die nachstehend behandelten Besonderheiten, nach denen eine vollständige betriebliche Veranlassung der Mittelabflüsse an den sog. Treuhänder und damit die Gewinnneutralität entsprechender Wertzu- und -abgänge ausgeschlossen ist.
- 29** 4. Revisionsrechtlicher Überprüfung stand hält die Würdigung des FG, dass die nach den auch vom FA nicht bestrittenen Feststellungen des FG an den sog. Treuhänder weitergeleiteten Gelder (Spieleinsatz-Anteile) infolge der vom Vertragswerk abweichenden tatsächlichen Durchführung der Lotteriegeschäfte grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben der Klägerin anzuerkennen sind. Soweit das FG --dem FA folgend-- wegen tatsächlich gespielter Lottoscheine neben entsprechenden Gewinnen als Betriebseinnahmen auch Betriebsausgaben für den Erwerb von Scheinen der staatlichen Lotterien berücksichtigt hat, ist dies gleichfalls nicht zu beanstanden. Das FG wird jedoch noch zu prüfen haben, inwieweit im Rahmen der von der Klägerin veranstalteten Lotterie entstandene Gewinnansprüche der Mitspieler --auch als nach dem Vertragswerk den Mitspielern eingeräumte "Ersatzansprüche"-- bei der Klägerin zu Betriebsausgaben geführt haben.
- 30** a) Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein solcher Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2., m.w.N., und vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a). Die Beantwortung der Frage, ob Aufwendungen durch eine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit veranlasst sind, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH im Wesentlichen eine Frage der Feststellung und der Würdigung des Sachverhalts, die in erster Linie dem FG obliegt und in der Regel für den BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend ist, es sei denn, dass vom Revisionsgericht zu berücksichtigende Verfahrensverstöße bei der Feststellung des Sachverhalts vorgekommen sind oder die Würdigung einen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze enthält (vgl. Senatsurteil vom 6. März 2008 IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311, m.w.N.). Die Gesamtwürdigung des FG erzeugt darüber hinaus dann keine Bindungswirkung gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn das FG die maßgeblichen Umstände nicht vollständig in seine Überzeugungsbildung einbezogen hat; dies stellt --auch ohne diesbezügliche Rügen-- einen materiell-rechtlichen Fehler dar (vgl. z.B. Senatsurteile in BFH/NV 2008, 1311, m.w.N.; vom 26. Juni 2007 IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103; BFH-Urteil vom 19. Dezember 2005 VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728).
- 31** b) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, dass --soweit mit den streitbefangenen Spieleinsatz-Anteilen keine Lottoscheine erworben worden sind-- eine betriebliche Veranlassung der Weiterleitung der Spieleinsatz-Anteile an den sog. Treuhänder nicht aus der Verpflichtung der Klägerin gegenüber den Mitspielern aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag abgeleitet werden könne, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** Zutreffend stützt sich das FG für die Verneinung einer betrieblichen Veranlassung insoweit darauf, dass die Klägerin bei ca. 98 % der von den Mitspielern geleisteten Spieleinsatz-Anteile den Treuhänder angewiesen hat, keine Lottoscheine zu erwerben, und dass die Spieler Ersatz in anderer Weise erhalten sollten. Folge aus dem Fehlen einer

solchen betrieblichen Veranlassung ist dann, dass die Weiterleitung von Spieleinsatz-Anteilen an den sog. Treuhänder nur als außerbetrieblich veranlasste Zahlung und damit als Entnahme zu behandeln ist. Diese Würdigung als Entnahme folgt bereits aus einer nicht feststellbaren betrieblichen Veranlassung und ist unabhängig davon, dass in den Streitjahren abweichend von den Vorjahren der sog. Treuhänder möglicherweise nicht Gesellschafter der Klägerin war. Im Übrigen gehörten die als Treuhänder fungierenden Gesellschaften wie die Komplementärin der Klägerin zu einem Verbund von unter der Leitung von X stehenden Unternehmen.

- 33** Da das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise von der nicht vereinbarungsgemäßen Handhabung des Treuhandverhältnisses ausgegangen ist, kann dieses insgesamt steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Aus diesem Treuhandverhältnis kann folglich auch keine betriebliche Veranlassung für die Zahlungen an den sog. Treuhänder entnommen werden, so dass die Zahlungen den Gewinn der Klägerin nicht mindern. Der Senat braucht demgemäß auch Zweifeln daran, ob sich das Betriebsvermögen der Klägerin durch die Weiterleitung überhaupt gemindert hat oder ob es nicht infolge fortbestehenden eigenen treugeberischen Zugriffs auf die Spieleinsätze bis zur Verwendung zum Kauf von Lottoscheinen im Ergebnis unverändert geblieben ist, nicht weiter nachzugehen.
- 34** c) Soweit das FG hinsichtlich des tatsächlichen Erwerbs von Lottoscheinen durch den sog. Treuhänder das Vorliegen von Betriebsausgaben der Klägerin bejaht und insoweit den vom FA berücksichtigten "Abschlag für tatsächlich gespielte Lottoscheine" auf die Betriebseinnahmen gebilligt hat, ist diese Würdigung gleichfalls möglich, denn die tatsächliche Mittelverwendung ist insoweit durch das Vertragswerk und das ihm zugrunde liegende Geschäftskonzept gedeckt. Dabei kommt es im Ergebnis nicht darauf an, ob schon die Weiterleitung der später entsprechend dem Vertragswerk verwendeten Gelder oder erst deren Verausgabung für den Erwerb von Lottoscheinen einer staatlichen Lotterie bei der Klägerin zu Betriebsausgaben geführt hat; denn die Feststellungen des FG geben keinen Anlass, von einer erheblichen zeitlichen Inkongruenz der vereinnahmten Gelder und ihrer Verwendung für den Erwerb von Lottoscheinen auszugehen. Wenn sich das FG insoweit der Berechnung des FA angeschlossen hat, begegnet auch dies keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Einerseits hat die Klägerin auch gegen die Quantifizierung der Geschäfte, bei denen tatsächlich entsprechend dem im Vertragswerk vorgesehenen Regelfall Lottoscheine erworben und gespielt worden sind, keine Verfahrensrügen erhoben. Andererseits wäre der angesetzte Prozentsatz auch als Schätzung Teil der freien Beweiswürdigung des FG (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) und unterläge damit nach § 118 Abs. 2 FGO nur einer eingeschränkten revisionsgerichtlichen Überprüfung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 13. Dezember 1984 IV R 265/82, juris, m.w.N.). Mit dem FA hat auch das FG den für den Erwerb von Lottoscheinen zugrunde gelegten Prozentsatz auf den gesamten Spieleinsatz (also auch den Service-Anteil) und nicht nur auf den an den Treuhänder weitergeleiteten Spieleinsatz-Anteil bezogen, was sich zugunsten der Klägerin auswirkt; das FG weist zutreffend darauf hin, dass insoweit 2,29 % des Spieleinsatz-Anteils als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Vereinnahmte Gewinne aus tatsächlich gespielten Lottoscheinen hat das FG --auch insoweit dem FA folgend-- gegengerechnet. Dass es sich bei derartigen Gewinnen dem Grunde nach um Betriebseinnahmen handelt, hat auch die Klägerin nicht bestritten. Da die Klägerin gegen die vom FG berücksichtigten Gewinne auch der Höhe nach keine Revisionsrügen erhoben hat, ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO auch hieran gebunden.
- 35** d) Der erkennende Senat erachtet es jedoch nach den oben genannten Maßstäben als materiell-rechtlichen Fehler, dass das FG nicht in seine Überzeugungsbildung einbezogen hat, dass das im Streitfall tatsächlich praktizierte Geschäftskonzept Gewinnansprüche der Mitspieler gegen die Klägerin und daraufhin erfolgte Auszahlungen an Mitspieler auch nahelegt, soweit keine Lottoscheine erworben und gespielt worden sind. Denn die Klägerin hat sich in diesen Fällen --wie bereits erwähnt-- an die Zahlen der staatlichen Lotterie "angehängt" (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735). Hat die Klägerin damit selbst eine Lotterie veranstaltet, so führen auch im Rahmen dieser Lotterie entstandene Gewinnansprüche von Mitspielern, die nicht auf die Weiterleitung von zuvor aus der staatlichen Lotterie erzielten Gewinnen gerichtet sind, zu betrieblich veranlasstem Aufwand (§ 4 Abs. 4 EStG). Da die Klägerin ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) ermittelt, kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Auszahlung von Lotteriegewinnen an. Die Frage, in welchem Wirtschaftsjahr sich die Verpflichtung zur Auszahlung von Lotteriegewinnen Gewinn mindernd auswirkt, bestimmt sich für die Klägerin vielmehr nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen. Danach wirkten sich nach einer Ausspielung rechtlich bestehende Ansprüche der Mitspieler gegen die Klägerin als Lotterieveranstalter in Gestalt einer Passivierung entsprechender Verbindlichkeiten bereits in dem Wirtschaftsjahr Gewinn mindernd aus, in dem die Ansprüche entstanden und dem die entsprechenden Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Da es sich bei den nach Maßgabe der jeweils ausgespielten Lottozahlen bestehenden Gewinnansprüchen der Mitspieler --soweit keine unmittelbare Gewinnauszahlung erfolgt ist-- regelmäßig um dem Grunde und der Höhe nach gewisse Verbindlichkeiten handelt, sind diese grundsätzlich immer als "Verbindlichkeit" zu passivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1

EStG i.V.m. §§ 247, 266 des Handelsgesetzbuchs --HGB--; vgl. auch z.B. BFH-Urteil vom 16. Februar 1996 I R 73/95, BFHE 180, 110, BStBl II 1996, 592). Dabei kann hier dahingestellt bleiben, ob die Mitspieler bei einem von der Klägerin nicht gemäß §§ 276 und 278 BGB zu vertretenden Nichtzustandekommen von Spielverträgen mit einem Lottounternehmen von ihr nicht Schadensersatz in Höhe des positiven Interesses, also in Höhe der etwaigen entgangenen Gewinne, hätten fordern können, sondern lediglich die vollständige oder teilweise Rückzahlung der geleisteten Einsätze (so BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735). Denn es liegt 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. Etwas anderes gälte zwar dann, wenn das von der Klägerin verfolgte Geschäftskonzept auch beinhaltet hätte, Mitspielern die nach Maßgabe der staatlichen Lottozahlen erzielten Gewinne vorzuenthalten. Die bisherigen Feststellungen des FG enthalten jedoch keinerlei Hinweise auf eine möglicherweise betrügerische Ausrichtung des Geschäftsmodells. Vielmehr entspricht der Annahme von weiteren Auszahlungen die --vom FG bei seiner Würdigung allerdings in materiell-rechtlich fehlerhafter Weise nicht näher aufgegriffene-- Feststellung des FG, dass die Spieler anteilig in Höhe ihrer Quote Gewinne ausgezahlt erhielten, die angefallen wären, wenn mit den Mitspielern vor den amtlichen Lottoziehungen mitgeteilten Zahlenkombinationen und Spielscheinnummern Verträge mit den staatlichen Lotterien zustande gekommen wären. Allein der vom FG angeführte formale Gesichtspunkt, dass das Vertragswerk für den Fall der Nichtbeteiligung an einer staatlichen Lotterie keine Regelungen über die Verwaltung und Verwendung der Spieleinsätze durch den Treuhänder enthalte und dass nur für den Fall des tatsächlichen Erwerbs von Lottoscheinen Ansprüche der Mitspieler gegenüber dem Treuhänder bestanden hätten, vermag deshalb noch nicht auszuschließen, dass Teile der streitbefangenen Gelder oder auch Teile der von der Klägerin nicht weitergeleiteten Gelder für Auszahlungen an Mitspieler verwendet worden sind. Für den möglichen Betriebsausgabenabzug und eine Passivierung von Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber den Mitspielern machte es keinen Unterschied, ob die Klägerin selbst oder in deren Auftrag der sog. Treuhänder Gewinnausschüttungen vorgenommen hätte. Denn die Mittelherkunft (Finanzierung aus --ggf. auch im Wege des wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnenden-- Aktiva der Klägerin, aus Einlagen oder aus Fremdmitteln) spielte für die Qualifizierung solcher Auszahlungen als Betriebsausgaben keine Rolle. Soweit die bisherigen Feststellungen des FG keine Hinweise auf eine betrügerische Ausrichtung des Geschäftskonzepts der Klägerin enthalten, steht einer Passivierung von Verbindlichkeiten gegenüber den Mitspielern auch nicht die Annahme entgegen, dass diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden sollten (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 180, 110, BStBl II 1996, 592; Blümich/Schreiber, § 5 EStG Rz 759, jeweils m.w.N.).

36 Der Hinweis des FA, dass die Klägerin trotz Aufforderung durch die Steuerfahndung nicht nachgewiesen habe, welcher Anteil des streitbefangenen Spieleinsatz-Anteils für betriebliche Zwecke abgeflossen ist, und sie hierfür die Feststellungslast treffe, entbindet das FG noch nicht davon, der Frage von Gewinnausschüttungen an Mitspieler bzw. dem Entstehen von Gewinnansprüchen der Mitspieler auch hinsichtlich der nicht über eine staatliche Lotterie abgewickelten Geschäfte nachzugehen. Im finanzgerichtlichen Verfahren gilt grundsätzlich der Untersuchungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Er gilt auch im Streitfall, denn es ist nicht ersichtlich, dass die Klägerin hinsichtlich der Frage von Auszahlungen an bzw. Gewinnansprüchen der Mitspieler im Fall des Nichterwerbs von Lottoscheinen ihre Mitwirkung im finanzgerichtlichen Verfahren verweigert hätte; vielmehr hat die Klägerin dort auch den Abfluss der Spieleinsatz-Anteile zur Überzeugung des FG (soweit ersichtlich erstmals) belegt. Zudem hat die Klägerin den von ihr geltend gemachten Betriebsausgabenabzug bislang darauf gestützt, dass allein schon eine Weiterleitung der Spieleinsatz-Anteile an den Treuhänder eine betriebliche Veranlassung dieser Mittelabflüsse begründe. Erst wenn die Aufklärungsbemühungen des FG nicht zu einem klaren Beweisergebnis führen, stellt sich die Rechtsfrage, welche Rechtsfolgen ein non liquet nach sich zieht. Entsprechend den allgemeinen Regeln des Verfahrensrechts trägt der Steuerpflichtige in der Regel die objektive Beweislast (Feststellungslast) für diejenigen Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen, und für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer Einkunftsart als Voraussetzung für den steuermindernden Abzug der geltend gemachten Aufwendungen, die Steuerverwaltung grundsätzlich das Risiko der Nichterweislichkeit von Tatsachen, die den Steueranspruch begründen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 24. Juni 1976 IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562; BFH-Urteile vom 19. Januar 1994 I R 40/92, BFH/NV 1995, 181; vom 27. Oktober 1998 IX R 44/95, BFHE 187, 276, BStBl II 1999, 676; vom 19. Juni 2007 VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; Senatsbeschluss vom 8. Mai 2009 IV B 55/08, BFH/NV 2009, 1432, jeweils m.w.N.).

37 5. Revisionsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden ist, dass das FG Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) in Form von Lotteriesteuer zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2000, 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 sowie für Gewerbesteuer zu den

Bilanzstichtagen 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 Gewinn mindernd berücksichtigt hat. Die für die Bildung solcher Rückstellungen anzuwendenden Maßstäbe hat das FG unter Hinweis u.a. auf die BFH-Urteile vom 19. August 2002 VIII R 30/01 (BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131) und vom 28. Juni 1989 I R 86/85 (BFHE 157, 416, BStBl II 1990, 550) zutreffend erkannt, ohne dass es vorliegend auf die im Senatsurteil vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05 (BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516) angesprochene Frage, wann das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag Gültigkeit hat, ankommt. Soweit das FG dabei von einer Gewerbesteuerpflicht der Klägerin ausgegangen ist, wirkt sich dies hier einerseits zu deren Gunsten aus; die Klägerin hat gegen die Bildung dieser Rückstellungen auch insoweit keine Einwendungen erhoben. Aber auch ungeachtet dessen bestehen gegen die Annahme einer Gewerbesteuerpflicht der Klägerin keine rechtlichen Bedenken; der Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Gründe seiner Entscheidung vom heutigen Tag in dem Verfahren IV R 18/09. Soweit das FG die überwiegende Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme (vgl. dazu z.B. Senatsurteil in BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516) wegen Gewerbesteuer am Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 (Gewerbesteuer-Nachforderung aufgrund einer Gewinnerhöhung) verneint hat, ist diese Würdigung möglich. Im Hinblick auf das BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, wonach die Klägerin eine der Lotteriesteuer unterliegende Lotterie veranstaltet hat, bestehen auch gegen die Annahme ungewisser Verbindlichkeiten in Form von Lotteriesteuer keine rechtlichen Bedenken. Nachdem auch die Klägerin keine Einwendungen gegen die Höhe der vom FG angesetzten Lotteriesteuer erhoben hat, sich andererseits hinsichtlich der berechneten Gewerbesteuer-Rückstellungen im Hinblick auf möglicherweise noch zu berücksichtigende weitere Gewinnminderungen Änderungen ergeben könnten, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

- 38** 6. Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG noch zu untersuchen 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 EStG) der Klägerin geführt haben. Da die Klägerin ihren Gewinn durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) ermittelt, kommt es --wie oben ausgeführt-- nicht auf den Zeitpunkt der Auszahlung von Lotteriegewinnen an. Die Frage, in welchem Wirtschaftsjahr sich die Verpflichtung zur Auszahlung von Lotteriegewinnen Gewinn mindernd auswirkt, bestimmt sich für die Klägerin vielmehr nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen. Die Höhe der im Rahmen der von der Klägerin veranstalteten Lotterie erstarkten Gewinnansprüche wird das FG ggf. im Wege einer Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) festzustellen haben. Da sich die Klägerin bei der von ihr veranstalteten Lotterie an die Zahlen der staatlichen Lotterie "angehängt" hat, wird das FG zu prüfen haben, ob die Quoten der staatlichen Lotterie auch eine hinreichende Grundlage für die Bemessung der gegen die Klägerin als Lotterieveranstalterin gerichteten Ansprüche bilden. Es wird aber auch zu berücksichtigen sein, dass nach dem Vertragswerk nur 44,8 % der von den Mitspielern vereinnahmten Gelder für Spieleinsätze vorgesehen waren und nach derzeitigem Stand keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass der Spieleinsatz-Anteil im Rahmen der von der Klägerin selbst veranstalteten Lotterie anders bemessen gewesen sein könnte. Einen Ansatz zur Bestimmung der Spielgewinnansprüche könnten im Übrigen auch tatsächliche Gewinnauszahlungen liefern, die nicht auf der Weiterleitung der bei der staatlichen Lotterie erzielten Gewinne beruhen, sofern nicht im Einzelfall andere Motive für die Auszahlung zu Tage träten. Dabei kommt --ohne dass eine solche Unterscheidung für den Betriebsausgabenabzug oder den Ansatz von Verbindlichkeiten bei der Klägerin von Bedeutung wäre-- sowohl in Betracht, dass solche Auszahlungen aus dem an den sog. Treuhänder weitergeleiteten Spieleinsatz-Anteil als auch aus den bei der Klägerin verbliebenen Mitteln getätigt worden sind. Die Voraussetzungen einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) dürften hinsichtlich der Gewinnansprüche von Mitspielern eher nicht vorliegen. Geht man davon aus, dass das Lotteriegeschäft der Klägerin ohne betrügerische Ausrichtung durchgeführt worden ist, führten die jeweils ausgespielten Gewinne unmittelbar zur Entstehung einer entsprechenden, auch der Höhe nach gewissen Verbindlichkeit der Klägerin. Damit wären aber die Voraussetzungen für eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (im Einzelnen z.B. Senatsurteil in BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516) nicht gegeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de