

Urteil vom 08. September 2011, II R 47/09

Erhebung von Lotteriesteuer auf sog. Absprunggewinne und Lagerlosgewinne - Kenntnisse anderer Behörden bei § 173 AO ohne Bedeutung - Anwendbarkeit des § 127 AO bei Abweichung von Zuständigkeitsvereinbarung - Bemessung der Lotteriesteuer - Berücksichtigung von von der Steuerfahndung ermittelten Tatsachen

BFH II. Senat

AO § 27, AO § 127, AO § 173 Abs 1 Nr 1, RennwLottG § 17, RennwLottG § 19, RennwLottGABest § 30 Abs 1 S 1, RennwLottGABest § 37 Abs 3, RennwLottGABest § 46 Abs 2, AO § 162, AO § 163, AO § 227, AO § 208, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, RennwLottGABest § 47 Abs 2

vorgehend FG München, 26. February 2008, Az: 4 K 1186/01

Leitsätze

1. NV: Sog. Absprunggewinne und Lagerlosgewinne unterliegen auch dann der Lotteriesteuer, wenn sie der Lottereeeinnehmer nicht an den Veranstalter der Lotterie abzuführen brauchte .
2. NV: Die Kenntnisse anderer Behörden als der zuständigen Dienststelle spielen beim Erlass eines Änderungsbescheids wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen keine Rolle .
3. NV: Die Aufhebung eines Steuerbescheids kann nicht allein deshalb beansprucht werden, weil ein Verstoß gegen eine Zuständigkeitsvereinbarung vorliegt .

Tatbestand

- 1 I. Die Vertragsländer des Staatsvertrags zwischen den Ländern Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Rheinland-Pfalz, Sachsen und Thüringen über eine Staatliche Klassenlotterie vom 29. Januar 1993 (Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt 1993, 26) veranstalten nach Art. 1 Abs. 1 des Staatsvertrags eine staatliche Klassenlotterie unter der Bezeichnung "Süddeutsche Klassenlotterie". Die Süddeutsche Klassenlotterie, die nach Art. 1 Abs. 2 Satz 1 des Staatsvertrags eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit dem Sitz in A ist, ist die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin). Die Gewinn- und Lotteriesteuerverteilung auf die Vertragsländer ist in Art. 8 des Staatsvertrags geregelt.
- 2 Die Klägerin gab im Jahr 1995 monatlich Lotteriesteueranmeldungen nach § 46 Abs. 2 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegelgesetz (RennwLott AB) bei den von den Vertragsländern bestimmten Finanzämtern ab und teilte dabei die Lotteriesteuer nach Maßgabe des Art. 8 des Staatsvertrags auf die Vertragsländer auf. Das seinerzeit für Bayern zuständige Finanzamt G setzte die Lotteriesteuer für Bayern auf der Grundlage der Anzeigen der Klägerin nach § 46 Abs. 3 Satz 1 RennwLott AB fest.
- 3 Bei einer im Jahr 1999 begonnenen Fahndungsprüfung wurde festgestellt, dass die Klägerin in ihren Anzeigen an die Finanzämter der Vertragsländer die sog. Absprunggewinne und die Gewinne aus Lagerlosverkäufen nicht erklärt hatte.
- 4 Ein Absprunggewinn entstand, wenn der Käufer eines Loses dieses vor Abschluss der jeweils sechs Klassen umfassenden Lotterie an den Lottereeeinnehmer zurückgab und dieser das Los an einen Dritten verkaufte. Der Dritte musste in einem solchen Fall nach den Amtlichen Lotteriebestimmungen denselben Preis bezahlen, wie wenn er das Los bereits vor Beginn der ersten Klasse erworben hätte. Hatte etwa der Erwerber eines Loses, das je Klasse 200 DM kostete, dieses nach zwei Klassen zurückgegeben und hatte es der Lottereeeinnehmer später an einen Dritten verkauft, so betrug der von dem Dritten zu entrichtende Kaufpreis 6 x 200 DM, also 1.200 DM. Da der Lottereeeinnehmer an die Klägerin nicht den insgesamt vereinnahmten Kaufpreis von 1.600 DM, sondern nur 1.200 DM (abzüglich der Vertriebsvergütung) abzuführen brauchte, verblieb ihm der Unterschiedsbetrag von 400 DM als sog. Absprunggewinn.

- 5** Ein Lagerlosgewinn entstand, wenn der Lottereeinnehmer ein Los nicht vor Beginn der Ziehungen absetzen oder ein zurückgegebenes Los nicht sofort weiterverkaufen konnte und auch nicht an die Klägerin zurückgab, sondern in sein Lager nahm. Er war dann mit dem Los voll gewinnberechtigt und musste daher auch den Kaufpreis für das Los (abzüglich der Vertriebsvergütung) an die Klägerin bezahlen. Konnte er das Los später verkaufen, musste der Erwerber den vollen Kaufpreis für das Los bezahlen, wie wenn er es vor Beginn der ersten Klasse erworben hätte. Da der Lottereeinnehmer insgesamt nur diesen vollen Kaufpreis (abzüglich der Vertriebsvergütung) für das Los an die Klägerin abführen musste, brauchte er in diesen Fällen im Ergebnis für die Klassen, für die er das Los im eigenen Lager hatte und gewinnberechtigt war, den an sich von ihm persönlich geschuldeten Kaufpreis nicht an die Klägerin zu zahlen. Dies stellte den Lagerlosgewinn dar.
- 6** Da die Lottereeinnehmer die Absprung- und Lagerlosgewinne der Klägerin nicht mitgeteilt hatten, schätzte die Steuerfahndungsstelle diese Gewinne.
- 7** Das FA G erließ auf der Grundlage der Feststellungen der Steuerfahndung zunächst den geänderten Lotteriesteuerbescheid für 1995 vom ... 1999, mit dem es die Steuer im Hinblick auf die Absprunggewinne für 1995 von ... DM auf ... DM erhöhte. Das FA G stützte den Änderungsbescheid auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und erklärte ihn nach § 165 Abs. 1 AO für vorläufig hinsichtlich der Höhe der Absprunggewinne und der in diesem Zusammenhang erfolgten Lagerhaltung von zurückgegebenen Losen (Lagerlose) sowie hinsichtlich der Lagerlose insgesamt. Das FA G berücksichtigte dabei die Absprunggewinne für alle Vertragsländer und leitete seine Zuständigkeit dafür gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 RennwLott AB daraus ab, dass die Klägerin den Ort ihrer Leitung in seinem Bezirk hatte. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 8** Während des Klageverfahrens setzte das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt K durch Bescheid vom ... 2001 die Lotteriesteuer für 1995 auf ... DM fest. Dabei entfiel auf die Absprunggewinne Lotteriesteuer von ... DM und auf die Lagerlosgewinne Lotteriesteuer von ... DM. Die Änderung erfolgte gemäß § 165 Abs. 2 AO. Die für 1995 von den Finanzämtern der anderen Vertragsländer festgesetzten Lotteriesteuerbeträge wurden nicht in die Steuerfestsetzung einbezogen.
- 9** Zur Begründung der Klage führte die Klägerin aus, die Absprunggewinne seien nicht in die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer einzubeziehen. Es handle sich dabei nicht um den planmäßigen Preis i.S. des § 17 Satz 3 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes (RennwLottG). Dem RennwLottG liege die Konzeption der abstrakten Vorausbesteuerung zugrunde. Die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer werde allein durch den Spielplan bestimmt. Sämtliche zum Verkauf vorgesehenen Lose und nicht nur die tatsächlich verkauften Lose unterlägen danach der Steuer. Wenn für ein Los ein insgesamt höherer Kaufpreis erzielt werde als vorgesehen, könne daher der zusätzliche Preis nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden.
- 10** Die Lagerlosgewinne seien ebenfalls zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer einbezogen worden. Die Lottereeinnehmer könnten nicht als Spielteilnehmer i.S. des § 763 des Bürgerlichen Gesetzbuchs qualifiziert werden. Die Gewinnberechtigung der Lottereeinnehmer aus den Lagerlosen werde als Vergütung dafür gewährt, dass die Lottereeinnehmer für die Klägerin das Risiko übernähmen, das Los nicht verkaufen zu können.
- 11** Die angefochtenen Änderungsbescheide hätten zudem nicht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden können. Es liege lediglich eine geänderte Rechtsauffassung zur Steuerbarkeit der Absprung- und Lagerlosgewinne vor, die eine Änderung der ursprünglichen Bescheide nicht begründen könne. Dass diese Gewinne angefallen seien, sei den beteiligten Finanzämtern der Vertragsländer bekannt gewesen. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, seien die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt. Aufgrund der von der Finanzverwaltung im Jahr 1995 vertretenen Auffassung wären diese Gewinne seinerzeit nämlich nicht der Lotteriesteuer unterworfen worden.
- 12** Ferner seien die Bescheide rechtswidrig, weil die aus den Prüfungshandlungen der Steuerfahndung erlangten Kenntnisse nicht verwertbar seien. Staatslotterien unterlägen nach § 47 Abs. 2 RennwLott AB keiner Steueraufsicht. Dies gelte auch für Maßnahmen der Steuerfahndung.
- 13** Jedenfalls seien aber das FA G und das FA K lediglich für die Festsetzung der auf Bayern entfallenden Lotteriesteuer zuständig gewesen. Zwar hätte sich deren örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung der Lotteriesteuer für alle Vertragsländer an sich aus § 30 RennwLott AB ergeben. Aufgrund der über viele Jahre praktizierten Festsetzung der auf die einzelnen Vertragsländer entfallenden Lotteriesteuern durch Finanzämter dieser Länder liege jedoch eine hiervon abweichende Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO vor. Einer Abweichung von dieser Zuständigkeitsvereinbarung habe sie --die Klägerin-- nicht zugestimmt. Die fehlende örtliche Zuständigkeit sei auch nicht nach § 127 AO unbeachtlich. Es wäre nämlich auch eine andere Entscheidung möglich gewesen.

- 14** Das FA K führte u.a. aus, bei Zugrundelegung der Konzeption der abstrakten Vorausbesteuerung hätte sich die für 1995 insgesamt festzusetzende Lotteriesteuer auf ... DM belaufen (Bemessungsgrundlage: ... Lose x 200 DM je Los x 6 Klassen = ... DM, Steuer hiervon 1/6). Aus dem Wortlaut des § 17 Satz 3 RennwLottG lasse sich zwar das Prinzip der Vorausbesteuerung entnehmen. Der Vorausbesteuerung komme aber in der heutigen Praxis keine Bedeutung mehr zu. Vielmehr erfolge die Besteuerung von Lotterien allgemein auf der Grundlage der tatsächlich abgesetzten Lose.
- 15** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, nach § 17 Satz 3 RennwLottG i.V.m. § 37 Abs. 3 RennwLott AB sei der planmäßig zu zahlende Preis der abgesetzten, an der Ausspielung der jeweiligen Klasse teilnehmenden Lose der Steuer zu unterwerfen. Dazu gehöre auch der Preis, der bei einem Losverkauf nach Beginn der ersten Klasse zu entrichten sei. Es sei stets der volle Einsatz des Spielteilnehmers der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gelte auch hinsichtlich der Lagerlose, bei denen die Lotterieeeinnehmer selbst gewinnberechtigt gewesen seien. Auf die zwischen der Klägerin und den Lotterieeeinnehmern intern vereinbarte Verwendung der Einnahmen komme es nicht an. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien ebenfalls erfüllt. Es handle sich nicht lediglich um eine andere rechtliche Würdigung eines gleichbleibenden Lebenssachverhalts. Vielmehr lägen "neue" Tatsachen innerhalb des besteuerten Lebenssachverhalts "Veranstaltung einer Lotterie" vor. Die angefochtenen Bescheide genügten auch den Bestimmtheitsanforderungen des § 119 Abs. 1 AO. Die aufgrund der Prüfung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gewonnenen Erkenntnisse der Steuerfahndung unterlägen keinem Verwertungsverbot. § 47 Abs. 2 RennwLott AB nehme die Staatslotterien nur von der Steueraufsicht gemäß §§ 47 ff. RennwLott AB, nicht aber von einer Fahndungsprüfung nach § 208 AO aus. Die örtliche Zuständigkeit des FA G und des FA K für den Erlass der angefochtenen Steuerbescheide folge gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 RennwLott AB i.V.m. § 20 AO aus dem Sitz der Klägerin in A. Eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO liege nicht vor. Die bloße Duldung der bisherigen Praxis durch die beteiligten Finanzbehörden reiche dafür nicht aus.
- 16** Die Klägerin rügt mit der Revision Verletzung von § 17 Satz 3 RennwLottG sowie § 27 und § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. § 17 Satz 3 RennwLottG stelle mit dem "planmäßigen Preis" und dem Begriff des Nennwerts auf einen konkreten, vor Beginn der Lotterie feststellbaren Betrag ab, der sich aus dem Spielplan ableiten lasse. Die tatsächlichen Verkaufserlöse spielten demgegenüber keine Rolle. Dies gelte auch für Staatslotterien. Die Absprung- und Lagerlosgewinne seien zusätzliche Vertriebsvergütungen gewesen und daher bei der Festsetzung der Einkommensteuer gegen die Lotterieeeinnehmer als Einnahmen erfasst worden; sie könnten demgemäß nicht gleichzeitig der Lotteriesteuer unterliegen. Darüber hinaus seien die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt. Die Existenz der Absprung- und Lagerlosgewinne sei dem FA G beim Erlass der ursprünglichen Steuerbescheide bekannt gewesen. Dies ergebe sich daraus, dass die Thematik der lotteriesteuerlichen Behandlung der Absprunggewinne und der Lagerlosverkäufe dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen und dem Bayerischen Obersten Rechnungshof bekannt gewesen sei. Jedenfalls seien aber das FA G und das FA K nur für die Festsetzung der auf Bayern entfallenden Lotteriesteuer zuständig gewesen.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Lotteriesteuer für 1995 unter Änderung des Bescheids vom ... 2001 auf ... DM herabzusetzen.
- 18** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt) beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 19** II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend angenommen, dass der Lotteriesteuerbescheid vom ... 2001 weder in materiell-rechtlicher noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht rechtswidrig ist.
- 20** 1. Der Lotteriesteuer unterliegen auch die Absprung- und Lagerlosgewinne.
- 21** a) Nach § 17 RennwLottG unterliegen u.a. im Inland veranstaltete öffentliche Lotterien einer Steuer. Eine Lotterie gilt als öffentlich, wenn die für die Genehmigung zuständige Behörde sie als genehmigungspflichtig ansieht. Die Steuer beträgt 20 v.H. des planmäßigen Preises (Nennwert) sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer. Steuerschuldner ist nach § 19 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG der Veranstalter der Lotterie. Die Steuerschuld entsteht nach § 19 Abs. 1 Satz 2 RennwLottG mit der Genehmigung, spätestens aber in dem Zeitpunkt, zu dem die Genehmigung hätte eingeholt werden müssen. Die Steuer ist nach § 19 Abs. 2 RennwLottG von dem Veranstalter zu entrichten, bevor mit dem Losabsatz begonnen wird.

- 22** Der Bemessung der Steuer ist nach diesen Vorschriften der planmäßige Preis aller nach dem Spielplan für den Verkauf vorgesehenen Lose zugrunde zu legen, ohne dass es darauf ankommt, wie viele Lose verkauft werden. Ein Ausgleich für die nicht verkauften Lose kann nur durch Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO) erfolgen (Mirre/Baumann, Das Rennwett- und Lotteriegesezt, Kommentar, 2. Aufl 1934, § 17 RennwLottG Anm. 3; zu Billigkeitsmaßnahmen in bestimmten Fällen vgl. § 45 RennwLott AB).
- 23** Es entspricht aber dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, übereinstimmend mit der ständigen Praxis abweichend vom Wortlaut des § 17 Satz 3 RennwLottG nicht den planmäßigen Preis sämtlicher Lose nach Abzug der Steuer der Besteuerung zu unterwerfen, sondern lediglich den Gesamtbetrag der auf der Grundlage der jeweiligen Bedingungen der Lotterie für die Lose tatsächlich erzielten Kaufpreise nach Abzug der Steuer (Netto-Kaufpreise). Davon geht für Staatslotterien auch bereits § 46 Abs. 2 Satz 1 RennwLott AB aus. Danach haben die Verwaltungen der Staatslotterien spätestens am 15. Tag nach Ablauf der Ziehung jeder Klasse dem zuständigen Finanzamt unter Benutzung eines zwischen der Oberfinanzdirektion (OFD) und der Lotterieverwaltung zu vereinbarenden Musters die Zahl der abgesetzten Lose und den Preis der Lose anzuzeigen.
- 24** Die Klägerin hat ihren Steueranmeldungen ebenfalls die Ansicht zugrunde gelegt, dass nicht der im Spielplan vorgesehene Gesamtpreis aller zum Verkauf stehenden Lose abzüglich der Steuer der Steuer unterliege, sondern lediglich der Gesamtbetrag der tatsächlich erzielten Netto-Kaufpreise. Eine unterschiedliche Auffassung zwischen den Verfahrensbeteiligten besteht nur hinsichtlich der Frage, ob in den Gesamtbetrag der der Besteuerung zugrunde zu legenden Kaufpreise auch die Absprung- und Lagerlosgewinne einzubeziehen sind.
- 25** b) Das FA K hat nach den maßgebenden Vorschriften hinsichtlich der Lose, die vor Abschluss der jeweils sechs Klassen umfassenden Lotterie an die Lottereeinnehmer zurückgegeben und von diesen an weitere Erwerber verkauft wurden, zu Recht neben den von den ersten Erwerbern gezahlten Netto-Kaufpreisen nicht nur die von den zweiten Erwerbern für die restlichen Klassen entrichteten anteiligen Netto-Kaufpreise, sondern die von diesen gezahlten vollen Netto-Kaufpreise der Besteuerung unterworfen. § 37 Abs. 3 RennwLott AB sieht ausdrücklich vor, dass Lose, die bei Ausspielungen mit Gewinnziehungen nach Klassen (Klassenlotterien) erst nach Beginn der Ziehungen abgesetzt werden, mit dem Gesamtkaufpreis einschließlich des für die Vorklasse planmäßig zu zahlenden Preises steuerpflichtig sind. Die Vorschrift verwendet das Wort "Vorklasse" und nicht, wie die Klägerin vorbringt, das Wort "Vorkasse". Auf die im BGBl III Nr. 611-14-1 abgedruckte amtliche Fassung der RennwLott AB wird verwiesen.
- 26** § 37 Abs. 3 RennwLott AB steht nicht in Widerspruch zu § 17 Satz 3 RennwLottG. Nachdem in Übereinstimmung mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit das Prinzip der Vorausbesteuerung ohne Rücksicht auf die tatsächlich abgesetzten Lose zugunsten einer auf die tatsächlich erzielten Netto-Kaufpreise beschränkten Besteuerung aufgegeben wurde, lässt sich § 17 Satz 3 RennwLottG nicht entnehmen, dass nur die im Spielplan vorgesehenen Netto-Kaufpreise der Besteuerung unterliegen sollen. Vielmehr sind alle auf der Grundlage der Amtlichen Lotteriebestimmungen erzielten Netto-Kaufpreise "planmäßig" im Sinne dieser Vorschrift.
- 27** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 46 Abs. 2 Satz 1 RennwLott AB. Wie aus dem Zusammenhang mit § 37 Abs. 3 RennwLott AB folgt, gehören zu den "abgesetzten Losen" i.S. des § 46 Abs. 2 Satz 1 RennwLott AB auch die Lose, die zwar verkauft, aber vor Abschluss der jeweils sechs Klassen umfassenden Lotterie an den Lottereeinnehmer zurückgegeben und anschließend nochmals verkauft werden. Unter dem "Preis der Lose" ist dabei der jeweils gezahlte Kaufpreis zu verstehen; denn er wurde den Amtlichen Lotteriebestimmungen entsprechend vereinnahmt.
- 28** Keine Rolle spielt es auch, dass die Lottereeinnehmer die Absprunggewinne als zusätzliche Vertriebsprovision behalten durften und daher als Einnahmen bei der Einkommensteuer erfassen mussten. Die Vertriebsprovisionen sind bei der Bemessung der Lotteriesteuer generell nicht vom Netto-Kaufpreis abzuziehen, da die Steuer nicht an den vom Veranstalter erzielten Gewinn anknüpft.
- 29** c) Gleiches gilt hinsichtlich der Lagerlose. Die Lottereeinnehmer stehen hierbei anderen Spielteilnehmern gleich, da sie für die Lagerlose selbst gewinnberechtigt sind und daher der Klägerin für die entsprechenden Klassen den Kaufpreis (abzüglich der Vertriebsprovision) schulden. Zu den "abgesetzten Losen" i.S. des § 46 Abs. 2 Satz 1 RennwLott AB gehören demnach auch die Lose, die der Lottereeinnehmer zunächst mit eigener Gewinnberechtigung vorrätig hält und für die er persönlich wie jeder andere Spielteilnehmer auch den Kaufpreis (abzüglich der Vertriebsprovision) zu entrichten hat. Hinsichtlich des von den späteren Erwerbern der Lose gezahlten vollen Netto-Kaufpreises ergibt sich die Steuerpflicht, wie oben unter b) ausgeführt, aus § 17 Satz 3 RennwLottG i.V.m. § 37 Abs. 3 RennwLott AB. Dass die Lottereeinnehmer an die Klägerin insgesamt nur die

Kaufpreise der Lose abzüglich der Vertriebsvergütungen abzuführen brauchten, die angefallen wären, wenn die Lose bereits vor Beginn der Ziehungen an Erwerber abgesetzt worden wären, spielt auch insoweit keine Rolle.

- 30** 2. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für eine Änderung der ursprünglichen Steuerbescheide sind erfüllt.
- 31** a) Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Eine Tatsache ist nachträglich bekannt geworden, wenn sie das Finanzamt beim Erlass des zu ändernden Steuerbescheids noch nicht kannte (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. September 2001 IV R 79/99, BFHE 196, 195, BStBl II 2002, 2; vom 13. Januar 2011 VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; vom 13. Januar 2011 VI R 62/09, BFH/NV 2011, 751, und vom 13. Januar 2011 VI R 63/09, BFH/NV 2011, 743). Es kommt dabei auf die Kenntnis der zur Bearbeitung des Steuerfalls organisatorisch berufenen Dienststelle (BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 49/08, BFH/NV 2010, 2225) und innerhalb der Dienststelle auf die Kenntnis derjenigen Personen an, die organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls berufen waren bzw. die den zu ändernden Steuerbescheid erlassen haben. Hierbei handelt es sich um den Vorsteher, den Sachgebietsleiter und den (zeichnungsberechtigten) Sachbearbeiter, weil nur diese Personen die Finanzbehörde gegenüber dem Steuerpflichtigen repräsentieren und den Steuerbescheid verantworten (BFH-Urteile vom 28. April 1998 IX R 49/96, BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458; in BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; in BFH/NV 2011, 751, und in BFH/NV 2011, 743).
- 32** Bekannt ist der zuständigen Dienststelle der Inhalt der dort geführten Akten; dazu gehören alle gehefteten und losen Schriftstücke, die bei der Dienststelle vorliegen oder sie im Geschäftsgang erreicht haben (BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 114/82, BFHE 143, 520, BStBl II 1985, 492), sowie sämtliche Informationen, die den zuständigen Bediensteten von vorgesetzten Dienststellen über ein elektronisches Informationssystem zur Verfügung gestellt werden, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt (BFH-Urteile in BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; in BFH/NV 2011, 751, und in BFH/NV 2011, 743). Bekannt sind der zuständigen Dienststelle darüber hinaus diejenigen Tatsachen und Beweismittel, die der zuständige Finanzbeamte in Ausübung seines Amtes erfahren und von denen er Kenntnis erlangt hat, nicht jedoch rein privates Wissen des Beamten (BFH-Urteil in BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458).
- 33** Kennt eine andere als die für die Bearbeitung des Steuerfalls zuständige Dienststelle die betreffende Tatsache, so ist sie deswegen nicht auch der zuständigen Dienststelle als bekannt zuzurechnen, und zwar selbst dann nicht, wenn die andere Dienststelle gegenüber der zuständigen Dienststelle weisungsbefugt ist (BFH-Urteile in BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; in BFH/NV 2011, 751, und in BFH/NV 2011, 743).
- 34** b) Das FG hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, es liege im Streitfall keine andere rechtliche Würdigung eines gleich bleibenden Lebenssachverhalts vor, sondern eine "neue" (gemeint: nachträglich bekannt gewordene) Tatsache innerhalb des zu steuernden Lebenssachverhalts "Veranstaltung einer Lotterie". Aus den Lotteriesteueranmeldungen sei die fehlende Erfassung der Absprung- und Lagerlosgewinne nicht ersichtlich gewesen.
- 35** Diese Feststellungen sind gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH verbindlich. Die Klägerin hat sie nicht mit Verfahrensrügen angegriffen. Sie verstoßen auch nicht gegen Denkgesetze oder (allgemeine) Erfahrungssätze (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22. Juni 2010 II R 40/08, BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843, unter II.2.a bb; vom 25. November 2010 VI R 34/08, BFHE 232, 86, unter II.1.a, und vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, unter II.1.b bb). Dass im Jahr 1995 Absprung- und Lagerlosgewinne angefallen, aber von der Klägerin in ihren Steueranmeldungen nicht berücksichtigt worden waren, war aus den Akten nicht ersichtlich. Die Klägerin bringt auch nicht vor, dass sie die zuständigen Bediensteten des FA G darüber vor Erlass der ursprünglichen Steuerbescheide mündlich unterrichtet habe. An dem von der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegten Schriftwechsel aus den Jahren 1964 und 1966 war das FA G nicht beteiligt; er spielt daher im vorliegenden Zusammenhang keine Rolle.
- 36** c) Die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen sind auch rechtserheblich.
- 37** aa) Die Unkenntnis des Finanzamts von einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache muss für die ursprüngliche Steuerfestsetzung ursächlich gewesen sein, um § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO anwenden zu können. Für die Frage, wie das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung entschieden hätte, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Sachverhalt vom Finanzamt zutreffend gewürdigt worden wäre (BFH-Urteile vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010,

628, unter II.2.b; in BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; in BFH/NV 2011, 751, und in BFH/NV 2011, 743). Dies gilt nicht, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das Finanzamt selbst bei Kenntnis der Tatsache aus rechtlichen Erwägungen eine andere Würdigung vorgenommen hätte. § 173 AO ist keine Rechtsgrundlage für die Beseitigung von Rechtsfehlern. Hinweise auf eine andere rechtliche Beurteilung können sich aus der Auslegung des Gesetzes in der damaligen Rechtsprechung des BFH oder aus bindenden Verwaltungsanweisungen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses gegolten haben, ergeben (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. November 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180, unter C.II.2.b; BFH-Urteil in BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628, unter II.2.b).

- 38** bb) Im Streitfall ist danach davon auszugehen, dass die Lotteriesteuer bereits ursprünglich zutreffend festgesetzt worden wäre, wenn die Klägerin in ihren Steueranmeldungen auch die Absprung- und Lagerlosgewinne erklärt hätte. Dem entgegenstehende Rechtsprechung des BFH oder die beteiligten Finanzämter bindende schriftliche Verwaltungsanweisungen der vorgesetzten Behörden gab es im Jahr 1995 nicht. Dass eine mündliche Verwaltungsanweisung bestanden habe, hat das FG nicht festgestellt und macht die Klägerin auch nicht konkret geltend. Die von der Klägerin vorgelegte Verfügung der OFD Hamburg vom 5. August 1999 kann in diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt werden, da zum einen die OFD Hamburg gegenüber dem FA G und den tätig gewordenen Finanzämtern der anderen Vertragsländer nicht weisungsbefugt war und die Verfügung zum anderen beim Erlass der ursprünglichen Steuerbescheide noch nicht ergangen war. Im Übrigen hat die OFD Hamburg in der Verfügung zu der Frage, ob der Wiederverkauf zurückgegebener Lose lotteriesteuerpflichtig ist, ausdrücklich lediglich eine vorläufige Meinung vertreten.
- 39** d) Der Berücksichtigung der von der Steuerfahndung ermittelten Tatsachen steht § 47 Abs. 2 RennwLott AB nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift unterliegen zwar Staatslotterien nicht der Steueraufsicht. Die Vorschrift betrifft aber nach ihrem Wortlaut und dem Regelungszusammenhang nur die in Abschn. C der RennwLott AB geregelte Steueraufsicht, nicht aber die Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO und die Fahndungsprüfung gemäß § 208 AO.
- 40** 3. Die Klägerin kann ihr Begehren nicht mit Erfolg auf eine (möglicherweise) teilweise fehlende örtliche Zuständigkeit des FA G und des FA K stützen.
- 41** a) Nach § 30 Abs. 1 Satz 1 RennwLott AB ist für die Festsetzung der Steuer das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter des Lotterieunternehmens den Ort seiner Leitung hat, wenn es sich bei dem Veranstalter um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse handelt (§ 20 Abs. 1 AO).
- 42** Im Streitfall waren danach zunächst das FA G und dann das FA K für die Steuerfestsetzung örtlich zuständig; denn die Klägerin hatte den Ort ihrer Leitung im Bezirk dieser Finanzämter.
- 43** b) Ob der Ansicht der Klägerin entsprechend eine hiervon abweichende Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO zustande gekommen war und ob eine solche Zuständigkeitsvereinbarung über den Wortlaut von Satz 1 dieser Vorschrift hinaus auch dergestalt zulässig ist, dass nicht "eine andere Finanzbehörde" die Besteuerung von der örtlich zuständigen Finanzbehörde übernimmt, sondern die Zuständigkeit für die Besteuerung auf das nach den Vorschriften der Steuergesetze örtlich zuständige Finanzamt und mehrere andere Finanzämter verteilt wird, kann auf sich beruhen. Selbst wenn eine wirksame Zuständigkeitsvereinbarung vorgelegen hätte und deshalb das FA G und das FA K lediglich für die Festsetzung des auf Bayern entfallenden höheren Steuerbetrags örtlich zuständig gewesen wären, könnte die Klägerin deshalb nach § 127 AO nicht die Aufhebung der angefochtenen Steuerbescheide beanspruchen.
- 44** Nach dieser Vorschrift kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Diese Vorschrift ist auch dann anwendbar, wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen (BFH-Urteil vom 11. Februar 1999 V R 40/98, BFHE 188, 10, BStBl II 1999, 382, m.w.N.). In § 127 AO kommt der gesetzgeberische Wille zum Ausdruck, Verfahrensmängeln im Verwaltungsverfahren ein geringeres Gewicht als sachlich-rechtlichen Mängeln beizulegen und rechtlich gebundene Verwaltungsakte, für die weder ein Ermessens- noch ein Beurteilungsspielraum besteht, bestehen zu lassen, wenn sie sich als materiell-rechtlich zutreffend erweisen. Zu den rechtlich gebundenen Verwaltungsakten gehören Steuerbescheide auch dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen. Eine solche Schätzung ist keine Ermessenshandlung i.S. von § 102 FGO und enthält auch keinen gerichtlich nicht nachprüfbaren Beurteilungsspielraum (BFH-Urteil vom 19. Februar 1987 IV R 143/84, BFHE 149, 121, BStBl II 1987, 412).

- 45 Um einen gebundenen Verwaltungsakt handelt es sich auch bei der Festsetzung der Lotteriesteuer. Dem Finanzamt kommt insoweit weder Ermessen noch ein Beurteilungsspielraum zu.
- 46 Soweit die Klägerin vorträgt, die Finanzämter der anderen am Staatsvertrag beteiligten Länder hätten die jeweils auf sie entfallenden Steuerbeträge wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festsetzen können, so dass insoweit andere Entscheidungen zu treffen gewesen wären, trifft dies nicht zu. Die anderen Länder hätten nämlich ebenso wie das FA G die Steuer noch im Jahr 1999 und somit innerhalb der regelmäßigen Festsetzungsfrist festsetzen können. Diese Festsetzungsfrist hat nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres 1995, in dem die Steuer entstanden ist, begonnen und lief aufgrund ihrer in § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO bestimmten Dauer von vier Jahren erst mit dem Ende des Jahres 1999 ab. Auf die durch die Steuerfahndung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO begründete Ablaufhemmung kam es somit nicht an.
- 47 Die Klägerin kann demnach die Aufhebung bzw. Änderung der angefochtenen Steuerbescheide nicht mit der Begründung beanspruchen, das FA G und das FA K seien für deren Erlass nur hinsichtlich des auf Bayern entfallenden Steueranteils zuständig gewesen. Es handelt sich dabei lediglich um eine Frage der örtlichen Zuständigkeit.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de