

## Urteil vom 08. September 2011, II R 48/09

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil II R 47/09 vom 08.09.2011 - Erhebung von Lotteriesteuer auf sog. Absprunggewinne - Anwendbarkeit des § 127 AO bei Abweichung von Zuständigkeitsvereinbarung - Bemessung der Lotteriesteuer**

BFH II. Senat

AO § 27, AO § 127, RennwLottG § 17, RennwLottG § 19, RennwLottGABest § 30 Abs 1 S 1, RennwLottGABest § 37 Abs 3, RennwLottGABest § 46 Abs 2, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG München, 26. February 2008, Az: 4 K 733/01

### Leitsätze

1. NV: Sog. Absprunggewinne unterliegen auch dann der Lotteriesteuer, wenn sie der Lotterieeeinnehmer nicht an den Veranstalter der Lotterie abzuführen brauchte .
2. 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 nach § 46 Abs. 2 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLott AB) für den Monat Februar 2000 beim Finanzamt G eine Lotteriesteueranmeldung ab, in der sie entsprechend einer Aufforderung durch das FA G abweichend von der bisherigen Praxis zum einen nicht nur den nach Maßgabe des Art. 8 des Staatsvertrags auf Bayern entfallenden Anteil an den Besteuerungsgrundlagen, sondern auch die auf die anderen Vertragsländer entfallenden Anteile erklärte und zum anderen auch die sog. Absprunggewinne mit insgesamt ... DM berücksichtigte.
- 3 Ein Absprunggewinn entstand, wenn der Käufer eines Loses dieses vor Abschluss der jeweils sechs Klassen umfassenden Lotterie an den Lotterieeeinnehmer 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 250 DM kostete, dieses nach zwei Klassen zurückgegeben und hatte es der Lotterieeeinnehmer später an einen Dritten verkauft, so betrug der von dem Dritten zu entrichtende Kaufpreis 6 x 250 DM, also 1.500 DM. Da der Lotterieeeinnehmer an die Klägerin nicht den insgesamt vereinnahmten Kaufpreis von 2.000 DM, sondern nur 1.500 DM (abzüglich der Vertriebsvergütung) abzuführen brauchte, verblieb ihm der Unterschiedsbetrag von 500 DM als sog. Absprunggewinn.
- 4 Das FA G erließ den der Steueranmeldung entsprechenden Lotteriesteuerbescheid vom ... 2000, durch den es die Steuer auf ... DM festsetzte. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Zur Begründung der Klage führte die Klägerin aus, das FA G sei lediglich für die Festsetzung der auf Bayern entfallenden Lotteriesteuer zuständig gewesen. Zwar hätte sich die örtliche Zuständigkeit des FA G 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 der Abgabenordnung (AO) vor. Einer Abweichung von dieser Zuständigkeitsvereinbarung habe sie --die Klägerin-- nicht zugestimmt. Die fehlende örtliche Zuständigkeit sei auch nicht nach § 127 AO unbeachtlich. Hinsichtlich der Absprunggewinne wäre nämlich auch eine andere Entscheidung möglich gewesen.

- 6 Die Absprunggewinne seien nämlich 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 Lotterieggesetzes (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.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin begehrt hatte, entsprechend der bisherigen Praxis nur den auf Bayern entfallenden Anteil an der Steuer festzusetzen und dabei die Absprunggewinne nicht zu berücksichtigen, mit der Begründung ab, die örtliche Zuständigkeit des FA G für den Erlass des angefochtenen Steuerbescheids 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. Das FA G habe die Absprunggewinne zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen. 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. Auf die zwischen der Klägerin und den Lottereeinnehmern intern vereinbarte Verwendung der Einnahmen komme es nicht an.
- 8 Die Klägerin rügt mit der Revision Verletzung von § 17 Satz 3 RennwLottG sowie § 27 AO. Das FA G sei nur für die Festsetzung des auf Bayern entfallenden Anteils an der Lotteriesteuer zuständig gewesen. Die Absprunggewinne seien nicht anzusetzen. § 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 Absprunggewinne seien zusätzliche Vertriebsvergütungen gewesen und daher bei der Festsetzung der Einkommensteuer gegen die Lottereeinnahmer als Einnahmen erfasst worden; sie könnten demgemäß nicht gleichzeitig der Lotteriesteuer unterliegen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom ... 2000 dahingehend zu ändern, dass der Lotteriesteuerfestsetzung für Februar 2000 nur der bayerische Anteil an der Lotteriesteuer ohne die Erlöse für Absprunglöse zugrunde gelegt wird.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt) beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend angenommen, dass der Lotteriesteuerbescheid vom ... 2000 weder in materiell-rechtlicher noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht rechtswidrig ist.
- 12 1. Der Lotteriesteuer unterliegen auch die Absprunggewinne.
- 13 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.
- 14 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 Lotteriegesez, Kommentar, 2. Aufl. 1934, § 17 RennwLottG Anm. 3; zu Billigkeitsmaßnahmen in bestimmten Fällen vgl. § 45 RennwLott AB).

- 15** 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 und der Lotterieverwaltung zu vereinbarenden Musters die Zahl der abgesetzten Lose und den Preis der Lose anzuzeigen.
- 16** 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 Absprunggewinne einzubeziehen sind.
- 17** b) Das FA G 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.
- 18** § 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.
- 19** 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.
- 20** Keine Rolle spielt es auch, dass die Lottereeinnehmer die Absprunggewinne als zusätzliche Vertriebsprovisionen 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.
- 21** 2. Die Klägerin kann ihr Begehren nicht mit Erfolg auf eine (möglicherweise) teilweise fehlende örtliche Zuständigkeit des FA G stützen.
- 22** 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).
- 23** Im Streitfall war danach das FA G für die Steuerfestsetzung örtlich zuständig; denn die Klägerin hatte den Ort ihrer Leitung im Bezirk des FA G.

- 24** 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 lediglich für die Festsetzung des auf Bayern entfallenden Steuerbetrags örtlich zuständig gewesen wäre, könnte die Klägerin deshalb nach § 127 AO nicht die Aufhebung des angefochtenen Steuerbescheids beanspruchen.
- 25** 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.
- 26** Dies ist hier der Fall. Die Festsetzung von Lotteriesteuer ist ein rechtlich gebundener Verwaltungsakt, für den weder ein Ermessens- noch ein Beurteilungsspielraum besteht.
- 27** Die Klägerin kann somit die Aufhebung bzw. Änderung des angefochtenen Steuerbescheids nicht mit der Begründung beanspruchen, das FA G sei für dessen 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](http://www.bundesfinanzhof.de)