
Datum: 18.10.2007
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 7410/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2007:1018.14K7410.04F.00

Tenor:

Der geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid 1998 vom 04.02.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2004 wird dahingehend geändert, dass der Gewinn um den Spieleinsatzanteil von 44,8 % abzüglich der Abschläge für tatsächlich gespielte Lottoscheine von 329.557,78 Euro (= 644.559 DM) gemindert wird.

Die Neuberechnung der festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst tragen.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Die Klägerin eine KG betreibt seit 1997 ein LottoDienstleistungsunternehmen. Komplementärin im Streitjahr 1998 war die im Jahr 1999 ausgeschiedene B-Services B.V. mit Sitz in den Niederlanden, die im Jahr 2006 als Kommanditistin wieder in die Gesellschaft eingetreten ist. Alleinvertretungsberechtigter Direktor der Komplementärin war Herr Peter T.. Kommanditisten der Klägerin waren die Beigeladenen, die A-GmbH & Co. KG (vormals E-GmbH & Co. International KG), E-Stadt, ausgeschieden im Jahr 2006, Rolf S., ausgeschieden im Jahr 1998 und Hans T., ausgeschieden im Jahr 2002.

Die Klägerin organisiert unter der Bezeichnung "C-Services" Spielgemeinschaften zur Teilnahme an wöchentlichen Ausspielungen des Deutschen Lotto- und Totoblocks mit von ihr entwickelten Systemreihen (Zahlenkombinationen), welche für die in Spielgemeinschaften verbundenen Mitspieler einzusetzen sind. Die Mitspieler erteilen der Klägerin gemäß Ziff. 7 der Teilnahmebedingungen (Allgemeine Geschäftsbedingungen) unter Befreiung von § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) Vollmacht, im Namen der Mitspieler Gesellschaftsverträge zur Gründung von BGBSpielgemeinschaften, den Treuhandvertrag für die Spieler/die Spielgemeinschaften mit dem Treuhänder und einen Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen dem Spieler/den Spielgemeinschaften und sich selbst abzuschließen. 3

Das Vertragsverhältnis mit dem Spieler wird mit der Einzahlung des Spielbetrages auf ein Einzahlungskonto der Klägerin begründet. Nach § 2 Nr. 2 a) des Geschäftsbesorgungsvertrages hat die Klägerin die auf dem Einzahlungskonto eingehenden Beträge wie folgt zu verwenden: 4

44,8 v. H. zur Vertragserfüllung an die Treuhandgesellschaft, 5

36,0 v. H. für die Spielvermittlung an die Klägerin, 6

19,2 v. H. für Serviceleistung und Konzeption der Spielmöglichkeit an die Klägerin. 7

Gemäß Ziff. 8 der Teilnahmebedingungen beauftragen die Mitspieler einen von der Klägerin bestellten Treuhänder, im eigenen Namen, aber für Rechnung der Spielgemeinschaft den Spielvertrag mit den Lottogesellschaften über deren Annahmestellen abzuschließen, die Lottoscheine in Verwahrung zu nehmen, etwaige Gewinne für die Spielgemeinschaft gegenüber der Lottogesellschaft geltend zu machen, die Gewinne entgegenzunehmen und einem Treuhandkonto zuzuführen sowie die Gewinne schließlich an die Mitspieler auszuzahlen. Nach Ziff. 3 der Teilnahmebedingungen hat die Klägerin das Recht, sich selbst an einer Spielgemeinschaft zu beteiligen, wenn sich in einer Spielgemeinschaft nicht genügend Spieler zusammen finden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Teilnahmebedingungen Bezug genommen. 8

Treuhand ist nach dem vorliegenden Treuhandvertrag vom 08.12.1997, auf dessen Inhalt Bezug genommen wird, die B-Services B.V. Diese wurde bei dem Vertragabschluss von Herrn Peter T. als Direktor vertreten. 9

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Steuerfahndungsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin in ihren Gewinnermittlungen für das Streitjahr 1998 von den Mitspielbeträgen lediglich die Anteile für Spielvermittlung (36 %) und für Serviceleistung und Konzeption (19,2 %), nicht aber den Spieleinsatzanteil i. H. v. 44,8 %, der an den Treuhänder abzuführen war, als Betriebseinnahmen erfasst hatte. Außerdem traf der Prüfer die Feststellung, dass nur in geringem Umfange tatsächlich Lottoscheine erworben wurden. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die bisher erklärten Einnahmen, die ausschließlich auf den 10

Serviceanteilen basierten, seien um die auf den Spieleinsatzanteil entfallenden Einnahmen zu erhöhen. Die Höhe der Gesamteinnahmen (Service- und Spieleinsatzanteil) ermittelten der Prüfer und die Klägerin nach einem Vermerk vom 19.02.2002 übereinstimmend mit 7.090.154 DM. Diesen verminderten sie um einen Abschlag für tatsächlich gespielte Lottoscheine von 644.559 DM. Bei der Gewinnermittlung berücksichtigte der Prüfer auf Grund der Annahme, die Klägerin sei Veranstalter einer inländischen Lotterie und es bestehe daher eine Lotteriesteuerpflicht, eine Lotteriesteuerückstellung. Wegen der Berechnung im Einzelnen wird auf Tz. 17 des Prüfungsberichts vom 20.11.2002 sowie den Vermerk vom 19.02.2002 Bezug genommen.

Der Beklagte legte den vom Prüfer ermittelten Gewinn dem gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1998 vom 04.02.2003 zu Grunde. Feststellungsbeteiligte sind die B-Services B. V. sowie die Beigeladenen. Gegenüber den Beigeladenen B-Services B. V., Rolf S. und Hans T. nahm der Beklagte eine Einzelbekanntgabe vor. 11

Mit Schreiben vom 13.06.2003 beantragte der damalige Bevollmächtigte der Klägerin nach dem Hinweis des Beklagten, es sei kein Einspruch eingegangen, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Zur Begründung teilte er mit, dass er bereits am 02.03.2003 das Einspruchsschreiben verfasst und persönlich bei der Post aufgegeben habe. Zum Nachweis legte der Bevollmächtigte einen Auszug aus seinem Fristenkontrollbuch vor. 12

Ferner führte die Klägerin zur Einspruchsbegründung aus: Der Spieleinsatzanteil von 44,8 % sei nicht zu den Betriebseinnahmen zu zählen. Die auf dem Treuhandkonto verwalteten Gelder seien immer im Vermögen der Spieler (Treugeber) geblieben, unabhängig davon, ob die Gelder als Spieleinsatz an eine nationale Lotteriegesellschaft weitergeleitet und entsprechend vom Treuhandkonto abgebucht worden seien, oder ob sie, weil z. B. eine Spielgemeinschaft wegen einer zu geringen Teilnehmerzahl nicht zustande gekommen sei, auf dem Treuhandkonto verblieben seien. 13

Der Beklagte wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2004 als unbegründet zurück und führte aus: Der Klägerin sei wegen der Versäumung der Einspruchsfrist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, weil der Bevollmächtigte der Klägerin eine fristgerechte Absendung des Einspruchs glaubhaft gemacht habe und deshalb von einer unverschuldeten Fristversäumung auszugehen sei. 14

Da die Klägerin trotz einer entsprechenden Aufforderung bzgl. der Behandlung der Spieleinsatzanteile die Treuhandkonten nicht näher bezeichnet und Unterlagen vorgelegt hätte, könnten die der Klägerin zugerechneten Spieleinsätze nicht als Fremdgelder behandelt werden. 15

Mit der unter dem 30.06.2004 erhobenen Klage trägt die Klägerin im wesentlichen vor: 16

Der auf die Spieleinsätze entfallende Anteil von 44,8 v. H. könne ihr nicht als Betriebseinnahme zugerechnet werden, weil es sich um Treugut der Mitspieler handle, das zur Vertragserfüllung auf die B-Services B.V. als Treuhänder übertragen worden sei. Sie selbst trete in diesem Vertragsverhältnis auf der Grundlage der allgemeinen Teilnahmebedingungen als Geschäftsbesorgerin für die Mitspieler auf. 17

Das Treuhandverhältnis sei im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart und tatsächlich auch durchgeführt worden. Auf der Grundlage der Teilnahmebedingungen werde sie die Klägerin vom Mitspieler ermächtigt, einen Treuhandvertrag mit der B-Services B.V. zu schließen. Aus 18

dem abgeschlossenen Treuhandvertrag gehe eindeutig hervor, dass die Treuhänderin den Spielvertrag mit der Lottogesellschaft abschließe, den entsprechenden Schein in Verwahrung nehme und gegenüber dem Veranstalter die Gewinne geltend mache, um anschließend die Auskehrung vorzunehmen. Unter § 1 D des Treuhandvertrages sei zudem normiert, dass der Treuhänder das Spielgeld übertragen erhalte. Insoweit entspreche der Treuhandvertrag den Erfordernissen der höchstrichterlichen Rechtssprechung. Die Rechtsbeziehungen zwischen Treugeber, Treuhänder und ihr selbst seien vertraglich so gestaltet, dass der Treugeber zweckgebunden einen Betrag zur Verfügung stelle, mit dem neben den Kosten das Spielentgelt entrichtet werde. Nach Abgabe des Lottoscheins könne der Treugeber weder rechtlich noch tatsächlich das Geschehen beherrschen, wie dies im Übrigen bei einer unmittelbaren Teilnahme am Lottospiel auch nicht der Fall sei. Der Schein könne nicht zurückgegeben und der Einsatz nicht zurückgezahlt werden. Das Treuhandverhältnis setze sich allerdings an dem Surrogat fort, doch bestehe keine Möglichkeit, die Herausgabe zu verlangen, da der Treugeber nicht alleiniger – dinglicher Rechtsinhaber sei. Erst wenn der Schein einen Gewinnanspruch verkörpere, könne der Treugeber wieder direkten Einfluss auf das Treugut in diesem Fall den Schein und den darin verkörperten Gewinnanspruch nehmen und auch gegenüber dem Veranstalter als Anspruchsinhaber auftreten. Die Wirksamkeit des Treuhandverhältnisses werde durch die fehlende Einwirkungsmöglichkeit im Zwischenzeitraum nicht berührt.

Der Anspruch auf Auszahlung des Gewinns ergebe sich ebenfalls aus dem Vertragswerk. Nach Ziff. 4 der Teilnahmebedingungen seien die einzelnen Mitspieler neben dem Treuhänder berechtigt, die Gewinne gegenüber der Lottogesellschaft geltend zu machen und die Auszahlung der Gewinne an den Treuhänder zu verlangen. 19

Die tatsächliche Durchführung des Treuhandverhältnisses werde anhand der vorgelegten Unterlagen (Lastschriftenliste, Kontoauszüge) deutlich. Danach sei das Treuhandverhältnis in den folgenden Schritten vollzogen worden: 20

Nach Zahlung des Gesamteinsatzes (100 %) durch die Mitspieler an sie - die Klägerin -sei dieser wie folgt buchungsmäßig erfasst worden: 21

Zahlungseingang Bank (Kto. 1200) an Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564). 22

Die Feststellung in Textziffer 15 des Steufa-Berichts vom 20.11.2002, wonach der umsatzsteuerfrei behandelte Spieleinsatzanteil an keiner Stelle der Buchführung in Erscheinung getreten sei, sei daher unzutreffend. 23

Die Überweisung der Spieleinsätze (44,8 % des Gesamtentgelts) an den Treuhänder werde in ihrer Buchführung durch die Buchungssätze – Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564) an Verrechnungskonto Treuhänder (Kto. 1562) – Verrechnungskonto Treuhänder (Kto. 1562) an Bank (Kto. 1200) nachvollzogen. 24

Die Serviceentgelte würden vom Verrechnungskonto Spieleinsätze auf Umsatzerlöse und Umsatzsteuer umgebucht. 25

Aus der vorgelegten Lastschriftenliste seien die Abbuchungen der einzelnen treugebenden Mitspieler ersichtlich. Aus den für die einzelnen Mitspieler geführten Konten ergebe sich, an welchen Spielgemeinschaften und welchen Spielen die Spieler teilgenommen hätten. Aus den Bildschirm-Hardcopies sei ersichtlich, wann welcher Betrag eingezogen und für welche Spiele er verwendet worden sei. Darüber hinaus seien die Buchungen zugunsten der einzelnen Spieler erkennbar. 26

- Durch den Transfer der Spieleinsätze auf Bankkonten des Treuhänders werde auch die Trennung von Eigenvermögen und Treugut vollzogen. Die Spieleinsatzanteile seien von den verschiedenen Konten, auf welche die Mitspieler ihre Einsätze leisteten, auf das Konto 12345 bei der A-Bank überwiesen worden, dessen Inhaber der Treuhänder sei. Nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der A-Bank werde das Konto 67890 bei der D-Bank, dessen Inhaber ebenfalls der Treuhänder sei, als Spieleinsatzkonto geführt. Zur Auszahlung seien die Gewinne vom Konto 112233 bei der A-Bank, dessen Inhaber ebenfalls der Treuhänder sei, gelangt. 27
- Infolge dieser Buchungsvorgänge seien die Verrechnungskonten "Spieleinsätze Treuhänder" – abgesehen von geringfügigen zeitlich bedingten Differenzen – ausgeglichen. Weil sie - die Klägerin – nicht Treuhänder sei, sei dies zutreffend. Das Treugut sei nicht bei ihr, sondern beim Treuhänder auszuweisen. 28
- Nachdem die Spieleinsätze dem Treuhänder gutgebracht worden seien, weise sie den Treuhänder an, Spielscheine zu erwerben oder keine Spielverträge mit den Lottogesellschaften abzuschließen. Diese Anweisung erfolge dergestalt, dass auf den Abrechnungsbögen der Spielgemeinschaft vermerkt werde, wie viele Anteile tatsächlich gezeichnet worden seien ("Ist") und wie viele Anteile gezeichnet werden müssten, damit die Spielgemeinschaft zustande komme ("Soll"). Bleibe die Ist- hinter der Soll-Angabe zurück, werde der Spielvertrag durch den Treuhänder nicht geschlossen. In diesem Falle würden dem Treuhänder die Spielentgelte gleichwohl gutgebracht, der sie nach § 1 D des Treuhandvertrages nach den Bedingungen des Treuhandvertrages verwalte. Zu diesen Bedingungen gehöre der Ersatz in anderer Weise. Die Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruches erfolge unter Zugrundelegung der amtlich gezogenen Gewinnzahlen und der amtlichen Gewinnquoten. Ergebe sich, dass ein Spieler Anspruch auf Ersatz habe, werde insoweit das Treuhandkonto belastet. Im Übrigen blieben die Spieleinsätze auf dem Treuhandkonto. Die Spieleinsätze würden unabhängig davon an den Treuhänder weitergeleitet, ob dieser im eigenen Namen, aber für Rechnung der Spielgemeinschaften, Lottoscheine erwerbe oder nicht. 29
- Das Treugut (Spieleinsätze vermindert um die ausgezahlten Gewinne) sei sowohl in dem Konzept des Jahresabschlusses 1998 des Treuhänders, welches dem niederländischen Finanzamt vorgelegt worden sei, mit einem Betrag von 355.873 hfl., als auch in dem endgültigen Jahresabschluss des Treuhänders ausgewiesen worden. Auf Grund der vorausgegangenen Nullfestsetzung der Körperschaftsteuer des Treuhänders sei in den Niederlanden eine (nachträgliche) Einreichung des endgültigen Jahresabschlusses beim niederländischen Finanzamt nicht erfolgt. 30
- Lege man entgegen den vorstehenden Ausführungen die Argumentation des Beklagten zu Grunde, es handele sich bei den Spieleinsatzanteilen um Betriebseinnahmen, führe jedenfalls der Abfluss der entsprechenden Beträge zu Betriebsausgaben. Zum einen trage der Beklagte selbst den Abfluss der Gelder an die holländische B.V. vor, wobei es auf die Wirksamkeit des Treuhandverhältnisses bei tatsächlicher Durchführung nicht ankomme. Zum anderen belegten die obigen Ausführungen zu den Zahlungsflüssen das bisherige Vorbringen. 31
- In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin zur Erläuterung ihres Spielsystems unter Bezugnahme auf die im Verfahren 14 K 5189/03 G mit Schriftsatz vom 10.07.2007 exemplarisch vorgelegten Abrechnungsunterlagen für die Mitspieler ergänzend vorgetragen: Die Spieler, die sich entschlossen hätten, an ihrem Lottospiel teilzunehmen, würden vorab eine Information darüber erhalten, welche Zahlenkombinationen für sie gespielt werde und in welcher Höhe sie an der Spielgemeinschaft beteiligt seien. Dementsprechend könne der 32

einzelne Spieler selbst nachvollziehen, ob für seine Spielgemeinschaft und die entsprechenden Zahlen ein Gewinn angefallen sei und wenn ja, welche Quote und somit welcher Gewinn auf ihn entfalle.

Die Klägerin beantragt, 33

den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1998 vom 04.02.2003 in Gestalt der 34
Einspruchsentscheidung vom 24.06.2004 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn um den
Spieleinsatzanteil von 44,8 % gemindert wird.

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen, 36

hilfsweise die Revision zuzulassen. 37

Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt. 38

Der Beklagte trägt vor: Die Klägerin habe den nach § 159 Abs. 1 AO erforderlichen Nachweis 39
eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses nicht erbracht. Einer ernsthaften
Durchführung eines Treuhandverhältnisses stehe bereits der fehlende Ausweis darüber,
welche Beteiligung bzw. welches Treugut wem zuzurechnen sei, entgegen. Hierzu hätten von
Anfang an namentlich benannte Beteiligungskonten eingerichtet werden müssen. Solche
Konten seien von der Klägerin nach den vorliegenden Unterlagen aber nicht geführt worden.
Ein geeigneter Nachweis, wem welches Treugut gehöre, stehe bisher aus.

Das Handeln des Treuhänders in fremdem Interesse müsse auf Grund der tatsächlichen 40
Durchführung klar erkennbar sein. Nach den vorliegenden Unterlagen könne der Treugeber
(= Mitspieler), der weder den Namen des Treuhänders noch die betragsmäßige Höhe des
Treugutes kenne, dem Treuhänder keine Weisungen erteilen. Ein Handeln im Interesse des
Treugebers sei daher auszuschließen. Ein Treuhandverhältnis könne steuerlich auch nur
anerkannt werden, wenn dem Treugeber im Innenverhältnis die Rechte an dem Treugut (=
Spieleinsatz) zustünden und der Treugeber das Marktgeschehen jederzeit beherrsche. Da
dem Treugeber der Treuhänder unbekannt sei, könne eine Weisungsbefugnis im
Innenverhältnis nicht angenommen werden.

Es sei auch nicht erkennbar, dass der Treuhänder, deren alleiniger Geschäftsführer Peter T. 41
sei, überhaupt im fremden Namen handeln könne, da der Treuhandvertrag mit der Klägerin,
deren alleiniger Geschäftsführer ebenfalls Peter T. sei, geschlossen worden sei. Die sich
daraus ergebende Interessenkollision schließe ein Treuhandverhältnis aus.

Bei dem von der Klägerin genannten Verrechnungskonto 1564 handele es sich um ein Konto 42
aus der firmeneigenen Buchhaltung, das keinen Aufschluss über einen umsatzsteuerfrei
behandelten Spieleinsatzanteil hergebe. Aus diesem Konto sei nicht ersichtlich, auf welches
Treuhandkonto bzw. Bankkonto der Spieleinsatzanteil von 44,8 % überwiesen worden sei.
Die Existenz eines Treuhandkontos sei daher bisher nicht durch geeignete Unterlagen
glaubhaft gemacht worden. Das in diesem Zusammenhang von der Klägerin benannte Konto
112233 bei der A-Bank könne ein solches Treuhandkonto nicht sein. Aus diesem Konto sei
nicht ersichtlich, welche Geldbeträge für wen treuhänderisch gehalten worden seien. Es
handele sich nach den Prüfungsfeststellungen um ein normales Abwicklungskonto, von
welchem überwiegend anteilige Gewinne, jedoch ohne Namensnennung, im Einzelfall aber
auch anderweitige Beträge ausgezahlt worden seien und welches im Bedarfsfall, um eine

Unterdeckung zu vermeiden, aus anderen Quellen aufgefüllt worden sei. Was den Zu- und Abfluss der vereinnahmten Gelder und das Nichtvorhandensein eines Treuhandkontos angehe, werde auch auf die Stellungnahme der Steuerfahndung vom 31.10.2003 verwiesen.

Die vorläufige Bilanz der Treuhänderin für 1998 habe keine eindeutigen Hinweise auf Treuhand- bzw. Fremdgelder enthalten. Lediglich unter dem Bilanzposten "B-Services B.V. & Co. C-Services KG, Treuhandgeld Kontokorrentkonto" sei ein Betrag von 355.873 hfl. ausgewiesen worden. Hieraus ergebe sich keine sorgfältige Trennung des Treugutes vom Eigenvermögen. Erst in der Bilanz vom 11.11.2002 für 1998 werde ein Treuhandgut von 1.018.493 hfl. ausgewiesen. Nach der Rechtsprechung sei jedoch erforderlich, dass das Treuhandgeld zur Verhinderung von Manipulationen und missbräuchlichen Gestaltungsmöglichkeiten von Anfang an als fremdes Vermögen dargestellt werde, wobei der bilanziellen Behandlung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jedoch nur indizielle Bedeutung zukomme.

Im Übrigen seien die Teilnahmebedingungen in wesentlichen Teilen wegen Verstoßes gegen das Transparenzgebot (§ 395 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB -) nichtig. Von der Nichtigkeit werde auch der Treuhandvertrag als Bestandteil der Teilnahmebedingungen erfasst, dessen Inhalt zudem selbst gegen das Transparenzgebot verstoße, weil den Treuhänder keinerlei Haftung gegenüber den Mitspielern treffe. Wenn das Treuhandverhältnis wegen Nichtigkeit schon zivilrechtlich nicht anzuerkennen sei, könne es auch steuerlich keinen Bestand haben.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, warum ein schlichtes Lottosystemspiel ein Firmenkonglomerat wie im Streitfall erforderlich mache. Grund könne allenfalls sein, dass angestrebt werde, für Außenstehende und Gläubiger absichtlich unklare Rechtsverhältnisse zu schaffen.

Schließlich sei von der Steuerfahndung auch festgestellt worden, dass die Klägerin sich nicht an ihre eigenen Verträge gehalten sowie kaum Lottoscheine gespielt und bei der nationalen Lottogesellschaft eingereicht habe.

Ein Betriebsausgabenabfluss, der über den von der SteuFA angenommenen Abfluss hinausgehe, sei zum einen rein tatsächlich nicht nachgewiesen und es fehle auch an einer betrieblichen Veranlassung durch das Treuhandverhältnis, weil dieses nichtig sei. Im Ergebnis seien deshalb die zugeflossenen Gelder demjenigen als Betriebseinnahmen zuzurechnen, auf dessen Konten sie eingegangen seien. Das seien die Konten der Klägerin.

Mit Beschluss vom 06.07.2007 sind die A-GmbH & Co. KG (vormals E-GmbH & Co. International KG), Rolf S. und Hans T. zum Verfahren beigelegt worden.

Einer von der Klägerin gegen die Gewerbesteuermessbescheide 1998 und 1999 erhobenen Klage hat der Senat im Urteil vom 28.06.2007 teilweise stattgegeben und die Revision zugelassen. Gegen das Urteil ist ein Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen IV R 39/07 anhängig.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Spieleinsatzanteil in Höhe von 44,8 % des Gesamtentgelts der Mitspieler abzüglich der Abschläge für tatsächlich gespielte Lottoscheine haben bei der Gewinnermittlung nach § 4

Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) keine steuerliche Auswirkung auf den Gewinn.

Die Spieleinsatzanteile in Höhe von 44,8 % des Gesamtentgelts der Mitspieler haben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG keine steuerliche Auswirkung auf den Gewinn. 53

Ob die Voraussetzungen für eine Behandlung der Spieleinsatzanteile als Treuhandgelder gegeben sind, kann letztlich dahinstehen, da jedenfalls eine Berechtigung der Klägerin zum Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG mit der Folge einer Gewinnneutralität besteht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 04.12.1996 I R 99/94, Bundessteuerblatt – BStBl - II 1997, 404). Zweifel an einem steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis mit der Folge, dass das betreffende Wirtschaftsgut dem Treugeber zuzurechnen wäre (§§ 39 Abs. 2, 159 AO), ergeben sich im Hinblick auf die Voraussetzung einer Verpflichtung des Treuhänders, das Eigentum jederzeit zurück zu übertragen sowie der Möglichkeit des Treugebers, das Treuhandverhältnis derart zu beherrschen, dass das rechtliche Eigentum des Treuhänders sich als "leere Hülse" darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.1997 VIII R 56/93, BStBl II 1998, 152 m. w. N.; Tipke/Kruse, AO/FGO, 16. Aufl., § 39 AO Tz 39). Denn der einzelne Mitspieler hat nach der Leistung seines Spielgeldes aufgrund der vertraglichen Regelungen keinen Anspruch auf Rückzahlung seines Spieleinsatzes. Dies würde auch dem Spielzweck widersprechen. Damit ist die für ein Treuhandverhältnis wesentliche Verpflichtung des Treuhänders zur jederzeitigen Rückgabe des Treuguts nicht erfüllt. Dem Verweis der Klägerin darauf, dass bei Lotteriespielen allgemein kein Rückzahlungsanspruch bzgl. des Spieleinsatzes bestehe, kommt für die Frage eines Treuhandverhältnisses keine Bedeutung zu. 54

Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betrieblich veranlasst sind alle Aufwendungen, die in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 26. Aufl., § 4 Rz 481). 55

Wesentliche Grundlage für die Beurteilung der Spieleinsatzanteile als betrieblich veranlasste Aufwendungen ist die vertragliche Verpflichtung der Klägerin zur Abführung der Spieleinsatzanteile an den Treuhänder nach § 2 Nr. 2 a) des Geschäftsbesorgungsvertrages. Die Klägerin hat die Zahlungen der Mitspieler in Höhe der Spieleinsatzanteile mit der Verpflichtung erhalten, sie an den Treuhänder zur Bildung des Treuhandvermögens zu Gunsten der Mitspieler weiterzuleiten. Demzufolge handelt es sich bei der Abführung der Spieleinsatzanteile um die Erfüllung einer betrieblich veranlassten Verpflichtung gegenüber den Mitspielern als Auftraggebern und damit um eine Betriebsausgabe i. S. des § 4 Abs. 4 EStG. Die Tatsache, dass der Treuhänder zugleich Komplementär der Klägerin ist, rechtfertigt demgegenüber keine andere Beurteilung. Für die Frage des Betriebsausgabenabzugs ist die zivilrechtliche Wirksamkeit des vertraglichen Regelungskonzepts der Klägerin gemäß § 41 Abs. 1 AO ohne Bedeutung (vgl. auch Schmidt/Heinicke, a. a. O., § 4 Rz 492). Selbst eine zivilrechtliche Nichtigkeit stünde der Anerkennung von Betriebsausgaben nicht entgegen. Schließlich ist auch die Besteuerung beim Empfänger (hier des Treuhänders) für die steuerliche Behandlung beim Geber ohne Belang (vgl. Schmidt/Heinicke, a. a. O., § 4 Rz 477; Stapperfeld in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar, § 4 EStG Anm. 846). 56

An den in den Aussetzungsbeschlüssen vom 13.01.2004 im Verfahren 14 V 5117/03 A (G) wegen Gewerbesteuerermessbescheiden 1998 und 1999 und vom 09.03.2004 im Verfahren 14 V 7175/03 A (F) wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Besteuerungsgrundlagen geäußerten Bedenken bezüglich einer betrieblichen Veranlassung der Zahlungen an den Treuhänder hält der Senat nicht mehr fest. Eine betriebliche 57

Veranlassung der Zahlungen an den Treuhänder scheidet auch dann nicht aus, wenn tatsächlich – wie dies wohl der Regelfall war - keine Lottoscheine auf Anweisung der Klägerin durch den Treuhänder erworben worden sind. Denn in diesen Fällen erhalten die Mitspieler in anderer Weise Ersatz, in dem die Klägerin nachvollzieht, ob nach den im Rahmen der Lotteriezziehung gezogenen Zahlen Gewinne entstanden wären. Die sich ergebenden Gewinnansprüche werden aus dem Treuhandgeld erfüllt. Durch die ergänzenden Erläuterungen zum Spielsystem bzw. Spielablauf in der mündlichen Verhandlung vom 18.10.2007 hat die Klägerin Bedenken gegen eine nicht mit den vertraglichen Vereinbarungen übereinstimmende Zuordnung der Spieleinsatzanteile und damit der Gewinnchancen zugunsten der einzelnen Mitspieler/Spielgemeinschaften auszuräumen vermocht. Aufgrund der an den Mitspieler übermittelten Informationen zur Spielgemeinschaft, Teilnahmequote und zu den Spielscheinnummern ist sichergestellt, dass der einzelne Spieler bei der Ziehung der amtlichen Gewinnzahlen selbst nachvollziehen kann, ob für seine Spielgemeinschaft ein Gewinn und gegebenenfalls mit welcher Quote für ihn angefallen ist. Eine entsprechende vertragliche Verpflichtung der Klägerin ergibt sich aus Ziff. 1 der Teilnahmebedingungen. Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin lediglich vorgetäuscht hätte, das amtliche Lottosystem nachzubilden und stattdessen in willkürlicher, einen bestimmten Plan entbehrender Weise "Gewinnanteile" den Spielern ausgezahlt hat, liegen nicht vor.

Der Senat hat auch keine Zweifel an einer tatsächlichen Weiterleitung der Spieleinsätze in Höhe von 44,8 % des Gesamtentgelts durch die Klägerin an den Treuhänder. Dies gilt auch für die Fälle, in denen auf Anweisung der Klägerin der Treuhänder keine Lottoscheine erworben hat. Denn der Fahndungsprüfer hat in der ergänzenden Stellungnahme vom 31.10.2003 (Bl. 197 der FG-Akte in Verfahren 14 V 5117/03 A (G)) einen tatsächlichen Abfluss der Spieleinsatzanteile von 44,8 % nicht in Frage gestellt. Für die Frage der tatsächlichen Weiterleitung ist auch ohne Belang, ob auf den von der Klägerin angegebenen Treuhandkonten auch noch andere – nicht mit der Treuhandgeldern im Zusammenhang stehende – Kontobewegungen stattgefunden haben. Schließlich steht auch der Einwand des Beklagten, die Höhe der auf dem Treuhandkonto ausgewiesenen Gelder sei zu gering, der Annahme eines Abflusses nicht entgegen. Denn es ist zu berücksichtigen, dass die Treugelder auch zur Erfüllung der Ansprüche der Mitspieler als Treugeber gedient haben. Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den vertraglichen Beziehungen zwischen der Klägerin und dem Treuhänder lediglich um ein Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) gehandelt hat, sind nicht ersichtlich.

58

Der danach in Höhe des Spieleinsatzes von 44,8 % des Gesamtentgelts zu gewährende Betriebsausgabenabzug ist um die von der Steuerverwaltung in die Berechnung nach Tz. 17 ihres Berichts vom 20.11.2002 in Verbindung mit dem Vermerk vom 19.02.2002 eingestellten Abschläge für tatsächlich gespielte Lottoscheine von 644.559 DM (= 329.557,78 Euro) zu kürzen, da in Höhe dieser Beträge ansonsten eine doppelte gewinnmindernde Berücksichtigung stattfinden würde.

59

Gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wird die Neuberechnung des festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Beklagten übertragen.

60

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Da die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben, entsprach es nach § 139 Abs. 4 FGO nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten dem Beklagten aufzuerlegen.

61

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

62

63

Die Revision war zur Sicherung der Rechtseinheit (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alternative FGO) im Hinblick auf das zum Gewerbesteuermessbetrag 1998 und 1999 anhängige Revisionsverfahren zuzulassen.
