
Datum: 16.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 3095/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1116.11K3095.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
I.	2
.....	3
Die Klägerin vermittelt unter der Bezeichnung "....." Spielgemeinschaften zur Teilnahme an den wöchentlichen Ausspielungen des Deutschen Lotto- und Totoblocks (im Folgenden: Lotto) und entwickelt Systemreihen (= Zahlenkombinationen), welche für die in den Spielgemeinschaften verbundenen Mitspielern einzusetzen sind. Zwischen ihr und dem Beklagten ist streitig, ob ihre Tätigkeit in den Streitjahren als Veranstaltung einer Lotterie zu werten ist und dementsprechend der Lotteriesteuer unterliegt.	4
Nach § ... des notariell beglaubigten Gesellschaftsvertrags der Klägerin vom ist Gegenstand ihres Unternehmens der Zusammenschluss von Spielern, die in verschiedene Spielgemeinschaften investieren, und der Vertrieb von Anteilen dieser Gemeinschaften durch einen oder mehrere international tätige Vertriebsgesellschaften sowie die Durchführung sämtlicher damit zusammenhängender Geschäfte.	5
Die Teilnahmebedingungen ... der Klägerin sehen im wesentlichen folgende Regelungen vor:	6
" ...	7

3. ...	8
<i>Für den Fall, dass nicht alle Anteile einer Spielgemeinschaft an Mitspieler vergeben werden können, ist berechtigt, sich selbst an dieser Spielgemeinschaft zu beteiligen und/oder den von gestellten Treuhänder anzuweisen, für diese Spielgemeinschaft keinen Spielvertrag mit den Lottogesellschaften abzuschließen. Für gelten dann ebenfalls die Teilnahmebedingungen sowie die gesetzlichen Vorschriften und im letzteren Fall wird der Mitspieler auf andere Weise an Ersatz gelangen.</i>	9
....."	10
Die Teilnahmebedingungen ... stimmen in den im Streitfall einschlägigen Regelungen und Formulierungen mit den in den Vorjahren geltenden Teilnahmebedingungen überein.	11
Nach § ... des notariell beglaubigten Geschäftsbesorgungsvertrags i. d. F. vom zwischen den von der Klägerin zu vertretenden "Spielern", der.... , der..., der ... ("Treuhänder" genannt) und der Klägerin beabsichtigt die Klägerin für eine Vielzahl von Spielern, die sich im Rahmen einer von ihnen zu bildenden GbR zusammenschließen werden, eine Beteiligung an einer Spielgemeinschaft zu erwerben. In § ... dieses Vertrages ist zudem u.a. geregelt, dass die Beteiligung an der Spielgemeinschaft allein dem Spieler zuzurechnen sei und die Klägerin die Funktion eines Verwalters mit der Beauftragung zur Übernahme der Vertretung der Interessen der Spieler gegenüber der Mitspielmöglichkeit zukomme. Gem. § ... dieses Vertrages wird das Vertragsverhältnis begründet mit der Einzahlung des Mitspielbetrages auf deren Konto. Nach § ... hatte die Klägerin die Einzahlungen der Spieler wie folgt zu verwenden:	12
- 44,8 % zur Vertragserfüllung an die Treuhandgesellschaft für den Lottoeinsatz,	13
- 36 % für die Spielervermittlung an sich selbst und an die von ihr beauftragten Personen und Firmen und	14 15
-19,2 % an sich selbst für die Serviceleistung und Konzeption der Mitspielmöglichkeiten.	16
Des weiteren wurde am ein notarieller Treuhandvertrag zwischen der Klägerin..., der ...sowie der ... als Treuhänder geschlossen. Die ... wurde dabei von ihrem Direktor, dem Geschäftsführer, vertreten. Hierin wurde der - von der Klägerin zu bestellende - Treuhänder mit der treuhänderischen Verwaltung der Spielanteile jeder Spielgemeinschaft beauftragt. Der Vertrag sieht u. a. folgende Regelungen vor:	17
" ..."	18
Auf den weiteren Inhalt der drei genannten Verträge und der Teilnahmebedingungen der Klägerin, abgeheftet in der FG-Akte 11 V ..., wird Bezug genommen.	19
Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Steuerfahndung) hatte bereits gegen die Firma ..., von der die Klägerin im ... den Geschäftsbetrieb übernommen hat und deren Tätigkeit im wesentlichen dieselben Rechtsverhältnisse und Teilnahmebedingungen zu Grunde lagen, ein Prüfungsverfahren durchgeführt. Dabei waren am die Geschäftsräume der ...durchsucht worden. Das Verfahren fand seinen Niederschlag im Prüfungsbericht vom Im Rahmen dieser Prüfung für den Zeitraum ... wurde festgestellt, dass die Vorgängerfirma der Klägerin nur in sehr geringem Umfang Lottoscheine für ihre Spielgemeinschaften abgegeben und sich im übrigen hinsichtlich der	20

gezogenen Lottozahlen bzw. der sich ergebenden Quoten jeweils an die entsprechenden Ergebnisse des Lottos angehängt hatte (vgl. Tz. 5 und 28 des Berichts vom Bl. 246 f der FG-Akte). Geschäftsführer der Komplementär-Gesellschaft war auch in diesem Zeitraum Herr ... (Geschäftsführer).

Auch bei der Klägerin wurde eine Steuerfahndungsprüfung durchgeführt. Sie begann am und wurde mit dem Bericht vom abgeschlossen. Hierbei ergab sich, dass sich nach Übernahme des Geschäftszweiges der ... durch die Klägerin nichts an der Vorgehensweise geändert habe (Tz. 10 des Berichts). Auch die Klägerin habe für ihren Prüfungszeitraum entgegen den allgemeinen Geschäftsbedingungen nur vereinzelt Lottoscheine gespielt, so dass im wesentlichen keine Rechtsbeziehungen zwischen den einzelnen Spielern und dem Lotto entstanden seien. Die Klägerin habe nur in einem Umfang von ca. 2 % des Spielentgelts Lottoscheine erworben und abgegeben (Tz. 5 des Berichts). 21

Anmeldungen zur Lotteriesteuer wurden weder von der Klägerin noch von ihrer Vorgängerin abgegeben. 22

Hiervon ausgehend kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, dass die Klägerin aufgrund der o.g. Tätigkeit gemäß § 17 Abs. 1 RennwLottG i.V.m. 19 Abs. 1 RennwLottG als Veranstalterin einer Lotterie zur Lotteriesteuer heranzuziehen sei. 23

Veranstalter einer Lotterie könne nach Auffassung der Steuerfahndung auch sein, wer sich an eine bestehende Lotterie anschließe, in dem er sich den Spielplan der bestehenden Lotterie aneigne und die Entscheidung darüber, welche Gewinne er auszuzahlen habe, von dem Ergebnis der bereits bestehenden Lotterie abhängig mache (Tz. 14 des Berichts). Der Mitspieler erlange bei Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs durch die Klägerin keine Gewinnansprüche gegenüber dem Lotto, sondern nur gegenüber der Klägerin (Tz. 5. des Berichts). Darüber hinaus sei die Klägerin auch deswegen Veranstalterin, weil sie im Hinblick auf die Ausspielungen des Lotto eine neue Lotterie veranstalte (Tz. 29 des Berichts). Beide Lotterien unterschieden sich wesentlich in der Art des Zustandekommens (Abgabe und Nichtabgabe, einerseits Gewinnanspruch aufgrund eines Vertrages und andererseits Gewinnanspruch aus einer Vertragsverletzung). Die Spieler würden in dem Glauben gehalten, innerhalb einer Spielgemeinschaft am Spiel teilzunehmen, indem die Zahlen für den jeweiligen Monat und die Nummer der Spielgemeinschaft dem einzelnen Mitspieler schriftlich bestätigt würden (Tz. 18 des Berichts). Der Treuhänder sei den Mitspielern namentlich nicht bekannt. Ein Treuhandkonto gemäß den allgemeinen Geschäftsbedingungen sei für die Dauer des Prüfungszeitraums nicht nachgewiesen worden. Außerdem sei Herr der alleinige Geschäftsführer der Firma ...und ebenso der in der Treuhandfunktion nachfolgenden Firma ...Es sei somit im gesamten Prüfungszeitraum von einer Identität zwischen dem Treuhänder und der Klägerin auszugehen. 24

Die von der Klägerin vorgelegten Gutachten (...) gingen von falschen Grundvoraussetzungen aus (Tz. 23 des Berichts). Sie stützten sich im wesentlichen auf die Darstellungen des Geschäftsführers und die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin, die den Eindruck erweckten, dass die Spielteilnahme am Lotto der Regelfall sei und nur im Ausnahmefall davon abgesehen werde. Den Gutachtern sei offensichtlich nicht bekannt gewesen, dass allenfalls in einer absolut untergeordneten Größenordnung Lottoscheine gespielt worden seien, nämlich anstelle von 44,8 % der Spieleinsätze nur i.H.v. unter 2 %. Es komme hinzu, dass die wenigen abgegebenen Spielscheine keinen entsprechenden Spielgemeinschaften zugeordnet worden seien und daher ebenso gut von dem Geschäftsführer privat gespielt worden sein könnten. Die Klägerin sei daher im Falle der Nichtabgabe von Lottoscheinen als Veranstalter im Sinne des § 287 StGB anzusehen und damit lotteriesteuerpflichtig. Die 25

Anknüpfung einer Lotterie an eine schon bestehende Lotterie begründe eine neue Lotterieveranstaltung.

Die Prüfung berücksichtigte zur Abgeltung tatsächlich abgegebener Lottoscheine einen Abschlag von 2 % vom Gesamtentgelt (bestehend aus Spieleinsätzeanteil i.H.v. 44,8 % zuzüglich Vermittlungs- und Serviceanteil, 55,2%) von der Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Lotteriesteuer. Hinsichtlich der Berechnung wird auf den Prüfungsbericht vom ... (Tz. 30) Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Steuerfahndungsprüfung und erließ am ... die drei angefochtenen Lotteriesteuerbescheide in denen er Lotteriesteuer und Verspätungszuschläge wie folgt festsetzte:

Zeitraum	Höhe (Euro)	Verspätungszuschlag
01.03. – 31.12....	,...	
01.01. – 31.12....	,...	
01.01. – 30.11....	,...	

Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom schloss sich der Beklagte im wesentlichen der o.g. Begründung der Steuerfahndung an.

Die Klägerin beantragte außerdem die Aussetzung der Vollziehung der Lotteriesteuerbescheide und der festgesetzten Verspätungszuschläge. Die Anträge wurden sowohl vom Beklagten als auch vom Finanzgericht abgelehnt.

Im Beschluss vom ... (Az. 11 V ...) sah der erkennende Senat im Rahmen der vorzunehmenden summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Lotteriesteuerbescheide. Die Voraussetzungen einer Steuerpflicht gemäß § 17 RennwLottG i.V.m. 19 RennwLottG seien bei der Klägerin erfüllt. Die Klägerin sei, bei überschlägiger Überprüfung, in den Streitjahren Veranstalterin einer Lotterie gewesen. Auch die gegen die Klägerin festgesetzten Verspätungszuschläge seien bei summarischer Überprüfung ermessensfehlerfrei dem Grund und der Höhe nach rechtmäßig gemäß § 152 AO festgesetzt worden. Der Beklagte habe zu Recht darauf hingewiesen, dass dem Geschäftsführer als geschäftsführendem Direktor der ... und der Klägerin schon am ..., spätestens jedoch am ... bekannt gewesen sei, dass angesichts des von der Klägerin verwirklichten Sachverhalts Lotteriesteuer ausgelöst worden sei und entsprechende Lotteriesteuer-Anmeldungen abzugeben gewesen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Beschluss vom ... verwiesen.

Mit Schriftsatz vom ... beantragte die Klägerin gemäß § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 6 FGO bei Gericht erneut die Aussetzung der o.g. Lotteriesteuerbescheide vom Das Verfahren war bei dem erkennenden Senat unter dem Aktenzeichen 11 V ... anhängig. Das Gericht lehnte den Antrag mit Beschluss vom ... als unzulässig ab, weil die Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO nicht erfüllt seien. Auf den Inhalt des Beschlusses wird Bezug genommen.

...

In der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft vom (... Js ...) wird dem Geschäftsführer u. a. die Hinterziehung von Lotteriesteuern für den Zeitraum vom Februar ...

bis November ... vorgeworfen. In der Anklageschrift wurden insbesondere unter Bezugnahme auf die Zeugen und (ehemalige Mitarbeiter des Geschäftsführers) zu dem Geschäftsgebaren der Klägerin bzw. des Geschäftsführers ab ... im wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Da das Geschäft trotz steigender Umsätze ohne private Einlagen nicht überlebensfähig gewesen sei, sei dem Geschäftsführer der Gedanke gekommen, die Kosten dadurch zu senken, dass er weniger Lottoscheine abgebe als auf die gegründeten und Mitspielern zugewiesenen Spielgemeinschaften entfielen. Ab ... seien daher nur noch unregelmäßig Spielscheine abgegeben worden. Damit dies nicht auffalle, sei in Fällen, in denen eine Spielgemeinschaft, für die kein Lottoschein abgegeben worden sei, gewonnen habe, der Gewinn aus den eingenommenen Kundengeldern ausgeschüttet worden. Da das Programm zur Verwaltung der Spielgemeinschaften die Gewinne der Mitspieler anhand der offiziellen Quoten des deutschen Lottoblocks ohne Bezug auf eine tatsächlich erfolgte Lottoscheinabgabe automatisch ermittle, sei dies technisch ohne weiteres möglich gewesen. Das Risiko, größere Gewinne nicht auszahlen zu können, sei dadurch verringert worden, dass der Geschäftsführer mit weiteren Beteiligten dafür gesorgt habe, dass nur ein Bruchteil der möglichen Anteile an den jeweiligen Spielgemeinschaften vergeben worden sei (Zeuge, S. ... der Anklageschrift). 35

Dem Zeugen habe der Geschäftsführer im Dezember ... mitgeteilt, dass es wirtschaftlich nicht möglich sei, die Spielgemeinschaften aufzufüllen bzw. jeweils mitzuspielen. Entsprechende Angaben habe der Geschäftsführer auch gegenüber dem Zeugen gemacht (S. ... der Anklageschrift). Außerdem habe der Zeuge ausgesagt, der Geschäftsführer hätte ihm gegenüber im Zusammenhang mit der Frage einer möglichen Lotteriesteuerhinterziehung, geäußert, "er nehme notfalls eine Inhaftierung in Kauf, Hauptsache, er ziehe genügend Gelder aus dem Geschäft" (S. ... der Anklageschrift vom). 36

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Anklageschrift Bezug genommen. 37

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, der Beklagte habe sie zu Unrecht zur Lotteriesteuer herangezogen und unrechtmäßig Verspätungszuschläge festgesetzt, weil sie nicht Veranstalterin einer öffentlichen Lotterie im Sinne von § 17 Satz 1 RennwLottG sei (I.). Die Lotteriesteuerbescheide seien zudem auch deshalb rechtswidrig, weil sie auf gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrigen Normen beruhten (II.). 38

I. 39

Zur fehlenden Veranstaltereigenschaft i.S. des RennwLottG trägt sie im wesentlichen folgendes vor: 40

Soweit sich in einer Spielgemeinschaft nicht genügend Mitspieler zusammen fänden, habe sie, die Klägerin, nach Abschnitt 3 der Teilnahmebedingungen das Recht, sich selbst an der entsprechenden Spielgemeinschaft zu beteiligen. Ebenso sei sie in diesem Fall berechtigt, den von ihr (.....) bestellten Treuhänder anzuweisen, für diese Spielgemeinschaft keinen Spielvertrag mit den Lottogesellschaften abzuschließen. Komme die Spielgemeinschaft danach nicht zustande, würden vom Treuhänder keine Lottoscheine eingesetzt. In diesem Fall erlange der Mitspieler gemäß Abschnitt ... der Teilnahmebedingungen auf andere Weise Ersatz. Zu diesem Zweck vollziehe sie, die Klägerin, nach, ob nach den im Rahmen der Ziehung der Lottogesellschaft gezogenen Zahlen Gewinne entstanden wären, wenn die Spielgemeinschaft zustande gekommen und der Lottoschein abgegeben worden wäre. Diese 41

Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs erfolge unter der Zugrundelegung der amtlich gezogenen Gewinnzahlen und der amtlichen Gewinnquoten. Ergäben die Ermittlungen durch die Klägerin, dass ein Spieler Anspruch auf Ersatz habe, werde insoweit das Treuhandkonto belastet. Im übrigen blieben die Spieleinsätze auf dem Treuhandkonto. Es erfolge mithin keine Abrechnung eines "Einsatzes" für die Durchführung des Ersatzanspruchs zwischen dem Treuhänder bzw. den Mitspielern und der Klägerin.

Entgegen den Darstellungen des Beklagten sei das Treuhandverhältnis auch tatsächlich vereinbarungsgemäß durchgeführt worden. Aus den Teilnahmebedingungen und den Regelungen des Treuhandvertrages ergebe sich, dass der Treuhänder dazu bestellt sei, die Spielentgelte der Spielgemeinschaft in Empfang zu nehmen und zu verwalten. Komme eine Spielgemeinschaft zustande, erwerbe der Treuhänder in eigenem Namen, aber für Rechnung der Spielgemeinschaft, den Lottoschein einer nationalen Lottogesellschaft. Komme eine Spielgemeinschaft nicht zustande, weise die Klägerin den von ihr gestellten Treuhänder an, keinen Spielvertrag abzuschließen. Nach Abschnitt 8 der Teilnahmebedingungen mache der Treuhänder die Gewinne für die Spielgemeinschaft gegenüber der Lottogesellschaft geltend. Er nehme die Gewinne für die Mitglieder entgegen und führe sie einem Treuhandkonto zu. Die Auszahlung der Gewinne erfolge direkt durch den Treuhänder an die Mitspieler gemäß dem erteilten Auftrag. 42

Das Treuhandverhältnis sei tatsächlich in folgenden Schritten vollzogen worden (Hinweis auf Kopie des Kontos 1564 aus der Buchführung der Klägerin für ...; Anlage 5 zum Klageschriftsatz vom): 43

a. Die Mitspieler zahlten ihren Gesamteinsatz (100%) an die Klägerin oder eine Schwestergesellschaft der Klägerin. 44

Bei Zahlung an die Klägerin seien die Gesamteinsätze wie folgt buchungsmäßig erfasst worden: 45

Zahlungseingang Bank (Kto. 1200) an Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564) . 46

Habe der Mitspieler seinen Einsatz an eine Schwestergesellschaft der Klägerin gezahlt, sei gebucht worden: 47

Verrechnungskonto Schwestergesellschaft (Kto. 1390/1391) an Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564). 48

Die Feststellung in Textziffer 15 des Berichts des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom über die Prüfung bezüglich Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Gewinnfeststellung bei der Vorgängerfirma der Klägerin ..., wonach der umsatzsteuerfrei behandelte Spieleinsätzeanteil an keiner Stelle der Buchführung in Erscheinung getreten sei, sei daher nicht zutreffend. 49

Komme es zu Rücklastschriften der Gesamteinsätze der Mitspieler, werde dies in der Buchführung erfasst, indem - Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564) an Zahlungsausgang Bank (Kto. 1200) - gebucht werde. 50

b. Die Überweisung der Spieleinsätze (44,8 Prozent des Gesamtentgelts) an den Treuhänder werde in der Buchführung der Klägerin durch die Buchungssätze - Verrechnungskonto Spieleinsätze (Kto. 1564) an Verrechnungskonto Treuhänder (Kto. 1562) - Verrechnungskonto Treuhänder (Kto. 1562) an Bank (Kto. 1200) nachvollzogen. 51

c. Die Serviceentgelte würden vom Verrechnungskonto Spieleinsätze auf Umsatzerlöse und Umsatzsteuer umgebucht.	52
d. Infolge dieser Buchungsvorgänge seien die Verrechnungskonten Spieleinsätze und Treuhänder zum Jahresende - abgesehen von geringfügigen zeitlich bedingten Differenzen - ausgeglichen. Weil die Klägerin nicht Treuhänder sei, sei dies zutreffend; das Treugut sei nicht bei ihr, sondern beim Treuhänder auszuweisen.	53
Nachdem die Spieleinsätze dem Treuhänder gutgebracht worden seien, weise die Klägerin den Treuhänder an, Spielscheine zu erwerben oder keine Spielverträge mit den Lottogesellschaften abzuschließen. Diese Anweisung erfolge dergestalt, dass auf den Abrechnungsbögen der Spielgemeinschaft vermerkt sei, 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 Sollangabe zurück, werde der Spielvertrag durch den Treuhänder nicht geschlossen. In diesem Falle würden dem Treuhänder die Spielentgelte gleichwohl gutgebracht, der sie nach § ... des Treuhandvertrages nach den Bedingungen des Treuhandvertrages verwalte. Zu diesen Bedingungen gehöre nach § ... des Treuhandvertrages i. V. m. Abschnitt 3 der Teilnahmebedingungen der Klägerin, dass der Mitspieler auf andere Weise an Ersatz gelange, wenn ein Spielvertrag mit der nationalen Lottogesellschaft nicht abgeschlossen werde. Zu diesem Zweck vollziehe die Klägerin nach, ob nach den im Rahmen der Ziehung der nationalen Lottogesellschaft gezogenen Zahlen Gewinne entstanden wären, wenn die Spielgemeinschaft zu Stande gekommen und der Lottoschein abgegeben worden wäre. Diese Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs erfolge unter Zugrundelegung der amtlich gezogenen Gewinnzahlen und der amtlichen Gewinnquoten. Ergebe die Ermittlung durch die Klägerin, dass ein Spieler Anspruch auf Ersatz habe, werde insoweit das Treuhandkonto belastet. 44,8 Prozent der Spieleinsätze würden unabhängig davon an den Treuhänder weitergeleitet, ob dieser in eigenem Namen, aber für Rechnung der Spielgemeinschaft, Lottoscheine erwerbe oder nicht.	54
Die ermittelten Gewinne der Mitspieler würden vom Treuhänder auf das Treuhandkonto ... bei der überwiesen, von dem aus sie per Scheck an die Mitspieler zur Auszahlung gelangten. Das Treugut (Spieleinsätze vermindert um die ausgezahlten Gewinne) werde in der Bilanz des Treuhänders als solches ausgewiesen. Insoweit werde auf den Jahresabschluss des Treuhänders für ... verwiesen (Anlage 8 zu dem Klageschriftsatz vom).	55
Nach alledem habe ein steuerlich anzuerkennendes nachweisbares Treuhandverhältnis i.S. des § 159 AO im Streitfall bestanden. Dementsprechend seien in den Jahresabschlüssen des Treuhänders, die den niederländischen Behörden vorgelegt worden seien, die Treuhandgelder ausgewiesen worden. Dies habe auch der Beklagte einräumen müssen. Soweit der Beklagte beanstande, die Höhe der ausgewiesenen Gelder sei zu niedrig, sei dies nicht zutreffend. Hierbei werde außer Acht gelassen, dass die Treugelder zur Teilnahme an Lottoauspielungen vorgesehen gewesen seien und naturgemäß zum Einsatz gelangt seien. Außerdem seien – soweit die Spielgemeinschaften nicht zustande gekommen seien - die Ersatzleistungen an die Treugeber ausgegeben worden. Der Beklagte verweise insoweit zu Unrecht auf den Beschluss des FG ... vom ... (... V...) in der Sache der Rechtsvorgängerin der Klägerin ... wegen Aussetzung der Vollziehung der Gewerbesteuermeßbescheide ... und	56
Entgegen der Auffassung des Beklagten sei die Klägerin nicht Veranstalterin im Sinne von § 17 RennwLottG. Veranstalter einer Ausspielung sei derjenige, der die planmäßige Ausführung des gesamten Unternehmens selbst oder durch andere ins Werk setze (Hinweis	57

auf RFH-Urteile vom 06.10.1922 II R 86/22, RFHE 10, 218, vom 16.10.1936 V A 393/36, RFHE 40, 152; vom 27.01.1939 V 348/37, RStBI 1939, 791; BFH-Urteil vom 10.12.1970 V R 50/67, BStBI II 1971, 193). Veranstalter sei der geistige Urheber einer Lotterie. Unerheblich für die Veranstaltereigenschaft sei die Außenwirkung, denn der BFH habe in der zitierten Entscheidung ausgeführt, dass es nicht darauf ankomme, ob der Veranstalter einer Lotterie nach außen hervortrete oder nicht. Der BFH sei daher im Urteilsfall zu dem Ergebnis gekommen, dass ein Losverkäufer nicht als Veranstalter angesehen werden.

Wer eine Lotterie nur technisch durchführe, gelte nicht als Veranstalter, wenn er nicht gleichzeitig auch deren geistiger Urheber sei. Wenn die Klägerin den Spieleinsatz an den Treuhänder weiterleite, ohne dass es zum Abschluss von Spielverträgen zwischen dem Treuhänder und dem Lotto komme, sei sie mit der Ermittlung, ob der Mitspieler auf andere Weise an Ersatz erlange, nach dem Merkmal der geistigen Urheberschaft nicht Veranstalterin im Sinne von § 17 Satz 1, § 19 Abs. 1 RennwLottG. Die Lotterie werde durch das Lotto ins Werk gesetzt. Die Klägerin vollziehe bei Nichtabgabe von Lottoscheinen mangels Zustandekommens von Spielgemeinschaften allein EDV-technisch die vom Lotto gezogenen Gewinnzahlen und amtlichen Gewinnquoten für solche Mitspieler nach, für die keine Spielgemeinschaft zustande gekommen sei. Die Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs entspreche den AGB der Klägerin. Ein Ersatzanspruch werde also nicht aufgrund einer Vertragsverletzung, sondern in Übereinstimmung mit den Teilnahmebedingungen vertragsmäßig erworben. Auch die gegenüber dem Lotto aufgrund der von der Klägerin entwickelten Systemreihen abweichenden Gewinnerwartungen führten nicht zur Veranstaltung einer eigenen Lotterie. Eine Lotterie könne nämlich nach den Rechtsgrundsätzen des BFH-Urteils vom 19.06.1996 (II R 29/95, BFH/NV 1997, 68, 69 f.) nur vorliegen, wenn der von den Teilnehmern für jedes Spiel zu leistende Einsatz vom Veranstalter des Spiels in bestimmter, vom Teilnehmer nicht zu verändernder Höhe festgelegt werde und der Spieler allenfalls durch mehrere Spiele seine Chance quantitativ erhöhe, aber nicht qualitativ die Art des Risikos und dadurch zugleich die Höhe des möglichen Gewinns aus einem einzigen Spiel bestimmen könne.

58

Vorliegend sei der Spielplan durch die im Deutschen Lotto- und Tottoblock zusammengeschlossenen Lottogesellschaften vorgegeben. Das Zurverfügungstellen von Spielsystemen durch die Klägerin begründe keinen eigenen Spielplan, weil es nur darauf gerichtet sei, die Gewinnchancen innerhalb des von den Lottogesellschaften vorgegebenen Spielplans zu erhöhen. Die Festlegung der Einsätze je Los sowie der Gewinne erfolge allein durch die im Deutschen Lotto- und Tottoblock zusammengeschlossenen Lottogesellschaften. Die Unmaßgeblichkeit des Anbietens von Spielsystemen ergebe sich auch aus dem Urteil des FG Düsseldorf vom 04.10.1959 (VII 66/59 U, EFG 1960, 235), nach dem eine Lottogesellschaft, die ein Spielsystem zur Verfügung stelle, selbst keine Lotterie veranstalte und damit nicht lotteriesteuerpflichtig sei. Auch soweit die Klägerin die Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs durchführe, werde dadurch kein eigener Spielplan begründet. Die Klägerin überprüfe nämlich nur unter Verwendung der eigenen EDV, ob auf die Zahlenkombinationen eines Mitspielers, für den keine Lottoscheine erworben worden seien, nach Maßgabe der Gewinnziehung der Lottogesellschaft ein Gewinn entfalle. Sei dies der Fall, werde ein Ersatzanspruch genau in der Höhe zur Auszahlung gebracht, die sich nach den Gewinnquoten des Lottos ergebe. Weil somit weder die Gewinnziehung noch die Gewinnhöhe durch die Klägerin vorgegeben werde, liege auch im Falle der Ermittlung eines etwaigen Ersatzanspruchs kein Spielplan der Klägerin vor.

59

Die fehlende Veranstaltereigenschaft der Klägerin ergebe sich des weiteren aus dem Urteil des FG Düsseldorf vom 28.05.1991 (16 K 137/87 U, EFG 1992, 220). In diesem Fall seien

60

viele kleinere Einsätze zu einem Großeinsatz zusammengefasst worden, um mit einer Systemwette größtmögliche Gewinnchancen zu erzielen. Die Mitglieder hätten eine einmalige Aufnahmegebühr und monatliche Mitgliedsbeiträge gezahlt. Die Spieleinsätze seien dazu bestimmt gewesen, vom Steuerpflichtigen bei der Lottogesellschaft eingezahlt zu werden. Unabhängig davon, ob die Spieleinsätze an die Lottogesellschaft weitergeleitet worden seien, sei der die Spieleinsätze einwerbende Kläger nicht Lotterieveranstalter geworden. Auch nach § 287 StGB, der von denselben Tatbestandsvoraussetzungen wie § 17 RennwLottG ausgehe, sei von einer Lotterie nur auszugehen, wenn ein vom Unternehmer festgesetzter Spielplan vorliege. Die Klägerin habe keinen Spielplan aufgestellt, sondern allein die Lottogesellschaft. Die Klägerin sei insbesondere auch nicht deswegen Veranstalter im Sinne von § 287 StGB, weil die Mitspieler ihr gegenüber schuldrechtliche Ansprüche auf die Auszahlung eines Gewinnanspruchs hätten. Die Mitspieler hätten gerade keinen Anspruch auf die Auszahlung eines Gewinnanspruchs gegenüber der Klägerin. Dies ergebe sich aus Abschnitt 8 der Teilnahmebedingungen, wonach jeder Mitspieler ermächtigt sei, in Gemeinschaft mit dem Treuhänder Gewinne seiner Spielgemeinschaft gegenüber der Lottogesellschaft geltend zu machen und die Auszahlung dieser Gewinne zu verlangen. Der Mitspieler habe somit einen Gewinnanspruch nur gegenüber der nationalen Lottogesellschaft. Ein Anspruch des Mitspielers auf Gewinnauszahlung bestehe auch dann nicht, wenn mangels Zustandekommens der Spielgemeinschaft kein Lottoschein abgegeben werde. Gemäß Abschnitt 3 der Teilnahmebedingungen sei dem Mitspieler alleine zugesichert, er werde in diesem Fall "auf andere Weise an Ersatz gelangen". Darin liege keine lotterierechtliche Veranstaltertätigkeit. Vielmehr werde lediglich ein Ausgleich für den Spieler geschaffen, dessen Spielgemeinschaft nicht zustande gekommen sei.

Entgegen der Auffassung des Beklagten ergebe sich die Veranstaltereigenschaft der Klägerin 61 deshalb auch nicht aus etwaigen Auszahlungsansprüchen der Mitspieler gegenüber der Klägerin. Solche Ansprüche auf die Auszahlung von Gewinnen bestünden gemäß Abschnitt 8. der Teilnahmebedingungen lediglich gegenüber der Lottogesellschaft. Soweit keine Spielgemeinschaft zustande komme, handele es sich bei dem "Ersatzanspruch" nicht um einen Gewinnanspruch, sondern lediglich um einen Ausgleichsanspruch. Zudem sei es zivilrechtlich unzutreffend, die Klägerin als Anspruchsgegner für den Ersatzanspruch zu bezeichnen. Für den Mitspieler sei aus den Teilnahmebedingungen ersichtlich, dass die Klägerin bevollmächtigt werde, einen Treuhänder einzuschalten, der die Verwaltung des Spieleinsatzes übernehme und im Falle eines Gewinns die Ansprüche des Mitspielers gegenüber der Lottogesellschaft geltend mache und an den Mitspieler auskehre. Im Ergebnis sei der Ersatzanspruch gleich zu behandeln, da der Anspruch auch vom Treuhänder gegenüber den Mitspielern erfüllt werde. Vertragliche Basis hierfür sei der Treuhandvertrag, dessen integraler Bestandteil die Teilnahmebedingungen seien.

Prof. Dr., der in seinem Gutachten vom (auszugsweise, S. 111 bis 114, 129, 62 vorgelegt mit Schriftsatz vom ...) u. a. die Rechtsnatur des Ersatzanspruchs der Teilnehmer geprüft habe, komme auf Seite 111 f. zu dem zutreffenden Ergebnis, dass die Klägerin im Falle der Nichtteilnahme an der Lottoveranstaltung eine vertragliche Hauptleistungspflicht verletzte, was wiederum einen Schadensersatzanspruch des Teilnehmers auslöse. Es sei daher unerheblich, ob der Scheck, mit dem die Ersatzleistung ausgezahlt worden sei, als "Gewinnscheck" bezeichnet worden sei. Die Bezeichnung einer Leistung sei nämlich nicht konstitutiv für deren Rechtsnatur. Für die zivilrechtliche Rechtsnatur des Anspruchs sei es auch unerheblich, welchen Eindruck die Teilnahmebedingungen erweckt hätten. Die Erfüllung eines Schadenersatzanspruches - gleich ob auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis - erfülle unter keinem denkbaren Aspekt einen Lotteriesteuerstatbestand. Die zivilrechtliche Argumentation der Klägerin, wonach sie lediglich Vermittlungsleistungen erbracht habe,

werde im übrigen auch in einer wettbewerbsrechtlichen Entscheidung des LG ... vom ... (...; Seite ...) bestätigt.

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung habe mit Urteil vom 2.2.1977 (II R 11/74, BStBl II 1977, 495) zu der Frage des lotteriesteuerlichen Veranstalterbegriffs auf den strafrechtlichen Veranstalterbegriff Bezug genommen. Dies wiederum soll nach Ansicht des Beklagten dazu führen, dass der Veranstalterbegriff weiter auszulegen sei. Im Hinblick auf das BGH-Urteil vom 18.01.1977 (1 StR 643/76, n.v.) solle demnach auch derjenige Täter einer Straftat nach § 287 StGB sein, der dadurch eine öffentliche Lotterie veranstalte, dass er sich an eine bereits bestehende Lotterie anhänge und seinen Teilnehmern die Zahlung von Gewinnen verspreche, die auf die Lose jener Lotterie entfielen. Löse man sich vorliegend von der zivilrechtlich zutreffenden Betrachtungsweise, dass die Klägerin in den Fällen, in denen es nicht zu der Bildung einer Spielgemeinschaft gekommen sei, nur einen gesetzlichen Schadensersatzanspruch durch Hingabe eines "Gewinnschecks" erfüllt habe, bleibe der Rückgriff auf das Strafrecht unter mehreren Aspekten bedenklich. Zum einen habe der BGH mit Beschluss vom 09.03.1999 (KVR ZIP 1999, 1021) seine frühere Rechtsprechung relativiert und nur in den Fällen einen Straftatbestand gesehen, in denen der Teilnehmer unter keinen Umständen einen Anspruch gegen den Lotterieveranstalter, sondern nur gegen den Organisator der Spielgemeinschaften gehabt habe. Vorliegend sei die vertragliche Konstruktion insoweit eindeutig. Dem teilnehmenden Mitspieler stehe stets die Möglichkeit offen, einen eigenen Anspruch gegen den Veranstalter, die Lottogesellschaft, geltend zu machen.

63

Außerdem sei in diesem Zusammenhang die völlig unterschiedliche Zwecksetzung des Rennwett- und Lotteriesteuergesetzes einerseits und der §§ 284 ff StGB andererseits zu berücksichtigen. In dem einen Fall gehe es darum, den Spieler vor den Gefahren eines nicht kontrollierten Glücksspiels zu bewahren; in dem anderen Fall gehe es darum, den Fiskus an den Spieleinnahmen der Lotterieveranstalter zu beteiligen. In beiden Fällen lasse sich keine Kongruenz zwischen dem strafrechtlich verfolgten Zweck des Vermögensschutzes des Spielers vor den Gefahren unkontrollierten Spiels und dem Belastungszweck der Rennwett- und Lotteriesteuer herstellen, so dass auch der Veranstalterbegriff des Rennwett- und Lotteriesteuergesetzes einer eigenständigen Auslegung bedürfe (Hinweis auf Beschluss des FG Thüringen vom 15.1.2004 I 1216/03, EFG 2004, 431; und nachfolgenden Beschluss des BFH vom 22.3.2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379). Vor diesem Hintergrund verbiete es sich vorliegend, auf den strafrechtlichen Tatbestand zurückzugreifen,

64

Der BGH habe im o.g. Urteil vom 18.01.1977 (1 StR 643/76, n.v.) außerdem entschieden, dass die Annahme einer Lotterieveranstaltung im Falle des Anschlusses an eine bereits bestehende Lotterie durch einen Unternehmer voraussetze, dass der Veranstalter Eigentümer der Lose bleibe und dass seine Abnehmer eine Forderung auf Zahlung des Gewinns allein gegen ihn erwerben sollten. Anders als in diesem Urteilsfall sei die Klägerin gerade nicht Eigentümerin von Losen geworden und deshalb nicht Veranstalterin einer Lotterie. Auch soweit Spielgemeinschaften zustande gekommen und Lose erworben worden seien, sei die Klägerin nicht Eigentümerin der Lose geworden, weil diese durch den Treuhänder erworben und für die Mitspieler verwahrt worden seien (Abschnitt 8 der Teilnahmebedingungen). Die Klägerin als Veranstalterin hinsichtlich der Ermittlung des Ersatzanspruchs anzunehmen, setze voraus, dass sie Eigentümerin der Lose bleibe. Das sei nicht der Fall. Ferner sei der Ersatzanspruch, welchen sie den Mitspielern gewähre, kein Anspruch auf die Auszahlung eines Lotteriegewinns im Sinne der Rechtsprechung.

65

Hinsichtlich der Ermittlung des Ersatzanspruchs komme die Veranstaltereigenschaft somit nur nach allgemeinen Grundsätzen in Betracht. Dazu müsse der Unternehmer geistiger Urheber einer Lotterie sein. Das sei vorliegend nicht der Fall. In der Entwicklung eines Spielsystems liege gerade nicht die geistige Urheberschaft einer Lotterie begründet, wie sich aus dem Urteil des FG Düsseldorf in EFG 1960, 235, 236, sowie aus dem vom Beklagten zitierten BGH-Beschluss vom 09.03.1999 (KVR ZIP 1999, 1021) ergebe. Die Veranstaltung einer Lotterie sei nicht bereits dann zu bejahen, wenn organisatorisch der äußere Rahmen für die Abhaltung des Glücksspiels geschaffen werde und der Bevölkerung dadurch der Abschluss von Spielverträgen ermöglicht werde. Dann unterläge auch jeder bloße Lotteriekollekteur der Lotteriesteuer, was jedoch von der Rechtsprechung abgelehnt werde. Auch nach ganz herrschender Meinung in der Literatur seien Lottogemeinschaften keine Veranstalter einer Lotterie.

II.

67

Die Lotteriesteuerbescheide sind nach Auffassung der Klägerin im übrigen rechtswidrig, weil sie auf Normen beruhten, die gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig seien. Dies gelte zumindest insoweit, als sie auch den Teil des Entgelts einbezögen, der per se nicht als Spieleinsatz vorgesehen gewesen sei (Serviceleistung und Spielervermittlung). Sie stützt sich dabei insbesondere auf zwei EuGH-Urteile vom November 2004 und mittlerweile vorliegende neue Gutachten von Prof. Dr. vom und von Prof. Dr. vom (Anlage 11 und 12 zu dem Klageschriftsatz vom).

68

Die EuGH-Urteile in der Rechtssache Gambelli (vom 6.11.2003 C-243/01, NJW 2004, 139) und in der Rechtssache Lindmann (vom 13.11.2003 C-42/02, Beilage zu BFH/NV 1/2004,8) ließen erkennen, dass Beschränkungen der Veranstaltung von Glücksspielen und Lotterien gegen Art. 49,50 EGV (Dienstleistungsfreiheit) verstießen. Unterstelle man, dass im vorliegenden Fall die Veranstaltung einer Lotterie vorliege, stelle die Erhebung der Lotteriesteuer eine europarechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar. Bedeutend sei in diesem Zusammenhang auch, dass die EuGH-Entscheidungen zu dem Ergebnis kämen, dass eine Bestrafung eine unverhältnismäßige Sanktion darstelle, wenn zu einer Teilnahme nur an solchen Wetten ermuntert werde, die im Zusammenhang mit Spielen stattfänden, die von zugelassenen nationalen Einrichtungen organisiert würden. Damit sei der Rückgriff bei der Definition der Lotterieveranstaltung auf die strafrechtliche Definition des § 286 a.F. bzw. des § 287 n. F. StGB nicht mehr haltbar.

69

In der Rechtssache Gambelli komme der EuGH zu dem Ergebnis, dass eine Tätigkeit, die darin bestehe, die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates an in einem anderen Mitgliedstaat veranstalteten Wetten teilnehmen zu lassen, zu den geschützten Dienstleistungen i. S. des Art. 50 EGV gehöre, wenn es um Wetten gehe, die im erstgenannten Mitgliedstaat ausgetragene Sportereignisse beträfen. Der EuGH führe aus, dass die Dienstleistungsfreiheit auch die Freiheit umfasse, als Leistungsempfänger von einem Leistungserbringer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat angebotene Dienstleistungen zu empfangen oder in Anspruch zu nehmen, ohne durch Beschränkungen beeinträchtigt zu werden. Eine andere Beurteilung sei auch dann nicht angezeigt, wenn der durch die Maßnahme Beschwerte nur Vermittler der eigentlichen Leistung sei. Hieraus ergebe sich, dass die verschiedenen Urteile der Zivil-, Straf- und Verwaltungsgerichtsbarkeit zum unerlaubten Glücksspiel nicht mehr haltbar seien. Die gefestigte Monopolstellung des deutschen Lottoblocks sei in der Vergangenheit maßgeblich dadurch gesichert worden, dass wettbewerbs-, ordnungs-, gewerbe- und strafrechtlich der Verstoß gegen die §§ 284 ff. StGB i. V. m. Genehmigungsnormen der Länder gerügt worden sei. Dieser Gedanke lasse sich auf

70

die Urteile der Finanzgerichtsbarkeit, die maßgeblich auf die strafrechtlichen Vorgaben gestützt worden seien, ausdehnen. Das BGH-Urteil vom 18.1.1977 (1 StR 643/76, n.v.), auf das sich der Beklagte und das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung maßgeblich stützten, sei aus diesem Grunde obsolet.

Auch das BVerfG habe in einem Beschluss vom 27.4.2005 (1 BvR 223/05) tragend auf die "Gambelli-Entscheidung" des EuGH Bezug genommen und sei zu dem Ergebnis gekommen, dass die Untersagungs- und Einstellungsverfügung des Landratsamts hinsichtlich eines Betriebs der Wettvermittlung gegen Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes verstoße. 71

In dem Urteil in der Rechtssache Lindmann habe der EuGH betont, dass die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Lotteriegewinnen im Inland einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit darstelle, der jedoch gerechtfertigt sein könne. Nachweise für eine Rechtfertigung seien die angehörten Regierungen jedoch schuldig geblieben. 72

Außerdem würden die beiden EuGH-Entscheidungen hinsichtlich der in ihnen herausgearbeiteten Anwendung der Dienstleistungsfreiheit auch im Glücksspielbereich zudem die Frage auf, ob die Erhebung der Lotteriesteuer mit der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer in Einklang stehe. Dies sei erkennbar nicht der Fall. Entgegen den Vorgaben des Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie werde durch das RennwLottG eine Abgabe auf Spiele und Wetten erhoben. Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie gelte in der derzeitigen Form seit 1991 und sehe vor, dass unter anderem Abgaben auf Spiele und Wetten - neben der Umsatzsteuer - nur eingeschränkt erhoben werden dürften. 73

So komme in seinem Gutachten zu dem Ergebnis, dass die Norm des § 17 RennwLottG den Charakter einer Umsatzsteuer i. S. des Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie habe. Außerdem sehe er einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 RL 92/12/EWG (Systemrichtlinie), da es sich bei der Lotteriesteuer um eine umsatzbezogene Steuer auf Dienstleistungen handle. Zudem bestünden nach Auffassung von verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG, da lotteriesteuerpflichtige (Glücksspiel-)Unternehmer steuerlich erheblich schlechter behandelt würden als umsatzsteuerpflichtige Unternehmen und dies nicht durch gewichtige Gründe gerechtfertigt sei. Diese Auffassung werde insbesondere auch von der Linneweber-Entscheidung des EuGH (Urteil vom 17.2.2005 – Rs. C-453, 462/02, HFR 2005, 194) gestützt. Der EuGH weise nämlich in dieser Entscheidung unter Tz. 37 ergänzend darauf hin, dass die unterschiedlichen Bedingungen oder Beschränkungen, von denen ein Mitgliedsstaat die Steuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz abhängig mache, gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstießen. Dies bedeute im Streitfall, dass das Nebeneinander der steuerlichen Regelungen – Umsatzsteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer auf der einen Seite und der Steuerfreiheit von Spielbanken auf der anderen Seite – mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar sei. Unerheblich sei insofern, dass der Landesgesetzgeber keinen Gebrauch davon gemacht habe, Spielbanken die Durchführung von Lotterien zu gestatten. Maßgeblich sei vielmehr, dass es dem nationalen Gesetzgeber nach den Grundsätzen der Linneweber-Entscheidung nicht freistehe, einzelne Marktteilnehmer – wie öffentliche Spielbanken – von der Umsatzsteuer und Lotteriesteuer zugunsten einer Spielbankabgabe gänzlich freizustellen. 74

In der Linneweber-Entscheidung des EuGH (HFR 2005, 194) komme außerdem zum Ausdruck, dass eine nationale Rechtsvorschrift, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken umsatzsteuerfrei sei, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber seien, nicht gelte, Art 13 Teil B 75

Buchst. f der 6. EG-Richtlinie entgegenstehe. Es komme danach nicht darauf an, ob die von den Spielbanken veranstalteten Glücksspiele tatsächlich mit denen anderer Glücksspielbetreiber vergleichbar seien. Ausreichend sei vielmehr nach Auffassung des EuGH der Umstand, dass nach dem Spielbankengesetz theoretisch die Möglichkeit bestehe, eine genehmigungsfähige Lotterie zu betreiben.

Nach Auffassung von gebiete Art. 13 Teil B Buchst. f der 6. EG-Richtlinie, der in einer Wechselbeziehung zu Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie stehe, die Befreiung von Wettumsätzen von der Umsatzsteuer, wobei die Befreiung an Bedingungen und Beschränkungen geknüpft werden könne, die wiederum nicht das Gebot der Neutralität der Umsatzsteuer verletzen dürften. Ein Verstoß gegen das Neutralitätsgebot liege auch in der unzulässigen Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Veranstaltungen (EuGH-Urteil Rs. Fischer C-283/95 vom 11.6.1998, Slg. 1998, I 3369). Eine neutralitätswidrige Befreiung könne nach nicht dadurch ausgeglichen werden, dass eine Spezialsteuer erhoben werde. Folglich dürften Umsätze, die weder Wetten, Lotterien oder Glücksspiele im gemeinschaftsrechtlichen Sinne darstellten, nicht befreit werden. Außerdem komme zu dem Ergebnis, dass es einer eigenständigen Auslegung des Veranstalterbegriffs des RennwLottG bedürfe. Eine steuerpflichtige Lotterie liege - abweichend von der strafrechtlichen Beurteilung - erst dann vor, wenn es aufgrund von Spielverträgen im Ergebnis zu Spieleinsätzen komme. § 19 Abs. 2 RennwLottG sehe zwar eine Steuerpflicht bereits vor Losabsatz vor. In § 45 RennwLottAB sei jedoch die Erstattung oder Nichterhebung vorgesehen, wenn es nicht zur Ausspielung komme. Für die Klägerin bedeute dies, dass die von ihr erbrachten Vermittlungsleistungen zur Zusammenführung von Spielgemeinschaften und die Serviceleistungen - Ermittlung von Systemreihen - nicht der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG unterfallen könnten. Hierbei handle es sich nämlich nicht um Leistungen, die dem gemeinschaftsrechtlichen Spiel-, Wett- und Lotteriebegriff unterfielen. Diese Leistungen seien zudem nicht als unselbstständige Nebenleistungen zu einem nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG steuerbefreiten Umsatz zu qualifizieren.

Demnach könnten zufolge nur die Spieleinsätze Bemessungsgrundlage für die Lotteriesteuer sein, nicht jedoch die Teile des von den Mitspielern entrichteten Entgelts, die als Servicegebühr und als Vermittlungsentgelt behandelt worden seien. Die Spieleinsätze könnten wiederum nur in der Höhe besteuert werden, in der tatsächlich eine Lotterieteilnahme erfolgt sei, da die Klägerin keine Veranstalterin sei und aus den vertraglichen Beziehungen zwischen den Mitspielern, der Klägerin und den anderen Beteiligten kein vertraglicher Ersatzanspruch zustande komme.

Verfahrensrechtlich sei es angesichts der aufgezeigten europarechtlichen Aspekte zwingend geboten, den EuGH gem. Art. 234 Abs. 2 EGV anzurufen.

III.

Auch die festgesetzten Verspätungszuschläge wegen Nichtabgabe von Lotteriesteuererklärungen seien nicht rechtmäßig. Weil streitig sei, ob die Klägerin überhaupt eine Verpflichtung zur Anmeldung von Lotteriesteuer gemäß § 149 Abs. 1 Satz 1 AO treffe, könne die Nichtabgabe von Anmeldungen keinen Verspätungszuschlag auslösen. In Anbetracht der Tatsache, dass sich die Klägerin durch die Abgabe von Lotteriesteuererklärungen in Widerspruch zu ihrem eigenen Vorbringen setzen würde, sei die Festsetzung von Verspätungszuschlägen ermessensfehlerhaft. Die Klägerin habe sich fachkundig beraten lassen und die Auskunft erhalten, es falle bei ihrem Geschäftsmodell keine Lotteriesteuer an. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des BFH vom 14.06.2000 (X R 56/98, BStBl II 2001, 60, 64), da in diesem Fall lediglich Unklarheit über die

Höhe der Einkünfte bestanden habe.

Die vom Geschäftsführer bzw. der Klägerin angeführten Gutachten von Prof. Dr., Dr., 81
Prof. Dr. und Prof. Dr. befinden sich jeweils vollständig bei den Akten zu diesem
Verfahren.

Die Klägerin beantragt, 82

die Bescheide vom über Lotteriesteuer und Festsetzung von Verspätungszuschlägen für 83
die Zeiträume vom 1.3.... bis zum 31.12...., vom 1.1.... bis zum 31.12.... und vom 1.1.... bis
zum 30.11.... aufzuheben,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 84

Der Beklagte beantragt, 85

die Klage abzuweisen, 86

hilfsweise die Revision zuzulassen. 87

Zur Begründung verweist er insbesondere auf seine Einspruchsentscheidung vom , in 88
der er sich im wesentlichen der Rechtsauffassung der Steuerfahndung und des
Finanzgerichts in den Beschlüssen vom ... (Az. 11 V ...) und vom ... (11 V ...) angeschlossen
hat . Die Klägerin sei als Initiatorin und Veranstalterin einer gewerblichen Wettgemeinschaft
anzusehen, soweit sie für ihre Mitspieler bzw. Spielgemeinschaften keine Lottoscheine
erworben und abgegeben habe und unter Einsatz von EDV den von ihr nach Abschnitt 3 der
Teilnahmebedingungen geschuldeten "Ersatzanspruch" unter Zugrundelegung der amtlich
gezogenen Gewinnzahlen und der amtlichen Gewinnquote ermittelt und an die Mitspieler
ausgezahlt habe. Dass im Streitfall kein steuerlich anzuerkennendes nachweisbares
Treuhandverhältnis i. S. des § 159 AO bestanden habe, ergebe sich bereits aus dem
Beschluss des Finanzgerichts ... vom ... (Az.: ... V ...) in Sachen ... wegen Aussetzung der
Vollziehung der Gewerbesteuermaßbescheide ... und Im übrigen würde selbst die
Unterhaltung eines anzuerkennenden Treuhandkontos zu keiner abweichenden
Steuerfestsetzung führen, weil es entscheidend darauf ankäme, dass - zumindest in dem den
bestrittenen Steuerbescheiden zu Grunde liegenden Umfang - keine Lottoscheine für
Rechnung der Mitspieler erworben worden seien. Die vorgebrachten europa- und
verfassungsrechtlichen Bedenken könnten nicht durchgreifen, weil die angeführten EuGH-
Entscheidungen ausschließlich die Strafbarkeit von Lotterie- bzw. Wettveranstaltungen
beträfen. Ebenso wenig setze sich der von der Klägerin zitierte Beschluss des
Bundesverfassungsgerichts vom 27.4.2005 (1 BvR 223/05) mit verfassungsrechtlichen
Fragen der Lotteriesteuern auseinander. Insoweit werde lediglich die Aussage getroffen, dass
die sofortige Vollziehung des Verbots von Sportwetten verfassungswidrig sei.

Auch aus den vorgelegten Gutachten von Prof. Dr. und Prof. Dr. ergäben sich keine 89
überzeugenden Argumente gegen die europarechtliche Zulässigkeit der Lotteriesteuer.
Entgegen der Auffassung von habe die Lotteriesteuer keinen umsatzsteuerlichen
Charakter i. S. des Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie. Der von in seinem Gutachten
erhobene Vorbehalt, wonach die Vorschrift des § 4 Nr. 9 b UStG im Hinblick auf Art. 13 Teil B
Buchst. f der 6. EG-Richtlinie nicht richtlinienkonform sein könne und folglich auch nicht die
Erhebung von Lotteriesteuer gestatte, sei nicht nachvollziehbar. Bereits aus dem Gutachten
von (S. 16 – 21) ergebe sich, dass der Befreiungstatbestand des Art. 13 Teil B Buchst. f
der 6. EG-Richtlinie auf die Zulässigkeit der Erhebung von Lotteriesteuer keinen Einfluss

habe. Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie erlaube nämlich, neben der Umsatzsteuer weitere Abgaben (insbesondere Lotteriesteuer) zu erheben.

Entscheidungsgründe 90

Die Klage ist unbegründet. 91

Der Beklagte hat gegen die Klägerin in den Streitjahren sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zutreffend Lotteriesteuer festgesetzt. Auch die festgesetzten Verspätungszuschläge sind weder dem Grunde nach noch betragsmäßig zu beanstanden. 92

Nach § 17 RennwLottG unterliegt eine im Inland veranstaltete öffentliche Lotterie der Steuer. Die Steuer beträgt 20 v.H. des planmäßigen Preises (Nennwert) sämtlicher Lose. Nach § 19 RennwLottG ist Steuerschuldner der Veranstalter der Lotterie. 93

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall umfassend erfüllt. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich der Veranstaltereigenschaft der Klägerin (I.). Der Senat hält die einschlägigen Regelungen des RennwLottG auch europa- und verfassungsrechtlich für unbedenklich (II.). 94

I. 95

Die Straf-, Zivil- und Steuerrechtsprechung geht bei der Beurteilung der Frage, ob eine Lotterie gegeben ist, im wesentlichen übereinstimmend von der vom Reichsgericht aufgestellten und vom Reichsfinanzhof übernommenen Begriffsbestimmung aus. Nach dieser Rechtsprechung wird unter einer Lotterie eine Veranstaltung verstanden, bei der einer Mehrzahl von Personen die Möglichkeit eröffnet wird, nach einem bestimmten Plan gegen einen bestimmten Geldeinsatz ein vom Eintritt eines zufälligen Ereignisses abhängiges Recht auf einen bestimmten Geldgewinn zu erwerben (vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1977 II R 11/74, BStBl II 1977, 495 m.w.N.). Bei einer Lotterie verpflichtet sich jemand für eigene Rechnung einem anderen gegenüber schuldrechtlich, nach einem festgesetzten Plan beim Eintritt eines ungewissen, wesentlich vom Zufall abhängigen Ereignisses dem anderen einen bestimmten Geldgewinn zu gewähren, während der andere unbedingt einen bestimmten Geldbetrag, den Einsatz, zu zahlen hat (BFH-Urteil vom 19. 6.1996 II R 29/95, BFH/NV 1997,68). 96

Diese sachlichen Voraussetzungen des Lotteriebegriffs liegen im Streitfall vor. Die Mitspieler haben durch die Zahlung eines bestimmten Einsatzes einen grundsätzlichen Anspruch auf Auszahlung eines Gewinnanteils erhalten, der von der durch die Klägerin für die Spielgemeinschaft gewählten Systemreihe, dem Ergebnis der Lottoziehung und der von der Lottogesellschaft ermittelten Gewinnquote abhängig war. 97

Die Klägerin war in den Streitjahren auch Veranstalterin einer Lotterie. 98

Veranstalter einer Lotterie oder Ausspielung ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, die zunächst zum Reichsstempelgesetz entwickelt und später für das Lotteriesteuerrecht und die korrespondierende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG übernommen worden ist, wer die planmäßige Ausführung des gesamten Unternehmens selbst oder durch andere ins Werk setzt (zuletzt zur Lotteriesteuer BFH-Beschluss vom 22.3.2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, m.w.N.). 99

Eine Lotterie setzt nach den im BFH-Urteil vom 10. 12. 1970 (V R 50/67, BStBl II 1971, 193) entwickelten Grundsätzen in erster Linie derjenige ins Werk, der Inhaber der entsprechenden (öffentlich-rechtlichen) Genehmigung zur Veranstaltung ist, als solcher durch die ihm erteilte Genehmigung die Abhaltung dieser Glücksspiele ermöglicht und das Spiel- oder 100

Wettgeschehen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht maßgeblich gestaltet (vgl. zuletzt auch BFH-Beschluss vom 22.3.2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379). Die Begriffsbestimmung des "Veranstalters" dient vor allem der Abgrenzung zu Personen, die lediglich als Helfer tätig sind (Urteile des Reichsgerichts --RG-- vom 19. April 1907 VII 256/06, RGZ 66, 32, und des Reichsfinanzhofs --RFH-- vom 6. Oktober 1922 II A 86/22, RFHE 10, 218). Nicht entscheidend ist, ob das Geschäft auf eigene oder fremde Rechnung getätigt wird (RG-Urteil in RGZ 66, 32; RFH-Urteile vom 24. September 1920 II A 279/20, RFHE 3, 268, und in RFHE 10, 218); auch kommt es nicht darauf an, ob die Veranstaltereigenschaft nach außen hervortritt oder nicht (BFH-Urteil in BFHE 101, 153, BStBl II 1971, 193).

Unerheblich ist auch, ob die - wie im Streitfall genehmigungspflichtige - öffentliche Lotterie tatsächlich genehmigt wurde. Wie sich unmittelbar aus § 19 Abs. 1 Satz 2 RennwLottG ergibt, entsteht die Steuerschuld nämlich spätestens in dem Zeitpunkt, zu dem die Genehmigung hätte eingeholt werden müssen. Hieraus wird deutlich, dass Veranstalter und damit Steuerschuldner i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG auch sein kann, wer es unterlässt, sich die von ihm veranstaltete öffentliche Lotterie genehmigen zu lassen. 101

Eine Lotterieveranstaltung kann demnach auch in der Weise durchgeführt werden, dass sich der Unternehmer an eine bereits bestehende andere Lotterie anschließt oder anhängt und seinen Teilnehmern die Zahlung von Gewinnen verspricht, welche auf die Lose jener Lotterie entfallen (vgl. BGH-Urteil vom 18.1.1977 – 1 StR 653/76 – m.w.N. und Fuhrmann in MDR 1993, 822; sowie BGH-Beschluss KVR 20/97 vom 9.3.1999 in WM 1999, 1373 m.w.N.; Tröndle/Fischer, StGB 51. Aufl. 2003, § 287 Rdnr. 6; Schönke/Schröder, StGB, 26. Aufl., 2001, § 287 Rdnr. 13 b). 102

Hiervon ausgehend erfüllt die Klägerin die an den Veranstalter einer Lotterie zu stellenden Anforderungen. Entgegen ihrer Auffassung ist nach diesen Grundsätzen nicht nur die amtliche Lottogesellschaft Veranstalterin, weil nur sie mit ihren amtlich gezogenen Gewinnzahlen und Gewinnquoten eine Lotterie ins Werk gesetzt und die Klägerin diese lediglich EDV-technisch nachvollzogen habe. Die Klägerin hat sich vielmehr an die Lotterie der amtlichen Lottogesellschaft angehängt und eine eigene neue Lotterie veranstaltet. Die Klägerin ist der Feststellung der Steuerfahndung, wonach lediglich für deutlich unter zwei Prozent des Spieleinsätzeanteils tatsächlich Lottoscheine erworben wurden, nicht substantiiert entgegengetreten. Demnach ist davon auszugehen, dass die Klägerin selbst weitaus überwiegend, und zwar in dem Umfang, der den angefochtenen Lotteriesteuerbescheiden zugrundegelegt wurde, ein eigenes bzw. nachgeahmtes Lottospiel, angehängt und angelehnt an die amtliche Lottogesellschaft einschließlich deren Spielplans, durchgeführt hat. Dieses Lottospiel besteht darin, dass keine Lottoscheine erworben wurden, sondern dass die Klägerin für die von ihr geworbenen Spieler bzw. Spielgemeinschaften unter Einsatz der von ihr entwickelten Zahlenkombinationen Lottozahlen ausgewählt, für diese das Ergebnis der amtlichen Lottoziehung übernommen und entsprechende Quoten und Gewinnanteile für ihre Kunden ermittelt hat. 103

Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang, ob auch in den Fällen, in denen auf Weisung der Klägerin keine Lottoscheine erworben werden sollten, zunächst tatsächlich eine Weiterleitung der Spieleinsätze an den Treuhänder entsprechend der dargestellten Buchungssätze erfolgt ist. Denn in diesen Fällen konnte eine dem Treuhandvertrag entsprechende "Verwaltung" dieser Spieleinsätze nicht erfolgen. 104

Nach dem vorliegenden Treuhandvertrag war der Treuhänder insbesondere verpflichtet, Spielverträge mit der Lottogesellschaft abzuschließen. Wenn nun die Klägerin den Treuhänder anweist, einen solchen Vertrag nicht zu schließen, widerspricht dies dem Zweck 105

und dem wesentlichen Inhalt des Treuhandvertrages (vgl. hierzu auch Gutachten von Prof. Dr., S. 111). Da dies in 98% aller Fälle geschieht, kann von einer tatsächlichen Durchführung des schriftlich vereinbarten Treuhandvertrages nicht mehr die Rede sein. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil auch nach dem eigenen Vortrag der Klägerin die "Ersatzleistungen" nach Abschnitt 3 der Teilnahmebedingungen der Klägerin zu Lasten des Treuhandkontos geleistet wurden. Die (Ersatz-)Leistungspflicht nach Abschnitt 3 der Teilnahmebedingungen trifft nämlich die Klägerin und nicht den Treuhänder, der vertragsgemäß lediglich das Treugut der Mitspieler/Spielgemeinschaften verwalten und deren Rechte gegenüber den Lottogesellschaften wahrnehmen soll (vgl. hierzu auch Gutachten von Prof. Dr., S. 111 f.). Etwas anderes kann sich insoweit auch nicht daraus ergeben, dass die Teilnahmebedingungen gem. § 2 des Treuhandvertrages in den Vertrag einbezogen wurden. Denn diese Teilnahmebedingungen sehen gerade eine Ersatzpflicht der Klägerin und nicht des Treuhänders bzw. der Mitspieler vor.

Die Klägerin hat sich damit als Inhaberin der Spieleinsätze geriert und ebenso wie die staatlichen Lottogesellschaften aus den Einsätzen der Mitspieler die Gewinn- bzw. Ersatzansprüche bedient. Sie hat dabei nachvollzogen, ob nach den im Rahmen der nationalen Lottogesellschaft gezogenen Lottozahlen Gewinne entstanden wären, wenn Spielgemeinschaften zustande gekommen wären und diese sodann Lottoscheine über den Treuhänder erworben hätten. Ergab dieser "Nachvollzug" der Klägerin unter Zugrundelegung der amtlichen Gewinnzahlen und Gewinnquoten, dass ein Gewinn einer Spielgemeinschaft entstanden wäre, dann entstand für diese insoweit nach den Teilnahmebedingungen ein vertragsgemäßer Ersatzanspruch, der von der Klägerin genau in der Höhe zur Auszahlung an die Spielgemeinschaften gebracht wurde, die sich nach den Gewinnquoten des deutschen Lotto- und Totoblocks ergab. 106

Dieses Modell eines eigenen Gewinnspiels, das auch nur Gegenstand der Besteuerung ist, hat die Klägerin selbst entwickelt und ins Werk gesetzt. Sie ist somit dessen geistige Urheberin und insoweit Veranstalterin. Auf den Umstand, dass sie selbst nicht das amtliche Lottosystem geschaffen hat bzw. dieses nicht durchführt, kommt es demgegenüber nicht an. Sie hat in ihren Teilnahmebedingungen einen übernommenen Spielplan als eigenen Spielplan i. S. eines bestimmten Plans festgesetzt und veröffentlicht, in dem sie sich verpflichtet hat, die "gezogenen" Gewinne an die Spielgemeinschaften nach Maßgabe ihrer Einsätze auch bei Ersatzansprüchen zur Auszahlung zu bringen (vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1977 II R 11/74, BStBl II 1977, 495). 107

Der Umstand, dass sich die Klägerin hierbei den Spielplan der amtlichen Lotterie angeeignet und die Entscheidung über ihre Verpflichtung zur Gewinnauszahlung von dem Ergebnis der Losziehung dieser amtlichen Lotterie abhängig gemacht hat, ist unerheblich (vgl. Urteil des RG vom 11.12.1930 2 D 1257/29 in JW 1931, 1926). Auf die Tatsache, dass im Falle von Ersatzansprüchen keine Lose erteilt werden, kommt es ebenfalls nicht an. 108

Unerheblich ist auch, dass die Klägerin den Mitspielern für den Fall, dass keine Lottoscheine erworben wurden, in den Teilnahmebedingungen lediglich einen sogenannten Anspruch auf Ersatz eingeräumt hat. Bei diesem Ersatzanspruch handelt es sich nach dem eigenen Vortrag der Klägerin bzw. des Geschäftsführers um ein vertraglich eingeräumtes, vom Eintritt eines zufälligen Ereignisses abhängiges Recht der Mitspieler bzw. Spielgemeinschaften auf einen bestimmten Geldgewinn nach einem bestimmten Plan gegen einen bestimmten Geldeinsatz. Für die steuerliche Beurteilung ist nicht die formale Gestaltung, sondern die tatsächliche Durchführung und der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt maßgebend. Dieser verwirklichte Sachverhalt ist im Streitfall dadurch geprägt, dass die in den 109

Teilnahmebedingungen für den Ausnahmefall vorgesehene Nichtbeteiligung am Lotto offenbar zum Regelfall erhoben wurde und diese Klausel die eigentliche Spielpraxis abdecken bzw. verdecken sollte. Es ist bei dieser Spielpraxis der Klägerin davon auszugehen, dass der auf Grund der Teilnahme an diesem Spiel sich ergebende Ersatzanspruch der Mitspieler den gegen die Klägerin gerichteten Gewinnanspruch darstellt. Es liegt auf der Hand, dass sich die geschäftlichen Gewinnaussichten der Klägerin durch den Verzicht auf die Teilnahme am Lotto angesichts des dort nicht zu Ausschüttung gelangenden Anteils der Spielereinsätze nicht unbeträchtlich erhöhten. Der Senat teilt daher nicht die Auffassung von, dass die Klägerin deshalb nicht als Lotterieveranstalterin anzusehen sei, weil den Mitspielern kein vertraglich eingeräumter Gewinnauszahlungsanspruch, sondern allenfalls ein Ersatzanspruch zustehe, falls es nicht zur Vermittlung des Abschlusses von Spielverträgen mit den Lottogesellschaften komme (vgl. u.a. S. 58 des Gutachtens).	
Ferner kann dahinstehen, ob in dem Fall, dass tatsächlich Lottoscheine erworben und die Mitspieler über einen Treuhänder deren Eigentümer wurden, die betreffenden Mitspieler einen eigenen, durchsetzbaren Gewinnanspruch über den Treuhänder gegen die öffentliche Lottogesellschaft erlangt haben. Denn diese Variante wurde den streitigen Lotteriesteuerbescheiden gerade nicht zugrundegelegt.	110
Es ist nicht vorgetragen oder erkennbar, dass die Klägerin lediglich vorgetäuscht hätte, das amtliche Lottosystem nachzubilden, und stattdessen in willkürlicher, einen bestimmten Plan entbehrender Weise "Gewinnanteile" an die Spieler ausgezahlt hätte.	111
Im übrigen lagen den von der Klägerin zitierten, rechtskräftigen Urteilen des FG Düsseldorf vom 14.10.1959 (VII 66/59 U, EFG 1960, 253) und vom 28.5.1991 (16 K 137/87 U, EFG 1992,220) jeweils andere Sachverhalte zu Grunde. Im ersten Urteilsfall wurde im Rahmen der Umsatzsteuer ein Leistungsaustausch der Klägerin auch hinsichtlich der an das Northwest-Lotto tatsächlich weitergeleiteten Spielanteile zwecks Erwerbs von Lottoscheinen bejaht, die Veranstaltung einer Lotterie durch die Klägerin bei dieser Sachverhaltsgestaltung im übrigen verneint. Im zweiten Urteilsfall wurde die Umsatzsteuerpflicht des Klägers als bloßer Vermittler abgelehnt. Er erbrachte keine Leistung durch die Gewährung von Gewinnmöglichkeiten, weil er einen Vertragsabschluss der Spielteilnehmer mit der Lottogesellschaft lediglich vermittelte und von daher ebenfalls nicht selbst eine Lotterie veranstaltete.	112
II.	113
Der Senat hat auch keine Bedenken gegen die Europarechtmäßigkeit bzw. Verfassungsmäßigkeit der im RennwLottG geregelten Lotteriesteuer.	114
Europarechtliche Bedenken ergeben sich insoweit zunächst nicht aus den von der Klägerin angeführten Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen "Gambelli" (C-243/01) und "Lindmann" (C-42/02). Diese Urteile sind nicht zur Frage der Vereinbarkeit der Lotteriesteuer mit dem europäischen Recht ergangen. Das Urteil in der Sache "Gambelli" äußert sich vielmehr u.a. zu der Frage, ob ein strafbewehrtes Verbot der Vermittlung und Organisation von Wetten sowie die Versagung einer entsprechenden Konzession mit der Niederlassungsfreiheit und dem freien Dienstleistungsverkehr vereinbar sind. Das Urteil in der Sache "Lindmann" betrifft die Frage, ob Gewinne aus in anderen Mitgliedstaaten veranstalteten Lotterien im Lande des Empfängers versteuert werden können, wenn demgegenüber Gewinne aus in dem betreffenden Mitgliedstaat veranstalteten Lotterien steuerfrei sind. Beide Entscheidungen sind daher für den Streitfall nicht einschlägig. Die Bestimmung des Veranstalterbegriffs wird hierdurch nicht berührt und ist ferner unabhängig	115

davon, ob an der Genehmigungspflicht der Veranstaltung von Lotterien unter der Strafbewehrung des § 287 StGB in der Zukunft (uneingeschränkt) festgehalten werden kann.

Es ist auch nicht erkennbar, dass im Schrifttum oder in der Rechtsprechung die von der Klägerin aus den o.g. EuGH-Urteilen abgeleiteten Bedenken gegen die europarechtliche Zulässigkeit der Lotteriesteuer gemäß §§ 17, 19 RennwLottG geteilt werden. Es wird zwar vereinzelt diskutiert, ob einzelne Regelungen des RennwLottG, die sich auf die Steuerpflicht von "nicht im Inland ansässigen Unternehmen" beziehen, mit der "Niederlassungsfreiheit" oder der "Dienstleistungsfreiheit" vereinbar seien (vgl. z.B. Strahl/Bauschatz, IStR 2004, 367; Wilms, UVR 1999, 63). Eine Ausdehnung dieser Problematik auf das RennwLottG generell und die an inländische Lotterien anknüpfende Steuerpflicht nach § 17 RennwLottG ist aber auch nach Bekanntwerden der o.g. EuGH-Entscheidungen nicht erfolgt (vgl. insbesondere Strahl/Bauschatz, IStR 2004, 367). In diesem Sinne wird auch nach Erlass dieser Entscheidungen im Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache Fischer (vom 11.6.1998 – C 283/95, Slg. 1998, I – 3369, UVR 1998, 318) zur Sicherstellung einer völlig gleichmäßigen Besteuerung von Glücksspielen u.a. insbesondere nicht die Abschaffung des RennwLottG, sondern dessen Ausdehnung zu einer allgemeinen Spielsteuer gefordert (vgl. Klenk, UVR 2004, 217, 219). 116

Dementsprechend stellen weder noch in den vorgelegten Gutachten einen Verstoß von § 17 RennwLottG gegen die "Niederlassungsfreiheit" oder die "Dienstleistungsfreiheit" fest. kommt in dem vorgelegten Gutachten vielmehr zu dem Ergebnis (S. 62, Nr. 3), dass nach der Rechtsprechung des EuGH davon auszugehen sei, dass die Lotteriesteuer gemäß § 17 RennwLottG mit dem Europarecht und insbesondere mit Art. 33 Abs. 1 der 6. Richtlinie im Einklang stehe. gelangt zu dem Schluss, dass die 6. EG-Richtlinie einer Besteuerung (des Spieleinsätzeanteils) gemäß § 17 RennwLottG nicht entgegen stehe. 117

Der EuGH selbst hat in seiner Entscheidung in der Rechtssache Fischer (vom 11.6.1998 – C 283/95, Slg. 1998, I – 3369, UVR 1998, 318) noch ausdrücklich betont, dass nichts dagegen spreche, dass auch die Veranstalter von unerlaubten Glücksspielen zu Abgaben herangezogen würden, die den von den zugelassenen Spielbanken zu zahlenden Abgaben entsprächen. Diese Entscheidung hat er in seinem aktuellen Urteil vom 17.2.2005 in den Rechtssachen Linneweber/Akritidis (C-453/02 und C-462/02, UVR 2005, 122) zur Umsatzsteuerbefreiung für Glücksspiele nicht in Frage gestellt. Er hat vielmehr ausdrücklich darauf Bezug genommen. Auch im Schrifttum werden aus der "Linneweber-Entscheidung", die sich ausschließlich auf die europarechtliche Zulässigkeit einer Umsatzbesteuerung von Geldspielgeräten bezieht, keine Rückschlüsse auf eine Europarechtswidrigkeit des RennwLottG vorgenommen (vgl. u.a. Dziadkowski, UR 2005, 482). Entsprechende Schlüsse kommen nach Auffassung des Senats bereits deshalb nicht in Betracht, weil die EuGH-Entscheidung sich ausschließlich mit der Frage der Vereinbarkeit der Besteuerung mit Artikel 13 Teil B Buchst .f der 6. EG-Richtlinie auseinandersetzte. Hierin findet sich aber keine Aussage zu der europarechtlichen Zulässigkeit von einer Lotteriesteuer, soweit sie nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat (vgl. Art 33 Abs. 1 6. EG-Richtlinie). 118

Die Lotteriesteuer verstößt auch nicht gegen Art 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG (Systemrichtlinie). Nach dieser Regelung ist es den Mitgliedstaaten nämlich weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen zu erheben, soweit es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 10.3.2005 – C – 491/03, HFR 2005, 482, unter Hinweis auf das o.g. EuGH-Urteil vom 29.4.2004 – C – 308/01, DB 2004, 1246). Die Lotteriesteuer hat nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S. der EuGH-Rechtsprechung, weil sie nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist. Bei 119

der Lotteriesteuer handelt es sich zum einen nicht um eine allgemeine Steuer, die darauf abzielt, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in Deutschland zu erfassen. Die Lotteriesteuer gilt nämlich nur für eine spezifische Dienstleistung, die Veranstaltung von Lotterien. Zum anderen fällt die Lotteriesteuer nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs an, da sie nur einmal, auf den planmäßigen Preis der Lose erhoben wird und sich nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen bezieht (vgl. hierzu u.a. EuGH-Urteil vom 29.4.2004 – C – 308/01, DB 2004, 1246, Rn. 31 f., m.w.N.).

Auch aus dem Beschluss des LG München vom 27.10.2003 (5 Qs 41/03, NJW 2004, 171) lassen sich für den Streitfall keine Rückschlüsse ziehen, weil es bei dem hierzu beurteilenden Sachverhalt nicht um eine Diskriminierung der Besteuerung der Klägerin geht, sondern um eine steuerliche Gleichstellung mit konzessionierten Veranstaltern von öffentlichen Lotterien. 120

Es bestehen auch keine durchschlagenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Regelungen in §§ 17, 19 RennwLottG. Der Senat teilt insbesondere nicht die Auffassung von (S. 56, 57 und 63 des Gutachtens), dass lotteriesteuerpflichtige Unternehmer und umsatzsteuerpflichtige Unternehmer ohne hinreichende Gründe ungleich behandelt würden und daher ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gegeben sei. Es gibt zwar unstreitig Bestrebungen, die Verkehrs-Besteuerung des Glücksspiels zu vereinheitlichen, um dadurch insbesondere im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Rechtsprechung des EuGH eine völlige Gleichbehandlung zu erreichen (vgl. u.a. Klenk, UVR 2004, 217, 219). Der Senat sieht allerdings auch die derzeit geltende Rechtslage noch mit den vom BVerfG entwickelten Grundsätzen zur Anwendung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) für vereinbar. Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt den Vergleich von Lebensverhältnissen, die nicht in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sein können. Grundsätzlich ist es Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche von diesen Elementen er als maßgebend für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht. Bei der Überprüfung eines Gesetzes auf seine Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste und gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit eingehalten hat. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz kommt dabei vor allem in Betracht, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obgleich zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten. Bei der Erschließung von Steuerquellen hat der Gesetzgeber dabei weitgehende Gestaltungsfreiheit. Diese Gestaltungsfreiheit endet erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist und kein einleuchtender Grund mehr für die vorgenommene Differenzierung besteht (Willkürverbot). Der Gleichheitssatz ist dagegen nicht verletzt, solange z.B. finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen die verschiedene Behandlung motivieren, wobei es ausreicht, wenn einer der genannten Gründe die verschiedene Behandlung trägt (vgl. auch BFH-Urteil vom 27. August 1996 VII R 14/95, BFHE 181, 243, 249, unter Bezugnahme auf den BVerfG-Beschluß vom 6. Dezember 1983 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 354, m.w.N.). Willkür des Gesetzgebers kann nicht schon dann bejaht werden, wenn der Gesetzgeber unter mehreren möglichen Lösungen nicht die zweckmäßigste oder vernünftigste gewählt hat. Ein Verstoß gegen das Willkürverbot kann nur festgestellt werden, wenn die Unsachlichkeit der Differenzierung evident ist (BVerfG, Beschluß vom 5. Oktober 1993 1 BvL 34/81, BVerfGE 89, 132, 141 f.). Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Beibehaltung einer Steuer. 121

Hiervon ausgehend erscheint die noch bestehende, zum Teil historisch gewachsene Differenzierung bei der Besteuerung von Glücksspielen verfassungsrechtlich vertretbar. Bei der Lotteriesteuer handelt es sich nicht um die Einführung einer neuen, bisher nicht erhobenen Steuer, deren Verfassungsgemäßheit möglicherweise unter Anlegung eines strengeren Maßstabes zu beurteilen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 21.5.1999 VII R 25/97, BFH/NV 1999, 1568). Die Lotteriesteuer ist vielmehr eine historisch gewachsene Steuer. Das RennwLottG ist vorkonstitutionelles Recht; die darin enthaltenen Regelungen über die Lotteriesteuer – bei der es sich um eine Verkehrssteuer handelt – gelten gemäß Art 123 Abs. 1, Art 125 GG als Bundesrecht fort (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 22.3.2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379). Vor diesem Hintergrund hält der Senat auch derzeit die Lotteriesteuer noch mit dem Willkürverbot vereinbar, obwohl sie aktuell aufgrund der o.g. EuGH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Umsätzen mit Geldspielgeräten dazu führt, dass - legale oder illegale - Lotterieveranstalter im Vergleich zu Betreibern von Geldspielautomaten (außerhalb von Spielbanken) steuerlich schlechter gestellt sind. Diese Glücksspielunternehmer unterliegen de lege lata weder der Umsatzsteuer noch einer irgendwie gearteten besonderen Glücksspielsteuer. Bei dieser Beurteilung ist für den Senat insbesondere auch von Bedeutung, dass der Gesetzgeber bemüht ist, diese "Besteuerungslücke" kurzfristig zu schließen (vgl. das geplante "Gesetz zur Beseitigung der USt-Befreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG für Spielbanken ; BT-Drucks. 15/5558 v. 30.6.2005, BR-Drucks. 516/05 v. 1.7.2005).

Zudem sind nach übereinstimmender Auffassung in Rechtsprechung und Literatur, der sich der Senat anschließt, die Lotterieumsätze mit den übrigen Glücksspielumsätzen nicht als gleichartig anzusehen (vgl. hierzu u.a. Dziadkowski, UR 2005, 482, 488). Von daher ist auch vor dem Hintergrund der o.g. einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG in der bisherigen (und ggf. auch künftig geplanten) unterschiedlichen Besteuerung von Wett- bzw. Lotterieumsätzen (Lotteriesteuer) und den übrigen Glücksspielumsätzen kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art 3 Abs. 1 GG zu sehen. 123

In diesem Sinne hat auch der BFH in seinem Beschluss vom 22.3.2005 zu der Lotteriesteuerpflicht von Oddset-Wetten gemäß § 17 RennwLottG (II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379) die Auffassung der Vorinstanz (FG Thüringen, Beschluss vom 15.1.2004 I 1216/03 V, EFG 2004, 431) bestätigt, wonach § 17 RennwLottG weder gegen Art. 12 Abs. 1 GG noch gegen Art 3 Abs. 1 GG verstoße. Ebenso wie die Vorinstanz hat der BFH die Aussetzung der Vollziehung von Lotteriesteuerbescheiden abgelehnt. Europarechtliche Bedenken hat der BFH dabei noch nicht einmal in Erwägung gezogen. 124

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung des Beschlusses des BVerfG vom 27.4.2005 (1 BvR 223/05), weil sich dieser in keiner Weise mit der Verfassungsmäßigkeit der Lotteriesteuer auseinander setzt. Das BVerfG hält im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG, u.a. vor dem Hintergrund der vom Geschäftsführer angeführten EuGH-Entscheidungen, lediglich die sofortige Vollziehung von Verboten in Bezug auf Sportwetten für verfassungswidrig. 125

III. 126

Auch gegen die Höhe der festgesetzten Lotteriesteuer bestehen keine Bedenken. 127

Gemäß § 17 Satz 3 RennwLottG berechnet sich die Steuer vom planmäßigen Preis (Nennwert) sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer. Zur Bemessungsgrundlage zählen - im Gegensatz zur Rennwettsteuer - alle für den Erwerb eines Loses an den Veranstalter oder dessen Beauftragten zu bewirkenden Leistungen (vgl. § 37 Abs. 1 RennwLottAB; Hicks, UVR 128

1991, 46, m.w.N.). Darunter fallen sämtliche Zuschläge für Bearbeitung, Schreib- und Kollektionsgebühren und die Steuer, die allerdings bei ihrer Berechnung im Ergebnis wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist, weil sie nur aus 5/6 des Gesamtpreises berechnet wird (vgl. § 37 Abs. 1 RennwLottAB). Gemäß § 19 Abs. 1 RennwLottG entsteht die Steuerschuld bei Lotterien spätestens ab dem Zeitpunkt, zu dem die Genehmigung hätte eingeholt werden müssen. Nach § 19 Abs. 2 RennwLottG ist die Lotteriesteuer grundsätzlich vom Veranstalter zu entrichten, bevor mit dem Losabsatz begonnen ist. Nur für den Fall, dass weniger Lose als genehmigt abgesetzt werden und der Veranstalter die Steuer aus dem Nennwert aller zum Verkauf angebotenen Lose zahlen müsste, sieht § 45 Abs. 1 RennwLottG eine allgemeine Billigkeitsmaßnahme vor, unter der Voraussetzung, dass die Ziehung einer Lotterie unterbleibt oder unter entsprechender Ermäßigung des Gesamtwerts der Gewinne der genehmigte Lotterienplan abgeändert wird (vgl. hierzu auch Möllinger, Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau, 1978, 114).

Hiervon ausgehend bestehen gegen die Berechnung der Lotteriesteuer in den Steuerbescheiden vom (vgl. Tz. 30 des Steufa-Berichts vom) keine Bedenken. Dies gilt insbesondere auch für die Einbeziehung des Entgelts für Vermittlungs- und Serviceleistungen in Höhe von insgesamt 55,2 % des von den Mitspielern einzuzahlenden Betrages. Nach der Art und Weise der tatsächlich von der Klägerin durchgeführten Lotterienpraxis sind auch diese Anteile Voraussetzung für die Lotterieteilnahme und somit Teil des planmäßigen Lospreises. Eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 45 Abs. 1 RennwLottG kommt im Streitfall ebenfalls nicht in Betracht, weil es insoweit an den o.g. Voraussetzungen fehlt. 129

Dass bei der Berechnung der Steuerfahndung ungerechtfertigterweise Umsatzerlöse aus der Weiterbelastung an Konzerngesellschaften berücksichtigt worden seien (vgl. S. 16 der Einspruchsentscheidung vom), lässt sich aus den vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehen. 130

Im Rahmen der Festsetzung der Lotteriesteuer ist ferner unbeachtlich, dass die Klägerin das Entgelt für Vermittlungs- und Serviceleistungen der Umsatzsteuer unterworfen hat, zumal diese Versteuerung nach der Auskunft der Prozeßbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung mittlerweile rückgängig gemacht worden ist. 131

Der Einbeziehung des Entgelts für Vermittlungs- und Serviceleistungen steht auch die Argumentation von nicht entgegen, dass diese Gelder im Streitfall nicht im Rahmen des § 4 Nr. 9 b UStG befreit werden könnten, weil dies aufgrund der europarechtlichen Vorgaben ausgeschlossen sei. Auch diese Leistungen sind zumindest nach der tatsächlich durchgeführten Praxis der Klägerin Voraussetzung für die Teilnahme an der von ihr veranstalteten Lotterie und somit Teil des Spieleinsatzes und Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach dem RennwLottG (§ 17 Satz 3, § 21 Abs. 1 RennwLottG). Sie können somit nach Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie zu einer besonderen Abgabe wie der Lotteriesteuer herangezogen werden (vgl. hierzu auch EuGH-Urteil vom 11.6.1998 – C 283/95 (Fischer), Slg. 1998, I – 3369, UVR 1998, 318), da die Lotteriesteuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S. der EuGH-Rechtsprechung hat. 132

IV. 133

Es bestehen auch keine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der festgesetzten Verspätungszuschläge. Der Beklagte hat ermessensfehlerfrei dem Grund und der Höhe nach die Verspätungszuschläge wegen schuldhafter Nichtabgabe von Lotteriesteueranmeldungen für den streitigen Zeitraum gemäß § 152 AO festgesetzt. 134

- Der Beklagte hat zu Recht darauf hingewiesen, dass dem Geschäftsführer als geschäftsführendem Direktor der ... schon am, spätestens jedoch am bekannt war, dass angesichts des von der Klägerin verwirklichten Sachverhalts Lotteriesteuer ausgelöst wurde und entsprechende Lotteriesteueranmeldungen abzugeben waren (§ 17 RennwLottG i.V.m. § 31 RennwLottAB). Am wurden die Geschäftsräume der..., .., dem jetzigen Sitz der Klägerin, durchsucht (vgl. Strafrechtlicher Kurzbericht vom, S.4; und Anklageschrift vom, S. 38). Dieses Unternehmen gehört zur Unternehmensgruppe des Geschäftsführers und wurde wegen des Schuldvorwurfs der Lotteriesteuerhinterziehung bei gleicher Sachverhaltsgestaltung wie im Streitfall durchsucht. Außerdem wurde dem Geschäftsführer die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wegen des Verdachts der Lotteriesteuerhinterziehung, begangen durch Nichtabgabe von Lottoscheinen und der jeweiligen Lotteriesteueranmeldungen, schriftlich am bekannt gegeben (vgl. Strafrechtlicher Kurzbericht vom, S.4). Spätestens von diesem Zeitpunkt an war dem Geschäftsführer bekannt, dass die Finanzverwaltung die Auffassung vertrat, dass er Lotteriesteueranmeldungen abzugeben habe, soweit er für die von ihm zusammengeführten Mitspieler bzw. Spielgemeinschaften keine Lottoscheine abgebe. 135
- Auf die Gutachten des Professor Dr. vom und kann sich der Geschäftsführer nicht zu seiner Entlastung berufen. Dies ergibt sich zunächst aus dem Schreiben des Professor Dr. vom, In diesem Schreiben teilt er dem Geschäftsführer mit, dass er nicht bereit sei, sein Gutachten vom "nachzubessern" soweit darin aus strafrechtlicher Sicht unter Hinweis auf die 136
- §§ 287,266 und 263 StGB von einer Nichtabgabe von Lottoscheinen abgeraten werde (vgl. Strafrechtlicher Kurzbericht vom, S.4). In dem Nachtragsgutachten vom (am Ende), dem die im Streitfall einschlägigen Teilnahmebedingungen zu Grunde lagen, wird hinsichtlich des Ersatzanspruchs der Mitspieler bei Nichtabschluss von Spielverträgen mit den Lottogesellschaften ausdrücklich nicht ausgeschlossen, dass eine Staatsanwaltschaft oder ein Gericht zu Beurteilung der Strafbarkeit nach § 287 StGB und damit zur Lotteriesteuerpflicht der Klägerin komme. 137
- Auch auf das Gutachten des Dr. vom kann sich der Geschäftsführer nicht stützen. In diesem Gutachten wird ersichtlich davon ausgegangen, dass im Falle des Nichterwerbs von Lottoscheinen keine Spielgemeinschaften zustande kommen (Gutachten S. 28 und 29). Dies entspricht nicht dem von der Klägerin insoweit verwirklichten Sachverhalt und auch nicht den unwidersprochen gebliebenen Ermittlungen der Steuerfahndung. Außerdem geht das Gutachten offensichtlich auch im übrigen nicht von dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt aus. So wird insbesondere unterstellt, dass die Spieleinsätze im wesentlichen auf dem Treuhandkonto verbleiben und keine Abrechnung eines "Einsatzes" für die Durchführung der internen Gewinnermittlung zwischen dem Treuhänder bzw. dem Mitspieler und der Klägerin erfolge (S. 9 des Gutachtens). Nur unter dieser Prämisse kommt das Gutachten zu dem Ergebnis, dass der Spieleinsätzeanteil bei der Klägerin nicht der Lotteriesteuerpflicht unterliege. Wie bereits dargestellt, kam allerdings nach der von der Klägerin und dem Geschäftsführer bereits vor ... tatsächlich ausgeübten Praxis eine vertragsgemäße Durchführung der Treuhandvereinbarung - unabhängig von den ggf. vorgenommenen Buchungen - überhaupt nicht in Betracht, da nur in unbedeutender Größenordnung tatsächlich Lottoscheine gespielt wurden. Das Gutachten Dr. geht daher ersichtlich und für den Geschäftsführer bzw. die Klägerin erkennbar von falschen Annahmen und Voraussetzungen aus, worauf die Steuerfahndung in Tz. 23 ihres Berichts vom2003 auch ausdrücklich hingewiesen hat. Der Beklagte hat daher insbesondere im Hinblick auf die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruchs zu Recht 138

Verspätungszuschläge in Höhe von jeweils EUR festgesetzt. Hierdurch wird sowohl die absolute als auch die relative Vorgabe des § 152 Abs. 2 AO eingehalten.

Aus den genannten Gründen hat der Senat keine Zweifel daran, dass die im Streitfall einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften des RennwLottG den Anforderungen des EG-Rechts genügen. Eine Vorlage an den EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG-Vertrag scheidet daher aus. 139

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 140

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 141