

Urteil vom 22. Februar 2023, X R 8/21

Besteuerung von Gewinnen aus Online-Poker

ECLI:DE:BFH:2023:U.220223.XR8.21.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1, AO § 12 S 1, AO § 12 S 2 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 22 Nr 3, EStG VZ 2009, GewStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 10. März 2021, Az: 11 K 3030/15 E,G

Leitsätze

1. Auch Gewinne aus dem Online-Pokerspiel (hier: in der Variante "Texas Hold'em") können als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen (Fortführung der BFH-Urteile vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48 --Turnierpoker--, und vom 25.02.2021 - III R 67/18, BFH/NV 2021, 1070 --Casinopoker--).
2. Die erforderliche Abgrenzung zu privaten Tätigkeiten richtet sich bei Spielern --ebenso wie bei Sportlern-- danach, ob der Steuerpflichtige mit seiner Betätigung private Spielbedürfnisse gleich einem Freizeit- oder Hobbyspieler befriedigt oder ob in der Gesamtschau strukturell-gewerbliche Aspekte entscheidend in den Vordergrund rücken. Für das insoweit maßgebliche "Leitbild eines Berufsspielers" ist vor allem das planmäßige Ausnutzen eines Marktes unter Einsatz "beruflicher" Erfahrungen prägend.
3. Bei einem Online-Pokerspieler ist der Raum, in dem sich der Computer befindet, von dem aus der Spieler seine Tätigkeit ausübt, als Betriebsstätte anzusehen, wenn der Steuerpflichtige über diesen Raum eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Sofern diese Betriebsstätte sich im Inland befindet, unterliegt die Tätigkeit der Gewerbesteuer (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 25.02.2021 - III R 67/18, BFH/NV 2021, 1070, Rz 28 --Casinopoker--).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10.03.2021 - 11 K 3030/15 E,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) vollendete im Streitjahr 2009 das 20. Lebensjahr, war Mathematikstudent und wohnte noch bei seinen Eltern.
- 2 Im Jahr 2007 hatte er mit dem Online-Pokerspiel begonnen, dabei bevorzugte er Cash Games (Einzelspiele) in der Variante "Texas Hold'em/Fixed Limit". Die Einsätze beliefen sich zunächst auf 0,10 bis 0,25 US-\$ pro Spiel, im Jahr 2008 auf etwa 0,25 bis 0,50 US-\$ pro Spiel. Seine Gewinne betragen im Jahr 2007 ca. 250 US-\$ und im Jahr 2008 ca. 1.000 US-\$. Im Jahr 2008 nahm er an zwei Online-Turnieren auf einem Internet-Portal teil. Er wandte für die Pokerspiele in dieser Zeit etwa fünf bis zehn Stunden im Monat auf. Seit 2008 nutzte der Kläger während seiner Online-Spiele eine Analysesoftware, die umfangreiche statistische Auswertungsmöglichkeiten über das Spielverhalten der jeweiligen Mitspieler während ihrer Spiele mit dem Kläger bietet.
- 3 Im Streitjahr 2009 spielte der Kläger bei vier Online-Portalen und erzielte dabei einen --zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstrittigen-- Gewinn von 82.826,05 €. An Turnieren nahm er im Jahr 2009 nicht teil. Seine Einsätze

wuchsen von einstelligen US-\$-Beträgen zu Jahresbeginn auf niedrige zweistellige Beträge an und erreichten im Höchstmaß 50 US-\$. Er spielte an bis zu vier virtuellen Tischen parallel. Von den Online-Portalen wurde für den Zeitraum von Juli bis Dezember 2009 eine Gesamtspielzeit des Klägers von 673 Stunden registriert; seine Nettospielzeit --die wegen des gleichzeitigen Spielens auf mehreren Portalen geringer ist-- betrug für das gesamte Jahr 2009 ca. 446 Stunden (davon Juli bis Dezember 2009: 351 Stunden) und ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Bei den Online-Portalen beschränken sich die Informationen, die ein Spieler über seine Mitspieler hat, auf deren Online-Benutzernamen und ihre Nationalität. Ein Online-Spiel ("Hand") dauert durchschnittlich ca. 30 Sekunden; die Dauer einer Setzrunde ist auf 20 Sekunden begrenzt.

- 4 In den --dem Streitjahr nachfolgenden-- Jahren 2010 bis 2013 spielte der Kläger bei 17 Online-Portalen mit 29 verschiedenen Benutzernamen. Die Einsätze lagen nun zwischen 25 und 300 US-\$. Insgesamt spielte der Kläger im Zeitraum von 2009 bis 2013 784.314 "Hände" (Einzelspiele). Ab 2010 beteiligte der Kläger bei ca. 4 000 Spielen, bei denen er besonders hohe Einsätze tätigte, einen Dritten --stets dieselbe Person-- zu jeweils 20 bis 30 % am jeweiligen Gewinn oder Verlust.
- 5 Der Kläger erklärte aus seiner Tätigkeit als Pokerspieler in seinen Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen die folgenden Gewinne aus Gewerbebetrieb, die er anhand der Aufzeichnungen der Online-Portale ermittelt und um einen Sicherheitszuschlag erhöht hatte:

2009: 105.000 €,
2010: 445.000 €,
2011: 645.000 €,
2012: 735.000 €,
2013: 400.000 €.
- 6 Er wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß veranlagt, legte gegen die entsprechenden Bescheide aber Einsprüche ein, weil er die Auffassung vertrat, bei der von ihm gespielten Online-Pokervariante handele sich um ein Glücksspiel, so dass die Gewinne nicht einkommensteuerbar seien. Die Einsprüche gegen die für das Streitjahr 2009 ergangenen Bescheide wies das FA zurück; die Einspruchsverfahren für die Folgejahre ruhen im Hinblick auf das vorliegende Verfahren.
- 7 Im Klageverfahren ist zwischen den Beteiligten unstrittig geworden, dass der sich aus den Aufzeichnungen der Internet-Portale ergebende Gewinn für 2009 nicht um einen --vom Kläger selbst vorgenommenen-- Sicherheitszuschlag zu erhöhen ist. Am 19.01.2021 erließ das FA entsprechende Teilabhilfebescheide unter Ansatz eines Gewinns von 82.826 €.
- 8 Die Klage hatte teilweise Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1208). Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass der Kläger erst seit Oktober 2009 gewerblich tätig gewesen sei und in den Monaten Oktober bis Dezember 2009 einen steuerbaren Gewinn von 63.169 € erzielt habe.
- 9 Zur Begründung führte es aus, alle Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit seien erfüllt. Eine solche sei bei reinen Glücksspielen zwar zu verneinen; beim Online-Poker in der Variante "Texas Hold'em" überwiegen aber die Geschicklichkeitselemente, da der Spielausgang durch mathematische, strategische und psychologische Fähigkeiten beeinflusst werden könne. Der Spieler könne seine eigene Gewinnchance anhand der ihm zur Verfügung stehenden Informationen über die Spielweise seiner Mitspieler einordnen und auf der Basis von Wahrscheinlichkeitserwägungen abschätzen. Da beim Online-Poker eine sehr hohe Anzahl von Einzelspielen möglich sei, relativiere sich die Glückskomponente weitestgehend, so dass die Geschicklichkeitselemente für den Spielerfolg ausschlaggebend würden. Zwar sei beim Online-Poker das Beobachten der Mitspieler und der Einsatz der eigenen Mimik, Gestik und Körperhaltung nicht möglich. Auch hier könne aber durch geschicktes Taktieren das Spiel beeinflusst und die Strategie der Mitspieler durch den Einsatz entsprechender Software analysiert werden.
- 10 Der Kläger habe sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Die erforderlichen Leistungsbeziehungen habe er zu seinen Mitspielern unterhalten. Seine Leistung habe in dem Spielangebot und dem Spieleinsatz bestanden; die Gegenleistung sei in der Gewinnchance zu sehen. Er sei im Verkehrskreis der Online-Pokerspieler grundsätzlich zur Leistung an jeden bereit gewesen, der die entsprechenden Bedingungen erfüllt habe. Damit sei die Betätigung des Klägers nach außen hin für Dritte erkennbar und auf einen Leistungsaustausch gerichtet gewesen. Dass er nur unter seinen Benutzernamen aufgetreten sei, sei für die Besteuerung unerheblich, da die Abnehmer nicht erkennen müssten, wer der Leistende sei und ob er gewerblich

tätig sei. Die erst ab 2010 getroffene Vereinbarung mit dem Dritten sei im Streitjahr 2009 noch nicht von Bedeutung.

- 11** Der Kläger habe auch selbständig, nachhaltig (mit Wiederholungsabsicht) und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung habe er aber erst ab Oktober 2009 überschritten. Entscheidend für diese Abgrenzung sei, ob in der Gesamtschau strukturell-gewerbliche Aspekte in den Vordergrund träten oder der Kläger seine privaten Spielbedürfnisse befriedige und noch wie ein Freizeit- oder Hobbyspieler agiere. Ab Oktober 2009 sei Ersteres der Fall gewesen. Es sei dem Kläger nicht mehr um die Befriedigung privater Spielbedürfnisse gegangen, sondern er habe das Pokerspiel zur Erzielung von Einkünften eingesetzt und es um des Entgelts willen betrieben. Er habe planmäßig einen bestimmten Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrungen genutzt, was dem Bild eines Gewerbetreibenden entspreche. Zudem habe der Kläger die Fähigkeit besessen, die eigene Gewinnwahrscheinlichkeit in Abhängigkeit von den Mitspielern einzuschätzen, deren voraussichtliches Verhalten --auch unter Zuhilfenahme der eingesetzten Analysesoftware-- abzuschätzen und seine eigene Strategie auf diese Informationen auszurichten. Dass die Erfolge des Klägers nicht auf Spielglück beruhten, werde anhand der über Jahre hinweg erzielten kontinuierlichen Gewinne erkennbar. Der Kläger habe zudem planmäßig agiert, indem er die Zahl der von ihm genutzten Online-Portale und die Benutzerkonten erhöht habe. Das Spielen von mehr als 784 000 Händen gehe erheblich über dasjenige hinaus, was die Allgemeinheit noch unter einem Hobby verstehe. Auch das Spielen an mehreren Tischen gleichzeitig sei strukturell gewerblich. Der Übergang vom Freizeitenspiel zum berufsmäßigen Spiel sei fließend. Hier sei die Grenze aber erst mit der andauernden Steigerung der zeitlichen Intensität des Spiels, der weiteren Vervielfältigung der Spielmöglichkeiten und dem vermehrten zeitgleichen Spielen an mehreren Tischen ab Ende September 2009 überschritten worden.
- 12** In den Monaten Januar bis September 2009 habe der Kläger entgegen der vom FA hilfsweise vorgebrachten Auffassung auch keine Einkünfte nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, weil es an dem --für diesen Tatbestand ebenfalls erforderlichen-- erwerbswirtschaftlichen Verhalten fehle.
- 13** Mit seiner Revision rügt der Kläger zunächst, das FG habe zu Unrecht die Nachhaltigkeit seines Handelns bejaht. Auch könne eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht auf Leistungsbeziehungen zu den Mitspielern gestützt werden. Nicht der Kläger habe Kunden, sondern er sei der Kunde der Internet-Portale gewesen. Ferner sei der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten worden. Die Feststellung des FG, die Variante "Fixed Limit" werde mit kleineren Einsätzen häufig auch von Anfängern gespielt, beruhe auf einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht und sei in der Sache unzutreffend.
- 14** In einem nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist eingereichten Schriftsatz hat der Kläger zudem die Auffassung vertreten, es sei nicht erkennbar, worin in seinem Fall eine inländische Betriebsstätte zu sehen sein solle.
- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.01.2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € herabgesetzt werde, und den Gewerbesteuermessbescheid vom 19.01.2021 ersatzlos aufzuheben.
- 16** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17** Es schließt sich hinsichtlich der Gewerblichkeit der Beurteilung des FG an, tritt aber vorsorglich der Verneinung des Tatbestands des § 22 Nr. 3 EStG für den Fall entgegen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) keine gewerbliche Tätigkeit annehmen sollte.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 19** Die Entscheidung des FG, die vom Kläger ausgeübte Tätigkeit als Online-Pokerspieler ab Oktober 2009 als gewerblich i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG anzusehen, hält einer revisionsrechtlichen Prüfung stand (dazu unten 1.). Diese Tätigkeit unterliegt auch der Gewerbesteuer (unten 2.).
- 20** 1. Unter Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Betätigung zu verstehen, die mit der Absicht, Gewinn zu

erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Hinzukommen muss, dass die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind. Alle diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.

- 21** a) Dass der Kläger selbständig tätig geworden ist und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, ist vom FG zutreffend bejaht worden und zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.
- 22** b) Der Kläger ist auch nachhaltig tätig geworden.
- 23** Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und sie objektiv erkennbar auf Wiederholung angelegt ist (Senatsurteil vom 22.04.2015 - X R 25/13, BFHE 250, 55, BStBl II 2015, 897, Rz 22, m.w.N.).
- 24** Der Kläger akzeptiert die --angesichts von zwischen 2009 und 2013 mehr als 784 000 durchgeführten Spielen und einer Spielzeit von über 5 500 Stunden offensichtlich zutreffende-- Würdigung des FG, er habe mit Wiederholungsabsicht gehandelt. Er behauptet aber, er habe sich damit keine ständige Erwerbsquelle erschließen wollen, weil er die mit dem Pokerspiel erzielten Gewinne während seines fortgesetzten Studiums nicht zur Finanzierung seines --anderweitig sichergestellten-- Lebensunterhalts ausgegeben, sondern angespart habe. Er habe auch keinen weiteren Nutzen aus seiner Spieltätigkeit gezogen (z.B. Einsatz als Werbefigur, Auftritte bei Veranstaltungen, Leitung von Kursen).
- 25** Hierauf kommt es indes für die Nachhaltigkeit des Handelns nicht an. Eine auf die Schaffung einer ständigen Erwerbsquelle gerichtete Absicht ist auch dann gegeben, wenn das finanzielle Ergebnis der Tätigkeit nach den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zum Bestreiten seines Lebensunterhalts nicht erforderlich ist, sondern in vollem Umfang angespart werden kann. Ansonsten wären sämtliche Einkünfte, die neben einer bereits für sich genommen auskömmlichen Einkunftsquelle erzielt werden, nicht einkommensteuerbar. Ein solches Ergebnis widerspräche dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welches das Existenzminimum von der Besteuerung freistellt, umgekehrt aber gerade die Besteuerung des nicht zum Lebensunterhalt benötigten überschießenden Einkommens gebietet oder zumindest rechtfertigt. Ob erzieltetes Einkommen angespart oder konsumiert wird, stellt eine Entscheidung des Steuerpflichtigen auf der Ebene der Einkommensverwendung dar, berührt die --vorgelagerte-- Einkunftserzielung aber nicht.
- 26** c) Ferner hat sich der Kläger mit seiner Online-Pokerspieltätigkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.
- 27** aa) Dieses Merkmal dient dazu, aus dem Gewerbebegriff solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind. Dabei können neben Sach- und Dienstleistungen auch geistige und andere immaterielle Leistungen Gegenstand gewerblicher Tätigkeit sein. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt keinen Gütertausch gegen festes Entgelt voraus; vielmehr kann das Entgelt auch erfolgsabhängig bestimmt werden (zum Ganzen Senatsurteil vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 18).
- 28** bb) Das FG hat im Wege einer ausführlichen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachenwürdigung bejaht, dass bei dem Online-Pokerspiel in der Variante "Texas Hold'em" die Geschicklichkeitselemente auch bei einem Durchschnittsspieler überwiegen und daher eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht schon unter dem Gesichtspunkt des reinen Glücksspiels ausgeschlossen ist (zustimmend auch Meisheit, Finanz-Rundschau --FR-- 2022, 789, 790).
- 29** Dagegen ist revisionsrechtlich nichts zu erinnern. Im Gegensatz zu reinen Glücksspielen ist Poker durch eine Fülle von Handlungsmöglichkeiten der Spieler geprägt, die den Spielausgang in erheblichem Umfang beeinflussen können. Die Zufalls- und Glückskomponente wird durch die sehr große Zahl der Spiele --ein Spiel dauert durchschnittlich nur 30 Sekunden-- im Laufe der Zeit vollständig egalisiert; auf lange Sicht kommt es für den Spielerfolg daher allein auf die individuellen Fähigkeiten des einzelnen Spielers an. Zwar ist die Verteilung der Karten auf die Spieler vom Zufall abhängig. Die eigentliche Prägung des Spiels geschieht aber durch die individuellen Entscheidungen der Spieler darüber, wie sie auf diese Karten reagieren, insbesondere ob, wann und in welcher Höhe sie Einsätze leisten.

- 30** Weil diese bindende tatgerichtliche Würdigung vom Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr angegriffen wird, sieht der Senat auch insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 31** cc) In Bezug auf die Teilnahme an Pokerspielen hat der Senat die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zunächst für Spieler bejaht, die bei Präsenztornieren antreten (Urteile in BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 17 ff., und vom 07.11.2018 - X R 34/16, BFH/NV 2019, 686, Rz 21 ff.). Insoweit hat der Senat ausgeführt, ein solcher Spieler beteilige sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, indem er zahlreichen Turnierveranstaltern die öffentliche Darbietung seiner Fähigkeiten antrage und ihm hierfür als Entgelt ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt werde. Dem FG und dem Kläger ist allerdings darin zuzustimmen, dass diese Ableitung für die vorliegend zu beurteilende Fallgestaltung der auf Internet-Portalen gespielten Cash Games nicht fruchtbar gemacht werden kann.
- 32** Mit einer im Zeitpunkt des Ergehens des vorinstanzlichen Urteils noch nicht veröffentlichten Entscheidung hat der BFH indes ausgeführt, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei auch in Fällen der Teilnahme an Cash Games in Casinos zu bejahen, bei denen die Gewinnchance nicht auf Preisgeldauslobungen eines Turnierveranstalters, sondern auf den verlorenen Einsätzen der Mitspieler beruhe (BFH-Urteil vom 25.02.2021 - III R 67/18, BFH/NV 2021, 1070, Rz 17).
- 33** Bereits im Urteil vom 11.11.1993 - XI R 48/91 (BFH/NV 1994, 622), das die Kartenspiele Skat, Rommé und Backgammon betraf, hat der BFH die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für einen "Berufskartenspieler" bejaht, der dieser Tätigkeit ohne einen externen Veranstalter mehrere Stunden täglich mit erheblichem wirtschaftlichen Erfolg nachging. Im Gegensatz zur Behauptung des Klägers wurde die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in dieser Entscheidung nicht davon abhängig gemacht, dass "Spielverträge" abgeschlossen werden. Tragend war vielmehr, dass die Betätigung nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung tritt (dort: in einem Spielsalon) und die Leistung in einem Umfeld angeboten wird, das in besonderem Maße von der Anwesenheit spielgeneigter Personen geprägt wird. Die erforderliche Leistung des Steuerpflichtigen hat der BFH in der Teilnahme an dem Spiel und in der Zusage, den jeweiligen Einsatz zu erbringen, gesehen.
- 34** Den Begriff der "Spielverträge" erwähnt der BFH in der vorstehend genannten Entscheidung nur im Rahmen einer im Konjunktiv gehaltenen Wiedergabe des wesentlichen Inhalts des BFH-Urteils vom 16.09.1970 - I R 133/68 (BFHE 100, 199, BStBl II 1970, 865), mit dem entschieden wurde, dass die Ansprüche aus Lottoverträgen nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden können. Bei Lottoausspielungen handelt es sich zwar um formalisierte Spielverträge. Weder dem BFH-Urteil in BFHE 100, 199, BStBl II 1970, 865 --in dem die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Übrigen trotz des Vorliegens von (Lotto-)Spielverträgen verneint wurde-- noch dem Urteil in BFH/NV 1994, 622 lässt sich aber entnehmen, dass ein formalisierter Spielvertrag Voraussetzung für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wäre. Im Übrigen liegen auch dem Online-Pokerspiel Verträge --in Gestalt formalisierter Teilnahmebedingungen, denen sich der Spieler durch die Teilnahme am Spiel unterwirft-- zugrunde.
- 35** dd) Vorliegend sind --wie bereits das FG zutreffend erkannt hat-- die in den BFH-Urteilen in BFH/NV 1994, 622 und in BFH/NV 2021, 1070 genannten Voraussetzungen für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in Fällen, in denen ein Spieler nicht mit einem Spielveranstalter, sondern nur mit seinen Mitspielern in Rechtsbeziehungen tritt, erfüllt. Die vom Kläger auf Online-Portalen gespielten Cash Games unterscheiden sich in den hier maßgeblichen Bereichen nicht wesentlich von Poker-Cash-Games in Casinos, die Gegenstand der Entscheidung in BFH/NV 2021, 1070 waren. Ebenso wie im BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 622 lag die Leistung des Klägers in der Teilnahme an den Spielen und in der Zusage, seinen Einsatz zu erbringen. Er bot seine Leistung in einem Umfeld --den Online-Pokerspielportalen-- an, das in besonderem Maße von der Anwesenheit spielgeneigter Personen geprägt wird.
- 36** Auch trat die Betätigung des Klägers nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung. Hierfür genügt --anders als der Kläger meint-- sein Auftreten unter den jeweiligen Benutzernamen. Das FG hat in diesem Zusammenhang zu Recht auf BFH-Entscheidungen verwiesen, in denen die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch in Fällen bejaht worden ist, in denen die konkrete Person des Steuerpflichtigen (Gewerbetreibenden) für seine Geschäftspartner nicht erkennbar war (BFH-Urteil vom 02.04.1971 - VI R 149/67, BFHE 102, 261, BStBl II 1971, 620: ein persönlich haftender Gesellschafter, ein Vizepräsident und ein Abteilungsleiter eines Bankhauses nehmen auf eigene Rechnung gewerbliche Wertpapiergeschäfte vor, wollen dabei aber anonym bleiben; BFH-Beschluss vom 18.08.1999 - IX B 47/99, BFH/NV 2000, 185, unter 2.a: der Steuerpflichtige wickelt --möglicherweise gewerbliche-- Devisenoptionsgeschäfte ausschließlich über eine Bank ab und bleibt für seine eigentlichen Vertragspartner

anonym). Auf dieser Grundlage genügt im Streitfall das Auftreten des Klägers unter seinen jeweiligen Benutzernamen, zumal die Kenntnis des Klarnamens des Klägers für die Mitspieler angesichts der konkreten Umstände, unter denen die Spiele abgewickelt wurden (insbesondere die Abwicklungstätigkeit der Portalbetreiber; vgl. dazu noch unten ee), weder von rechtlichem noch von tatsächlichem Interesse war.

- 37 ee) Auch die weiteren vom Kläger hiergegen erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.
- 38 Soweit der Kläger im vorinstanzlichen Urteil die Prüfung vermisst, ob die Tätigkeit des Klägers ihrer Art und ihrem Umfang nach dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (vgl. dazu das vom Kläger zitierte BFH-Urteil vom 15.12.1999 - I R 16/99, BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404, unter II.3.b aa), ist darauf hinzuweisen, dass das FG ausdrücklich begründet hat, weshalb es diese Prüfung nicht beim Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, sondern bei der Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung vornimmt, und dort zu einem positiven Ergebnis gekommen ist (vgl. dazu unten d). Ein Rechtsfehler liegt in diesem Prüfungsaufbau nicht.
- 39 Der Senat kann offenlassen, ob die Behauptung des Klägers zutrifft, er habe keine direkten Vereinbarungen mit seinen Mitspielern getroffen. Mit der Teilnahme an den auf den Online-Portalen angebotenen Spielen unterwarf sich der Kläger jedenfalls den hierfür geltenden, vom Portalbetreiber vorgegebenen rechtlichen Regeln. Dabei handelt es sich zum einen um die Spielregeln der jeweiligen Variante des Pokerspiels, zum anderen um die sonstigen Teilnahmebedingungen, die für das Spielen auf dem Online-Portal gelten. Das FG hat den Inhalt dieser Teilnahmebedingungen zwar nicht ausdrücklich festgestellt. Dies war aber auch nicht erforderlich. Denn im hier interessierenden Punkt sind nur die beiden Varianten denkbar, dass der Kläger entweder ausschließlich in Rechtsbeziehungen zu dem jeweiligen Portalbetreiber trat oder zusätzlich noch in standardisierter Form Rechtsbeziehungen zu den jeweiligen Mitspielern begründet wurden. Unabhängig davon, wie die Teilnahmebedingungen in diesem Punkt konkret ausgestaltet waren, stehen sie der Annahme einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr jedenfalls nicht entgegen, da der Kläger in beiden Varianten über Geschäftspartner verfügte.
- 40 Unerheblich ist auch der Einwand des Klägers, er habe aufgrund der Anonymität der Spielabwicklung keine Ansprüche gegen seine Mitspieler geltend machen können. Nach der Ausgestaltung der Online-Portale war die Geltendmachung von Ansprüchen gegen die Mitspieler von vornherein nicht erforderlich, weil die Portalbetreiber in einem automatisierten und standardisierten Verfahren für die Abwicklung der monetären Ansprüche sorgten. Dies ist auf diesem speziellen Markt ausreichend.
- 41 Ebenfalls unerheblich ist die Behauptung des Klägers, er wisse nicht, ob es sich bei den Mitspielern um reale Personen oder um "Bots" (Computerprogramme) handele. Hierauf kommt es nicht an, weil es im vorliegenden Verfahren nicht um die Besteuerung der Mitspieler, sondern um die des Klägers geht. Ob dieser seine Gewinne aus Geschäften mit natürlichen Personen oder aber aus Interaktionen mit einer Software erzielt, ist für den in seiner Person zu erfüllenden Tatbestand der Gewerblichkeit ersichtlich unerheblich. Im Übrigen wären auch die Handlungen etwaiger "Bots" sowie ihre Gewinne und Verluste jedenfalls nach dem heutigen Stand der Privatrechtsordnung letztlich demjenigen Rechtsträger zuzurechnen, der solche "Bots" einsetzt.
- 42 d) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG zudem entschieden, dass die Pokerspieltätigkeit des Klägers den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten hat.
- 43 aa) Dieses Merkmal dient im Allgemeinen der Abgrenzung zwischen einer Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten einerseits und einer Ausnutzung substanzialer Vermögenswerte durch Umschichtung andererseits (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.1.f aa, m.w.N.).
- 44 Zutreffend hat das FG erkannt, dass dies in der vorliegend zu beurteilenden Fallgestaltung nicht weiterführt, weil es nicht um Vermögensnutzungen oder -umschichtungen geht. Dementsprechend hat der Senat schon in früheren Entscheidungen die Formulierung verwendet, dass der "Rahmen einer privaten Tätigkeit" überschritten sein muss (Senatsbeschluss vom 28.06.1996 - X B 148/96, BFH/NV 1996, 750).
- 45 Daher ist bei Tätigkeiten, die von einer Vielzahl von Menschen als Teil ihrer Freizeitgestaltung ausgeübt werden und nur im Einzelfall ausnahmsweise gewerblich sein können --beispielsweise bei Spielern wie dem Kläger, aber auch bei Sportlern--, danach abzugrenzen, ob der Steuerpflichtige damit private Spielbedürfnisse gleich einem Freizeit- oder Hobbyspieler befriedigt oder ob in der Gesamtschau strukturell-gewerbliche Aspekte entscheidend in den Vordergrund rücken (Senatsurteil in BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 36, wo im Übrigen noch offengelassen

wurde, ob beim Pokerspiel eine "private Vermögensverwaltung" überhaupt vorstellbar sei; gegen die Prüfung einer Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung in Spiel-Fällen Meisheit, FR 2022, 789, 793). Vergleichsmaßstab ist insoweit das Leitbild des Berufsspielers.

- 46** Für Turnierpokerspieler hat der Senat in der vorgenannten Entscheidung sowie im Urteil in BFH/NV 2019, 686 (Rz 37) als --weder notwendige noch abschließende, sondern beispielhafte-- Indizien angeführt, ob der Steuerpflichtige einen Großteil seiner Zeit und seiner finanziellen Mittel in die Teilnahme investiere und damit wie ein professioneller Pokerspieler agiere, er in den Medien als anerkannte Größe dargestellt werde, ferner die Regelmäßigkeit der Teilnahme an Turnieren, der Umfang der über die Jahre hinweg erzielten Preisgelder und der damit korrespondierenden Aufwendungen für Teilnahmeentgelte sowie die pokerbezogene mediale Vermarktung der eigenen Person und Fähigkeiten.
- 47** bb) Für den --sich vom Turnierpokermarkt unterscheidenden-- Markt des Online-Pokerspiels sind diese beispielhaft genannten Indizien zu modifizieren. Angesichts der Anonymität dieser Betätigung können insbesondere diejenigen Indizien, die auf die Öffentlichkeitswirkung einer Turnierteilnahme abstellen (mediale Präsenz und Vermarktung), nicht von entscheidender Bedeutung sein.
- 48** Das FG hat demnach zu Recht darauf abgestellt, dass der Kläger planmäßig einen bestimmten Markt unter Einsatz seiner "beruflichen" Erfahrungen ausgenutzt hat, was dem Bild eines Gewerbetreibenden bzw. dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Er verfügte u.a. aufgrund seiner herausragenden mathematischen Begabung über Fähigkeiten, die ihm in besonderem Maße die schnelle Wahrscheinlichkeitsanalyse der zu erwartenden Spielausgänge gestatteten, auf die er seine eigene Spielstrategie ausrichten konnte. Die Planmäßigkeit des Handelns des Klägers hat das FG u.a. aus der Erhöhung der Zahl der genutzten Online-Portale und Benutzerkonten gefolgert, die der von den Mitspielern eingesetzten Analysesoftware die Identifizierung des Klägers erschwere. Als strukturell gewerblich hat das FG u.a. die erhebliche Zahl der vom Kläger getätigten Spiele (über 784 000 innerhalb von fünf Jahren) herangezogen, die weit über dasjenige hinausgehe, was die Allgemeinheit noch als Hobbytätigkeit ansehe, ferner das Spielen an mehreren Tischen gleichzeitig. Auch die Steigerung sowohl der im Einzelfall getätigten Spieleinsätze als auch des investierten Zeitbudgets hat die Vorinstanz als Indiz für eine strukturelle Gewerblichkeit des Handelns des Klägers angesehen.
- 49** Hieraus hat das FG zusammenfassend den Schluss gezogen, dass es dem Kläger nicht mehr nur um die Befriedigung privater Spielbedürfnisse ging, sondern er das Pokerspiel zur Erzielung von Einkünften eingesetzt und es um des Entgelts willen betrieben hat. Diese trichterliche Würdigung (§ 118 Abs. 2 FGO), die auf den Grundsätzen der Senatsrechtsprechung (Urteile in BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, und in BFH/NV 2019, 686) beruht, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand.
- 50** cc) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.
- 51** (1) Der Kläger behauptet zunächst unter Verweis auf die private Internetseite eines anderen Pokerspielers, das Spielen an mehreren Tischen gleichzeitig sei beim Online-Poker der Normalzustand und kein besonderes Merkmal, das für eine ausnahmsweise gegebene Gewerblichkeit der Tätigkeit herangezogen werden könne.
- 52** Damit zitiert der Kläger den Inhalt der angegebenen Internetquelle --unabhängig von der ungeklärten Frage ihrer Verlässlichkeit und Repräsentativität, zu der die Revisionsbegründung keine Ausführungen enthält-- indes nicht vollständig. Dort ist zwar davon die Rede, dass der Autor der Seite --der angibt, bereits mehrere Millionen Spiele absolviert zu haben und damit über noch weitaus größere Erfahrungen als der Kläger verfügt-- regelmäßig an bis zu fünf bis zwölf Tischen gleichzeitig spiele. Zugleich wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Gewinnrate höher sei, je geringer die Anzahl der parallel bespielten Tische sei, weil mehr Zeit für die zu treffenden Entscheidungen zur Verfügung stehe. Die Angaben auf dieser Internetseite, die offenbar aus der Sicht eines professionellen Pokerspielers geschrieben ist, widerlegen daher nicht die Würdigung des FG, sondern bestätigen vielmehr, dass das gleichzeitige Spielen an mehreren Tischen ein Merkmal ist, das beim Durchschnittsspieler zu einem Absinken der Gewinnrate führt und daher ein Indiz für die Herausgehobenheit desjenigen Spielers ist, der ein solches Parallelspiel beherrscht und mit Erfolg praktiziert.
- 53** Im Übrigen würde eine Gewerblichkeit des Handelns des Klägers nicht dadurch ausgeschlossen, dass auch andere Spieler mehrere Spiele parallel durchführen. Denn keines derjenigen Einzelmerkmale, die für die Gewerblichkeit einer Betätigung sprechen können, wird exklusiv vom Kläger allein verwirklicht worden sein; es kommt vielmehr auf die Gesamtschau an.

- 54** (2) Der Kläger beanstandet ferner, er habe dem FG die Gründe für die Wechsel der Benutzernamen erläutert; das FG habe dies aber nicht erkennbar berücksichtigt. So habe er sich auf mehreren Portalen angemeldet, weil die Zahl der Spieler bei der vom Kläger präferierten Spielform (Fixed Limit) nur gering gewesen sei. Der Wechsel der Benutzernamen sei vom Portalbetreiber empfohlen worden.
- 55** Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die Würdigung des FG als unrichtig erscheinen zu lassen. Der Umstand, dass der Kläger den von ihm behaupteten "engen" Markt für die von ihm bevorzugte Spielvariante dadurch erweitert hat, dass er auf mehreren Online-Portalen gleichzeitig tätig war, bestätigt gerade, dass er für seine Tätigkeit einen Markt geschaffen, genutzt und vergrößert hat. Die Vergrößerung des für die Abnahme der eigenen Leistungen zur Verfügung stehenden Marktes ist ein klassisches Kennzeichen gewerblichen Handelns. Ob der Wechsel der Benutzernamen auf einer Empfehlung der Portalbetreiber beruht, ist für die rechtliche Würdigung unbeachtlich, zumal der Kläger nicht mitteilt, aus welchen Gründen dies empfohlen wurde.
- 56** Soweit der Kläger beanstandet, dass das FG insoweit auch auf Umstände abgestellt hat, die sich zeitlich erst nach dem Streitjahr ereignet haben (Wechsel der Benutzerkonten), ist zu entgegnen, dass im Rahmen der Gesamtwürdigung einer sich über mehrere Jahre erstreckenden Tätigkeit in begrenztem Maße auch Umstände außerhalb des jeweiligen Streitjahres herangezogen werden dürfen (zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des Gewerbebegriffs BFH-Urteil vom 19.11.1985 - VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, unter 2.d; zur Prüfung der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722, unter II.2.a bb, m.w.N.; zur Investitionsabsicht bei § 7g EStG a.F. Senatsurteil vom 20.06.2012 - X R 42/11, BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, Rz 45 ff.).
- 57** (3) Ebenfalls ungeeignet für einen durchgreifenden Angriff gegen die Gesamtwürdigung des FG ist der Einwand, Studenten --wie der Kläger-- hätten mehr Zeit als Berufstätige. Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige über das Zeitbudget verfügt, das er in einer Weise, die aus dem Tätigwerden der zahlreichen Hobbyspieler herausragt, zur Erzielung von Einkünften an einem Markt einsetzt, ist für die einkommensteuerrechtliche Würdigung unbeachtlich.
- 58** Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang weiter anführt, im Bereich der Online-Spiele hätten sich bereits Verbände gegründet, die Meisterschaften ausrichteten und bei denen der professionelle Bereich nahezu wie im Profifußball organisiert sei, ist unklar, welche ihm günstige Argumentation der Kläger damit darlegen möchte. Dieses Vorbringen lässt sich vielmehr dahingehend verstehen, dass es auch im Bereich der Online-Spiele ein professionelles und der persönlichen Gewinnerzielung dienendes Marktsegment gibt. Diesem Marktsegment gehörte der Kläger nach der revisionsrechtlich bindenden Würdigung des FG an.
- 59** (4) Die vom Kläger in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge ist bereits unzulässig. Er ist der Auffassung, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es ausgeführt habe, die Variante "Fixed Limit" werde mit kleineren Einsätzen häufig auch von Anfängern gespielt.
- 60** Da der Kläger nicht vorbringt, hierzu vor dem FG einen Beweisantrag gestellt zu haben, kann es sich nur um die Rüge einer unterlassenen von Amts wegen erforderlichen Sachaufklärung handeln. Die formgerechte Darlegung einer solchen Rüge setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu voraus, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss vom 18.05.2011 - X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, Rz 36, und BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 29). Hierzu enthält die Revisionsbegründung nichts.
- 61** dd) Ob das FG den Zeitpunkt des Übergangs vom Freizeitspiel zum gewerblichen Spiel zutreffend bestimmt hat, kann hier offenbleiben, da dieser Zeitpunkt auf der Grundlage der den Senat bindenden tatrichterlichen Feststellungen jedenfalls nicht später als Oktober 2009 liegt und allein der Kläger Revision eingelegt hat.
- 62** 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die Tätigkeit des Klägers auch der Gewerbesteuer unterworfen.
- 63** a) Der Gewerbesteuer unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für

ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

- 64** b) Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt.
- 65** aa) Da der Kläger mit seinen Online-Pokerspielen ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 EStG betreibt, unterhält er auch einen Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG.
- 66** bb) Entgegen der Auffassung des Klägers unterhielt er auch eine Betriebsstätte im Inland. Maßgebend hierfür sind die in § 12 der Abgabenordnung (AO) enthaltenen Begriffsbestimmungen (BFH-Urteil vom 18.09.2019 - III R 3/19, BFH/NV 2020, 708, Rz 29, m.w.N.). Danach ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO), insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO).
- 67** Das FG hat festgestellt, dass der Kläger im Streitjahr noch im elterlichen Haushalt lebte; der Kläger selbst hat unwidersprochen vorgetragen, dass er weiterhin sein "Kinderzimmer" bewohnte. Dieser Raum in der elterlichen Wohnung mit dem dortigen Computer stellt daher sowohl eine feste Geschäftseinrichtung als auch die Stätte der Geschäftsleitung dar. Da der Kläger parallel zu seiner Spieltätigkeit ein Universitätsstudium an seinem Wohnort absolvierte, ist für eine nicht im Inland ausgeübte Tätigkeit nichts ersichtlich.
- 68** Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von der dem BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1070 (Rz 28) zugrunde liegenden Sachverhaltsgestaltung, in der der BFH zu einem Casino- und Turnierpokerspieler ausgeführt hat, für diese Tätigkeit sei eine Betriebsstätte nicht zwingend erforderlich. Dies beruht darauf, dass einem "Präsenzspieler" die von ihm genutzten Räume der Casinos und Turnierveranstalter im Regelfall nicht als eigene Betriebsstätte zuzurechnen sind. Dies ist bei dem ständig genutzten "Kinderzimmer" in der elterlichen Wohnung indes anders, insbesondere im Hinblick auf die erforderliche nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209, Rz 23, m.w.N.).
- 69** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de