

Urteil vom 02. April 2025, X R 26/21

Online-Poker in der Variante "Pot Limit Omaha" als im Einzelfall gewerbliche Tätigkeit

ECLI:DE:BFH:2025:U.020425.XR26.21.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 10d Abs 4 S 4, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. September 2020, Az: 11 K 11043/20

Leitsätze

1. NV: Auch Gewinne aus dem Online-Pokerspiel in der Variante "Pot Limit Omaha" können unter besonderen Voraussetzungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen (ebenso zur Variante "Texas Hold'em" bereits Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811).
2. NV: Auch bei einem auf 0 € lautenden Einkommensteuerbescheid ist der Adressat zur Klage befugt, wenn dieser Bescheid hinsichtlich der darin berücksichtigten Einkünfte Bindungswirkung für Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16.09.2020 - 11 K 11043/20 aufgehoben, soweit es die Einkommensteuer 2008 betrifft; insoweit wird die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hat nach eigener Angabe schon als Grundschüler Poker gespielt. Später befasste er sich mit Online-Strategiespielen und gehörte als Abiturient der deutschen ...*(Online-Spiel)*-Nationalmannschaft an. Im selben Jahr begann er mit dem Online-Pokerspiel. Nach den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) spielte der Kläger zunächst in der Variante "Texas Hold'em" und "später" --zu einem vom FG nicht mitgeteilten Zeitpunkt-- in der Variante "Omaha" (meist in der Untervariante "Pot Limit Omaha"). Dabei bevorzugte er ganz überwiegend Einzelspiele (sogenannte Cash-Games) gegenüber der Teilnahme an Turnieren.
- 2 Im Sommersemester 2007 begann der Kläger ein Studium. Dieses Studium brach er ab und begann zum Wintersemester 2007/2008 einen anderen Studiengang. In den Jahren 2008 und 2009 wandte der Kläger durchschnittlich etwa 15 bis 20 Stunden wöchentlich für das Online-Pokerspiel auf. 2008 siegte er bei einem Online-Pokerturnier mit über 5 000 Teilnehmern und gewann 195.757 US-\$. Demgegenüber erzielte er aus den Einzelspielen in den Jahren 2008 und 2009 per saldo Verluste. Im Jahr 2009 nahm der Kläger ein Urlaubssemester. Ebenfalls 2009 beteiligte sich der Kläger erstmals an einem Präsenz-Pokerturnier, wo er einen Verlust von rund 20.000 US-\$ erlitt.
- 3 Im Jahr 2010 brach der Kläger auch sein zweites Studium ab. Seit 2010 betrug sein wöchentlicher Zeiteinsatz für das Online-Pokerspiel nach den --insoweit allerdings vom Kläger im Revisionsverfahren bestrittenen und mit einer Verfahrensrüge angegriffenen-- Feststellungen des FG durchschnittlich 20 bis 25 Stunden pro Woche. Bis 2011

erhielt der Kläger Unterhaltszahlungen von seiner Mutter, die eingestellt wurden, nachdem er ihr seine Vermögensverhältnisse offengelegt hatte. Zum Wintersemester 2011/2012 begann er einen dritten Studiengang.

- 4 In den Jahren 2010 bis 2013 nahm der Kläger nach den von ihm im Laufe des Verfahrens gemachten Angaben (Schriftsatz seines damaligen Prozessbevollmächtigten vom 25.07.2012, Besprechung im Rahmen der Außenprüfung am 20.02.2013, Einspruchsbegründung seines zwischenzeitlichen Prozessbevollmächtigten vom 25.07.2017, Klagebegründung seines zwischenzeitlichen Prozessbevollmächtigten vom 04.03.2020) an insgesamt sechs Präsenztournieren teil (ein Turnier im Jahr 2010, drei Turniere im Jahr 2011, je ein Turnier in den Jahren 2012 und 2013).
- 5 Im Jahr 2013 begann eine Außenprüfung beim Kläger, die sich letztlich auf die Streitjahre 2008 bis 2013 erstreckte. Die Prüferin vertrat die Auffassung, der Kläger sei seit 2008 als gewerblicher Pokerspieler anzusehen. Der Höhe nach schätzte sie die Einkünfte nach den Grundsätzen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung unter Zugrundelegung der Angaben des Klägers und zog zusätzlich einen Pauschalbetrag für Betriebsausgaben im Umfang von 20 % sowohl der positiven als auch der negativen vom Kläger angegebenen Jahresergebnisse ab.
- 6 Insgesamt kam es für die Streitjahre zu den folgenden Schätzungen sowie Festsetzungen:

Jahr	Ergebnis der Pokerspiele	Betriebsausgaben	Gewinn	Einkommensteuer	Gewerbesteuermessbetrag
2008	113.717 €	22.743 €	90.974 €	8.324 €	2.324 €
2009	./.. 67.273 €	13.455 €	./.. 80.728 €	0 €	0 €
2010	212.902 €	42.580 €	170.322 €	54.703 €	2.275 €
2011	688.000 €	137.600 €	550.400 €	0 €	18.406 €
2012	./.. 340.000 €	68.000 €	./.. 408.000 €	0 €	0 €
2013	532.320 €	106.464 €	425.856 €	175.476 €	0 €

- 7 Am 27.06.2017 erließ das damals zuständige Finanzamt entsprechende Bescheide (zur Einkommensteuer 2008 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO-- geänderten Bescheid, im Übrigen erstmalige Bescheide). Ferner ergingen Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12. der Jahre 2009 und 2012, in denen --wegen der Vornahme eines Rücktrags des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte in das jeweilige Vorjahr-- der Verlustvortrag auf 0 € festgestellt wurde. Auf den 31.12. der Jahre 2009 und 2012 wurden vortragsfähige Gewerbeverluste gesondert festgestellt; ferner ergingen auf den 31.12. der Jahre 2010 und 2013 Bescheide, in denen die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils abgelehnt wurde, weil ein solcher nach Ansicht des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) nicht bestand.
- 8 Der Kläger griff neben den vorgenannten Bescheiden auch die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2013 an. Er machte geltend, er sei nicht als gewerblicher Pokerspieler anzusehen. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage nur im Umfang des Hilfsantrags statt, der auf die Begrenzung des von 2012 auf 2011 vorzunehmenden einkommensteuerrechtlichen Verlustrücktrags auf einen Betrag von 300.000 € gerichtet war. Im Übrigen wies es die Klage ab. Zur Begründung führte das FG aus, alle Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien erfüllt. Insbesondere habe der Kläger am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Die von ihm gespielten Pokervarianten seien nicht als reines Glücksspiel anzusehen, sondern wiesen auch Geschicklichkeitselemente auf. Der Kläger habe seine Tätigkeit zudem am Markt äußerlich erkennbar gegen Entgelt für Dritte angeboten. Auch die Grenzen einer privaten Vermögensverwaltung seien angesichts des erheblichen Zeitaufwands, der Resonanz, auf die der Kläger insbesondere in den einschlägigen Foren gestoßen sei, und der Erzielung beachtlicher Gewinne überschritten. Der Senat sei davon überzeugt, dass der Kläger jedenfalls seit 2008 als professioneller Spieler tätig gewesen sei. Die Höhe der Schätzung sei weder streitig noch sonst zu beanstanden.
- 9 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er ist der Ansicht, schon nicht nachhaltig tätig geworden zu sein, weil er sich niemals endgültig entschlossen habe, das Pokerspiel beruflich auszuüben und dies zu

seiner ständigen Erwerbsquelle zu machen. Auch habe er nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, weil bei Online-Einzelspielen das Glückselement überwiege und taktische Erwägungen in den Hintergrund träten. Zudem fehle es an der erforderlichen Verknüpfung zwischen einer Leistung und einer Gegenleistung, da der Kläger bei Online-Einzelspielen weder an einen Veranstalter noch an die Mitspieler eine Leistung erbringe. Schließlich sei der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten, da der Kläger kaum Aufwendungen und keine mediale Präsenz gehabt habe. Darüber hinaus erhebt der Kläger zahlreiche Verfahrensrügen.

- 10** Während des dem Revisionsverfahren vorangehenden Verfahrens der Nichtzulassungsbeschwerde hat das FA am 05.02.2021 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen, der indes den Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens nicht betrifft.
- 11** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil, soweit darin die Klage abgewiesen wurde, die Einspruchsentscheidung vom 27.12.2019, die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013, die Gewerbesteuerermessbescheide 2008 bis 2013, die Gewerbesteuerbescheide 2008 bis 2013, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2009 und 31.12.2012 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12. der Jahre 2009, 2010, 2012 und 2013, sämtlich vom 27.06.2017, aufzuheben, sowie den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 05.02.2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 90.974 € herabgesetzt werden.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13** Es vertritt die Auffassung, für die Würdigung, ob ein Pokerspieler im Einzelfall als Gewerbetreibender anzusehen sei, komme es nicht darauf an, ob in Turnieren oder online gespielt werde.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** In Bezug auf die Einkommensteuer 2008 ist die Revision --lediglich aus verfahrensrechtlichen Gründen-- schon deshalb begründet und das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, weil dieser Bescheid nach Ergehen des angefochtenen Urteils geändert worden ist, das FG also zu einem Bescheid entschieden hat, der nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Einer Zurückverweisung an das FG bedarf es indes nicht; auch die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bleiben Grundlage für die Entscheidung des Senats (zum Ganzen vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.10.2024 - VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157, Rz 14 f.).
- 15** Auch insoweit ist die Klage aus den nachstehend unter III. angeführten Gründen --erneut-- abzuweisen.

III.

- 16** Im Übrigen ist die Revision unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 17** Die Klage ist insgesamt zulässig gewesen (dazu unten 1.). Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG sind erfüllt (unten 2.). Die Höhe der Schätzung der Einkünfte des Klägers weist keine Rechtsfehler zu dessen Nachteil auf (unten 3.). Nur im Ergebnis zu Recht hat das FG die Tätigkeit des Klägers auch der Gewerbesteuer unterworfen (unten 4.). Die Verfahrensrügen greifen nicht durch (unten 5.).
- 18** 1. Die Klage ist --entgegen den vom FA in der Einspruchsentscheidung geäußerten Bedenken hinsichtlich einer fehlenden Beschwer des Klägers-- in Bezug auf sämtliche angefochtenen Verwaltungsakte zulässig gewesen, auch soweit diese Bescheide Nullfestsetzungen oder -feststellungen enthalten.
- 19** a) Gewerbesteuerermessbescheide, die auf 0 € lauten, entfalten jedenfalls dann eine Beschwer, wenn der Kläger --wie hier-- der Auffassung ist, schon dem Grunde nach nicht der Gewerbesteuer zu unterliegen (BFH-Urteile vom 25.09.2008 - IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, unter II.1., und vom 03.07.2019 - VI R 49/16, BFHE 266, 43, BStBl II 2020, 86, Rz 19). Gleiches gilt für Bescheide über die Feststellung oder die Nichtfeststellung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten (BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 19). Da in der vorgenannten Entscheidung der --nach Auffassung des Senats zutreffende-- Rechtssatz aufgestellt

wird, dass eine Beschwer immer dann gegeben ist, wenn der Kläger sich mit der Begründung, er unterliege nicht der Gewerbesteuer, gegen einen an ihn gerichteten Verwaltungsakt wendet, der eine Gewerbesteuerpflicht voraussetzt, muss dies auch für Gewerbesteuerbescheide gelten.

- 20** b) Soweit die angegriffenen Einkommensteuerbescheide auf 0 € lauten (2009, 2011 und 2012), fehlt es ebenfalls nicht an der erforderlichen Beschwer.
- 21** aa) Dies folgt daraus, dass diese Bescheide gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG Bindungswirkung für die darauf beruhenden Verlustfeststellungsbescheide haben (BFH-Urteil vom 03.05.2022 - IX R 7/21, BFHE 277, 158, BStBl II 2023, 104, Rz 15). Allerdings würde dies voraussetzen, dass der Kläger für die entsprechenden Verluste nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben hätte (vgl. die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 38 Buchst. k des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, 1768). Hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 hat das FG festgestellt, dass der Kläger auf Anforderung des FA Steuererklärungen abgegeben hat. Die Steuererklärung für 2009 ist am 25.04.2012 --und damit nach dem gesetzlichen Stichtag 13.12.2010-- beim FA eingegangen. Zur Abgabe von Steuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012, für die ebenfalls Nullbescheide ergangen sind, hat das FG hingegen keine Feststellungen getroffen. Der Senat ist allerdings der Auffassung, dass insoweit zur Bejahung der Klagebefugnis bereits die *Möglichkeit* ausreicht, noch Verlustfeststellungserklärungen abzugeben (zum Maßstab einer lediglich möglichen Rechtsverletzung im Rahmen der Prüfung der Klagebefugnis vgl. BFH-Urteil vom 25.09.2019 - I R 82/17, BFHE 266, 516, BStBl II 2020, 229, Rz 29).
- 22** bb) Ersatzweise ergibt sich eine Beschwer auch aus dem Vorbringen des Klägers, er habe in den Streitjahren Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) bezogen (vgl. zu der entsprechenden außersteuerlichen Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids § 21 Abs. 1 BAföG und BFH-Urteil vom 20.12.1994 - IX R 124/92, BFHE 176, 409, BStBl II 1995, 628, unter 1.a).
- 23** c) Auch in Bezug auf Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer, die auf 0 € lauten, bejaht der BFH eine Beschwer (BFH-Urteil vom 27.10.2020 - VIII R 42/18, BFHE 271, 352, BStBl II 2021, 481, Rz 23, m.w.N.).
- 24** 2. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG sind erfüllt. Dass der Kläger selbständig tätig war und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, ist im Revisionsverfahren zu Recht nicht mehr streitig, so dass der Senat insoweit von Ausführungen absieht. Der Kläger hat sich entgegen der Auffassung der Revision aber auch nachhaltig betätigt (dazu unten a), am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen (unten b) und den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten (unten c).
- 25** a) 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. Da die Wiederholungsabsicht eine innere Tatsache ist, die nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann, kommt den --nach außen tretenden-- tatsächlichen Umständen besondere Bedeutung für die Beurteilung zu (Senatsurteil vom 22.04.2015 - X R 25/13, BFHE 250, 55, BStBl II 2015, 897, Rz 22, m.w.N.).
- 26** aa) Das FG hat insoweit zwar lediglich ausgeführt, die Tätigkeit des Klägers sei auf Dauer angelegt gewesen. Dies reicht angesichts der Eindeutigkeit des Sachverhalts jedoch aus. Der Kläger hat über Jahre hinweg eine Vielzahl von Pokerspielen durchgeführt; diese umfassenden Wiederholungen derselben Tätigkeit indizieren das Vorhandensein der erforderlichen Wiederholungsabsicht (zu diesem Gesichtspunkt vgl. bereits Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 24). Auch hat der Kläger sich tatsächlich durch das Pokerspiel eine ständige Erwerbsquelle verschafft, insbesondere seinen Lebensunterhalt mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit bestritten. Dies lässt nach den Umständen nur den Schluss zu, dass sein Handeln auch von einer entsprechenden Absicht getragen war.
- 27** bb) Soweit der Kläger hiergegen einwendet, er habe weder ein Arbeitsverhältnis gekündigt noch sich endgültig entschlossen, als Berufspokerspieler tätig zu werden, zudem nur --so seine Behauptung in der Revisionsbegründung-- an fünf Präsenztournieren in insgesamt sechs Jahren teilgenommen und sei einem Vollzeitstudium nachgegangen, kommt es hierauf nicht an. Auf die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses, worauf der Kläger im Anschluss an das BFH-Urteil vom 25.02.2021 - III R 67/18 (BFH/NV 2021, 1070, Rz 19) abheben möchte, kann es nicht ankommen, wenn der Betreffende gar kein Arbeitsverhältnis hat, das er kündigen könnte. Eine Person kann insbesondere auch dann nachhaltig tätig sein, wenn sie --wie der Kläger-- von vornherein kein Arbeitsverhältnis hat, also auch keines kündigen kann. Eines förmlichen Entschlusses des Steuerpflichtigen, als

Berufspokerspieler --oder in anderer Form als Gewerbetreibender-- tätig zu sein, bedarf es für die Annahme von Nachhaltigkeit nicht; die Wiederholungsabsicht und die Absicht, sich eine ständige Erwerbsquelle zu erschließen, ist vielmehr aus den äußeren Umständen zu folgern, die im Streitfall eindeutig für das Vorliegen von Nachhaltigkeit sprechen. Die Nachhaltigkeit ergibt sich entgegen der Annahme des Klägers auch nicht in erster Linie aus der Teilnahme an den Präsenztournieren, sondern vor allem auf der äußerst großen Zahl der Online-Pokerspiele, an denen der Kläger in den Streitjahren teilgenommen hat.

- 28** Dass der Kläger einem Vollzeitstudium nachgegangen wäre, hat das FG nicht festgestellt. Im Gegenteil hat der Kläger --worauf auch das FG ausdrücklich hingewiesen hat-- die ersten beiden Studiengänge abgebrochen und ausweislich des während des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Nachweises eher schwache Leistungen in diesem Studium erbracht. Zudem hat der Kläger zumindest ein Urlaubssemester genommen und ausgedehnte Auslandsreisen durchgeführt. Im Übrigen sind auch Personen, die ein Vollzeitstudium betreiben, im Einzelfall durchaus in der Lage, daneben noch einer einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeit --zum Beispiel als Arbeitnehmer oder auch als Gewerbetreibender-- nachzugehen.
- 29** b) Ferner hat der Kläger sich mit seiner Online-Pokerspieltätigkeit und der Teilnahme an den Präsenztournieren am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.
- 30** aa) Dieses Tatbestandsmerkmal dient dazu, aus dem Gewerbebegriff solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch 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 Leistungsaustausch 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).
- 31** bb) Bei einem reinen Glücksspiel ist das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu verneinen, da es in einem solchen Fall an der erforderlichen Verknüpfung zwischen der Leistung und einer Gegenleistung fehlt (vgl. BFH-Urteil vom 25.02.2021 - III R 67/18, BFH/NV 2021, 1070, Rz 16, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 32** Das FG hat den vorliegenden Sachverhalt allerdings dahingehend gewürdigt, dass es sich bei den vom Kläger gespielten Pokervarianten nicht um reines Glücksspiel handele, sondern sie eine Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitselementen aufwiesen. Dies gelte auch für das Online-Poker. Diese Ausführungen sind zwar sehr knapp und die Revision weist zu Recht darauf hin, dass das FG hierfür lediglich auf eine BFH-Entscheidung Bezug nimmt, die zum Turnierpoker ergangen ist. Gleichwohl erweist sich die Würdigung des FG im Hinblick auf die zwischenzeitlich ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung als revisionsrechtlich bedenkenfrei.
- 33** (1) In Bezug auf die Teilnahme an Pokerspielen hat der Senat die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zunächst für Spieler bejaht, die bei Präsenztournieren antreten (Urteile vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 17 ff., und vom 07.11.2018 - X R 34/16, BFH/NV 2019, 686, Rz 27 ff.). Insoweit hat der Senat ausgeführt, ein solcher Spieler beteilige sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, indem er zahlreichen Turnierveranstaltungen die öffentliche Darbietung seiner Fähigkeiten antrage und ihm hierfür als Entgelt ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt werde. Diese Ableitung kann im vorliegenden Fall indes nur für die Teilnahme des Klägers an den wenigen Präsenztournieren, nicht jedoch für die ganz überwiegend von ihm auf Internet-Portalen gespielten Cash-Games fruchtbar gemacht werden.
- 34** (2) Darüber hinaus hat der BFH aber --in einer Entscheidung, die bei Erlass des vorinstanzlichen Urteils noch nicht ergangen war-- eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch bei Online-Pokerspielern für möglich gehalten (ausführlich Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 26 ff., auch zum Nachfolgenden). Zur --auch vom Kläger anfänglich gespielten-- Variante "Texas Hold'em" hat der Senat darin entschieden, dass schon bei einem Durchschnittsspieler die Geschicklichkeitselemente überwiegen. Denn 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 (bei einer durchschnittlichen Dauer von lediglich 30 Sekunden pro Spiel) 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.

- 35** (3) Im Ergebnis nichts anderes gilt auch für die weitere vom Kläger gespielte Variante "Pot Limit Omaha". Der einzige vom Kläger erwähnte --und auch sonst ersichtliche-- nennenswerte Unterschied zur Variante "Texas Hold'em" liegt darin, dass jeder Spieler vier statt nur zwei verdeckte Karten erhält und eine Hand aus zwei der vier verdeckten Karten des Spielers und drei der fünf Gemeinschaftskarten besteht. Dies erhöht --für alle Spieler gleichermaßen-- die Zahl der Kombinationsmöglichkeiten und damit die Wahrscheinlichkeit für ein starkes Blatt und mindert die Bedeutung eines "Bluffs". Entgegen der Auffassung des Klägers wird die "Omaha"-Variante des Pokers damit aber nicht zu einem reinen Glücksspiel. Vielmehr steigt durch die wesentlich vielfältigeren Kombinationsmöglichkeiten, die allen Spielern zur Verfügung stehen, die Komplexität des Spiels deutlich, so dass es noch mehr als bei der Variante "Texas Hold'em" auf die Strategie des einzelnen Spielers ankommt. Insbesondere die Entscheidung, bei einem schlechten Blatt ganz frühzeitig aus dem Spiel auszusteigen, um dadurch das Verlustrisiko zu minimieren und die Zahl der möglichen Spiele pro Zeiteinheit zu maximieren, ist in der Variante "Pot Limit Omaha" in gleicher Weise zu treffen wie in der Variante "Texas Hold'em". In beiden Varianten sind höhere Einsätze erst in den weiteren Spielrunden zu erbringen, wenn bereits Interaktionen mit den Mitspielern stattgefunden haben.
- 36** cc) Auch die sonstigen Voraussetzungen für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind im Streitfall erfüllt. Wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 22.02.2023 - X R 8/21 (BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 35 ff.) ausgeführt hat, liegt die maßgebende Leistung eines Online-Pokerspielers in der Teilnahme an den Spielen und in der Zusage, seinen Einsatz zu erbringen. Ein solcher Spieler bietet seine Leistung in einem Umfeld --den Online-Pokerspielportalen-- an, das in besonderem Maße von der Anwesenheit spielgeneigter Personen geprägt wird (vgl. zu diesem Aspekt schon BFH-Urteil vom 11.11.1993 - XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622). Für die Erkennbarkeit der Betätigung des Klägers nach außen hin genügt bereits das Auftreten unter seinem Benutzernamen, da die Kenntnis des Klarnamens des Klägers für die Mitspieler angesichts der konkreten Umstände, unter denen die Spiele abgewickelt wurden, weder von rechtlichem noch von tatsächlichem Interesse war. Im Übrigen geht aus den vom FG ausdrücklich zitierten oder in Bezug genommenen, in den Akten befindlichen Unterlagen hervor, dass der Benutzername des Klägers so gewählt war, dass daraus durchaus auf seinen Klarnamen geschlossen werden konnte und es auch zahlreiche entsprechende Veröffentlichungen gab, in denen der Klarnamen des Klägers mit seinem Benutzernamen verknüpft wurde. Mit der Teilnahme an den auf den Online-Portalen angebotenen Spielen hat der Kläger sich den hierfür geltenden, vom Portalbetreiber vorgegebenen rechtlichen Regeln unterworfen (vgl. auch zu diesem Gesichtspunkt Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 39).
- 37** c) Die Pokerspieltätigkeit des Klägers hat auch den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten.
- 38** 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 substantieller 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.).
- 39** Diese Abgrenzung führt allerdings in der vorliegend zu beurteilenden Fallgestaltung nicht weiter, weil es nicht um Vermögensnutzungen oder -umschichtungen geht. 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 vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 36). Vergleichsmaßstab ist insoweit das Leitbild des Berufsspielers. Anders als beim Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist hier nicht auf den Durchschnittsspieler abzustellen, sondern auf die individuelle Gestaltung der Tätigkeit durch den einzelnen Steuerpflichtigen.
- 40** Für Turnierpokerspieler hat der Senat in der vorgenannten Entscheidung sowie im Urteil vom 07.11.2018 - X R 34/16 (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, ob 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.

- 41 Für den --sich vom Turnierpokermarkt unterscheidenden-- Markt des Online-Pokerspiels sind diese beispielhaft genannten Indizien zu modifizieren (vgl. hierzu ausführlich Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 47 ff.). Angesichts der jedenfalls häufigen Anonymität dieser Betätigung können insbesondere diejenigen Indizien, die an die Öffentlichkeitswirkung einer Turnierteilnahme anknüpfen (mediale Präsenz und Vermarktung), nicht von entscheidender Bedeutung sein. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige planmäßig einen bestimmten Markt unter Einsatz seiner "beruflichen" Erfahrungen ausnutzt, was dem Bild eines Gewerbetreibenden und einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Indizien --ebenfalls nur beispielhaft, also weder notwendig noch abschließend-- können das Vorhandensein besonderer, für eine erfolgreiche Spielstrategie hilfreicher Fähigkeiten sein; die Planmäßigkeit des Handelns kann aus der Erhöhung der Zahl der genutzten Online-Portale und Benutzerkonten folgen. Weitere Indizien für eine strukturelle Gewerblichkeit sind die erhebliche Zahl der getätigten Spiele, sofern sie weit über dasjenige hinausgeht, was die Allgemeinheit noch als HobbYTätigkeit ansieht, das Spielen an mehreren virtuellen Tischen gleichzeitig sowie die Steigerung sowohl der im Einzelfall getätigten Spieleinsätze als auch des investierten Zeitbudgets.
- 42 bb) Vorliegend hat der Kläger auf zahlreichen Online-Portalen gespielt. Die Anzahl der von ihm getätigten Spiele war sehr hoch. Er hat mit einem noch während des Verwaltungsverfahrens eingereichten Schriftsatz vom 25.07.2012 erklärt, an bis zu zwölf virtuellen Pokertischen gleichzeitig gespielt zu haben. Gerade dies ist ein Merkmal, das bei einem Durchschnittsspieler durch die Verteilung der Aufmerksamkeit auf mehrere parallele Spielgeschehen 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 (vgl. auch hierzu bereits Senatsurteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 52).
- 43 Der Kläger hat seine Spieleinsätze im Laufe der Zeit gesteigert. Auch sein Zeitbudget war mit jedenfalls durchschnittlich 15 bis 20 Stunden wöchentlich deutlich höher als dasjenige eines Hobbyspielers und wurde in den Streitjahren 2010 und 2011 weiter auf durchschnittlich 20 bis 25 Stunden wöchentlich gesteigert (vgl. zur Verfahrensfehlerfreiheit dieser Tatsachenfeststellungen des FG noch unten 5.b). Im Gegensatz zu anderen Online-Spielern, die in der Anonymität bleiben, hatte der Kläger nach den vom FG festgestellten Umständen zudem eine erhebliche Präsenz in den einschlägigen Medien. Auch dies ist dem Bild eines Hobbyspielers fremd.
- 44 Der hieraus zusammenfassend vom FG jedenfalls sinngemäß gezogene Schluss, 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, ist daher revisionsrechtlich bedenkenfrei.
- 45 3. Die Höhe der Schätzung der Einkünfte --die vom Kläger ohnehin in keinem Verfahrensabschnitt angegriffen wurde-- weist keine Rechtsfehler zum Nachteil des Klägers auf.
- 46 a) Zwar hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Kläger sein Gewinnermittlungswahlrecht dahingehend ausgeübt hat, die --von der Prüferin zugrunde gelegte-- Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu wählen (zur Schätzung des Gewinns nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs im Falle einer fehlenden Wahlrechtsausübung vgl. Senatsurteil vom 21.07.2009 - X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979, unter II.5.). Es ist aber nicht ersichtlich, dass die beiden Gewinnermittlungsarten in den Streitjahren zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könnten.
- 47 b) Hinsichtlich der Höhe der Beträge hat das FA die eigenen Angaben des Klägers zu dessen Pokergewinnen übernommen und darauf verzichtet, für die Ergebnisse aus der Nutzung solcher Pokerportale, die in Thailand und auf den Philippinen ansässig waren und dem Kläger keine Daten über seine Spielgewinne übermittelt haben, einen Sicherheitszuschlag anzusetzen.
- 48 Darüber hinaus erscheint die Schätzung der Betriebsausgaben in Höhe eines pauschalen Betrags von insgesamt 390.842 € für die sechs Streitjahre zusammen als deutlich überhöht. Denn es ist nicht ersichtlich, welche hohen Betriebsausgaben dem Kläger außer den Kosten für Erwerb und Unterhaltung seines Computers, den Reisen zu den wenigen Präsenztornieren und für Antrittsgelder zu diesen Turnieren entstanden sein könnten. Da dem Senat aber eine Änderung der angefochtenen Bescheide zum Nachteil des Klägers verwehrt ist, verbleibt es bei der Schätzung des FA.
- 49 4. Nur im Ergebnis zu Recht hat das FG die Tätigkeit des Klägers auch der Gewerbesteuer unterworfen.
- 50 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 Einkommensteuergesetzes 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).

- 51 b) Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt.
- 52 aa) Da der Kläger mit seinen Online- und gelegentlichen Präsenztourier-Pokerspielen ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 EStG betreibt, unterhält er auch einen Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG.
- 53 bb) Zwar hat sich das FG nicht ausdrücklich mit der Frage befasst, ob der Kläger eine Betriebsstätte im Inland unterhielt. Diese Frage ist aber aufgrund der vorhandenen tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz zu bejahen.
- 54 Maßgebend für den Begriff der Betriebsstätte sind die in § 12 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).
- 55 Zwar kann es bei einem reinen Casino- und Turnierpokerspieler an einer Betriebsstätte fehlen, da dem Spieler die von ihm genutzten Räume der Casinobetreiber und Turniervveranstalter nicht als eigene Betriebsstätte zuzurechnen sind (BFH-Urteile vom 25.02.2021 - III R 67/18, BFH/NV 2021, 1070, Rz 28, und vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811, Rz 68). Da der Kläger jedoch ganz überwiegend als Online-Pokerspieler tätig war, unterhielt er jedenfalls für diese Tätigkeit eine Betriebsstätte in seiner Wohnung, die zugleich auch als Geschäftsbetriebsstätte für seine Gesamttätigkeit anzusehen ist.
- 56 Der Kläger hat zwar angegeben, insbesondere während eines Teils der Jahre 2010 und 2011, in denen er nicht als Student eingeschrieben war, häufig im Ausland gewesen zu sein. Er hat aber weder vorgetragen noch gibt es sonstige Anhaltspunkte dafür, dass er während dieser Auslandsaufenthalte seinen inländischen Wohnsitz und damit seine Geschäftsbetriebsstätte aufgegeben hätte.
- 57 5. Die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen greifen ebenfalls nicht durch.
- 58 a) Als Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten sowie als Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs rügt die Revision zunächst, das FG habe nicht beachtet, dass der Kläger weit überwiegend an Onlinespielen, aber nur an wenigen Turnieren teilgenommen habe. Ferner habe das FG die zwischen Online- und Turnierpoker bestehenden Unterschiede nicht beachtet.
- 59 aa) Hinsichtlich des ersten Teils der Rüge ist der Senat bei seiner revisionsrechtlichen Prüfung der vorinstanzlichen Entscheidung von der vom Kläger mitgeteilten --und aus den vom FG in Bezug genommenen Aktenteilen ersichtlichen-- Zahl an Turnierteilnahmen ausgegangen (ein Online-Turnier im Jahr 2008, ein Präsenztourier im Jahr 2009 und sechs Präsenztouriere in den Jahren 2010 bis 2013), zumal auch das FG seine Wertung, der Kläger habe in den Jahren 2012 und 2013 "an zahlreichen realen Turnieren" teilgenommen, nicht durch konkrete Tatsachenfeststellungen unterlegt hat. Zudem stützt der Senat seine Beurteilung nicht entscheidend auf die Turnierteilnahmen.
- 60 bb) In Bezug auf das Online-Pokerspiel hat der Senat --zeitlich erst nach Ergehen der vorinstanzlichen Entscheidung und nach Einreichung der Revisionsbegründung im vorliegenden Verfahren-- entschieden, dass trotz der bestehenden Unterschiede zum Turnierpokerspiel die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG möglich ist (Urteil vom 22.02.2023 - X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811). Im Hinblick darauf wären etwaige vom Kläger gesehene Lücken in der Begründung des FG-Urteils nicht rechtserheblich, weil die Vorentscheidung im Ergebnis nicht auf diesen Lücken beruhen könnte.
- 61 b) Darüber hinaus rügt der Kläger als Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten, das FG habe seiner Entscheidung für die Streitjahre ab 2010 einen wöchentlichen Zeitaufwand des Klägers für das Pokerspiel von durchschnittlich 20 bis 25 Stunden zugrunde gelegt, obwohl in der Einspruchsentscheidung nur von einem Zeitaufwand von durchschnittlich 15 bis 20 Stunden wöchentlich die Rede sei.
- 62 Dabei übersieht der Kläger jedoch, dass er selbst auf Blatt 35 ff. seines Schriftsatzes vom 25.07.2012 angegeben hatte, in den Jahren 2010 und 2011 durchschnittlich etwa 20 bis 25 Stunden pro Woche gespielt zu haben. Für diese beiden Streitjahre steht die Feststellung des FG daher mit dem Akteninhalt --und der eigenen Erklärung des

Klägers während des Verwaltungsverfahrens-- im Einklang. Dass das FG hier der eigenen Erklärung des --insoweit wesentlich sachnäheren-- Klägers den Vorzug gegenüber der Angabe in der Einspruchsentscheidung gibt, stellt keinen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten dar, sondern ist im Gegenteil ausgesprochen naheliegend.

- 63** Für die Streitjahre 2012 und 2013 fehlt es an einer entsprechenden Tatsachenangabe des Klägers, da dieser sich im Schriftsatz vom 25.07.2012 naturgemäß noch nicht zu dieser Frage hat äußern können. Es ist jedoch für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung am Maßstab des § 15 Abs. 2 EStG unerheblich, ob der Kläger dem Pokerspiel in diesen Jahren nun durchschnittlich 15 bis 20 oder aber 20 bis 25 Wochenstunden gewidmet hat, da in beiden Fällen --bei einer zusammenfassenden Würdigung mit den sonst hierfür vorliegenden Indizien-- der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten ist (vgl. dazu bereits oben 2.c bb).
- 64** c) Als weiteren Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten rügt die Revision, das FG habe auf Blatt 4 des Tatbestands seines Urteils festgestellt, der Kläger habe im Jahr 2011 "Gewinne in Höhe von rund € 900.000" erzielt. Dabei bleibe unklar, ob sich dieser Betrag auf das Gesamtjahr 2011 beziehe oder lediglich auf die Teilnahme an den beiden Turnieren, die das FG in dem Satz erwähne, der der Angabe des genannten Betrags vorangehe.
- 65** Auch diese Unklarheit des vorinstanzlichen Urteils ist nicht rechtserheblich, so dass die Verfahrensrüge nicht durchgreift. Das FG hat für das Jahr 2011 letztlich nicht den von ihm auf Blatt 4 des Tatbestands festgestellten Gewinn von 900.000 € zugrunde gelegt, sondern den vom FA geschätzten Gewinn von 550.400 € (Blatt 6 des Tatbestands des FG-Urteils), über den das FG aufgrund des Verböserungsverbots ohnehin nicht hätte hinausgehen dürfen.
- 66** d) Nicht folgen kann der Senat auch der weiteren Verfahrensrüge des Klägers, das FG habe die von ihm bevorzugte Variante des Pokerspiels nicht angegeben. Denn tatsächlich enthält das angefochtene Urteil solche Ausführungen; so hat das FG auf Blatt 3 seines Urteils ausgeführt, der Kläger habe zunächst die Variante "Texas Hold'em" und "später" die Variante "Omaha" gespielt. Zwar hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, zu welchem Zeitpunkt der Kläger von der einen zur anderen Variante gewechselt ist. Dies ist aber nicht rechtserheblich, da eine gewerbliche Tätigkeit in beiden Varianten gegeben sein kann (vgl. dazu bereits oben 2.b bb). Aus demselben Grunde greift auch in diesem Zusammenhang die Rüge nicht, das FG habe seine Einschätzung, die durch den Kläger gespielte Pokervariante sei ein Geschicklichkeitsspiel, nicht begründet oder unterliege insoweit einem denkgesetzlichen Fehler. Das FG hat seine Entscheidung diesbezüglich knapp, doch im Ergebnis zutreffend begründet.
- 67** 6. Die Kostenentscheidung beruht hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 auf § 135 Abs. 1 FGO und im Übrigen auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de