

---

**Datum:** 22.04.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 12. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 12 K 3308/07 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:0422.12K3308.07E.00

---

**Tenor:**

Unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2002 vom 28.03.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.07.2007 wird die Einkommensteuer 2002 auf 38.256 EUR festgesetzt; im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- |   |   |
|---|---|
|   | 1 |
| Streitig ist, ob der Kläger (Kl.) aus der Beteiligung an Schenkkreisen ("Tafelrunden") sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 Einkommensteuergesetz - EStG -) erzielt hat und wenn ja, in welcher Höhe Fahrtaufwendungen, pauschal geltend gemachte Aufwendungen für Telefon, Internet und "Krönungsfeiern" sowie Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. | 2 |
| Der Kl. ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und erzielte im Streitjahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) sowie aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Er wurde - von seiner Ehefrau seit 2001 getrennt lebend - einzeln zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt.   | 3 |
| Der Beklagte (Bekl.) setzte die ESt 2002 nach Abgabe der Steuererklärung in 2003 mit Bescheid vom 05.12.2003 auf 21.774 EUR fest.   | 4 |
| Im Jahr 2006 wurde im Rahmen von Ermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung B (StrafaFA B) bekannt, dass der Kl. sich im Rahmen eines Pyramidenspiels   | 5 |

an vier Schenkkreisen beteiligt hatte. Die als Tafelrunde bezeichneten Schenkkreise waren im August 2002 im Raum O entstanden.

Eine Tafelrunde war nach den im Internet unter "www.t.net" veröffentlichten Spielregeln nach Art einer Pyramide organisiert. Jede Tafelrunde bestand aus 15 Personen und gliederte sich in vier Stufen. An der Spitze (erste Stufe) stand eine Person (König), auf der zweiten Stufe zwei Personen (Edelmann), auf der dritten Stufe vier Personen (Ritter) und auf der vierten und letzten Stufe acht Personen (Knappen). Ein Eintritt in eine Tafelrunde erfolgte auf der vierten Stufe. 6

Die Spielregeln sahen vor, dass mit Besetzung sämtlicher Knappenpositionen alle acht Knappen an den König "Schenkungen" i. H. v. jeweils 5.000 EUR -- in der Summe 40.000 EUR -- zu leisten hatten. Die Schenkungen erfolgten durch Übergabe von Bargeld im Rahmen einer Feier. Hierbei wurden vom König, den Knappen und einem Zeugen eine vorformulierte "Schenkungs-Urkunde" unterzeichnet. Wegen des Inhalts der Schenkungsurkunden wird auf diese (graue Sonderakte des Bekl.) verwiesen. 7

Nach der Besenkung des Königs schied dieser aus der Tafel aus und es entstanden durch Aufteilung zwei neue Tafeln. An deren Spitze traten die Personen, welche zuvor auf der zweiten Stufe (Edelmänner) gestanden hatten. Die zweite Stufe wurde mit jeweils zwei Personen der dritten Stufe der Ausgangstafel besetzt. In die dritte Stufe rückten jeweils vier Knappen der Ausgangstafel auf, so dass die Knappenpositionen der neuen Tafeln erneut zu besetzen waren. 8

Grundlage der Tafelrunden war neben den Spielregeln ein ebenfalls im Internet veröffentlichter "Ehrencodex". Tafeln, welche gegen den Ehrencodex verstießen, konnten von der Internetseite ausgeschlossen werden. 9

Die Kommunikation der Teilnehmer einer Tafelrunde erfolgte über die Internetseite; dort waren sämtliche Teilnehmer mit Vornamen und Telefonnummern aufgeführt. Treffen der Tafeln, insbesondere Ort und Datum einer Krönungsfeier (Besenkung des Königs) wurden auf der Internetseite veröffentlicht. Die Verwaltung der Angaben zu einer Tafel erfolgte durch den König. Die Besenkungsfeier wurde vom König organisiert. Nach seiner Krönung erhielt der König ein "Tool" zum Aufteilen der Tafelrunde. Nach dem Ehrencodex oblag es dem König, sich an der Finanzierung eines Treffens zu beteiligen; zudem musste der König einen "Beitrag" für die Erhaltung der Internetseite erbringen. 10

Für die Teilnehmer sah der Ehrencodex die "Obliegenheit" zur Anwerbung neuer Teilnehmer vor. Ein Teilnehmer, der bis zum Erreichen der zweiten Stufe (Edelmann) selbst keinen Teilnehmer geworben hatte, sollte durch Mehrheitsentscheid gegen Rückgabe seines Geschenks durch einen "aktiven neuen Mitspieler" ersetzt werden können. 11

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Inhalt der Spielregeln sowie des Ehrencodex wird auf diese verwiesen (Anhänge 1 und 2 zum Bericht des StrafaFA B vom 02.03.2007, graue Sonderakte des Bekl.). 12

Der Kl. war in 2002 an drei Tafelrunden (Nr. 19, 138 und 288) als König und zugleich als Knappe beteiligt und an einer weiteren Tafel (Nr. xxx) als Knappe; bei zwei Tafeln (Nr. xx und xxx) wurde der Kl. in 2002 zum König gekrönt und erzielte Einnahmen i. H. v. insgesamt 60.000 EUR. Aus den beiden anderen Tafeln (Nr. 165 und 288) erzielte er im Streitjahr 2002 keine Einnahmen. 13

Der Kl. selbst warb Teilnehmer aus seinem Bekannten- und Freundeskreis, wobei im Einzelnen nicht festgestellt werden konnte, wie viele Personen der Kl. geworben hat. Zudem hatte der Kl. Herrn L, , in 2002 Bargeld i. H. v. 15.000 EUR für die Anwerbung neuer Teilnehmer im Raum B übergeben.

Mit zwei Knappen hatte der Kl. vereinbart, dass die 5.000 EUR an ihn, den Kl., erst im Falle einer nachfolgenden Beschenkung der Knappen selbst zu leisten sind. Eine Zahlung dieser Knappen an den Kl. erfolgte nicht. 15

Der Kl. besuchte im Streitjahr (2002) bis zu seinen Krönungen Treffen der Tafelrunden Nr. xx und xxx einschließlich seiner eigenen "Krönungen" in O (einfache Wegstrecke: 48 km) an 21 Tagen und in B (einfache Wegstrecke: 180 km) an 4 Tagen. Darüber hinaus besuchte er bis in das Jahr 2003 hinein Treffen der Tafeln. Zu Krönungen des Kl. kam es in 2003 nicht mehr. 16

Der Bekl. war der Ansicht, dass es sich bei den Einnahmen um sonstige Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG handele und erließ mit Datum vom 28.03.2007 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) geänderten ESt-Bescheid 2002. Darin setzte er sonstige Einkünfte i. H. v. 35.000 EUR (60.000 EUR ./ 25.000 EUR) an und die ESt 2002 auf xx.xxx EUR fest. 17

Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 17.07.2007 als unbegründet zurückgewiesen. 18

Mit der hiergegen gerichteten Klage macht der Kl. geltend, es handele sich bei den Schenkungen der Knappen an ihn als König nicht um Gegenleistungen für eine von ihm erbrachte sonstige Leistung i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG. Sofern sein Ausscheiden als König überhaupt als sonstige Leistung gewertet werden könne, fehle es an dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Sein, des Kl., Ausscheiden sei für die Zuwendenden unerheblich und nicht Anlass der Zahlungen gewesen. Die Zahlungen seien vielmehr für eine Teilnahme am Spiel als Eintrittsgeld erbracht worden. 19

Die Zahlungen der Knappen stünden außer Verhältnis zu seinen, des Kl, sonstigen Tätigkeiten als König, welche im "Anklicken" der elektronischen Benutzeroberfläche bzw. dem schlichten "Eintippen" der Namen der Knappen auf den von Dritten vorgegebenen "Web-Seiten" bestanden hätten. Derart geringfügige Tätigkeiten könnten nicht als sonstige Leistung i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG gewertet werden. 20

Die allgemeine Lebenserfahrung lasse es undenkbar erscheinen, dass die Zahlungen der Knappen Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein könnten. 21

Der Streitfall sei nicht mit dem Unternehmensspiel "Life" vergleichbar. Die vom Bekl. angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH – (BFH-Beschlüsse vom 28.06.1996 X B 15/96, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -- BFH/NV -- 1996, 743; vom 14.05.1997 XI B 145/96, BFH/NV 1997, 658) dazu seien nicht einschlägig. 22

Die Hingabe der Gelder durch die Knappen im Rahmen der Krönungsfeiern seien als Schenkungen vereinbart worden und gewollt gewesen. Dafür spreche auch, dass keiner der Knappen das Geld von ihm, dem Kl., zurückgefordert habe. Der Verweis des Bekl. auf zahlreiche Zivilklagen sei unerheblich. 23

Hilfsweise macht der Kl. - erstmals im Klageverfahren - Aufwendungen für Fahrten zu den von August/September 2002 bis einschließlich Februar 2003 erfolgten Treffen der Tafelrunden in O (Entfernung: 48 km) und in B (Entfernung: 180 km) sowie zu den Krönungsfreiern am 06.11.2002 (Tafel xx) in O und am 10.12.2002 (Tafel xxx) in B als Werbungskosten (Wk) geltend:

- Fahrtaufwendungen 2002: 226
  - 20 Fahrten (Treffen O) x 48 km x 0,60 EUR = 576,00 EUR;
  - 1 Fahrt (Krönungsfeier O) x 48 km x 0,60 EUR = 28,80 EUR;
  - 3 Fahrten (Treffen B) x 180 km x 0,60 EUR = 324,00 EUR;
  - 1 Fahrt (Krönungsfeier B) x 180 km x 0,60 EUR = 108,00 EUR;
  - Summe: 1.036,80 EUR

- Fahrtaufwendungen 2003: 228
  - 9 Fahrten nach O á 48 km x 0,60 EUR = 259,20 EUR;

Des Weiteren macht der Kl. die Gerichts- und Anwaltskosten des vorliegenden Verfahrens als Wk geltend, welche er auf insgesamt 4.199,35 EUR beziffert. 29

Zudem begehrt er den Abzug von Telefon- und Internetkosten für den Zeitraum der Teilnahme an den Tafeln sowie seinen, des Kl., Aufwand im Rahmen der Krönungsfreiern pauschal mit 500 EUR zu berücksichtigen. 30

Der Kl. beantragt sinngemäß, 31

den ESt-Bescheid 2002 vom 28.03.2007 in Gestalt der EE vom 17.07.2007 aufzuheben; 32

hilfsweise, 33

unter Abänderung des ESt-Bescheids 2002 vom 28.03.2007 in Gestalt der EE vom 17.07.2007 die sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) um Werbungskosten i. H. v. insgesamt 5.995,35 EUR zu kürzen und die ESt 2002 entsprechend herabzusetzen. 34

hilfsweise, 35

die Revision zuzulassen. 36

Der Bekl. beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Der Bekl. verweist im Wesentlichen darauf, dass die Zahlungen der Knappen an den König nicht als Schenkungen im Rechtssinne zu qualifizieren seien. Die Gelder seien in der Erwartung einer konkreten Gegenleistung erbracht worden. Die Gegenleistung des Königs bestehe darin, mit Entgegennahme der Gelder seine Position zu räumen und den Knappen ein Aufrücken in die nächste Ebene zu ermöglichen. Das Erreichen der Königsposition könne von den Teilnehmern durch Anwerben neuer Mitglieder beeinflusst werden. Der Kl. habe z. B. Provisionen für die Anwerbung neuer Teilnehmer gezahlt. 39

Unter fremden Dritten würden erfahrungsgemäß keine Schenkungen gemacht werden. Zwischenzeitlich sei eine Vielzahl zivilrechtlicher Klageverfahren anhängig, in denen Knappen ihre Zahlungen wegen Nichteintritt des erhofften Erfolges zurückforderten. Dies spreche 40

gegen den Willen einer freigebigen Zuwendung.

Von den im Klageverfahren geltend gemachten Wk seien allein die Aufwendungen für die Fahrten zu den Krönungen des Kl. in O und B mit insgesamt 137 EUR anzuerkennen. Die eventuell entstehenden Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens seien nicht als Wk abzugsfähig. Sie teilten das rechtliche Schicksal der gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähigen ESt. Die Telefon- und Internetkosten könnten im Schätzungswege mit 100 EUR anerkannt werden. 41

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten, den Bericht des StrafaFA B vom 02.03.2007 und die ESt-Akte 2002 verwiesen. 42

Der Berichterstatter des Senats hat die Sache mit den Beteiligten am 17.02.2009 erörtert. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 43

**Entscheidungsgründe:** 44

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 45

Die Klage ist mit ihrem die Steuerbarkeit der Einnahmen aus den Schenkkreisen verneinenden Hauptbegehren unbegründet und mit ihrem auf Anerkennung weiterer Werbungskosten gerichteten Hilfsbegehren teilweise begründet. 46

Der Bekl. hat die formell bestandskräftige Festsetzung der ESt 2002 zu Recht durch ESt-Bescheid vom 28.03.2007 abgeändert. 47

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. 48

Dem Bekl. war bei Durchführung der Veranlagung des Kl. zur ESt 2002 mit Bescheid vom 05.12.2003 nicht bekannt, dass der Kl. in 2002 an zwei Tafelrunden als König beteiligt war und hieraus Einkünfte erzielt hatte. Der Bekl. erhielt davon erst im Jahr 2006 aufgrund der Ermittlungen des StrafaFA B Kenntnis. 49

Die nachträglich bekannt gewordene Tatsache (Einkunftsquelle "Schenkkreis") führt zu einer höheren ESt 2002. Der Kl. erzielte nicht Einnahmen aus einem (reinen) Glücksspiel, sondern übte eine einkünfteerzielende Tätigkeit i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG aus. 50

Bei dem Pyramidenspiel handelte es sich entgegen der Ansicht des Kl. nicht um ein reines Glücksspiel, welches zu nicht steuerbaren Einnahmen führte. 51

Der Teilnehmer an einem Glücksspiel beteiligt sich mangels Leistungs- und Gütertausch nicht am Wirtschaftsverkehr (BFH-Beschluss vom 28.06.1996 X B 15/96, BFH/NV 1996, 743, m. w. N.); der Spieler erhält kein Entgelt für eine Leistung, sondern setzt einen Geldbetrag ein und erhält aufgrund dieses Einsatzes die Chance, einen Gewinn zu erzielen (BFH-Beschluss vom 28.06.1996 X B 15/96, BFH/NV 1996, 743, m. w. N.). Bei einem Glücksspiel hängen Gewinn und Verlust ganz oder doch ganz überwiegend vom Zufall und nicht von der Einwirkung der Beteiligten ab. Der Spieler erbringt einen Einsatz, um den in der Hoffnung, eine höherwertige Leistung zu erhalten, gespielt wird. 52

Bei dem Spiel "Tafelrunde" genügte allein die Leistung der "Schenkung" von 5.000 EUR an den König nicht, um später als König selbst einen Gewinn erzielen zu können. Der Gewinn 53

- war nach dem Spielsystem erst nach Durchlaufen der drei Stufen bis zum König (erste Stufe) erzielbar. Nach dem Ehrencodex hatte jeder Teilnehmer bis dahin aktiv für den Fortgang des Schneeballsystems durch Anwerbung neuer Mitglieder zu sorgen; anderenfalls konnte er von den übrigen Mitspielern per Mehrheitsentscheid ausgeschlossen werden.
- Durch geschickte Anwerbung neuer Knappen konnte jeder Teilnehmer – anders als bei einem reinen Glücksspiel – unmittelbar Einfluss auf seine Gewinnchance nehmen. Je mehr Knappen er anwarb, um so eher stieg er selbst in der Hierarchie der Tafelrunde auf. 54
- Der Kl. hat in 2002 vielmehr sonstige Leistungen i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG erbracht, indem er in den Tafelrunden, aus denen er Einnahmen erzielte, neue Mitglieder angeworben hat. Als Gegenleistung dafür erhielt er die "Schenkungen" (Einnahmen) der Knappen. 55
- Nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 7, 22 Nr. 3 EStG unterliegen Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne von § 22 Nrn. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, der ESt. 56
- Eine (sonstige) Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im privaten Bereich betrifft (vgl. BFH-Urteile vom 26.10.2004 IX R 53/02, BFHE 207, 305, BStBl II 2005, 167, m.w.N.; vom 28.11.2007 IX R 39/06, BFHE 220, 67, BStBl II 2008, 469), Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und eine Gegenleistung auslöst. 57
- Auch bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG sind die Begriffe der Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) und der Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) vom Veranlassungsprinzip geprägt. Eine im Rahmen der Einkunftsart des § 22 Nr. 3 EStG zufließende Einnahme setzt voraus, dass diese durch die individuelle sonstige Leistung des Steuerpflichtigen veranlasst ist. 58
- Nicht erforderlich ist, dass die (sonstige) Leistung des Steuerpflichtigen und das Entgelt Gegenleistungen eines synallagmatischen Vertrags sind; das Bestehen eines gegenseitigen Vertrages ist nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 21.09.2004 IX R 13/02, BFHE 207, 284, BStBl. II 2005, 44, m. w. N.). 59
- Entscheidend ist, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst ist. Das bedeutet aber nicht, der Leistende müsse bereits bei Erbringen seiner Leistung eine Gegenleistung erwarten. Ausreichend ist vielmehr, dass er eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Tun, Dulden oder Unterlassen gewährte Gegenleistung als solche annimmt. Auf diese Weise ordnet er sein Verhalten der erwerbswirtschaftlichen, steuerrechtlich bedeutsamen Sphäre zu (BFH-Urteile vom 21.09.2004 IX R 13/02, BFHE 207, 284, BStBl II 2005, 44, m.w.N.; vom 28.11.2007 IX R 39/06, BFHE 220, 67, BStBl II 2008, 469). 60
- Nach der Rechtsprechung des BFH, welcher sich der Senat anschließt, ist insoweit zudem ausreichend, wenn für die sonstige Leistung nachträglich ein Entgelt gezahlt und vom Leistenden als angemessene Gegenleistung für die von ihm erbrachte Tätigkeit angenommen wird (BFH-Urteile vom 21.09.1982 VIII R 73/79, BFHE 137, 251, BStBl. II 1983, 201; vom 21.09.2004 IX R 13/02, BFHE 207, 284, BStBl II 2005, 44, m.w.N.). 61
- Eine Einnahme des Leistenden muss nicht eine Gegenleistung für eine konkrete einzelne sonstige Leistung darstellen; sie ist durch die sonstige Leistung bereits dann veranlasst, 62

wenn sie in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der sonstigen Leistung steht. Dabei kann die Gegenleistung entweder vom Empfänger der sonstigen Leistung als auch einem Dritten erbracht werden, sofern die Vorteilszuwendung als durch die sonstige Leistung veranlasst anzusehen ist.

Nach diesen Grundsätzen hat der Kl. eine sonstige Leistung i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG erbracht und hierfür ein Entgelt erhalten. 63

Soweit der Kl. in der Position als König Knappen angeworben hat, stellen deren "Schenkungen" eine Gegenleistung dafür dar, dass der Kl. diesen Knappen unmittelbar die Möglichkeit eröffnet hat, an dem Spiel teilzunehmen und durch Werbung neuer Teilnehmer selbst bis zum König aufzusteigen und den erhofften Gewinn zu erzielen. Insoweit besteht eine Parallele zum Unternehmensspiel "Life", in welchem der Anwerbende eine Provision vom Initiator oder dem Angeworbenen – hier: den Knappen – erhielt (vgl. BFH-Beschluss vom 28.06.1996, X B 15/96, BFH/NV 1996, 743). 64

Soweit der Kl. als König das Entgelt ("Schenkungen") von Knappen erhielt, welche von anderen Mitspielern angeworben wurden, bestand der notwendige Veranlassungszusammenhang darin, dass die einmal erbrachte sonstige Leistung des Anwerbens eines oder mehrerer anderer Mitspieler nach dem Spielsystem bis zum Erreichen der Königsposition fortwirkte und durch Erhalt der Schenkungen vergütet wurde. Das nach dem Ehrencodex geforderte Anwerben von Mitspielern war notwendig, um den von Dritten angeworbenen Knappen, welche den Kl. als König "beschenkten" einen Eintritt zu ermöglichen sowie durch Förderung des Fortgangs des Spiels deren Chance auf einen Gewinn als zukünftiger König zu erhalten. 65

Eine weitere sonstige Leistung ist darin zu sehen, dass der Kl. als König einer Tafel deren Daten auf der passwortgeschützten Internetseite verwaltete und die Daten der neu eintretenden Teilnehmer dort einzupflegen hatte. Ein Schreibzugriff stand nach dem unbestrittenen Vortrag des Bekl. im Erörterungstermin allein dem König zu. Ferner hatte der König nach dem Ehrencodex die Aufteilung der Tafel in zwei neue Tafeln zu vollziehen, indem er ein ihm mitgeteiltes Passwort auf der Internetseite seiner Tafel eingab. Durch diese Tätigkeiten förderte der Kl. als König den programmtechnischen Fortgang des Pyramidenspiels. 66

Entgegen der Ansicht des Kl. steht der Qualifikation der zuletzt genannten Tätigkeiten der Verwaltung der Internetseite als sonstige Leistung nicht entgegen, dass sie – darin ist ihm zuzustimmen – gemessen an den erhaltenen Entgelten qualitativ nicht sonderlich anspruchsvoll und umfangreich waren. Nach der Rechtsprechung des BFH kommt es für die Annahme einer sonstigen Leistung jedoch auch nicht darauf an, ob die erbrachte Leistung "mit oder ohne Mühe erbracht wird und ob eine daraus resultierende Einnahme wirtschaftlich gerechtfertigt ist" (BFH-Urteil vom 21.09.1982 VIII R 73/79, BFHE 137, 251, BStBl. II 1983, 201). 67

Der Erfassung der Einnahmen als sonstige Einkünfte steht nicht entgegen, dass die Zuwendungen der Knappen an den Kl. wegen Sittenwidrigkeit (§ 138 Bürgerliches Gesetzbuch) ohne Rechtsgrund erfolgten (vgl. Bundesgerichtshof – BGH – Urteil vom 13.03.2008 III ZR 282/07, NJW 2008, 1942). Die zivilrechtliche Unwirksamkeit steht nach § 41 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) einer Besteuerung der Einkünfte nicht entgegen, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eines Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies war vorliegend der Fall. Nach dem Vortrag des Kl. wurden die von den Knappen an ihn gezahlten Gelder nicht zurückgefordert. 68

Die einkünfterzielende Tätigkeit des Kl. war nicht gewerblich i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG.	69
Zwar ist der Kl. selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden und hat auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, indem er sich in den Jahren 2002 und 2003 an vier Tafelrunden insgesamt bzw. zwei Tafelrunden mit Erfolg beteiligte. Gewerblich kann eine solche Tätigkeit jedoch erst dann sein, wenn sie nach Art und Intensität den Rahmen einer privaten Tätigkeit überschreitet und nach der Verkehrsauffassung dem Bild eines gewerblichen Unternehmens entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.1996 X R 255/93, BStBl II 1996, 303; BFH-Beschluss vom 28.06.1996 X B 148/96, BFH/NV 1996, 750).	70
Die Beteiligung an vier Tafeln in 2002 und 2003, bei denen der Kl. in 2002 aus zwei Tafeln Einnahmen erzielte, stellt keine nachhaltige unternehmerische Betätigung im Sinne des gewerblichen Einkunftstatbestandes dar; insbesondere übte der Kl. nicht eine einem Berufsspieler (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.11.1993 XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622) vergleichbare Tätigkeit aus.	71
Begründet ist das Hilfsbegehren des Kl., soweit die im Streitjahr 2002 entstandenen Aufwendungen für die Fahrten zu den wöchentlichen Treffen der Tafeln des Kl. sowie der Krönungsfeiern des Kl. als Werbungskosten geltend gemacht werden.	72
Die der ESt unterliegenden sonstigen Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 3 EStG ergeben sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 2 EStG).	73
Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Aufwendungen sind durch die jeweilige Einkunftsart veranlasst, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung dieser steuerrechtlich relevanten Tätigkeit gemacht wurden (BFH-Urteil vom 15.03.1994 X R 58/91, BFHE 174, 84, BStBl II 1994, 516, m. w. N.). Eine "direkte" oder unmittelbare Veranlassung ist dabei nicht erforderlich, eine mittelbare Veranlassung genügt (BFH-Urteil vom 17.07.2007 IX R 2/05, BFHE 218, 353, BStBl II 2007, 941 (Vermietungseinkünfte); Schmidt/Drenseck, EStG, § 9 Rz 8; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz B 194; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 9 Rz 152).	74
Zu den Werbungskosten zählen danach dem Grunde nach die Aufwendungen des Kl. für die Fahrten zu den wöchentlichen Treffen seiner Tafelrunden in 2002 sowie seiner Krönungsfeiern in 2002.	75
Ein Veranlassungszusammenhang zwischen der einkünfterzielenden Tätigkeit i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG und den Aufwendungen des Kl. bestand - entgegen der Ansicht des Bkl. - nicht allein bei den Fahrten zu den Krönungsfeiern des Kl., sondern auch bei den Fahrten zu den wöchentlichen Treffen seiner Tafeln. Auslösendes Moment der Fahrten war die auf die Erzielung sonstiger Einkünfte gerichtete Tätigkeit des Kl.	76
Nach den Feststellungen des Senats waren die Treffen gemäß Spielregeln und Ehrenkodex Bestandteil des Pyramidenspiels. Sie dienten dazu, potentielle Teilnehmer mit den Mitspielern bekannt zu machen, über den Schenkkreis weiter zu informieren und	77
- darin bestand das Hauptziel - zu einer Teilnahme zu bewegen. Die Treffen wurden nach dem unbestrittenen Vortrag des Kl. im Erörterungstermin auch nicht getrennt für die einzelnen	78

Tafeln durchgeführt, sondern sie fanden für mehrere Tafeln gleichzeitig statt. Dabei war es – wie die Teilnahme des Kl. an mehreren Tafeln zeigt – nicht unüblich, dass Mitspieler parallel bei mehreren Tafeln einstiegen oder nach ihrer Krönung erneut an einer anderen Tafel teilnahmen. Insoweit bestand bei jedem Treffen Gelegenheit, ein neues Mitglied für die eigene Tafel zu werben und damit das eigene Fortkommen im Spiel voranzutreiben und der Königsposition und damit der Erzielung von Einnahmen näher zu rücken.	
Insoweit ergeben sich nach den Feststellungen des Senats keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine überwiegende private Veranlassung der Treffen, welche einem Abzug der Fahrtaufwendungen als Werbungskosten nach § 12 Nr. 1 EStG entgegen stünde.	79
Die vom Kl. für 2002 geltend gemachten Fahrtkosten sind auch der Höhe nach anzuerkennen.	80
Fahrtaufwendungen sind entweder in nachgewiesener tatsächlicher Höhe oder – in Anlehnung an die für Arbeitnehmer geltenden pauschalen Kilometersätzen (vgl. H 38 LStH 2002) -- mit im Streitjahr 2002 0,30 EUR pro km bei Verwendung des eigenen Pkw anzuerkennen, so dass sich Wk i. H. v. insgesamt 1.036,80 EUR ergeben.	81
Die vom Kl. zudem pauschal geltend gemachten Aufwendungen für Internet- und Telefonkosten sowie die Krönungsfeiern können hingegen nicht berücksichtigt werden.	82
Insoweit fehlt es bereits an einem substantiierten Vortrag zu Entstehung und Art der Aufwendungen sowie deren Höhe.	83
Anders als bei den Fahrtaufwendungen kommt bei den Telekommunikationsaufwendungen auch kein Rückgriff auf die für Arbeitnehmer gemäß Lohnsteuerrichtlinien im Streitjahr 2002 geltenden Grundsätze in Betracht, da der Kl. weder einen R 33 Abs. 5 LStR entsprechenden Einzelnachweis des Anteils der durch die sonstige Tätigkeit verursachten Kosten noch – sollen pauschal 20 v. H. der Kosten in Ansatz gebracht werden – die Höhe der Rechnungsbeträge in den einzelnen Monaten (August/September bis Dezember 2002) dargelegt hat.	84
Die weiteren, erst nach dem Streitjahr 2002 angefallenen Aufwendungen können mangels Abfluss im Streitjahr 2002 nicht berücksichtigt werden.	85
Die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung sind jeweils für ein Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG i.V.m. § 25 EStG). Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Einnahmen und Ausgaben müssen zwar -- wie sich aus den Ausnahmeregelungen in § 11 Abs. 1 und 2 EStG ergibt-- nicht vollständig nach einem strengen Zu- und Abflussprinzip erfasst werden. Ausnahmen können sich jedoch nur aus einer abweichenden gesetzlichen Regelung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.07.1991 X R 6/91, BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916), der gesetzlichen Definition des Besteuerungsgegenstandes (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06.10.1993 I R 97/92, BFHE 173, 47, BStBl II 1994, 287 zu § 16 Abs. 2 EStG) oder zwangsläufig aus der Art einmaliger Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ergeben (BFH-Urteil vom 03.06.1992 X R 91/90, BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017).	86
Nach der Rechtsprechung des BFH, welcher der Senat folgt, sind bei einmaligen sonstigen Leistungen auch Werbungskosten, die im Zuflussjahr der Einnahme noch nicht getätigt sind,	87

deren Abfluss in den Folgejahren aber sicher ist, zu berücksichtigen. Das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG soll nach der BFH-Rechtsprechung lediglich gegenüber Werbungskosten aus einmaligen Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG zurücktreten. Kommt es im Rahmen des § 22 Nr.3 EStG zu regelmäßigen Leistungen, verbleibt es dagegen bei der Anwendung des § 11 Abs. 2 EStG. Die einmalige sonstige Leistung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie nicht auf Wiederholung angelegt ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.06.1992 X R 91/90, BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017).

Nach diesen Grundsätzen können die erst im Jahr 2003 angefallenen Fahrtaufwendungen ebenso wenig berücksichtigt werden wie die danach im Zusammenhang mit dem finanzgerichtlichen Verfahren entstandenen Aufwendungen (Anwalts- und Gerichtskosten). 88

Der Kl. war weder nur an einer Tafel beteiligt noch hatte er nur eine Person für eine Teilnahme geworben. Vielmehr war er in den Jahren 2002 und 2003 an vier Tafeln beteiligt. Er fuhr zu den wöchentlichen Treffen der Tafeln und warb mehrere Teilnehmer für die Tafelrunden. Seine Tätigkeit kann sowohl aufgrund des wiederholten Anwerbens von Teilnehmern als auch aufgrund des Umstandes, dass sich seine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit auf zwei Veranlagungszeiträume erstreckte, nicht mehr als einmalige sonstige Leistung qualifiziert werden, bei welcher sämtliche Wk auf das Jahr des Zufließens der Einnahmen zurückzubeziehen wäre. 89

Gründe für ein Abweichen vom Zu- und Abflussprinzip ergeben sich auch nicht aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist auf den jeweils zu beurteilenden Einkommensermittlungszeitraum (Veranlagungszeitraum) zu beziehen (BFH-Urteil vom 17.04.1996 I R 78/95, BFHE 180, 559, BStBl II 1996, 571). Durch die Normierung des Zu- und Abflussprinzips in § 11 EStG hat der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass es durch die Zusammenballung von Einnahmen und Ausgaben in einem Veranlagungszeitraum --bei der Anwendung des Einkommensteuersatzes als Folge der Steuerprogression oder wegen der fehlenden tatsächlichen Ausgleichsmöglichkeit negativer Einkünfte in einem späteren Veranlagungszeitraum-- zu steuerlichen Zufallsergebnissen kommen kann, die gegebenenfalls zu einer erheblichen steuerlichen Be- oder Entlastung führen (BFH-Urteile vom 02.04.1974 VIII R 76/69, BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540; vom 24.09.1985 IX R 2/80, BFHE 145, 507, BStBl II 1986, 284; und vom 26.01.2000 IX R 87/95, BFHE 191, 274, BStBl. II 2000, 396). Insbesondere ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Verursachung kein dem Abfluss- oder Zuflussprinzip vorrangiges Prinzip. Er dient der sachlichen Verknüpfung von wirtschaftlich zusammen gehörenden Einnahmen und Ausgaben und ist im Vergleich zum Abfluss-/Zuflussprinzip, das den Zeitpunkt ihrer steuerlichen Erfassung regelt, ein aliud (BFH-Urteil vom 17.04.1996, I R 78/95, BFHE 180, 559, BStBl II 1996, 571). 90

Insoweit kann vorliegend offen bleiben, ob die (bislang tatsächlich angefallenen) Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens wegen Einkommensteuer als Werbungskosten anzuerkennen sind oder grundsätzlich nicht (strittig; verneinend jüngst Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 12.06.2008 11 K 3441/06 E, AO; Revision eingelegt, Az. des BFH: VIII R 26/08). 91

Danach ergibt sich folgende Neuberechnung der ESt 2002: 92

zu versteuerndes Einkommen (zvE) bisher: xxx.xxx,xx EUR 93

./. Fahrtaufwendungen 2002 (WK): ./. 1.036,80 EUR 94

zvE neu: xx.xxx,xx EUR 95

festzusetzende ESt 2002 nach Grundtabelle: xx.xxx,xx EUR.

96

Die Kostenentscheidung ergibt sich sowohl aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO als auch aus 137 Satz 1 FGO. Zum einen hat der Kl. die seinen Hilfsantrag teilweise begründenden Umstände erstmals im Klageverfahren geltend gemacht (§ 137 Satz 1 FGO); zum anderen ist der Kl. mit einer Quote von rund 3 v. H. bei einem Streitwert von rund 17.000 EUR zu einem nur geringen Teil unterlegen (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO).

97

Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.

98