Finanzgericht Münster, 15 K 798/11 U

Datum:	15.07.2014
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	15. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	15 K 798/11 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2014:0715.15K798.11U.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die vom Kläger (Kl.) in den Streitjahren 2006 und 2007 bei Pokerturnieren sowie bei Cash-Games und bei Internetveranstaltungen erzielten Gewinne umsatzsteuerpflichtige Entgelte darstellen.

Der verheiratete Kl. war im Streitjahr 2006 wie in den Vorjahren nichtselbständig tätig und erklärte bis einschließlich für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2005 in seinen Einkommensteuer(ESt)-Erklärungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG, oder aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG, bzw. sonstige Einkünfte, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG, erklärte er nicht. Seine Ehefrau erklärte … wie für die Vor- so auch für die Streitjahre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weder für die Vorjahre noch für die Streitjahre reichte der Kl. Umsatzsteuer(USt)-Erklärungen ein.

Am 06.06.2005 traf der Kl. mit seinem damaligen Arbeitgeber, der N AG, eine Vereinbarung zum Arbeitsvertrag vom 12.09.2001 über die Gewährung unbezahlten Urlaubs für den Zeitraum vom 01.08.2005 bis 31.01.2007. Laut Ziffer 5 der Vereinbarung, auf die Bezug genommen wird, hatte der Kl. während der Laufzeit der Vereinbarung für seine soziale Absicherung zu sorgen und eventuell erzielte Einkünfte zu versteuern. Nach Ablauf dieser

Vereinbarung gab der Kl. seine Tätigkeit bei der N AG auf und war seitdem u.a. in den Streitjahren nicht mehr nichtselbständig tätig.

Am xx.xx.2008 gab der Kl. T I ein mit „…“ betiteltes, unter www. … .de ins Internet eingestelltes Interview, das wie folgt eingeleitet wurde: „…“ Das Interview, auf das im Übrigen Bezug genommen wird, lautet auszugsweise: „T I : Erzähle uns doch mal, wie du zum Pokern gekommen bist. … K W: … Ich komme vom Bridge und habe jahrelang viele Kartenspiele gespielt. Zum Pokern bin ich vor ca. 5 Jahren gekommen durch einen Bekannten aus der Bridge Szene. Zu Beginn habe ich dann mit kleinen Limits im Seven Card Stud begonnen, wo ich mich allerdings auch die höheren Tische getraut habe. T I : Erzähl doch mal, wie du zu deinem … - Vertrag gekommen bist. Ruft dich da morgens einer an und sagt du bis jetzt … Pro? K W : Das war sogar noch unpersönlicher, ich bekam nur eine E Mail. Der Hintergrund war, dass sich … das Ziel gesetzt hatte, deutlich stärker am deutschen Markt auf zu treten. Deren Marketingkonzept ist ja so, dass sie bekannte Pokerspieler vorspannen und diese als … Pros auftreten. Sie wollten die Zahl von xx auf xx aufstocken. Da schaute man, wer ist auf … erfolgreich, schon bekannt und hat einen guten Ruf. Bei diesem Auswahlverfahren war halt auch ich dabei. .. Ja und auf diesem Weg bin ich auf die Liste der xx Spieler gekommen. T I : … , hattest du in der Vergangenheit andere nennenswerte Erfolge? K W : Dadurch dass ich sehr viel Cash Game spiele, habe ich ja kaum an Turnieren teilgenommen. Ich habe xxxx das Main Event gespielt und bin auch gleich ins Geld gekommen. Einmal habe ich das Main Event in C gewonnen, was auch gut € 30.000 brachte. Aber ansonsten bin ich kaum bei Events angetreten und meine Erfolge kamen mehr im Cash Game zusammen. T I : Durch diesen großen Erfolg kommt ja nun zwangsläufig die Frage – Bist du Hobby Spieler oder Profi? K W : Ich habe zurzeit eine Pause vom Beruf genommen. Vor ungefähr vier Jahren hatte ich eine ziemlich heftige Krankheit, die fast mein Schicksal besiegelt hätte und dadurch hat sich meine Einstellung zum Leben völlig verändert. Ich hatte einfach entschieden, eine Pause zu machen und mich ganz meiner Freizeit zu widmen, was natürlich auch stark das Pokerspiel mit einbezieht. Das ist momentan der Stand der Dinge. T I : Dein Frau … ist auch gerade hier, was mich zu der Frage bringt, ob sie das Pokerspiel unterstützt. .. Wie ist das bei euch? K W : Da kann ich nur glücklich sein, denn sie steht da voll hinter mir. Sie sieht natürlich auch, wie gut das gelaufen ist und das es für mich auch sehr wichtig ist.“ 5

Nach Eingang von Kontrollmaterial beim beklagten Finanzamt (FA), wonach der Kl. spätestens ab 2004 an Pokerturnieren teilgenommen hatte, begann beim Kl. in 2008 eine Außenprüfung (Ap) für die VZ 2004 bis 2006. Im Ap-Bericht vom 18.02.2009 traf der Prüfer folgende Feststellungen: Der Kl. sei Berufspokerspieler und habe mit dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG bezogen. Die Gewinne habe er nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (Tz. 2.1). Die Spieleinnahmen habe der Kl. durch die Teilnahme an verschiedenen Pokerturnieren und an Cash-Games bzw. Ring-Games erzielt. Zu Prüfungsbeginn habe der Kl. eine Aufstellung über seine Teilnahme an Pokerturnieren mit Angaben zu Gewinnen und Verlusten und Aufwendungen vorgelegt. Die aufgelisteten Beträge habe der Kl. laut seiner Aussage aus dem Gedächtnis rekonstruieren können. Unterlagen über die Teilnahme an Veranstaltungen, Reisekosten, etc. habe der Kl. nicht beigebracht. Im Wege der Schätzung seien der auf steuerfreie Spielbankengewinne entfallene Gewinnanteil und die Betriebsausgaben ermittelt worden. Laut seiner Auskunft habe der Kl. an Pokerspieler für Unterbeteiligungen im jeweiligen Spielverlauf Geldbeträge gezahlt. Diese Art der Zuwendung sei bei Pokerturnieren üblich und erhöhe den Spielerfolg und den Ertrag des Spielers. Angaben zu den Zahlungsempfängern und zur Höhe seiner Zahlungen an diese Personen habe er nicht gemacht. Als Pokerspieler habe er nachhaltig Einnahmen erzielt und sei im Prüfungszeitraum als Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) tätig gewesen. Für die VZ 2004 und 2005 ermittelte der Prüfer 6

umsatzsteuerpflichtige Einnahmen von 7.143,17 € bzw. 79.925,92 € und steuerpflichtige Gewinne von 6.786,06 € bzw. 75.628,14 € und für den VZ 2006 steuerpflichtige Einnahmen von 26.460,34 € und steuerpflichtige Gewinne von 30.694 € gemäß der Berechnung: Einkünfte bei Turnieren laut der Aufstellung des Kl./. 8.806 €, Bareinzahlungen auf das Konto des Kl. 44.500 €, geschätzte steuerfreie Gewinne aus Roulette und Black Jack 5.000 € (Tz. 2.2).

Berichtsgemäß erließ das FA am 08.12.2009 erstmalig einen USt-Bescheid für 2006 und unter Anlehnung an die Feststellungen im Ap-Bericht erstmalig einen USt-Bescheid für 2007. Für 2006 setzte es Umsätze von 26.460 € und für 2007 von 61.000 € an. Gegen beide Bescheide sowie gegen die berichtsgemäß ergangenen USt-Bescheide für 2004 und 2005 legte der Kl. Einspruch mit der Begründung ein, mit der Teilnahme an Pokerturnieren, usw. keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ausgeführt zu haben. Die Spielgewinne seien dem nichtsteuerbaren Bereich zuzuordnen. Durch Einspruchsentscheidung (EE) vom 04.02.2011 wies das FA den Einspruch gegen die USt-Bescheide für 2004 bis 2007 als unbegründet zurück: Mit seiner Teilnahme an Pokerturnieren und Cash-Games, für die er zum Teil auch Antrittsgelder bezogen habe, sowie mit der Teilnahme an Veranstaltungen im Internet sei der Kl. unternehmerisch tätig geworden, in dem er bei allen Veranstaltungen um einen Geldgewinn gespielt und dabei auch Verluste in Kauf genommen habe. Gegen die Annahme einer nichtunternehmerischen Freizeitbeschäftigung spreche die Höhe der erzielten Gewinne. Der Kl. sei ein Berufsspieler, der mit seiner Spieltätigkeit wie ein Unternehmer am Markt agiert habe. Beleg dafür sei auch der Umstand, dass er nach dem Ablauf der Vereinbarung mit seinem damaligen Arbeitgeber über die Inanspruchnahme unbezahlten Urlaubs mit Wirkung vom 01.01.2007 seine Arbeitsstelle aufgegeben und danach „hauptberuflich“ die Tätigkeit eines Pokerspielers ausgeübt habe. Durch die regelmäßige Teilnahme an renommierten nationalen und internationalen Turnieren, wie auch durch seine Selbstdarstellung in die Medien habe er sich einen überregionalen Bekanntheitsgrad erarbeitet, was für einen Berufsspieler wichtig sei. Auf seiner Website habe er sich als eine Person vorgestellt, die aufgrund ihres Könnens und harter Arbeit im Jahr xxxx Gewinne von xxx $ erzielt habe. 7

Gegen die für die noch anhängigen Streitjahre wie auch gegen die für die VZ 2004 und 2005 ergangenen USt-Bescheide und gegen die EE vom 04.02.2011 erhob der Kl. am 09.03.2011 - fristgerecht - die vorliegende Klage. Unter Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG hob das FA mit Bescheiden vom 22.06.2012 die USt-Bescheide für 2004 und 2005 vom 08.12.2009 auf. Die Beteiligten erklärten den Rechtsstreit wegen der USt für 2004 und 2005 übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt, worauf der Senat das Verfahren wegen der USt 2004 und 2005 durch Beschluss vom 10.07.2012 unter dem Aktenzeichen 15 K 2321/12 U vom hiesigen Verfahren abtrennte und durch Kostenbeschluss vom 10.07.2012 beendete. 8

Als Klagebegründung trägt der Kl. vor: Er sei nicht als Berufsspieler und somit nur nichtunternehmerisch tätig gewesen. Seine Spielgewinne seien keine umsatzsteuerpflichtigen Entgelte, weil er diese ausschließlich im Privatbereich erzielt habe. Die vom FA in Bezug genommene Website sei von dem Veranstalter … Poker, zu dem er keine vertragliche Beziehungen unterhalte bzw. unterhalten habe, gestaltet und veröffentlicht worden. Die Inhalte dieser Website seien nicht mit ihm abgesprochen worden. Erstmalig im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren habe er sich mit dem Inhalt der Website befasst. In den Streitjahren habe er weder Werbegagen noch Antrittsgelder für die Teilnahme an Turnieren bezogen. Beim sog. Preisgeldranking würden Einsätze und Startgelder nicht berücksichtigt. Wer häufig spiele, habe bessere Chancen, im Ranking vorne zu stehen. Ein 9

Spieler könne vorne im Ranking stehen, obwohl er insgesamt Verluste erzielt habe. Die Liste werde fortgeschrieben, so dass ein Spieler z.B. in 2010 noch vorne stehen könne, wenn er z.B. in 2001 einen hohen Gewinn erzielt und in den Jahren 2002 bis 2010 nicht gespielt habe. Die Rankinglisten besäßen keinen offiziellen Charakter und besagten deshalb nichts dazu, ob tatsächlich Gewinne erzielt worden seien. Die Vereinbarung mit dem damaligen Arbeitgeber über die Gewährung unbezahlten Urlaubs beruhe darauf, dass er im Sommer 2004 sich einer schweren Operation … habe unterziehen müssen … . Nach dem Auslaufen der Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber sei seine Frau schwer erkrankt, so dass er sich bis heute schwerpunktmäßig um seine Frau habe kümmern müssen. Die Vereinbarung über den unbezahlten Urlaub und die Aufgabe seiner bisherigen Arbeitsstelle habe nichts mit dem Pokerspiel zu tun. Nach Aufgabe seiner Tätigkeit bei der N AG habe er zeitweilig selbständig gearbeitet, diese Tätigkeit aber aufgegeben, um seine Frau pflegen zu können. Richtig sei, dass er auch zwischen 2008 bis 2013 an Pokerturnieren sowie Cash-Games und Black-Jack-Veranstaltungen teilgenommen habe. Ausweislich der Anlagen zu seinen ESt-Erklärungen für 2008 und 2009 habe er für jedes dieser Jahre per Saldo einen Verlust erwirtschaftet. Die Bescheide seien mindestens der Höhe nach unrichtig, weil das FA die als Besteuerungsmerkmal herangezogenen Bareinzahlungen auf sein Bankkonto, die zum größten Teil aus Gewinnen bei Pokerturnieren stammten, zum Zwecke der Besteuerung ohne jedwede Grundlage verdoppelt habe. Das FA vertrete wohl die inhaltlich unzutreffende Auffassung, dass er nur die Gewinne aus Cash-Games, aber nicht auch die Gewinne aus Pokerturnieren in bar auf sein Bankkonto eingezahlt habe.

Der Kl. beantragt, 10

die USt-Bescheide für 2006 und 2007 vom 08.12.2009 11

und die EE vom 04.02.2011 aufzuheben, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Das FA beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung verweist es auf seine Verwaltungsentscheidungen und vertieft seinen vorgerichtlich vertretenen Standpunkt. 16

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Gerichtsakte einschließlich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 15.07.2014 und auf die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist nicht begründet. 19

Die USt-Bescheide für 2006 und 2007 vom 08.12.2009 und die EE vom 04.02.2011 sind rechtmäßig und verletzen den Kl. nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FA hat zu Recht angenommen, dass der Kl. mit der Tätigkeit als um Preisgelder spielender Kartenspieler umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat. 20

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der USt die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens 21

ausführt.

Der Kl. führte in 2006 und 2007 sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG aus. Er nahm in der Absicht, Einnahmen zu erzielen, an Veranstaltungen wie Pokerturniere, Cash-Games und über das Internet durchgeführten Spielen, bei denen Geldgewinne für den Sieger und die Platzierten ausgelobt waren, nach den jeweils vorgegebenen Spielregeln teil und spielte bei diesen Veranstaltungen unter Übernahme eines Wagnisses - Verlust seines Geldeinsatzes - gegen andere Teilnehmer. Ob die Tätigkeiten des Kl. zivilrechtlich betrachtet rechtswirksam bzw. als möglicherweise nicht durchsetzbare Naturalobligation unwirksam waren, ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich (vgl. BFH, Urteil vom 26.08.1993 V R 20/91, BFHE 172, 227, BStBl II 1994, 54). 22

Seine Tätigkeit als Kartenspieler übte der Kl. als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG im Rahmen eines Unternehmens aus. 23

Unternehmer gemäß § 2 Abs.1 Satz 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs.1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen. 24

§ 2 UStG ist richtlinenkonform auszulegen, d.h. es muss eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL – ausgeübt werden (vgl. dazu BFH, Urteile vom 13.02.2014 V R 5/13, BFH/NV 2014, 1159 - betreffend die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand -; vom 26.04.2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634; vom 27.01.2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524; vom 08.12.2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl 2011, 292 m.w.N.; Beschluss vom 25.04.2013 XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273). Wie Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG so definiert auch Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL den Betriff des Steuerpflichtigen unter Bezugnahme auf den der „wirtschaftlichen Tätigkeit“. Gerade dass eine solche Tätigkeit vorliegt, rechtfertigt die Einstufung als Steuerpflichtiger. Art. 9 der MwStSystRL definiert den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ dahin, dass er alle Tätigkeiten und insbesondere die Umsätze, die durch die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet sind, eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe umfasst. 25

Ob im Sinne des Unionsrechts eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu beurteilen. Kann ein Gegenstand seiner Art nach zu wirtschaftlichen wie auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Entsprechendes gilt für die Abgrenzung, ob eine sonstige (Dienst)leistung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Kann allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit die nachhaltige Erzielung von Einnahmen bezweckt, so sind weitere berücksichtigungsfähige Kriterien Gesichtspunkte wie die Dauer des Zeitraums, in dem die fraglichen Leistungen er-bracht werden, die Anzahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen (vgl. dazu EuGH, Urteile vom 19.07.2012 C-263/11, UR 2012, 1020; vom 15.09.2011 C-180/10 und C-181/10 Slaby und Kuæ, Slg. 2011, I-8461, DStRE 2011, 1417, UR 2012, 519; vom 03.03.2005 C-32/03 Fini H, Slg. 2005, I-1599, BFH/NV 2005, Beilage 3, 179). Entsprechend diesen Vorgaben sind ohne Anspruch auf Ausschließlichkeit nach der Rechtsprechung des BFH die Dauer und Intensität und die Planmäßigkeit des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Anzahl der ausgeführten 26

Umsätze, das Unterhalten eines Geschäftslokals zu würdigen (BFH, Urteile vom 26.04.2012 V R 2/11, a.a.O.; vom 27.01.2011 V R 21/09, a.a.O.). Für die Beantwortung der Ausgangsfrage ist auch das Verhalten des Steuerpflichtigen vor und nach den Streitjahren zu berücksichtigen (vgl. BFH, Beschluss vom 09.04.2014 XI B 6/14, juris, zur Umsatzsteuerbarkeit von Verkäufen über „ebay“).

Die nach diesen Grundsätzen gebotene Gesamtwürdigung aller Umstände ergibt, dass der Kl. in 2006 und 2007 als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG tätig war. Für ein „wirtschaftliches Tätigwerden“ des Kl. im Sinne des Unionsrechts und im Sinne des § 2 UStG spricht zunächst, dass der Kl. in einen Zeitraum von mindestens 9 Jahren, nämlich von spätestens 2004 bis mindestens Ende 2013, an Pokerturnieren sowie Cash-Games, ferner an Internet- und an Black-Jack-Veranstaltungen jeweils mit dem Ziel teilnahm, Entgelte zumindest in Form von „Preisgelder“ zu erzielen. In diesen Zusammenhang kann offen bleiben, ob er zusätzliche Entgelte in Form von Antrittsgagen oder Werbegagen erzielte. Dass der Kl. in den Jahren 2008 und 2009 mit diesen Tätigkeiten per Saldo Verluste erzielt haben will, ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft durch eine Einnahmeerzielungsabsicht, d.h. dadurch gekennzeichnet ist, dass der Unternehmer Leistungen gegen Entgelt erbringt oder zumindest zu erbringen beabsichtigt. Mehr ist im Sinne des UStG nicht erforderlich (vgl. dazu BFH, Urteile vom 12.02.2009 V R 61/06, BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828; vom 18.06.2009 V R 30/07, BFH/NV 2009, 2005). Für die vom Kl. geplante Zielsetzung der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen mit der Tätigkeit als Kartenspieler spricht desweiteren, dass der Kl. nicht nur unregelmäßig und vereinzelt nach Art einer nichtunternehmerischen Freizeitgestaltung an Veranstaltungen der vorgenannten Art teilnahm, sondern dass er über Jahre seine Handlungsweise darauf ausrichtete, gleichartige Tätigkeiten in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen unter Ausnutzung derselben Verhältnisse im Form einer Teilnahme an den vorgenannten Veranstaltungen auszuführen (vgl. dazu bereits BFH, Urteil vom 18.07.1991 V R 86/87, BFHE 165, 116, BStBl II 1991, 776). Laut seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nahm der Kl. in jedem Streitjahr „schätzungsweise jeweils durchschnittlich“ an 5 bis 8 Pokerturnieren teil. Zusätzlich spielte er in den Streitjahren nach den von ihm nicht in Abrede gestellten Feststellungen des FA Cash-Games und nahm an über das Internet durchgeführten Veranstaltungen teil, bei denen für den Sieger bzw. die Platzierten Entgelte in Form von „Preisgeld“ ausgelobt waren. Wie ein erfahrener Marktteilnehmer beherrschte der Kl. die Usancen der von ihm ausgeübten Tätigkeit als Kartenspieler, wozu er in den Streitjahren u.a. auch auf die schon vor den Streitjahren als Bridgespieler gesammelten Erfahrungen zurückgreifen und diese bei den hier streitigen Tätigkeiten verwerten konnte. Aufgrund dieser Erfahrungen durfte er im Gesamtergebnis mit einem Spielerfolg und damit mit der Erzielung von Einnahmen rechnen (vgl. BFH, Urteil vom 26.08.1993 V R 20/91, a.a.O.). Speziell im Pokerspiel verhielt sich der Kl. wie ein Profi, d.h. wie eine mit dieser Tätigkeit einen Beruf ausübende Person, in dem er bei Pokerturnieren anderen Spielern Unterbeteiligungen zukommen ließ, um auf diese Weise seine Chance, Einnahmen zu erzielen, zu erhöhen. Ein Pokerspieler, der wie der Kl. über jahrelange Erfahrung im Kartenspiel verfügt, weshalb er sich z.B. im Jahr 2008 im „…-Turnier“ gegen … Mitspieler und dabei auch gegen … durchsetzen konnte, ist nicht mehr als ein nichtunternehmerischer „Freizeitspieler“ bzw. als „Privatmann“ anzusehen, wie für die ertragsteuerliche Bewertung von Einkünften eines Pokerspielers das FG Köln in seinem Urteil vom 31.10.2012 12 K 1136/11 (EFG 2013, 612), Revision anhängig unter BFH X R 43/12, entschieden hat. Diese Bewertung ist für den Streitfall umso mehr gerechtfertigt, als der Kl. aufgrund der Aufgabe seiner vormals für den Arbeitgeber N AG nichtselbständig ausgeübten Berufstätigkeit zeitlich nicht mehr darauf beschränkt war, seine Tätigkeit als Kartenspieler nur in seiner Freizeit ausüben zu können. Vergleichbar mit der Tätigkeit eines im Sinne des § 2 27

Abs. 1 UStG unternehmerisch tätigen Berufssportlers (vgl. dazu BFH, Urteil vom 22.02.2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511) versetzte die Aufgabe seiner Tätigkeit für die N AG den Kl. in die Lage, mit dem Ziel der Erzielung von Einnahmen vorrangig seiner Tätigkeit als Kartenspieler nachzugehen. Nunmehr konnte er wie ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG disponieren, welche Zeitspannen er für die angeblich ausgeführte sonstige selbständige Tätigkeit bzw. für seine Tätigkeit als Kartenspieler einschließlich der dazu erforderlichen Vorbereitungs- und Nachbereitungstätigkeiten verwenden wollte. In dem im Internet veröffentlichten Interview vom xx.xx.2008 bestätigte der Kl. die vorgenannte Einschätzung des Senats. Den Inhalt dieses Interviews, in dem der Kl. detailliert schilderte, dass er und auf welchem Weg er ein „…-Pro“ geworden sei, und wie er das „…-Turnier“ gewonnen habe, muss der Kl. gegen sich gelten lassen. Einen Nachweis für die Richtigkeit seiner (angeblichen) Reaktion auf den Vorhalt dieses Interviews durch den Ap-Prüfer, nämlich für dessen Inhalt nicht verantwortlich zu sein, hat der Kl. nicht beigebracht. Weder hat er dargetan noch unter Beweis gestellt, dass er eine Richtigstellung seiner in dem Interview wiedergegebenen Äußerungen veranlasst hat, was darauf schließen lässt, dass die dem Kl. in dem Interview zugeschriebenen Äußerungen zutreffend sind. Dass der Kl. aus den Angeboten zur Teilnahme an Kartengewinnspielen gezielt auswählen konnte und auswählte und aufgrund seiner Auswahl laut seinem Interview auch eine umfangreiche Reisetätigkeit in Kauf nahm, spricht ebenfalls für eine über eine nichtunternehmerische Freizeitbetätigung hinausgehende unternehmerische Tätigkeit. Abgerundet wird das gefundene Ergebnis durch die Höhe der vom FA für die Streitjahre ermittelten Umsätze des Kl. aus seiner Tätigkeit als Kartenspieler, die es dem Kl. erlaubten, die für seine unternehmerische Tätigkeit angefallenen Aufwendungen zu decken und mit den Einnahmen zumindest teilweise seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Bei einer Gesamtbetrachtung ist die Tätigkeit des Kl. vergleichbar mit der Beteiligung eines Spielers an einem auf dem Schneeballprinzip beruhenden Unternehmensspiel. Der Teilnehmer an einem solchen Spiel übt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG aus (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 03.01.2008 16 K 356/07, DStRE 2009, 1388; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 02.04.2009 V B 15/08, BFH/NV 2009, 1284). Bei der Gesamtabwägung aller Umstände vermag das Argument der im Privatbereich liegenden Motive des Kl. für die Aufnahme seiner Tätigkeit als Kartenspieler der Klage nicht zum Erfolg zu verhelfen. Insoweit übersieht der Kl., dass die USt eine Verkehrssteuer ist, die eine entgeltliche unternehmerische Leistung besteuert. Es ist unerheblich, aus welchem Grund, insbesondere aufgrund welcher Motive der Unternehmer den steuerpflichtigen Leistungsaustausch bewirkt (zum Wesen der USt als Verkehrssteuer vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, BStBl II 2000, 160 Ziffer B 1 3; nachfolgend BFH, Urteil vom 18.03.2004 V R 53/00, BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677).

Das FA hat die Umsätze des Kl. zu Recht nicht als steuerbefreite Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 9 b UStG angesehen. Unstreitig zählen die Umsätze des Kl. nicht zu den nach dieser Vorschrift steuerbefreiten Umsätzen, da sie nicht unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen. Zudem erfüllte der Kl. für die Streitjahre nicht die personellen Vor-aussetzungen für einen Unternehmer im Sinne des § 4 Nr. 9 b UStG. 28

Zu Recht hat das FA die veranlagten Umsätze des Kl. nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG der Besteuerung im Inland unterworfen, da der Kl. in 2006 und 2007 seinen Geschäftssitz im Inland unterhielt. Zwar wird nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Soweit der Kl. an Pokerturnieren, die im Ausland stattfanden, teilnahm und dabei Preisgelder vereinnahmte, konnte der Senat aber gerade nicht feststellen, dass diesen im Ausland vereinnahmten Preisgeldern Umsätze 29

zugrunde lagen, die der Kl. an Unternehmer ausführte, die im Ausland ihr Unternehmen betrieben. In Kenntnis des Umstandes, dass das FA alle, d.h. auch die im Ausland mittels Teilnahme an Pokerturnieren erzielten Entgelte als im Inland steuerbar veranlagte, hat der Kl. im Besteuerungs- wie auch im Klageverfahren nicht substantiiert und durch entsprechende Belegvorlage untermauert Umstände dargetan, die die rechtliche Schlussfolgerung rechtfertigen, dass er die durch Teilnahme an Pokerturnieren im Ausland ausgeführten sonstigen Leistungen an Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ausführte, die ihr Unternehmen im Ausland betrieben. Zum Vortrag diesbezüglicher Umstände und zur Vorlage der diese Umstände untermauernden Belegen war der Kl. nicht in der Lage, da er nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen des Ap-Prüfers über Art und Umfang seiner Umsätze aus der Teilnahme an Pokerturnieren nur aus dem Gedächtnis rekonstruierte Angaben machen konnte und sich zudem außerstande sah, diese Angaben durch entsprechende Belege wie über Reisekosten, Quittungen über eingezahlte Startgelder, pp. nachweisen. In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat beschränkte der Kl. seinen Vortrag auf die Aussage, dass er sich an kein Spiel in Deutschland erinnern könne. Dieser Vortrag schließt aber gerade nicht aus, dass der Kl. auch im Inland an Pokerturnieren teilgenommen hat. Wegen seiner Teilnahme an Cash-Games und Internetveranstaltungen hat der Kl. nicht einmal ansatzweise behauptet, dass diese ausschließlich im Ausland stattgefunden haben. Zu den vom Kl. im Sinne des § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) behaupteten Auslandssachverhalten – Erzielung von Einnahmen aus der Teilnahme in Pokerturnieren im Ausland - traf die Pflicht der Aufklärung der von ihm behaupteten Sachverhalte einschließlich der Vorlage der zugehörigen Beweismittel allein den Kl. (vgl. BFH, Beschluss vom 24.10.2006 XI B 112/05, BFH/NV 2007, 201 m.w.N.). Dieser Pflicht ist der Kl. nicht nachgekommen. Dass der Kl. insoweit in Beweisnot geraten ist, geht zu seinen Lasten (vgl. BFH, Urteil vom 16.09.2009 X R 48/07, BFH/NV 2010, 212). Zwar vertrat der Kl. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat die Auffassung, dass bezüglich der umsatzsteuerlichen Bewertung seiner Tätigkeiten als Kartenspieler die Rechtslage wie auch in den Streitjahren so auch heute noch als nicht geklärt und damit als zweifelhaft und unklar anzusehen sei. Angesichts dieser Einschätzung kann der Kl. nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 26.09.2007 V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405 m.w.N.) allein aus dem Umstand jahrelanger Nichtbesteuerung der mit der Tätigkeit als Kartenspieler erzielten Umsätze keinen Anspruch ableiten, dass ein Verstoß gegen die ihm obliegende Pflicht zur Beweisfürsorge nicht zu seinen Lasten bewertet werden darf. Denn ein Anlass, auf einen Rechtszustand vertrauen zu können, ist gerade dann zu verneinen, wenn die Rechtslage unklar oder verworren ist. Auf Grund der zur Frage der Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Betätigung im Sinne des § 2 UStG seit den Urteilen vom 18.07.1991 V R 86/87 (a.a.O.) bzw. vom 26.08.1993 V R 20/91 (a.a.O.), letzteres betreffend den Berufskartenspieler, vorliegenden Rechtsprechung des BFH konnte der Kl. für die Streitjahre 2006 und 2007 gerade nicht als selbstverständlich davon ausgehen, dass die von ihm erzielten Spielumsätze im Sinne des UStG als nichtsteuerbar zu qualifizieren waren, und dass er deshalb hinsichtlich dieser Vorgänge auf eine Beweisvorsorge verzichten konnte.

Die vom Kl. in den Streitjahren ausgeführten, von ihm aber nicht erklärten steuerpflichtigen Umsätze durfte das FA schätzweise ermitteln, wobei die Schätzungen ihrer Höhe nach nicht zu beanstanden sind. 30

Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen sind die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder 31

wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können, § 162 Abs. 2 Satz 2 AO. Für die Streitjahre liegen die Voraussetzungen für eine schätzweise Ermittlung der vom Kl. zu versteuernden Umsätze vor. Selbst wenn der Kl. die Gewinne nach Maßgabe einer Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln durfte, verstieß er gegen die ihm obliegende Pflicht, seine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch entsprechende Aufzeichnungen einschließlich Belegsammlung oder im Wege einer geordneten Belegablage so festzuhalten, dass das FA diese auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen konnte (vgl. BFH, Beschluss vom 13.03.2013 X B 16/12, BFH/NV 2013, 902) und gegen die ihn nach § 22 UStG treffende Pflicht, seine Umsätze aus der Tätigkeit als Kartenspieler vollständig und zeitnah aufzuzeichnen (vgl. BFH, Beschluss vom 02.09.2008 V B 4/08, juris m.w.N.). Vergeblich argumentiert der Kl., für die Streitjahre von der Pflicht zur Erstellung von Aufzeichnungen nach § 22 UStG befreit gewesen zu sein, da er keine umsatzsteuerbaren Umsätze ausgeführt habe. Es ist unerheblich, aus welchem Grund der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen vorlegen kann und damit dem FA die Möglichkeit einer schätzweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eröffnet. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen hinsichtlich seines Verstoßes gegen die ihm nach § 22 UStG obliegenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ist keine Voraussetzung für eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 14.02.2013 5 K 318/10, juris; NZB verworfen durch BFH, Beschluss vom 28.02.2014 V B 32/13, BFH/NV 2014, 885). Wie der Prüfer unbestritten durch den Kl. im Ap-Bericht feststellte, legte der Kl. zur Prüfung nicht zeitnah zu den einzelnen Geschäftsvorgängen gefertigte Unterlagen, sondern erst zu Beginn der Ap erstellte Aufzeichnungen vor. Die vorgelegten Unterlagen litten an gravierenden Mängeln. Sie waren unvollständig, weil sie sich nur auf die Pokerturniere bezogen. Zudem konnte der Kl. nicht belegen, dass die nur für die Pokerturniere erstellten Aufzeichnungen vollständig waren. Im Gegenteil konnte er nicht ausschließen, dass die zu den Pokerturnieren vorgelegten Unterlagen unvollständig waren, da er sie aus seiner Erinnerung heraus rekonstruiert hatte. Desweiteren war der Kl. außerstande, Unterlagen zur Höhe der Entgelte, die er durch die Teilnahme an Cash-Games und Internetveranstaltungen erzielt hatte, vorzulegen. Die Schätzungsbefugnis beruht desweiteren auf dem Umstand, dass der Kl. für die Streitjahre keine USt-Erklärungen einreichte, und Gründe für eine Befreiung von der Pflicht zur Abgabe der USt-Erklärungen – vgl. §§ 101 ff AO - nicht ersichtlich sind.

Auch der Höhe nach sind die in den USt-Bescheiden für 2006 und 2007 angesetzten Umsätze rechtmäßig. Zwar sind nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO die im Rahmen einer Schätzung der Besteuerung zugrunde zu legenden Umsätze nach Maßgabe ihrer größten Wahrscheinlichkeit zu ermitteln, d.h. die Ergebnisse der Schätzung müssen wirtschaftlich vernünftig und möglich sein (vgl. BFH, Urteile vom 19.07.2011 X R 48/08, BFH/NV 2011, 2665; vom 19.07.2011 V R 47/08, BFH/NV 2011, 2032; Beschluss vom 03.02.2011 V B 132/09, BFH/NV 2011, 760). Die Finanzbehörde ist aber befugt, die Schätzung am oberen Rand des Schätzungsrahmens vorzunehmen, wobei verbleibende Unschärfen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, der den Grund für die Schätzung dadurch gelegt hat, dass sich seine Buchführung als nicht ordnungsgemäß erwiesen hat oder dass er keine Buchführung erstellt hat. Nach diesen Grundsätzen bestehen auch insoweit keine Bedenken gegen die hier jeweils angesetzten Umsatzhöhen, als der Kl. geltend macht, das FA habe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die auf seinem Bankkonto festgestellten Bareinzahlungen ohne Angabe nachvollziehbarer Gründe verdoppelt und den so ermittelten Betrag der Besteuerung zugrunde gelegt. Zwar enthält jede Schätzung gewisse Unsicherheiten. Will aber ein Steuerpflichtiger eine abweichende Schätzung herbeiführen, muss er erweisbare Tatsachen oder Erfahrungssätze vortragen, die geeignet sind, einen anderen als den vom FA geschätzten Betrag als wahrscheinlicher erscheinen zu lassen (vgl. 32

BFH, Beschluss vom 13.03.2000 III B 62/99, a.a.O.). Gemäß diesen Grundsätzen vermag das Vorbringen des Kl. die den Steuerfestsetzungen zugrunde liegenden Feststellungen des FA nicht schlüssig in Frage zu stellen. Der Senat kann nicht feststellen, dass der Kl. nur in Höhe der auf das Bankkonto eingezahlten Barbeträge steuerpflichtige Entgelte erzielt hat. Einer solchen Feststellung steht entgegen, dass der Senat nicht ausschließen kann, dass der Kl. weitere bar vereinnahmte Beträge ohne vorherige Einzahlung auf das Bankkonto in Form einer Entgeltverwendung für die Tilgung von Verbindlichkeiten gleich welcher Art verwendet hat. Dies gilt zunächst hinsichtlich der Einnahmen aus Pokerturnieren. Die Vollständigkeit der dazu vorgelegten Aufzeichnungen konnte der Kl. nach seinem eigenen Vortrag nicht belegen. Auch hinsichtlich der Einnahmen aus den übrigen Tätigkeiten des Kl. fehlen Unterlagen, die die Schlussfolgerung vollständiger Angaben des Kl. zur Höhe seiner Umsätze rechtfertigen. Angesichts dieser Ausgangslage der fehlenden zeitnahen Aufzeichnung aller Entgelte aus allen Tätigkeiten des Kl. durfte das FA neben den ermittelten Beträgen einen Sicherheitszuschlag ansetzen. Dass der Kl. außerstande war, die angesetzten Umsätze zu erzielen, konnte der Senat nicht feststellen. Auch dass das FA als Besteuerungsmerkmal für die schätzweise Ermittlung der Umsätze auch die Umsätze aus Pokerturnieren mitberücksichtigte, ist nicht zu beanstanden. Wie zuvor dargelegt, lagen auch diesen Entgelten umsatzsteuerpflichtige Umsätze des Kl. zugrunde.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. Bisher ist nicht höchstrichterlich geklärt, unter welchen Voraussetzungen ein Teilnehmer an Pokerspielen und Cash- 34

Games sowie an im Internet durchgeführten Gewinnspielen als Unternehmer im Sinne des UStG zu qualifizieren ist. 35

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE