
Datum: 12.10.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 799/11 E,G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:1012.14K799.11E.G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Gewerbesteuermessbescheide für 2005 und 2006 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.02.2011 werden aufgehoben und die Einkommensteuerfestsetzungen für 2004 bis 2006 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung ebenfalls vom 04.02.2011 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe abgeändert. Im Übrigen werden die Klagen abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens wegen Gewerbesteuermessbetrag 2005 bis 2007 werden dem Kläger zu 1. zu 46% und dem Beklagten zu 54% auferlegt. Von den Kosten des Verfahrens wegen Einkommensteuer 2004 bis 2007 haben die Kläger 36% und der Beklagte 64% zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann jedoch die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers zu 1. bzw. der Kläger abwenden, soweit nicht der Kläger zu 1. bzw. die Kläger zuvor Sicherheit in entsprechender Höhe leistet bzw. leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Zu entscheiden ist, ob die Teilnahme des Klägers zu 1. an Pokerturnieren, Internet-Pokerveranstaltungen und sogenannten Cash-Games als gewerbliche Tätigkeit zu	2

qualifizieren ist und die von ihm dabei erzielten Einnahmen sowohl der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Kläger sind seit dem 00.00.2004 verheiratet und wurden von dem Beklagten für die Streitjahre 2004 bis 2007 jeweils zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Während die Klägerin zu 2. im Streitzeitraum durchgehend nichtselbständig tätig war, war der Kläger zu 1. lediglich bis zum 31.07.2005 nichtselbständig tätig. Zwar bestand sein Arbeitsverhältnis auch nach dem 31.07.2005 entsprechend einer von ihm am 06.06.2005 mit seiner damaligen Arbeitgeberin geschlossenen Vereinbarung über die Gewährung unbezahlten Urlaubs vom 01.08.2005 bis zum 31.01.2007 zunächst noch fort. Nach dem Ende dieses Urlaubs nahm der Kläger zu 1. seine nichtselbständige Tätigkeit jedoch nicht wieder auf. 4

Am 29.12.2006 reichten die Kläger ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 beim Beklagten ein und gaben darin an, in diesem Jahr ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt zu haben. Mit Bescheid vom 07.03.2007 setzte der Beklagte die Einkommensteuer für dieses Streitjahr auf X Euro fest. Entsprechend den Angaben in der von ihnen eingereichten Einkommensteuererklärung legte der Beklagte seiner Festsetzung ausschließlich Einkünfte der Kläger aus nichtselbständiger Arbeit zugrunde. 5

Ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005, in der sie wiederum angaben, in diesem Jahr ebenfalls ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt zu haben, reichten die Kläger am 28.12.2007 beim Beklagten ein. Eine Veranlagung der Kläger auf der Grundlage der von ihnen eingereichten Erklärung führte der Beklagte dieses Mal jedoch nicht durch, da ihm zuvor aufgrund einer Mitteilung des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 26.11.2007 bekannt geworden war, dass der Kläger zu 1. in den Jahren 2004 bis 2007 an mehreren nationalen und internationalen Pokerturnieren teilgenommen und dabei Gewinne erzielt hatte. Mit Bescheid vom 11.01.2008 ordnete er vielmehr die Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung bei dem Kläger zu 1. betreffend die Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der Streitjahre 2004 bis 2006 an. 6

Noch vor Abschluss dieser Prüfung reichten die Kläger am 23.12.2008 ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 beim Beklagten ein. Darin erklärten sie neben Einkünften der Klägerin zu 2. aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte sowohl des Klägers zu 1. als auch der Klägerin zu 2. aus Kapitalvermögen. Weitere Einkünfte des Klägers zu 1. erklärten sie nicht. Allerdings hatten sie ihrer Erklärung eine Anlage beigefügt, in der es wie folgt heißt: 7

„Neben den in der Steuererklärung genannten Einkünften haben wir, wie Ihnen bereits bekannt, auch in 2006 Glückspielgewinne in den Spielen Poker, Roulette und Black Jack erzielt, die nach unserer Überzeugung nicht steuerpflichtig sind. 8

Da Ihnen eine Übersicht über die erzielten Glückspielgewinne bereits vorliegt, haben wir hier auf eine erneute Auflistung verzichtet.“ 9

Der von den Klägern in ihrer Anlage zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 vertretenen Auffassung, dass die Spielgewinne, die der Kläger zu 1. im Prüfungszeitraum erzielt hatte, nicht steuerpflichtig seien, schloss sich der mit der Durchführung der von dem Beklagten angeordneten Außenprüfung beauftragte Prüfer nicht an. Nach Auswertung einer Reihe von Veröffentlichungen im Internet, aus denen sich z. B. ergab, dass der Kläger zu 1. einen „Poker Vertrag“ bekommen hatte und in denen er auch immer wieder als „Poker 1“ 10

bzw. „Poker 2“ bezeichnet sowie seine „Poker-Karriere“ beschrieben wird, gelangte er vielmehr zu der Auffassung, dass der Kläger zu 1. „Berufspokerspieler“ sei und aus seiner Tätigkeit als „Berufspokerspieler“ gewerbliche Einkünfte erzielt habe, die er im Schätzungswege auf insgesamt X Euro (2004), X Euro (2005) und X Euro (2006) bezifferte, wobei er die Einkünfte des Klägers zu 1. aus seiner Teilnahme an Pokerturnieren allerdings für 2004 (2 Turniere) nur mit insgesamt - X Euro (+ X Euro;- X Euro), für 2005 (4 Turniere) lediglich mit insgesamt X Euro (+ X Euro; + X Euro; + X Euro; - X Euro) und für 2006 (3 Turniere) nur mit insgesamt - X Euro (- X Euro; - X Euro; + X Euro) in Ansatz brachte. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die von dem Beklagten vorgelegten Handakten des Prüfers sowie den Betriebsprüfungsbericht vom 18.02.2009 verwiesen.

Ungeachtet der Einwendungen, die von dem Kläger zu 1. gegen die Feststellungen des Prüfers mit Schreiben vom 24.04.2009 und 31.08.2009, auf die wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, erhoben worden waren, folgte der Beklagte diesen Feststellungen und setzte mit Bescheiden jeweils vom 30.11.2009 gegen die Kläger die Einkommensteuer für die Jahre des Prüfungszeitraums unter Zugrundelegung von dem Kläger zu 1. erzielter gewerblicher Einkünfte aus einer Tätigkeit als „Berufspokerspieler“ in geschätzter Höhe von X Euro (2004), X Euro (2005) und X Euro (2006) auf X Euro (2004), X Euro (2005) und X Euro (2006) fest. 11

Ebenfalls am 30.11.2009 setzte der Beklagte gegen die Kläger zugleich auch die Einkommensteuer für das Streitjahr 2007 fest, und zwar auf X Euro. Dabei ging er davon aus, dass der Kläger zu 1. auch in diesem Jahr aus einer Tätigkeit als „Berufspokerspieler“ wiederum gewerbliche Einkünfte erzielt hatte. Diese setzte er vor dem Hintergrund, dass die Kläger in einer Anlage zu der von ihnen für dieses Jahr am 31.08.2009 beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung die Gewinne des Klägers zu 1. aus einer Teilnahme an Casinospielen auf X Euro und das in diesem Betrag enthaltene „Pokerergebnis“ auf X Euro beziffert hatten, mit X Euro an. 12

In der Folge erließ der Beklagte darüber hinaus gegen den Kläger zu 1. zunächst am 08.12.2009 zusätzlich noch Umsatzsteuerbescheide, in denen er gegen diesen für die Streitjahre Umsatzsteuer in Höhe von X Euro (2004), X Euro (2005), X Euro (2006) sowie X Euro (2007) festsetzte, und sodann am 05.02.2010 für die Streitjahre 2005 bis 2007 auch noch Gewerbesteuermessbescheide, in denen er gegen diesen Gewerbesteuermessbeträge in Höhe von X Euro (2005), X Euro (2006) und X Euro (2007) festsetzte. 13

Die gegen diese Festsetzungen von den Klägern bzw. dem Kläger zu 1. erhobenen Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 04.02.2011 jeweils zurück. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf diese Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 14

Daraufhin erhoben zum einen die Kläger gegen die ihnen gegenüber am 30.11.2009 ergangenen Einkommensteuerbescheide und erhob zum anderen der Kläger zu 1. gegen die ihm gegenüber am 08.12.2009 und 05.02.2010 erlassenen Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide jeweils mit Schriftsatz vom 09.03.2011 Klage. Die von dem Kläger zu 1. erhobene Klage wurde bei Gericht unter dem Az.: 15 K 798/11 G, U und die von den Klägern erhobene Klage unter dem Az.: 14 K 799/11 E erfasst. 15

Soweit Gegenstand des bei Gericht unter dem Aktenzeichen 15 K 798/11 G,U erfassten Verfahrens u.a. auch die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2005 bis 2007 waren, ordnete der 15. Senat des Finanzgerichts Münster mit Beschluss vom 03.05.2011 zunächst an, dass über diesen Klagegegenstand in einem vom übrigen Verfahren 16

abgetrennten Verfahren verhandelt und entschieden werden solle, und gab sodann das abgetrennte Verfahren zuständigkeitshalber an den 14. Senat des Finanzgerichts Münster ab. Dort wurde das abgetrennte Verfahren zunächst unter dem Az.: 14 K 1584/11 G erfasst und anschließend mit Beschluss vom 26.05.2011 mit dem Verfahren 14 K 799/11 E verbunden und mit diesem unter dem Az.: 14 K 799/11 E, G fortgeführt.

Mit Urteil vom 15.07.2014 – 15 K 798/11 U wies der 15. Senat des Finanzgerichts Münster die bei ihm anhängige Klage des Klägers zu 1., die sich nach einer anderweitigen Erledigung im Übrigen allein noch gegen die für 2006 und 2007 ergangenen Umsatzsteuerbescheide vom 08.12.2009 richtete, ab. Zur Begründung führte er aus, der Kläger zu 1. habe mit seiner Tätigkeit als um Preisgelder spielender Pokerspieler umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil vom 15.07.2014 verwiesen. 17

Auf die von dem 15. Senat des Finanzgerichts Münster zugelassene Revision des Klägers zu 1. hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 30.08.2017 – XI R 37/14 allerdings sowohl das Urteil des 15. Senats vom 15.07.2014 als auch die von dem Beklagten für die Streitjahre 2006 und 2007 am 08.12.2009 erlassenen Umsatzsteuerbescheide sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.02.2011 auf. Der Kläger zu 1. habe – so die Begründung des BFH – in den Streitjahren keine steuerbaren Umsätze als Unternehmer ausgeführt, da zwischen seiner Teilnahme an Pokerturnieren, Internet-Pokerveranstaltungen und Cash-Games einerseits und den erhaltenen Zahlungen (Preisgeldern und Spielgewinnen) andererseits kein unmittelbarer Zusammenhang bestanden habe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des BFH vom 30.08.2017 Bezug genommen. 18

Nach dem Ergehen des Urteils des BFH vom 30.08.2017 wurde das vorliegende, die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre 2004 bis 2007 und die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen der Jahre 2005 bis 2007 betreffende Verfahren, dessen Ruhen auf Antrag der Beteiligten mit Beschluss vom 01.12.2014 angeordnet worden war, fortgesetzt (Beschluss vom 02.02.2018). 19

Die Kläger tragen zur Begründung ihrer Klagen vor, entgegen der Annahme des Beklagten sei der Kläger zu 1. als Pokerspieler nicht gewerblich tätig geworden. 20

Etwas anderes könne insbesondere nicht daraus abgeleitet werden, dass der Kläger zu 1. sich zunächst von seiner Arbeitgeberin habe beurlauben lassen und nach Ablauf dieses Urlaubs sein Arbeitsverhältnis endgültig beendet habe. Dies sei ausschließlich dem (schlechten) Gesundheitszustand der Klägerin zu 2. geschuldet gewesen. 21

Der Kläger zu 1. habe auch zu keinem Zeitpunkt Antrittsgelder erhalten. Soweit der Beklagte in diesem Zusammenhang darauf verweise, die eigene Website des Klägers zu 1. lege nahe, dass er als „Berufspokerspieler“ gewerblich tätig sei, sei darauf hinzuweisen, dass die Website von dem Veranstalter Poker „Poker“ veröffentlicht worden sei und die veröffentlichten Inhalte mit dem Kläger zu 1. weder abgesprochen noch abgestimmt gewesen seien. 22

Gleiches gelte für die Bezeichnung des Klägers zu 1. als „Poker 1“ bzw. „Poker 2“. Der Kläger zu 1. selbst habe diese Worte jedenfalls niemals benutzt. Dass der Kläger zu 1., der eine konkrete Vorstellung, was sich „definitorisch“ hinter dem Begriff „Poker 1“ verberge, weder gehabt habe noch habe, seinerzeit akzeptiert habe, als „Poker 1“ bezeichnet zu werden, habe aus heutiger Sicht sicherlich auch daran gelegen, dass der Veranstalter Poker „Poker“ Ende 2007/Anfang 2008 zu den bekanntesten und renommiertesten Anbietern gezählt habe und es 23

dem Kläger zu 1. aus diesem Grunde nicht unangenehm gewesen sei, mit diesem Veranstalter in Verbindung gebracht zu werden.

Mit dem Veranstalter Poker „Poker“ gebe es auch – wenn überhaupt, jedenfalls – keinen schriftlichen Vertrag. Vielmehr habe es nur „eine simple E-Mail“ dieses Veranstalters gegeben. Über „diese E-Mails“ verfüge der Kläger zu 1. – nach 10 Jahren sicherlich nachvollziehbar – allerdings nicht mehr. Nach der Erinnerung des Klägers zu 1. habe es sich auch lediglich um „eine kurze E-Mail“ gehandelt, in der ihm geringe „Gebühreenvorteile“ zugesichert worden seien, wenn er über diesen Veranstalter spiele, und die er zudem frühestens im Dezember 2007, vermutlich aber erst im Januar 2008 erhalten habe. Diese „Gebühreenvorteile“, bei denen es sich primär um Kosteneinsparungen gehandelt habe, hätten überdies nach der Erinnerung des Klägers zu 1. erst ab 2008 eine Rolle gespielt, so dass die Beziehung des Klägers zu 1. zum Veranstalter Poker „Poker“ für die Streitjahre ohnehin bereits aus zeitlichen Gründen nicht von Bedeutung sei. 24

Abgesehen davon verlange die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit in grundsätzlicher Hinsicht eine Tätigkeit, die auf Leistungsaustausch, mithin auf Erbringung einer Leistung gegen Entgelt gerichtet sei. Fehle es an der Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, fehle es zugleich auch an der für die Annahme gewerblicher Einkünfte nach der Entscheidung des erkennenden Senats vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E,G erforderlichen Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. 25

Ein Geldgewinn bei einem Pokerturnier könne aber schon deshalb kein Entgelt für eine Leistung sein, weil der Gewinner eines Turniers zwischen 30 % und 50 % des Preis-Pools erhalte, der sich jedoch aus den zuvor von allen Spielern – mithin auch des Gewinners – eingezahlten Teilnahmeentgelten abzüglich der bei dem Turnierveranstalter angefallenen Kosten und dessen Honorar für die Durchführung des Turniers zusammensetze. 26

Dementsprechend habe auch der XI. Senat des BFH in seinem Urteil vom 30.08.2017 – XI R 37/14 ausdrücklich festgestellt, dass ein „Berufspokerspieler“ keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbringe. Vielmehr sei Poker vor dem Hintergrund, dass der Erfolg eines Spielers ungewiss und nicht abhängig von dessen individuellen Fähigkeiten und Erfahrungen sei, kein Geschicklichkeitsspiel, sondern ein Glücksspiel. So habe denn auch der Kläger zu 1. ab 2008 trotz angeblich größerer Spielerfahrung und höherer Spielfähigkeit per Saldo durchgehend Verluste erzielt, obwohl er, wenn die ihm unterstellte überragende Expertise und ein sich daraus angeblich ergebender Vorsprung gegenüber seinen Mitspielern entscheidend gewesen wären, in den Jahren ab 2008 doch eigentlich Gewinne hätte erzielen müssen. 27

Hinzu komme, dass der Kläger zu 1. überhaupt erst Ende 2003 seine „erste Hand“ gespielt habe, mithin nicht nur in den Streitjahren 2004 bis 2006, sondern auch im Streitjahr 2007, in dem er nur an einem Turnier teilgenommen und dabei lediglich einen Gewinn in Höhe von X Euro erzielt habe, noch kein guter und geübter Pokerspieler, sondern lediglich ein auf gute Karten und glückliche Spielverläufe angewiesener Anfänger gewesen sei. 28

Demgegenüber könne sich der Beklagte auch nicht mit Erfolg auf die Entscheidung des XI. Senats des BFH vom 11.11.1993 – XI R 48/91 berufen. Denn der Sachverhalt, der dieser Entscheidung zugrunde gelegen habe, sei mit dem Sachverhalt im Streitfall weder in quantitativer noch in qualitativer Hinsicht vergleichbar. 29

Auch der Entscheidung des X. Senats des BFH vom 16.09.2015 – X R 43/12 sei nichts anderes zu entnehmen. Abgesehen davon, dass der X. Senat in dieser Entscheidung 30

lediglich festgestellt habe, dass eine Teilnahme an Pokerturnieren eine gewerbliche Tätigkeit sein könne und in dieser Entscheidung überdies keine Aussagen zur Qualifizierung von Gewinnen aus sogenannten Cash-Games gemacht habe, seien die Kriterien, auf die der X. Senat seine Entscheidung gestützt habe, in der Person des Klägers allesamt nicht gegeben.

Schließlich seien auch die von dem Beklagten im Schätzungswege angesetzten Beträge von ihrer Höhe her unzutreffend. Der Kläger zu 1. habe nicht nur seine Gewinne aus den sogenannten Cash-Games, sondern auch seine Gewinne aus den Pokerturnieren in bar auf sein Konto eingezahlt. Von daher habe die Erfassung der Gewinne aus Pokerturnieren zusätzlich zur Erfassung der von ihm auf sein Konto vorgenommenen Bareinzahlungen zu einer Verdoppelung der tatsächlich erzielten Gewinne geführt. Zu berücksichtigen sei in diesem Zusammenhang zudem, dass die eingezahlten Beträge lediglich den Saldo der über unterschiedliche Zeiträume erzielten Gewinne und erlittenen Verluste darstellten und der volle Ansatz mitgeteilter Gewinne auch deshalb falsch sei, weil die Mitteilung der Spielgewinne informatorisch gewesen und ohne Abzug der mit der Spielertätigkeit verbundenen Kosten und Verluste erfolgt sei. 31

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Kläger vom 15.04.2011, 25.07.2011, 15.08.2011, 28.11.2011, 31.01.2012, 09.08.2013, 19.11.2014, 09.03.2018, 06.04.2018, 29.05.2018 und 30.08.2018 Bezug genommen. 32

Die Kläger beantragen, 33

die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre 2004 bis 2007 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.02.2011 zu ändern und die Einkommensteuer für diese Jahre ohne Berücksichtigung der bislang ihrer Besteuerung zugrunde gelegten Einkünften des Klägers zu 1. aus Gewerbebetrieb niedriger festzusetzen, 34

hilfsweise, 35

die Revision zuzulassen. 36

Der Kläger zu 1. beantragt darüber hinaus, 37

die gegen ihn für die Streitjahre 2005 bis 2007 am 05.02.2010 ergangenen Gewerbesteuermessbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung ebenfalls vom 04.02.2011 aufzuheben, 38

hilfsweise, 39

die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klagen abzuweisen. 42

Der Beklagte ist nach wie vor der Auffassung, dass der Kläger zu 1. in den Streitjahren als „Berufspokerspieler“ gewerblich tätig gewesen sei. Dafür spreche, dass er in den Streitjahren regelmäßig an renommierten nationalen und internationalen Turnieren teilgenommen, wiederkehrende Gewinne aus Pokerspielen erzielt und damit seinen Lebensunterhalt bestritten sowie aufgrund seiner Spielerfolge einen hohen Bekanntheitsgrad erreicht habe. Hinzu komme auch die Selbstdarstellung des Klägers zu 1. in den Medien und im Internet sowie der Umstand, dass der Kläger zu 1. mittlerweile in der Nähe von Wiesbaden sogar eine 43

Wohnung angemietet habe, um in dem dortigen Spielkasino regelmäßig spielen zu können.

Demgegenüber könnten sich die Kläger auch nicht mit Erfolg auf die Entscheidung des XI. Senats des BFH vom 30.08.2017 – XI R 37/14 berufen. Denn wer ertragssteuerrechtlich Unternehmer sei, bestimme sich nicht danach, ob eine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbracht werde. Ertragsteuerlich sei vielmehr entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger einen der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannten Betriebe auf eigene Rechnung und Gefahr führe, mithin Unternehmerinitiative entfalten könne und ein Unternehmerrisiko trage, und letztlich aus seiner Tätigkeit einen sogenannten Totalgewinn erzielen wolle. 44

Für die Einstufung einer Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit müsse zudem hinzukommen, dass der Steuerpflichtige diese Tätigkeit selbständig und nachhaltig sowie mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt, mit ihr am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und es sich bei dieser Tätigkeit nicht um eine reine Vermögensverwaltung handelt. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall allesamt gegeben. Insoweit schliesse er (der Beklagte) sich den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 16.09.2015 – X R 43/12 und den Ausführungen des erkennenden Senats in seinem Urteil vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E,G an. 45

Beim Pokerspiel handele es sich entgegen der von den Klägern vertretenen Auffassung auch nicht um ein reines Glücksspiel. So sei Poker nach einer Studie des Forschungsinstituts für Glücksspiel und Wetten aus dem Jahre 2012 zwar unstreitig ein Spiel, der Ausgang eines Pokerspiels hänge jedoch nicht nur vom Glück, sondern auch von den Fähigkeiten, Kenntnissen und dem Grad der Aufmerksamkeit des jeweiligen Spielers ab. Da über einen größeren Zeitraum betrachtet jeder Spieler die gleichen guten und schlechten Karten erhalte, seien nur Anfänger auf gute Karten und glückliche Spielverläufe angewiesen, wenn sie dauerhaft gewinnen wollten. Gute und geübte Pokerspieler hingegen würden ihre Fähigkeiten nutzen, um Verluste bei schlechten Karten zu minimieren und Gewinne bei guten Karten zu maximieren. Ein guter Pokerspieler verfüge zudem über strategische Kenntnisse, um abzuschätzen, ob schlechte Karten dennoch zum Sieg genügen könnten. So habe denn auch der Kläger zu 1. in den auf die Streitjahre folgenden Jahren durchaus nicht nur Verluste erlitten, sondern insbesondere im Jahre 2008 bei einem Turnier ein Preisgeld von immerhin X USD vereinnahmt. 46

Auch der Höhe nach seien die der Besteuerung der Kläger bzw. des Klägers zu 1. im Schätzungswege zugrunde gelegten gewerblichen Einkünfte des Klägers zu 1. nicht zu beanstanden. Weder habe er (der Beklagte) dessen Turniergewinne in voller Höhe angesetzt noch habe er von dem Kläger zu 1. auf sein Bankkonto vorgenommene Bareinzahlungen pauschal zusätzlich berücksichtigt. Vielmehr seien den Gewinnen aus der Teilnahme des Klägers zu 1. an Pokerturnieren auch Ausgaben wie Fahrt- und Hotelkosten sowie Startgelder gegenüber gestellt und daraus die angesetzten Gewinne ermittelt worden. Da es der Kläger zu 1. versäumt habe, eine Aufstellung der tatsächlich von ihm erzielten Gewinne einzureichen und zu belegen, hätten die Kläger bzw. der Kläger zu 1. die jeder Schätzung aufgrund fehlerhafter bzw. unvollständiger Aufzeichnungen anhaftende Unsicherheit hinzunehmen. 47

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Beklagten vom 31.05.2011, 08.08.2011, 30.08.2011, 06.01.2012, 16.04.2018, 08.06.2018 und 06.07.2018 hingewiesen. 48

Im Übrigen wird Bezug genommen auf die von dem Beklagten vorgelegten Steuerakten sowie die beigezogenen Akten des Verfahrens 15 K 798/11 U. 49

Der Senat hat in der Sache am 12.10.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird ebenfalls Bezug genommen.	50
Entscheidungsgründe	51
Die Klage ist zum Teil begründet.	52
Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger zu 1. bereits in den Streitjahren 2004 bis 2006 aus einer Tätigkeit als „Berufspokerspieler“ steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Denn im Hinblick auf den unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Kläger, dass der Kläger zu 1. erst Ende 2003 seine „erste Hand“ gespielt hat, ist dessen Spielertätigkeit in diesen Jahren nach Überzeugung des Senats (noch) nicht als gewerbliche Tätigkeit, sondern als bloße Teilnahme an Glückspielveranstaltungen zu qualifizieren.	53
Seine Überzeugung stützt der Senat dabei auf die von dem Beklagten selbst zitierte Studie des Forschungsinstituts für Glückspiel und Wetten aus dem Jahre 2012, wonach der Ausgang eines Pokerspiels zwar für gute und geübte Pokerspieler nicht nur vom Glück, sondern auch von den Fähigkeiten und Kenntnissen sowie dem Grad der Aufmerksamkeit des jeweiligen Spielers abhängen, demgegenüber ein Anfänger jedoch auf gute Karte und glückliche Spielverläufe angewiesen ist, wenn er dauerhaft gewinnen will.	54
Der Senat sieht sich in seiner Überzeugung insbesondere auch nicht dadurch erschüttert, dass der Kläger zu 1. nach den Feststellungen des Beklagten bereits in 2005 aus seinen Turnierteilnahmen insgesamt schon einen nicht unerheblichen Gesamtgewinn erzielt hat. Denn zum einen wird man den Kläger zu 1. etwas mehr als ein Jahr nach Aufnahme seiner Spielertätigkeit und nach der Teilnahme an lediglich zwei Turnieren im Vorjahr wohl kaum bereits in 2005 als guten und geübten Pokerspieler einstufen können, der schon über derart große Fähigkeiten und umfangreiche Kenntnisse sowie hinreichende (Turnier-)Erfahrung verfügte, dass er nicht mehr auf gute Karten und glückliche Spielverläufe angewiesen war. Zum anderen deutet aber insbesondere auch der Umstand, dass der Kläger zu 1. aufgrund seiner Turnierteilnahmen im Jahre 2006 – wie in 2004 – insgesamt wieder einen Verlust verkraften musste, darauf hin, dass die Gewinne in 2005 wohl eher auf „Anfängerglück“, nicht jedoch auf bereits vorhandene Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrung basierten.	55
Abgesehen davon vermag der Senat aber auch nicht festzustellen, dass derKläger zu 1. in den Jahren 2004 bis 2006 den Entschluss, als „Berufspokerspieler“ tätig zu werden und aus dieser Tätigkeit letztlich positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen, bereits endgültig gefasst hatte. Dagegen spricht insbesondere die von dem Kläger zu 1. mit seiner damaligen Arbeitgeberin am 06.06.2005 geschlossene Vereinbarung, durch die er sich ausdrücklich die Möglichkeit gesichert hatte, seine nichtselbständige Tätigkeit wieder aufnehmen zu können.	56
Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass der Kläger zu 1. eventuell – wie der Beklagte vermutet – aus einer Teilnahme an Cash-Games auch bereits in den Streitjahren 2004 bis 2006 letztlich jeweils insgesamt einen(Spiel-)Gewinn erzielt hat. Denn abgesehen davon, dass von Seiten der Betriebsprüfung keinerlei verwertbare Feststellungen dazu getroffen wurden, aus der Teilnahme an welcher Art von Cash-Games denn diese Gewinne resultieren sollten, könnten etwaige Gewinne – sollten sie aus der Teilnahme des Klägers an reinen Glückspielen resultieren – ohnehin nur dann steuerlich überhaupt erfasst werden, wenn sich eine gewerbliche Tätigkeit des Klägers als „Berufspokerspieler“ feststellen ließe (vgl. Urteil des Senats vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E,G, EFG 2016, 1864).	57

Demgegenüber steht ebenfalls zur Überzeugung des Senats fest, dass der Kläger zu 1. spätestens ab dem Streitjahr 2007 als „Berufspokerspieler“ gewerblich tätig war.

Seine Überzeugung stützt der Senat insoweit darauf, dass der Kläger zu 1. dadurch, dass er sein früheres Arbeitsverhältnis endgültig beendet hatte, nicht nur deutlich gemacht hat, nach seiner Einschätzung nunmehr seinen Lebensunterhalt künftig durch seine Spielertätigkeit bestreiten zu können, sondern auch, zu wollen. 59

Soweit die Kläger in diesem Zusammenhang behaupten, die Entscheidung des Klägers zu 1. habe im Zusammenhang mit dem (schlechten) Gesundheitszustand der Klägerin zu 2. gestanden, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Abgesehen davon, dass gerade dieser Umstand es doch eigentlich nahe gelegt hätte, eine sichere Einkunftsquelle einer unsicheren vorzuziehen, fehlt für die Richtigkeit dieser Behauptung jeglicher Beleg. Hinzu kommt, dass der angebliche (schlechte) Gesundheitszustand der Klägerin zu 2. den Kläger zu 1. offenbar nicht davon abgehalten hat, – jedenfalls in dem Streitjahr 2007 und dem Folgejahr – seiner Spielertätigkeit intensiv und erfolgreich nachzugehen und dafür in späteren Jahren sogar eine Wohnung in der Nähe von X (Spielcasino) anzumieten. 60

Der Senat geht zudem im Hinblick auf die von dem Kläger zu 1. sowohl in dem Streitjahr 2007 als auch in dem Folgejahr aus der Teilnahme an Pokerturnieren sowie weiteren Pokerspielen erzielten Gewinne davon aus, dass er (der Kläger zu 1.) aufgrund seiner Teilnahme an insgesamt neun Turnieren sowie zahlreichen weiteren Pokerspielen in den Vorjahren nicht nur mittlerweile über eine umfangreiche Turnierfahrung, sondern auch über umfangreiche Kenntnisse sowie geschulte Fähigkeiten verfügte, die ihn, um dauerhaft Gewinne zu erzielen, nicht mehr von guten Karten und glücklichen Spielverläufen abhängig machten. 61

Der Senat sieht sich in seiner Überzeugung auch nicht dadurch erschüttert, dass der Kläger zu 1. – nach Angaben der Kläger – ab 2009 aufgrund von Teilnahmen an Pokerspielen überwiegend Verluste erlitten haben soll. Denn für die Richtigkeit auch dieser Behauptung fehlt wiederum jeglicher Beleg. 62

Der Senat sieht sich in seiner Auffassung vielmehr insbesondere auch dadurch bestärkt, dass der Kläger zu 1. – nach eigenen Angaben der Kläger – Ende 2007/Anfang 2008 von dem Veranstalter Poker „Poker“ angesprochen wurde und anschließend von diesem Veranstalter als „Poker 1“ „vermarktet“ und durch Einräumung von „Gebührevorteilen“ finanziell gefördert wurde. Dass dem – wie die Kläger glauben machen wollen – keinerlei Vereinbarung bzw. Vertrag zwischen dem Veranstalter Poker „Poker“ und dem Kläger zu 1. zugrunde gelegen haben soll, hält der Senat für schlicht nicht glaubhaft. 63

Zwar lässt sich aufgrund – nach Angaben der Kläger – insoweit nicht mehr vorhandener Unterlagen weder der genaue Zeitpunkt der Kontaktaufnahme des Veranstalters Poker „Poker“ zu dem Kläger zu 1. noch der genaue Inhalt der getroffenen Abreden feststellen. Dies geht jedoch zulasten der Kläger bzw. des Klägers zu 1. Denn durch die Vereinbarung von „Gebührevorteilen“, mithin geldwerten Vorteilen, für etwaige Spielteilnahmen des Klägers zu 1. wurde eine auf Leistungsaustausch gerichtete Beziehung zwischen dem Kläger zu 1. und dem Veranstalter Poker im Sinne der Entscheidung des XI. Senats des BFH vom 30.08.2017 – XI R 37/14 (a.a.O.) begründet mit der Folge, dass der Kläger zu 1. durch die Begründung dieser Beziehung zu einem Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts wurde und allein schon deshalb verpflichtet gewesen wäre, diese Unterlagen aufzubewahren. Abgesehen davon hätte sich ihm eine Aufbewahrung dieser Unterlagen aber auch schon im Hinblick auf die seit Januar 2008 laufende Außenprüfung, deren Gegenstand seine 64

Spielertätigkeit war, sowie die anschließenden Rechtsbehelfs- und Klageverfahren aufdrängen müssen.

In der Person des Klägers zu 1. lagen im Streitjahr 2007 überdies die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor. So hat der Kläger seine Tätigkeit als Pokerspieler nicht nur im Sinne dieser Norm selbständig und nachhaltig sowie mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hat, sondern sich mit seiner Tätigkeit auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat. 65

Von der Beteiligung eines Steuerpflichtigen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auszugehen, wenn er seine Tätigkeit bzw. Leistung am Markt gegen Entgelt für Dritte äußerlich erkennbar anbietet, wobei es ausreicht, wenn er sich dabei nur an einen begrenzten Kreis von Personen (Verkehrskreis) wendet (vgl. Urteil des Senats vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E,G, a.a.O). 66

Danach hat sich im Streitfall auch der Kläger zu 1. zumindest ab dem Streitjahr 2007 am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, in Gestalt des Verkehrskreises der Turnierpokerspieler, dadurch beteiligt, dass er den Veranstaltern der von ihm besuchten Pokerturniere oder sonstigen Pokerspielen – wie jeder andere Teilnehmer auch – die öffentliche Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten (Spieltätigkeit) antrug und ihm hierfür als Entgelt im vorgenannten Sinne ein von seiner – mitunter auch von einer Gewinnchance beeinflussten – Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt wurde bzw. von dem Veranstalter Poker „Poker“ zusätzlich sogar auch noch „Gebührevorteile“ gewährt wurden. Der Senat hält insoweit an seiner Rechtsauffassung fest, die er bereits in seinem, dem Kläger zu 1. bekannten Urteil vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E,G (a.a.O.) vertreten hat. 67

Demgegenüber kann sich der Kläger zu 1. im Streitfall – jedenfalls für das Streitjahr 2007 – auch nicht (mehr) mit Erfolg darauf berufen, dass er noch Anfänger gewesen sei und dass für ihn das Pokerspiel nach wie vor ein Glückspiel gewesen sei. Denn dies ist – wie oben bereits dargelegt – nach Überzeugung des Senats jedenfalls in diesem Streitjahr gerade nicht mehr der Fall gewesen. 68

Die von dem Beklagten bei seiner Einkommensteuerfestsetzung für 2007 im Schätzungsweg angesetzten gewerblichen Einkünfte des Klägers zu 1. sind zudem – jedenfalls im Ergebnis – nicht zu beanstanden. 69

Der Beklagte war zu einer Schätzung der Einkünfte des Klägers zu 1. aus seiner als gewerblich einzustufenden Spielertätigkeit gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO) dem Grunde nach berechtigt, da der Kläger zu 1. – obwohl gewerblich tätig – die von ihm aus seiner Spielertätigkeit erzielten gewerblichen Einkünfte nicht in einer den Anforderungen der §§ 145 ff. AO entsprechenden Buchführung erfasst bzw. in einer den genannten Normen entsprechenden Form aufgezeichnet hat. 70

Auch gegen die Höhe der von dem Beklagten im Schätzungswege angesetzten gewerblichen Einkünfte des Klägers zu 1. bestehen aus Sicht des Senats keinerlei Bedenken. 71

Denn liegen – wie im Streitfall – die Voraussetzungen für eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen aufgrund der Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten durch einen Kläger vor, ist die Finanzbehörde bzw. im finanzgerichtlichen Verfahren gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz der Finanzgerichtsordnung (FGO) das Finanzgericht im allgemeinen nicht nur berechtigt (vgl. Urteil des BFH vom 29.03.2001 – IV R 67/99, BStBl. II 2001, 484), sondern je nach den 72

Umständen des Einzelfalls sogar verpflichtet, bei der von ihr bzw. ihm vorzunehmenden Schätzung in dem gegebenen Schätzungsrahmen an die oberste Grenze zu gehen (vgl. Urteil des BFH vom 09.03.1967 – IV 184/63, BStBl. III 1967, 349; Beschluss des BFH vom 25.01.1990 – IV B 140/88, BFH/NV 1990, 484), d. h. die Besteuerungsgrundlagen sind von der Finanzbehörde bzw. dem Finanzgericht nach dem für den Kläger ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festzustellen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze dürften die von dem Beklagten im Schätzungswege angesetzten Einkünfte des Klägers zu 1. aus Gewerbebetrieb eher zu niedrig als zu hoch in Ansatz gebracht worden sein. Denn der Beklagte hat sich mit dem Ansatz des von dem Kläger zu 1. in 2007 – wie auch immer – ermittelten „Pokerergebnisses“ in Höhe von X Euro begnügt, obwohl der Kläger zu 1. in 2007 insgesamt einen – wie auch immer ermittelten – (Spiel-)Gewinn in Höhe von X Euro erzielt hatte und dieser Gewinn – selbst wenn er in Höhe des X Euro übersteigenden Betrages aus einer Teilnahme des Klägers zu 1. an reinen Glücksspielen resultieren sollte – wegen eines insoweit anzunehmenden örtlichen und sachlichen Zusammenhangs mit der als gewerblich einzustufenden Tätigkeit des Klägers zu 1. als „Berufspokerspieler“ insgesamt als steuerpflichtig zu beurteilen ist (vgl. Urteil des Senats vom 18.07.2016 – 14 K 1370/12 E, G, a. a. O.). Für den Senat ist darüber hinaus nicht einmal ansatzweise ersichtlich, dass beim Kläger zu 1. in 2007 als Betriebsausgaben zu berücksichtigende Aufwendungen in einer den Betrag von X Euro übersteigenden Höhe angefallen sein könnten. Da jedoch für das finanzgerichtliche Verfahren aus § 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ein Verböserungsverbot abgeleitet wird, belässt es der Senat in Ausübung seines eigenen Schätzungsrechts bei der Schätzung des Beklagten.

Danach waren die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2005 und 2006 aufzuheben. Im Übrigen wird die Berechnung der für die Streitjahre 2004 bis 2006 nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen festzusetzenden Einkommensteuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 151 Abs. 1 und Abs. 2 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10 und 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

zugleich für den urlaubsbedingt an der

Beifügung seiner Unterschrift bzw. Signatur

gehinderten Richter am Finanzgericht