

---

**Datum:** 10.03.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 3030/15 E,G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:0310.11K3030.15E.G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuer-Bescheid für 2009 und der Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid 2009, jeweils vom 19.01.2021, werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der sich danach ergebenden Einkommensteuer 2009 und des sich danach ergebenden Gewerbesteuer-Messbetrags 2009 werden dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens bis zum 22.01.2021 tragen der Kläger zu 75 % und der Beklagte zu 25 %. Die Kosten des Verfahrens ab dem 23.01.2021 werden dem Kläger zu 70 % und dem Beklagten zu 30 % auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand 1

Streitig ist im Rahmen des Einkommensteuer- und Gewerbesteuer-Messbetragsbescheids für 2009, ob die Gewinne des Klägers aus dem Spielen von Online-Poker steuerpflichtige Einkünfte bzw. der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne darstellen. 2

Der Kläger ist im Streitjahr 2009 zwanzig Jahre alt geworden, war ledig und wohnte in dem elterlichen Haushalt. Seine Schulausbildung schloss er im Sommer 2008 mit der Allgemeinen Hochschulreife ab. Er absolvierte seit dem Wintersemester 2008/2009 den Bachelor-Studiengang Mathematik mit dem Nebenfach Physik an der Universität A. Die Vorlesung Analysis 1 (Vorlesungsveranstaltungen, Tutorium und Klausur) hatte er bereits im Wintersemester 2005/2006 im Rahmen des Programms „Studieren ab 16“ an der Universität A besucht. Dieses Programm lief neben der Schule. Er war für die Universitäts-Veranstaltungen vom Schulunterricht freigestellt worden. Den an das Bachelor-Studium anschließenden Master-Studiengang Mathematik mit dem Schwerpunkt Analysis beendete er im Frühjahr 2015.

Der Kläger spielt seit September 2007 – neben weiteren Computerspielen – im Internet in sog. Einzelspielen (Cash-Games) Poker (im Folgenden: Online-Poker) in der Spielvariante Texas Hold'em. Mit dem Pokern fing er auf einen Hinweis eines Kollegen aus seinem Schachverein hin an. Er sei auf ein Pokerforum und dort enthaltene Artikel für Einsteiger hingewiesen worden. Aufgrund der Teilnahme an einem Quiz habe er dann ein Spielguthaben von 50 US-Dollar für Online-Pokerspiele erhalten, welches er bei dem Online-Pokeranbieter B habe nutzen können. Er habe zunächst Cent-Beträge als Einsätze (sog. Blinds) genutzt; in 2007 ca. 0,10 bis 0,25 US-Dollar pro Einsatz und in 2008 ca. 0,25 bis 0,50 US-Dollar. Er erzielte bis Ende 2008 einen Gesamtgewinn von ca. 1.000 US-Dollar, der sich auf ca. 250 US-Dollar im Jahr 2007 und ca. 750 US-Dollar im Jahr 2008 verteilte. Im Jahr 2008 nahm er an zwei „Online-Turnieren“ auf dem Online-Portal B teil. Für die Turniere habe sich – wie der Kläger ausführt – jeder gegen die Zahlung eines Buy-Ins von 11 US-Dollar registrieren können und habe bei einer guten Platzierung ein Preisgeld erhalten. Die Dauer seiner Teilnahme bis zu seinem Ausscheiden bei den Turnieren habe jeweils ca. drei Stunden betragen. Die Spielzeiten, in denen er 2007 und 2008 Online-Poker spielte, betragen geschätzt fünf bis zehn Stunden im Monat, wobei genaue Zeitverteilungen und eine genaue Bestimmung der monatlichen Zeiten nicht mehr rekonstruierbar sind.

Der Kläger spielte im Streitjahr 2009 bei vier Online-Portalen (C, B – mit zwei Benutzernamen/Nicknames –, D, E) Poker. Bei B spielte der Kläger mit den Benutzernamen X und Y, wobei es sich um einen Wechsel des Benutzernamens handelte, d.h. er spielte nicht zeitgleich mit beiden Benutzernamen. Ab ca. Frühjahr 2009 spielte er daneben noch auf dem Online-Portal D, ab dem 15.08.2009 bei C und ab dem 19.10.2009 bei E. Turniere spielte er im Streitjahr 2009 nicht.

Seine Einsätze erhöhte der Kläger ab Anfang des Jahres 2009 über einstellige zu einem niedrigen zweistelligen US-Dollar-Betrag. Ab und zu spielte er auch mal bis zu 50 US-Dollar-Einsätze, was seinen Angaben nach aber selten vorkam.

Er spielte im Jahr 2009 insgesamt geschätzte 446 Stunden, die sich wie folgt aufteilen: Januar bis Mai je 15 Stunden, Juni 20 Stunden, Juli 37 Stunden, August 39 Stunden, September 125 Stunden, Oktober 55 Stunden, November 40 Stunden, Dezember 55 Stunden. Für den Zeitraum Januar bis Juni 2009 lagen insoweit keine Daten mehr vor, so dass es sich um reine Schätzungen handelte. Die Stundenangaben sowie die Aufteilung auf die einzelnen Monate sind zwischen den Beteiligten unstrittig.

Bei diesen Stundenangaben handelt es sich um die tatsächlich von dem Kläger aufgewendeten Stunden, d.h. die Stunden, in denen er vor dem Computer gesessen und Online-Poker gespielt hat. Soweit man die von den Online-Portalen jeweils angegebenen Spielzeiten zusammenrechnet, ergibt sich für Juli bis Dezember 2009 – für den Zeitraum, in dem noch Daten vorlagen – eine Gesamtspielzeit von 673 Stunden, die sich wie folgt aufteilt:

<u>Stunden</u>						tatsächlich
<u>Spieldauer</u>	<u>C</u>	<u>B</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Summe</u>	<u>aufgewendet</u>
Jul 09	0,00	14,92	33,40	0,00	48,32	38
Aug 09	32,72	21,85	34,07	0,00	88,64	45
Sep 09	93,23	51,17	107,13	0,00	251,53	125
Okt 09	36,83	39,75	30,95	3,98	111,51	55
Nov 09	36,68	19,22	14,17	2,17	72,24	40
Dez 09	49,70	28,69	9,27	13,15	100,81	55

Die höhere „Gesamtspielzeit bei allen Online-Portalen“ (vorletzte Spalte) ergibt sich daraus, dass der Kläger auch zeitgleich bei mehreren Online-Portalen spielte. Durch das zeitweise gleichzeitige Spielen auf mehreren Portalen ist die reine Betrachtung der Summe der Spielzeiten in den einzelnen Portalen entsprechend höher, stellt aber nicht den tatsächlichen Zeitaufwand dar.

10

Der Kläger spielte während der Semesterferien grundsätzlich eher tagsüber, während des Semesters eher abends und am Wochenende, jedoch nie nachts. Das Semester ging bis Mitte Juli 2009, danach schlossen sich die Klausuren bis Mitte August an. Der Monat September 2009 war komplett vorlesungsfrei. Ab Oktober hatte er wieder Vorlesungen an der Universität.

11

In den Jahren 2010 bis 2013 spielte der Kläger bei insgesamt siebzehn Online-Portalen. Aufgrund von Benutzernamenwechseln hatte er in der Zeit von 2009 bis 2013 insgesamt 29 Online-Spielerkonten.

12

Es galten in den Online-Portalen jeweils die von dem Anbieter aufgestellten Rahmenbedingungen des virtuellen Pokertisches (z.B. Höhe der Mindesteinsätze, Währung, Möglichkeit der Einsätze). In den jeweiligen Online-Portalen kann man sich nach der Anmeldung „manuell“ bei einem oder bei verschiedenen Tischen auf Wartelisten setzen lassen. Sofern ein Platz an einem (virtuellen) Tisch, an dem man sich auf die Warteliste hat setzen lassen, frei wird, wird man von dem Online-Portal an einen dieser Tische zugewiesen. Das jeweilige Online-Portal behält von dem sog. Pot (von der Summe der Einsätze aller Spieler) einen prozentualen Anteil als sog. Spielgebühr („Rake“) ein. Für eine Spielentscheidung stehen einem Spieler bei der Spielvariante Texas Hold´em in der Regel 20 bis 30 Sekunden zur Verfügung. Bis auf den Online-Benutzernamen und dessen Nationalität erhält man keine weiteren Informationen über die Mitspieler am Tisch. Ohne an einem Tisch zugewiesen zu sein bzw. zu sitzen, kann man, soweit man bei dem Portal angemeldet ist, die auf dem Tisch liegenden Gemeinschaftskarten sehen, nicht jedoch die Handkarten der einzelnen Spieler. Beim sog. Showdown, d.h. am Ende der vierten Spielrunde, kann ein Zuschauer lediglich sehen, wer das Spiel bzw. die Hand gewonnen hat, nicht jedoch dessen Handkarten. Soweit man selbst an einem Tisch spielt, ist für einen nicht ersichtlich, ob und wie viele Zuschauer es gibt, die nicht Mitspieler am Tisch sind.

13

Der Kläger nutzte während seiner Spielzeiten die von den Online-Portalen unabhängige Software F, die ihm 2008 kostenlos zur Verfügung gestellt wurde. Die Software dient der Einsichtnahme in Statistiken betreffend der aktuell am Tisch befindlichen Mitspieler. Sie bietet umfangreiche Auswertungsmöglichkeiten bzw. Statistiken. Die Software ist von dem Kläger in der Regel zeitgleich mit dem jeweiligen Online-Portal gestartet und genutzt worden. Die Statistiken bzw. die von dem Nutzer der Software F gewünschten Statistiken/Auswertungen werden neben den einzelnen Mitspielernamen am virtuellen Pokertisch angezeigt. Die Software kann dahingehend angepasst werden, dass nur die Statistiken angezeigt werden, die von dem Nutzer gewünscht werden. F speichert die jeweiligen Spielinformationen des eigenen Spiels sowie das Spiel der am Tisch beteiligten Mitspieler und wertet sie aus. Dabei werden u.a. der eigene Handverlauf, die Handverläufe der anderen am Tisch befindlichen Mitspieler, die Einsätze, die Gemeinschaftskarten und die Handkarten im Falle der Beendigung des Spiels durch einen sog. Showdown sowie die Art und der Zeitpunkt der Beendigung der Spiele während der Setzrunden durch die Software gespeichert. Die in der Statistik erfassten Spiele sind davon abhängig, dass der Mitspieler immer unter demselben und nicht unter verschiedenen Benutzernamen spielt. Ein Mitspieler, der diese Software auch nutzt, erhält dieselben Informationen über die Spiele mit ihm, soweit er selbst auch mit dem gleichen Benutzernamen an den Spielen teilnimmt. Der Kläger nutzte nach seinen Angaben während seiner Spiele in der Regel die Statistik über die Anzahl der gespielten Hände des Mitspielers, mit denen ein Einsatz getätigt wurde, die Statistik über die Tendenz des Gegners, ob er „tight“ oder „loose“ (umgangssprachlich ob er eher passiv oder aggressiv) spielt sowie die Beobachtung des eigenen aktuellen Ergebnisses, um die eigene Erfolgsbilanz insbesondere beim zeitgleichen Spielen an mehreren Tischen im Blick zu behalten. Es handele sich bei diesen Statistiken um die Standardkonfiguration bei F.

14

Der Spieler erhält bei den einzelnen Portalen einen sog. Spielerstatus und nimmt jeweils an einem Bonusprogramm teil. Der konkrete Spielerstatus auf B im Streitjahr 2009 konnte von dem Kläger trotz Nachfrage nicht mehr ermittelt werden. Bei C hatte er ab dem 19.08.2009 den Status „Gold Star“ und ab dem 29.08.2009 den Status „Platinum Star“. In dem Zeitraum vom 19.09.2010 bis zum 01.08.2014 hatte er den Status SuperNova, den zweithöchsten Status. Soweit es auf den anderen Online-Portalen einen Spielerstatus gab, war dieser – nach der heutigen Einschätzung des Klägers – eher gering, bei einer Skala zwischen 1 (schlecht) und 10 (sehr gut) bei nicht über 4.

15

Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass im Streitjahr 2009 insgesamt Gewinne bzw. Einkünfte in Höhe von 82.826,05 EUR streitbefangen sind. Dieser Betrag entfällt auf die einzelnen Online-Portale wie folgt:

16

<b>Gesamt-</b>	
<b>gewinne</b>	<u>US-Dollar</u>
C	30.399,52
B	71.776,80
D	22.009,29
E	-9.702,50

17

Boni (geschätzt)	<u>7.500,00</u>
Summe	121.983,11
	umgerechnet
	82.826,05 €

In dem Zeitraum Juli bis Dezember 2009 erzielte der Kläger monatsbezogen folgende Ergebnisse in allen Online-Portalen gemeinsam:

18

<b><u>Gesamt-</u></b>	
<b><u>gewinne</u></b>	<u>US-Dollar</u>
Jul 09	1.954,00
Aug 09	6.433,00
Sep 09	17.688,00
Okt 09	55.312,00
Nov 09	36.157,00
Dez 09	-8.869,00

19

In den dem Streitjahr nachfolgenden Jahren 2010 bis 2013 erhöhten sich – so die Erinnerung des Klägers – seine Einsätze auf bis zu 250 bis 300 US-Dollar; es seien minimal 25 US-Dollar und maximal 300 US-Dollar eingesetzt worden. Ab 2010 wandte der Kläger sich über Skype auch an einen Dritten, der sich an einem möglichen Gewinn oder Verlust derart „beteiligt“ hat, dass dieser im Falle des Gewinns 20 – 30 % des Gewinns von ihm bekam und der Dritte im Falle des Verlierens 20 – 30 % des Verlusts an ihn zu zahlen hatte. Die entsprechenden Zahlungen wurden über das Online-Portal C abgewickelt. Es bestand dort die Möglichkeit, eine „Überweisung“ auf ein anderes Konto vorzunehmen. Bei dem Dritten handelte es sich immer um dieselbe Person. An den von dem Kläger seit 2009 bis 2013 insgesamt gespielten ca. 784.000 Händen war der Dritte an ca. 4.000 Händen beteiligt.

20

Für das im vorliegenden Verfahren streitbefangene Jahr 2009 reichte der Kläger seine Einkommensteuer- und Gewerbesteuer-Erklärung am 26.05.2014 beim Beklagten ein, in denen er jeweils einen Gewinn als Online-Poker-Spieler in Höhe von 105.000,- EUR erklärte. In einem den Erklärungen beigelegten Schreiben führte er ergänzend aus: Er sei aufgrund der Entscheidung des Finanzgerichts Köln zu dem bundesweit bekannten Pokerspieler Eddy Scharf verunsichert und gebe daher die Steuererklärungen ab. Anders als Eddy Scharf spiele er jedoch ausschließlich im Internet und nehme an keinen anderen Veranstaltungen, öffentlichen Pokerturnieren oder Ähnlichem teil. Er sei daher der Ansicht, dass es sich bei seinen Gewinnen lediglich um Überschüsse aus gelegentlichem Glücksspiel handele, die

21

nicht der Einkommensteuer und nicht der Gewerbesteuer unterlägen. Er habe den angegebenen Gewinn wie folgt ermittelt: Er habe die Datenbanken der Online-Portale, in denen die entsprechenden Spielgewinne und -verluste in US-Dollar dargestellt seien, ausgewertet und den Gewinn in US-Dollar pro Spielanbieter ermittelt. Danach habe er die in US-Dollar angegebenen Beträge in Euro umgerechnet. Den so ermittelten Betrag habe er um einen Sicherheitszuschlag erhöht und entsprechend gerundet.

Der Beklagte erließ unter dem 27.06.2014 den gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuer-Bescheid für 2009, in dem er erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 105.000,- EUR ansetzte. Er erließ zudem unter dem 08.07.2014 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid für 2009, in dem er ebenfalls einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 105.000,- EUR ansetzte. 22

In den Einkommensteuer- und Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheiden der im vorliegenden Verfahren nicht streitbefangenen Jahre 2010 bis 2013 setzte der Beklagte jeweils erklärungsgemäß Einkünfte bzw. Gewinne in Höhe von 445.000,- EUR (2010), 645.000,- EUR (2011), 735.000,- EUR (2012) und 400.000,- EUR (2013) an. 23

Der Kläger legte gegen die Bescheide für 2009 bis 2013 Einspruch ein. 24

Im Laufe des Einspruchsverfahrens führte der Beklagte eine Außenprüfung bei dem Kläger für das Streitjahr 2009 und die Jahre 2010 bis 2013 durch. In dem Bericht über die Außenprüfung vom 29.05.2015 führten die Prüfer aus: Die Gewinne aus den Online-Poker-Spielen seien als Einkünfte im Sinne des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren, weil der Kläger sich jahrelang erfolgreich unter Berücksichtigung seiner besonderen Fähigkeiten betätigt habe. Er habe mindestens seit 2009 in erheblichem Umfang Poker in Online-Portalen gespielt. Dies sei insbesondere aus den Auswertungen der 29 Online-Spielkonten erkennbar, wonach er während einer Gesamtspieldauer von 5.572 Stunden und 23 Minuten 784.314 Hände gespielt habe. Er sei dadurch selbständig und nachhaltig tätig gewesen. Des Weiteren habe er sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, weil er eine Tätigkeit gegen Entgelt am Markt erkennbar angeboten habe. Die spielerischen Fähigkeiten seien als Dienstleistung gegenüber Veranstaltern und Mitspielern öffentlich dargeboten und ein Geldgewinn in Aussicht gestellt worden. Das Erlangen der Geldgewinne sei bei der Betätigung des Klägers dabei wesentlich von seinen Fähigkeiten und weniger – wie bei nicht steuerbaren Glücksspielen – vom Zufall abhängig gewesen. Unstreitig enthalte das Pokerspiel sowohl Zufalls- als auch Geschicklichkeitsmomente. Bei der Pokervariante Texas Hold´em, die über mehrere Runden ohne die Möglichkeit des Abbruchs unter Mitnahme von Gewinnen laufe, überwiege laut herrschender Meinung aber die Geschicklichkeitskomponente. Aufgrund seines Studiums der Mathematik und der Physik habe der Kläger die notwendigen Voraussetzungen für die erfolgreiche Anwendung und Erstellung dieser schwierigen Wahrscheinlichkeitsrechnungen. Auch der lange Zeitraum des Spielens - laut eigener Aussage seit 2007 - zeige den Erwerb der besonderen strategischen Fähigkeiten. Diese habe er durch die aktive Nutzung des Programms F unterstützt. Ziel dieser Auswertungen durch das Programm sei es, die Rentabilität des eigenen Spiels zu steigern. Diese Datenanalysen könnten in die Spielentscheidungen einbezogen werden. Auch seine weiteren Hobbies, das Spielen von Schach sowie das Go-Spiel unterstützten seine strategischen Fähigkeiten, da diese Spiele ebenfalls erhebliche strategische Überlegungen des Spielers erforderten. Schließlich würden auch seine Erfolge bestätigen, dass der Glücksspielfaktor minimiert gewesen sei und vorliegend hinter die Geschicklichkeitskomponente zurücktrete. Der Kläger habe mit 25

Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, da er mit der Teilnahme an den Online-Poker-Spielen einen Totalgewinn angestrebt habe. Insbesondere habe er auch tatsächlich hohe Gewinne erzielt. Im gesamten Prüfungszeitraum habe er 1.988.404,82 EUR erspielt und somit einen Totalgewinn erwirtschaftet. Darüber hinaus habe der Kläger in einem nicht benannten und nicht bezifferten Umfang Dritte an seinen Spielen beteiligt. Die Betätigung des Klägers habe auch den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten und entspreche nach der Verkehrsanschauung dem Bild eines Gewerbetreibenden. Die kontinuierliche, regelmäßige und erfolgreiche Teilnahme an Poker-Spielen belege das Kriterium eines Gewerbebetriebs. Nach den Gesamtumständen liege ein Gewerbebetrieb vor. Als Anlage 1 zum Bericht ist eine Aufstellung der „Gesamtspieldauer – Hände“ sowie der Gesamtgewinne beigefügt. Dabei sind für 2009 bis 2013 zu den einzelnen Online-Portalen und Spielerkonten die jeweilige Gesamtspieldauer sowie die gespielten Hände angegeben. Als Anlage 2 sind die ermittelten Gewinne für die einzelnen Online-Portale und Spielerkonten aufgelistet.

Die Einsprüche gegen die Bescheide für 2010 bis 2013 ruhen im Hinblick auf den Ausgang des vorliegenden Klageverfahrens. Zu den in den Jahren 2010 bis 2013 erzielten Gewinnen erklärte der Kläger im vorliegenden Verfahren, dass die in den Einkommensteuer-Erklärungen angegebenen Beträge Sicherheitszuschläge enthielten. Die von ihm ermittelten tatsächlichen Gewinne betrügen umgerechnet 385.786,69 EUR (2010), 557.897,07 EUR (2011), 635.576,38 EUR (2012) und 395.718,86 EUR (2013). 26

Den Einspruch gegen den Einkommensteuer-Bescheid für 2009 sowie den Einspruch gegen den Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid 2009 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom 26.08.2015 als unbegründet zurück. 27

Der Kläger hat am 28.09.2015 Klage erhoben. Das Verfahren ruhte nach der Durchführung eines Erörterungstermins zunächst aufgrund beim Bundesfinanzhof anhängiger Verfahren. 28

Zur Begründung der Klage trägt der Kläger vor: Der im vorliegenden Fall zu entscheidende Sachverhalt unterscheide sich wesentlich von den von der Rechtsprechung entschiedenen Fallgestaltungen. Im Gegensatz zu den bisher entschiedenen Verfahren habe er ausschließlich-Cash Games gespielt. Da er dem Spielen von Poker nur als Hobby nachgegangen sei und zeitgleich sein Studium betrieben habe, sei auch eine Teilnahme an Turnieren aufgrund der dafür notwendigen Zeit nicht sein Ziel gewesen. Das Online-Pokerspielen sei sowohl von außen betrachtet als auch von seiner subjektiven Seite aus so zu sehen, dass er während seines Studiums eine Zeit lang ein glückliches Händchen, eine sog. Glückssträhne gehabt habe. Der Gesamtgewinn der Jahre 2007 und 2008 habe ihn in die Lage versetzt, höhere Einsätze bei den einzelnen Online-Pokerspielen zu setzen. Die „Gewinnspirale“, von der man habe sprechen können, habe sich im Jahr 2009 fortgesetzt, so dass er dazu übergegangen sei, nicht mehr nur Einsätze im Cent-Bereich zu spielen. Die Steigerung seiner Spieleinsätze im Verlauf des Jahres 2009 habe sich auch vor dem Hintergrund ergeben, dass er die in den Foren befindlichen Spieler, die höhere Einsätze gespielt hätten, bewundert habe. Er habe aufgrund eines im Forum von G stattfindenden Rollenspiels vermehrt Chat-Kontakt zu anderen Spielern gehabt und hierdurch sei sein Interesse an etwas höheren Einsätzen geweckt worden. Er sei nicht nach außen aktiv geworden und habe nicht die Absicht gehabt, mit dem Online-Pokerspielen seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Es habe im Übrigen auch noch die im Jahr 2015 durchgeführte Außenprüfung in seinem Kinderzimmer im elterlichen Haushalt stattgefunden bzw. sei dort begonnen worden. Von einem gewerbeähnlichen Auftreten könne insoweit keine Rede sein. Er habe – entgegen der Auffassung des Beklagten – keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. 29

Der Beklagte verkenne im Übrigen das Zustandekommen der Anzahl der Spielerkonten/Accounts. So rege zum Beispiel B selbst an, die sog. Nicknames zu wechseln, damit das Glücksmoment durch fehlende Wiedererkennung erhöht werde. Die Anlage eines Accounts dauere ca. 2 Minuten. Er, der „Fixed-Limit“ als eines der Lieblingsspiele ansehe, habe damit offenkundig nur wenig Gleichgesinnte. Um dennoch möglichst viele Fixed-Limit-Partien spielen zu können, habe er bei vielen verschiedenen Anbietern gespielt. So erkläre sich auch die entsprechende Anzahl an Accounts. Im Übrigen könnten auch die althergebrachten Rechtsprechungsgrundsätze nicht eins zu eins auf die nunmehr bestehenden technischen Möglichkeiten übertragen werden. Es sei rechtlich etwas anderes, ob jemand in den 60/70-iger Jahren diverse Konten bei Banken eröffnet habe oder bei verschiedensten Spielbanken präsent gewesen sei, er mithin einen wesentlichen Aufwand gehabt und dadurch möglicherweise den Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten habe, oder ob dies heute durch Online-Tätigkeiten von zu Hause aus innerhalb weniger Stunden erfolgen könne. Es werde zudem in Abrede gestellt, dass sein Aufwand größer gewesen sei als bei der Verwaltung eines eigenen Depotkontos, einer Online-Broker-Tätigkeit einer Privatperson. Sein Fall sei vergleichbar mit der Anlage und Vermehrung von Kapital. Seine Tätigkeit gehe mithin auch nicht über die reine Vermögensverwaltung hinaus. Anders als bei der Führung eines Depots mit Aktien, Optionsscheinen, Zertifikaten, etc. sei vorliegend § 20 EStG aber nicht einschlägig.

Er habe sich auch nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Es liege bereits kein Anbieten einer Tätigkeit am Markt gegen Entgelt vor. Denn bei seinen Einnahmen handele es sich um klassische nicht steuerbare Glücksspieleinkünfte. Aber selbst wenn man das Spielen von Online-Poker als Betätigung am allgemeinen Markt beurteilen wolle, erhalte er als Teilnehmer hierfür kein Geld, da es sich – anders als z.B. bei Antrittsprämien – um auf Zufall beruhende Gewinne handele. Anders als vom BFH in seinem Urteil vom 11.11.1993 XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622, ausgeführt, habe er auch keinesfalls nachhaltige Spielverträge abgeschlossen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der ab 2010 erfolgten Beteiligung eines Dritten. Dabei bleibe zunächst festzuhalten, dass die Beteiligung an seinen Spielen nicht der möglichen Gewinnerhöhung gedient habe, sondern nur der Teilnahme an „besonderen“ Spielen. Es gebe in der sog. Poker-Community Personen, die aus unterschiedlichen Gründen letztendlich als Szeneberühmtheiten bezeichnet werden könnten. Diese würden regelmäßig an Tischen mit einem hohen Einsatz spielen. Für den gemeinen Pokerspieler sei es eine Art „Kick“, wenn mit diesen Personen an einem Tisch gespielt werden könne. Vergleichbar sei dies mit einem Fußballer, der mit einem Nationalspieler zusammen trainieren dürfe. Der weitere „Kick“ habe sicherlich auch darin bestanden, die Möglichkeit zu erhalten, einmal mit sehr hohen Einsätzen pokern zu können. Um das Risiko abzumildern, seien vereinzelt durch ihn Personen gefunden worden, die einen Teil des Einsatzes übernommen und dafür auch an etwaigen Gewinnen partizipiert hätten. Wirtschaftlich gesehen habe die Einbeziehung anderer Personen aber keinen Vorteil für ihn gehabt. Hieraus könne daher kein gewerbliches Beteiligungsmodell gemacht werden. Nach den Ausführungen des Beklagten reiche es auch schon aus, einen anderen Benutzernamen als den wirklichen Namen zu nutzen, damit ein Profi durch diese „Verschleierung“ am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ungesehen teilnehmen könne. Diese Auffassung werde von ihm aber weder geteilt noch entspreche sie der Realität.

Er habe auch nicht mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Ob er einen Gewinn oder Verlust erziele, sei gleichermaßen wahrscheinlich gewesen. Im Bereich des Pokerspiels könne aufgrund eines Gewinns in der Vergangenheit auch keine zwangsläufige Aussage zu der Erfolgswahrscheinlichkeit in der Zukunft getroffen werden. Vielmehr hätten sich die entsprechenden Gewinne in unerwarteter Weise so ergeben. Es könne nicht von einer

Absicht ausgegangen werden.

Der Behauptung des Beklagten, er habe im Streitjahr bzw. „während seines Studiums“ die Mittel für seinen Lebensunterhalt durch das Pokerspielen verdient, werde entgegengetreten. Er habe im Streitjahr vom Taschengeld seiner Eltern gelebt. Er habe unentgeltlich im elterlichen Haushalt gewohnt und auch sonst nur geringe Ausgaben gehabt, die er auf monatlich ca. 50,- EUR schätze. Seine Ausgaben hätten sich auch nach der Erzielung der Gewinne nicht entsprechend erhöht. Dies zeige sich auch an den in den nachfolgenden Jahren erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen und der unmittelbaren Zahlung der zunächst ebenfalls durch den Beklagten festgesetzten Umsatzsteuer. Das erzielte Kapital sei mithin nicht schlichtweg ausgegeben und zum Leben verwendet worden, sondern sei in weiten Teilen vorhanden geblieben. Er bestreite auch die Behauptung des Beklagten, dass er den Großteil seiner finanziellen Mittel in die Teilnahme an Pokerspielen investiert habe. Auch die weiteren Ausführungen des Beklagten zu seinen überdurchschnittlichen Fähigkeiten, zu den psychologischen Komponenten und dazu, ob eine physische Anwesenheit für bestimmte Analysen erforderlich sei oder nicht, würden ebenso pauschal bestritten, wie sie behauptet worden seien. Letztlich sei dies – sofern entscheidungserheblich – auch eine Frage für einen Sachverständigen. 33

Entgegen der Auffassung des Beklagten lägen im Übrigen auch keine sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vor. Es handele sich, wie der Beklagte selbst anführe, gerade nicht um einen Auffangtatbestand. Er habe vorliegend – wie bereits ausgeführt – keine Leistung angeboten. Er sei nicht für ein Tun, Dulden oder Unterlassen bezahlt worden, sondern erhalte, wenn er Glück habe, für eine Teilnahme an dem Poker-Spiel Geld und zahle eine Gebühr für seine Teilnahme an den Anbieter. Es sei rechtsfehlerhaft, ihn mit dem Anbieter eines Pokerspiels gleichzusetzen. Sein Verhalten habe keine Gegenleistung ausgelöst. Die Leistung des Mitspielers sei, wenn sie überhaupt als Leistung bezeichnet werden könne, jedenfalls eine unfreiwillige und werde damit letztlich nicht durch ein Verhalten von ihm ausgelöst. Nur ein bewusstes Handeln, durch das zielgerichtet ein bestimmter Erlös erlangt werden solle, könne aber überhaupt zu einer Steuerbarkeit von Einnahmen führen. Vorliegend sei es aber nicht sein Verhalten, welches zu einer Leistung eines anderen Spielers führe, da das Glücksmoment im Pokerspiel überwiege. Hierzu gehöre auch, nicht zu wissen, ob ein echter Profi als Gegenspieler am (virtuellen) Tisch sitze. Zudem sei fraglich, gegenüber wem er dieses Verhalten denn gezeigt haben solle und zwischen wem Leistungsbeziehungen bestanden haben sollen. 34

Das Verhalten müsse zudem Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein können. Für einen Vertrag bleibe es aber bei den zivilrechtlichen Vorschriften, dass mindestens zwei Personen entsprechende Willenserklärungen abzugeben hätten. Es sei für ihn nicht klar, wie ein solcher Vertrag im vorliegenden Falle aussehen solle, zwischen welchen Personen ein solcher Vertrag abgeschlossen werde und welche Leistungsbeziehungen bestehen sollen. Es dürfte zu unterstellen sein, dass ein Vertrag zwischen dem Anbieter der jeweiligen Pokerplattform und den Spielern vorliege. Aber hier liege die Leistungsbeziehung (Rake gegen Spielmöglichkeit) zwischen der Plattform und dem jeweiligen Spieler. Er erhalte aber kein Geld, sondern zahle umgekehrt Geld an die Pokerplattform. Darüber hinaus setze auch der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG eine Einkünfteerzielungsabsicht voraus, die entsprechend den Ausführungen zur Gewinnerzielungsabsicht nicht gegeben sei. 35

Soweit das Gericht den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG als erfüllt ansehe, sei die Besteuerung verfassungswidrig. Es läge dann ein Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Zusammenspiel mit einem strukturellen Vollzugs- und 36

Erhebungsdefizit vor. Denn der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verlange für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Steuererhebung bei Online-Pokerspielen werde durch den Staat nach seiner derzeitigen Kenntnis nicht proaktiv betrieben. Es seien ihm keine entsprechenden Maßnahmen bekannt, die zum Beispiel Feststellungen von entsprechenden Gewinnen ermöglichen könnten; zum Beispiel entsprechende Meldepflichten auch von ausländischen Anbietern. Damit liege ein strukturelles Erhebungsdefizit vor und es bestehe eine gleichheitswidrige Belastung von steuererhlichen Bürgern, wie er es sei, im Vergleich zu anderen Spielern, die keine entsprechenden Angaben machten und für die letztlich nicht die Gefahr bestünde, überhaupt entdeckt zu werden. Der gleichheitsgerechte Vollzug der Norm des § 22 Nr. 3 EStG sei, wenn der Anwendungsbereich der Norm weiter ausgeweitet werde und eine Steuerbarkeit seiner Einnahmen angenommen werde, nicht mehr gewährleistet.

Der Beklagte erließ unter dem 19.01.2021 einen geänderten Einkommensteuer-Bescheid und einen geänderten Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid für 2009, in denen er die Einkünfte bzw. den Gewinn aus Gewerbebetrieb auf jeweils 82.826,05 EUR herabsetzte. 37

Der Kläger beantragt, 38

den Einkommensteuer-Bescheid für 2009 vom 19.01.2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0,- EUR festgesetzt wird, 39

sowie den Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid für 2009 vom 19.01.2021, die Einspruchsentscheidung vom 26.08.2015 (wegen Gewerbesteuer-Messbetrag 2009) und den Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid für 2009 vom 08.07.2014 ersatzlos aufzuheben, 40

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen. 43

Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und führt weiter aus: 44  
Allein aus der Tatsache, dass der Kläger regelmäßig Pokergewinne erzielt habe, könne danach auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Es komme nicht darauf an, dass der Kläger seinen geringfügigen Bedarf im Wesentlichen durch die freie Kost und Logis im elterlichen Haushalt sowie einem monatlichen Taschengeld abgedeckt habe. Der Kläger habe sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Das Pokerspiel in der Spielvariante Texas Hold´em sei kein Glücksspiel, bei dem es an einer Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehle. Bei der vom Kläger gespielten Spielvariante könne der Pokerspieler aufgrund seiner mathematischen, strategischen und psychologischen Fähigkeiten den Spielausgang und seine Gewinnchance positiv beeinflussen. Damit werde das Glücksspielelement gegenüber dem Geschicklichkeitselement in den Hintergrund gedrängt. Die Spieler könnten insoweit aus dem spielerischen Verhalten des jeweiligen Mitspielers ableiten, ob sie nun gegen eine „starke“ oder „schwache“ Hand antreten. Eine physische Anwesenheit sei für diese Analysen nicht erforderlich. Auch der Kläger habe hierfür ein Softwareprogramm zur Hilfe genommen, das Statistiken über die Spielweise der Gegner erstelle. Indem man die Spielweise des Gegners beobachte, könne man die eigenen Gewinnchancen erhöhen. Anhand von bestimmten spielerischen Verhaltensweisen könne der geübte Spieler auch beim Online-Poker eher erkennen, ob der Gegner aggressiv oder passiv spiele und ob er vorhersehbar handle oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bluffe. Es ließen sich Rückschlüsse auf das Blatt des Gegners ziehen,

nach denen der Spieler seine eigene Spielweise dann ausrichten könne. Für die Einordnung von Online-Pokerspielen als Geschicklichkeitsspiele spreche zudem, dass es im Gegensatz zum analogen Poker beim Online-Poker auch mit Hilfe der Softwareprogramme noch einfacher sei, die Strategie des Gegners zu analysieren und sich darauf einzustellen. Die Vereinnahmung der streitgegenständlichen Gewinne beruhe wesentlich und überwiegend auf den Fähigkeiten des Klägers. Der Kläger sei im Streitjahr Mathematikstudent gewesen und habe über weitreichende mathematische Fachkenntnisse und logische Analysefähigkeiten verfügt. Sein Studium und die umfangreichen Erfahrungen im Schachspiel hätten dazu geführt, dass es ihm in besonderem Maße möglich gewesen sei, Einfluss auf den Ausgang von Pokerspielen zu nehmen, so dass der Erfolg beim Pokerspiel überwiegend von seinem Geschick abhängig gewesen sei.

Der Kläger habe seine spielerischen Fähigkeiten als Dienstleistung gegenüber den Betreibern der Pokerplattformen und den Gegenspielern öffentlich dargeboten. Bei seinem Spiel habe jeder zusehen können, der in dem jeweiligen Portal angemeldet gewesen sei. In der Leistungsbeziehung zwischen dem Spieler und dem Plattformbetreiber stelle der Betreiber grundsätzlich die technischen Möglichkeiten (Software, Server, usw.) zur Verfügung und fungiere als Vermittler zwischen den Pokerspielern, wofür er von den Spielern meist Gebühren in Form des sog. Rake als Entgelt erhalte. Von den Betreibern der Pokerplattformen, wie z.B. C, werde üblicherweise eine in der Höhe seines Spielerstatus entsprechende Rückvergütung pro gespielter Spielrunde gezahlt. Hierin sei ein Entgelt zu sehen. Im Übrigen bestehe im Streitfall auch eine Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und seinen Mitspielern. Normalerweise begehre zwar jeder Spieler mit der Teilnahme am Pokerspiel in erster Linie eine entsprechende Unterhaltungsleistung, die im Spielwettbewerb mit anderen gemeinschaftlich erbracht werde. Der Spieler trete damit bewusst oder unbewusst grundsätzlich als Abnehmer auf. Anders zu beurteilen seien hingegen professionelle Spieler, welche sich nicht vorrangig zu ihrer persönlichen Freizeitgestaltung dem Pokerspiel widmen, sondern um ihre spielerischen Leistungen mit einem entsprechenden Unterhaltungscharakter anzubieten. Diese hätten aufgrund der besonderen persönlichen Fähigkeiten, die auch der Kläger gehabt habe, die Möglichkeit, in besonderem Maße auf den Ausgang der Pokerspiele Einfluss zu nehmen. Bei ihnen – wie dem Kläger – habe sich daher mit der Teilnahme am Pokerspiel der Schwerpunkt hin zur Leistungserbringung verschoben, so dass sie vorrangig als Anbieter interagieren. Dies werde jedoch zum Zeitpunkt des Leistungsaustausches in der Regel nicht offengelegt, so dass für die übrigen Spieler nicht erkennbar sei, dass ihnen Leistungen eines Gewerbetreibenden angeboten würden bzw. sie solche beziehen. Eine solche Offenlegung sei für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch nicht erforderlich, da derjenige, der seine Marktteilnahme erfolgreich verschleierte, nicht besserzustellen sei, als derjenige, der offen tätig werde. Eine Offenlegung sei dabei grundsätzlich auch nicht im Interesse des Leistenden. Hätte sich der Kläger von vornherein an einem Tisch als Profi zu erkennen gegeben, wäre sicher nicht mehr jeder Spieler am Tisch geblieben, sondern hätte sich bewusst gegen ein Spiel mit ihm entschieden. Nützlich sei in diesem Zusammenhang, dass die Verwendung von Pseudonymen bzw. die Erstellung verschiedener Benutzerkonten viele Möglichkeiten biete, die eigene Identität im Internet zu verbergen. Hiervon habe der Kläger in außerordentlichem Umfang Gebrauch gemacht, in dem er seine Tätigkeit auf viele verschiedene Portale verteilt habe und bei einigen Portalen sogar mit zwei Spielernamen aktiv gewesen sei. Hätte der Kläger seine Absichten offengelegt, würde seine Tätigkeit ihrer Art und ihrem Umfang nach unzweifelhaft dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entsprechen. Dass sich sein Angebot an einen begrenzten Kundenkreis der Online-Poker-Spieler gerichtet habe, sei insoweit unschädlich. Er sei in diesem Verkehrskreis grundsätzlich zur Leistung an jeden bereit, der die entsprechenden Bedingungen erfülle. Für die Teilnahme

am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr spreche auch, wenn ein Pokerspieler mit Dritten Vereinbarungen treffe, dass ein Teil der Einsätze übernommen werde, sie aber dann auch einen entsprechenden Anteil an einem Gewinn erhalten. Vergleichbares habe der Kläger mehrfach getan, indem er Dritte gegen Beteiligung am Einsatz, an seinem Gewinn bzw. Verlust habe partizipieren lassen.

Auch der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung sei nach der allgemeinen Verkehrsauffassung überschritten. Der Kläger habe einen Großteil seiner Zeit und seiner finanziellen Mittel in die Teilnahme an Pokerspielen investiert und habe damit wie ein professioneller Pokerspieler agiert. Dafür spreche auch, dass der Kläger bei der Online-Plattform C den zweithöchsten Level des sog. VIP-Clubs erreicht habe, der seinerzeit vergeben worden sei. Ungeachtet der dafür erforderlichen Kriterien könne daraus zumindest geschlossen werden, dass sich der Kläger alleine schon auf dieser Plattform dem Online-Poker im Vergleich zu einem Hobby-Pokerspieler sehr intensiv gewidmet haben müsse. Dabei werde nicht allein die reine Spielzeit ausschlaggebend gewesen sein, sondern es seien auch Faktoren wie die Anzahl der gespielten Hände und die entsprechenden Limits, etc., Einfluss gehabt haben. Auch die "Vervielfachung" von Spielerkonten als aktive Maßnahme spreche für eine Überschreitung des Rahmens der privaten Vermögensverwaltung. Selbst wenn es für einen gewöhnlichen Online-Pokerspieler üblich sein sollte, mehr als einen Account gleichzeitig zu besitzen, dürfte die hier vorliegende Anzahl von 29 verschiedenen Konten erheblich darüber hinausgehen, was die Allgemeinheit noch unter schlichte Freizeitgestaltung fasse. Er verkenne im Übrigen auch keineswegs das Zustandekommen der Anzahl der Accounts. Es komme ihm aber nicht auf den Zeitbedarf für deren Einrichtung an, sondern auf den Grund dafür bzw. die beabsichtigte Wirkung. Ein Profispieler mit überdurchschnittlichen Fähigkeiten habe, wie bereits dargelegt, ein Interesse, nicht wiedererkannt zu werden und verwende daher unterschiedliche Accounts. Zudem habe sich die Verkehrsauffassung selbstverständlich im Lichte der fortschreitenden Technisierung gewandelt. Dies führe dazu, dass sich auch das Bild des Gewerbebetriebes im Laufe der Zeit verändere. Nicht nur die Teilnahme an Pokerspielen sei heutzutage wegen des Internets mit weniger zeitlichem Aufwand möglich als in den 60/70-iger Jahren, sondern auch das von dem Kläger angeführte Verwalten von Wertpapierdepots oder die Eröffnung eines Einzelhandels. Es sei für ihn aber auch nicht ersichtlich, weshalb und inwiefern die Teilnahme an Online-Pokerspielen mit der Anlage und Vermehrung von Kapital über ein Depotkonto vergleichbar sei.

46

Soweit die Pokergewinne nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst würden, seien sie aber zumindest als Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG anzusehen. Zwar solle mit dieser Vorschrift keine lückenlose Erfassung aller Leistungen herbeigeführt werden, doch im Sinne einer Ergänzung der übrigen Einkunftsarten sollen solche Tatbestände unter § 22 Nr. 3 EStG fallen, die „den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen“. Insbesondere bei fehlender Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könne § 22 Nr. 3 EStG einschlägig sein. Der erforderliche Leistungsaustausch liege vor, da es sich beim Online-Cash-Gaming gerade um kein reines Glücksspiel handle. Die erhaltenen Leistungen des Klägers stünden offenkundig im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Tun im Rahmen des Online-Pokerspiels, denn das erhaltene Entgelt als Gegenleistung werde durch das Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst. Ein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im Sinne eines Austauschvertrags sei hierfür nicht erforderlich. Die Spieltätigkeit sei zudem eine Dienstleistung gegenüber den Anbietern der Pokerplattformen, denn deren Geschäftsmodell basiere darauf, dass sich ausreichend Spieler finden, die die Plattform nutzen und ihnen damit eine Spielleistung anbieten. Nur eine Plattform, die ausreichend Spieler „anlocke“,

47

könne dauerhaft am Markt bestehen. In diesem Zusammenhang sei die Aussicht, Einkünfte durch die Nutzung der Plattform erzielen zu können, ein erheblicher Anreiz zur Teilnahme. Im Gegenzug seien die Spieler und auch der Kläger bereit, ihre Spieltätigkeit als Leistung anzubieten, was die Plattform wiederum für weitere Teilnehmer attraktiver mache. So habe auch der BFH die öffentliche Darbietung der spielerischen Fähigkeiten bei einem Pokerturnier als Leistung gegenüber dem Veranstalter angesehen. Das Vorliegen einer auch für § 22 Nr. 3 EStG notwendigen Einkünfteerzielungsabsicht sei bereits deshalb anzunehmen, weil der Kläger regelmäßig erhebliche Gewinne erzielt habe. Anhaltspunkte dafür, dass soweit der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG als erfüllt angesehen werde, dies verfassungswidrig sei, seien nicht erkennbar. § 22 Nr. 3 EStG sei mehrfach Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Prüfung gewesen. Durchgreifende Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm hätten jedoch nicht bestanden.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte, insbesondere die 48  
Schriftsätze der Beteiligten, das Protokoll des Erörterungstermins vom 24.02.2017 und die von dem Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge verwiesen.

Der Senat hat am 10.03.2021 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug 49  
genommen.

Entscheidungsgründe 50

Die Klage ist teilweise begründet. 51

Der Einkommensteuer-Bescheid für 2009 und der Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheid für 52  
2009, jeweils vom 19.01.2021, die gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind, sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, soweit darin höhere Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. ein höherer Gewinn aus Gewerbebetrieb als 63.169,- EUR angesetzt sind (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Der Kläger hat mit dem Online-Pokerspielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 53  
Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt und einen stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterhalten; dies jedoch erst ab Oktober 2009.

Ein Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn 54  
zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Gewerbesteuer unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb. Darunter ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal nach dem EStG bzw. GewStG ist, dass die Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

1. Mit dem Online-Pokerspielen hat sich der Kläger am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr 55  
beteiligt.

Dieses Tatbestandsmerkmal verlangt, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für 56  
Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss nach

außen hin in Erscheinung treten und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wenden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 09.07.2019 X R 9/17, BFHE 265, 354, BFH/NV 2020, 124). Aus dem Gewerbebetrieb sollen solche Tätigkeiten ausgeklammert werden, die zwar in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind, wobei neben Sach- und Dienstleistungen auch geistige und andere immaterielle Leistungen Gegenstand einer gewerblichen Tätigkeit sein können. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt dabei keinen Leistungs- oder Gütertausch gegen festes Entgelt voraus. Vielmehr kann das Entgelt auch erfolgsabhängig bestimmt werden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686; BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48).

a) Bei dem (Online-)Pokerspiel in der von dem Kläger gespielten Variante Texas Hold´em handelt es sich um ein Geschicklichkeitsspiel und nicht um ein gewerbliche Einkünfte ausschließendes Glückspiel. 57

In Bezug auf die steuerrechtliche Beurteilung von Spielgewinnen bzw. Preisgeldern ist in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung anerkannt, dass bei einem Glücksspiel keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, da es mangels Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung schon an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Denn bei einem Glücksspiel stellen weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz Leistungen dar, die durch den Spielgewinn vergütet werden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48). 58

Ein Glücksspiel liegt vor, wenn im Rahmen eines Spiels für den Erwerb einer Gewinnchance ein Entgelt verlangt wird und der Eintritt des Gewinns vom Zufall abhängt. Solche Einnahmen sind zwar ohne Beteiligung am Spiel nicht zu erzielen, stellen dann jedoch kein Entgelt für eine Spieltätigkeit dar (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686). Ein Gewerbebetrieb ist daher verneint worden bei dem Abschluss von Rennwetten (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.10.1969 IV R 139/68, BFHE 98, 494, BStBI II 1970, 411) oder bei der Teilnahme an Lotteriespielen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 16.09.1970 I R 133/68, BFHE 100, 199, BStBI II 1970, 865). In Abgrenzung dazu handelt es sich um ein Geschicklichkeitsspiel, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust nicht vom Zufall, sondern von den Fähigkeiten bzw. Fertigkeiten des Spielers abhängt. Unterliegt der Eintritt des Gewinns oder Verlusts sowohl Zufalls- als auch Geschicklichkeitselementen, liegen sog. „gemischte“ Spiele vor. Für die (steuerliche) Einordnung als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel ist dann eine wertende Gesamtbetrachtung vorzunehmen, ob die Zufalls- oder die Geschicklichkeitselemente überwiegen. Auf das für strafrechtliche, zivilrechtliche oder verwaltungsrechtliche Zwecke entwickelte Verständnis des Glücksspielbegriffs kommt es dabei nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48). 59

Der Spielcharakter, d.h. die (steuerliche) Einordnung eines Spiels als Glücksspiel oder als Geschicklichkeitsspiel, kann dabei nur einheitlich bestimmt werden. Ein Spiel kann nicht für einige Spieler ein Glücksspiel und für andere Spieler ein Geschicklichkeitsspiel sein, sondern ist für alle entweder ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel. Für die wertende Gesamtbetrachtung sind die Spielverhältnisse zugrunde zu legen, unter denen das Spiel gewöhnlich betrieben wird. Wenn das Spiel für den „Durchschnittsspieler“ ein Glücksspiel ist, bleibt es für alle ein Glücksspiel. Andererseits bleibt ein Geschicklichkeitsspiel für alle auch ein Geschicklichkeitsspiel, unabhängig davon, ob es sich bei dem Spieler um einen „nicht geübten“ oder einen „geübten“ Spieler handelt. Weitere Ermittlungen zu den Spielfähigkeiten des zu beurteilenden Steuerpflichtigen sind für die Bestimmung des Spielcharakters des jeweiligen Spiels nicht geboten (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 60

Zu diesen sog. „gemischten Spielen“ gehört das Pokerspiel in der Variante Texas Hold´em. Anders als z.B. bei Lotterien hängt der Ausgang des Pokerspiels nicht allein vom Zufall (z.B. welche Karten ausgegeben werden, etc.), sondern auch von der Geschicklichkeit – den Fähigkeiten und Fertigkeiten – der Spieler ab. Zufalls- und Geschicklichkeitsfaktoren bedingen sich beim Pokerspielen gegenseitig (vgl. auch Weidemann, Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht -ZfWG- 2020, 193). 61

Hiervon ausgehend steht zur Überzeugung des Senats fest, dass das vom Kläger gespielte Online-Poker in der Variante Texas Hold´em steuerlich nicht als Glücksspiel einzuordnen ist, sondern dass bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung die Geschicklichkeitselemente auch bei einem Durchschnittsspieler überwiegen. Denn der Ausgang eines Pokerspiels in der Variante Texas Hold´em kann durch mathematische, strategische und psychologische Fähigkeiten des Spielers – dessen Geschick – beeinflusst werden. Der Spieler kann beim Poker seine eigene Gewinnchance anhand der ihm zur Verfügung stehenden Informationen über die Spielweise des Mitspielers einordnen und abschätzen. Dies geschieht auf der Basis von Wahrscheinlichkeitsrechnungen, mit der der Spieler seine Erfolgswahrscheinlichkeit zu Beginn und im weiteren Verlauf des Spiels berechnen kann. Anhand dieser Informationen und den ihm zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen kann er Einfluss auf den Ausgang des Spiels nehmen. Der Spielerfolg hängt mithin im Wesentlichen von den Fähigkeiten des Spielers ab, nämlich von der Kenntnis der spielerischen Varianten, von dem guten taktischen Verhalten, der guten Erinnerung, etc. Dies unterscheidet das Poker-Spielen in der Spielvariante Texas Hold´em – unabhängig, ob es im Spielcasino oder online gespielt wird – von einem Glücksspiel. Durch die Besonderheit der fünf offenen Gemeinschaftskarten und dem damit verbundenen Zuwachs an Informationen unterscheidet sich die Variante „Texas Hold´em“ grundsätzlich auch noch von den anderen Pokervarianten. Zwar gibt es bei Texas Hold´em neben den Geschicklichkeitskomponenten auch Glückskomponenten wie die zufällige Verteilung der Karten und die grundsätzlich unvorhersehbaren Aktionen und Reaktionen der Mitspieler. Bei der Gesamtbetrachtung überwiegt nach Ansicht des Senats aber die Berechnung der eigenen Gewinnwahrscheinlichkeiten in Abhängigkeit von den jeweiligen Kartenkombinationen des Mitspielers, die Einschätzung dessen voraussichtlichen Verhaltens und das Ausrichten der eigenen Strategie auf diese Informationen. Bei einer hohen Anzahl von Händen (abgeschlossene Spielrunde mit grundsätzlich vier Bietrunden), die insbesondere online gespielt werden, relativiert sich die Glückskomponente weitestgehend und die vorgenannten Geschicklichkeitselemente sind als ausschlaggebend anzusehen für den Spielerfolg. Zwar verlieren beim Online-Poker psychologische Geschicklichkeitsfaktoren – wie das Beobachten der Mitspieler sowie die Kontrolle über die eigene Körperhaltung, Gestik und Mimik – an Bedeutung, jedoch gilt es auch hier durch geschicktes Taktieren das Spiel zu den eigenen Gunsten zu beeinflussen. Der Beklagte weist insoweit auch zu Recht darauf hin, dass es beim Online-Poker unter Zuhilfenahme einer Software, die Statistiken über die Spielweise der Mitspieler erstellt, noch einfacher ist als beim Poker-Spielen in einem Spielcasino, die Strategie des Gegners zu analysieren. Diese Fertigkeiten bzw. Fähigkeiten können auch von einem Durchschnittsspieler trainiert werden. Der Spieler kann bei Texas Hold´em entscheidend besser werden, anders als bei Spielen, deren Ausgang wesentlich vom Zufall abhängt. Die Fähigkeit, Wahrscheinlichkeiten im Kopf exakt zu berechnen, kann bei Durchschnittsspielern zwar nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden. Aber auch ein Spieler mit durchschnittlichen Fähigkeiten kann – gegebenenfalls unter Zuhilfenahme einer Analyse-Software wie z.B. F – abschätzen, ob ein Blatt eher erfolgsversprechend ist oder nicht. Auch die Strategien der Spielvariante Texas Hold´em sind nach Ansicht des Senats nicht so kompliziert, dass ein durchschnittlicher Spieler sie nicht 62

schnell erfassen könnte (vgl. auch Holznagel, MultiMedia & Recht – MMR – 2008, 439).

Seine Überzeugung stützt der Senat insbesondere auch darauf, dass Pokern in der Variante Texas Hold´em auch nach wissenschaftlich-mathematischen Untersuchungen bzw. praktischen Tests schon bei einem Durchschnittsspieler als Spiel einzuordnen ist, bei dem nicht das Zufallsmoment überwiegt. Mehrere Studien eruieren ein wesentliches Geschicklichkeitselement, da der Ausgang des Pokerspiels nicht nur vom Glück, sondern auch von den Fähigkeiten, Kenntnissen und dem Grad der Aufmerksamkeit abhängt, da gute und geübte Pokerspieler ihre Fähigkeiten nutzen, um Verluste bei schlechten Karten zu minimieren und Gewinne bei guten Karten zu maximieren und da ein guter Pokerspieler zudem über strategische Kenntnisse verfüge, um abzuschätzen, ob schlechte Karten dennoch zum Sieg genügen könnten (vgl. Peren/Clement, Messung und Bewertung des Suchtgefährdungspotentials des Online-Pokerspiels Texas Hold´em No Limit, [www.forschung-gluecksspiel.de/publikationen](http://www.forschung-gluecksspiel.de/publikationen); Kretschmer, ZfWG 2007, 93). Es kann überdies aufgrund empirischer Untersuchungen auch die „kritische Wiederholungshäufigkeit“ bestimmt werden, ab der das Geschick bei dem Spiel einen stärkeren Einfluss hat als der Zufall (vgl. Rock/Fiedler ZfWG 2008, 412). Die Durchschnittsspieler schlagen darüber hinaus in praktischen Tests die zufällig handelnden Spieler signifikant (vgl. Hambach/Hettich/Kruis, *medien und recht – international edition – MR-Int-* 2009, 41). Bereits der durchschnittliche Pokerspieler ist in der Spielvariante Texas Hold´em in der Lage, seine Fähigkeiten und Kenntnisse so einzusetzen, dass sie vorrangig entscheidend für Sieg oder Niederlage sind (vgl. Koenig/Ciszewski *Gewerbearchiv* 2007, 402).

b) Mit seiner Teilnahme an den Online-Poker-Spielen hat der Kläger auch im Übrigen das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt. 64

In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ist – soweit ersichtlich – die Frage der Besteuerung von Einkünften aus einem Online-Poker-Spiel noch nicht Gegenstand einer Entscheidung gewesen; damit auch nicht die Frage der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beim Online-Pokerspielen. In der („jüngeren“) Rechtsprechung des BFH ist insoweit (lediglich) die Frage, ob Pokerspielen in der Form des Turnier-Pokers zu gewerblichen Einkünften führt, entschieden worden. Der BFH bestätigte in seinen Urteilen vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48 und vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686 zu den Poker-Turnieren jeweils die Würdigung der Vorinstanz, dass das Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ erfüllt sei, da der jeweilige Spieler seine spielerischen Fähigkeiten gegenüber den Veranstaltern der Poker-Turniere öffentlich dargeboten habe. In seinem Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, führte der BFH dazu u.a. auch aus, dass das Finanzgericht in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise darauf abgestellt habe, dass der Kläger den Veranstaltern der von ihm besuchten Pokerturniere – wie jeder andere Teilnehmer auch – die öffentliche Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten antrug und ihm hierfür als Entgelt im vorgenannten Sinne ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt wurde. Auch in dem Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686, kam der BFH zu dem Ergebnis, dass das FG in nicht zu beanstandender Weise zu der Schlussfolgerung gelangt sei, dass der Kläger seine Tätigkeit am Markt für Dritte äußerlich erkennbar angeboten habe. Er habe unter anderem den Veranstaltern der von ihm besuchten Pokerturniere die öffentliche Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten angeboten. 65

Diese Ausführungen des BFH lassen sich aber nicht auf das vorliegende Verfahren übertragen, da – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – der Kläger im Streitjahr 2009 an keinem („analogen“ oder Online-)Poker-Turnier teilgenommen hat. Aus diesem Grund hat 66

es im Streitfall schon keine Leistungsbeziehung des Klägers zu einem Turnierveranstalter geben können. Darüber hinaus fehlt es beim („bloßen“) Online-Pokerspielen – wie im Streitfall durch den Kläger – auch an einer öffentlichen Darbietung von spielerischen Fähigkeiten. Der Kläger war keine „Szeneberühmtheit“, bei der es gegebenenfalls auch bei Online-Pokerspielen zu einer öffentlichen Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten gegenüber dem Betreiber des Online-Portals und/oder z.B. gegenüber den Mitspielern an den jeweiligen Tischen hätte kommen können.

Der Kläger hat entgegen der Ausführungen des Beklagten auch keine Leistung an das jeweilige Online-Portal (C, B, etc.) erbracht, für die er eine Gegenleistung erhalten hat. Die Nutzung des jeweiligen Online-Portals durch den Kläger stellt insoweit keine Leistung des Klägers an das Online-Portal dar. Vielmehr erbringt andersherum das Online-Portal mit der Bereitstellung der Spielmöglichkeit, der (virtuellen) Pokertische, der „Zusammenführung“ der Poker-Spieler, der Vermittlung zwischen den Poker-Spielern, der Übernahme der „Bankhalter“-Funktion, etc. eine Leistung an die Spieler, hier den Kläger, für die die Spieler in Form des sog. Rakes – der Spielgebühr – eine Gegenleistung erbringen. Es liegt insoweit auch kein Tauschverhältnis zwischen den Spielern und dem Online-Portal, sondern eine einseitige Leistung des Online-Portals an den Spieler vor. Dass unter bestimmten Voraussetzungen von dem Online-Portal sog. Rakebacks geleistet werden, ändert daran nichts. Denn bei den sog. Rakebacks handelt es sich um eine (teilweise) Erstattung der von dem Kläger erbrachten Spielgebühr, so dass sich dadurch lediglich der tatsächliche Spielgewinn nach Abzug der Spielgebühr nachträglich erhöht. Damit hat der Kläger unter Einbeziehung der Rakebacks weniger für die Nutzung des jeweiligen Online-Portals gezahlt. Dasselbe gilt auch für die Boni, die der Spieler – auch der Kläger – über das jeweilige „Kundenbindungsprogramm“ erhalten hat. Sie stellen keine Gegenleistung des Online-Portals für eine Leistung des Klägers dar, sondern erhöhen – wie die sog. Rakebacks – als Rückvergütungen nachträglich die Gewinnspanne.

67

Im Streitfall kommt hingegen eine Leistungsbeziehung zwischen den Spielern am (virtuellen) Pokertisch in Betracht. Eine solche Leistungsbeziehung unter Mitspielern war grundsätzlich auch Gegenstand des BFH-Urteils vom 11.11.1993 XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622, das die Gewinne aus dem Spielen von Karten – kein Poker – in einem Spielcasino zum Gegenstand hatte. Der BFH bestätigte mit dem Urteil die Vorinstanz, dass die von dem Kläger – einem Croupier – erzielten Gewinne aus dem Spielen von Skat, Rommé und Backgammon als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren waren. Bei den als Geschicklichkeitsspielen eingeordneten Spielen, die der Kläger in dem Spielcasino, in dem er auch gearbeitet hat, betrieben habe, habe – so der BFH – eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorgelegen, da die Betätigung des Klägers nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung getreten und hiernach auf einen Leistungsaustausch gerichtet gewesen sei. Der Kläger habe mit anderen um Geld gespielt. Seine Leistung habe in der Teilnahme am Spiel und in der Zusage, bei verlorenem Spiel den jeweiligen Einsatz zu erbringen, bestanden. Bei einem gewonnenen Spiel hingegen habe der Kläger den Einsatz der Mitspieler für sich beanspruchen können. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei – wie der BFH weiter ausführte – besonders dadurch zum Ausdruck gekommen, dass der Kläger seine Leistungen in einem Spielsalon anbot, in dem er hauptberuflich als Croupier tätig gewesen sei, mithin in einem Umfeld, das in besonderem Maße von der Anwesenheit spielgeneigter Personen geprägt werde. Ob der BFH in seinem Urteil damit für das Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ eine Leistungsbeziehung zwischen Spielern eines Geschicklichkeitsspiels hat ausreichen lassen, lässt sich den Entscheidungsgründen aber insoweit nicht zweifelsfrei entnehmen. Denn die Ausführungen des BFH könnten auch dahingehend verstanden werden, dass er das Tatbestandsmerkmal

68

deswegen bejahte, da die Betätigung des dortigen Klägers über das „bloße“ Spielen mit anderen hinausging und er vielmehr erst durch das Anbieten von Spielmöglichkeiten und dem Umstand, dass bekannt war, dass er als Spieler an einem bestimmten Ort zu festen Zeiten anderen Personen die Spielmöglichkeit eröffnete, einem Veranstalter bzw. Anbieter von Spielen gleichgestellt werden konnte (vgl. insoweit auch Ausführungen im BFH-Urteil vom 30.08.2017 XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 175).

Unabhängig davon genügt nach Ansicht des erkennenden Senats im Streitfall aber eine solche Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und seinen Mitspielern am (virtuellen) Pokertisch eines Online-Portals – bei einem Geschicklichkeitsspiel – für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Betätigung des Klägers ist nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung getreten und auf einen Leistungsaustausch gerichtet gewesen. Der Kläger hat mit anderen um Geld gespielt. Die Leistung des Klägers besteht in der Teilnahme an den Geschicklichkeitsspielen – in seinem Spielangebot – sowie in der Zusage, bei verlorenem Spiel den jeweiligen Einsatz zu erbringen und die Gegenleistung in der für ihn bestehenden Gewinnchance, d.h. bei einem gewonnenen Spiel den Einsatz der Mitspieler – unter Abzug des sog. Rakes – für sich beanspruchen zu können. Dass er bei einem verlorenen Spiel seinen Einsatz verliert, ist insoweit ohne Bedeutung, denn die Erfolgsabhängigkeit des Entgelts steht der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals nicht entgegen. Der Senat sieht darin sowohl einen Leistungsaustausch als auch eine Marktteilnahme des Klägers.

69

Es besteht insoweit auch ein Markt mit Angebot und Nachfrage, an dem der Kläger sich beteiligt hat. Der Kläger war in dem Verkehrskreis der Online-Poker-Spieler – in dem jeweiligen Online-Portal – grundsätzlich zur Leistung an jeden bereit, der die entsprechenden Bedingungen erfüllte, d.h. sich den Regeln des Online-Portals unterwarf und an dem (virtuellen) Pokertisch saß. Dies ist auch nach außen für die anderen Mitspieler erkennbar gewesen. Der Personenkreis der Mitspieler war auch nicht begrenzt. Dass der Kläger lediglich mit seinem Benutzernamen am (virtuellen) Tisch auftrat, ist insoweit unerheblich, denn die Abnehmer – hier die Mitspieler – müssen ihrerseits nicht erkennen, wer der Leistende ist und ob er – der Kläger als Mitspieler – gewerblich agiert, d.h. ihnen Leistungen eines Gewerbebetreibenden angeboten werden oder nicht bzw. sie solche Leistungen beziehen. Zumal nach der BFH-Rechtsprechung derjenige, der seine Marktteilnahme erfolgreich verschleiert und verdeckt bleibt, nicht anders zu beurteilen ist, als derjenige, der „offen“ tätig wird (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 18.08.1999 IX B 47/99, BFH/NV 2000, 185; BFH-Urteil vom 02.04.1971 VI R 149/67, BStBl II 1971, 620). An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts dadurch, dass der Kläger mit seinem Spielangebot sowohl Leistender für die anderen Mitspieler als auch Abnehmer der von den Mitspielern angebotenen Spielleistungen ist.

70

Entgegen der Ausführungen des Beklagten ist beim Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ auch nicht danach zu unterscheiden, ob der Spieler noch Hobbyspieler ist, d.h. er mit der Teilnahme an dem Pokerspiel in erster Linie eine Unterhaltungsleistung begehrt, oder ob er professioneller Spieler ist, der nicht vorrangig zu seiner persönlichen Freizeitgestaltung handelt. Denn dies ist nach Ansicht des Senats keine Frage des Tatbestandsmerkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, sondern vielmehr eine Frage des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals, dass die Betätigung über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehen muss.

71

Ob – wie von dem Beklagten zudem angeführt – auch darauf abzustellen ist, dass der Kläger mit einem Dritten Vereinbarungen getroffen hat, wonach der Dritte einen bestimmten Teil der

72

Gebühren gegen die Beteiligung an einem eventuellen Gewinn übernimmt, kann aus den vorgenannten Gründen dahingestellt bleiben. Zumal der Kläger im Streitjahr 2009 auch keinen Dritten derart beteiligt hat. Es bedarf insoweit auch keiner Entscheidung dazu, ob die Beteiligung eines Dritten ausnahmsweise eine Mitunternehmerschaft begründen könnte (vgl. insoweit Hinweis des BFH in seinem Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686 zu der Beteiligung Dritter an den Startgeldern beim Turnierpoker).

2. Der Kläger hat selbständig gehandelt. 73

Eine selbständige Tätigkeit ist im Gegensatz zur unselbständigen bzw. nichtselbständigen Betätigung dadurch gekennzeichnet, dass sie auf eigene Rechnung (Unternehmerisiko) und in eigener Verantwortung (Unternehmerinitiative) ausgeübt wird (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 22.02.2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511). 74

Dies ist vorliegend der Fall, denn der Kläger hat seine Teilnahme an den Online-Pokerspielen autonom bestimmt, so dass er nicht persönlich abhängig war. Er unterlag auch hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt seiner Betätigung keiner Weisungsabhängigkeit und war in der Organisation und Durchführung von seinen Spielen frei. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. 75

3. Im Streitjahr hat der Kläger Online-Poker auch mit Gewinnerzielungsabsicht gespielt. 76

Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns; angestrebt werden muss ein positives Ergebnis zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung. An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 15.11.2006 XI R 58/04 BFH/NV 2007, 434). Die tatsächliche Erzielung von Gewinnen ist dabei ein kaum zu widerlegendes Indiz dafür, dass auch die Absicht bestand, solche zu erzielen. Dies gilt selbst bei Tätigkeiten mit der Nähe zum Hobbybereich (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 17.06.2020 X R 26/18, BFH/NV 2021, 314). 77

Hiervon ausgehend hat der Kläger mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Dies folgt nicht schon daraus, dass bei einem (Poker-)Spiel grundsätzlich jeder gewinnen möchte, sondern vielmehr daraus, dass der Kläger über eine gewisse Dauer hinweg die Tätigkeit – das Online-Pokerspielen – ausgeführt, dadurch Gewinne erzielt und mit dem gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG ausreichenden Nebenzweck der durchweg vorteilhaften (weiteren) Gewinnerzielung (fort)geführt hat. Anhaltspunkte, die das Indiz der tatsächlichen Erzielung eines Gewinns – im Streitjahr 2009 eines Gewinns von 82.826 EUR und in den Jahren 2010 bis 2013 von Gewinnen in Höhe von insgesamt 1.947.978 EUR – widerlegen, sind für den Senat im Übrigen nicht erkennbar. 78

4. Jedoch ist das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „die Betätigung muss den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten haben“ erst ab Oktober 2009 erfüllt. 79

Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal gewerblicher Einkünfte muss die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreiten. Dieses Tatbestandsmerkmal, das der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nicht steuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten andererseits dient, wird in der Rechtsprechung vornehmlich dann untersucht, wenn der Einsatz substantieller Vermögenswerte zu beurteilen ist, so etwa beim Handel mit Grundstücken (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 23.11.2011 IV B 107/10, 80

BFH/NV 2012, 414), bei der Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter (vgl. u.a. Urteil vom 26.06.2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBI II 2009, 289) und bei der Vermietung und Verpachtung (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 02.05.2000 IX R 71/96, BFHE 192, 84, BStBI II 2000, 467). Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie gewerblich sein, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist. Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Die einzelnen Umstände sind zu gewichten und gegeneinander abzuwägen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 02.09.2008 X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012; BFH-Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, X R 34/16, BFH/NV 2019, 686). Einen festgelegten Kriterienkatalog für eine solche Abwägung gibt es nicht. Ob eine Tätigkeit noch der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, lässt sich auch nicht für alle Wirtschaftsgüter und Betätigungen nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Vielmehr sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten zu beachten. Es entspricht dabei ständiger Rechtsprechung, das „Bild des Gewerbebetriebs“ durch Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern zu konturieren. Eine Würdigung des Gesamtbildes erfordert es, dass je nach Berufsbild und der jeweiligen artspezifischen Besonderheiten – auf den konkreten Einzelfall abgestimmt – verschiedene Kriterien (auch der Anzahl nach) berücksichtigt und gewichtet werden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 17.06.2020 X R 26/18, BFH/NV 2021, 314). Dabei ist es jedoch nicht erforderlich, die Betätigung einem konkreten bereits als Gewerbeausübung anerkannten Berufsbild zuzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48).

Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal ist auch bei dem im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden (Online-)Pokerspielen zu prüfen. Zwar dürfte der BFH die Anwendung auf das Pokerspielen – in der Form des Turnierpokers – in seinem Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48 zumindest noch kritisch gesehen haben („sofern die private Vermögensverwaltung beim Pokerspiel überhaupt denkbar ist“), jedoch geht er in dem zeitlich später erlassenen Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686 – wie auch bereits in dem Urteil vom 11.11.1993 XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622 beim Kartenspielen – ohne Weiteres davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal auch beim Pokerspielen relevant ist. Danach ist zu prüfen, ob die Betätigung unspezifisch in den – im weitesten Sinne – beruflichen (professionellen) Kontext einzuordnen ist; traten strukturell-gewerbliche Aspekte in der Gesamtschau in den Vordergrund oder befriedigte der Kläger alleine seine privaten Spielbedürfnisse und agierte noch gleich einem Freizeit- oder Hobbyspieler (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 X R 43/12 X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBI II 2016, 48).

Ausgehend von diesen Grundsätzen steht für den Senat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu seiner Überzeugung fest, dass der Kläger mit dem Online-Pokerspielen, das bei den Spielern regelmäßig zum Bereich der Freizeitgestaltung bzw. Hobbyausübung gehört, ab Oktober 2009 „berufsmäßig“ tätig war. Die Betätigung des Klägers war ab diesem Zeitpunkt in einen im weitesten Sinne beruflichen (professionellen) Kontext einzuordnen. Das Spielen hatte nicht mehr nur einen Selbstzweck, diente nicht mehr nur der Befriedigung seiner privaten Spielbedürfnisse, sondern die Teilnahme an dem Geschicklichkeitsspiel war auch Mittel zur Erzielung von Einkünften und wurde von dem Kläger auch um des Entgelts willen betrieben. Der Kläger nutzte nach Ansicht des Senats planmäßig einen bestimmten Markt unter Einsatz von (beruflichen) Erfahrungen aus, was im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung und der Verkehrsanschauung dem Bild eines Gewerbetreibenden entspricht. Dies schließt der Senat aus der Gesamtbetrachtung der folgenden Umstände:

81

82

Der Senat ist davon überzeugt, dass der Kläger die entsprechenden Fähigkeiten besaß, die eigene Gewinnwahrscheinlichkeit in Abhängigkeit von den jeweiligen Kartenkombinationen des Mitspielers einzuschätzen, dessen voraussichtliches Verhalten – ggfls. auch unter Zuhilfenahme der Analyse-Software F – abzuschätzen und seine eigene Strategie auf diese Informationen auszurichten. Dies ergibt sich für den Senat unter anderem aus den von dem Kläger tatsächlich erzielten Spielgewinnen; dies auch in Abhängigkeit zu seinen Spielzeiten. Denn der Kläger erspielte in der Zeit von September 2007 bis Dezember 2008 – vor dem Streitjahr 2009 – bei einer monatlichen Spielzeit von geschätzten lediglich ca. fünf bis zehn Stunden und geringen Einsätzen bereits einen Gesamtgewinn in Höhe von ca. 1.000 US-Dollar. Auch in der Zeit von Januar bis Juni 2009 gewann er ca. 5.800 US-Dollar bei Spielzeit von ca. 90 Stunden (monatlich ca. 15 Stunden), im Juli 2009 1.954 US-Dollar bei einer Spielzeit von 37 Stunden, im August 2009 6.433 US-Dollar bei einer Spielzeit von 39 Stunden, im September 2009 17.688 US-Dollar bei einer Spielzeit von 125 Stunden, im Oktober 2009 von 55.312 US-Dollar bei einer Spielzeit von 55 Stunden und im November 2009 von 36.157 US-Dollar bei einer Spielzeit von ebenfalls 55 Stunden. Dass diese Gewinne – zumindest nach einer Anfängerphase – nicht mehr nur mit „Anfängerglück“ bzw. „Spielglück“ des Klägers zu tun haben, zeigt sich nach Ansicht des Senats auch dadurch, dass die erzielten Gewinne im Jahr 2010 385.786,69 EUR, im Jahr 2011 557.897,07 EUR, im Jahr 2012 635.576,38 EUR und im Jahr 2013 395.718,86 EUR betragen. Dies belegt, dass er über spielerische Fähigkeiten verfügte, die ihm in besonderem Maße eine Einflussnahme auf den Ausgang der Pokerspiele gestatteten. Er konnte sein Handeln unter Ausnutzung der gleichen Gelegenheit auf die Erzielung eines Entgelts ausrichten, denn – wie ausgeführt – überwiegen die „trainierbaren“ Geschicklichkeitselemente beim Pokern in der Variante Texas Hold´em. Dem Vortrag des Klägers, dass er während seines Studiums nur eine zeitlang ein glückliches Händchen gehabt habe, vermag der Senat noch für eine Anfangszeit – hier 2007 und 2008 – zu folgen, aber nicht mehr für die späteren Jahre. Daneben bedarf es besonderer Fähigkeiten, zeitgleich in mehreren Online-Portalen zu spielen, zumal er pro Einsatzrunde für eine Spielentscheidung auch nur ca. 20 bis 30 Sekunden zur Verfügung hatte. Wodurch der Kläger seine Fähigkeiten erlangt hat, sei es durch das Mathematikstudium, das Schachspielen oder andere Geschicklichkeitsspiele, ist dabei unerheblich. Der Umstand, dass der Kläger im Dezember 2009 bei einer Spielzeit von 55 Stunden einen Verlust in Höhe von 8.869,- EUR hatte, ändert an dieser Beurteilung nichts. Denn auch ein berufsmäßiger (Poker-)Spieler hat entsprechende Varianzen in seinen Spielen, kann aber aufgrund seiner Fähigkeiten – bei Ausnutzung der gleichen Spielgelegenheit – mit großer Wahrscheinlichkeit entsprechende Gewinne erzielen.

Der Art und Weise, wie der Kläger agiert hat, lässt sich zudem eine planmäßige Tätigkeit entnehmen, die strukturell-gewerbliche Aspekte aufweist. So hat der Kläger beginnend im Streitjahr 2009 ab dem Frühjahr auf zwei, ab August auf drei und ab Oktober auf vier Online-Portalen gespielt; ab ca. Oktober 2009 auch mit wechselnden Spielernamen/Benutzernamen. Der mehrfache unterjährige Wechsel der Spielernamen/Benutzernamen und die Anmeldung bei weiteren Online-Portalen fand in 2010 und in den Folgejahren – bis 2013 – seine Fortsetzung und führte zur Vervielfachung und Verteilung von Spielmöglichkeiten auf 29 verschiedene Konten auf 17 Online-Portalen. Dies und das Spielen von insgesamt 784.000 Händen – wenn auch innerhalb von 3 ½ Jahren im Zeitraum von Juli 2009 bis Dezember 2013 – geht nach Ansicht des Senats erheblich über das hinaus, was die Allgemeinheit noch unter einem Hobby – einem (Poker-)Spielen mit Unterhaltungscharakter – fasst. Zumal Teil der Spielstrategie beim Poker ist, die Mitspieler nach Möglichkeit über die eigenen Fertigkeiten im Unklaren zu lassen. Dieses Verbergen der eigenen spielerischen Fähigkeiten erreicht man durch die Anlage von neuen Spielerkonten/Benutzernamen in regelmäßigen Abständen. Denn für die Mitspieler und die eingesetzten Analyse-Softwareprogramme, wie

z.B. das von dem Kläger genutzte Programm F, ist bei einem Wechsel des Benutzernamens und/oder bei einer Eröffnung eines Spielerkontos auf einem neuen Online-Portal nicht erkennbar, ob der Kläger ein „Anfänger“ ist. Die Mitspieler und die Analyse-Software haben durch den Wechsel des Benutzernamens bzw. die Neuanlage eines Spielerkontos keine auswertbaren Daten über den Kläger aus seinen vorherigen spielerischen Erfahrungen. Es gibt dann keine Statistiken über den Kläger, mit denen der Mitspieler die spielerische Stärke des Klägers einschätzen kann. Durch die damit vom Kläger bewusst geschaffene größere Anonymität hat der Kläger auch seine Gewinnwahrscheinlichkeit erhöht, da er seine Mitspieler über seine eigene Spielstärke und seine (Spiel-)Erfahrungen im Unklaren ließ und nicht mehr als „erfolgreicher“ bzw. „guter“ Online-Poker-Spieler erkannt wurde. Er wird mit einem neuen Benutzernamen bzw. Spielerkonto als Anfänger wahrgenommen. Dadurch setzen sich Mitspieler mit ihm an den Tisch bzw. verbleiben am Tisch, die den Wettbewerb mit anderen Anfängern / Hobbyspielern auf vergleichbarem Spielniveau – bei denen noch das Glücksmoment überwiegt – und keinen „erfahreneren“ und „erfolgreichen“ Mitspieler suchen. Dass der Kläger – wie ausgeführt – hiervon in einem erheblichen Umfang Gebrauch gemacht hat, weist strukturell-gewerbliche Aspekte auf. So hat er beispielsweise bei B seine Benutzernamen seit Oktober 2009 bis Ende Dezember 2010 alleine sechsmal gewechselt. Zumal „Fixed Limit“ mit kleineren Einsätzen auch häufiger von Anfängern gespielt wird, was die Gewinnwahrscheinlichkeit des Klägers, der über entsprechende Fähigkeiten verfügte, noch zusätzlich erhöhte. Der Senat verkennt insoweit nicht, dass man auch im Hobbybereich verschiedene (neue) Spielmöglichkeiten und Spielgelegenheiten auf anderen Online-Portalen gegebenenfalls auch wegen eines angebotenen „Willkommens-Bonus“ ausnutzt, jedoch nicht in der Art und Weise und in dem Umfang, wie es der Kläger getan hat.

Das Online-Pokerspielen des Klägers weist auch dadurch strukturell-gewerbliche Aspekte auf, dass er neben der Vervielfachung der Spielmöglichkeiten auch an mehreren Poker-Tischen / auf mehreren Online-Portalen – nach seinen Angaben im Erörterungstermin an bis zu vier Tischen – zeitgleich gespielt hat. Er hat dafür – wie er erläutert hat – auf seinem Bildschirmmonitor mehrere Programmfenster nebeneinander geöffnet. Es handelte sich dabei auch nicht nur um ein vereinzelt zeitgleiches Spielen bzw. „Ausprobieren“. Vielmehr hat er sehr häufig an mehreren Poker-Tischen zeitgleich gespielt, was auch die Spielzeiten von Juli bis Dezember 2009 verdeutlichen. Die Summe der von den Portalen angegebenen Spielzeiten betrug ca. 673 Stunden und die tatsächlich aufgewendete Spielzeit, d.h. die Zeit, in der der Kläger im Juli bis Dezember 2009 vor dem Computer gesessen hat, nur ca. 358 Stunden. Darüber hinaus lag die Gesamtspielzeit von 2009 bis 2013 bei 5.572 Stunden und die tatsächlich aufgewendete Zeit nach den Angaben des Klägers zwischen 2.500 und 3.000 Stunden. Der Umstand des zeitgleichen Spielens an mehreren (virtuellen) Tischen, die für eine Spielentscheidung nur zur Verfügung stehende Zeit von 20 bis 30 Sekunden pro Einsatzrunde sowie die von dem Kläger erzielten Gewinne belegen nach Ansicht des Senats nicht nur, dass der Kläger besondere für ein zeitgleiches Spielen erforderliche Fähigkeiten hatte, sondern auch, dass sein Spielen darauf ausgerichtet war, den Markt des „Online-Pokers“ zur Erzielung eines Entgelts und nicht nur zur Ausübung eines Hobbys zu nutzen.

85

Der Kläger hat daneben nicht nur seine Einsätze (sog. Blinds) von ca. 0,10 bis 0,25 US-Dollar pro Einsatz in 2007 und ca. 0,25 bis 0,50 US-Dollar in 2008 auf einstellige und niedrige zweistellige Einsätze – mal bis zu 50 US-Dollar – in 2009 und ab 2010 von minimal 25 US-Dollar bis maximal 300 US-Dollar gesteigert, sondern auch seine regelmäßigen Spielzeiten. Nachdem er in 2007 und 2008 noch geschätzt monatlich ca. fünf bis zehn Stunden aufwandte, spielte er von Januar bis Mai 2009 je 15 Stunden pro Monat und im Juni 2009 zwanzig Stunden pro Monat. Seine tatsächlich aufgewendeten Zeiten erhöhten sich dann ab der zweiten Jahreshälfte von 38 Stunden im Juli 2009 und 45 Stunden im August 2009 auf

86

125 Stunden in den Semesterferien im September 2009. Im Oktober 2009 und Dezember 2009 wendete er tatsächlich je 55 Stunden und im November 2009 40 Stunden auf. Auch in den Jahren 2010 bis 2013 lagen seine tatsächlichen Spielzeiten nach seinen eigenen Angaben bei ca. 500 bis 600 Stunden jährlich (ca. 2.500 bis 3.000 Stunden / 4 Jahre), d.h. monatlich zwischen 42 und 50 Stunden. Rechnet man die tatsächliche Spielzeit von 125 Stunden in den Semesterferien im September 2009 auf 30 Tage um, d.h. unterstellt, er habe jeden Tag im September gespielt, ergibt sich eine Spielzeit von 4 Stunden 10 Minuten pro Tag. Bei einer Umrechnung auf 20 („Werk“-)Tage beläuft sich die tägliche Spielzeit auf 6 Stunden und 15 Minuten. Legt man für die Monate Oktober bis Dezember 2009 – im Semester – und der Folgezeit einen Durchschnitt von ca. 50 tatsächlich aufgewendeten Stunden zugrunde, ergibt sich umgerechnet auf 30 Tage eine Spielzeit von 1 Stunden 50 Minuten täglich, umgerechnet auf 20 („Werk“-)Tage eine Spielzeit von zwei Stunden täglich und umgerechnet auf acht Wochenendtage im Monat eine Spielzeit von 6 Stunden 15 Minuten pro Samstag oder Sonntag. Bei der Beurteilung des Umfangs dieser Spielzeiten ist zu berücksichtigen, dass der Kläger regelmäßig zeitgleich an mehreren (virtuellen) Tischen gespielt hat, er im Semester sein Studium absolviert hat und auch sonst – wie er selbst anführt – seinen weiteren Freizeitaktivitäten, wie z.B. dem Schachspielen, dem Spielen von Geige im Orchester nachgegangen ist. Der Senat verkennt dabei nicht, dass aus dem Umfang der Spielzeiten als auch aus der Höhe der Einsätze nicht alleine auf gewerblich-strukturelle Aspekte geschlossen werden kann, jedoch handelt es sich dabei um im Rahmen der Gesamtwürdigung mit zu berücksichtigende Umstände.

Dass der Kläger das Online-Pokerspielen „nur nebenberuflich“ – neben dem Studium, etc. – betrieben hat, ändert an der rechtlichen Beurteilung, dass seine Betätigung über „den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung“ hinausgeht, nichts. Denn ob das Gewerbe den „Hauptberuf“ oder nur eine „Nebenerwerbsquelle“ darstellt, spielt für die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG keine Rolle. So gibt es auch eine Vielzahl von Arbeitnehmern, die neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in geringerem Umfang noch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Ein – wie von dem Kläger angeführt – Büro oder eine besonderen Organisation ist nicht Voraussetzung für die Frage, ob eine Tätigkeit als gewerblich zu qualifizieren ist. Entgegen der Auffassung des Klägers muss der Gewerbetreibende auch keinen „wesentlichen Aufwand“ – vergleichbar mit einem Aufwand für den Besuch verschiedener Spielcasinos – gehabt haben. Daran macht die Verkehrsauffassung das Bild eines Gewerbebetriebs insbesondere in der heutigen Zeit und aufgrund der technischen Fortschreitung der Berufsbilder nicht – gegebenenfalls nicht mehr – fest.

87

Der Senat verkennt bei der Gesamtwürdigung auch nicht, dass es für den Übergang von einer Freizeitbeschäftigung zu einem „berufsmäßigen“ Online-Pokerspielen keine starre zeitliche Grenze gibt, sondern sich der Übergang eher fließend darstellt. Dies zugrunde gelegt, sieht der Senat die Grenze zum „berufsmäßigen“ Spielen des Klägers aber – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht bereits zu Beginn des Streitjahres 2009, sondern erst mit der (andauernden) Steigerung der zeitlichen Intensität des Spielens, der weiteren Vervielfältigung der Spielmöglichkeiten (Eröffnung neuer Spielkonten, Benutzernamenwechsel) und dem vermehrten zeitgleichen Spielen an mehreren (virtuellen) Pokertischen mit Ablauf des Monats September 2009 als überschritten an. Der Monat September 2009 stellt insoweit den „Übergangsmontat“ dar, den der Senat aber noch insgesamt der „Hobbyausübung“ zuordnet. Ab Anfang Oktober 2009 hat der Kläger als erfahrener „Marktteilnehmer“ die von ihm ausgeübte Tätigkeit als Pokerspieler und seine Erfahrungen planmäßig durch das Spielen von alleine mehr als 750.000 Händen (in der Zeit von Oktober 2009 bis Dezember 2013) verwertet und durfte aufgrund seiner Erfahrungen im

88

Gesamtergebnis mit einem Spielerfolg und der Erzielung von regelmäßigen Einnahmen rechnen; es ist der Zeitpunkt der „Eröffnung“ des Gewerbebetriebs. Bis Ende September 2009 ist „der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung“ allerdings noch nicht überschritten.

5. Der Kläger war im Streitjahr 2009 auch nachhaltig tätig. 89

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und sie objektiv erkennbar auf Wiederholung angelegt ist. Daneben wird von der Rechtsprechung noch vorausgesetzt, dass die Tätigkeit auch von der Absicht getragen wird, hieraus eine (ständige) Erwerbsquelle zu machen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 07.11.2018 X R 34/16, BFH/NV 2019, 686; BFH-Urteil vom 22. April 1998 X R 17/96, BFH/NV 1998, 1467). 90

Im Streitfall handelte der Kläger in Wiederholungsabsicht; diese hat sich aufgrund der tatsächlichen Wiederholung des Online-Pokerspielens im Streitjahr und in den nachfolgenden Jahren, in denen er insgesamt ca. 784.000 Hände gespielt hat, auch manifestiert. Seine Tätigkeit war aus den vorgenannten Gründen zumindest auch ab Oktober 2009 von der Absicht getragen, hieraus eine (ständige) Erwerbsquelle zu machen, denn ab diesem Zeitpunkt hat er seine Betätigung „berufsmäßig“ ausgeübt. Dieser neben der Wiederholungsabsicht in der Rechtsprechung des BFH zusätzlich angeführten Voraussetzung kommt nach Ansicht des Senats zumindest im Streitfall keine eigenständige Bedeutung zu. 91

6. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind danach die in dem Zeitraum Oktober 2009 bis Dezember 2009 erzielten Gewinne in Höhe von insgesamt 82.600 US-Dollar (Oktober 2009: 55.312 US-Dollar, November 2009: 36.157 US-Dollar, Dezember 2009: -8.869 US-Dollar) zuzüglich der auf diesen Zeitraum entfallenden (einnahme-)anteiligen Boni in Höhe 5.411 US-Dollar (7.500 US-Dollar – 82.600 US-Dollar/114.483 US-Dollar x 7.500 US-Dollar), d.h. insgesamt 88.011 US-Dollar anzusetzen. Umgerechnet mit dem von den Beteiligten übereinstimmend angewandten Umrechnungskurs (Jahresdurchschnitt 1,3932667) ergibt dies Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Streitjahr 2009 in Höhe von 63.169 EUR. 92

II. Der Kläger hat – entgegen dem hilfswisen Vortrag des Beklagten – in dem Zeitraum Januar bis September 2009 aus dem Online-Pokerspielen keine sonstigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG erzielt. 93

Nach § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. 94

Eine (sonstige) Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich betrifft (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 27.06.2006 IX R 25/05, BFH/NV 2007), Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 19.03.2013 IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085). Ein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung (Verhalten und Entgelt) im Sinne eines Austauschvertrags ist nicht erforderlich. Entsprechend ihrem Wortlaut erfasst die Vorschrift nicht nur ein gelegentliches oder auch ein nur einmaliges Verhalten, sondern auch ein sich wiederholendes, regelmäßig erbrachtes oder auf (eine gewisse) Dauer oder Wiederholung angelegtes Tun, Dulden oder Unterlassen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.04.2012 IX R 6/10, BFHE 237, 192, BStBl II 2012, 581). Allerdings führt nicht jede Einnahme, die durch ein Verhalten ausgelöst wird, auch zu Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG. Die Norm erfasst – wie 95

auch der Wortlaut der Vorschrift erkennen lässt ("gelegentliche Vermittlungen", "Vermietung beweglicher Gegenstände") – ergänzend zu den übrigen Einkunftsarten das Ergebnis einer Erwerbstätigkeit oder Vermögensnutzung und setzt wie diese die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften nach § 2 EStG, also ein erwerbswirtschaftliches Verhalten, voraus (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.04.2012 IX R 6/10, BFHE 237, 197, BStBl II 2012, 581).

Hiervon ausgehend liegt im Streitfall bis Ende September 2009 keine sonstige Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG vor, da es bis dahin an einem erwerbswirtschaftlichen Verhalten des Klägers fehlt. Denn – wie ausgeführt – betreibt der Kläger das Online-Pokerspielen erst ab Oktober 2009 „berufsmäßig“, mithin erwerbswirtschaftlich. Zuvor handelte es sich (noch) um die Ausübung eines Hobbys durch den Kläger und um kein erwerbsgerichtetes Verhalten, das man einer erwerbswirtschaftlichen Sphäre des Klägers zuordnen kann.	96
III. Die Berechnung der sich danach ergebenden Einkommensteuer 2009 und des sich danach ergebenden Gewerbesteuer-Messbetrags für 2009 wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.	97
IV. Die Kostenentscheidung beruht bezogen auf die erstmals im Klageverfahren geltend gemachte Minderung des Gewinns bzw. der Einkünfte von 105.000,- EUR auf 82.826,- EUR auf §§ 136, 137 Satz 1 FGO und im Übrigen auf § 136 Abs. 1 FGO.	98
V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.	99
VI. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen.	100