

§ 6 Die einkommensteuerrechtliche Erfassung von Pokergewinnen in der Rechtsprechung des BFH

Noah Rauth

I. Einführung

Jüngst hatte der 10. Senat des BFH über die einkommensteuerrechtliche Erfassung von Online-Poker-Gewinnen in der Variante „Pot Limit Omaha“ zu entscheiden.¹ Nur zwei Jahre zuvor war bereits ein Urteil zur Variante „Texas Hold'em“, ebenfalls in Bezug auf Online-Poker, ergangen.² Damit hat der BFH in jüngerer Zeit seiner Rechtsprechungslinie zur einkommensteuerlichen Erfassung von Pokergewinnen zwei Judikate hinzugefügt. Dies gibt Gelegenheit, die Rechtsprechungslinie insgesamt aufzuarbeiten und den status quo zu resümieren.

II. Gewerbliche Einkünfte

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt bekanntlich voraus, dass diese einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zuordenbar sind. Im Falle von Spielgewinnen kommen primär gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Betracht. Nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG bedarf es dafür einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeit am Markt, die keine private Vermögensverwaltung ist. Besondere Aspekte im Bereich der Pokergewinne ergeben sich vor allem bezüglich der letzten beiden Tatbestandsmerkmale.

¹ BFH, Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21.

² BFH, BStBl. II 2023, 811.

1. Betätigung am Markt

Entscheidend für die Betätigung am Markt ist, dass die Tätigkeit „gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird“, wobei die Leistung Sach- und Dienstleistungen sowie immaterielle Leistungen umfassen kann.³ Seit jeher verneint die Rechtsprechung für Wett- und Lotteriegewinne diesen Leistungsaustausch. Erhalte eine Person bloß durch Zufall eine Gewinnsumme, so sei diese nicht mehr als Gegenleistung für ihr Tätigwerden zu werten.⁴ Bei Kartenspielen wie Poker greift diese Argumentation nur im Falle eines *Glücksspiels*; sobald das Spiel aber ein *Geschicklichkeitsspiel* ist, wird der Spieler jedenfalls nicht mehr bloß aufgrund des Zufalls vergütet. Geschicklichkeitsspiele können zwar auch vom Zufall bestimmt sein, bei ihnen kann der Spieler allerdings – anders als beim Glücksspiel – zumindest auf die Dauer Einfluss auf das Ergebnis nehmen, weswegen über eine gewisse Anzahl an Spielen hinweg der Spieler mit den besseren Fähigkeiten gewinnt.⁵ Beim Poker (und anderen Kartenspielen) erkannte die Rechtsprechung bereits früh, dass es maßgeblich von den Umständen des Falles abhängt, ob die Geschicklichkeits- oder die Glückskomponente überwiegt.

In der ersten Entscheidung hierzu stellte der BFH noch recht apodiktisch fest, dass der Steuerpflichtige – ein Croupier, der die Spiele in dem Salon ausübte, in dem er als solcher angestellt war – „Geschicklichkeitsspiele wie Skat, Rommi und Backgammon“ ausübte. Erwähnung findet lediglich die Tatsache, dass monatliche Spielgewinne von 3.000 DM erzielt wurden,⁶ womit der BFH insinuiert, dass das Spiel eine entscheidende Geschicklichkeitskomponente enthält, sofern nachhaltig Gewinne damit erzielt werden können. Die erbrachte Leistung sei die Teilnahme am Spiel verbunden mit der Zusage, bei verlorenem Spiel den jeweiligen Einsatz zu erbringen; die Gegenleistung sei das spiegelbildliche Verhalten der anderen Spieler.⁷

³ BFH, Urt. v. 7.11.2018, X R 34/16, Rn. 28 (juris).

⁴ RFHE 21, 244; RFH, RStBl. 1928, 181 f.; BFH, BStBl. II 1970, 411 (412); BStBl. II 1970, 865 (866); Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 13 (juris).

⁵ BFH, Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 16 (juris).

⁶ BFH, Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 14 (juris).

⁷ BFH, Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 15 (juris).

In der darauffolgenden Entscheidung hatte der BFH über Preisgelder des in der Pokerszene bekannten Eduard „Eddy“ Scharf für gewonnene Pokerturniere zu befinden.⁸ Dort wurde festgestellt, dass Poker sowohl Glücks- als auch Geschicklichkeitselemente enthielte, bereits aber bei durchschnittlichen Spielern die Geschicklichkeitskomponente überwiege. Auf die individuelle Fähigkeit des Spielers käme es für die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nicht an.⁹ Freilich wurde zuvor als Leistung des Steuerpflichtigen die öffentliche Darbietung der spielerischen Fähigkeiten gegenüber dem Turnierveranstalter, als Gegenleistung das In-Aussicht-Stellen des Preisgeldes bestimmt.¹⁰ Ob es deshalb überhaupt noch darauf ankommt, ob das konkrete Spiel ein Glücksspiel ist, oder ob nicht vielmehr eine Darbietungsleistung einer öffentlich bekannten Person vorliegt, bei der es letztlich nur auf den Unterhaltungsfaktor ankommt, ließ der BFH offen.¹¹

Diese Ansicht zum Turnerpoker bestätigten nur wenige Jahre später der 10. sowie der 3. Senat mit im Wesentlichen derselben Begründung.¹² In beiden Fällen ging es aber auch um die steuerliche Erfassung von Gewinnen aus sog. Cash-Games, also Einzelspielen, bei denen die Spieler den Spieltisch nach jeder Runde verlassen und neue Spieler den Tisch betreten können. Jedenfalls kann die Leistung des Steuerpflichtigen bei solchen Cash-Games nicht darin bestehen, dass er eine öffentlichkeitswirksame Darbietung gegenüber einem Veranstalter erbringt, weil Cash-Games – egal ob bei Online- oder bei Präsenzpartien – in der Regel in einem anonymen Umfeld ohne besondere mediale Präsenz stattfinden.¹³ In der ersten Entscheidung stellte der BFH deshalb klar, dass Cash-Games gesondert rechtlich bewertet werden müssten. Hierzu fehlten dem BFH allerdings Tatsachenfeststellungen durch das FG zu den Fragen, welche Cash-Games genau praktiziert wurden (Poker, Black Jack und gegebenenfalls weitere)

⁸ Etwaige Gewinne aus Poker-Cash-Games und Online-Poker waren ausdrücklich nicht Gegenstand des Verfahrens, s. BFH, BStBl. II 2016, 48 (Rn. 1).

⁹ BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 30 ff.

¹⁰ BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 21.

¹¹ BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 32.

¹² BFH, Urt. v. 7.11.2018, X R 34/16, Rn. 30 ff. (juris); Urt. v. 25.2.2021, III R 67/18, Rn. 17 (juris).

¹³ So auch später BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 31; Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 33 (juris).

und ob diese Glücksspiele waren, sowie zur konkreten Leistungsbeziehung.¹⁴ In der zweiten Entscheidung begnügte sich das Gericht lediglich mit der Feststellung, dass auch Cash-Game-Poker auf Geschicklichkeit beruhe und deshalb auch bei dieser Variante gewerbliche Einkünfte entstehen könnten. Konkrete Ausführungen, worin genau bei Cash-Games die Leistungsbeziehung liegen soll, fehlen hingegen – die Feststellung, dass Einkünfte durch Cash-Games gewerbliche sind, wenn die „Tätigkeit eines Pokerspielers als gewerblich zu beurteilen“ ist,¹⁵ mutet zirkelschlüssig an.

Licht ins Dunkle der Poker-Cash-Games konnten allerdings die jüngeren beiden Entscheidungen des BFH zum Online-Poker in den Varianten „Texas Hold’em“ und „Pot Limit Omaha“ bringen. In beiden Urteilen bestätigt der BFH nochmals (kurz), dass auch das Online-Cash-Game-Poker in den jeweiligen Varianten ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel sei.¹⁶ Sodann legt er mit Verweis auf die „Croupier-Entscheidung“ dar, dass die Leistung des Steuerpflichtigen darin bestehe, dass er anderen spielpflichtigen Personen seine Teilnahme am Spiel sowie, im Falle des Gewinnens der Runde, das Überlassen seines Einsatzes anbiete. Dass das Spiel online und wegen der Benutzernamen anonymisiert stattfinde, sei unerheblich.¹⁷

Prozessrechtlich ist insgesamt zu beachten, dass der BFH bei der Einordnung als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel sowie der Bestimmung von Leistung und Gegenleistung von einer Tatsachenwürdigung durch das FG ausgeht, an die er nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.¹⁸ Deshalb finden sich auch keine umfangreichen Ausführungen etwa zu konkreten Gewinnchancen beim Poker in den Judikaten des BFH.¹⁹ Sobald die Finanzgerichte eine gewisse Geschicklichkeitskomponente beim jeweiligen Spielmodus festgestellt hatten, nahm der BFH diese bisher immer als gegeben.

¹⁴ BFH, Urt. v. 7.11.2018, X R 34/16, Rn. 38 ff. (juris).

¹⁵ Insgesamt BFH, Urt. v. 25.2.2021, III R 67/18, Rn. 17 f. (juris).

¹⁶ BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 29 ff.; Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 32, 34 f. (juris).

¹⁷ BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 33 ff.; Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 36 (juris).

¹⁸ BFH, Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 14 (juris); BStBl. II 2016, 48 Rn. 29 f.; BStBl. II 2023, 811 Rn. 28.

¹⁹ Etwas ausführlicher lediglich in BFH, Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 34 f. (juris).

2. Keine private Vermögensverwaltung

a. Abgrenzungskriterien

Bei der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit verweist der BFH zu Recht darauf, dass die klassische Abgrenzungsformel „Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzwerten oder Ausnutzung substanzialer Vermögenswerte durch Umschichtung“ beim selbständig tätigen Pokerspieler nicht weiterführt. Vielmehr ginge es darum, ob der Steuerpflichtige private Spielbedürfnisse als Hobbyspieler befriedige oder insgesamt strukturell-gewerbliche Aspekte im Vordergrund stünden.²⁰ Orientieren möchte sich der BFH hierbei am „Leitbild des Berufsspielers“.²¹ Auch insoweit geht der BFH von einer nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachenwürdigung aus,²² nennt aber immerhin einige (weder notwendige noch abschließende) Kriterien, anhand derer diese Würdigung vorgenommen werden kann:

Im Falle des Turnierpokers wurde auf die regelmäßige Teilnahme an Turnieren, die Größe und den Austragungsort der Turniere, den Umfang der erzielten Preisgelder sowie der sog. Buy-Ins (Startgelder), die vertragliche Einkleidung der Turnierteilnahme, die pokerbezogene mediale Präsenz des Spielers sowie den zeitlichen Umfang der Betätigung abgestellt.²³ Für Online-Poker seien diese Maßstäbe aber zu modifizieren, weil jedenfalls die Öffentlichkeitswirksamkeit nicht zum meist anonymen Charakter des Online-Pokers passe.²⁴ Entscheidend sei vielmehr – anders noch als bei der Betätigung am Markt – die *individuelle Fähigkeit* des Steuerpflichtigen, aufgrund derer eine planmäßige Spielstrategie entwickelt werden könne. Erkennen ließe sich eine solche etwa dadurch, dass der Steuerpflichtige mehrere Partien gleichzeitig sowie insgesamt eine hohe Anzahl an Partien

²⁰ BFH, Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 39 (juris).

²¹ BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 45.

²² BFH, Urt. v. 25.2.2021, III R 67/18, Rn. 19 (juris).

²³ BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 36; BFH, Urt. v. 7.11.2018, X R 34/16, Rn. 37 (juris).

²⁴ BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 47; Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 39 (juris); noch nicht differenzierend hingegen BFH, Urt. v. 25.2.2021, III R 67/18, DStRE 2021, 1349 Rn. 19.

spiele, verschiedener Accounts und Plattformen nutze, insgesamt hohe Einsätze tätige sowie viel Zeit in das Pokerspielen investiere.²⁵

b. Rechtsfolge bei fehlender Gewerblichkeit?

Sollten diese Kriterien im Einzelfall dazu führen, dass die Gewerblichkeit nicht zu bejahen ist, könnten die Einkünfte aus Pokerspielen dennoch unter den zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG subsidiären § 22 Nr. 3 S. 1 EStG (Einkünfte aus sonstigen Leistungen) fallen. Der BFH hat hierzu mangels Entscheidungserheblichkeit noch nicht Stellung genommen.²⁶

Das Tatbestandsmerkmal der Betätigung am Markt (§ 15 Abs. 2 EStG) und das Tatbestandsmerkmal der Leistung (§ 22 Nr. 3 S. 1 EStG) dürften parallel laufen – in beiden Fällen kommt es auf einen entgeltlichen Leistungsaustausch an.²⁷ Da der BFH bei der Einordnung als Geschicklichkeitsspiel als Voraussetzung für eine Leistung am Markt allerdings gerade nicht auf die individuelle Fähigkeit des Spielers abstellt, sondern eine Durchschnittsbetrachtung vorgibt,²⁸ würden sämtliche (auch negative) Einkünfte aus Pokerspielen plötzlich steuerlich erfasst werden, auch wenn der Steuerpflichtige keinerlei Fähigkeiten im jeweiligen Spiel besitzt und demzufolge als klassischer Hobbyspieler agiert.

Da § 22 Nr. 3 S. 1 EStG auch keine nachhaltige Betätigung voraussetzt, ließe sich dieses Ergebnis, welches der BFH augenscheinlich durch seine Rechtsprechung zu Glücksspielgewinnen gerade vermeiden wollte, nur noch durch das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht einfangen. In der Regel wird der nicht geübte (Hobby-)Spieler auf Dauer wohl Verluste und nur der geübte Spieler Gewinne erfahren können. Im ersten Fall kann man wegen des Weiterspielens trotz der Verluste die Gewinnerzielungsabsicht verneinen („Liebhaberei“), im letzteren Fall aufgrund tatsächlich vereinnahmter Einkünfte die Gewinnerzielungsabsicht

²⁵ BFH, BStBl. II 2023, 811 Rn. 48 ff.; Urt. v. 2.4.2025, X R 26/21, Rn. 41 (juris).

²⁶ Kurze Erwähnung aber bei BFH, Urt. v. 11.11.1993, XI R 48/91, Rn. 17 (juris).

²⁷ R. Wernsmann/J. Neudenberger, in: Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, 319. EL 11.2021, § 22 Rn. E 101; implizit auch BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 19; für Turnier- und Cash-Game-Poker auch F. Meisheit, FR 2022, 789 (793 f.).

²⁸ BFH, BStBl. II 2016, 48 Rn. 31.

bejahren.²⁹ Es ist aber jedenfalls nicht völlig undenkbar, dass die Fälle genau umgekehrt liegen, etwa weil der Hobbyspieler in einem oder gar mehreren Veranlagungszeiträumen aufgrund einer „Glückssträhne“ Überschüsse erzielt. Um zu verhindern, dass nun doch Erträge besteuert werden, die aus Sicht des Steuerpflichtigen aus Glücksspielen stammen, oder Verluste aus der privaten Konsumsphäre steuerlich relevant werden,³⁰ erscheint es sinnvoller, die individuelle Fähigkeit des Spielers bereits bei der Abgrenzung zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspiel zu beachten.³¹ Damit fielen die Hobbyspieler generell aus dem Tatbestand des § 22 Nr. 3 S. 1 EStG heraus.

III. Fazit

Der BFH hat sich in seiner Rechtsprechung zum Turnier- und zum Cash-Game-Poker, zu Online- und Präsenzpartien sowie zu verschiedenen Spielvarianten geäußert. Es ist daher davon auszugehen, dass die grundlegenden Fragen der einkommensteuerlichen Erfassung von Pokergewinnen für die Praxis geklärt sind.³²

Die Vorgaben und die Kontrolldichte des BFH hinsichtlich der Frage, ob ein Geschicklichkeitsspiel vorliegt, sind nicht sonderlich streng. Man kann daher davon ausgehen, dass sämtliche Poker-Varianten sowie andere (Karten-)Spiele, bei denen zumindest auch eine gewisse Fertigkeit das Spielergebnis beeinflusst, zu einer Teilnahme am Markt i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG führen. Der BFH möchte hier nur offensichtliche Fälle des reinen Glücksspiels ausscheiden, welche richtigerweise in der Konsumsphäre liegen.

Begrenzend und damit entscheidend für die Steuerbarkeit der Pokergewinne ist im Ergebnis, ob der Steuerpflichtige nach der Gesamtschau wie ein Berufs- oder wie ein Hobbyspieler auftritt. Nur wenn ersteres der Fall

²⁹ Vgl. etwa *M. Krumm*, in: Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl. 2025, § 15 Rn. 35.

³⁰ Letztere Problematik dürfte in der Praxis wegen der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 22 Nr. 3 S. 3 Ts. 1 EStG allerdings nicht allzu groß sein.

³¹ So auch *F. Meisheit*, FR 2022, 789 (792 f.).

³² *E. Kulosa*, jM 2023, 481 (483).

ist, sind die Erträge (positiv wie negativ) steuerlich relevant. Die gegebenenfalls schwierigen Abgrenzungsfragen sind zwar Tatsachenfragen, der BFH hat dennoch einige abgrenzungsrelevante Kriterien benannt.³³

Ein gutes Indiz für die Steuerbarkeit von Spielgewinnen dürfte zwar sein, ob ein Spieler nachhaltig, d.h. über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg Gewinne oder Verluste erzielt. Denn nur im ersten Fall spricht vieles dafür, dass es sich nicht um ein Glücksspiel handelt. Dies bedeutet freilich nicht, dass dieses Kriterium das einzige entscheidende sein darf – auch beim professionellen Spieler können Anlaufverluste oder längere Verlustphasen eintreten,³⁴ auch beim Hobbyspieler Zufallsgewinne anfallen.

³³ Zu Abgrenzungsschwierigkeiten in Einzelfällen s. ebd.

³⁴ Vgl. ebd.