

Berufsakademie Sachsen
Staatliche Studienakademie Dresden
Steuern, Prüfungswesen, Consulting
Kurs: 3SP19-1/Matr.-Nr.: 3003749

Winter+Zander
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Glücksspielen

Bachelorthesis
zur Erlangung des Abschlusses
Bachelor of Arts (B.A.)
im Studiengang Steuern, Prüfungswesen und Consulting

eingereicht von:
Seidel, Esther

Gutachterin: Dipl.-Kffr. Kathrin Winter
Gutachter: Prof. Dr. rer. pol. Holm Krüger

Tag der Themenübergabe: 22.04.2022
Tag der Einreichung: 15.07.2022

Frau	Seidel, Esther
Studiengang Studienrichtung	Steuern, Prüfungswesen und Consulting Steuerberatung
Seminargruppe	3SP19-1

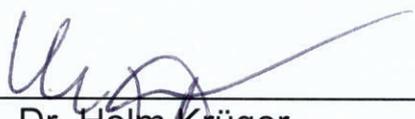
Auftrag zur Anfertigung der Bachelor-Thesis

Hiermit erteilen wir Ihnen den Auftrag, folgendes Thema zu bearbeiten:

Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Glücksspielen

1. Gutachter: **Kathrin Winter**
Dipl.-Kauffrau, Steuerberaterin
 2. Gutachter: **Prof. Dr. rer.pol. Holm Krüger**
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
-

Dresden, 22.04.2022



Prof. Dr. Holm Krüger
Leiter Studiengang Steuern, Prüfungswesen, Consulting

Autorenreferat

Seidel, Esther: Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Glücksspielen,
Berufsakademie Sachsen, Staatliche Studienakademie Dresden,
Studiengang Steuern, Prüfungswesen und Consulting,
Bachelorthesis 2022.

57 Seiten, 45 Literaturquellen, 16 Rechtssprechungsquellen, 6 Gesetzesquellen.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit gilt es zu beleuchten, ob und gegebenenfalls wie Einkünfte aus Glücksspiel in der Praxis besteuert werden. Dazu werden zuerst theoretische Grundlagen im Hinblick auf wichtige Begriffe, wie der Abgrenzung zwischen Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel sowie Spiel und Wette geschaffen. Außerdem wird eine Bestandsaufnahme zu den gesetzlichen Regelungen bezüglich entsprechender Einkünfte unterbreitet. Der Kern der Arbeit beschäftigt sich mit der steuerlichen Behandlung von Einkünften aus Glücksspiel aus Sicht der Teilnehmer. Unter Hinzuziehung aktueller Gesetze und Urteile soll ein Überblick gegeben werden, wie Einkünfte aus reinen Glücksspielen, Pokerspielen, Fernsehshows sowie E-Sports steuerlich zu beurteilen sind. Es wird ebenfalls eine Untersuchung der gängigen Besteuerungsformen auf der Seite der Veranstalter von Glücksspielen vorgenommen. Auf der Grundlage der Notwendigkeit eines „Erwirtschaftens“ beziehungsweise des „unternehmerischen Tätigwerdens“ als Voraussetzung einer Steuerpflicht im Sinne der Einkommensteuer, soll sich zusätzlich mit dem Theoriekonzept der Markteinkommenstheorie und dem dort postulierten Begriff des steuerlich relevanten Einkommens befassen werden, um beurteilen zu können, ob diese Theorie als Hilfestellung zur steuerlichen Beurteilung der Einkünfte aus Glücksspiel herangezogen werden kann.

Gender Erklärung: Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in dieser Arbeit die Sprachform des generischen Maskulinums angewendet. Es wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die ausschließliche Verwendung der männlichen Form geschlechtsunabhängig verstanden werden soll.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1. Einführung	1
1.1 Zahlen und Fakten	1
1.2 Untersuchungsgegenstand und Aufbau der Arbeit	3
2. Grundlagen	5
2.1 Begriffsbestimmungen	5
2.1.1 Abgrenzung Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel	5
2.1.2 Abgrenzung Spiel und Wette	6
2.1.3 Glücksspielbegriff im Rahmen des Glücksspielstaatsvertrages	7
2.1.4 Veranstalter und Teilnehmer	8
2.2 Grundlagen im Steuerrecht	9
2.3 Glücksspielbegriff im Steuerrecht	11
3. Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Teilnehmer	13
3.1 Reine Glücksspiele	13
3.1.1 Lotterien	13
3.1.2 Sportwetten und Rennwetten	17
3.2 Poker	19
3.3 Fernsehshows	23
3.3.1 Reality-Shows	23
3.3.2 Quiz-Shows	28
3.3.3 Prominentenspecials	31
3.4 Digitales Glücksspiel	33
4. Markteinkommenstheorie in der Diskussion	35
5. Exkurs: Steuerliche Behandlung der Veranstalter	41
6. Zusammenfassung und Ausblick	44
Literaturverzeichnis	46
Rechtssprechungsverzeichnis	50
Verzeichnis der Gesetze, Rechtsverordnungen, Verwaltungsanweisungen	51
Eidesstattliche Erklärung	

Abkürzungsverzeichnis

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
GlüStV	Glücksspielstaatsvertrag
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
SächsSpielbG.....	Sächsisches Spielbankengesetz

1. Einführung

1.1 Zahlen und Fakten

Der Glücksspielmarkt befindet sich seit Jahren in stetigem Wachstum und erfreut sich somit großer Beliebtheit. Die größte Faszination liegt wohl im ungewissen Ausgang und dem Risikoelement, dem man sich für die Chance auf einen Gewinn aussetzen muss. „Für die Mehrheit aller Spielteilnehmer bedeuten Glücksspiele eine besondere Form der Abwechslung, kurzweilige Unterhaltung und intensiv erlebte Spannung. Problemlos in die eigene Lebensgestaltung integriert überwiegt der mit dem Glücksspiel verbundene Nutzeneffekt.“¹

Eine Studie der Goldmedia² in Zusammenarbeit mit CasinoOnline.de aus dem Jahr 2020 verzeichnet ein Wachstum der Erträge auf dem deutschen Glücksspielmarkt im Jahr 2019 um 850 Millionen Euro auf somit insgesamt 16,3 Milliarden Euro. Dies entspricht einem Wachstum von 5,5 Prozent im Vergleich zum Vorjahr. Von 2015 bis 2019 wuchsen die Erträge auf dem Glücksspielmarkt insgesamt um 2,6 Milliarden Euro und damit um 18,9 Prozent, was einer durchschnittlichen jährlichen Wachstumsrate von 4,4 Prozent entspricht.

Die Erträge stellen Bruttospielerträge dar, welche sich ergeben aus den getätigten Spieleinsätzen abzüglich der Gewinnauszahlungen.³

Auf dem deutschen Markt bilden Geldspielgeräte mit 42 Prozent das ertragreichste Segment, gefolgt von Lotterien mit ungefähr einem Drittel, die übrigen Prozente entfallen auf Casinos und Wetten. Trotz der Umsatzeinbrüche von Spielstätten durch coronabedingte Schließungen im Jahr 2020 wird in genannter Studie von einem Wachstum am Markt mit einer durchschnittlichen jährlichen Wachstumsrate von 6,5 Prozent auf 18,2 Milliarden bis zum Jahr 2024 ausgegangen. Hemmenden Faktoren wie Schließungen oder sinkenden Haushaltseinkommen stehen die vermehrte Online-Nutzung und mehr Zeit am Tag für entsprechende Glücksspielaktivitäten gegenüber. Positiv beeinflusst wird dieses Wachstum außerdem durch die neuen Regulierungen des Online-Casinos im Rahmen des neuen Glücksspielstaatsvertrages 2021, welcher das Spielen von Online-Glücksspielen einheitlich für alle Bundesländer legalisiert.⁴

Neben dem Erzielen von hohen Gewinnen, die unter Umständen zu beachtlichen Steuereinnahmen führen können, in dem der Steuerpflichtige sie im Rahmen seiner

¹ Barth, D. (2013), S. 2.

² Vgl. Goldmedia GmbH/ CasinoOnline.de (2020), S. 4 f.

³ Vgl. Jahresreport 2020 der Glücksspielaufsichtsbehörden der Länder (2021), S. 6.

⁴ Vgl. Goldmedia GmbH/ CasinoOnline.de (2020), S. 4 f.

Einkommensteuer entrichten muss, profitiert der Staat schon allein durch das Erlauben solcher Glücksspiele von Steuern, die der jeweilige Veranstalter zahlen muss.

Eben aus solchen Steuern erzielte der Staat im Jahr 2020 durch den Glücksspielmarkt Einnahmen in einer Höhe von ungefähr 5,5 Milliarden Euro. Dieser Betrag setzt sich größtenteils zusammen aus den drei Segmenten der Rennwett- und Lotteriesteuer mit 1,6 Milliarden Euro, der Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuer mit 709 Millionen Euro sowie der Spielbankenabgabe in einer Höhe von 2,5 Milliarden Euro.⁵

Im Jahr 2015 wurden seitens des BFH erstmals Gewinne aus einem Turnierpokerspiel der deutschen Steuer unterworfen.⁶ Diese Entscheidung warf die Frage nach einem Überdenken der Beurteilung von Spielen zwischen Glück und Geschick auf.

Glücksspiel stellt aus staatlicher Sicht vor allem eine Steuerquelle dar.⁷ Dem Markt für Glücksspiel fehlt es jedoch weiterhin an einer eindeutigen Definition, mit der Folge, dass es noch keine Gesetze, die universell auf die Fälle von Glücksspielgewinnen angewendet werden können, eher hängt die Besteuerung von der Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls ab.⁸

„Aktuelle gerichtliche Auseinandersetzungen und verschiedene Einzelfallregelungen der Finanzbehörden zeigen auf, dass die einkommensteuerliche Qualifikation von Preisgeldern, Projektprämien und Auszeichnungen immer wieder problematisch sein kann. Bedingt durch die Kommerzialisierung verschiedener Lebensbereiche, das wachsende Medienangebot sowie neue Informations- und Kommunikationstechnologien haben sowohl Anzahl als auch Heterogenität von Wettbewerben und monetären Anreizen deutlich zugenommen.“⁹

Vor diesem Hintergrund und mangels universell gültiger (gesetzlicher) Literatur verfolgt diese Arbeit das Ziel, die vorhandenen Gesetzmäßigkeiten zu systematisieren und entsprechende Gewinne aus Glücksspiel zu kategorisieren. Wie und anhand welcher Regelungen beziehungsweise Gesetzmäßigkeiten werden Einkünfte aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel auf der Seite der Teilnehmer sowie Veranstalter in Deutschland steuerlich beurteilt? – diese Forschungsfrage gilt es im Rahmen der vorliegenden Arbeit schwerpunktmäßig aus Sicht der Teilnehmer und im Rahmen eines Exkurses aus Veranstaltersicht zu beantworten.

⁵ Vgl. Statista (2022).

⁶ Vgl. BFH Urteil vom 16.09.2015 - X R 43/12.

⁷ Vgl. Becker T./ Baumann C. (2006), S. 1.

⁸ Vgl. Becker T./ Baumann C. (2006), S. 2.

⁹ Marx, F. (2014), S. 283.

1.2 Untersuchungsgegenstand und Aufbau der Arbeit

Im Rahmen dieser Arbeit soll die ertragsteuerliche Behandlung von Glücksspiel im deutschen Steuerrecht näher untersucht werden. Der Fokus soll dabei auf die steuerliche Bewertung von Glücks- und Geschicklichkeitsspielen aus Sicht der Teilnehmer gelegt werden. In der Vielzahl von Glücksspielen am Markt soll sich in dieser Arbeit auf die Marktsegmente des reinen Glücksspiels, Poker, Fernsehshows und des digitalen Glücksspiels begrenzt werden. Im Kern richtet sich hier der Fokus vor allem auf solche Spiele, die sich zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspiel befinden, da gerade diese Spiele in der steuerlichen Bewertung häufig Fragen aufwerfen und somit schwieriger zu beurteilen sind.

Im Rahmen dieser Arbeit soll sich auf das Inland, also die steuerliche Beurteilung in Deutschland beschränkt werden. Außerdem beziehen sich die Untersuchungen auf Glücks- und Geschicklichkeitsspiele, die in Deutschland am regulierten, also legalen Markt durchgeführt werden.

Die vorliegende Untersuchung gliedert sich in fünf weitere Kapitel. Im zweiten Kapitel soll zunächst ein Überblick über Begriffe aus dem Themenbereich des Glücksspiels geschaffen werden. Anschließend werden einkommensteuerliche Grundlagen erläutert, um die Thematik des Glücksspiels entsprechend einordnen zu können. Unter anderem soll der Begriff des Einkommens vor den verschiedenen in der Literatur vorherrschenden Einkommenstheorien näher ergründet werden. Der Markteinkommenstheorie soll hier das Hauptaugenmerk gewidmet werden. Das darauffolgende dritte Kapitel soll den Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit bilden. Es wird die aktuellen steuerlichen Regelungen bezüglich der Einkünfte aus der Teilnahme an Glücks- und Geschicklichkeitsspielen erläutern und einordnen. Bezug genommen wird hier auf Glücksspiele wie Lotterien und Sportwetten, auf das Pokerspiel als bestes Beispiel eines Spiels in der Sphäre zwischen Glück und Geschick, Gewinne aus verschiedenen Fernsehformaten und dem größer werdenden Thema des E-Sports.

Vor dem Hintergrund der bis dahin gegebenen Informationen über die Besteuerung von Gewinnen aus Glücksspiel soll im vierten Kapitel eine Analyse folgen, ob die im zweiten Kapitel bereits angesprochene Markteinkommenstheorie eine adäquate Theorie zur Beurteilung der Besteuerung von eben diesen Glücksspielgewinnen sein kann.

Das fünfte Kapitel soll auf der Grundlage des Anspruchs auf Vollständigkeit einen Exkurs zum Thema der steuerlichen Behandlung von Glücksspiel auf der Seite der Veranstalter bieten. Im Rahmen dieses Kapitels soll sich allerdings nur auf drei für das Glücksspiel spezifische

Steuerarten beschränkt werden – auf die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuer und die Spielbankabgabe.

Das sechste und letzte Kapitel der vorliegenden Arbeit dient der Zusammenfassung der Erkenntnisse, wird auf mögliche notwendige Reformen eingehen und einen Ausblick geben.

2. Grundlagen

2.1 Begriffsbestimmungen

2.1.1 Abgrenzung Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel

Der BFH definiert Glücksspiel in seinem Urteil wie folgt: „Reine Glücksspiele um Geld [finden] außerhalb des Wirtschaftskreislaufs im gesellschaftlichen Bereich statt und [schaffen] sich ihre Risiken gleichsam selbst. Ihre Ergebnisse [hängen] meist vom Zufall ab. Sie [erfordern] regelmäßig weder eine nennenswerte geistige Tätigkeit noch [werden] sie nach den anerkannten Prinzipien einer (professionellen) Vermögensanlage überwacht. Sie [dienen] dem Zeitvertreib, der Zerstreuung und dem Nervenkitzel des Spielers“.¹⁰ Unter reinen Glücksspielen versteht der Gesetzgeber Lotto, Toto und Roulette.¹¹ Davon abzugrenzen sind sogenannte Geschicklichkeitsspiele. Die Unterscheidung von Glücks- und Geschicklichkeitsspielen bildet die Voraussetzung für die steuerliche Beurteilung entsprechender Einkünfte.

Voraussetzung für die Definition als Glücksspiel sind die Teilnahme an einem Spiel, bei dem der Spieler einen nicht unerheblichen Spieleinsatz in Form von Geld oder auch materiellen Gütern leisten muss, um somit um einen nicht unbedeutenden Gewinn spielen zu können, wobei die Entscheidung über Gewinn oder Verlust überwiegend vom Zufall abhängen muss.¹² Als Einsatz kann jede Vermögensleistung verstanden werden, die mit dem Hoffen auf einen Gewinn und gleichzeitig mit dem Risiko des Verlustes eingebracht wird. Um sich vom bloßen Unterhaltungsspiel abgrenzen zu können, muss es sich bei der Teilnahme an einem Glücksspiel um einen nicht ganz unbedeutenden Einsatz handeln, der im Fall eines Sieges, einen ebenfalls nicht ganz unbedeutlichen Gewinn zur Folge hat.¹³ Von einem bedeutenden Einsatz ist laut BGH nicht bei einem getätigtem Einsatz unter 10 Euro auszugehen.¹⁴ Um Zufall handelt es sich dann, wenn der Spieler keinen Einfluss auf das Ergebnis nehmen kann, sei es durch bewusstes Handeln oder durch eigenes Können oder Geschicklichkeit. Über Gewinn und Verlust wird somit außerhalb des Willens und des Wirkungsbereichs des Spielers entschieden. Betrachtet wird immer der Durchschnittsspieler. Muss sich dieser überwiegend

¹⁰ BFH Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 63/96.

¹¹ Vgl. BFH Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 63/96.

¹² Vgl. Holzengel, B. (2008), S. 439.

¹³ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 26.

¹⁴ Vgl. BGH Urteil vom 08.08.2017 - 1 StR 519/16.

auf den Zufall verlassen und ist somit auf diesen angewiesen, so handelt es sich um ein Glücksspiel. Das Wesen des Zufalls liegt „in dem Mangel der Erkennbarkeit der einem Ereignis zugrunde liegenden Kausalität“.¹⁵ Anreiz der Teilnahme an einem Glücksspiel ist die Chance beziehungsweise Hoffnung des Spielers mehr als seinen ursprünglichen Einsatz zu erhalten, also einen Gewinn zu erzielen.

Das Glücksspiel grenzt sich vom Gewinnspiel durch den kostenpflichtigen Erwerb der Gewinnchance ab, der bei einem Gewinnspiel keine Voraussetzung für eine Teilnahme ist. Die Unterscheidung zwischen Glücks- und Gewinnspielen ist in der Praxis seitens des Gesetzgebers fließend, somit erfolgt die steuerliche Beurteilung der Einkünfte entsprechend.¹⁶

Geschicklichkeitsspiel zeichnet sich im Gegensatz zu Glücksspiel dadurch aus, dass der Teilnehmer mittels intrinsischer Faktoren wie Aufmerksamkeit, speziellen Kenntnissen und Fähigkeiten den Ausgang des Spiels, also die Entscheidung über Gewinn und Verlust, beeinflussen kann. Abzustellen ist hier ebenfalls auf den Durchschnittsspieler und nicht auf einen sehr erfolgreichen beziehungsweise Profispieler. Ist es dem durchschnittlichen Spieler möglich, durch geistige oder körperliche Fähigkeiten Einfluss auf den Ausgang des Spiels zu nehmen, kann von einem Geschicklichkeitsspiel ausgegangen werden.

2.1.2 Abgrenzung Spiel und Wette

Ein Spiel ist nach § 762 BGB ein Vertrag zwischen zwei oder mehreren Parteien. Bei einem Spiel ist der Ausgang der nach den entsprechenden Spielregeln ausgeführten Tätigkeit von der Existenz des Zufalls abhängig. Der Zufall entscheidet, welche der am Spiel partizipierenden Parteien den Vermögensverlust davonträgt.¹⁷

Die Beteiligten des Spiels leisten ihren Einsatz und tragen somit das damit einhergehende Verlustrisiko, um Gewinn zu erzielen oder sich lediglich die Zeit zu vertreiben.

Vom reinen Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel abzugrenzen ist die Wette. Die Wette gilt als Form des Glücksspiels, bei der jedoch der Einsatz jeweils auf einen Ausgang eines bestimmten unvorhersehbaren Ereignisses platziert wird.

Eine Wette ist nach § 762 BGB ebenfalls ein Vertrag zwischen zwei oder mehreren Parteien. Eine Wette kann als eine Bekräftigung eines Meinungsstreits angesehen werden. Die Parteien

¹⁵ Kahle, H./ Willner, T. (2019), S. 148.

¹⁶ Vgl. Becker T./ Baumann C. (2006), S. 3.

¹⁷ Vgl. Koch, D. (2006), S. 32.

unterwerfen sich einem Vermögensnachteil, wenn sich ihre Meinung im Rahmen der sich gegenüberstehenden gegensätzlichen Behauptungen als die unrichtige erweist.¹⁸

Verlierer der Wette ist demzufolge derjenige, welcher den Ausgang falsch vorhergesagt hat. Im Unterschied zum reinen Glücksspiel, bei dem der Ausgang völlig unklar ist, wird sich bei einer Wette für ein bestimmtes Ergebnis eines Ereignisses entschieden, welches real noch nicht stattgefunden hat. Teilnehmer haben die Chance, den Ausgang, also das eintreffende Ereignis, anhand von Kenntnissen, wie Statistiken vergangener Leistungen eines Teams oder Gewinnquoten, zu erraten und sich somit anhand von Wahrscheinlichkeiten für einen Ausgang zu entscheiden. Trotz diesen Kriterien, die eher an ein Geschicklichkeitsspiel erinnern, wird die Wette vom Gesetzgeber als Glücksspiel behandelt – mit dem Argument, die Unsicherheit und damit der Zufall ergibt sich aus der Tatsache, dass die Beteiligten den Kenntnisstand des jeweils anderen nicht kennen.¹⁹

Ob es sich im jeweils in der Praxis zu beurteilenden Sachverhalt um ein Geschicklichkeitsspiel, ein Glücksspiel oder um eine Hybridform handelt, bedarf der Betrachtung des Einzelfalls. Eine entsprechende Systematisierung und der damit einhergehenden Besteuerungsfolgen soll Thema des dritten Kapitels sein.

2.1.3 Glücksspielbegriff im Rahmen des Glücksspielstaatsvertrages

Den ordnungsrechtlichen Rahmen des Glücksspiels bildet der Glücksspielstaatsvertrag. Der Vertrag bestimmt Regelungen bezüglich Erlaubnispflicht, der Zulässigkeit von Werbung oder entsprechender Aufsicht.²⁰ Der Staatsvertrag zum Glücksspielwesen in Deutschland (GlüStV) ist ein Vertrag zwischen dem Bund und den 16 Bundesländern. Hauptziel des Vertrages ist es, den Spielbetrieb und damit die staatlichen Einnahmen zu kontrollieren und parallel dazu im Sinne des Gesundheitsschutzes Spielsucht zu verhindern. Die Regulierung des Glücksspiels ist im Vergleich zu anderen europäischen Staaten in Deutschland streng. Laut § 284 StGB ist die öffentliche Veranstaltung von Glücksspiel in Deutschland unter Strafe gestellt. Der Staat besitzt in Deutschland das Glücksspielmonopol. Diese staatliche Aufsicht legitimiert im Umkehrschluss die Legalität von Glücksspielen. Der Vertrag enthält somit einheitliche Regelungen in Hinblick auf die Veranstaltung von Glücksspielen und die aus Gewinnen entstehende Notwendigkeit der Verteilung der Erträge.

¹⁸ Vgl. Koch, D. (2006), S. 35.

¹⁹ Vgl. Koch, D. (2006), S. 24.

²⁰ Vgl. Sölch/ Ringleb/ Leopold (2022), S. 1.

Im Jahr 2021 trat der dritte Glücksspieländerungsstaatsvertrag in Kraft, der die strikte Verbotspolitik im Bereich der Online-Glücksspiele unter bestimmten Regulierungsauflagen lockerte, da sich diese vor einem Hintergrund der auch im digitalen Bereich zunehmenden Globalisierung als nicht mehr zeitgemäß erwies.²¹ Was zuvor nur in Schleswig-Holstein möglich war, ist nun in allen Bundesländern erlaubt – Online-Poker, Online-Casinos und virtuelles Automatenspiel ist jetzt legal durchführbar. Reguliert wird das Spielen via Internet mittels Lizenzvergabe an die jeweiligen Veranstalter durch den Staat.²²

2.1.4 Veranstalter und Teilnehmer

An einem Glücksspiel partizipieren können Veranstalter und Teilnehmer. Wichtig für die steuerliche Beurteilung von Veranstalter und Teilnehmer ist eine Definition, die den einen von dem anderen abzugrenzen in der Lage ist. Nach MEISHEIT gilt als Veranstalter „wer als Verantwortlicher organisatorisch den äußeren Rahmen für die Abhaltung des Glücksspiels herstellt und im Zuge dessen der Allgemeinheit die Möglichkeit verschafft, Spielverträge abzuschließen. Hauptmerkmal für die Veranstaltereienschaft ist also, dass der Veranstalter auf sein (finanzielles) Risiko als treibende Kraft ein Glücksspiel initiiert.“²³

Die Aufgabe des Teilnehmers ist es folglich, dieses Spielangebot des Veranstalters anzunehmen und, soweit ein Einsatz für die Teilnahme am Spiel verlangt ist, ein gewisses Verlustrisiko des Geldes zu tragen.

In nachfolgender Arbeit sollen die etwaigen steuerlichen Konsequenzen der *Teilnehmer* an einem Glücksspiel das Hauptaugenmerk darstellen. Die steuerlichen Regelungen auf der Seite der *Veranstalter* sollen nur im Rahmen eines Exkurses im sechsten Kapitel kurz thematisiert werden.

²¹ Vgl. Haucap, J./ Fritz, D./ Thorwarth, S. (2020), S. 5.

²² Vgl. Haucap, J./ Fritz, D./ Thorwarth, S. (2020), S. 5.

²³ Meisheit, F. (2020), S. 34.

2.2 Grundlagen im Steuerrecht

Ursächlich für den anhaltenden Streit über Steuerpflicht oder Steuerfreiheit von Preisgeldern oder Wettbewerbsprämien ist wohl die fehlende Einigkeit über den Begriff des Einkommens im Einkommensteuerrecht.

Um die steuerliche Behandlung von Einkünften aus Glücksspiel näher untersuchen zu können, ist zunächst wichtig zu definieren, was Glücksspiel im Rahmen des Steuerrechts bedeutet. Gesetzlich und somit steuerlich erfasst werden Einkünfte nach § 2 EStG. Der Einkommensteuer unterliegen lediglich die sieben dort genannten Einkunftsarten.

Die größte Bedeutung kommt bei der Frage nach der Besteuerung von Glücksspielgewinnen auf der Seite der Teilnehmer den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 15 EStG und den sonstigen Einkünften nach § 2 (1) S. 1 Nr. 7 EStG in Verbindung mit § 22 Nr. 3 EStG zu.

Das Entstehen der Verpflichtung zur Zahlung von Einkommensteuer erfordert grundsätzlich ein „Erwirtschaften“, also eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Die mit dieser unternehmerischen Tätigkeit im Kausalzusammenhang stehenden Einkünfte können der Einkommensteuer unterworfen werden. Der Besteuerung liegt ein Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde. Leistungsfähigkeitsprinzip bedeutet, dass jeder Steuerpflichtige anhand seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit an der Finanzierung von staatlichen Leistungen teilhaben soll. Anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips begründet sich der progressive Steuertarif des deutschen Einkommensteuerrechts.

Grundlage für das Leistungsfähigkeitsprinzip und somit die Art und Höhe der Besteuerung ist die Frage nach einer Definition des Begriffes Einkommen.

Das einkommensteuerrechtliche Verständnis des Begriffes Einkommen wird stark von den bestehenden Einkommenstheorien geprägt, die sich hinsichtlich ihrer Definition von Einkommen unterscheiden.

Im Rahmen der *Quellentheorie* definiert sich Einkommen als eine aus einer regelmäßigen Quelle zufließenden Vermögensmehrung.²⁴ Es muss sich also um eine dauernde

²⁴ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 43.

Einkommensquelle handeln, was einmalige Vermögenszuwächse regelmäßig ausschließt.²⁵ Es kommt also zur Differenzierung eines erhaltenen Vermögensstamms und der daraus erwachsenen Frucht, dabei bleiben Reinvermögensmehrungen des Vermögensstamms unberücksichtigt, wobei die Früchte der Besteuerung unterworfen werden.²⁶ Vor dem Hintergrund des Untersuchungsgegenstandes dieser Arbeit würden Gewinne aus Glücksspiel im Rahmen dieser Einkommenstheorie keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Die *Reinvermögenszuwachsttheorie* definiert Einkommen als Reinvermögenszugang in einer festgelegten Periode.²⁷ Zum Einkommen zählen alle Reinerträge, Werterhöhungen oder geldwerte Zuwendungen Dritter.²⁸ Im Rahmen der Zuwendungen Dritter werden hier im Gegensatz zur Quellentheorie neben Erbschaften und Schenkungen auch Lotteriegewinne mit unter den Einkommensbegriff subsumiert. Die Ursache für die Vermögensmehrung ist für die Frage der Besteuerung im Rahmen der Reinvermögenszuwachsttheorie irrelevant. Größter Kritikpunkt der Reinvermögenszuwachsttheorie ist laut JACHMANN, dass sie im Rahmen des Einkommensbegriffes von einem einheitlichen Vermögensbegriff ausgeht, der keine genügende Trennung zur privaten Konsumsphäre erlaubt.²⁹

In der Literatur gilt die *Markteinkommenstheorie* als favorisiert, da sie „maßgeblich auf das Ergebnis einer wirtschaftlichen Betätigung am Markt abstellt.“³⁰ Im Rahmen der Markteinkommenstheorie wird eine Trennung zwischen der steuerpflichtigen Erwerbssphäre und der steuerfreien Konsumsphäre vorgenommen, außerdem erfasst sie „innerhalb der Erwerbssphäre Vermögenszuwächse jeder Art, also auch am Markt realisierte Wertänderungen des (privaten) Erwerbsvermögens.“³¹

Die meisten Einkunftsquellen haben die entgeltliche Verwertung von Leistungen in Form von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen am Markt gemeinsam. Im Rahmen der Markteinkommenstheorie zielt die Definition des Einkommens auf die Beteiligung bei der Bildung des Sozialproduktes ab.³² Es sind also nur erwirtschaftete Einkünfte für die steuerliche Beurteilung relevant.³³ Steuerpflichtig ist nur was am Markt erwirtschaftet wurde,

²⁵ Vgl. Brandis/ Heuermann/ Ratschow (2022), S. 1.

²⁶ Vgl. Kilincsoy, E. (2017), S. 48.

²⁷ Vgl. Brandis/ Heuermann/ Ratschow (2022), S. 1.

²⁸ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 43.

²⁹ Vgl. Jachmann, M. (2014), S. 121.

³⁰ Jachmann, M. (2014), S. 122.

³¹ Jachmann, M. (2014), S. 122.

³² Vgl. Kilincsoy, E. (2017), S. 49.

³³ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 44.

also die über Markthandlungen erzielte Mehrung von Reinvermögen. Unter Erwirtschaften ist eine wirtschaftliche Tätigkeit mit dem Ziel Einkünfte zu erzielen zu verstehen. Planmäßiges Handeln führt zu in Entgelt realisiertem Erfolg.³⁴

Die Markteinkommenstheorie bedeutet einen Ausschluss von der Besteuerung für staatliche Transferleistungen, Unterhaltszahlungen, Erbschaften, Schenkungen und Spielgewinne.³⁵

Für Glücksspiele würde diese Theorie eine Verschonung mit Steuer bedeuten, da es sich hier um abgeleitetes und nicht selbst am Markt erwirtschaftetes Einkommen handelt. Für Formen des Spiels in der Sphäre zwischen Glück und Geschick bedarf es hier einer genaueren Betrachtung.

2.3 Glücksspielbegriff im Steuerrecht

Laut § 3 (1) S. 1 GlüStV liegt ein Glücksspiel vor, „wenn im Rahmen eines Spiels für den Erwerb einer Gewinnchance ein Entgelt verlangt wird und die Entscheidung über den Gewinn ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt.“³⁶

Das Steuerrecht selbst kann keine eigene Definition des Glücksspielbegriffes aufweisen. Nichtsdestotrotz herrscht Einigkeit darüber, dass bei einem überwiegenden Maß an Zufall, der Leistung und Gegenleistung beeinflusst, eine Besteuerung im Rahmen von gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG und als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG ausgeschlossen werden kann.³⁷

Folglich stellt der Grad der Zufallsabhängigkeit das Hauptmerkmal des Glücksspielbegriffs im Steuerrecht dar. Es gilt bei der steuerlichen Beurteilung von Gewinnen aus Glücksspiel die Ausprägung des Zufalls zu untersuchen, um feststellen zu können, ob der Steuerpflichtige überwiegend durch eigene Leistung zum Erfolg gekommen ist, oder ob dies mehrheitlich dem Zufall zu verdanken ist.

Darüber hinaus gilt es im Rahmen der steuerlichen Beurteilung der Gewinne aus den verschiedenen Arten des Glücksspiels nach § 2 EStG zu beurteilen, ob eine konkrete Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann.

³⁴ Vgl. Brandis/ Heuermann/ Ratschow (2022), S. 2.

³⁵ Vgl. Hey, J./Ismer, R./ Kirchhof, G. (2017), S. 16.

³⁶ § 3 (1) S. 1 GlüStV.

³⁷ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 57.

Falls Einkünfte aus Glücksspielen eine Besteuerung erforderlich machen, so kommt, wie bereits erwähnt, den Paragraphen 15 und 22 des Einkommensteuergesetzes die größte Bedeutung zu.

Um den Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG qualifizieren zu können, müssen die positiven Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, sowie die abzugrenzenden Negativmerkmale der Verneinung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder privater Vermögensverwaltung erfüllt werden.³⁸

Zu Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG können Einkünfte aus Glücksspiel nur in Ermangelung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 EStG qualifiziert werden. § 22 EStG fungiert subsidiär.

Im Rahmen des folgenden dritten Kapitels gilt es die verschiedenen Arten und Formen des Glücksspiels zu systematisieren und zu untersuchen, ob es sich bei den jeweiligen Einkünften um steuerpflichtige nach § 15 oder § 22 Nr. 3 EStG handelt oder ob sie aufgrund des Überwiegens der Zufallskomponente eine Steuerfreiheit genießen.

³⁸ Vgl. § 15 (2) EStG.

3. Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Teilnehmer

Hauptteil dieser Arbeit soll die Untersuchung von vier großen Arten von Glücksbeziehungsweise Geschicklichkeitsspielen bilden. Fokussiert wird sich auf das reine Glücksspiel, das die Wetten inkludiert, Poker als Hybridform zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspiel, die Teilnahme an Fernsehshows, wobei zwischen Reality-Shows, Quiz-Shows und Prominentenspecials unterschieden werden soll und auf den Markt des Digitalen Glücksspiels, welchem aufgrund zunehmender Globalisierung eine immer größere Bedeutung zukommt. Ziel der Untersuchung ist es Klarheit zu schaffen bezüglich steuerlicher Folgen, die ein Teilnehmer einer der genannten Spielarten bei einem möglichen Gewinn zu erwarten hat.

3.1 Reine Glücksspiele

3.1.1 Lotterien

Ein Vertragsabschluss zwischen der Lotteriegesellschaft (*Veranstalter*) und einer Mehrheit von Spielern bildet die Voraussetzung für eine Lotterie. Der Veranstalter verpflichtet sich durch den abgeschlossenen Vertrag gegen einen vom Teilnehmer geforderten Einsatz und Zahlentipp (*Tätigkeit*) nach Maßgabe eines Spielplans Gewinne (*Preis*) auszuzahlen. Gegen eine Zahlung von Entgelt entsteht die Gewinnchance aus Glücksspiel. Der Einsatz kann sowohl offen als auch verdeckt geleistet werden. Offen ist ein Einsatz beispielsweise durch den Kauf eines Scheines, wohingegen verdeckt bedeutet, dass die Gewinnchance durch den Erwerb eines Gegenstandes erteilt wird. Beispiel für einen verdeckten Einsatz ist der Kauf einer Eintrittskarte, die zu der Teilnahme eines Gewinnspiels berechtigt.

Eine Lotterie zeichnet aus, dass die Auswahl des Gewinners ganz oder doch wesentlich zufällig (*Unsicherheit*) erfolgt. Lotterie verlangt Öffentlichkeit.

Die wohl bekannteste und beliebteste Art des Lotteriespiels in Deutschland ist Lotto 6 aus 49. Diese Zahlenlotterie wurde erstmals im Jahr 1955 ausgespielt. Aufgabe des Teilnehmers ist es, sechs Zahlen vorauszusagen, die später aus den Zahlen eins bis 49 gezogen werden.³⁹ In Deutschland findet diese Art der Ziehung zweimal wöchentlich statt. Den Jackpot gewinnt,

³⁹ Vgl. Bosch, K. (2000), S. 3.

wer sechs Zahlen plus Superzahl richtig vorausgesagt hat. Die Chance auf den Höchstgewinn liegt dabei bei circa 1:140 Millionen.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht von entsprechenden Gewinnen aus Glücksspiel spielt die Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung am Markt neben der Möglichkeit der Zuordnung von Einkünften zu einer der sieben Einkunftsarten nach § 2 EStG eine wichtige Rolle. Fehlt es an einem Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung führt dies zur Steuerfreiheit der entsprechenden Einkünfte. Wie schon im Rahmen der Definition von Glücksspiel erwähnt, spielt sich dieses außerhalb des Wirtschaftskreislaufes und somit nicht über eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ab. Glücksspiel fordert keine konkrete Leistung des Teilnehmers in Form von geistiger oder körperlicher Anstrengung. Das Setzen der Kreuze auf einem Lottoschein oder das Entgelt für den Erwerb des Scheins werden nicht als adäquate Gegenleistung für den Gewinn angesehen.⁴⁰ Da der Gewinn von reinem Zufall abhängt, welcher eindeutig den Zusammenhang zwischen Spieltätigkeit und dem Gewinn unterbricht, finden entsprechende Gewinne keinerlei einkommensteuerliche Berücksichtigung. Für eine entsprechende Berücksichtigung wäre dieser Zusammenhang für den Charakter eines Entgeltes für die erbrachte Leistung jedoch erforderlich. Der Gewinn aus reinem Glücksspiel kann keiner der sieben Einkunftsarten zugeordnet werden und ist somit steuerfrei. Dieselben Regelungen gelten für Gewinne, die aus der Teilnahme an deutschen Lottospielen über das Internet resultieren.

Erhält der Spieler im Rahmen eines Glücksspiels Sachpreise oder eine lebenslange Sofortrente bleibt diese ebenfalls von der Einkommensteuer verschont.

Steuerlich bedeutsam werden Gewinne aus Glücksspielen erst, wenn sich der Steuerpflichtige beispielsweise für eine zinsbringende Anlage des Geldes am Kapitalmarkt entscheidet. Aus der Anlage des Preisgeldes entstehende Zinseinkünfte können sodann einer der sieben Einkunftsarten nach § 2 EStG unterworfen werden und sind in Konsequenz als Kapitaleinkünfte nach § 20 EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Gleiches würde zum Beispiel für Dividenden gelten, die dem Steuerpflichtigen aus der Beteiligung eines Unternehmens zufließen, dessen Anteile er mithilfe des Lottogewinns erworben hat.

Vorsicht geboten ist bei der Teilnahme an Lotterien im Rahmen von Tippgemeinschaften. Unter Tippgemeinschaften versteht man den Zusammenschluss zu einer Gruppe von

⁴⁰ Vgl. BFH Urteil vom 16.09.2015 - X R 43/12.

Menschen die miteinander Lotto spielen. Gewinnt eine Tippgemeinschaft, wird der entsprechende Gewinn unter allen Teilnehmern aufgeteilt. Steuerfrei ist dies aber nur, wenn im Vorfeld ein schriftlicher Vertrag darüber geschlossen wurde, indem ersichtlich ist, dass es sich um eine Tippgemeinschaft handelt und der Gewinn nach Anteilen aufgeteilt wird.

Die Auszahlung des Gewinns erfolgt an denjenigen in der Tippgemeinschaft, der den Lottoschein eingereicht hat. Wird kein Vertrag geschlossen, so ist der Gewinn nur für denjenigen steuerfrei, der die Auszahlung erhält.⁴¹ Die entsprechende Aufteilung innerhalb der Tippgemeinschaft würde schenkungsteuerlich relevant werden und bei Summen, die die entsprechenden Freibeträge nach § 16 ErbStG übersteigen der Steuerpflicht unterliegen.

Einer genaueren Betrachtung bedarf es bei Lotterien, die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses abgehalten werden. Als Beispiel soll das BFH Urteil aus dem Jahr 1974 fungieren.⁴² Der Steuerpflichtige als Arbeitnehmer an einer Tankstelle gewann im Rahmen eines Gewinnspiels, welches von der Tankstellen AG als Dritte veranstaltet wurde, ein Kraftfahrzeug. Teilnehmen durfte an dem Gewinnspiel nur, wer in einem Arbeitsverhältnis zu den entsprechenden Tankstellen dieser AG stand. In diesem Fall musste der BFH entscheiden, ob der Sachgewinn zum Arbeitslohn des Steuerpflichtigen nach § 19 EStG gehört und folglich von der Lohnsteuer erfasst werden würde. Der BFH entschied, dass dieser Lotteriegewinn keinen Arbeitslohn darstellt, da der Steuerpflichtige zwar im Rahmen des Arbeitsverhältnisses die Chance auf den Gewinn erlangte, jedoch der Tatbestand des Zufalls bezüglich eines Gewinns den Zusammenhang zwischen Arbeitsverhältnis und Gewinn entschieden durchbreche.⁴³ Mangels betrieblicher Veranlassung wurde eine abgeleitete Steuerpflicht verneint.

Zunächst lässt sich also vermuten, dass das Element des Zufalls, das jedem Glücksbeziehungsweise Gewinnspiel zu eigen ist, einen Zusammenhang zwischen Arbeitsverhältnis und einem (damit zusammenhängenden) Spiel unterbreche.

Anhand zwei weiterer Urteile aus dem Jahr 2008 lässt sich das Problem der steuerlichen Praxis, was die Behandlung aus Glücksspielgewinnen angeht – nämlich die notwendige Betrachtung des Einzelfalls – gut verdeutlichen.

⁴¹ Vgl. Lotto Ratgeber (2022).

⁴² Vgl. BFH Urteil vom 19.07.1974 - VI R 114/71.

⁴³ Vgl. BFH Urteil vom 19.07.1974 - VI R 114/71.

Das erste Urteil entschied eine Einkommensteuerpflicht für ein Einfamilienhaus, das der Steuerpflichtige als selbständiger Handelsvertreter eines Kosmetikherstellers im Rahmen einer vom Kosmetikhersteller veranstalteten Lotterie gewann. Diese Entscheidung fußte auf der Auffassung, dass „die [...] Gewinnchance (das Los) [...] im betrieblichen Bereich erwirtschaftet [wurde, und] die Verwirklichung dieser Chance [...] zu einer Betriebseinnahme [führt].“⁴⁴

Im zweiten Urteil wurde eine Steuerpflicht des PKW-Gewinnes eines Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Arbeit als selbständiger Bezirksleiter einer Bausparkasse – welche diese Lotterie veranstaltet hat – wiederum verneint. Grund für diese Entscheidung war das notwendige Entgelt von einem Euro, das für den Erwerb eines Loses vorausgesetzt wurde. Der BFH bejahte eine Ähnlichkeit mit dem Urteil aus dem Jahr 1974. Die Entscheidung der Steuerfreiheit wurde jedoch nicht mit dem Argument des fehlenden Veranlassungszusammenhangs aufgrund des Zufallselementes begründet, sondern aufgrund der Kosten des Loses. Es war also der Einsatz des Einkommens des Steuerpflichtigen notwendig, das den Sachverhalt zu einer steuerfreien Einkünfteverwendung deklariert.⁴⁵

An den drei vorgestellten Urteilen lässt sich verdeutlichen, dass es in der Steuerpraxis bezüglich der Behandlung von Einkünften aus Glücksspiel an allgemeineren Gesetzmäßigkeiten mangelt. Die momentane Praxis orientiert sich bei der Entscheidung überwiegend an bisherigen Urteilen, indem Ähnlichkeiten oder Unterschiede ausgemacht werden, die für den Einzelfall hilfreich sein können, es aber nicht erlauben, aus ihnen eine allgemeingültige Regel zu generieren.

Im Rahmen des Angestelltenverhältnisses – bezogen auf das Urteil des Jahres 1974 – kann die Steuerpflicht verneint werden aufgrund des Dazwischentretens des Zufalls, der den Zusammenhang zwischen Gewinn und Arbeitsverhältnis negiert, obwohl der Erwerb der Gewinnchance unstrittig im Rahmen dieses Angestelltenverhältnisses erfolgt ist. Bei Betrachtung des ähnlichen Urteils aus dem Jahr 2008, indem der Gewinn der Steuerpflicht unterliegt, spielt das Argument des Dazwischentretens des Zufalls hingegen keine Rolle und der Erwerb der Gewinnchance im Rahmen des Gewerbebetriebs führt eindeutig zur Steuerpflicht. Um eine Zuordnung in die Sphäre des Gewerbebetriebs zu verhindern, ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige das Los aus bereits erzielttem Arbeitsentgelt (Einbehalt von entsprechender Provision) erwirbt.

⁴⁴ BFH Urteil vom 02.09.2008 - X R 25/07.

⁴⁵ Vgl. BFH Urteil vom 02.09.2008 - X R 8/06.

Diese unterschiedliche Behandlung zwischen Angestelltenverhältnis und Gewerbebetrieb kann nur auf sonst entstehende Abgrenzungsprobleme der Einkünfte im Rahmen eines Gewerbebetriebs zurückzuführen sein.

Gewinne aus Spielautomaten sind ebenfalls steuerfrei, da die Computertechnik der Automaten nicht durch Geschicklichkeit des Spiels beeinflussbar ist, somit ist das Ergebnis ebenfalls vom Zufall abhängig.

Bei Casinospielen wie Roulette ist die Gewinnhäufigkeit ebenfalls nicht beeinflussbar, dasselbe gilt für Online-Casinospiele. Der Spieler erbringt keine Gegenleistung und betätigt sich durch die Spielbeteiligung nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

3.1.2 Sportwetten und Rennwetten

Die wohl bekanntesten Arten von Wetten in Deutschland sind Sportwetten oder Pferdewetten. Mit einem Gewinn belohnt wird, wer das Ergebnis des Sportereignisses richtig voraussagt. Der jeweilige Ausgang, sei es Sieg, Niederlage oder Unentschieden bei einem Fußballspiel oder die Platzierung der Pferde wird seitens des Veranstalters der Wette mit einer Quote belegt. Der Teilnehmer kann einen beliebigen Einsatz auf den von ihm antizipierten Spielausgang setzen, welcher im Gewinnfall mit der Quote multipliziert und ausgezahlt wird.

Vor dem Hintergrund der jeweiligen Merkmale von Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel lässt sich auf den ersten Blick Hybridform zwischen Spiel und Geschick vermuten. Einerseits ist Merkmal eines Glücksspiels vor allem der nicht – seitens des Wettenden – beeinflussbare Ausgang des Ereignisses. Andererseits könnte man Geschicklichkeitselemente vermuten, da sich der Teilnehmer der Wette Kenntnisse über die Leistungsfähigkeit und Gewinnquoten der Spieler oder Pferde aneignen kann.

Laut BFH Urteil vom 24.10.1969 sind Gewinne aus derartigen Wetten selbst dann nicht steuerpflichtig, wenn der Wettende besondere branchenspezifische Kenntnisse besitzt.⁴⁶ Im Streitfall ging es um einen im Geschäft des Pferderennens tätigen Trabertrainer sowie -rennfahrer. Die Gewinne aus Pferdewetten wurden einkommensteuerlich nicht zu den gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG gezählt, da seine Gewinnchancen objektiv nicht erhöht wurden. Laut Urteil gäbe es auch für Dritte die Möglichkeit sich relativ genaue

⁴⁶ Vgl. BFH Urteil vom 24.10.1969 - IV R 139/68.

Informationen über die Fahrer und Pferde zu verschaffen und in die Entscheidungsfindung mit einzubeziehen.

Rein rechtlich werden Wetten also in der Praxis als reines Glücksspiel bewertet, jedoch lässt sich ein gewisser Kompetenzanteil nicht abstreiten.

Die Einordnung als Glücksspiel wird, vergleichbar mit der Lotterie, mangels Kausalzusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung begründet. Das Sportereignis an sich und sein Ausgang sind vollkommen unabhängig von den Personen, die die Wetten abgeben, sowie vom Ergebnis, auf welches gewettet wird. Der Ausgang des Sportereignisses ist abhängig vom Zufall beziehungsweise von Schiedsrichterentscheidungen, Verletzungen von Spielern beziehungsweise Pferden oder der Tagesform der Teilnehmer. Dies sind Einflüsse, die sich dem Wirkungsbereich des Wettenden entziehen und auf die er folglich keinen Einfluss nehmen kann.

Wetten werden in der Regel anonym abgegeben. Aufgrund der Anonymität kann man nicht von einer Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sprechen, da der Vorgang nicht am Markt für Dritte als äußerlich erkennbar zu bewerten ist.

Diskussionswürdig erscheint das genannte Urteil aus dem Jahr 1969 dennoch. Ein Experte im Rahmen des Pferdesports hat sicher keinen Einfluss auf die Verfassung des Tieres am Wettkampftag, doch ist eine differenziertere, auf der Grundlage eben dieses Expertenwissens gesetzte Wette durchaus erfolgsversprechender als die eines Laien auf dem Gebiet des Pferdesports. Vor dem Hintergrund des unter bestimmten Umständen unstrittig kleineren Anteils des Zufalls und dem mittlerweile über 50 Jahre alten Urteil, auf das sich in der Steuerpraxis hinsichtlich der Wetten bezogen wird, ist über Reformbedarf nachzudenken.

Verluste, die dem Spieler aus Lotterien oder der Teilnahme an Sportwetten entstehen, dürfen im Umkehrschluss zur fehlenden Besteuerung auch nicht steuerlich und somit gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Einzigste Ausnahme bietet der Fall, dass der Steuerpflichtige seinen Lebensunterhalt mit der regelmäßigen Teilnahme an Wetten bestreitet. Das Wetten wird dann nicht mehr als Liebhaberei, sondern als Gewerbebetrieb mit entsprechend gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG deklariert. Dies hätte eine Steuerpflicht der Gewinne zur Folge, mit der Ergänzung, dass auch Verluste nach § 10d EStG steuerlich geltend gemacht werden dürften.

3.2 Poker

Spielgewinne in Höhe von 90 Millionen Euro – so viel erzielten die fünf erfolgreichsten Pokerspieler in den letzten Jahren in Deutschland.⁴⁷ Es verwundert daher nicht, dass der Fiskus dem Bereich des Pokerspielens zunehmende Aufmerksamkeit schenkt.

In seinem Urteil vom 16. September 2015 deklarierte der BFH erstmals Einkünfte aus Pokerspielen zu gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG.⁴⁸

Die Besteuerung von Pokergewinnen ist umstritten. In der Literatur werden die Regelungen unter anderem als „Rosinenpickerei“ bezeichnet.⁴⁹ Grund dieser Kritik ist der Widerspruch der Behandlung der Einkünfte aus Pokerspielen zwischen dem Bund beziehungsweise den Ländern gegenüber den Finanzgerichten. Bund und Länder kategorisieren Poker als Glücksspiel, mit der Folge, dass die Art des Spiels nur unter staatlicher Aufsicht erlaubt ist. Pokerspiele in Casinos führen damit zu Einnahmen der öffentlichen Hand. Die Finanzgerichte wiederum deklarieren Gewinne aus Pokerspielen bei erfolgreichen Spielern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (2) EStG. Argumentiert wird hier damit, das Können über Glück dominiert und Poker somit die Gestalt eines Geschicklichkeitsspiels annimmt.

Es scheint als würde sich bei der Beurteilung von Poker das richtige Argument ausgesucht werden, um diese Art des Spiels sowohl als Glücks- als auch Geschicklichkeitsspiel einzustufen und entsprechend besteuern zu können.⁵⁰ Blume kritisiert einen „Wertungswiderspruch [...] [der] mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung [...] nicht vereinbar und mithin verfassungswidrig [ist]“.⁵¹

Bei Betrachtung des Spielablaufs eines Pokerspieles (zum Beispiel Texas Hold`em) lassen sich tatsächlich sowohl Glücks- als auch Geschicklichkeitselemente ausmachen.

Zu Beginn jedes Spiels werden jedem Mitspieler verdeckt zwei Karten ausgeteilt. Im Verlauf des Spiels werden insgesamt fünf weitere Karten offen in die Tischmitte gelegt. Mithilfe dieser Gemeinschaftskarten versucht nun jeder Mitspieler mit seinen eigenen Karten das beste Pokerblatt zu bilden.

Die Verteilung der Karten zu Beginn, also das individuelle Startblatt für jeden Spieler kann nicht beeinflusst werden und ist somit eindeutig von Zufall abhängig. Es ist außerdem so gut

⁴⁷ Vgl. Germany All Time Money List, in: Blume, E. (2019), S. 1.

⁴⁸ Vgl. BFH Urteil vom 16.09.2015 - X R 43/12.

⁴⁹ Blume, E. (2019), S. 117.

⁵⁰ Vgl. Blume, E. (2019), S. 117.

⁵¹ Blume, E. (2019), S. 117.

wie ausgeschlossen, dass aus einem individuellen Startblatt und den Gemeinschaftskarten ein Blatt den sicheren Gewinn garantieren kann.

Da die Gemeinschaftskarten für alle sichtbar sind, wird allen Mitspielern die Möglichkeit eingeräumt, anhand von Wahrscheinlichkeiten und Mathematik eine Vermutung über die Hände der Mitspieler anzustellen. In jeder Runde werden Chips geboten, sie spiegeln den geleisteten Einsatz wider und gelten als Gewinn für die beste Hand der Runde. Bei einem Pokerspiel ist am Ende Sieger, wer über die Runden die meisten Chips sammeln konnte. Die Höhe des Bietens der Mitspieler trägt zur eigenen Urteilsbildung bei. Der Sieg bei einem Pokerspiel hängt also nicht nur vom Kartenblatt, sondern überwiegend vom Geschick des Spielers ab, psychologische Aspekte und strategisches Handeln nutzen zu können – der Ausgang des Spiels kann somit proaktiv von Seiten der Teilnehmer beeinflusst werden.

Ein Überwiegen des eigenen Geschicks über das zufällige Kartenblatt belegt eine Studie über 103 Millionen Online-Pokerspiele. Die Studie zeigt, dass in knapp der Hälfte aller Showdowns von Pokerspielen der Spieler mit der eigentlich besten Hand bereits ausgestiegen ist.⁵² In knapp 76 Prozent der Fälle entscheidet sich das Spiel gar nicht erst im Showdown, sondern ist schon vorher beendet, weil alle Spieler ausgestiegen sind.⁵³ Diese Untersuchungen zeigen, dass die Qualität der Karten – die das Glückselement darstellen – nicht unbedingt ausschlaggebend für den Sieg sind, sondern Geschicklichkeitselementen, wie taktisch-psychologisches Handeln auf lange Sicht (steigende Rundenzahlen) die größere Bedeutung bei der Entscheidung über Sieg und Niederlage zukommen.

Handelt es sich um Einzelspiele, bedarf es einer Betrachtung des Einzelfalls bei der Beurteilung über Glück und Geschick und der damit einhergehenden steuerlichen Konsequenzen, da bei Einzelspielen damit argumentiert werden könnte, dass sich einige Elemente des Geschicks erst in einer Serie von Spielen „bezahlbar“ machen würden – etwa das Deuten des Verhaltens der Gegner.

Bei seiner Entscheidung zielte der BFH schlussendlich mehr auf die Einordnung als gewerbliche Tätigkeit ab, als auf die Unterscheidung zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspiel, da Poker als Hybridform eingestuft werden kann und anhand dieser Kriterien keine rechtssichere Entscheidung getroffen werden konnte.

⁵² Vgl. Statistical Analysis of Texas Hold'em, in: Blume, E. (2019), S. 63.

⁵³ Vgl. Statistical Analysis of Texas Hold'em, in: Blume, E. (2019), S. 64.

Für eine Besteuerung der Einkünfte aus Pokerspielen nach § 15 EStG bedarf es einer Überprüfung der dafür vorausgesetzten Tatbestandsmerkmale. § 15 (2) EStG definiert:

„Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.“⁵⁴

Selbständig agiert der Teilnehmer eines Pokerspiels dann, wenn er sowohl Unternehmerrisiko, in Form des Spielens auf eigene Rechnung, als auch Unternehmerinitiative, in Form der alleinigen Verantwortung für sein Handeln trägt.

Tätigkeiten gelten als *nachhaltig*, wenn sie mit der Absicht ausgeführt werden diese zu wiederholen und daraus eine regelmäßige Einkunftsquelle zu generieren. BLUME nimmt in ihren Ausführungen eine zahlenmäßige Abgrenzung hinsichtlich Hobbypoker und Berufspoker vor.⁵⁵ Die Grenze zu erwerbsmäßigem Spiel liegt bei fünf Turnierteilnahmen jährlich. Handelt es sich um große Turniere, die einen hohen Buy-In⁵⁶ fordern und zugleich hohe Preisgelder bieten, liegt die Grenze bereits bei drei Turnieren im Jahr. Verbringt ein Spieler mehr als ein Drittel einer 40-Stunden-Woche mit dem Pokerspielen so verliert er die Bezeichnung eines Hobbyspielers und es ist von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen. Neben zeitlichen Kriterien werden auch Spielerfahrung, Bekanntheitsgrad beispielsweise durch pokerspezifische mediale Präsenz, Erfolge und die damit im Zusammenhang stehenden Preisgelder und die Höhe der durch den Spieler aufgewendeten Startgelder zur Beurteilung herangezogen.⁵⁷ Des Weiteren sprechen Verluste neben regelmäßigen Gewinnen dafür, dass der Spieler – vergleichbar mit einer herkömmlichen Gewerbetätigkeit – das finanzielle und somit wirtschaftliche Risiko trägt.

Ist Nachhaltigkeit zu verneinen, ist das Pokerspielen regelmäßig als Liebhaberei zu bezeichnen und daraus generierte Gewinne werden nicht von der Einkommensteuer erfasst.

Um eine *Gewinnerzielungsabsicht* zu bejahen, braucht es nicht zwingend den Gewinn eines jeden Spiels, was ohnehin unwahrscheinlich wäre, sondern nur einen entsprechenden

⁵⁴ § 15 (2) S. 1 EStG.

⁵⁵ Vgl. Blume, E. (2019), S. 65.

⁵⁶ Mindestbetrag/Einsatz, den Spieler zahlen muss, um an einem Spiel teilnehmen zu können.

⁵⁷ Vgl. Ebner, M. (2016), S. 1587.

Erwartungswert, in Summe einen Totalgewinn erwirtschaften zu können. Ziel das Betriebsvermögen zu vermehren, muss gemäß § 15 (2) S. 3 EStG wenigstens einen Nebenzweck darstellen. Überwiegt die Absicht durch die Teilnahme an Pokerspielen Geld zu verdienen die persönliche Spielleidenschaft des Spielers, ist von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Dies bedarf regelmäßig der Betrachtung des Einzelfalls.

Weitere Voraussetzung für eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 EStG ist die *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*. Es stellt sich die Frage, ob der Spieler als Anbieter einer Dienstleistung am Markt gegen Entgelt auftritt und dies für Dritte äußerlich erkennbar ist.⁵⁸ Die Einsatzerbringung in Form des Buy-Ins beziehungsweise die öffentliche Darstellung der spielerischen Leistung im Turnier an sich, kann auf der Seite des Spielers als Leistung erachtet werden. Die erforderliche Gegenleistung des Veranstalters besteht im zur Verfügung stellen der Spielmöglichkeit an sich, der damit einhergehenden Gewinnchance und in letzter Konsequenz der Zusage eines erfolgsabhängigen Preisgeldes. Der BFH bestätigt in seinem Urteil vom 16. September 2015: „Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt keinen Gütertausch gegen festes Entgelt voraus. Vielmehr kann das Entgelt auch erfolgsabhängig bestimmt werden.“⁵⁹ Das Preisgeld stellt sodann die Einnahme im Sinne des Einkommensteuerrechts dar.

Laut BFH wird sich die Prüfung des Einzelfalls „in erster Linie nach den Tatbestandsmerkmalen der Nachhaltigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht, ggf. auch nach dem ungeschriebenen negativen Tatbestandsmerkmal der Nichterfüllung der Voraussetzungen einer privaten Vermögensverwaltung, richten.“⁶⁰

Handelt es sich nach Betrachtung der Kriterien um eine gewerbliche Tätigkeit, ist der Pokergewinn nach § 15 (2) EStG zu versteuern. Um seinen Gewinn mindern zu können, sollte der Steuerpflichtige alle durch den Betrieb veranlassten Ausgaben nach § 4 (4) EStG zum Ansatz bringen. Denkbare Betriebsausgaben eines professionellen Pokerspielers wären Startgelder in Form von Buy-Ins, Reisekosten zu Turnierveranstaltungsorten, Weiterbildungskosten oder Fachliteratur. Verluste aus Pokerspielen können außerdem nach § 10d EStG geltend gemacht werden.

⁵⁸ Vgl. Blume, E. (2019), S. 65.

⁵⁹ BFH Urteil vom 16.09.2015 - XR 43/12.

⁶⁰ BFH Urteil vom 16.09.2015 - X R 43/12.

3.3 Fernsehshows

Im nachfolgenden Kapitel soll der Fokus auf Fernsehshows gelegt werden, insbesondere soll sich auf Quiz-Shows und Reality-Shows spezialisiert werden.

Quiz- und Reality-Shows gelten als Spiele ohne Einsatz, da der Kandidat keinerlei Verlustrisiko trägt. Im besten Fall gewinnt der Kandidat ein Preisgeld, im schlechtesten Fall gewinnt er nichts, hat aber auch keine wirtschaftlich schlechtere Position als vor der Teilnahme an der Show.

Grundlegend unterscheiden sich Quiz-Shows wie „Wer wird Millionär“ und Reality-Shows wie „Big Brother“ in der Teilnahmedauer des jeweiligen Kandidaten und der Anknüpfung des Gewinns. Während Teilnehmer einer Quiz-Show einmalig und auch nur über einen kurzen Zeitraum (stundenweise) an einer Show partizipieren, verbringen die Teilnehmer einer Reality-Show Wochen bis Monate in einer dafür vorgesehenen Unterkunft. Bei Quiz-Shows gewinnt, wer die richtigen Antworten weiß, bei einer Reality-Show ist das Weiterkommen und somit die Chance auf den Gewinn oft von Publikumsvoten abhängig.

Im Folgenden soll untersucht werden, inwiefern die Kriterien von Glücks- oder Geschicklichkeitsspielen auf Fernsehshows angewandt werden können und inwieweit es sich bei der Partizipation um Wirtschaften und somit das Entstehen von Leistung und Gegenleistung am Markt handelt, das in Konsequenz zu steuerpflichtigen Einnahmen führen würde.

3.3.1 Reality-Shows

Fernsehshows, in denen Laien mit der Aussicht auf einen Gewinn auftreten, erfahren große Medienpräsenz. Einige bekannte Beispiele sind „Big Brother“, „Deutschland sucht den Superstar“, „Germanys next Topmodel“ oder das „Dschungelcamp“. Allen Shows gemein ist der vorgegebene Ablauf – die Kandidaten müssen regelmäßig Aufgaben erfüllen, das Verhalten der Beteiligten wird permanent gefilmt sowie vertont und das Einziehen in die nächste Runde ist regelmäßig von Zuschauervoten oder Jurys abhängig. Das Fernsehunternehmen (*Veranstalter*) bietet den Teilnehmern also für das Auftreten in der Show und die dortigen Leistungen (*Tätigkeiten*) einen Gewinn (*Preis*) an, wobei die Entscheidung über den Gewinner unbekannt (*Unsicherheit*) ist.⁶¹

⁶¹ Vgl. Koch, D. (2006), S. 19.

Fernsehschows dieser Art bewegen sich im Grenzbereich zwischen reiner Freizeitbetätigung und Erwerbstätigkeit. Deshalb kommt es in der Praxis häufig zu Abgrenzungsproblemen. Mit Einkommensteuer können lediglich Einkünfte belegt werden, die unter § 2 (1) EStG fallen. Die Teilnahme an entsprechenden Fernsehschows wird regelmäßig als Geschicklichkeitsspiel angesehen, da der Erfolg hier nicht überwiegend vom Zufall abhängt. Entsprechende Gewinne sind nach § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig.⁶² Bedingung für diese Besteuerung ist es, dass das Preisgeld eine Gegenleistung für das aktive sowie passive Verhalten des Kandidaten darstellt, für das er sich in einem Teilnahmevertrag verpflichtet hat.⁶³ Aufgrund der Subsidiarität des § 22 EStG ist zuerst die Zugehörigkeit zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 (1) Nr. 1 – 6, § 22 Nr. 1, 1a, 2 und 4 EStG) zu überprüfen.

§ 22 Nr. 3 EStG knüpft an das dem Einkommensteuergesetz generell zugrunde liegende Leistungsfähigkeitsprinzip an. Es werden „Einkünfte aus Leistungen“⁶⁴ erfasst. Der Paragraph fordert keine nachhaltige also sich wiederholende Tätigkeit, somit werden auch Einmaltatbestände von der Besteuerung nach § 22 Nr. 3 EStG erfasst. Wie schon in den Erläuterungen zur Markteinkommenstheorie dargestellt, benötigt es ein Erwirtschaften am Markt, um steuerlich relevante Einnahmen zu generieren. Leistungsfreie Erwerbe werden nicht von § 2 EStG erfasst. Erwirtschaften meint planmäßiges Handeln, also eine wirtschaftliche Aktivität, die regelmäßig zu einem objektiv greifbaren Gegenwert also einem realisierten Erfolg, häufig in der Form eines Entgeltes führt, mit dem Hintergrund der Einkünfteerzielungsabsicht.⁶⁵

§ 241 BGB definiert den Leistungsbegriff als jedes Tun, Dulden oder Unterlassen.⁶⁶

„Unerheblich ist, ob das Verhalten mit oder ohne Mühe, qualifiziert, weniger qualifiziert oder unqualifiziert erbracht wird, sozialadäquates, sozialtypisches oder -untypisches, natürliches oder alltägliches oder indifferentes Verhalten vorliegt oder ob mit Blick auf das Veranstalterinteresse und/oder das anstehende Zuschauervotum telegenies, taktisches oder sonstiges Verhalten an den Tag gelegt wird.“⁶⁷

Das Steuerrecht konkretisiert den Leistungsbegriff durch das notwendige Hinzutreten einer Gegenleistung. Laut § 2 (1) S. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus den dort genannten sieben Tätigkeiten. Ohne entsprechende Tätigkeit werden keine Einkünfte

⁶² Vgl. Jörißen, A. (2019), S. 2264.

⁶³ Vgl. BFH Urteil v. 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁶⁴ § 22 Nr. 3 EStG.

⁶⁵ Vgl. Krey, S. (2019), S. 15.

⁶⁶ Vgl. § 241 BGB.

⁶⁷ Fischer, L. (2012), S. 2.

generiert – es braucht eine steuerbare Erwerbshandlung. Weiter heißt es in § 2 (1) S. 1 EStG: „Der Einkommensteuer unterliegen Einkünfte [...], die der Steuerpflichtige [...] erzielt.“⁶⁸ Konsumeinkünfte erzielt, wer auf den Hinzuerwerb von Einkommen hinarbeitet.⁶⁹

„Leistung [...] setzt voraus, dass sie vom Rechtssubjekt gegenüber demjenigen erbracht wird, der das Entgelt also die Leistungseinkünfte, gewährt.“⁷⁰ Für steuerpflichtige Einnahmen wird dementsprechend Leistung und Gegenleistung vorausgesetzt. Entsprechend der Markteinkommenstheorie muss die eigentliche Leistung durch entgeltliche Verwertung am Markt und somit wirtschaftlichem Erfolg belohnt werden.

Entsprechend des § 2 (1) S. 1 EStG verlangt § 22 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Leistungen. Es braucht also für eine entsprechende Besteuerung einen kausalen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Jedoch ist es „unbeachtlich, ob die Gegenleistung von Dritten gewährt, erst nachträglich ausgelöst oder für den Steuerpflichtigen zu erwarten gewesen sei. Vielmehr müsse das Entgelt durch das Verhalten des Steuerpflichtigen - ggf. erst nachträglich - ausgelöst und damit wirtschaftlich veranlasst sein.“⁷¹ „Verallgemeinernd lässt sich das Erfordernis, dass die Leistung die Gegenleistung auslösen muss, dahingehend verstehen, dass die Leistung für den Leistungsempfänger derart von Interesse war, dass sie ihn zur Erbringung der Gegenleistung veranlasst hat.“⁷²

Große Bekanntheit bei der Frage der Besteuerung von Fernsehshows genießt das Big Brother Urteil des BFH aus dem Jahr 2012.⁷³

Bei der Reality-Show Big Brother werden Kandidaten Wochen bis Monate in einem Haus ohne Kontakt zur Außenwelt untergebracht. Die längste Staffel im Jahr 2004 bedeutete 365 Tage im Haus. Zwischen Teilnehmer und Veranstalter wird ein Vertrag geschlossen, indem sich der Kandidat dazu verpflichtet, ständig im Haus anwesend zu sein und sich 24 Stunden am Tag einer Kamerabeobachtung auszusetzen. Des Weiteren werden Spiele beziehungsweise Wettkämpfe zwischen den Kandidaten untereinander ausgetragen und jeder muss zu jederzeit für Interviews zur Verfügung stehen. Als Gegenleistung für die während des Aufenthaltes erbrachte Leistung, sagt der Vertrag im Fall des Sieges einen Projektgewinn zu.

Die Entscheidung über das Weiterkommen oder Ausscheiden der Kandidaten trifft das Fernsehpublikum.⁷⁴

⁶⁸ § 2 (1) S. 1 EStG.

⁶⁹ Vgl. Krey, S. (2019), S. 37.

⁷⁰ Krey, S. (2019), S. 37.

⁷¹ Ismer, R. (2012), S. 1058.

⁷² Ismer, R. (2012), S. 1060.

⁷³ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

Die Besteuerung des Gewinns auf der Grundlage des § 22 Nr. 3 EStG begründet sich laut BFH auf dem Teilnahmevertrag und dem darauf basierenden aktiven sowie passiven Handeln des Teilnehmers.⁷⁵ Neben dem „sich filmen lassen“ treten weitere Verpflichtungen aus dem Vertrag hinzu, dies macht die steuerlich relevante Leistung in Abgrenzung zur reinen Spieltätigkeit aus. Die Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung wird laut BFH Urteil nicht durch das Zufallselement Zuschauervotum unterbrochen.⁷⁶ Die Kandidaten können, anders als beim Glücksspiel, in bedingter, aber nicht unerheblicher Weise Einfluss auf den Zuschauer nehmen.⁷⁷ „Die Auszahlung des Gewinns stell[t] sich [...] als Folge der Realisierung der vertraglich zugesagten Gewinnchance dar und [ist] daher durch die Teilnahme wirtschaftlich veranlasst geblieben.“⁷⁸ Die Wettkämpfe zwischen den Kandidaten können, was ihren Ausgang angeht, nicht dem Glücksspiel zugeordnet werden, da der Kandidat sich durch Wissen beziehungsweise Anstrengung gegenüber seinen Gegnern durchsetzen kann und damit Einfluss auf den Verlauf nehmen kann.

Durch die Annahme des Entgeltes durch den Kandidaten wird dieses der erwerbswirtschaftlichen und damit steuerlich relevanten Sphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet.

Eingewendet werden könnte, dass das Preisgeld sachlich eine Prämierung der Persönlichkeit darstellt, da diese durch das permanente Filmen gezeigt wird. Vor diesem Hintergrund könnte argumentiert werden, dass keine erwerbswirtschaftliche Leistung vorliegt und das Preisgeld somit keiner Besteuerung unterliegen muss. Vergleichbar wäre dies mit der Steuerfreiheit von Preisen bezogen auf Lebenswerke oder das Schaffen einer Neuerung, diese stellt der BFH von der Besteuerung frei.⁷⁹ Diese Argumentation kann in diesem Fall nicht überzeugen, da neben der Persönlichkeit des Teilnehmers unstrittig vordergründig die Teilnahme an der Sendung und die dort erfüllten Aufgaben prämiert werden.⁸⁰

Häufig werden Reality-Shows auch als Prominentenspecial veranstaltet. Die prominenten Kandidaten bekommen für ihre Teilnahme Gagen gezahlt, die unter Umständen dreimal so hoch sind wie der eigentliche Projektgewinn der Show.

Während bezogen auf den Projektgewinn keine selbständige Tätigkeit vorliegt, werden

⁷⁴ Vgl. Fischer, L. (2012), S. 1.

⁷⁵ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁷⁶ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁷⁷ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 115.

⁷⁸ BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁷⁹ Vgl. BFH Urteil vom 09.05.1985 - IV R 184/82.

⁸⁰ Vgl. Ismer, R. (2012), S. 1059.

gezahlte Gagen an prominente Teilnehmer bei Partizipation am entsprechenden Prominentenspecial den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 (1) Nr. 1 EStG – entsprechend ihrer hauptberuflichen schauspielerischen Tätigkeit – unterworfen.⁸¹ Den Projektgewinn gilt es als von der selbständigen Haupttätigkeit abzugrenzende Einnahme zu beurteilen und somit als eigenständige Tätigkeit nach § 22 Nr. 3 EStG zu besteuern.

Die gezahlten wöchentlichen Gagen von wenigen Hundert Euro an die „normalen“ Teilnehmer werden der Lohnbesteuerung unterworfen.⁸²

Ein ähnliches Urteil fällt das Finanzgericht Münster im Jahr 2014 über Gewinne aus der Show „Die Farm“.⁸³ Das Prinzip der Show ist ähnlich – die Kandidaten wohnen abgelegen, beziehen nur eine Grundversorgung und müssen ansonsten autark wirtschaften und ebenfalls in Ausscheidungsspielen gegeneinander antreten. Begleitet wird alles mittels Bild- und Tonaufnahmen. Es gewinnt, wer sich in allen Ausscheidungsspielen durchsetzen kann.

Die Kandidaten erhalten neben dem vertraglich in Aussicht gestellten Projektgewinn wöchentliche Aufwandspauschalen gezahlt.

Das Finanzgericht entschied hier – vergleichbar mit dem Big Brother Urteil – dass es sich bei den Zahlungen um die Gegenleistung für das vertraglich vereinbarte Verhalten handelt, das als Entlohnung der Teilnahme angesehen wird. Außerdem wurde der Glücksspielcharakter der Ausscheidungsspiele verneint, da das Ergebnis durch eigene Fähigkeiten beeinflusst werden konnte.

Die Einnahmen sind nicht als solche der nichtselbständigen Arbeit nach § 19 EStG zu behandeln, da diese ein Dienstverhältnis mit einem Schuldner eigener Arbeitskraft voraussetzen würde. Der Kandidat schuldet dem Sender nicht direkt eine Arbeitskraft, sondern nur das Dulden des Filmens des Lebens.⁸⁴ Die Vergütung ergibt sich im Wesentlichen aus der bloßen Gewinnchance. FISCHER wendet in seinem Artikel ein, dass im Rahmen des Teilnahmevertrags eventuell von einem Über- beziehungsweise Unterordnungsverhältnis zwischen Sender und Teilnehmer ausgegangen werden könnte, was auf ein Dienstverhältnis nach § 19 EStG hinweist.⁸⁵ Der BFH verneinte dies jedoch mit dem

⁸¹ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁸² Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁸³ Vgl. FG Münster Urteil vom 15.01.2014 - 4 K 1215/12.

⁸⁴ Vgl. FG Münster Urteil vom 15.01.2014 - 4 K 1215/12.

⁸⁵ Vgl. Fischer, L. (2012), S. 1 f.

Argument des Freiraums in der Selbstdarstellung seitens des Teilnehmers, das keinem typischen Arbeitsverhältnis entspricht.⁸⁶

Die Teilnahme an einem entsprechenden Format stellt weiterhin keine nachhaltige Tätigkeit dar, was Einkünfte nach § 15 EStG ausschließt.⁸⁷ Gegen diese Entscheidung einzuwenden wäre, dass sich die Sendung über einen längeren Zeitraum erstreckt. Das Finanzgericht verzichtet hier auf eine ausführliche Begründung, sondern meint: „Andere Einkünfte nach dem EStG, die die Anwendung des § 22 Nr. 3 EStG ausschließen würden, liegen hier offensichtlich nicht vor.“⁸⁸

Die Gewinne aus der Fernsehproduktion werden als Einkünfte aus § 22 Nr. 3 EStG behandelt, da sie keiner anderen Einkunftsart zugeordnet werden können. Weitere Voraussetzung ist ein erwerbswirtschaftliches Verhalten in dessen wirtschaftlichem Zusammenhang eine Gegenleistung erwartet werden kann. Der BFH deklariert das Preisgeld für die Teilnahme an der Sendung, welche von der Mitwirkung der Kandidaten lebt, als Gegenleistung für Leistungen (Anwesenheit, Spiele, Abtretung der Rechte an Bild und Ton) der Kandidaten im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG.⁸⁹

Die während des Aufenthaltes bezogene kostenlose Verpflegung und Unterkunft sind als Sachbezüge bei dem Steuerpflichtigen zu erfassen. Diese Vorteile stellen laut BFH ebenfalls Gegenleistungen für die Teilnahme an der Fernsehproduktion dar.⁹⁰ Die Sachbezüge sind gemäß § 8 (2) S. 1 EStG mit den üblichen Endpreisen, gemindert um übliche Preisnachlässe, am Abgabeort anzusetzen.

3.3.2 Quiz-Shows

Bei Quiz-Shows bietet der produzierende Fernsehsender (*Veranstalter*) den Teilnehmern für das richtige Beantworten von Quizfragen im Rahmen des Auftritts in der Fernsehshow (*Tätigkeit*) einen Geldgewinn (*Preis*) an. Wobei der Gewinn größtenteils vom Wissen des Teilnehmers abhängt (*Unsicherheit*).

⁸⁶ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

⁸⁷ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 109.

⁸⁸ FG Köln Urteil vom 29.10.2009 - 15 K 2917/06.

⁸⁹ Vgl. FG Münster Urteil vom 15.01.2014 - 4 K 1215/12.

⁹⁰ Vgl. FG Münster Urteil vom 15.01.2014 - 4 K 1215/12.

Im Jahr 1972 einigte sich die Finanzverwaltung auf eine Steuerfreiheit von Gewinnen aus gelegentlichen Quiz-Shows.⁹¹ Das jüngere BMF Schreiben vom 30.05.2008⁹² legt hingegen einen Bedingungskatalog zugrunde, für ein zur Steuerpflicht führendes Leistungsverhältnis.

Folgende Kriterien werden angeführt:

- Vorgabe eines Verhaltensmusters durch den Produzenten
- Zahlung eines erfolgsunabhängigen Antrittsgeldes neben eigentlichem Preisgeld
- Mehrmalige Auftritte
- Preisgeld als Entlohnung für Leistung (Erfolgshonorar)

Einnahmen aus Shows werden immer dann als steuerfrei behandelt, wenn keines der Kriterien erfüllt wird.

In der Praxis wird dieser Bedingungskatalog allerdings für untauglich befunden, da er keines der Auslegungsmaxime des § 22 Nr. 3 EStG reflektiert.⁹³

In der Literatur herrscht ein gespaltenes Meinungsbild in Bezug auf die Steuerpflicht – es stellt sich die Frage, ob man das Big Brother Urteil bezüglich der Reality Formate auf Quiz-Show Gewinne übertragen sollte und Einnahmen entsprechend des § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern sind.⁹⁴

Eine Besteuerung nach § 19 EStG im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit kommt regelmäßig nicht in Betracht, da es sich um einmalige Auftritte handelt. Die Tätigkeit kann aus identischem Grund nicht als nachhaltig bezeichnet werden, was eine Besteuerung im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit nach § 15 EStG ausschließt. Eine selbständige Tätigkeit nach § 18 EStG kann ebenfalls ausgeschlossen werden.

Entscheidend für die Beurteilung der Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG ist es, ob der Teilnehmer eine Leistung erbringt, für die er im Erfolgsfall eine Gegenleistung erhält.⁹⁵

„Die Einnahmen müssen [...] Ergebnis einer Erwerbstätigkeit [...] und damit das Resultat eines erwerbswirtschaftlichen Verhaltens sein“⁹⁶ – dies würde sie von reinen Einnahmen aus Glücksspiel unterscheiden.

⁹¹ Vgl. Erlass Finanzministerium NRW vom 26.01.1972, in: Krey, S. (2011), S. 275.

⁹² Vgl. BMF vom 30.05.2008 - IV C 3 - S 2257/08/10001.

⁹³ Vgl. Moser, T. (2019), S. 509.

⁹⁴ Vgl. Moser, T. (2019), S. 508.

⁹⁵ Vgl. BFH Urteil vom 26.05.1993 - X R 108/91.

⁹⁶ BFH Urteil vom. 24.04.2012 - IX R 6/10.

Für die Beurteilung von Einnahmen aus Quiz-Shows ist also entscheidend, ob sie eher der Rubrik des Glücks- oder Geschicklichkeitsspiels zuzuordnen sind.

Die Zuordnung von Quiz-Shows zu Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel ist strittig.⁹⁷ Auf die Art der gestellten Fragen hat der Kandidat keinen Einfluss, hier dominiert also der Zufall und somit das Glücksspiel. Der Erfolg des Kandidaten hängt allerdings davon ab, inwieweit er in der Lage ist, eine adäquate Antwort auf die ihm gestellten Fragen zu finden. Indem sich der Kandidat davor ein in vielen Bereichen gut aufgestelltes Allgemeinwissen aneignet, kann er Einfluss auf seine Gewinnchance nehmen – es ist also Geschick und Können gefragt. Gewinne aus einem Geschicklichkeitsspiel wären steuerpflichtig. Dem entgegen wird argumentiert, dass das Allgemeinwissen bei der Teilnahme an einer Quiz-Show ex ante vorausgesetzt werden kann.⁹⁸ Die Aufgabe des Kandidaten besteht dann nur noch darin seinen exogen vorgegebenen Wissensschatz mit den nach dem Zufallsprinzip geforderten Fragen abzugleichen. Geschicklichkeitselemente wie das Auswählen des richtigen Jokers treten verhältnismäßig in den Hintergrund. Folgt man dieser Auffassung ist eine Steuerpflicht entsprechender Gewinne zu verneinen – dies stellt die momentane steuerrechtliche Praxis dar. Vergleichbar ist diese Auffassung mit dem Urteil bezüglich des Trabertrainers aus dem Jahr 1969, was bereits in Kapitel 3.1.2 thematisiert wurde. Die Argumentation, das Wissen könne als exogener Faktor vorausgesetzt und somit die eigentliche Handlung der Wette oder hier der Beantwortung der Fragen als reiner Zufall gewertet werden, ist identisch. Jedoch erscheint das Wissen im Rahmen der Quiz-Show deutlich fragiler und damit zufälliger, da unklar ist, ob das vorhandene Wissen überhaupt abgefragt wird. Dahingegen ist das Wissen im Rahmen des Pferdesports deutlich gezielter und somit erfolgsversprechender was einen Gewinn angeht, was eine identische Behandlung in der Steuerpraxis fragwürdig erscheinen lässt.

In der Literatur wird diskutiert, ob die Voraussetzung des Prinzips Leistung und Gegenleistung mit der Folge einer Steuerpflicht nach § 22 Nr. 3 EStG schon durch eine (Teilnahme-)gebühr, beispielsweise in Form von Bewerbungskosten als Einsatz und somit Leistung angesehen werden kann, da hierdurch die Chance auf die Teilnahme und somit den Gewinn erst entsteht.⁹⁹ Allerdings seien entsprechende Kosten zu diesem Zeitpunkt noch nicht Teil des Spiels und können somit nicht als Einsatz gewertet werden.

⁹⁷ Vgl. Moser, T. (2019), S. 510.

⁹⁸ Vgl. Moser, T. (2019), S. 510.

⁹⁹ Vgl. Krey, S. (2011), S. 276.

Bei Fernsehshows wie „Wer wird Millionär“ gibt es häufig die Möglichkeit eines gestuften Gewinns. Der Teilnehmer hat bereits eine Summe erspielt, er hat nun die Wahl weiterzuspielen, mit der Chance auf einen höheren Gewinn, allerdings mit dem Risiko die bisher erspielte Summe zu verlieren oder er entscheidet sich für einen Ausstieg und hat die bisher erspielte Summe sicher. Es stellt sich in der Praxis die Frage, ob der bereits erspielte Gewinn als Einsatz für die nächsten Runden gewertet werden kann. Allerdings argumentiert KREY, dass der bisherige Gewinn dem Kandidaten zu diesem Zeitpunkt noch nicht zugeflossen ist – es besteht noch keine Verfügungsmacht.¹⁰⁰ Dementsprechend ist er nicht als Spieleinsatz zu werten und eine Besteuerung nach § 22 Nr. 3 EStG kann verneint werden.

Es bleibt also festzuhalten, dass Gewinne aus Quiz-Shows wie „Wer wird Millionär“, bei denen strategisches Verhalten gegenüber der Reproduktion von Allgemeinwissen in den Hintergrund tritt – auch vor dem Hintergrund der neueren BFH Rechtsprechung im Hinblick auf Reality-Shows – steuerfrei bleiben.¹⁰¹ Der Kandidat wird also tatsächlich Millionär.

„Diese Einschätzung ergibt sich jedoch nicht aus der Anwendung der von der Finanzverwaltung im BMF Schreiben [vom] 30.5.2008 niedergelegten Prüfkriterien, die nach zutreffender ganz herrschender Literaturmeinung unbrauchbar sind. Sie ergibt sich vielmehr primär aus der Übertragung der vom BFH im „Big Brother“ Urteil vom 24.4.2012 entwickelten Maßstäbe auf ein in Teilen abweichendes Showformat.“¹⁰²

Bargewinne, die zufällig ausgewählte Publikumsjoker während einer Quiz-Show bei richtiger Beantwortung der Frage erhalten, sind eindeutig ebenfalls als Gewinne aus Glücksspiel zu qualifizieren. Es handelt sich um einen einmaligen Vorgang und die Person im Publikum hat keinen Einfluss, ob sie vom Kandidaten ausgewählt wird. Ein entsprechender Bargewinn ist also steuerfrei.

3.3.3 Prominentenspecials

Quiz-Shows wie „Wer wird Millionär“ werden auch als „Prominentenspecials“ ausgetragen. Der Kandidat, der die Fragen beantwortet, ist dann ein „bekanntes Gesicht“. Im Unterschied zu den Sendungen mit „Normalbürgern“ erspielt der Kandidat den Gewinn hier nicht für sich selbst, sondern meist für eine gemeinnützige Organisation seiner Wahl. Die Spende des

¹⁰⁰ Vgl. Krey, S. (2011), S. 276.

¹⁰¹ Vgl. BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10.

¹⁰² Moser, T. (2019), S. 511.

Gewinns ist in dem Fall im Vorhinein vertraglich mit dem Sender festgelegt, welcher eben diesen zur Verfügung stellt.

Für den Sender stellt ein „Prominentenspecial“ die Chance dar, durch einen bekannten Kandidaten eine höhere Einschaltquote und somit einen größeren Bekanntheitsgrad zu erlangen. Für ihn stellt die Gewinnsumme somit eine Betriebsausgabe gemäß § 4 (4) EStG dar, da sie betrieblich veranlasst ist. Durch die Spende gelangt das durch den Prominenten erspielte Geld nicht in dessen Verfügungsmacht. Beim Kandidaten ist also kein Zufluss von Einnahmen nach § 2 (1) EStG zu verzeichnen, was steuerpflichtige Einkünfte verneint. Er darf die Spende im Umkehrschluss auch nicht steuermindernd als Sonderausgaben nach § 10b EStG geltend machen.¹⁰³

Die steuerliche Beurteilung von Einkünften aus TV-Shows ist also davon abhängig, ob entsprechende Gewinne den Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG zugeordnet werden können. Für die Entscheidung ist regelmäßig eine Analyse des der Show zugrunde liegenden Vertrages zwischen Veranstalter und Teilnehmer notwendig.

JÖRIßEN empfiehlt einen Kriterienkatalog als Anhaltspunkt.¹⁰⁴

Kriterien, um die Einnahmen steuerlich als solche nach § 22 Nr. 3 EStG zu beurteilen sind:

- Gewinnchance durch erwerbswirtschaftliches Verhalten des Kandidaten in Form von Mitwirkung und Selbstdarstellung
- Öffentliches Casting-Verfahren
- Permanente Kamerabegleitung, unter Umständen Vorgabe eines Verhaltensmusters
- Verhalten des Kandidaten ermöglicht Beeinflussung von Jury und/oder Publikum.¹⁰⁵

Demgegenüber sprechen folgende Anhaltspunkte regelmäßig gegen eine Besteuerung nach § 22 Nr. 3 EStG und somit für die Steuerfreiheit entsprechender Einnahmen:

- Abhängigkeit des Preises von Zufall und/oder Glück
- Begrenzte Vorbereitungsmöglichkeiten aufgrund Ungewissheit der Aufgabenstellung
- Ausschließliche Zahlung des Hauptgewinns
- Nur geringe Sachbezüge¹⁰⁶

¹⁰³ Vgl. BMF vom 27.04.2006 - IV B 2 - S 2246 - 6/06.

¹⁰⁴ Vgl. Jörißen, A. (2019), S. 2268.

¹⁰⁵ Vgl. Jörißen, A. (2019), S. 2268.

¹⁰⁶ Vgl. Jörißen, A. (2019), S. 2268.

Bei TV-Formaten die sowohl Reality- als auch Quiz-Charakter aufweisen, muss stets geprüft werden, welche Merkmale in den Vordergrund treten und somit überwiegen. In Folge dieser Gesamtabwägung entscheidet das vordergründige Merkmal über Steuerfreiheit oder Steuerpflicht.

3.4 Digitales Glücksspiel

Dank des immerwährenden elektronischen Fortschritts ist es nahezu von überall auf der Welt möglich auf das Medium Internet zugreifen zu können. Dies ermöglicht es Glücks- sowie Geschicklichkeitsspiele auch dementsprechend online durchführen zu können.

Spiele wie Poker oder Lotto können also auch über das Internet ausgetragen werden. Am Beispiel des Pokerspielens würde das bedeuten, dass sich die teilnehmenden Spieler nicht gegenseitig wahrnehmen können und sich somit einige der schon beschriebenen Geschicklichkeitselemente nicht identisch umsetzen beziehungsweise nutzen lassen können. Obwohl Mimik und Gestik der Mitspieler nicht gedeutet werden können, ist es für den Spieler immer noch möglich, über andere Spielzüge des Gegners (erhöhen des Einsatzes, aussteigen) genügend Informationen zu sammeln, die den Charakter eines Geschicklichkeitsspiels formen.¹⁰⁷ Die bereits im Kapitel 3.2 dieser Arbeit angeführte Studie¹⁰⁸ über Online-Pokerspiel verdeutlicht die Möglichkeit auf ausreichend Informationen über den Gegner trotz gegebener Virtualität. Die steuerliche Beurteilung von Einnahmen aus Pokerspielen ist also auch mittels Onlineversion so durchzuführen wie bereits erläutert.

Anders zu beurteilen sind Einnahmen aus E-Sports. E-Sports beschreibt den Wettstreit in Videospiele aller Art. Im Rahmen des E-Sports schließen sich in den meisten Fällen mehrere Spieler zu einem „Clan“ zusammen, um gemeinsame spielerische Ziele zu verfolgen. Die rechtliche Ausgestaltung solcher Clans reicht von Personen- über Kapitalgesellschaften bis hin zu Vereinen.¹⁰⁹ Es handelt sich meist um Pro-Gamer, also Spieler, die E-Sports professionell und mit Regelmäßigkeit betreiben. Die Spieler beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG, wenn sie in einem Anstellungsverhältnis zu dem Clan stehen – was in der Praxis den Regelfall darstellt. Falls der Spieler eigenverantwortlich und von einem Clan unabhängig und somit nicht weisungsgebunden auftritt, liegen

¹⁰⁷ Vgl. Meisheit, F. (2020), S. 127.

¹⁰⁸ Vgl. Statistical Analysis of Texas Hold'em, in: Blume, E. (2019), S. 63.

¹⁰⁹ Vgl. Ritter, L. (2019), S. 1012.

gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG vor. Eine künstlerische und somit selbständige Tätigkeit im Rahmen des § 18 EStG wird im Rahmen des E-Sports regelmäßig verneint.¹¹⁰

Im Rahmen von E-Sport-Veranstaltungen ist es üblich, dass den Teilnehmern beziehungsweise Clans ein Antrittsgeld seitens des Veranstalters unabhängig vom Erfolg gezahlt wird. Bei Erfolg wird zusätzlich noch ein entsprechendes Preisgeld gezahlt. Da die Antrittsgelder im direkten Zusammenhang mit der dort zu erbringenden Leistung stehen, sind sie als Betriebseinnahmen zu erfassen.¹¹¹

Zur steuerlichen Beurteilung des Preisgeldes, sagt das BMF Schreiben aus dem Jahr 1996, dass das Preisgeld dann der Einkommensteuer unterliegt, wenn es im untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer der unter § 2 EStG genannten Einkunftsarten steht. „Der Zusammenhang mit einer Einkunftsart ist gegeben, wenn die Preisverleihung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat und wenn sie sowohl Ziel als auch unmittelbare Folge der Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Preisträger zur Erzielung des Preises ein besonderes Werk geschaffen oder eine besondere Leistung erbracht hat.“¹¹²

Der Erfolg der Spieler ist im Rahmen des E-Sports von regelmäßigem Training und taktischem Vorgehen abhängig. Dementsprechend wird für den Erfolg, also das Preisgeld, eine besondere Leistung erbracht. Die Einnahmen sind also steuerpflichtig im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit nach § 19 EStG oder den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen des § 15 EStG.

¹¹⁰ Vgl. Ritter, L. (2019), S. 1012.

¹¹¹ Vgl. Ritter, L. (2019), S. 1012.

¹¹² BMF vom 05.09.1996 - IV B 1 -S 2121 - 34/96.

4. Markteinkommenstheorie in der Diskussion

Nachdem die Arbeit bereits einen Überblick über die einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften aus Glücksspiel gegeben hat, gilt es genauer zu untersuchen, ob sich die im zweiten Kapitel bereits angesprochene Markteinkommenstheorie hier als in der Praxis praktikables und nachvollziehbares Theoriekonzept erweist.

Hans-Georg Ruppe als Begründer der Markteinkommenstheorie stellte bereits im Jahr 1979 fest, dass als kleinster gemeinsamer Nenner der Einkunftsarten die entgeltliche Verwertung von Leistung am Markt angesehen werden kann. Er verweist dabei auf Neumark, welcher die notwendige Teilnahme an der Bildung des Sozialproduktes als wesentlich erachtet, um einen Einkommensbegriff zu begründen.¹¹³ Durch wirtschaftliches Tätigwerden, Umsatz von Leistungen oder die entgeltliche Verwertung von Leistung am Markt wird eine Rechtfertigung zur Erhebung der Einkommensteuer geschaffen. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist dabei das Markteinkommen, das entsprechend des objektiven Nettoprinzips das Ergebnis der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen abzüglich seiner Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten darstellt.

Die Einkommensteuer soll dabei „als eine allgemeine, auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen bezogene und nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Abgabe [angesehen werden].“¹¹⁴

Die Theorie grenzt nicht marktoffene Vermögenswertsteigerungen aus dem Einkommensteuerobjekt aus. Als Markt wird der Ort des Zusammentreffens von Angebot und Nachfrage definiert. Obwohl Einkünfte im Sinne eines konsumierbaren Vermögenszuwachses vorliegen können, werden diese nicht als Einkunftsquelle gewertet.

„Im Zentrum der Markteinkommenstheorie steht [...] die Kontrolle über die Einkunftsquelle, aus der die konkret zu beurteilenden Einkünfte erwachsen.“¹¹⁵ Die Einkunftsquelle ist stets demjenigen zuzuordnen, der Dispositionsbefugnis vorweisen kann, Marktchancen und -risiken trägt, seine Leistungen am Markt anpassen oder auch verweigern kann und wen Erfolg beziehungsweise Misserfolg trifft.¹¹⁶

¹¹³ Vgl. Ruppe, H. (1979), in: Kilincsoy, E. (2017), S. 49.

¹¹⁴ Marx, F./Kilincsoy, E. (2019), S. 36.

¹¹⁵ Staringer C. (2012), S. 17.

¹¹⁶ Vgl. Staringer C. (2012), S. 17.

Folgt man dieser Theorie, so müssten Vermögenszuwächse wie Erbschaften, Schenkungen, Transferleistungen oder Unterhaltsleistungen und eben auch Lotteriegewinne stets von der Einkommensteuer verschont bleiben, da sie zwar einen konsumierbaren Vermögenszuwachs darstellen, dieser aber nicht auf eine entgeltliche Verwertung von Leistung am Markt – und somit eine Einkunftsquelle zurückzuführen ist. Folglich stellen diese Art der Einnahmen vor dem Hintergrund der Markteinkommenstheorie keine einkommensteuerpflichtigen Einnahmen dar.

In der Literatur wird diskutiert, ob die Markteinkommenstheorie die Steuerpraxis gerecht widerspiegelt.

EBLING stellt fest, dass sie fähig ist, den Steuergegenstand zu rechtfertigen und abzugrenzen sowie eine Lösung bei Besteuerungskonflikten zu bieten.¹¹⁷ Sie deckt als Grundlage den Normalfall der Einkünfteerzielung insofern ab, als dass die meisten Einkunftsarten durch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gekennzeichnet sind. Für unbestimmtere Einkunftsquellen, wie die des § 22 EStG, bietet sie durch die Notwendigkeit des „Verwertens am Markt“ eine Einschränkung und verhindert so die Umfunktionierung des § 22 EStG zum Auffangbecken sämtlicher „übriger“ Einkünfte. Bei Einkünften aus Grenzbereichen zwischen privater und öffentlicher Sphäre – wie es bei Glücksspiel der Fall sein kann – kann der markteinkommenstheoretische Gedanke bei der Beurteilung der Steuerpflicht entsprechender Einkünfte hilfreich sein.

Außerdem bietet sie den Vorteil, dass die erwerbswirtschaftlichen Handlungen, die zur Entgelterzielung notwendig sind, objektiv bestimmt werden können. Die Steuerpflicht von Einkünften muss somit nicht an dem eher subjektiven Vorhandensein eines inneren Willens zur Einkünfteerzielung ausgemacht werden.¹¹⁸

„Insgesamt wird die Konzeption einer nachhaltigen Einkommenskonzeption gerecht, indem nur realökonomisch fundierte, verwirklichte und objektivierte Reinvermögensmehrungen erfasst werden.“¹¹⁹

Allerdings werden in der Steuerpraxis auch Einkünfte mit Einkommensteuer belegt, die nicht mittels Marktberührung erzielt wurden. Die Besteuerung ist nicht auf das Markteinkommen beschränkt, was bedeutet, dass der Steuergegenstand der Einkommensteuer in der Praxis weiter gefasst ist, als es der Begriff des Markteinkommens im Rahmen der Markt-

¹¹⁷ Vgl. Ebling, I. (2001), S. 510 f.

¹¹⁸ Vgl. Kilincsoy, E. (2017), S. 51.

¹¹⁹ Kilincsoy, E. (2017), S. 51.

einkommenstheorie fähig ist. Dies hat zur Folge, dass der Gesetzgeber in diesen Randbereichen über Gestaltungsspielraum verfügt.

Der Einkünftekatalog des § 2 (1) Nr. 7 in Verbindung mit § 22 EStG verweist ebenfalls auf die Besteuerung von transferiertem Einkommen, zum Beispiel auf die Besteuerung von Einkünften aus Unterhaltsleistungen gemäß § 22 Nr. 1a EStG, dies macht eine alleinige Geltung der Markteinkommenstheorie unmöglich.¹²⁰

Das in § 22 Nr. 1a EStG geregelte Realsplitting, also Unterhaltszahlungen bei geschiedenen Ehegatten zeigt die in der Praxis weiter gefasste Besteuerungssphäre.

Die Zahlungen stellen interpersonelle Transaktionen von anderweitig verdienten Einkünften an den Empfänger dar.¹²¹ Der Unterhaltsempfänger muss die erhaltenen Zahlungen als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG versteuern, obwohl sie vor dem Hintergrund der Markteinkommenstheorie kein erzielttes Markteinkommen beim Bezieher darstellen. Laut der Markteinkommenstheorie wären entsprechende Einkünfte kein zu versteuerndes Einkommen. Die Unterhaltszahlungen steigern allerdings die Leistungsfähigkeit des Empfängers, was in der geltenden Steuerpraxis somit nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu einer Besteuerung führt. Im vorliegenden Beispiel wird das Konzept der Markteinkommenstheorie in der Praxis durchbrochen, indem es zur Besteuerung von Einkünften kommt, die nachweislich nicht auf ein vom Steuerpflichtigen persönlich erwirtschaftetes Einkommen am Markt zurückzuführen sind. Es könnte nur insofern auf eine Einbeziehung dieser staatlichen Transfers beziehungsweise Unterhaltsleistungen verzichtet werden, wenn diese nur den zur Existenz notwendigen Lebensbedarf, der somit steuerfrei wäre, abdecken würden, was sich in der Praxis als nicht realistisch erweist.¹²²

In der gängigen Praxis spielt es also für die Steuerpflicht der Einkünfte nicht die ausschließliche Rolle, ob sie am Markt erwirtschaftet wurden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip steht über dem Markteinkommen, somit ist eine Beschränkung nur auf das Markteinkommen bei der Beurteilung der Besteuerung nicht angemessen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip muss sich dort durchsetzen, wo eine Besteuerung nur deshalb ausgeschlossen wäre, weil sie nicht Markteinkommen betreffen würde.

Laut STEICHEN „verkennt die Markteinkommenstheorie, [dass] es sich bei der Einkommensteuer um eine Besteuerung der persönlichen, individuellen Leistungsfähigkeit

¹²⁰ Vgl. Ebling, I. (2001), S. 493 f.

¹²¹ Vgl. Ebling, I. (2001), S. 518.

¹²² Vgl. Hey, J. (o. J.), S. 416.

handelt anstatt der Erwerbstätigkeit: Der Steuergegenstand ist nicht die Erwerbstätigkeit, sondern die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die Markteinkommenstheorie löst sich los von dem Subjekt und stellt ab auf das Objekt, die Tätigkeitsarten.“¹²³

Betrachtet man die Ausführungen bezüglich der Besteuerung der im dritten Kapitel erläuterten Arten des Glücksspiels vor dem Hintergrund der Markteinkommenstheorie, ist festzustellen, dass die Theorie nicht für jede der steuerlichen Regelungen eine praktische Erklärungshilfe darstellt.

Im Rahmen der Lotterien und Sportwetten wird die Steuerfreiheit insofern unterstützt, als dass die Vermögensmehrung nicht durch eine konkrete wirtschaftliche Betätigung am Markt mit dem Ziel Einkünfte zu erzielen entstanden ist. Es handelt sich eben nicht um eine Steigerung des Reinvermögens durch Markthandlungen, sondern um reinen Zufall.

Bei Poker und E-Sports steht eine Beteiligung am Markt unter den im dritten Kapitel genannten Voraussetzungen außer Frage, was in jedem Fall eine Besteuerung nach sich zieht.

Im Rahmen der Fernsehshows ist die Entscheidung uneindeutig. Während bei Reality-Shows entschieden wurde, dass der Gewinn der Steuer zu unterwerfen ist, da er aus gezieltem Erwirtschaften entspringt, bleiben die Gewinne aus Quiz-Shows von der Steuer befreit.

Vor dem Hintergrund der Markteinkommenstheorie, aber auch generell stellt sich hier die Frage der Rechtfertigung beziehungsweise Gerechtigkeit, da das Allgemeinwissen bei der Quiz-Show vorausgesetzt und damit letztlich zum Glücksspiel führt, die körperliche Leistungsfähigkeit bei Duellen in Reality-Shows demgegenüber aber nicht als Grundvoraussetzung der Teilnahme bewertet wird und der Gewinn mit dem Argument eines Geschicklichkeitsspiels hier der Einkommensteuer unterworfen wird.

Vor der Argumentation der Gewinne aus Lotterien, die als Glücksspiel gewertet werden, weil mit einem Gewinn nicht gerechnet werden kann, da dieser zweifelsfrei von reinem Zufall abhängt, stellt sich bei Gewinnen aus Quiz-Shows ebenfalls die Frage, warum hier von einem Glücksspiel ausgegangen wird, wo der Kandidat doch mit größter Wahrscheinlichkeit einen Gewinn (und wenn auch nur der ersten Gewinnstufe) erreichen wird.

Die Beurteilung von Gewinnen aus Reality-Shows als steuerpflichtig ist neben der Übereinstimmung mit dem Konzept der Markteinkommenstheorie schon auch deshalb

¹²³ Steichen, A. (1995), S. 378 f.

sinnvoll, da es nicht nachvollziehbar wäre, eine solch intensive Betätigung über einen längeren Zeitraum aus der einkommensteuerlichen Sphäre zu isolieren.

Die Behandlung der Gewinne aus Lotterien beziehungsweise reinem Glücksspiel als steuerfrei ist auf der einen Seite insofern nachvollziehbar, als das davon ausgegangen werden kann, dass in der Gesamtheit der Fälle mehr verloren als gewonnen wird und der Gesetzgeber bei einkommensteuerlicher Berücksichtigung im Erfolgsfall auch eine Berücksichtigung im Verlustfall gewähren müsste. Andererseits verstärkt die Markteinkommenstheorie mit der Isolation des mitunter hohen Lotteriegewinns aus der steuerlichen Sphäre unter Umständen die Ungleichverteilung des Vermögens in der Gesellschaft, was angesichts von Diskussionen über Vermögensverteilung durch Grunderbe oder Grundeinkommen wohl diskussionswürdig erscheinen mag.

Angesichts der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beziehungsweise eines umfassenderen Einkommensbegriffes im Rahmen der Einkommensteuer „müsste man alle Vermögenszuwächse erfassen, gleich ob sie einmalig oder regelmäßig anfallen oder ob sie am Markt durch erwerbswirtschaftliches Handeln erzielt worden sind.“¹²⁴ Nur auf diese Weise wäre eine gerechte Besteuerung anhand der Leistungsfähigkeit realisierbar, vor allem im Hinblick auf Inhaber mehrerer Einkunftsquellen.¹²⁵ Dies könnte bedeuten, dass mindestens die Gewinne aus Quiz-Shows ebenfalls der Besteuerung unterworfen werden, wenn nicht auch Gewinne aus Glücksspiel.

Zusammenfassend lässt sich zur Markteinkommenstheorie als Hilfe zur Entscheidungsfindung bezüglich der Besteuerung von Einkünften aus Glücksspiel festhalten, dass das Argument der Markttätigkeit als Voraussetzung für steuerpflichtiges Einkommen zwar in vielen Fällen anwendbar ist, jedoch zu viel Entscheidungsspielraum in den Randbereichen und somit Unsicherheiten und Diskussionsbedarf zurückbleibt.

„Auch wenn der [...] Gesetzgeber die Einkunftsarten pragmatisch durch Enumeration in [§ 2 (1) EStG] normiert und nicht primär die Verwirklichung einer bestimmten Theorie vor Augen hatte [...], liefert das Konzept des Markt- oder Erwerbseinkommens eine tragfähige dogmatische Begründung für den dem deutschen [Einkommensteuergesetz] zugrunde liegenden Einkommensbegriff [...]. Die pragmatisch-konkretisierende Wirkung des

¹²⁴ Hey, J. (o. J.), S. 416.

¹²⁵ Vgl. Ebling, I. (2001), S. 493 f.

Einkünftekatalogs macht die Suche nach einem theoretischen Fundament nicht obsolet, denn es verbleiben Zuordnungsprobleme, die nicht ohne theoretische Grundlage entschieden werden können. Daher recurriert auch die [Rechtsprechung] zur Auslegung und Abgrenzung zwischen [steuerbaren] und nicht [steuerbaren] Einkünften gelegentlich auf die Markteinkommenstheorie.¹²⁶

¹²⁶ Hey, J./Ismer, R./ Kirchhof, G. (2017), S. 247.

5. Exkurs: Steuerliche Behandlung der Veranstalter

Nachdem den Hauptteil vorliegender Arbeit die Betrachtung der steuerlichen Konsequenzen aus Erträgen aus Glücksspielen seitens der Teilnehmer gebildet hat, soll in diesem Kapitel mittels eines kurzen Exkurses auf die steuerliche Behandlung der Veranstalter eingegangen werden. Wie schon im ersten Kapitel angedeutet, erzielt der Staat rund 5 Milliarden Euro Steuereinnahmen jährlich im Bereich des Glücksspielmarktes aus Spielbankabgabe, der Rennwett- und Lotteriesteuer sowie der Vergnügungssteuer. Es soll sich im Rahmen vorliegender Arbeit auf diese drei Steuerarten seitens des Veranstalters beschränkt werden.

Grundlage für die *Rennwett- und Lotteriesteuer* bildet das Rennwett- und Lotteriewettgesetz. Es verfolgt zwei Aufgaben, zum einen kann der Spieltrieb der Bevölkerung als Steuerquelle nutzbar gemacht werden, zum anderen erfüllt es eine Lenkungswirkung, um eine Abwanderung in den unregulierten Markt möglichst zu verhindern. Wird die Steuerrate zu hoch angesetzt, kommt es zunehmend zu einer Abwanderung in den nicht regulierten Markt. Ist die Steuerbasis zu niedrig, wird das fiskalische Ziel ebenfalls verfehlt.

Von der Rennwett- und Lotteriesteuer werden Pferdewetten, Sportwetten und Lotterien erfasst. Seit der Neufassung des GlüStV im Juni 2021 sind auch virtuelles Automatenenspiel und Online-Poker entsprechend steuerlich inkludiert. Die entsprechenden Einnahmen aus dieser Steuerart stehen den einzelnen Bundesländern zu.¹²⁷

Auf Rennwetten, Sportwetten, virtuelles Automatenenspiel und Online-Poker wird eine Steuer in Höhe von 5,3 Prozent erhoben.¹²⁸ Als Bemessungsgrundlage gilt der Spieleinsatz abzüglich der jeweiligen Steuer.¹²⁹ Die Lotteriesteuer beträgt 20 Prozent des Lospreises.¹³⁰

Die neu eingeführte Besteuerung des Online-Glücksspiels mit ebenfalls 5,3 Prozent wird kritisch betrachtet. Diese Besteuerung hat zwangsweise eine Verschlechterung der Ausschüttungsquoten und eine damit verbundene Abwanderung der Spieler in den nicht regulierten Glücksspielmarkt zur Folge.¹³¹ Verdeutlicht am Beispiel der virtuellen Automatenspiele bedeutet das konkret, dass die Ausschüttungsquote des Automatenspiels derzeit bei 96 Prozent liegt, 4 Prozent des Spieleinsatzes erhält das Casino.¹³² Bei einer

¹²⁷ Vgl. Straub, J. (2021).

¹²⁸ Vgl. §§ 10, 18, 38, 48 RennwLottG.

¹²⁹ Vgl. §§ 9, 17, 37, 47 RennwLottG.

¹³⁰ Vgl. §§ 29, 27 RennwLottG.

¹³¹ Vgl. Haucap, J. (2021), S. 24.

¹³² Vgl. Haucap, J. (2021), S. 25.

Spieleinsatzsteuer von 5,3 Prozent entstehen für das Casino Verluste. Verluste für die Seite des Veranstalters können somit nur verhindert werden, indem die Ausschüttungsquoten nach unten korrigiert werden, was eine Abwanderung der Spieler in den Schwarzmarkt zur Folge hat.

Für das Glücksspielen im Rahmen einer staatlich konzessionierten Spielbank wird keine Rennwett- oder Lotteriesteuer erhoben, stattdessen ist von den Betreibern solcher Casinos oder Spielbanken eine *Spielbankabgabe* zu entrichten. Die Spielbankabgabe errechnet sich als ein Prozentsatz vom Bruttospielertrag, also der Differenz aus den Spieleinsätzen abzüglich der Ausschüttungen der Gewinne an die Spieler.¹³³

In Sachsen ist die Spielbankabgabe je nach Höhe des Bruttospielertrags progressiv gestaffelt bis zu einer Maximalhöhe von 55 Prozent.¹³⁴ „Die Spielbankabgabe entsteht mit dem Ende des Spielbetriebs an dem jeweiligen Spieltag.“¹³⁵

„Nach der Rechtsprechung des BVerfG liegt der Zweck der Spielbankabgabe darin, einen Ausgleich dafür herzustellen, dass die beim Betrieb von Spielbanken anfallenden hohen Gewinne relativ risikolos erzielt werden können, da der Markt, auf dem diese Gewinne erzielt werden, aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung auf nur wenige Anbieter begrenzt ist, und weil die Spielbankgewinne aus einer an sich unerwünschten, die Spielleidenschaft des Menschen ausnutzenden Tätigkeit stammen.“¹³⁶

Es soll also verhindert werden, dass die Unternehmen sich an einer „Schwäche“ der Spieler unkontrolliert bereichern können.

Die dritte und letzte Steuer seitens des Veranstalters, die Erwähnung finden soll, ist die Vergnügungssteuer in Form der *Spielgerätesteuer*. Diese Steuer wird auf die Geldspielgeräte und Spielautomaten an öffentlich zugänglichen Orten erhoben.¹³⁷ In Dresden beträgt die Steuer auf Apparate mit Gewinnmöglichkeit 12 Prozent des Einspielerergebnisses, also des Spielumsatzes, welcher sich ergibt aus Spieleinsatz abzüglich des ausgeschütteten Gewinns.¹³⁸ Die Steuern fließen den Gemeinden zu.¹³⁹

¹³³ Vgl. Straub, J. (2021).

¹³⁴ Vgl. § 11 (1) SächsSpielbG.

¹³⁵ § 11 (7) SächsSpielbG.

¹³⁶ Kahle, H./ Willner, T. (2019), S. 159, zitiert nach BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 19. Juli 2000 - 1 BvR 539/96.

¹³⁷ Vgl. Straub, J. (2021).

¹³⁸ Vgl. Landeshauptstadt Dresden (2022).

¹³⁹ Vgl. Vgl. Straub, J. (2021).

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Staat Glücksspiel durchaus als lukrative Steuereinnahme nutzen kann, auch wenn er die Gewinne aus reinem Glücksspiel selbst auf Seiten der Teilnehmer unbesteuert lässt.

6. Zusammenfassung und Ausblick

Ziel vorliegender Arbeit war es, die Frage, wie und anhand welcher Regelungen Einkünfte aus Glücksspiel steuerlich vor allem auf Seite der Teilnehmer aber auch Veranstalter zu beurteilen sind, zu beantworten.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es für die steuerliche Beurteilung der Betrachtung des Einzelfalls bedarf. Voraussetzung für die Besteuerung der Teilnehmer ist die Zugehörigkeit der Einkünfte zu den sieben Einkunftsarten des § 2 (1) EStG. Die konkrete Ausgestaltung des Spiels – also Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel – ist ausschlaggebend für die Zugehörigkeit zu einer eben dieser Einkunftsarten. Handelt es sich um ein reines Glücksspiel, bei dem also der Zufall überwiegt, ist die Besteuerung ausgeschlossen, da der Spieler keine Leistung am Markt erbringt. Wird eine konkrete Leistung mit Einkünfterzielungsabsicht beziehungsweise positiver Gewinnprognose erbracht, für die der Gewinn eine damit im Zusammenhang stehende Gegenleistung darstellt, beziehungsweise durch die er veranlasst ist, wird der Gewinn der steuerpflichtigen Sphäre zugeordnet. Besteuert werden entsprechende Einkünfte nach § 15 EStG in Form eines Gewerbebetriebs wie beispielsweise im Rahmen des Pokerspielens, nach § 22 Nr. 3 EStG als sonstige Einkünfte, zum Beispiel bei Gewinnen aus Reality-Shows oder nach § 19 EStG als nichtselbständige Arbeit durch die Zugehörigkeit zu einem Clan im Rahmen des E- Sports.

Die Markteinkommenstheorie als eine von mehreren Theorien, die versucht den Begriff des Einkommens und somit die steuerlich relevante Sphäre zu definieren, kann über weite Teile zutreffend angewandt werden – beispielsweise bei der Argumentation gegen die Besteuerung von Lottogewinnen, da dieser nicht aus einer Leistung entspringt, sondern aus Zufall. Auch ist die Besteuerung der Reality-Show-Gewinne anhand der Markteinkommenstheorie nachvollziehbar, da es sich um öffentliche Leistungen der Teilnehmer gegenüber Dritten handelt. Die Beurteilung von Quiz-Show-Gewinnen scheint diskussionswürdig, da die Aneignung des Allgemeinwissens, das für die Chance auf einen Gewinn ausschlaggebend ist, auch – entgegen der gängigen Praxis – als Leistung angesehen werden könnte, die als am Markt ausgeführt gelten könnte und somit in Anlehnung an die Markteinkommenstheorie ebenfalls zu einer Steuerpflicht führen würde.

Möglich ist es hier, dem Gesetzgeber Taktik zu unterstellen. Würden die Einkünfte aus Spielgewinnen einheitlich und ausnahmslos zur Besteuerung führen, würde dies mitunter eine stärkere Abwanderung in den nichtregulierten Markt zur Folge haben.

Dies hätte unter anderem auch zur Folge, dass der Staat nicht mehr im selben Ausmaß von den Steuereinnahmen auf der Veranstalterseite profitieren könnte. Diese Einnahmen würden folglich fehlen. Sinn dieser Art des Besteuerungssystems ist also vielmehr das „Locken“ mit Steuerfreiheit und das Vertrauen darauf, dass bei Gesamtbetrachtung aller Spieler doch mehr Verlust als Gewinn gemacht wird.

Die zu zahlenden Steuern in Form von Rennwett- und Lotteriesteuer, Spielbankabgabe und Spielgerätesteuern auf Seite der Veranstalter ist beispielsweise im Hinblick auf die Spielbankabgabe gerecht, um die recht risikolos erzielten Gewinne der begrenzten Anbieter abzuschöpfen. Bei der Höhe der Besteuerung von Online-Glücksspielen sollte auf die Gefahr der Abwanderung in den unregulierten Schwarzmarkt geachtet werden.

Im Rahmen der Literaturrecherche ist aufgefallen, dass auch innerhalb der themenspezifischen Literatur unterschiedliche Standpunkte im Hinblick auf die Besteuerung von Glücks- und Geschicklichkeitsspielen vertreten und begründet werden. Dies spiegelt sich in der Steuerpraxis wider, indem oftmals auf Urteile zurückgegriffen wird, mit welchen der Einzelfall verglichen wird. Eine rechtssichere und verlässliche Beratung auf dem Gebiet der Einkünfte aus Glücks- und Geschicklichkeitsspielen könnte statt auf der Grundlage abstrakter Prüfkriterien mit größerer Sicherheit garantiert werden, wenn es zur Entwicklung eines eindeutigen Positiv- und Negativkatalogs der unterschiedlichen Gewinne hinsichtlich ihrer Steuerpflicht kommen würde. Als Vorbild könnte hier die österreichische Finanzverwaltung dienen, welche entsprechende Gewinne auf der Grundlage eines solchen Katalogs – welcher eine explizite namentliche Auflistung der Spiele und Shows enthält – beurteilt.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Vgl. Moser, T. (2019), S. 509.

Literaturverzeichnis

- Albers, N. (2011): Grundzüge der Besteuerung von Sportwetten aus Sicht der Praxis, überarbeitete Fassung, Hohenheim, MPRA Munich Personal RePEc Archive.
- Barth, D. (2013): Der deutsche Glücksspiel- und Wettmarkt: Staatliche Einnahmen aus Steuern und Abgaben und deren Verwendung, Wiesbaden.
- Becker T./ Baumann C. (2006): Glücksspiel im Umbruch, Band 2, Schriftenreihe zur Glücksspielforschung, Frankfurt am Main, Peter Lang Verlag.
- Blume, E. (2019): Die Einkommensteuerpflicht professioneller Pokerspieler, 1. Auflage, Jena.
- Bosch, K. (2000): Glücksspiele: Chancen und Risiken, 1. Auflage, Stuttgart-Hohenheim, Oldenbourg Verlag.
- Brandis/ Heuermann/ Ratschow (2022): Einkommenstheorien, in: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fbluemich_161%2Ffestg%2Fcont%2Fbluemich.estg.p2.gliii.g12.htm&pos=1&hlwords=on, (22.06.2022).
- Dictionary and Glossary of Poker Terms (2016): Buy-In, in: <https://www.pokerdictionary.net/glossary/buy-in/>, (26.06.2022).
- Ebling, I. (2001): Besteuerung von Einkommen, DStJB Band 24, München, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Ebner, M. (2016), Zur Steuerbarkeit von Preisgeldern aus Turnierpokerspielen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder nichtsteuerbare Glücksspielgewinne?, in: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht vom 23.05.2016, Heft Nr. 21, Seite 1584 – 1592.
- Fischer, L. (2012), Zur Steuerpflicht von TV-Spielgewinnen, in: SteuK Steuerrecht Kurzgefasst, in: <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fsteuk%2F2012%2Fcont%2Fsteuk.2012.391.1.htm&pos=7&hlwords=on>, (22.06.2022).
- Goldmedia GmbH/ CasinoOnline.de (2020): Glücksspielmarkt Deutschland 2020.
- Haucap, J. (2021): Glücksspielregulierung aus ordnungsökonomischer Perspektive, Düsseldorf, DICE Verlag.
- Haucap, J./ Fritz, D./ Thorwarth, S. (2020): Zukünftige Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags („GlüStV 2021“). Ein Gutachten im Auftrag des Deutschen Sportwettenverbands (DSWV) und des Deutschen Online Casinoverbands (DOCV), 1. Auflage, Düsseldorf, DICE Consult.
- Hey, J. (o. J.): Grundentscheidungen für ein neues Einkommensteuergesetzbuch, 1. Auflage, Düsseldorf.
- Hey, J./Ismer, R./ Kirchhof, G. (2017): Einführung zum EStG, 1. Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Holznapel, B. (2008), Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel?, in: Multimedia und Recht, Heft Nr. 7, Seite 439 – 444.

Ismer, R. (2012), Die einkommensteuerliche Privatsphäre nach "Big Brother" – dogmatische Grundfragen bei den sonstigen Leistungen, in: FR Finanz-Rundschau vom 20.11.2012, Heft Nr. 22, Seite 1057 – 1064.

Jachmann, M. (2014): Erneuerung des Steuerrechts. 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., 1. Auflage, München, Verlag Dr. Otto Schmidt.

Jahresreport 2020 der Glücksspielaufsichtsbehörden der Länder (2021): Der deutsche Glücksspielmarkt 2020 – Eine ökonomische Darstellung.

Jörißen, A. (2019), Die einkommensteuerliche Behandlung von Preisgeldern und Gewinnen aus TV-Shows. Steuerfreier Gewinn oder steuerfreie Entlohnung?, in: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht vom 26.07.2019, Heft Nr. 31, Seite 2264 – 2270.

Kahle, H./ Willner, T. (2019), Die steuerliche Behandlung von Glücksspielen – ein Überblick, in: Wöhr, A./Wuketich, M. (Hrsg.), Multidisziplinäre Betrachtung des vielschichtigen Phänomens Glücksspiel. Festschrift zu Ehren des 65. Geburtstags von Prof. Dr. Tilman Becker, 1. Auflage, Stuttgart, 2019, Springer VS, Seite 141 – 167.

Kilincsoy, E. (2017): Einkommenstheorien im deutschen Einkommensteuerrecht. Reinvermögenszugangstheorie, Quellentheorie, Markteinkommenstheorie, 1. Auflage, Köln, Josef Eul Verlag.

Koch, D. (2006): Gewinnspiele im Steuerrecht, 1. Auflage, Hamburg, Verlag Dr. Kovac.

Krey, S. (2011): Besteuerung sonstiger Leistungen. Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensteuerpflicht von privaten Spielgewinnen, Band 17, 1. Auflage, Bonn, LIT Verlag.

Landeshauptstadt Dresden (2022): Spielautomatensteuer, in: <https://www.dresden.de/de/rathaus/dienstleistungen/spielautomatensteuer-d115.php>, (29.06.2022).

Leykauf, C. (2022): Wie funktionieren Sportwetten?, in: <https://wetten.com/wettschule/wie-funktionieren-sportwetten/>, (29.06.2022).

Lotto Ratgeber (2022): Lotto Tippgemeinschaft, in: <https://lotto.web.de/ratgeber/tippgemeinschaften/>, (26.06.2022).

Marx, F. (2014), Das Markteinkommenskonzept zur Qualifikation in Grenzbereichen der Einkommensteuer. Zur Steuerbarkeit von Preisgeldern, Projektprämien und Auszeichnungen, in: Deutsche Steuer-Zeitung vom 15.04.2014, Heft Nr. 8, Seite 282 – 288.

Marx, F./Kilincsoy E. (2019), Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie. Markt, Markttätigkeit und Erwerbseinkommen, in: StuW Steuer und Wirtschaft vom 15.02.2019, Heft Nr. 1, Seite 36 – 52.

Meisheit, F. (2020): Das Glücksspiel im Ertragsteuerrecht, 1. Auflage, Kiel, Peter Lang Verlag.

Moser, T. (2019), Wer wird netto nur noch „Halb-Millionär“? Die ertragsteuerliche Behandlung von TV-Quizshowgewinnen im Spiegel aktueller Rechtssprechungstendenzen, in: FR Finanz Rundschau vom 05.06.2019, Heft Nr. 11, Seite 508 – 511.

- O. V. (2020): Glücksspiel und Recht, in: <https://www.casinooverdiener.com/wissenswertes/gluecksspiel-und-recht/>, (29.06.2022).
- Pöppel, C. (2015): Wann kassiert der Fiskus mit? Besteuerung von Lotterien, Glücksspiel, Preisgeldern, in: <https://www.lohnsteuer-kompakt.de/steuerwissen/wann-kassiert-der-fiskus-mit-besteuerung-von-lotterien-gluecksspiel-preisgeldern/>, (29.06.2022).
- Riel, M. (2017): Die unterschiedliche Besteuerung privater Spielhallen und staatlicher Spielbanken aus unions- und verfassungsrechtlicher Perspektive. Umsatzsteuer – Spielbankabgabe – Vergnügungssteuer: Ein Rechts- und Rechtsprechungsüberblick, 1. Auflage, Osnabrück, Kommunal- und Schul-Verlag.
- Ritter, L. (2019), Steuerliche Implikationen des E-Sports. Ein Blick in die Welt der elektronischen Spiele aus steuerlicher Sicht, in: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht vom 08.04.2019, Heft Nr. 15, Seite 1012 – 1017.
- Rust, M. (2013): Spielgewinne im Einkommensteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht, 1. Auflage, Leipzig, Verlag Dr. Kovac.
- Schmidt, U./ Lima De Miranda, K. (2012): Regulierung des Glücksspiels in Deutschland: Das Glücksspielgesetz Schleswig-Holsteins und der Glücksspieländerungsstaatsvertrag aus ökonomischer Perspektive, Kiel, Institut für Weltwirtschaft.
- Smartsteuer (2022): Glücksspiel, Gewinne, in: <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/g/gluecksspiel-gewinne/>, (29.06.2022).
- Söhn, H. (1995), Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Lang, J. (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1. Auflage, Köln, 1995, Verlag Dr. Otto Schmidt, Seite 343 – 364.
- Sölch/ Ringleb/ Leipold (2022): Überblick über die Besteuerung des Glücksspiels in Deutschland, in: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fsoerikoustg_94%2Fustg%2Fcont%2Fsoerikoustg.ustg.p4.n9.glii.g13.htm&pos=1&hlwords=on, (22.06.2022).
- Staringer, C. (2012), Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen, in: Lang, M./ Schuch, J./ Staringer, C. (Hrsg), Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht, 1. Auflage, Wien, 2012, Linde Verlag, Seite 13 – 26.
- Statista (2022): Steuereinnahmen in Deutschland durch den Glücksspielmarkt bis 2020, in: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/752963/umfrage/steuereinnahmen-in-deutschland-durch-den-gluecksspielmarkt/#:~:text=Die%20Statistik%20beinhaltet%20die%20gesamten,rund%201%20C6%20Milliarden%20Euro.>, (26.06.2022).
- Steichen, A. (1995), Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: Lang, J. (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1. Auflage, Köln, 1995, Verlag Dr. Otto Schmidt, Seite 365 – 390.

Straub, Jakob (2021): Diese Summen nimmt Deutschland durch Glücksspiel ein – Alles zu Steuereinnahmen der Bundesländer, in: <https://www.casinoonline.de/blog/gluecksspiel-steuereinnahmen-deutschland/>, (26.06.2022).

Weiher, S./ Schumann, L. (2020): Glück im Spiel – Pech mit dem Finanzamt?, in: <https://www.steuer-schutzbrief.de/steuertipp-rubriken/privat-familie/glueck-im-spiel-pech-mit-dem-finanzamt.html>, (29.06.2022).

Rechtssprechungsverzeichnis

- BFH Urteil vom 24.10.1969 - IV R 139/68.
- BFH Urteil vom 19.07.1974 - VI R 114/71 BStBl 1975 II S. 181.
- BFH Urteil vom 09.05.1985 - IV R 184/82 BStBl 1985 II S. 427.
- BFH Urteil vom 26.05.1993 - X R 108/91 BStBl 1994 II S. 96.
- BFH Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 63/96 BStBl II 1999, 466.
- BFH Urteil vom 02.09.2008 - X R 8/06 BStBl 2010 II S. 548.
- BFH Urteil vom 02.09.2008 - X R 25/07 BStBl 2010 II S. 550.
- BFH Urteil vom 24.04.2012 - IX R 6/10 BStBl 2012 II S. 581.
- BFH Urteil vom 16.09.2015 - X R 43/12 BStBl 2016 II S. 48.
- BGH Urteil vom 08.08.2017 - 1 StR 519/16.
- BMF vom 05.09.1996 - IV B 1 - S 2121 - 34/96 BStBl 1996 I S. 1150.
- BMF vom 27.04.2006 - IV B 2 - S 2246 - 6/06 BStBl 2006 I S. 342.
- BMF vom 30.05.2008 - IV C 3 - S 2257/08/10001 BStBl 2008 I S. 645.
- BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 19. Juli 2000 - 1 BvR 539/96 -, Rn. 1-94.
- FG Köln Urteil vom 29.10.2009 - 15 K 2917/06, EFG 2010 S. 570 Nr. 7.
- FG Münster Urteil vom 15.01.2014 - 4 K 1215/12 E EFG 2014 S. 638 Nr. 8.

Verzeichnis der Gesetze, Rechtsverordnungen, Verwaltungsanweisungen

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002, in: BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5252).

Einkommensteuergesetz (EStG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009, in: BGBl. I S. 3366, 3862, zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes vom 23. Mai 2022 (BGBl. I S. 760).

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997, in: BGBl. I S. 378, zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947).

Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Juni 2021, in: BGBl. I S. 2065, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23. Mai 2022 (BGBl. I S. 752).

Sächsisches Spielbankengesetz (SächsSpielbG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Juni 2009, in: SächsGVBl. S. 318, zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25. Juni 2019 (SächsGVBl. S. 639).

Staatsvertrag zur Neuregulierung des Glücksspielwesens in Deutschland (GlüStV), in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. Oktober 2020, in: SächsGVBl. 2021 S. 367, zuletzt geändert durch den Staatsvertrag vom 24. März 2022 (SächsGVBl. S. 375).

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne unerlaubte fremde Hilfe angefertigt, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Stellen sind als solche kenntlich gemacht. Die Zustimmung des Partnerunternehmens in der Praxis zur Verwendung betrieblicher Unterlagen habe ich eingeholt. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Dresden, den 15.07.2022, *Esther Seidel*

Ort, Datum, Unterschrift