

# Beschluss vom 26. September 2017, XI B 65/17

## Zurechnung der Umsätze in einem Bordell - Revisionszulassung wegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO

ECLI:DE:BFH:2017:B.260917.XIB65.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, ProstG § 1 S 2, UStG VZ 2012 , FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend FG München, 26. April 2017, Az: 14 K 1861/14

## Leitsätze

1. NV: Durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt,

- nach welchen Grundsätzen zu beurteilen ist, ob Umsätze in einem Bordell dem unmittelbar Handelnden oder dem Unternehmer, in dessen Unternehmen er eingegliedert ist, zuzurechnen sind,
- dass auch im Bereich der Prostitution Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG grundsätzlich derjenige ist, der als Unternehmer nach außen auftritt,
- dass es insoweit darauf ankommt, ob der Unternehmer (z.B. in seiner Werbung) gegenüber dem Kunden als Inhaber eines Bordellbetriebs und Erbringer sämtlicher Dienstleistungen (einschließlich der Verschaffung von Geschlechtsverkehr) aufgetreten ist und nicht nur als Zimmervermieter und Gastwirt sowie
- dass trotz der Bezeichnung einer Leistung als Vermietungsleistung nach dem objektiven Inhalt eine sonstige Leistung des Bordellinhabers anzunehmen sein kann, wenn dieser nach den nach außen erkennbaren Gesamtumständen aufgrund von Organisationsleistungen selbst derjenige ist, der durch die Anwerbung von Prostituierten und Unterbringung das Bordell betreibt.

2. NV: Daran haben die Regelungen des ProstG nichts geändert.

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 27. April 2017 14 K 1861/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte seit Februar 2012 Umsätze aus einem unter der Bezeichnung "X" angemeldeten Betrieb "gewerbliche Zimmervermietung (Bordellbetrieb)" sowie "Ausschank von alkoholischen Getränken in einem Bordell" in der Y-Straße ... in A. Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung gab der Kläger als ausgeübtes Gewerbe "Bordell mit Barbetrieb" an.
- 2** Im Erdgeschoss des Hauses befanden sich eine Bar, eine Terrasse und ein Whirlpool. Im Obergeschoss befanden sich sechs Zimmer, die einzeln an jeweils eine Prostituierte vermietet wurden. Die Zimmermiete betrug, wenn die Prostituierten einen Umsatz tätigten, in den Monaten Februar bis einschließlich April 2012 brutto 50 €, ab Mai 2012 brutto 80 €.

- 3 Ab dem 15. Dezember 2012 hatte der Kläger außerdem das "Wellness-Massage-Studio" in der Z-Straße ... in A angemietet, in dem ebenfalls Prostituierte tätig waren.
- 4 Nach Durchführung einer Außenprüfung u.a. für das Jahr 2012 (Streitjahr) vertrat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 12. Februar 2014 die Auffassung, dem Kläger seien auch die Umsätze der Prostituierten zuzurechnen. Aus Sicht der Freier sei der Kläger als Inhaber und Betreiber des Clubs "X" aufgetreten und habe die Umsätze der Prostituierten im Rahmen seines Bordellbetriebs ausgeführt. Er, der Kläger, habe in Zeitungsanzeigen sowie auf der Homepage des Clubs mit der Erbringung sämtlicher in einem Bordell erwarteten Dienstleistungen geworben, für den reibungslosen Ablauf im Club (Hausdame, Öffnungszeiten, bargeldloser Zahlungsverkehr) gesorgt, den Kunden Getränke angeboten (Barbetrieb) und das erforderliche Personal einschließlich der Prostituierten organisiert. Außerdem habe er für die erforderlichen Meldungen bei der Polizei gesorgt und die Bedingungen für bestimmte Sonderaktionen des Clubs festgelegt. Im Rahmen der Schätzung der Höhe der Prostitutionsumsätze nahm das FA an, dass der Kläger mindestens 50 % des Dirnenlohns den Prostituierten überlassen habe. Deshalb sei eine Hinzuschätzung in Höhe von 100 % der bisher erklärten Vermietungsumsätze gerechtfertigt.
- 5 Bezüglich der Getränkeumsätze nahm das FA an, dass die erklärten Umsätze erheblich unter den ermittelten kalkulatorischen Umsätzen lägen. Unter Berücksichtigung von Verderb, Schankverlust und Eigenverbrauch sei ein Zuschlag von 50 % vorzunehmen.
- 6 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens verböserte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr, indem es den Privatanteil für ein privatgenutztes Fahrzeug des Unternehmensvermögens erhöhte.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger geltend machte, ihm seien die Umsätze der Prostituierten nicht zuzurechnen und die Hinzuschätzungen des FA seien unzutreffend, ab und ließ die Revision nicht zu. Es führte aus, das FA habe zu Recht die Umsätze der Prostituierten dem Kläger zugerechnet sowie bei den Umsätzen in nicht zu beanstandender Weise Hinzuschätzungen vorgenommen. Der Kläger habe den Nachtclub "X" betrieben und Bordellleistungen erbracht. Für diese Beurteilung sei ohne Bedeutung, ob die Prostituierten Arbeitnehmerinnen des Klägers oder selbständig tätige Subunternehmerinnen gewesen seien. Aus Sicht der Freier als Leistungsempfänger sei der Kläger und nicht die Prostituierten Vertragspartner gewesen. Mit dieser Beurteilung weiche das FG nicht von der vom Kläger zitierten Rechtsprechung ab.
- 8 Die Höhe der hinzugeschätzten Umsätze der Prostituierten sowie der Getränkeumsätze sei nicht zu beanstanden.
- 9 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung sowie aufgrund von Verfahrensfehlern zuzulassen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe sind überwiegend nicht hinreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.
- 11 1. Der Kläger hat die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 12 a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll.
- 13 aa) Hierzu ist schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2014 XI B 15/13, BFH/NV 2014, 839, Rz 9; vom 21. Januar 2015 XI B 88/14, BFH/NV 2015, 864, Rz 15, m.w.N.).
- 14 bb) Sofern zu dem Problembereich Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, ist eine

grundlegende Auseinandersetzung damit sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist oder weshalb sie einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 31. Januar 2017 III B 55/16, BFH/NV 2017, 609, Rz 6, m.w.N.).

- 15** cc) Macht ein Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine gesetzliche Regelung geltend, so ist darüber hinaus eine substantiierte, an den Vorgaben des Grundgesetzes (GG) und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik erforderlich (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. März 2015 XI B 109/14, BFH/NV 2015, 1005, Rz 7, m.w.N.).
- 16** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht.
- 17** aa) Der Kläger reiht zwar in seinen Schreiben vom 8. Juni 2017 und 13. Juni 2017 zahlreiche abstrakte Rechtsfragen aneinander und meint, diese seien von grundsätzlicher Bedeutung.
- 18** bb) Er geht dabei aber nicht hinreichend auf die vorhandene Rechtsprechung des BFH ein, wonach die Grundsätze, nach denen zu beurteilen ist, ob eine Leistung dem unmittelbar Handelnden oder dem Unternehmer, in dessen Unternehmen er eingegliedert ist, zuzurechnen ist, auch im Verhältnis zwischen Prostituierten und Betreibern von Bordellen geklärt sind (vgl. BFH-Beschluss vom 31. März 2006 V B 181/05, BFH/NV 2006, 2138), wonach auch im Bereich der Prostitution Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) grundsätzlich derjenige ist, der als Unternehmer nach außen auftritt (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Januar 2008 V B 201/06, BFH/NV 2008, 827), wonach es insoweit darauf ankommt, ob der Unternehmer (z.B. in seiner Werbung) als Inhaber eines Bordellbetriebs als Erbringer sämtlicher vom Kunden erwarteten Dienstleistungen einschließlich der Verschaffung von Geschlechtsverkehr aufgetreten ist und nicht nur als Zimmervermieter und Gastwirt (vgl. BFH-Beschluss vom 25. November 2009 V B 31/09, BFH/NV 2010, 959, Rz 2), und wonach trotz der Bezeichnung einer Leistung als Vermietungsverhältnis nach dem objektiven Inhalt eine sonstige Leistung des Bordellinhabers anzunehmen sein kann, wenn dieser nach den nach außen erkennbaren Gesamtumständen aufgrund von Organisationsleistungen selbst derjenige ist, der durch die Anwerbung von Prostituierten und Unterbringung das Bordell betreibt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Februar 2017 V B 48/16, BFH/NV 2017, 629, Rz 7). Daran haben die --vom Kläger mehrfach hervorgehobenen-- Regelungen des Prostitutionsgesetzes (ProstG) nichts geändert (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 629, Rz 8).
- 19** Von diesen Rechtsgrundsätzen der Rechtsprechung des BFH ist das FG ausgegangen und hat den Streitfall dahin gehend gewürdigt, dass aus Sicht der Leistungsempfänger (Freier) Leistender der Kläger gewesen sei, der als solcher nach außen aufgetreten sei.
- 20** cc) Die Beschwerde setzt sich außerdem nicht damit auseinander, dass es keinen verfassungswidrigen Eingriff in die Freiheit der Berufsausübung (Art. 12 GG) darstellt, wenn derjenige, dem als Bordellbetreiber Umsätze zuzurechnen sind, diese auch zu versteuern hat (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 629, Rz 9). Dem Bordellinhaber steht im Falle der Beschäftigung von Subunternehmern der Vorsteuerabzug aus Leistungen der Damen zu, sofern Rechnungen vorliegen und diese die hierzu erforderlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 629, Rz 10). Sind die Prostituierten Arbeitnehmerinnen, treffen den Bordellbetreiber die steuerrechtlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2. November 1995 5 StR 414/95, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1996, 363, Rz 7). Auch unter Liquiditätsgesichtspunkten unterscheidet sich die Situation des Klägers daher insoweit nicht von der eines anderen Unternehmers, der u.a. an die zur Erbringung der Leistung eingesetzten Arbeitnehmer bzw. Subunternehmer die ihnen zustehenden Zahlungen leisten muss.
- 21** dd) Der Unternehmer (hier: der Kläger) ist außerdem Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) und die Umsatzsteuer nach der Rechtsprechung des BFH kein durchlaufender Posten (vgl. BFH-Urteil vom 19. Februar 1975 I R 154/73, BFHE 115, 129, BStBl II 1975, 441; BFH-Beschluss vom 29. Mai 2006 IV S 6/06 (PKH), BFH/NV 2006, 1827).
- 22** ee) Zum Vorrang und den Grenzen der Einwirkung des Unionsrechts auf das nationale Recht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 3422, Rz 53 ff.) sowie zu den Grenzen der unionsrechtskonformen Auslegung (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 8. April 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, Rz 45; vom 26. September 2011 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, BVerfGE 119, 89, Rz 46) ist ebenfalls Rechtsprechung vorhanden, mit der sich die Beschwerdebegründung nicht hinreichend auseinandersetzt. Dass diese Grenzen im Streitfall überschritten wären, ist nicht dargetan.

- 23** 2. Soweit der Kläger die Fortbildung des Rechts als Zulassungsgrund geltend macht, gelten die unter II.1.a genannten Darlegungsanforderungen entsprechend (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. Februar 2017 VIII B 15/16, BFH/NV 2017, 574, Rz 17). Diesen ist aus den unter II.1.b genannten Gründen nicht genügt.
- 24** 3. Ebenso wenig ist dargelegt, dass eine Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO vorliegt.
- 25** a) Zur schlüssigen Darlegung dieses Zulassungsgrundes muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander so gegenüberstellen, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11. Dezember 2014 XI B 49/14, BFH/NV 2015, 363, Rz 14; vom 17. November 2015 XI B 52/15, BFH/NV 2016, 431). Aus der Beschwerdebegründung muss sich auch ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. April 2014 XI B 10/14, BFH/NV 2014, 1099, Rz 9; vom 20. August 2015 III B 108/14, BFH/NV 2015, 1575; jeweils m.w.N.).
- 26** b) Dies ist vorliegend nicht geschehen. Es fehlen Darlegungen dazu, dass den angeblichen Divergenzentscheidungen vergleichbare Sachverhalte zugrunde liegen. Auch sind keine abstrakten Rechtssätze derart gegenüber gestellt, dass eine Abweichung erkennbar wird.
- 27** 4. Soweit der Kläger dem FG einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO vorwirft, kommt eine Zulassung der Revision nur bei offensichtlichen materiellen oder formellen Fehlern des FG im Sinne einer objektiv willkürlichen und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbaren Entscheidung in Betracht (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455; vom 9. November 2011 II B 105/10, BFH/NV 2012, 254; vom 25. Juli 2012 X B 144/11, BFH/NV 2012, 1982; vom 10. Juli 2013 IX B 25/13, BFH/NV 2013, 1604).
- 28** a) In der Beschwerdebegründung muss bei Geltendmachung dieses Zulassungsgrundes substantiiert dargelegt werden, weshalb die Vorentscheidung unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 19. März 2014 XI B 144/13, BFH/NV 2014, 1064, Rz 37, m.w.N.): Darzulegen sind insbesondere der schwerwiegende Fehler, seine Offensichtlichkeit, seine Entscheidungserheblichkeit sowie seine Korrekturmöglichkeit im Revisionsverfahren (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Oktober 2014 I B 96/13, BFH/NV 2015, 237, Rz 10; vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293, Rz 8; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 200, 202).
- 29** b) Hieran fehlt es im Streitfall. Mit den Angriffen des Klägers gegen die Würdigung der Sach- und Rechtslage durch das FG wird kein zur Zulassung der Revision führender besonders schwerer und offensichtlicher Fehler der Vorentscheidung geltend gemacht (vgl. BFH-Beschluss vom 14. April 2016 XI B 97/15, BFH/NV 2016, 1304, Rz 25, m.w.N.).
- 30** c) Unabhängig davon ist das FG in der Vorentscheidung von der unter II.1.b bb genannten Rechtsprechung des BFH zur Zurechnung von Umsätzen in Bordellen ausgegangen und hat diese auf den von ihm zu entscheidenden Streitfall angewendet.
- 31** 5. Dem FG ist kein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO unterlaufen.
- 32** a) Soweit der Kläger geltend macht, das FG habe sich über das Klagebegehren hinweggesetzt, darf das Gericht zwar weder etwas zusprechen, was nicht beantragt ist ("ne ultra petita"), noch über etwas anderes ("aliud") entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 23. Oktober 2014 V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973, Rz 26; vom 11. April 2017 IX R 50/15, BFH/NV 2017, 1300, Rz 27). Vorliegend hat jedoch der Kläger nach den Feststellungen auf Seite 7 des Urteils des FG beantragt, die Umsatzsteuer auf 0 € festzusetzen, während das FA beantragt hat, die Klage abzuweisen. Die Klageabweisung durch das FG hält sich danach im Rahmen des Klagebegehrens.
- 33** b) Mit der Frage, ob das FG den Akteninhalt missachtet habe, wird kein Verfahrensfehler dargelegt; es wurden bereits nicht sämtliche Aktenteile genau bezeichnet, die das FG nach Ansicht des Klägers nicht berücksichtigt haben soll (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Beschluss vom 2. Dezember 2014 XI B 54/14, BFH/NV 2015, 538, Rz 19, m.w.N.). Unabhängig davon ist aber von der Sachverhaltsfeststellung zu unterscheiden die Würdigung des festgestellten Sachverhalts; das FG verstößt regelmäßig nicht gegen seine Verpflichtung, nach der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, wenn es die vom Kläger geltend

gemachten Tatsachen anders würdigt als der Kläger (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2015 I B 94/14, BFH/NV 2016, 748). Dies ist hier in Bezug auf die angesprochenen Aktenteile der Fall.

- 34** c) Der vom Kläger gerügte Verstoß gegen Denkgesetze führt nicht zur Zulassung der Revision (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. April 2017 IX B 18/17, BFH/NV 2017, 918, Rz 4, m.w.N.).
- 35** d) Mit der Rüge, das FG hätte die kostenlose Abgabe von Getränken im Rahmen der Schätzung berücksichtigen müssen, macht der Kläger keinen Verfahrensmangel geltend, sondern eine nicht zur Zulassung der Revision führende Verletzung materiellen Rechts (vgl. BFH-Beschluss vom 13. September 2016 X B 146/15, BFH/NV 2016, 1747, Rz 25 f., m.w.N.). Gleiches gilt für die Einwendungen gegen die Richtigkeit der Schätzung des FG (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1747, Rz 30 f.).
- 36** e) Soweit dem Beschwerdevorbringen entnommen werden kann, dass der Kläger rügt, das FG habe keine Zeugen vernommen, fehlen Angaben zu den angebotenen Beweismitteln und zum mutmaßlichen Ergebnis der Beweisaufnahme sowie Vortrag dazu, dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der nächsten mündlichen Verhandlung gerügt worden oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen ist (vgl. zu diesem Erfordernis z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Januar 2014 XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686, Rz 15; vom 26. Juli 2016 III B 148/15, BFH/NV 2016, 1486, Rz 7). Letzteres wäre schon deshalb erforderlich gewesen, weil der fachkundig vertretene Kläger ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 27. April 2017 weder einen Beweisantrag gestellt noch die Nichterhebung von Beweisen gerügt hat.
- 37** f) Soweit der Kläger eine Verletzung des gesetzlichen Richters (§ 119 Nr. 1 FGO i.V.m. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) als Verfahrensfehler rügt, ist nicht ersichtlich, worauf diese Verletzung beruhen soll.
- 38** 6. Der Beschluss ergeht im Übrigen nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne weitere Begründung.
- 39** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)