

# Beschluss vom 12. Mai 2016, VII R 50/14

## Erstattungsberechtigter nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO

BFH VII. Senat

AO § 37 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 14. Mai 2014, Az: 3 K 2923/11

## Leitsätze

Ein Bordellbetreiber, der im Rahmen des so genannten Düsseldorfer Verfahrens freiwillig Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Umsatzsteuerschuld der bei ihm tätigen Prostituierten leistet, kann nicht nachträglich deren Rückzahlung an sich gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO verlangen. Erstattungsberechtigt nach dieser Norm ist nur der Steuerpflichtige selbst und nicht ein Dritter, der für Rechnung des Steuerschuldners leistet.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15. Mai 2014 3 K 2923/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb im Streitzeitraum November 2004 bis November 2010 einen Club. Dieser verfügte über eine Bar und Zimmer, in denen weibliche Prostituierte auf Honorarbasis ihre Dienste anboten. Die Prostituierten waren nicht in den Betrieb des Clubs eingegliedert, sondern entschieden selbst, ob, an welchem Tag und wie viele Stunden sie arbeiten wollten.
- 2 Im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuer-Nachschau erläuterte der Prüfer der damaligen Steuerberaterin des Klägers mit Schreiben vom 17. November 2004 die Modalitäten für die Teilnahme am so genannten Düsseldorfer Verfahren. Danach sollte der Kläger bei jeder Prostituierten pro Anwesenheitstag einen Betrag von 15 € einbehalten, ihren Namen, ihre Anschrift sowie das Datum der Anwesenheit notieren und nach Ablauf eines Monats den Gesamtbetrag unter Beifügung eines ausgefüllten Vordrucks an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) abführen. Das FA hatte die Beträge unter einer gesonderten Steuernummer für den Betrieb des Klägers als Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Umsatzsteuern der Prostituierten zu vereinnahmen und bei Erteilung etwaiger Jahressteuerbescheide anteilig auf die festgesetzten Steuern anzurechnen. Der Kläger hatte die Beträge als durchlaufende Posten zu erfassen.
- 3 Daraufhin nahm der Kläger im Streitzeitraum durchgehend am Düsseldorfer Verfahren teil und zahlte insgesamt ... € an das FA.
- 4 Im März 2011 beantragte der Kläger die Erstattung der gezahlten Beträge, was das FA im April 2011 ablehnte. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klage sei zulässig. Der Finanzrechtsweg sei eröffnet, weil es sich bei der Streitigkeit über die Rückzahlung von Einkommen- und Umsatzsteuer um eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit handele. Der geltend gemachte Erstattungsanspruch sei öffentlich-rechtlicher Natur und könne sich nur auf § 37 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gründen. Die während des Streitzeitraums geleisteten und mit der Klage zurückgeforderten Zahlungen beruhten auf der durchgehenden Teilnahme des Klägers am Düsseldorfer Verfahren. Einer schriftlichen Vereinbarung habe es nicht

bedurft. Die frühere Steuerberaterin des Klägers habe, nachdem ihr die Modalitäten vom FA schriftlich und mündlich mitgeteilt worden seien, während des Streitzeitraums durchgehend für den Kläger die monatlich erforderlichen Aufstellungen gefertigt und die Abführung der Tagessätze an das FA durch den Kläger veranlasst. Nach dieser Ausgestaltung des Düsseldorfer Verfahrens könnten die Zahlungen des Klägers nicht auf bürgerlichem Recht und insbesondere nicht auf § 48 Abs. 2 AO beruhen. Durch die Teilnahme des Klägers am Düsseldorfer Verfahren sei vielmehr ein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts begründet worden. Den Anspruch auf Erstattung gemäß § 37 Abs. 2 AO habe darüber hinaus derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden sei. Es komme daher darauf an, wessen Schuld nach dem Willen des Zahlenden habe getilgt werden sollen. Der Kläger habe jedoch nicht auf eigene Rechnung gezahlt. Vielmehr hätten die Einnahmen von den Prostituierten selbst versteuert werden müssen. Dass die Prostituierten mit der Einbehaltung nicht einverstanden gewesen seien und der Kläger deshalb dem FA eigene Mittel überweise, sei im Rahmen des Düsseldorfer Verfahrens weder vorgesehen noch für das FA erkennbar.

- 5 Zur Begründung seiner Revision nimmt der Kläger auf sein Vorbringen in der ersten Instanz Bezug und ergänzt, es dürfe nicht von einer freiwilligen Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren und der freiwilligen Hingabe des Geldes ausgegangen werden. Denn versuche er, aus der freiwilligen Teilnahme auszuscheren, laufe er Gefahr, dass sein Betrieb, die tätigen Prostituierten und seine Gäste häufig von der Steuerfahndung kontrolliert würden. Das FA sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Zahlungen auf § 48 AO beruhen. Da das Bundesministerium eine gesetzliche Regelung für nicht durchführbar halte und einen unnötigen Bürokratieaufwand erkenne, gestehe es ein, die von den Betreibern ohne Rechtsgrund gezahlten Pauschalbeträge hätten dadurch faktisch abgeltenden Charakter. Eine Aussage zur Zulässigkeit des Düsseldorfer Verfahrens sei den vom FG zitierten Beschlüssen des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht zu entnehmen. Das FG habe ferner zu Unrecht festgestellt, ihm stehe der Anspruch aus § 37 AO nicht zu. Vielmehr sei es sein Wille gewesen, die eigene Schuld zu tilgen. Aufgrund der fehlenden Rechtsgrundlage habe er davon ausgehen müssen, die Zahlungen für eigene Rechnung und für die eigene Schuld zu leisten. Das FG habe darüber hinaus die Tatsachen unrichtig und unvollständig festgestellt.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 29. April 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. August 2011 dahin zu ändern, dass für den Zeitraum von November 2004 bis November 2010 ein Anspruch auf Erstattung in Höhe von 113.047,50 € ausgewiesen wird.
- 7 Das FA schließt sich zur Begründung dem FG an und ergänzt, das Düsseldorfer Verfahren beruhe nicht auf schriftlichen Willenserklärungen der an dem Verfahren teilnehmenden Parteien. Lediglich teile das Finanzamt dem Betreiber die gefundenen Modalitäten für die freiwillige Teilnahme an dem Verfahren mit. Das Düsseldorfer Verfahren habe keine gesetzliche Grundlage. Eine Vereinbarung im Rahmen des Düsseldorfer Verfahrens werde einzelfallbezogen getroffen und entfalte keinerlei bindende Wirkung für die Zukunft. Letztlich bekunde der Betreiber durch jede monatliche Anmeldung und Zahlung und das Finanzamt durch Annahme den Entschluss zur Fortsetzung der Vereinbarung. Aus der Vereinbarung zwischen Betreiber und Finanzamt entstehe auch keine Zahlungs- bzw. Erstattungsverpflichtung der Prostituierten gegenüber dem Betreiber. Die Prostituierten seien regelmäßig nicht an der Vereinbarung beteiligt. Wie eine endgültige Übernahme der Vorauszahlungen durch den Betreiber letztlich steuerlich zu würdigen sei, sei hier nicht zu entscheiden. In diesem Rahmen habe der Kläger am Düsseldorfer Verfahren teilgenommen. Ihm sei bekannt gewesen, dass es sich bei den abgeführten Beträgen um eine Art Steuervorauszahlung der Prostituierten gehandelt habe, die er als Dritter anmelde und abführe. Durch sein der ursprünglichen Vereinbarung entsprechendes Verhalten habe er auch seinen Willen bekundet, eben diese Vorauszahlungen für Rechnung der Prostituierten zu leisten. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebiete, auch im Bereich sexueller Dienstleistungen tätige Steuerpflichtige zur Besteuerung heranzuziehen. Die Finanzämter berücksichtigten eine zuverlässige Teilnahme und die damit einhergehende Vereinnahmung eines Teils der zutreffenden Steuern bei der Ermessensausübung zu Art und Umfang der Ermittlungsmaßnahmen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

- 9** Die Revision ist zurückzuweisen. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Kläger hat keinen Anspruch auf Erstattung des im Zeitraum von November 2004 bis November 2010 dem FA gezahlten Betrags.
- 10** 1. Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags. Erstattungsberechtigt ist also derjenige, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten gezahlt wurde. Es kommt nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Den Finanzbehörden wird damit nicht zugemutet, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten daraufhin zu überprüfen, wer von ihnen --im Innenverhältnis-- auf die zu erstattenden Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat (Senatsurteile vom 22. März 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607, m.w.N., und vom 25. Juli 1989 VII R 118/87, BFHE 157, 326, BStBl II 1990, 41). In den Fällen, in denen ein Dritter für Rechnung des Steuerschuldners die Steuer zu entrichten hat, ist somit grundsätzlich der Steuerschuldner erstattungsberechtigt (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 37 AO Rz 61; zur gesetzlichen Steuerentrichtungspflicht vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 I R 11/13, BFH/NV 2015, 950).
- 11** Steuerschuldner sind im vorliegenden Fall die im Club des Klägers tätigen Prostituierten und nicht der Kläger. Ausgehend von den Feststellungen des FG, wonach sie nicht in den Betrieb des Clubs eingegliedert waren und über ihre Arbeitszeit selbst bestimmen konnten, haben sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der jeweils maßgeblichen Fassung (EStG) erzielt, die gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer unterliegen und für die die Prostituierten im Rahmen des § 1 EStG einkommensteuerpflichtig sind (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2013 X B 46/13, BFH/NV 2014, 488; BFH-Urteil vom 13. Juni 2013 III R 30/10, BFH/NV 2013, 1577; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 20. Februar 2013 GrS 1/12, BFHE 140, 282, BStBl II 2013, 441). Auch unterlagen die Leistungen der Prostituierten der Umsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 2. Alternative des Umsatzsteuergesetzes in der jeweils maßgeblichen Fassung (UStG), weil die im umsatzsteuerlichen Sinne selbständig tätigen Prostituierten sonstige Leistungen gegen Entgelt ausgeführt haben (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25. November 2009 V B 31/09, BFH/NV 2010, 959, und vom 16. Juni 2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740). Die Prostituierten sind gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. Je nach dem Umfang ihrer Tätigkeit haben Prostituierte Vorauszahlungen auf ihre voraussichtliche Umsatz- und Einkommensteuer zu leisten (§ 18 Abs. 1 und 2 UStG, § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 12** An die zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen des FG ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Der Einwand des Klägers, das FG habe die Tatsachen unrichtig und unvollständig festgestellt, erfüllt nicht die Anforderungen an die Darlegung eines Verfahrensmangels gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO.
- 13** Mit den Zahlungen an das FA hat der Kläger gemäß § 48 Abs. 1 AO auf die Einkommen- und Umsatzsteuer der in seinem Club tätigen Prostituierten und nicht auf eine eigene Steuerschuld Vorauszahlungen geleistet. Dem steht nicht entgegen, dass den Zahlungen keine gesetzliche Steuerentrichtungspflicht des Klägers zugrunde gelegen hat. Denn ein Dritter kann auch freiwillig die Leistung für den Steuerschuldner erbringen, wenn dieser nicht in Person leisten muss (vgl. dazu Boeker in HHSp, § 48 AO Rz 3). Vorliegend hat der Kläger an dem so genannten Düsseldorfer Verfahren teilgenommen, das nicht gesetzlich geregelt ist und bei dem keine Leistungspflicht des Bordellbetreibers besteht.
- 14** Bei dem Düsseldorfer Verfahren handelt es sich um ein vereinfachtes Vorauszahlungsverfahren, in dem die Bordellbetreiber und Betreiber bordellartiger Betriebe nach einer jeweils mit den Finanzämtern getroffenen Vereinbarung eine Pauschale für jede in ihren Betrieben tätige Prostituierte an die Finanzämter abführen. Bei dieser Pauschale handelt es sich um eine Vorauszahlung, die weder von der Abgabe einer Steuererklärung noch von der Zahlung der tatsächlich angefallenen Steuern entbindet und die bei der individuellen Berechnung der Steuerschuld auf die tatsächlich zu zahlenden Steuern angerechnet wird (vgl. Bericht der Bundesregierung zu den Auswirkungen des Gesetzes zur Regelung der Rechtsverhältnisse der Prostituierten --Prostitutionsgesetz--, BTDrucks 16/4146, S. 40).
- 15** Dieses Verfahren ist grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. Senatsbeschluss vom 22. Dezember 2006 VII B 121/06, BFHE 216, 38, BStBl II 2009, 38; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 2. Juli 2008 1 BvR 724/07, Steuer-Eildienst 2008, 530; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1740). Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber der Finanzbehörde können gemäß § 48 Abs. 1 AO auch durch Dritte bewirkt

werden. Die Höhe einer von den Prostituierten eventuell geschuldeten Steuer wird im Rahmen des Düsseldorfer Verfahrens nicht verhandelt, da eine abschließende Berechnung der Steuerhöhe im Festsetzungsverfahren erfolgt und eine etwaige Überzahlung an die beim Kläger tätigen Prostituierten erstattet wird. Somit haben die Zahlungen des Klägers auch keinen Abgeltungscharakter, weil die Leistung der Vorauszahlungen durch den Kläger die Prostituierten nicht von der Abgabe einer Steuererklärung und der Zahlung der tatsächlich angefallenen Steuern entbindet.

- 16** An diesem Verfahren hat der Kläger nach den Feststellungen des FG im Streitzeitraum durchgehend teilgenommen. Insbesondere hat die frühere Steuerberaterin des Klägers fortlaufend die monatlich erforderlichen Aufstellungen unter Angabe der dem Kläger zugeteilten gesonderten Steuernummer gefertigt und veranlasst, dass der Kläger die Tagessätze an das FA abführt. Die Würdigung des FG steht mit der Information der früheren Steuerberaterin des Klägers über die Durchführung des Düsseldorfer Verfahrens durch die Übergabe verschiedener Unterlagen und einem zusammenfassenden Schreiben vom 17. November 2004 in Einklang. Die Feststellung des FG stimmt zudem mit den Anschreiben überein, mit denen die ehemalige Steuerberaterin des Klägers dem FA die geforderten Aufstellungen übersandt hat und die sie ausdrücklich mit "Aufstellung 'Düsseldorfer Verfahren'" bezeichnet hat. Der Kläger hat im Übrigen auch nicht dargelegt, welche eigene Steuerschuld er habe tilgen wollen. Aus den Einnahmen der Prostituierten ergibt sich jedenfalls für den Kläger keine eigene Steuerpflicht.
- 17** Ob der Kläger infolge einer Beendigung seiner Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren vermehrten Kontrollen durch die Finanzbehörden ausgesetzt wäre und ob diese rechtmäßig wären, kann im vorliegenden Verfahren dahinstehen, weil der Kläger in jedem Fall nicht der Inhaber eines eventuellen Erstattungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist. Ein etwaiger Erstattungsanspruch nach dieser Vorschrift kann allenfalls den Prostituierten als Schuldnerinnen der Einkommen- und Umsatzsteuer zustehen.
- 18** 2. Der Kläger hat auch keinen sonstigen Erstattungsanspruch.
- 19** Gemäß § 48 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 AO können sich Dritte vertraglich verpflichten, für Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber der Finanzbehörde einzustehen. Mit der vertraglichen Verpflichtung entsteht eine eigene Schuld des Dritten, die neben die Verpflichtung des Steuerschuldners tritt (Boeker in HHSp, § 48 AO Rz 14). Gemäß § 192 AO kann derjenige, der sich aufgrund eines Vertrages verpflichtet hat, für die Steuer eines anderen einzustehen, nur nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für die Umkehrung dieser Verpflichtung, den Bereicherungsanspruch. Die Rückabwicklung von Zahlungen an den Steuergläubiger, die aufgrund privatrechtlicher Abmachungen auf die Steuerverbindlichkeit eines Dritten geleistet werden, fällt daher nicht unter § 37 Abs. 2 AO (Boeker in HHSp, § 37 AO Rz 24).
- 20** Es ist allerdings nicht erkennbar, dass der Kläger eine eigene Leistungspflicht bzw. Einstandspflicht hat begründen wollen. Vielmehr hat er freiwillig auf die Steuerschuld der bei ihm tätigen Prostituierten geleistet (s.o.).
- 21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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