
Datum: 13.02.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4601/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0213.7K4601.99.00

Tenor:

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1996 vom1998 und Aufhebung der insoweit ergangenen Einspruchsentscheidung vom 1999 wird die Umsatzsteuer 1996 auf DM (entspricht,64 Euro) herabgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob und inwieweit der Klägerin im Streitjahr (1996) die in einem Saunaclub betriebene Prostitution umsatzsteuerlich zuzurechnen ist.

2

Der während des Klageverfahrens verstorbene Herr betrieb seit 1984 in einen Saunaclub, in dem die Kunden mit dort anwesenden Damen gegen Entgelt Geschlechtsverkehr haben konnten.

3

Herr hatte das Grundstück zunächst vom früheren Eigentümer, Herrn, angemietet. Ende 1991 gründete Herr zusammen mit seiner Tochter und Frau die GmbH, die die Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag übernahm und den Saunaclub weiter betrieb. Im 1992 schied Frau aus der GmbH aus; an ihre Stelle trat Herr, der Sohn des Herrn, Im Juni 1993 erwarben Herr und Frau als Miteigentümer zu je ½ das Eigentum an dem

4

vorgenannten Objekt; die dadurch entstandene Grundstücksgemeinschaft ist die Klägerin des vorliegenden Verfahrens. Diese führte den bestehenden Mietvertrag mit der GmbH - wie bisher ohne Umsatzsteuerausweis - fort und gab beim Beklagten lediglich Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab.

Der Beklagte begann Ende 1994 mit einer Betriebsprüfung bei Herrn für die Jahre 1989 bis 1991 und im Mai 1995 mit einer weiteren Betriebsprüfung bei der GmbH für die Jahre 1992 und 1993. Am 1994 besichtigten die Prüfer zusammen mit Herrn und der damaligen Steuerberaterin das Objekt in Ausweislich des darüber gefertigten Vermerkes (Bl. 30 Prüferakte) und der beigezogenen Bauakte der Gemeinde handelte es sich um ein freistehendes Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung. Im Erdgeschoss befand sich der Empfang mit einem großen Aufenthaltsraum, ferner Umkleideräume mit abschließbaren Spinden, eine Duschgelegenheit sowie vier Ruheräume. Im Keller waren ein Schwimmbad, eine Sauna, eine Sonnenbank, ein Barraum, zwei Duschen und Toiletten untergebracht. Im 1. Obergeschoss waren eine Küche, ein Büroraum, ein Umkleideraum sowie ein Badezimmer eingerichtet. Das Dachgeschoss war nur als Speicherraum ausgebaut, der als Wäschedepot genutzt wurde. Vor dem Haus befanden sich drei PKW-Stellplätze, rechts hinter dem Haus war eine Garage.

5

Der Club inserierte ständig in der Tageszeitung "....." sowie anderen Zeitungen und Zeitschriften mit folgenden Slogans: "Stunden der Entspannung, korrekt und ohne Nepp in netter Gesellschaft und gepflegter Umgebung" (so in 1993, vgl. Bl. 25 R. der BP-Handakte) oder "Wir halten, was wir versprechen: Ehrlichkeit, Sauberkeit, kein Animieren und in netter Atmosphäre splinternackte Mädchen, die Sie verwöhnen, Schwimmbad - Sauna - Sonnenbank ... Neu: Ab sofort Massagen zum Entspannen ! (so in 1995, vgl. die nicht foliierte Prüferhandakte der Klägerin). Geöffnet war der Club von Montag bis Freitag jeweils ab 14.00 Uhr bis in die Nacht hinein.

6

Im Rahmen der bei Herrn durchgeführten Betriebsprüfung wurde eine Clubordnung vom 1. Januar 1991 vorgelegt (Bl. 26 BP-Akte ...). Der Club bezeichnet sich darin als privater FKK- und Saunaclub, für den der Beitrag täglich 50 DM beträgt. Darin enthalten sind die Benutzung eines Handtuches, eines Badetuches, der Badebeschuhung sowie Getränke und die Betrachtung von Videobändern. Mehrbenutzung sowie Service darüber hinaus sollten gesondert berechnet werden. Weiter heißt es, der Club biete kosmetische Massagen an; die Kosten dafür seien jedoch von den Gästen unmittelbar mit dem jeweiligen Masseur oder der Masseurin abzurechnen. Grundsätzlich sei untersagt, dass weibliche Gäste die männlichen Gäste in irgendeiner Form animieren. Für weibliche Gäste war der Eintritt frei.

7

Herr schilderte den Prüfern die Betriebsabläufe wie folgt: Ein neuer Gast gelange nach dem Klingeln zunächst zum Empfang, wo ihm die erwähnte Clubordnung und ein Spindschlüssel ausgehändigt werde. Hierfür sei ein Betrag von 50 DM zu zahlen. Sodann müsse der Gast sich entkleiden und seine Sachen in einem Spind einschließen. Nach einer Dusche stehe ihm frei, die Sauna, das Schwimmbad oder die Sonnenbank zu benutzen beziehungsweise im Aufenthaltsraum Videos anzusehen oder Kontakte zu den dort anwesenden Damen zu knüpfen. Sofern er mit einer Dame einig geworden sei und mit ihr einen Ruheraum aufsuchen wolle, habe er für die Benutzung des Raumes sowie für die Bettwäsche weitere 50 DM zu zahlen. Ab dem Jahr 1995 sei dieser Betrag auf 70 DM erhöht worden. Mit den Damen selbst habe der Club keinerlei vertragliche Beziehungen. Soweit ihm - Herrn - bekannt sei, verlangten die Damen für den Geschlechtsverkehr zwischen 30 DM und 100 DM, im einzelnen wisse er dies nicht. Es könne zudem nicht davon

8

ausgegangen werden, dass es während der Benutzung des Ruheraumes immer zum Geschlechtsverkehr komme oder dafür immer ein Entgelt gezahlt werde. Es komme vor, dass sich ein Gast entweder alleine ausruhen wolle oder aber den Ruheraum mit einer Dame - Ehefrau, Freundin oder Sekretärin - aufsuche, die er selbst in den Club mitgebracht habe. Die Entgelte für die Prostitution würden jedenfalls von den Damen selbst vereinnahmt und von ihnen weder ganz noch anteilig an den Club abgeführt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aktenvermerke der Prüfer vom 5. Dezember 1994 und vom 22. November 1995 (Bl. 84 f. und 105 ff. BP-Handakte) Bezug genommen.

Herr beziehungsweise ab 1992 die GmbH hatten lediglich die erwähnten Einnahmen aus den Clubbeiträgen sowie aus der Ruheraumbenutzung aufgezeichnet und der Umsatzsteuer unterworfen. Die Prüfer vertraten demgegenüber die Ansicht, dass auch die Entgelte aus der Prostitution von Herrn beziehungsweise dem Club zu versteuern seien. Für die Jahre 1989 bis 1991 kam es im Ergebnis im Dezember 1995/Januar 1996 zu einer tatsächlichen Verständigung zwischen Herrn und dem Beklagten, worin die Beteiligten übereinstimmend davon ausgingen, dass es in 65% aller Ruheraumbenutzungen zu einem Geschlechtsverkehr für brutto 100 DM gekommen sei und die Umsätze des Herrn entsprechend zu erhöhen seien. Herr wurde bei der Unterzeichnung der Verständigung durch seinen damaligen Bevollmächtigten, Rechtsanwalt aus, vertreten. Die Betriebsprüfung betreffend die GmbH konnte demgegenüber nicht einvernehmlich abgeschlossen werden. Dort vertraten die Prüfer zudem die Meinung, dass seit dem 1. Juli 1993 aufgrund der Vermietung des Grundstückes an die GmbH durch die Klägerin eine umsatzsteuerliche Organschaft entstanden sei mit der Folge, dass seitdem die Umsätze der GmbH der Klägerin zuzurechnen und bei ihr umsatzsteuerlich zu erfassen seien.

9

Die GmbH stellte im Hinblick auf die gegen sie vom Beklagten aufgrund der Betriebsprüfung geltend gemachten Steuerforderungen ihren Geschäftsbetrieb im 1996 ein. Die Klägerin vermietete das Grundstück in nebst allem Inventar mit Wirkung vom 1996 an Herrn Am 1996 eröffnete das Amtsgericht (AG) auf Antrag der GmbH über deren Vermögen das Konkursverfahren. Am 1997 verkaufte die Klägerin das Grundstück an Frau in

10

Ende 1996 leitete die Staatsanwaltschaft aufgrund der Aussage einer in dem Saunaclub tätigen Dame - der Zeugin - in einem Strafverfahren gegen Dritte ein Ermittlungsverfahren gegen Herrn wegen des Verdachtes der Förderung der Prostitution (§ 180a Strafgesetzbuch - StGB -) ein, das nach einer Durchsuchung des inzwischen von den Eheleuten betriebenen Saunaclubs und der Vernehmung diverser Zeugen mangels hinreichenden Tatverdachtes eingestellt wurde. Wegen der Einzelheiten wird auf die beigezogene Akte der Staatsanwaltschaft - 100 Js 1/97 - verwiesen.

11

Am 1996 ordnete der Beklagte bei der Klägerin für den Zeitraum 1994 bis November 1996 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung an. Im Rahmen dieser Prüfung legte die Klägerin der Prüferin eine geänderte Fassung der Clubordnung - ohne Datum - vor. Darin heißt es, das Entgelt für den Besuch der Sauna betrage 70 DM täglich und beinhalte die Nutzung der Sauna, der Sonnenbank und der Duschen. Für die Clubbenutzung werde ein gesonderter Beitrag von 50 DM täglich erhoben, der unter anderem die Benutzung der Ruheräume beinhalte. Ferner biete der Club kosmetische Massagen an, die von den Gästen unmittelbar mit dem jeweiligen Masseur oder der Masseurin abzurechnen seien. Es heißt schließlich: "Aus gegebenem Anlaß wird darauf hingewiesen, daß Geschäfte, die zwischen den Gästen in den Räumlichkeiten des Betriebes geschlossen werden, ggf. steuerpflichtig sind und von den

12

jeweiligen Geschäftspartnern entsprechend selbst versteuert werden müssen". Im übrigen wird auf diese Clubordnung (abgeheftet in der Handakte der Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Klägerin) verwiesen. Ob beziehungsweise ab wann diese Clubordnung den Gästen bekanntgegeben worden ist, konnte die Prüferin nicht ermitteln. Sie ging deshalb davon aus, dass sich die Verhältnisse im Ablauf des Betriebes nicht erkennbar verändert hätten und deshalb auch im Prüfungszeitraum die Klägerin - aufgrund der Organschaft zu der GmbH - deren Umsätze aus der Prostitution versteuern müsse. Für das Streitjahr legte sie die unstreitige Anzahl von 2.342 Ruheraumbenutzungen zugrunde und ging davon aus, dass es dabei in 65%, also in 1.522 Fällen zum Geschlechtsverkehr für jeweils brutto 100 DM gekommen sei, so dass sich diesbezüglich ein Nettoumsatz ohne Umsatzsteuer von insgesamt 132.347,82 DM und eine Umsatzsteuer von 15% in Höhe von 19.853 DM ergebe. Wegen der übrigen, im vorliegenden Verfahren nicht strittigen Prüfungsfeststellungen wird auf den Bericht vom 1997 Bezug genommen.

Unter Bezugnahme darauf erließ der Beklagte am 1998 einen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr gegen die Klägerin und wegen der nicht abgeführten Umsatzsteuerbeträge Haftungsbescheide gegen Herrn und Frau persönlich. Den von der Klägerin gegen den Umsatzsteuerbescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte am 1999 als unbegründet zurück. 13

Am 1999 haben Frau und Herr für die Klägerin Klage erhoben, die zuletzt nur noch wegen des Streitjahres aufrecht erhalten worden ist. Die Klägerin meint, die von den Prostituierten erzielten Einnahmen müssten von diesen selbst versteuert werden. Die anderslautende tatsächliche Verständigung für die Jahre 1989 bis 1991 sei für das Streitjahr nicht bindend. Die Klägerin bezweifelt zudem das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft. 14

Am 1999 ist Herr verstorben und aufgrund Erbvertrages von Frau alleine beerbt worden. Auf ihren Antrag eröffnete das AG am 2000 das Insolvenzverfahren über den Nachlass ihres Ehemannes; das Klageverfahren ist sodann auf Antrag der Klägerin vom Finanzgericht - stillschweigend - ausgesetzt worden. 2002 hat das AG das Nachlassinsolvenzverfahren aufgehoben und der Beklagte im Erörterungstermin vom 2002 den vorliegenden Rechtsstreit wieder aufgenommen. Der Senat hat den Rechtsstreit dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen. Dieser hat Beweis erhoben gemäß Beweisbeschluss vom 15. Oktober 2002. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll vom 13. November 2002 Bezug genommen. 15

Die Klägerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid für 1996 vom 1998 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 19.853 DM herabgesetzt wird. 16

Der Beklagte beantragt, die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass die auf die Prostitution entfallende Umsatzsteuer zumindest in Höhe von 1/3 des strittigen Betrages erhalten bleibt. 17

Er meint, dass nach der Beweisaufnahme für das Streitjahr davon ausgegangen werden könne, dass zumindest die Einnahmen von einzelnen Prostituierten der GmbH zuzurechnen seien und aufgrund der anzuerkennenden Organschaft von der Klägerin versteuert werden müssten. Der Anteil sei im Schätzungswege mit 1/3 anzusetzen. 18

Entscheidungsgründe

19

Die Klage ist zulässig und begründet.	20
I.	21
Die Klägerin ist im vorliegenden Verfahren nach wie vor beteiligtenfähig. Beteiligtenfähig ist im Steuerprozess jeder, der nach einem Steuergesetz als Steuersubjekt herangezogen werden kann (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BStBl II 1986, 311 [312]). Die Klägerin ist durch den im 1993 erfolgten Erwerb des Grundstückes durch Herrn und Frau nach den §§ 1008 ff., 741 ff. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) als Miteigentümergeinschaft entstanden. Im Streitfall konnte sie zur Umsatzsteuer herangezogen werden, weil sie durch ihre Grundstücksvermietung an die GmbH Unternehmerin geworden ist (§§ 13 Abs. 2 Nr. 1, 2 Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz - UStG -); die Steuerbefreiung der Vermietungsumsätze (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG) spielt dabei noch keine Rolle. Auch dass die Miteigentümergeinschaft zivilrechtlich durch den Verkauf des Grundstückes in 1997 aufgehoben worden ist (§ 753 BGB), ändert an der Beteiligtenfähigkeit der Klägerin nichts, bis das dem Verfahren zugrundeliegende Rechtsverhältnis mit der Finanzbehörde abgewickelt ist (vgl. dazu BFH, Urteile vom 24. März 1987 X R 28/80, BStBl II 1988, 316 [318] und vom 28. November 1991 XI R 40/88, BStBl II 1992, 741 [742]). Die Klägerin ist zudem wieder prozessfähig im Sinne des § 58 Abs. 2 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO), da sie wieder uneingeschränkt durch Frau als Rechtsnachfolgerin des Herrn sowie durch Frau gemeinschaftlich vertreten werden kann (§ 744 Abs. 1 BGB). Die sich aus dem Nachlassinsolvenzverfahren für Frau ergebenden Beschränkungen (§ 80 Insolvenzordnung - InsO -) sind durch die Aufhebung dieses Verfahrens inzwischen entfallen, der Beklagte hat den Rechtsstreit im Erörterungstermin wieder aufgenommen.	22
II.	23
Die Umsatzsteuer ist antragsgemäß nach § 100 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 FGO herabzusetzen, da der angefochtene Umsatzsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung insoweit rechtswidrig sind und die Klägerin dadurch in ihren Rechten verletzt, als darin die auf die Prostitution entfallenden Entgelte der Umsatzsteuer unterworfen werden.	24
Die zwischen den Beteiligten strittige Frage, ob die GmbH im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert war (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG), kann das Gericht unentschieden lassen. Selbst wenn man davon ausgeht, dass bei der Umsatzbesteuerung der Klägerin die Umsätze der GmbH zu erfassen sind, hat der gestellte Klageantrag in vollem Umfang Erfolg, weil die Prostitution bei der GmbH nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG keinen der Umsatzsteuer unterliegenden Umsatz darstellt. Denn diese - sonstigen - Leistungen (§ 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG) sind nicht von der GmbH ausgeführt worden.	25
1. Wird eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nicht von dem Unternehmer persönlich, sondern von einem Dritten erbracht, kann sie dem Unternehmer nur dann zugerechnet werden, wenn nach den gesamten Umständen des Einzelfalles für den Empfänger der Leistung erkennbar ist, dass der Dritte den Umsatz nicht im eigenen Namen, sondern berechtigterweise im Namen des Unternehmers ausführt. Im allgemeinen kann diese Frage anhand der den Leistungen zugrunde liegenden zivilrechtlichen Beziehungen der Beteiligten zueinander entschieden werden. Mit dieser Gesetzesauslegung folgt das Gericht der ständigen Rechtsprechung des BFH, die zu dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalten ergangen ist und von der - soweit erkennbar - auch die Beteiligten ausgehen (grundlegend BFH-Urteil vom 24. September 1987 V R 152/78, BStBl II 1988, 29 "Automatenaufstellung in	26

Gaststätten", Urteil vom 16. Dezember 1987 X R 32/82, BFH/NV 1988, 331, "Automatenaufstellung bei ausländischen NATO-Truppen", Urteil vom 21. Februar 1991 V R 11/91, BFH/NV 1991, 844 "Barbetrieb mit Bardamen", Urteil vom 21. Mai 1992 V R 41/87, BFH/NV 1993, 282 "Buchhandlung mit Lottoannahmestelle", Urteil vom 30. September 1999 V R 8/99, BFH/NV 2000, 353 "Subunternehmer im Baugewerbe"; zuletzt Beschluss vom 31. Januar 2002 V B 108/01, BFH/NV 2002, 835 "Strohmannverhältnis").

2. Im Streitfall hat das Gericht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die Überzeugung gewinnen können (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass die Prostitution der Damen für die Kunden erkennbar im Namen des Saunaclubs ausgeübt worden ist. 27

a) Es kann nicht festgestellt werden, dass die GmbH als Betreiberin des Saunaclubs bereits in der Öffentlichkeit eindeutig damit geworben hat, sie biete ihren Kunden gegen Entgelt Geschlechtsverkehr mit Damen an. In den zu den Akten gelangten Zeitungsausschnitten ist lediglich die Rede davon, dass der Kunde in den Räumlichkeiten der GmbH ein Schwimmbad, eine Sauna, eine Sonnenbank sowie nackte Mädchen vorfinden werde, die ihn - den Kunden - ohne Animation und ggf. durch Massagen verwöhnen wollten. Diese Werbung eröffnet dem Publikum zwar Raum für mancherlei Spekulationen, durch ihre Unbestimmtheit bleibt aber letztlich offen, wie weit die tatsächlichen Leistungen des Clubs im einzelnen gehen. 28

b) Gleiches gilt für die Clubordnungen, die dem Kunden beim Betreten ausgehändigt worden sind. Die Leistungen der GmbH beschränken sich danach auf die "kosmetischen Massagen", die - nach beiden vorliegenden Fassungen - von dem Masseur oder der Masseurin selbst abzurechnen sind. An keiner Stelle ist tatsächlich die Rede davon, dass die GmbH Geschlechtsverkehr anbiete. Die Clubordnungen lassen allenfalls vermuten, dass es den Kunden in dem Club tatsächlich möglich sein wird, Geschlechtsverkehr zu bekommen. Was die Frage der Versteuerung von Leistungen angeht, weist die im Rahmen der letzten Prüfung vorgelegte Fassung der Clubordnung im übrigen aus gegebenem Anlass ausdrücklich darauf hin, dass Geschäfte, die zwischen den Gästen in den Räumlichkeiten des Betriebes geschlossen werden, ggf. steuerpflichtig sind und von den jeweiligen Geschäftspartnern entsprechend selbst versteuert werden müssen. Auch wenn nicht geklärt werden konnte, ob und ab wann diese Fassung von der GmbH verwendet worden ist, spricht nach Ansicht des Gerichtes eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Fassung spätestens im Streitjahr zum Einsatz gekommen ist. Denn Herrn und der GmbH war bereits in den Ende 1994 beziehungsweise im Mai 1995 begonnenen Betriebsprüfungen mitgeteilt worden, dass die Prüfer die Umsätze aus der Prostitution der GmbH zurechnen würden. Gerade vor dem Hintergrund der Ende 1995/Anfang 1996 zustande gekommenen tatsächlichen Verständigung lag es nahe, dass die GmbH spätestens ab Anfang 1996 - dem im Streit verbliebenen Jahr - die aus ihrer Sicht zutreffende Zurechnung der Umsätze zu den Damen ausdrücklich gegenüber den Kunden klarstellte. 29

c) Letztlich haben die Saunaclubkunden erst durch die mündliche Einweisung seitens der zuständigen Thekenkraft verbindlich erfahren, wie die Dinge in dem Club tatsächlich ablaufen. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht in diesem Punkt für das Gericht aber nur fest, dass den Kunden mitgeteilt wurde, es gebe im Aufenthaltsraum Damen, die für Geld zur Prostitution bereit seien und dass der Club für die dazu erforderliche Inanspruchnahme eines Ruheraumes vom Kunden ein Zusatzentgelt erhebe. Das bedeutet aber nicht, dass damit die Leistung der Prostituierten ebenfalls für den Saunaclub angeboten worden wäre. Auch soweit es um die Preise für den Geschlechtsverkehr ging, ist dieser nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme von der jeweiligen Dame selbst ausgehandelt worden. 30

Nach der Aussage der Zeugin hatte sie nichts damit zu tun, was auf den Zimmern lief. Lediglich der Zeuge hat eingangs seiner Vernehmung erklärt, dass ihm beim Betreten des Clubs der Preis für den Geschlechtsverkehr bereits genannt worden sei. Auf den Vorhalt, dass er im Rahmen seiner früheren Aussage gegenüber der Polizei erklärt habe, das Mädchen habe als Preis 100 DM genannt, hat er aber erklärt, diesen Widerspruch nicht aufklären zu können. Da die Erklärung gegenüber der Polizei bereits 1997 und damit wesentlich zeitnäher zum Streitjahr abgegeben worden ist als die Vernehmung in der mündlichen Verhandlung, kann das Gericht nicht davon ausgehen, dass den Gästen bereits beim Betreten des Clubs tatsächlich die Preise für den Geschlechtsverkehr bekannt gegeben wurden. Diese mussten damit später zwischen den Damen und den Kunden ausgehandelt werden.

d) Grundlage für die vom Beklagten hinzugeschätzten Einnahmen aus Prostitution können deswegen im Streitfall nur die einzelnen Vereinbarungen zwischen den Damen und den Kunden sein. Denn erst in diesem Zeitpunkt hat der jeweilige Kunde zum Ausdruck gebracht, dass er am Geschlechtsverkehr mit einer bestimmten Dame interessiert sei und den dafür geforderten Preis zahlen wolle. Ohne eine derartige konkrete Absprache wäre das Verlangen der GmbH nach einem Zusatzentgelt für den Ruheraum gegenstandslos gewesen und der Kunde hätte den Club nach Zahlung des versteuerten Entgeltes für den Eintritt ohne weiteres wieder verlassen können. 31

Die Beweisaufnahme hat nicht ergeben, dass die Damen im Rahmen dieser späteren Absprachen geäußert haben, sie seien im Auftrage des Clubs tätig. Nach dem insoweit unstreitigen Vorbringen der Beteiligten verfügte die GmbH über keine fest angestellten Prostituierten, denen gegenüber sie ein Weisungsrecht hätte ausüben können. Von den vernommenen Damen hat lediglich die Zeugin erklärt, dass sie während ihrer Tätigkeit in dem Saunaclub einen festen Zuhälter gehabt habe, der jedoch gerade nicht an der GmbH beteiligt war. Es ist in der Rechtsprechung zudem anerkannt, dass Prostituierte selbständige Unternehmer sein können, die selbst der Umsatzsteuer unterliegen (BFH-Urteile vom 4. Juni 1987 V R 9/79, BStBl II 1987, 653 und zuletzt vom 23. Februar 2000 X R 142/95, BStBl II 2000, 610). Zwar können auch (Sub-)Unternehmer als sogenannte Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) eines anderen Unternehmers sein. Zivilrechtlich macht es ferner keinen Unterschied, ob jemand ausdrücklich im Namen eines anderen handelt oder ob lediglich die Umstände ergeben, dass die Erklärung im Namen des anderen erfolgen soll (§ 164 Abs. 1 Satz 2 BGB). Erforderlich ist aber in allen Fällen, dass der Wille in fremden Namen zu handeln, erkennbar hervortritt; anderenfalls liegt ein Eigengeschäft des Handelnden vor (§ 164 Abs. 2 BGB). Im Streitfall kann das Gericht nicht feststellen, dass der etwaige Wille der Prostituierten, für den Saunaclub zu handeln, im Rahmen der Absprachen mit den Kunden erkennbar geworden wäre. Der Zeuge hat erklärt, er habe mit den Mädchen nicht über den Club gesprochen. Der Umstand, dass die Damen mit den Kunden selbst über das Honorar verhandelten, spricht zudem für eine Tätigkeit auf eigene Rechnung. 32

e) Schließlich kann aus den Vorgängen bei der Bezahlung der Leistungen nichts für eine Zurechnung der Umsätze zur GmbH gewonnen werden. Es steht nicht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass die Entgelte für den Geschlechtsverkehr von der GmbH beziehungsweise ihren Angestellten vereinnahmt worden sind. 33

Es kann nach der Beweisaufnahme jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die Damen bei der Zahlung anwesend waren und diese nicht etwa allein zwischen dem Kunden und der Thekenfrau abgewickelt wurde. Im übrigen geht das Gericht insoweit in Übereinstimmung mit dem Beklagten - davon aus, dass die Zahlungsvorgänge in tatsächlicher Hinsicht nicht immer 34

einheitlich verlaufen sind.

Die Zeuginnen und haben erklärt, sie selbst seien unmittelbar von den Kunden bezahlt worden. Damit stimmt die ursprüngliche Bekundung der Zeugin als Thekenfrau überein, wonach die Mädchen das Geld selbst in Empfang genommen haben. Nach Aussage der Zeugin und des Zeugen ist dagegen der gesamte Betrag - zunächst - der Thekenfrau übergeben worden. Die Zeugin erklärte dazu, der für den Geschlechtsverkehr bestimmte Anteil sei dann von der Thekenfrau in voller Höhe in ihr - der Zeugin - Tütchen gesteckt worden. Der Zeuge bekundete, er habe noch mitbekommen, dass es nach seiner Zahlung zu einer Art Verrechnung zwischen Thekenfrau und dem Mädchen gekommen sei und die Thekenfrau dem Mädchen einen bestimmten Betrag - wieviel wisse er nicht - ausgezahlt habe. Bei ihrer erneuten Vernehmung hat die Zeugin bestätigt, dass auch ein solcher Geschehensablauf denkbar gewesen sei, sie aber jedenfalls nur das dem Club zustehende Geld in dessen Kasse getan habe. Entgegen der Ansicht des Beklagten sind auch diese letztgenannten Einnahmen aus Prostitution nicht der GmbH zuzurechnen.

35

Die Entgegennahme des Entgeltes kann nämlich nur dann ein brauchbares Indiz zur Bestimmung des Leistungserbringers sein, wenn feststeht, dass das Entgelt von dem Betreffenden im Außenverhältnis endgültig vereinnahmt worden ist. So liegen die Dinge im Streitfall aber nicht. Aus den Aussagen der Zeuginnen und - diese bei ihrer erneuten Vernehmung - ergibt sich für das Gericht nur, dass sich das für die Prostituierte bestimmte Geld allenfalls für einen kurzen Moment in den Händen der Thekenfrau befunden hat, aber sie es dann sofort und ungeschmälert in das Tütchen der Prostituierten getan hat. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung kann es keine Rolle spielen, ob die Prostituierte sich ihr Tütchen holt beziehungsweise von der Thekenfrau geben lässt und das Geld dann selbst hineintut oder zur Vereinfachung die Thekenfrau bittet, dass diese ihr - der Prostituierten - Entgelt in das Tütchen steckt. Immerhin befanden sich nach den Schilderungen der Zeugen alle Tütchen innerhalb der Theke, hinter der die Thekenfrau sich im Augenblick des Zahlungsvorganges aufhielt. Den vorgenannten Alternativen hätte ein Kunde für die Beantwortung der Frage, an wen er das Entgelt für die Prostitution gezahlt habe, ebenfalls keine Bedeutung beigemessen. Wichtiger erscheint dem Gericht in diesem Zusammenhang, dass die Prostituierte, wie bereits festgehalten, anlässlich der Zahlung immer eigens erschienen, was gegen eine alleinige Leistungserbringung durch den Club spricht. Auch der Zeuge, auf dessen Aussage sich der Beklagte stützt, hat bestätigt, dass das Mädchen bei der Bezahlung dabei war und er selbst gesehen habe, dass die Thekenfrau dem Mädchen einen bestimmten Betrag gab. Damit kann selbst in diesem Fall nicht von einer Vereinnahmung durch den Club ausgegangen werden. Mit den erwähnten Tütchen für die einzelnen Prostituierten und der separaten Kasse dokumentierte der Club gerade nach außen hin, dass die die den Damen für ihre Leistungen einerseits und ihm für seine Leistungen andererseits zustehenden Gelder jeweils getrennt verwahrt wurden.

36

f) Schließlich ergibt sich für das Gericht bei zusammenfassender Würdigung aller vorstehenden Umstände kein anderes Ergebnis. Es existiert insbesondere kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhaltes, dass die in einem abgeschlossenen Lokal erbrachten Leistungen allesamt dem Betreiber des Lokales zuzurechnen wären. Soweit einzelne Finanzgerichte davon ausgehen, dass bereits das Unterhalten eines Saunabetriebes mit darin anwesenden Prostituierten zusammen mit der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für Geschlechtsverkehr für die Zurechnung der Umsätze aus Prostitution genüge (so wohl FG Saarland, Urteil vom 15. Dezember 1993 1 K 29/93, EFG 1994, 542, rechtskräftig infolge Verwerfung der Nichtzulassungsbeschwerde durch BFH-Beschluss vom

37

30. Juni 1994 V B 15/94, BFH/NV 1995, 457 sowie FG München, Beschluss vom 4. Dezember 2000 3 V 824/00), kann das erkennende Gericht dem nicht folgen. In der nach wie vor grundlegenden Entscheidung des BFH (Urteil vom 21. Februar 1991 V R 11/91, BFH/NV 1991, 844) zum vorstehenden Problemkreis wird demgegenüber darauf abgestellt, dass der Betreiber der betreffenden Bar nach außen kundgetan habe, dass er die Verschaffung von Geschlechtsverkehr angeboten habe. In dem zugrundeliegenden Sachverhalt war nämlich der Geschlechtsverkehr zwischen dem Betreiber und dem Kunden ausschließlich über den Verkauf einer Flasche Sekt zu einem erheblichen Preis abgerechnet worden; zwischen dem Betreiber und den einzelnen Damen war erst nach Schichtende eine lediglich interne Aufteilung erfolgt. Eine solche Sachverhaltsgestaltung liegt im Streitfall gerade nicht vor. Es muss deshalb dabei bleiben, dass die Einnahmen aus der Prostitution hier den Damen selbst zuzurechnen und von ihnen zu versteuern sind.

Das Gericht verkennt nicht, dass die Klägerin keine überzeugende Begründung dafür gegeben hat, warum die GmbH - jedenfalls im Innenverhältnis - von den Prostituierten kein Geld dafür gefordert hat, dass diese ihre Dienste gegen Entgelt in den Räumen des Saunaclubs ausüben durften. Da die Beweisaufnahme jedoch in dieser Richtung ebenfalls nichts ergeben hat und es keinen allgemeinen Erfahrungssatz gibt, wonach ein Gewerbetreibender jede Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen tatsächlich ausnutzt, ist der Klage antragsgemäß stattzugeben und die Umsatzsteuer 1996 von bisher DM um 19.853 DM auf DM herabzusetzen. 38

III. 39

1. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Anwendung des § 137 FGO kommt in Streitfall nicht Betracht, weil das Obsiegen der Klägerin nicht auf Tatsachen beruht, die sie früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen. Eine Verletzung von Mitwirkungspflichten im Sinne von § 90 Abs. 1 Satz 1 AO liegt nicht vor. Die Klägerin hat im vorliegenden Verfahren von Anfang an substantiiert vorgetragen, warum ihr die strittigen Einnahmen umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen seien und ferner die ihr bekannten Beweismittel bezeichnet. In der Rechtsbehelfsakte befindet sich die Kopie einer Einspruchsbegründung vom 1997 betreffend den Haftungsbescheid gegen Herrn, in der die Prozessbevollmächtigte auf den Seiten 7 f. ausdrücklich auf das Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft und die darin enthaltenen Zeugenaussagen eingeht. Bei seiner Entscheidung, welcher Beweismittel er sich im Sinne des § 92 AO bedient, hätte der Beklagte - ebenso wie hier das Gericht - die Strafakte beiziehen und die dort benannten Auskunftspersonen nach §§ 93, 94 AO hören können. 40

2. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO. 41