
Datum: 20.01.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 12/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0120.13K12.02.00

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs.2 KStG für 1997 bis 1998 und Feststellungen gemäß § 47 Abs.1 KStG zum 31.12.1997 bis 1998 vom 00.00.0000 sowie der Gewerbesteuermessbetrags- und Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1998 vom 00./00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 werden

1. die Körperschaftsteuer 1997 und 1998 in der Weise festgesetzt, dass unter Korrektur der Gewerbesteuer-Rückstellungen als kalkulatorische Nettoerlösdifferenzen i. S. d. Anlage 2 zum Außenprüfungsbericht vom 00.00.0000 nurmehr Beträge i.H.v. ... DM (1997) und ... DM (1998) einkommenserhöhend berücksichtigt werden; die Einkommensbeträge und die Tarifbelastung werden entsprechend festgestellt;

2. die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals unter Berücksichtigung der geänderten Einkommensbeträge und der geänderten Tarifbelastung festgestellt;

3. die Gewerbesteuermessbeträge 1997 und 1998 unter Ansatz der geänderten Einkommensbeträge festgesetzt;

4. die Umsatzsteuer 1997 und 1998 auf der Grundlage von Nettoerlösen i.H.v. ... DM (1997) und ... DM (1998) festgesetzt.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer, der Feststellungs- und Messbeträge und der Umsatzsteuer wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs.2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 3/4 und der Beklagte zu 1/4.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die im Jahr 0000 gegründete Klägerin steht zu ... % im Anteilsbesitz ihres Liquidators und früheren Geschäftsführers I.F.. Weitere Gesellschafter sind Herr E.C. zu ... %, Herr X.F. zu ... % sowie Frau I.H. und Herr N.L. zu je ... %. ... % ihrer Anteile hält die Klägerin selbst.

In den Streitjahren betrieb die Klägerin ein gewerberechtlich als Fitness- und Saunastudio angemeldetes Unternehmen, das nach außen hin werbend unter der Bezeichnung "S." auftrat. In dem Geschäftslokal der Klägerin befanden sich clubähnlich eingerichtete Räumlichkeiten und ein Barbetrieb. Neben dem Getränkeausschank wurden dort Prostitutionsleistungen angeboten, zu deren Ausführung die Klägerin Räumlichkeiten gegen Entgelt zur Verfügung stellte. Nachdem der am 00.00.0000 gestellte Insolvenzantrag der Klägerin durch Beschluss des Amtsgerichts L. vom 00.00.0000 - ... - mangels Masse abgelehnt wurde, befindet sich die Klägerin in Liquidation.

Die Besteuerungsgrundlagen der streitbefangenen Festsetzungen und Feststellungen wurden zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung geschätzt und sodann nach Abgabe entsprechender Steuererklärungen für die Jahre 1996 und 1997 geändert, soweit nicht die Auswirkungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer bzw. des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1995 im Streit waren. Sämtliche Änderungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Einspruchsbefangen blieben hernach die Körperschaftsteuer, die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für die Jahre 1996 bis 1998.

Beginnend mit dem 00.00.0000 führte der Beklagte bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das Jahr 1996 durch (Bericht vom 00.00.0000), der beginnend mit dem 00.00.0000 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 1997 und 1998 (Bericht vom 00.00.0000) und eine Betriebsprüfung der Ertragsteuern der Jahre 1996 bis 1998 (Bericht vom 00.00.0000) folgte. Hierbei wurden folgende Feststellungen getroffen:

- Zum Sachverhalt:

Die Klägerin verbuche als Erlöse Getränkeumsätze, Zimmermieten der Prostituierten und Eintrittsgelder. Hinsichtlich der beiden letztgenannten Posten läge für jeden Tag des Prüfungszeitraums, an dem das Geschäftslokal geöffnet war, ein Zettel folgenden Inhalts vor:

Bareinnahme

Schecks

Amex

11

Summe	
abzüglich Barauszahlung	12
Umsatz	13
Dieser Umsatz werde dann auf der Grundlage zum Monatsende erstellter Kassenabrechnungen der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Ursprungsbelege, also die den einzelnen Gästen zugeordneten Strichlisten über die Leistungen der Prostituierten ("Programme"), Getränke und Eintrittsgelder sowie die den einzelnen Prostituierten zugeordneten Strichlisten über die von ihnen erbrachten Leistungen würden nicht aufbewahrt. Sämtliche aus der Kasse bezahlten Betriebsausgaben würden am Monatsende hintereinander aufgelistet und als Abgang erstmalig aufgezeichnet. Die Kasse werde nach Darstellung des Geschäftsführers und jetzigen Liquidators der Klägerin, Herrn I.F., jeden Tag auf einen bestimmten Bestand gebracht. Überschießende Ausgaben würden am nächsten Tag per Bankabhebung ausgeglichen.	14
Als Kontrollmitteilungen lägen Rechnungen und maschinelle Kassenstreifen der Klägerin für Kunden vor. Hierbei würden nur Getränke - einschließlich Kaffee - und Eintrittsgelder abgerechnet. Nach Angaben des Herrn F. seien die Einnahmen im Prüfungszeitraum nicht über eine maschinelle Kasse, sondern manuell ermittelt worden. Die Kasse werde nur als Schreibmaschine zur Erstellung maschineller Quittungen auf Verlangen einzelner Kunden benutzt. Durchschriften der als Kontrollmitteilung vorliegenden Rechnungen hätten in den von der Klägerin vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden können.	15
Der Geschäftsablauf gestalte sich nach Angaben des Herrn F. wie folgt:	16
Das S. habe auf ... Etagen ... Zimmer. Durchschnittlich seien ... Prostituierte anwesend, an Messetagen ca. Die Prostituierten seien nicht an den Getränkeumsätzen beteiligt. Die Bar sei täglich ab ... Uhr geöffnet.	17
In der Regel sitze Herr F. am Empfang. Sämtliche von einem Kunden in Anspruch genommenen Leistungen würden dort festgehalten und am Ende des Besuchs abgerechnet und kassiert.	18
Der Kunde bezahle am Empfang zunächst den Eintritt von ... DM. Danach würden zwei Zettel (Strichlisten) angelegt. Ein Zettel betreffe die Umsätze an der hauseigenen Bar und ein weiterer die Programme des Kunden mit der Prostituierten. Wenn der Kunde auf ein Zimmer gehe, zahle er ... DM. Davon entfielen intern ... DM auf den Betreiber und ... DM auf die Prostituierte. Der Preis ergebe sich für den Kunden aus einem Zettel folgenden Inhaltes, der ihm am Empfang vorgelegt werde:	19
Eintritt: ... DM	20
Zimmermiete/Dame: ... DM (1/2 Stunde)	21
... DM	22
Wenn der Kunde auf ein Zimmer gehe und per Kreditkarte zahle, müsse er zunächst einen besonderen Kreditkartenbeleg ausfüllen, auf dem er den auf die Leistung der Prostituierten entfallenden Barbetrag quittiere. Dieser Barbetrag werde seitens der Klägerin als Darlehen an den Kunden angesehen, das zum Kassenschluss direkt an die Prostituierte ausgezahlt werde. Dieser Auszahlung läge eine auf den Vornamen der jeweiligen Prostituierten lautende	23

weitere Strichliste zugrunde. Zahle ein Kunde in bar, erfolge die Auszahlung der Prostituierten ebenfalls anhand dieser Strichliste.

Der Getränkeverkauf laufe in der Weise ab, dass zu den Longdrinks immer alkoholfreie Getränke kostenlos gestellt würden. Bei guten Kunden würden Gratisflaschen Sekt oder andere Getränke ausgegeben. Aufzeichnungen über diese Gratisleistungen würden nicht geführt. Für den Prüfungszeitraum existierten zwei Getränkepreislisten für Messetage bzw. übrige Tage. Kaffee würde mit ... DM je Tasse und alkoholfreie Getränke mit ... DM je Getränk abgerechnet. 24

- Einnahmen der Prostituierten: 25

Die Klägerin erbringe eine von ihr allein gesteuerte Gesamtleistung an die Kunden des S. mit Hilfe der Prostituierten. Die Teilleistungen seien derart eng miteinander verknüpft, dass der Kunde nur den Betreiber als Leistenden der Gesamtleistung ansehen könne. Dies werde schon daraus ersichtlich, dass für die Prostitutionsleistung und die Zimmervermietung ein einheitlicher Preis gezahlt werde (... DM). Eine Trennung dieser Leistungen aus Sicht des Kunden werde auch nicht durch das von der Klägerin praktizierte Barauszahlungsverfahren erreicht. Der Kunde könne nicht nachvollziehbar davon ausgehen, dass er mit einer einzigen Unterschrift auf dem Zusatzbeleg ein separates Geschäft mit der Prostituierten eingehe, wenn im Anschluss daran die Klägerin das Gesamtinkasso durchführe. Weiterhin sei indiziell bedeutsam, dass die Klägerin den Preis für die Gewährung des Geschlechtsverkehrs vorgebe. Zudem erfahre der Kunde nur den Künstlernamen oder Vornamen der Prostituierten. Anhand des Kontrollmaterials ergebe sich, dass regelmäßig nur ein Kreditkartenbeleg pro Kunde ausgestellt werde. Dies bestätige, dass das Gesamtinkasso ganz überwiegend erst bei Verlassen des Clubs erfolge. Die Vereinnahmung der Prostitutionsentgelte könne nach alledem bei der Klägerin nicht als durchlaufender Posten angesehen werden. 26

- Höhe der Einnahmen: 27

Die Kassenführung der Klägerin sei mangels täglicher Aufzeichnung der Bareinnahmen und -ausgaben nicht ordnungsgemäß. Es seien auch weder tägliche Kassenberichte gefertigt noch die Einnahmen und Ausgaben in einem Kassenbuch festgehalten und anhand der aufbewahrten Ursprungsbelege nachgewiesen worden. Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung könne angesichts der Höhe der von der Klägerin getätigten Barumsätze nicht anerkannt werden. Da die Buchführung der Klägerin folglich nicht die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO für sich habe, seien die Betriebseinnahmen im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. 28

Für das Jahr 1996 ergebe sich folgende Kalkulationsrechnung: 29

Damen: ... DM 30

Miete: ... DM 31

Eintritt: ... DM 32

Getränke: ... DM 33

Summe brutto: ... DM 34

Summe netto: DM 35

abzüglich Sicherheitsabschlag (10 %): ... DM 36

Umsatzsteuer: ... DM. 37

Bei erklärten Nettoumsätzen für das Jahr 1996 i.H.v. ... DM (ohne betriebsfremde Erträge i.H.v. ... DM) ergäben sich somit Mehrumsätze i.H.v. rd. ... DM. 38

Die Umsätze aus Programmen und Zimmermieten würden wie folgt kalkuliert: 39

	Anzahl Tage	Anzahl Programme	Preis	Umsatz	40
Gute Messetage	60	50	... DM	... DM	
Normale Messetage	70	35	... DM	... DM	
Normale Tage	220	10	... DM	... DM	
Summe				... DM	

Von dem so ermittelten Wert in Höhe von ... DM sei für die Kalkulation der Eintrittsumsätze noch ein Abschlag von 20 % für Stammkunden und von 15 % für Mehrfachprogramme vorzunehmen, so dass sich ein bereinigter Wert in Höhe von ... DM ergebe. 41

Bei der Getränkealkulation für das Jahr 1996 werde die mit Schriftsatz vom 00.00.0000 vorgelegte rechnerische Ermittlung der Klägerin übernommen, die - ohne Abzug etwaiger Freigetränke für Gäste - zu einem Umsatz von ... DM brutto führe. 42

Die Umsatzkalkulation der Jahre 1997 und 1998 für Programme, Zimmernutzung und Eintritt basiere demgegenüber auf dem ermittelten Kondomeinkauf von 8.000 Stück p. a. = 22,2 Stück pro Tag. Es werde von einem täglichen Verbrauch von 20 Stück ausgegangen, was einem jährlichen Umsatz für Programme von jeweils ... DM brutto entspreche. Vermindert um einen 10 %-igen Sicherheitsabschlag ergäben sich somit Nettoumsätze in Höhe von ... DM für 1997 und in Höhe von ... DM für 1998. 43

Für die Erlöse aus Zimmermiete (... DM brutto p.a.), Eintritt (... DM brutto p.a.) und Getränken (1997: ... DM brutto; 1998: ... DM brutto) würden die Mehrergebnisse der ertragsteuerlichen Betriebsprüfung übernommen, die ebenfalls auf der Grundlage des Kondomeinkaufs bzw. auf Grund differenzierter Kalkulation des Getränkeumsatzes ermittelt worden seien (Anlage 2 zum Bp-Bericht; Gesamtumsatz 1997: ... DM brutto, Gesamtumsatz 1998: ... DM brutto). Der Getränkealkulation basiere auf einem Mittelwert der beiden verwendeten Preislisten. Die als kostenfreie Zugabe zu den Longdrinks gereichten alkoholfreien Getränke seien hierbei abgezogen und der Kaffeeinkauf nur mit 25 % angesetzt worden (Tz. 10 Bp-Bericht). Unter Berücksichtigung eines Sicherheitsabschlages von 10 % auf die so ermittelte Nettoumsatzdifferenz ergäben sich danach Nettomehrumsätze in Höhe von ... DM für 1997 und ... DM für 1998. Der Differenzermittlung für 1998 werde dabei der Umsatz laut Voranmeldungen zugrunde gelegt. 44

Die umsatzsteuerlich zu berücksichtigenden Nettomehrumsätze summierten sich demzufolge insgesamt auf ... DM für 1997 und ... DM für 1998. Die Umsätze des Jahres 1998 seien dabei nach zeitanteiliger Schätzung zu 1/4 dem Umsatzsteuersatz von 15 % und zu 3/4 dem Umsatzsteuersatz von 16 % zuzuordnen. 45

Für die ertragsteuerliche Kalkulation seien die Erlöse aus Programmen nicht einzubeziehen. Demnach ergäbe sich für das Jahr 1996 eine Nettoerlösdifferenz in Höhe von ... DM (Anlage 1 zum Bp-Bericht), während es für die Jahre 1997 und 1998 bei den bereits genannten Nettoerlösdifferenzen ohne Programme in Höhe von ... DM und ... DM verbleibe. Da für das Jahr 1998 keine Steuererklärung vorliege, werde der Einkommensberechnung ein Verlust vor Prüfung i.H.v. ... DM zugrunde gelegt. Die Erlösdifferenzen seien als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen, da von einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Entnahme dieser Mehreinnahmen durch die im Betrieb tätigen Gesellschafter X.F. (Empfang, Abrechnungen, Inkasso) und I.F. auszugehen sei (Tz. 13 des Bp-Berichtes).

Diese Feststellungen wertete der Beklagte mit den nach § 164 Abs. 2 AO ergangenen Änderungsbescheiden für die Streitjahre vom 00.00.0000 (Körperschaftsteuer und Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG, Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer), vom 00.00.0000 (Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes) und vom 00.00.0000 (Gewerbsteuer) aus.

47

Mit ihren hiergegen gerichteten bzw. fortgeführten Einsprüchen trug die Klägerin vor, dass die Sachverhaltsdarstellung in den Bp-Berichten insoweit unzutreffend sei, als die den Kunden bei Kreditkartenzahlung ausgestellte Barquittung tatsächlich die Übergabe eines entsprechenden Barbetrages belege, mit dem der Kunde in der Regel die Prostituierte bezahle. Unzutreffend sei weiterhin die Sachverhaltsdarstellung, dass regelmäßig nur ein Kreditkartenbeleg pro Kunde vorliege, so dass die Kreditkartenbelege und die Barauszahlungsquittungen erst zum Ende des Besuchs von den Kunden unterzeichnet worden sein könnten. Vielmehr könne exemplarisch belegt werden, dass eine Vielzahl von Kunden anlässlich ihres jeweiligen Clubbesuchs eine Mehrzahl von Kreditkartenbelegen ausgestellt hätten.

48

Die Zuordnung der Einnahmen der Prostituierten zu den Umsatzerlösen der Klägerin könne nicht auf das Urteil des BFH vom 21.12.1991 V R 11/91 (BFH/NV 1991, 844) gestützt werden, da dieses lediglich die Abgeltung des Geschlechtsverkehrs über die vom Inhaber des Lokals ausgestellte Getränkerechnung betreffe. Wie der BFH zugleich klargestellt habe, treffe den Inhaber des Lokals indessen keine Umsatzsteuerpflicht für die Leistungen der Prostituierten, wenn diesen lediglich Räumlichkeiten zu eigenunternehmerischen Betätigung überlassen würden. So liege der Sachverhalt hier: Die Leistungserbringung sei vorliegend durch die Prostituierten erfolgt, die auch die mit den Gästen vereinbarten Entgelte für die Prostitutionsleistungen vereinnahmt hätten. Entsprechend diesen für die Leistungszurechnung im Umsatzsteuerrecht maßgeblichen zivilrechtlichen Vereinbarungen würden Getränke und Eintritt einerseits sowie die Prostitutionsleistungen andererseits auch getrennt abgerechnet und vergütet. Die Prostituierten seien nicht in den Geschäftsbetrieb der Klägerin eingegliedert gewesen. Sie hätten keinen Weisungen unterlegen und weder festgelegte Arbeitszeiten einhalten noch überhaupt bei der Klägerin erscheinen müssen. Andererseits hätten sie keinen Gehaltszahlungsanspruch gegen die Klägerin gehabt, sondern das alleinige unternehmerische Risiko getragen.

49

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung der Umsätze und Einnahmen beruhe auf willkürlicher Grundlage. Soweit bei der Kalkulation für das Jahr 1996 eine bestimmte Anzahl von Programmen pro Tag unterstellt werde, werde dies bereits durch die vorliegenden Kreditkartenabrechnungen widerlegt, wonach zum Teil nur ein oder zwei Kunden pro Tag den Betrieb besucht hätten. Der für die Jahre 1997 und 1998 zu Schätzungszwecken herangezogene Kondomeinkauf könne nicht ernstlich als Ermittlungsgrundlage für die

50

Umsätze der Klägerin herangezogen werden. Vielmehr sei zu berücksichtigen, dass häufig pro Programm mehrere Kondome gebraucht würden. Vor allem seien aber viele in den Räumen der Klägerin tätige Damen auch noch einer anderweitigen Prostitutionstätigkeit nachgegangen. Hierzu hätten sie die offen in Behältnissen herumstehenden Präservative mit nach Hause genommen. Auch die Gäste hätten freien Zugriff auf die Kondome gehabt und diese auch zu anderweitigen Verwendungen mitgenommen.

Bei der Kalkulation der Getränkeumsätze werde nicht berücksichtigt, dass praktisch der gesamte auf Softdrinks entfallende Wareneinsatz entweder im Rahmen anderer Getränke mit verbraucht oder unentgeltlich an die Prostituierten ausgeschenkt worden sei. Die Getränkekalkulation lasse auch außer Betracht, dass neben anderen Getränken insbesondere Großflaschen Champagner in nicht unerheblichem Umfang frei an Stammkunden ausgegeben würden. Bei einem Umsatz von mehreren ... DM werde regelmäßig auf Kosten des Hauses eine Flasche spendiert. Zudem veranstalte die Klägerin drei bis fünf mal pro Jahr sog. Parties. An diesen Tagen seien alle Getränke frei. 51

Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund eines Zuflusses der geschätzten Mehreinnahmen bei den Gesellschaftern der Klägerin sei schließlich nicht einmal im Ansatz nachvollziehbar. 52

Nachdem der Beklagte dem Begehren der Klägerin insoweit abgeholfen hatte, als er mit Änderungsbescheiden vom 00.00.0000 die Kalkulationsdifferenzen nicht länger als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzurechnete, sondern die Steuerbilanzgewinne entsprechend erhöhte, wies er die Einsprüche am 00.00.0000 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er folgendes aus: 53

Für die Zuordnung der Prostitutionseinnahmen zu den Umsätzen der Klägerin sei bedeutsam, dass die Klägerin den Preis bestimme, mit dem Kunden abrechne, das Entgelt vorab kassiere und an die Prostituierten auszahle. Der Gast habe daher nur davon ausgehen können, dass die Leistung der Prostituierten eine Leistung der Klägerin gewesen sei. Entscheidend für die die Beteiligten des Leistungsaustausches bestimmende zivilrechtliche Vereinbarung sei, wer mit wem nach außen in Rechtsbeziehungen trete. Aus der Sichtweise des Leistungsempfängers sei dies der Empfänger der Gegenleistung. Den zugrunde liegenden Vertrag handele der Gast bereits bei Eintritt in die Clubräume aus, während er die Prostituierten zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht zu Gesicht bekomme. Demnach könne nicht die Rede davon sein, dass der Gast den Preis und die Leistung mit der Prostituierten ohne Einfluss oder Vorgabe der Klägerin hätte aushandeln können. Das Prostitutionsgeschäft werde nicht von den Prostituierten, sondern von der Klägerin angeboten. Wer einen Preis fordere/aushandele, sei der Anbietende und Leistende, nicht aber der, der sich gegenüber dem Leistenden zur Leistungserfüllung verpflichtet habe. Insoweit könne von einem Subunternehmer-Verhältnis oder freier Mitarbeiterschaft gesprochen werden, bei dem die Prostituierte nur innerhalb des Rechtsgeschäfts mit der Klägerin, nicht aber in Bezug auf den Gast selbständig tätig werde. Zudem seien die in den Clubräumen der Klägerin erbrachten Teilleistungen derart eng miteinander verknüpft, dass der Kunde nur den Betreiber als Leistenden der Gesamtleistung habe ansehen können. Dass für die Prostitutionsleistung und die Zimmermiete ein einheitlicher Preis gezahlt und das Gesamtinkasso durch die Klägerin durchgeführt worden sei, unterstreiche diese Würdigung. 54

Die den ursprünglichen Einlassungen widersprechende Darstellung der Klägerin, dass die als Barzahlung bezeichneten Beträge zum Zwecke der Bezahlung der Prostituierten an die Kunden ausgezahlt worden seien, könne bereits deshalb nicht der Wahrheit entsprechen, weil diesfalls wesentlich höhere Kassenbestände als ... DM vorhanden gewesen sein 55

müssten. Denn die Kunden hätten zum überwiegenden Teil Kreditkartenzahlungen geleistet, so dass der Kassenbestand bei weitem nicht ausgereicht hätte, um die Barauszahlungen zu bestreiten. Die Quittierung von Barauszahlungen könne daher nur vor dem Hintergrund erfolgt sein, den Kunden den Preis der Leistung der Prostituierten in verschlüsselter Form aufzuzeigen.

Die nicht ordnungsgemäße Buchführung rechtfertige eine Vollschatzung. Die Klägerin könne keine Unterlagen vorlegen, die eine abweichende Schätzung rechtfertigen könnten. Den auf die anderweitige Verwendung von Kondomen zielenden Einwendungen der Klägerin sei mit einem Abschlag von 25 % bzw. dem Sicherheitsabschlag von 10 % ausreichend Rechnung getragen worden. Der Mitnahme von Kondomen durch die Prostituierten hätte die Klägerin durch entsprechende Auflagen entgegentreten müssen. Habe sie dagegen diese Gepflogenheit weiterhin geduldet, müsse sie diesen Umstand gegen sich gelten lassen, da sie andernfalls das Risiko der Schätzung zu Lasten der Finanzbehörde umkehren würde. 56

Freiabgaben von Getränken habe die Klägerin nicht durch entsprechende Unterlagen oder Aufzeichnungen nachgewiesen. Den Einwendungen der Klägerin gegen die Getränkekalkulation könne auch deshalb kein hoher Wahrheitsgehalt beigemessen werden, weil diese nach Vorlage entsprechenden Kontrollmaterials bereits hinsichtlich der angeblich stets unentgeltlichen Abgabe von Kaffee und der Großflaschen nicht alkoholischer Getränke bereits hätten revidiert werden müssen. Mit dem Ansatz von Mittelwerten habe die Betriebsprüfung moderat geschätzt, so dass kein weiterer Korrekturbedarf bestehe. 57

Im Zuge des anhängigen Klageverfahrens hat der Beklagte am 00.00.0000 geänderte Bescheide zur Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 (1998 ohne inhaltliche Änderung), Feststellung gemäß § 47 Abs.1 KStG zum 31.12.1996 bis 1998, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1996 bis 1998 (1997 und 1998 ohne inhaltliche Änderung) und zur Gewerbesteuer 1996 erlassen, mit denen zu Gunsten der Klägerin ein höherer Verlustvortrag auf den 31.12.1995 berücksichtigt wurde. 58

Mit der vorliegenden Klage ergänzt die Klägerin ihren Vortrag wie folgt: 59

Der seitens des Beklagten dargestellte tatsächliche Leistungsablauf sei dahingehend zu korrigieren, dass die Programme nicht im voraus, d. h. beim Betreten des Clubs, an die Klägerin hätten gezahlt werden müssen, sondern die Gäste zu diesem Zeitpunkt nur den Eintrittspreis von ... DM entrichtet hätten. Dementsprechend hätten viele Gäste den Barbetrieb der Klägerin aufgesucht, ohne mit einer Dame auf das Zimmer zu gehen. Andernfalls habe der Gast zunächst mit einer Dame - und nicht mit der Klägerin - handelseinig werden müssen. In der Regel habe der Kunde die Dame nach dem Preis gefragt, der u. a. vom Umfang der Leistung abhängig gewesen sei. Die Damen hätten an die Klägerin als Entgelt für die Zimmernutzung einen Festpreis von ... DM pro Programm zahlen müssen. Der verbleibende Betrag für die Prostitutionsleistung habe allein den Damen zugestanden. Für ein normales 1/2-stündiges Programm hätten die Prostituierten den Gästen im Normalfall einen Preis von ... DM genannt und somit einen Gewinn von ... DM erzielt. Wäre aber mit den Gästen ein höheres Entgelt - z. B. für besondere Leistungen - vereinbart worden, so wäre auch der Erlös der Damen entsprechend höher ausgefallen. Da die Damen lediglich Badeanzüge getragen und somit keine Aufbewahrungsmöglichkeit für Bargeld gehabt hätten, hätten sie das vereinbarte Entgelt nicht selbst in Empfang nehmen können. Auch die in vielen Fällen gewünschte Kreditkarten- oder Scheckzahlung hätte nicht bei den Damen erfolgen können. Daher sei die in vergleichbaren Betrieben übliche Verfahrensweise praktiziert worden, dass die Gäste nach Vereinbarung des Preises mit der Prostituierten von dieser zum Personal der Klägerin geleitet worden seien und dort den Programmpreis bezahlt 60

hätten. Auf Grund der von der Klägerin geführten Aufzeichnungen sei dann am Tagesende mit den Damen abgerechnet worden. Die Gäste hätten damit den zutreffenden Eindruck erhalten, mit den Damen eine Vereinbarung über eine Prostitutionsleistung gegen Entgelt abgeschlossen zu haben. Die Klägerin sei insoweit aus Sicht sämtlicher Beteiligten lediglich Zahlstelle gewesen.

Ein Zettel mit der Preisangabe: "Eintritt ... DM; Zimmermiete/Dame: ... DM" sei lediglich Gästen vorgelegt worden, die der deutschen Sprache nicht mächtig gewesen seien und wissen wollten, wie viel der Eintritt koste und welche Preise die Damen im Regelfall verlangten. Falsch sei weiterhin, dass besondere Leistungen der Klägerin gemeldet und in Form eines zweitenzettels erfasst worden seien. 61

Die Bedenken des Beklagten gegen die Ordnungsgemäßheit der Buchführung der Klägerin seien ungerechtfertigt. Der Beklagte ergehe sich insoweit lediglich in Vermutungen. Tatsächlich seien die Buchungen - insbesondere von Barauszahlungen - zutreffend erfolgt. Von der Klägerin könne nicht verlangt werden, Erlöse aufzuzeichnen, die ihr nicht zuzurechnen seien. Daher bestehe bereits dem Grunde nach keine Schätzungsbefugnis des Beklagten. 62

Hinsichtlich der Schätzung der Getränkeumsätze sei auf die Gegenkalkulation der Klägerin für das Jahr 1996 hinzuweisen. Der Verbrauch an Kaffee und Großflaschen für nicht alkoholische Getränke sei nahezu ausschließlich dem Personal zuzurechnen. Die Schätzung sei auch insoweit unzutreffend, als den Gästen zwei Freigetränke gewährt worden seien. 63

Letztlich wären den von dem Beklagten ermittelten Kalkulationsdifferenzen bei der Ertragsbesteuerung jedenfalls Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegen zu rechnen, nachdem der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen rückgängig gemacht worden sei. Unstreitig seien in der Sphäre der GmbH keine zusätzlichen Gelder verblieben. Da die behaupteten Fehlbeträge demzufolge abgeflossen sein müssten und hierfür eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ausscheide, führe dies notwendig zur Annahme von Betriebsausgaben. Diese notwendige Rechtsfolge habe der Beklagte nicht vollständig gezogen. 64

Die Klägerin beantragt, 65

die Änderungsbescheide vom 00.00.0000 zur Körperschaftsteuer, zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer sowie die übrigen streitgegenständlichen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 dahingehend abzuändern, dass die Bescheide dahingehend geändert werden, dass für die Jahre 1996 und 1997 eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgt und für das Jahr 1998 ein Gewinn von 0,00 DM zugrunde gelegt wird. 66

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998 wird beantragt, die Umsatzsteuer nach Maßgabe der eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen festzusetzen. 67

Der Beklagte beantragt, 68

die Klage abzuweisen. 69

Er trägt ergänzend vor, dass besondere Leistungen der Prostituierten der Klägerin hätten gemeldet werden müssen und in Form des "zweitenzettels" und der sog. Strichliste erfasst und mit dem Gast abgerechnet worden seien. Anhand der Strichliste habe die Klägerin 70

sodann später mit den Prostituierten abgerechnet.

Die Verneinung von verdeckten Gewinnausschüttungen führe nicht automatisch dazu, die nicht erfassten Einnahmen als Betriebsausgaben zu beurteilen. Die hierfür zu fordernde betriebliche Veranlassung habe die Klägerin nicht bewiesen. 71

Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung zur Frage der steuerlichen Zurechnung der im Rahmen des klägerischen Betriebs erbrachten Prostitutionsleistungen sowie der Schätzungsgrundlagen Beweis erhoben. Auf das Protokoll der Beweisaufnahme wird Bezug genommen. 72

Entscheidungsgründe 73

Die Klage ist überwiegend unbegründet. 74

Mit Ausnahme der nachstehend dargestellten Korrekturen der Erlös- und Umsatzkalkulationen für die Jahre 1997 und 1998 wird die Klägerin durch die angefochtenen Verwaltungsakte nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 75

1. 76

Der Beklagte war zunächst nach § 162 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO dem Grunde nach berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin zu schätzen, da ihre nicht ordnungsgemäße Buchführung nach § 158 AO der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden kann und deren materielle Unrichtigkeit im übrigen zur Überzeugung des Senats feststeht. 77

1.1 78

Nach § 158 AO sind der Besteuerung die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlaß besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Nur wenn die Würdigung des Sachverhalts ergibt, dass eine formell ordnungsmäßige Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig ist, kann das Ergebnis der Buchführung ganz oder teilweise verworfen werden. Die objektive Beweislast für die steuererhöhenden Tatsachen trägt dann die Finanzbehörde (Urteil des BFH vom 9.8.1991 III R 129/85, BStBl II 1992, 55). 79

Ist eine Buchführung ganz oder teilweise nicht nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, so sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel nicht durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können (§ 162 Abs. 1 und 2 AO). Im Rahmen einer solchen Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse trifft die Nachweislast im Zweifel den Steuerpflichtigen (Urteile des BFH vom 15.2.1989 X R 16/86, BStBl II 1989, 462, und vom 24.6.1997 VIII R 9/96, BStBl II 1989, 51). 80

Die Schätzung kann durch einen Zuschlag zu den Betriebseinnahmen erfolgen, um dadurch den Unsicherheiten Rechnung zu tragen, die durch die punktuelle Feststellung von sachlichen Fehlern in den Unterlagen des Steuerpflichtigen eingetreten sind. Zudem kann die Zuschätzung von Betriebseinnahmen auch auf der Grundlage einer Kalkulation erfolgen. An diese Kalkulation sind unterschiedlich hohe Anforderungen zu stellen, je nachdem, ob sie erfolgt um 81

- die materielle Unrichtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung zu belegen, oder
 - die Höhe der Zuschätzung zu den Ergebnissen einer Buchführung zu begründen, deren materielle Unrichtigkeit bereits aufgrund anderer Umstände des Einzelfalles erkennbar ist 83
- (so z. B. Urteil des BFH vom 8.11.1989 X R 178/87, BStBl II 1990, 268). Die Zuschätzung muss - wie jede Schätzung - in sich schlüssig und nach ihrem Ergebnis wirtschaftlich vernünftig und möglich sein (Urteil des BFH vom 18.12.1984 VIII R 195/82, BStBl II 1986, 226). 84
- Eine ordnungsgemäße Buchführung erfordert, dass sämtliche Geschäftsvorfälle nach der zeitlichen Reihenfolge und mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB). Dabei sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten werden (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO). Diese Anforderung wird auch für den Bereich der kaufmännischen Buchführung einhellig anerkannt (Kruse/Drüen in: Tipke/Kruse, Lfg. 94, § 146, Tz. 27). Die zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle und eine ordnungsmäßige Kassenführung sind bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen entscheidende Grundlagen einer kaufmännischen Buchführung. Wesentliche Mängel auf diesem Gebiet nehmen der Buchführung im allgemeinen die Ordnungsmäßigkeit. Dabei kommt es nicht auf die formale Bedeutung des Mangels an, sondern auf dessen sachliches Gewicht (Urteile des BFH vom 7.7.1977 IV R 205/72, BStBl II 1978, 307, und vom 20.9.1989 X R 39/87, BStBl II 1990, 109; Kruse/Drüen, a. a. O., Tz. 29 und Lfg. 102, Tz. 61a, 62). 85
- Eine ordnungsmäßige Kassenführung erfordert, dass die Kasseneingänge und -ausgänge - soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles - in einem Kassenbuch derart aufgezeichnet werden, dass es jederzeit möglich ist, den Sollbestand nach dem Kassenbuch mit dem Istbestand der Geschäftskasse auf seine Richtigkeit nachzuprüfen ("Kassensturzfähigkeit" der Aufzeichnungen). 86
- Die Kassensturzfähigkeit ist entweder dadurch herzustellen, dass jeder Bargeldgeschäftsvorfall einzeln aufgezeichnet und die Belege den Kassenunterlagen beigelegt werden. In einem solchen Fall ist es zwar nicht erforderlich, dass der Kassenbestand täglich ermittelt wird. Es müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen über die Einnahmen aufbewahrt werden. 87
- Ist hingegen eine Einzelaufzeichnung nicht zumutbar, weil sie technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist - etwa bei Verkauf von Waren geringen Wertes an eine unbestimmte Anzahl nicht bekannter und nicht feststellbarer Personen - so können die Bareinnahmen eines Tages ("Tageslosung") durch einen sogenannten Kassenbericht ermittelt werden. Die Tageseinnahmen werden im Fall des Kassenberichtes nicht dadurch festgehalten, dass jeder einzelne Zahlungsvorgang unmittelbar aufgezeichnet wird, sondern sie werden durch den Abgleich von Kassenanfangs- und Kassenendbestand unter Hinzurechnung der aus der Kasse geleisteten Zahlungen rechnerisch ermittelt. Beim Kassenbericht ist die tägliche Feststellung des Kassenbestands somit für die Berechnung der Tageslosung und damit für eine ordnungsgemäße Kassenführung unentbehrlich (Urteil des BFH vom 1.10.1969 I R 73/66, BStBl II 1970, 45). Wird die Kasse in Form eines Kassenberichts geführt, dann ist die Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen über die Bargeschäfte nicht erforderlich, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse in das Kassenbuch übertragen wird. Beim Kassenbericht müssen die Einnahmenaufzeichnungen, die in einer Notiz über das Ergebnis der täglichen rechnerischen Feststellung der Tageseinnahmen bestehen, nicht aufgehoben werden; es muss aber eine 88

tägliche Feststellung des Kassenbestandes erfolgen (vgl. zu allem Vorstehenden: Kruse/Drüen, a. a. O., Tz. 27 f., mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung; Assmann, StBp 1990,169 ff.).

1.2

89

Im Streitfall hat die bereits kraft ihrer Rechtsform buchführungspflichtige Klägerin keine ordnungsmäßigen Kassenaufzeichnungen in Gestalt der Einzelaufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles und der geordneten Aufbewahrung der zugehörigen Ursprungsbelege oder - wollte man die Zulässigkeit dieser Form der alternativen Kassenführung hier bejahen - in Gestalt von täglichen Kassenberichten geführt. Die von ihr verbuchten Barerlöse für Getränke, Zimmermieten und Eintrittsgelder hat die Klägerin lediglich in einer Summe auf einem täglich erstellten Abrechnungszettel erfasst und sodann zusammen mit den übrigen Einnahmen in die Tagesspalte eines Kassenabrechnungsformulars übertragen. Ursprungsbelege zu diesen Bareinnahmen hat die Klägerin nicht aufbewahrt. Dies gilt sowohl für die Strichlisten über Getränke, Zimmermieten und Eintrittsgelder als auch für die als Kontrollmaterial aufgefundenen Rechnungen und maschinellen Quittungen. Die täglichen Barauszahlungen an Prostituierte oder Gäste hat die Klägerin nur in einem summierten Betrag in den täglichen Abrechnungszetteln beziffert. Auch die übrigen - durchaus nicht nur Kleinbeträge umfassenden - Kassenausgaben sind, wie die in den Betriebsprüfungsakten vorliegende Kassenabrechnung für August 1996 zeigt, erst am Monatsende hintereinander aufgelistet und als Abgang erstmalig aufgezeichnet worden. Auf den Ersatz verauslagter Beträge des Geschäftsführers deutet hierbei nichts hin. Die Klägerin hat auch die wechselnden Anfangsbestände der Kasse nicht dokumentiert. Der tägliche Kassenendbestand ist schließlich auch nicht durch Auszählung in der Art eines Kassenberichtes ermittelt worden.

90

Eine derartige Aufzeichnung der Bareinnahmen ist ohne inhaltliche Beweiskraft, da die Kassensturzfähigkeit, d. h. die jederzeitige Abstimmung des Sollbestandes mit dem Istbestand, nicht gegeben ist. Bereits angesichts der Höhe der von der Klägerin selbst erklärten jährlichen Bareinnahmen von rund ... DM, was 1/4 der erklärten Einnahmen entspräche, rechtfertigt dieser wesentliche Mangel der Kassenführung die Verwerfung der Buchführung als nicht ordnungsgemäß und die kalkulatorische Überprüfung der erklärten Erlöse zur Ermittlung ggf. erforderlicher Zuschätzungen.

91

Dabei kann dahinstehen, inwieweit die Kassenführung bereits bei den Vorprüfungen zu Beanstandungen geführt hat bzw. die gegenteilige klägerseitige Beweisbehauptung zutrifft, da der Klägerin jedenfalls keine verbindlichen Zusagen in dieser Hinsicht erteilt worden sind, die die Inanspruchnahme von Vertrauensschutz in Bezug auf die unveränderte Fortführung ihrer Aufzeichnungspraxis begründen könnten. Hinzu kommt, dass die Erlöshinzuschätzungen in Höhe von ... DM p. a. für die Vorprüfungsjahre der Klägerin bereits hinreichenden Anlass hätten geben müssen, ihre offensichtlich zu unrichtigen Ergebnissen führende Buchführungspraxis zu überprüfen. Denn die angeblich den Beanstandungen der Vorprüfung zugrunde liegenden Provisionen an Taxifahrer und Prostituierte konnten aus diesem Buchführungswerk nicht zuverlässig dem Betrag nach ermittelt werden, anderenfalls es einer Schätzung nicht bedurft hätte. Der Nachweis, dass solche Beträge in den Streitjahren nicht oder nicht mehr einnahmемindernd abgesetzt worden sind, lässt sich aufgrund der nach wie vor nicht verprobungsfähigen Aufzeichnungen der Klägerin gerade nicht führen. Schließlich sind die Mängel der Kassenführung der Klägerin auch für jeden Kaufmann offensichtlich, so dass der bloße Umstand, dass diese in Vorprüfungen nicht ausdrücklich beanstandet worden sein sollen, ein schutzwürdiges Vertrauen nicht zu

92

erzeugen vermag.

Den Antrag der Klägerin, die Buchführungsanlagen der Streitjahre zum Beweis der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung hinzuzuziehen, sieht der Senat als nicht erheblich an, da Art und Bestand der die Kassenführung betreffenden Buchführungsunterlagen, wie sie beispielhaft in die Betriebsprüfungsakten Eingang gefunden haben, unstreitig sind und in dieser Form die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung belegen. Dass außer den genannten Abrechnungszetteln Ursprungsaufzeichnungen für die Bareinnahmen vorhanden oder gar geordnet abgelegt wären, hat die Klägerin nicht vorgetragen. Auch eine komplementäre Überprüfung der Kreditkartenbelege und der entsprechenden Buchungen ist nicht geeignet, die Ergebnisrichtigkeit der Kassenführung zu belegen. Denn die Vorgabe der Klägerin, dass das Verhältnis der Kreditkartenumsätze zu den Gesamtumsätzen 80 bis 90 % betragen habe, ist für den Senat weder durch die Betrachtung dieser Buchführungsunterlagen noch aufgrund sonstiger Beweismittel nachvollziehbar. Die entsprechende Bekundung des Zeugen F. hält der Senat für nicht ausreichend überzeugungskräftig. Er sieht hierin vielmehr eine bloß überschlägige Schätzung, die nicht auf konkrete Einzeltatsachen gestützt werden konnte.

1.3 94

Überdies steht zur Überzeugung des Senats fest, dass die erklärten Gesamterlöse der Klägerin die tatsächliche Höhe der Einnahmen in den Streitjahren nicht zutreffend wiedergeben, sondern erheblich unterschreiten, so dass auch aus diesem Grunde die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO nicht greifen kann und der Weg zur sachgerechten Schätzung der Betriebseinnahmen eröffnet ist.

Diese Überzeugung des Senats fußt zunächst auf den eigenen Betragsangaben der Klägerin in dem Besprechungstermin mit dem Beklagten vom 00.00.0000 (Bp-Handakten 94/97 Q. GmbH). Danach sind im Jahre 1996 Kreditkartenzahlungen in Höhe von ... DM und Barzahlungen in Höhe von rd. ... DM vereinnahmt worden. Von diesem Betrag sollen ... DM bar an die Prostituierten ausgezahlt worden sein, so dass danach nurmehr die erklärten Erlöse in Höhe von rund ... DM verblieben. Von diesen erklärten Erlösen sollten schließlich rund ... DM auf Getränkeumsätze entfallen. Folgte man diesen Angaben, so verbliebe lediglich ein Erlösanteil von ... DM für die Einnahmen aus Miete und Eintritt. Sind indessen ... DM Barauszahlung an Prostituierte für Programmleistungen getätigt worden, so müsste ein etwa gleichhoher Betrag an Mieteinnahmen zuzüglich etwa 2/3 dieser Mieteinnahmen betragender Eintrittserlöse nach Abzug des Getränkeumsatzes von den erklärten Einnahmen ausgewiesen werden. Die Differenz zwischen diesem auf ... DM zu berechnenden Betrag und den nach den Angaben der Klägerin zu verteilenden Resterlösen von ... DM belegt eindrucksvoll die Unstimmigkeit ihres Buchführungswerks.

In gleicher Weise belegen aber auch die Bekundungen des Zeugen F. zur durchschnittlichen Häufigkeit der abgerechneten Programme zwingend die Unrichtigkeit der von der Klägerin erklärten Erlöse. Denn wenn durchschnittlich in einem Monat bei Unterteilung in drei Dekaden jeweils zehn Mal 5 bis 7, 13 bis 17 und 40 bis 50 Programme abgerechnet werden, ergibt dies eine Gesamtzahl zwischen 19,3 und 24,6 pro Tag, 580 bis 740 pro Monat und 6960 bis 8880 Programmen pro Jahr. Der Mittelwert von 7920 Programmen pro Jahr entspricht einer Einnahme aus Zimmervermietung in Höhe von ... DM und - unter Anwendung der klägerseitig akzeptierten und auch von dem Senat als sachgerecht erachteten Quote von 65 % - einer Einnahme aus Eintrittsgeldern in Höhe von ... DM. Bereits die sich hieraus ergebenden Gesamterlöse in Höhe von ... DM (ohne Programmumsätze) übersteigen durchgängig die erklärten Erlöse der Streitjahre um mehrere ... DM.

Angesichts der annähernden Übereinstimmung dieser Bekundungen des Zeugen F. mit den Angaben der Klägerin in der Besprechung vom 00.00.0000 und der auf der Berücksichtigung der unterschiedlichen Besucherfrequenz an Messetagen und normalen Tagen basierenden Kalkulation des Beklagten für das Jahr 1996 sieht der Senat keinen Anlass, deren grundsätzliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Dass auch die Kalkulation der Programmfrequenz nach dem Kondomeinkauf zum gleichen Ergebnis führt (Durchschnitt: 22 Programme pro Tag), unterstreicht diese Würdigung, wenngleich der Senat dieser Ermittlungsmethode für sich allein keine ausreichende Beweisbedeutung zumisst. Soweit der Senat schließlich - wie nachfolgend unter Tz. 2 dargestellt - für das Jahr 1998 einen Abschlag von 25 % auf die seitens des Beklagten geschätzten Erlöse aus Zimmermiete und Eintrittsgeldern für angemessen hält, übersteigen die so geminderten Erlöse mit einem Gesamtbetrag von ... DM den vorangemeldeten Nettoumsatz immer noch um rd. ... DM, so dass die Unrichtigkeit des Buchführungsergebnisses für alle Streitjahre festzustellen ist.

Da der Senat entsprechend dem Ergebnis der diesbezüglichen Überprüfung des Beklagten davon ausgeht, dass die Klägerin die Erlöse aus Kreditkartenzahlungen vollständig erfasst hat, müssen die vorstehend dargestellten Differenzbeträge dem Bereich der Bareinnahmen zugeschlagen werden. Deren Anteil ist demzufolge etwa im Jahr 1996 mit bis zu 40 % zu veranschlagen. Ob der Verbleib dieses Betrages mit entgegen der Aussage des Zeugen F. weitergeführten Provisionen für Taxifahrer u.ä. oder Entnahmen der Gesellschafter zu erklären ist, bedarf dabei mangels steuerlicher Relevanz keiner Entscheidung. Der Nachweis, dass das nicht auf ordnungsmäßiger Ermittlung beruhende Buchführungsergebnis ungeachtet der aufgezeigten rechnerischen Unstimmigkeiten doch zutreffend ist, kann jedenfalls nicht durch die bloße Bekräftigung des Geschäftsführers und des Zeugen F. geführt werden, dass keine Gewinnauszahlungen und Entnahmen getätigt worden seien. Dementsprechend hält der Senat auch die beantragte Einvernahme der übrigen Gesellschafter zu diesem Beweisthema für ungeeignet, die Richtigkeit des Buchführungsergebnisses der Klägerin nachzuweisen.

1.4 100

Die Schätzungsbefugnis für das Jahr 1998 ergibt sich schließlich bereits aus der Nichtabgabe der Steuererklärungen. 101

2. 102

Die ertragssteuerliche Kalkulation des Beklagten für das Jahr 1996 ist nach ihrer Methodik und im Hinblick auf das gefundene Endergebnis nicht zu beanstanden. Dies gilt mit der Einschränkung für die Jahre 1997 und 1998, dass der Senat die zusätzliche Berücksichtigung eines Abschlags auf die kalkulierten Getränkeumsätze von jeweils 20 % und im Jahre 1998 überdies eine Minderung der Erlöse aus Zimmermiete und Eintritt um 25 % für angemessen hält. Die auf dem Kondomeinkauf beruhende Ermittlung der Programmmzahlen kann hierbei als Ausgangswert übernommen werden, da die hierauf basierenden Ansätze für Miete und Eintritt sich im Rahmen der nachvollziehbar begründeten Schätzung für das Vorjahr und des Ergebnisses der Beweisaufnahme halten. Schließlich hält der Senat es für ein Gebot sachgerechter Schätzung, den auch von dem Beklagten befürworteten Sicherheitsabschlag von 10 % zur Abgeltung verbleibender Unsicherheiten entsprechend der Handhabung im Jahre 1996 durchgängig von der Summe der kalkulierten Nettoerlöse und nicht von der Nettoerlösdifferenz vorzunehmen.

2.1 104

105

Soweit § 162 Abs. 1 AO den Grundsatz aufstellt, dass im Rahmen der Schätzung alle Umstände des konkreten Einzelfalls zu berücksichtigen sind, beinhaltet dies zum einen die Würdigung aller Aspekte, die ggf. die Darstellung des jeweiligen Steuerpflichtigen über geringere Einkünfte stützen. Soweit ein Steuerpflichtiger allerdings an der Ermittlung des für die zutreffende Besteuerung relevanten Sachverhalts nicht mitwirkt und sich lediglich darauf beschränkt, die von der Finanzbehörde gefundenen Ergebnisse im einzelnen oder generell unter Berufung auf die Richtigkeit seines Buchführungsergebnisses in Abrede zu stellen, muss er es hinnehmen, dass die im Wesen jeder Schätzung liegende Unsicherheit oder Fehlertoleranz gegen ihn ausschlägt.

Im Streitfall hat sich die Klägerin bezüglich der Einnahmen aus Zimmermiete und Eintritt darauf beschränkt, die Schätzung des Beklagten nach Anlass und Methodik anzugreifen. Sie hat indessen keinerlei alternative Schätzungsgrundlagen beigebracht, die es dem Senat erlaubt hätten, die Erlöse aus Zimmermiete und Eintritt anders als auf der Grundlage der - nunmehr auch durch den Zeugen F. bestätigten - Programmzahlen zu kalkulieren. Insbesondere hat die Klägerin ungeachtet der Aufforderung des Senats ihre erklärten Erlöse nicht nach den darin enthaltenen Anteilen aus Getränkeverkauf, Eintritt und Zimmermiete aufgeschlüsselt, was ggf. eine vergleichende Betrachtung der Entwicklung dieser Größen erlaubt hätte. Einer solchen vergleichenden Betrachtung können daher nur die geschätzten Programm- und Getränkeumsätze unterzogen werden. 106

Dies rechtfertigt ungeachtet der nach den vorstehenden Ausführungen von dem Senat für grundsätzlich zutreffend erachteten Annahmen des Beklagten bezüglich der Programmumsätze einen Abschlag auf die davon abhängigen Erlöse aus Zimmermiete und Eintrittsgeldern von 25 % im Jahre 1998, der der Minderung des Umfangs der kalkulierten Getränkeumsätze gegenüber dem Jahre 1997 entspricht. Denn zwischen den Programmumsätzen und den Erlösen aus Zimmermiete und Eintritt besteht in Anbetracht des von der Klägerin plausibel beschriebenen Konsumverhaltens ihrer Gäste eine gegenseitige Abhängigkeit im Sinne einer gleichläufigen Entwicklung, die bei der Schätzung nicht unberücksichtigt bleiben darf. Dieser gegenseitigen Abhängigkeit im Hinblick auf die Entwicklung der Getränkeumsätze gegenüber dem Vorjahr wird für das Jahr 1997 (Getränkeumsatz lt. Urteil: ... DM) bereits hinreichend dadurch Rechnung getragen, dass der Beklagte die Erlöse aus Zimmermieten mit einem um ... DM geminderten Vorjahreswert und dementsprechend niedrigere Eintrittsgelder angesetzt hat. 107

Korrekturbedarf besteht weiterhin hinsichtlich des von dem Beklagten für die Jahre 1997 und 1998 kalkulierten Getränkeumsatzes, da hierbei die Abgabe eines Freigetränks pro Eintrittszahlung nicht berücksichtigt worden ist. Der Senat folgt der Klägerin in der Darlegung, dass dieses Freigetränk in aller Regel in Gestalt eines Longdrinks zum Verkaufspreis zwischen ... und ... DM in Anspruch genommen wird und sieht deshalb einen zusätzlichen Abschlag auf die kalkulierten Getränkeumsätze der Jahre 1997 und 1998 in Höhe von 20 % als gerechtfertigt an. Für die unter Mitwirkung der Klägerin erstellte und im übrigen auch im Ergebnis unstreitige Getränkekalkulation des Jahres 1996 wird dieser Abschlagsposten jedenfalls dadurch ausgeglichen, dass in dieser - wie in der mündlichen Verhandlung erörtert - ein Teil der eingekauften Produkte überhaupt nicht angesetzt worden ist und ihr im übrigen vollumfänglich die außerhalb der Messezeiten verwendete Preisliste zugrunde liegt, während für die Folgejahre ein Mittelpreis gebildet worden ist. 108

Zu weiteren Minderungen der Getränkekalkulation für die Jahre 1997 und 1998 aufgrund der Einwendungen der Klägerin sieht der Senat keinen Anlass. Großflaschen mit Cola und Wasser sind in diesen Berechnungen überhaupt nicht angesetzt worden. Kleine Flaschen mit 109

Softdrinks, die zur Bereitung von Longdrinks verwendet werden, sind durch den Beklagten bereits in sachgerecht ermittelter Menge abgezogen worden. Auch ist der Ansatz von Kaffee mit 25 % des Einkaufswerts nicht zu beanstanden. Der Senat folgt hinsichtlich der beiden letztgenannten Posten den Ausführungen des Beklagten in Tz. 10 des Betriebsprüfungsberichtes vom 00.00.0000. Geringere Umsätze an Longdrinks und Kaffee hat die Klägerin nicht nachgewiesen. Die Einschätzung des Zeugen F., dass von einem Pfund ggf. zwei Tassen tatsächlich verkauft worden seien, reicht hierfür nicht aus. Verbleibende Unsicherheiten werden schließlich durch den von dem Beklagten vorgenommenen Unsicherheitsabschlag von 10 % auf alle kalkulierten Erlöse ausgeglichen.

In Ausübung seiner Schätzungsbefugnis hält der Senat es allerdings für sachgerecht und angemessen, diesen Unsicherheitsabschlag in folgerichtiger Fortsetzung der Handhabung für das Jahr 1996 auch in den Jahren 1997 und 1998 von der Summe der kalkulierten Nettoerlöse vorzunehmen und nicht, wie in den Berechnungen des Beklagten für diese beiden Jahre, von der Nettoerlösdifferenz. 110

Soweit der Beklagte schließlich die Programmiererlöse selbst nicht in die ertragssteuerliche Kalkulation einbezogen hat, wertet der Senat dies als im zulässigen Ermessensbereich liegende Anwendung des § 160 AO und sieht daher keinen Anlass zu einer Saldierung der Schätzungskorrekturen zugunsten der Klägerin mit diesen Einnahmebeträgen. 111

2.2 112

Demnach ergibt sich folgende Neuberechnung der Erlöse für Zwecke der Ertragsteuer in den Jahren 1997 und 1998: 113

1997 114

Bruttoerlöse Getränke ... DM (./. 20 %) 115

Bruttoerlöse Miete ... DM 116

Bruttoerlöse Eintritt ... DM 117

Bruttoerlöse ... DM 118

abzüglich Umsatzsteuer 15 % ./. ... DM 119

Erlöse netto ... DM 120

./. 10 % Sicherheitsabschlag ./. ... DM 121

kalkulierte Nettoerlöse ... DM 122

Differenz zur Erklärung ... DM 123

1998 124

Nettoerlöse Getränke ... DM (./. 20 %) 125

Nettoerlöse Miete ... DM (./. 25 %) 126

Nettoerlöse Eintritt ... DM (65 % der Mieterlöse) 127

128

Bruttoerlöse ... DM	
abzüglich Umsatzsteuer 15 % ./... DM	129
abzüglich Umsatzsteuer 16 % <u>./... DM</u>	130
Nettoerlöse ... DM	131
<u>./... 10 % Sicherheitsabschlag ./... DM</u>	132
kalkulierte Nettoerlöse ... DM	133
Differenz zur Erklärung .. DM.	134
2.3	135
Ob die aufgrund der Hinzuschätzungen eintretende Einkommenserhöhung durch die Hinzurechnung entsprechender nicht abziehbarer Betriebsausgaben (so Urteil des BFH vom 9.8.2000 I R 82/99, GmbHR 2001, 208) oder verdeckter Gewinnausschüttungen (so Urteil des BFH vom 22.9.2004 III R 9/03, BFH/NV 2005, 126) zu begründen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, da der Beklagte weder das verwendbare Eigenkapital der Klägerin um entsprechende nicht abziehbare Betriebsausgaben gemindert noch die Ausschüttungsbelastung hergestellt hat. Keinesfalls vermag der Senat aber der Rechtsauffassung der Klägerin zu folgen, dass Kalkulationsdifferenzen in der Einkommensermittlung keine Auswirkung haben könnten, wenn die Fehlbeträge abgeflossen und nicht in der Sphäre der Kapitalgesellschaft verblieben seien.	136
3.	137
Die Klägerin ist schließlich auch zutreffend als Steuerschuldnerin für die Umsatzsteuer aus den in ihrem Betrieb erbrachten Prostitutionsleistungen behandelt worden (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage dieser Umsätze folgt der Senat unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen für die Jahre 1996 und 1997 den kalkulatorischen Ansätzen des Beklagten, während er im Streitjahr 1998 eine Minderung dieses Ansatzes um 25 % für angemessen hält.	138
3.1	139
Besteuerungsgegenstand ist umsatzsteuerlich grundsätzlich nur die einzelne Leistung eines Unternehmers, die er an den Leistungsempfänger ausführt. Unabhängig davon durch andere Personen ausgeführte Leistungen werden daher in die Beurteilung des von dem Unternehmer bewirkten Umsatzes nicht einbezogen (vgl. Urteil des BFH vom 7.2.1991 V R 53/85, BStBl II 1991, 737). Besteuert werden tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge, denen regelmäßig zivilrechtliche Leistungspflichten zugrunde liegen. Für die Bestimmung des leistenden Unternehmers und des Besteuerungsgegenstandes ist deshalb regelmäßig auf die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen, auf jeden Fall aber - etwa bei wegen Sittenwidrigkeit fehlenden zivilrechtlichen Verpflichtungen - auf das Außenverhältnis, also darauf abzustellen, wer als Unternehmer auftritt.	140
Deshalb sind die Umsätze eines Bordellbetriebs, auch soweit sie nicht höchstpersönlich erbracht werden, demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt. Bietet der Inhaber des Bordellbetriebs die Verschaffung der Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr nach außen hin an, so ist er wie in	141

anderen Betrieben, in denen der Inhaber die Leistung nicht in eigener Person, sondern durch den Einsatz selbständig oder unselbständig tätiger Mitarbeiter erbringt, umsatzsteuerlich Leistender gegenüber den Kunden, denen er im Rahmen seines Unternehmens mit Hilfe der bei ihm tätigen Prostituierten die Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr verschafft (Urteil des BFH vom 21.2.1991 V R 11/91, BFH/NV 1991, 844; Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 15.12.1993 1 K 29/93, EFG 1994, 542; Beschluss des Finanzgerichts München vom 4.12.2000 3 V 824/00, Juris-Dokument Nr: STRE 200170171). Der erkennende Senat folgt diesen Rechtsgrundsätzen.

3.2 142

Im Streitfall steht nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme fest, dass die Klägerin im Rahmen ihres als bordellähnlichem Betrieb geführten Unternehmens im Außenverhältnis ihren Kunden die Verschaffung von Geschlechtsverkehr angeboten und damit bei Inanspruchnahme dieses Angebots entsprechende umsatzsteuerpflichtige Leistungen an die Kunden ausgeführt hat. Auf der Grundlage der eng miteinander verknüpften Leistungsangebote der Zimmervermietung sowie der Verschaffung der Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr hat die Klägerin aus Sicht ihrer Kunden eine ihr zuzurechnende Gesamtleistung erbracht. Sollte auch im Falle eines geschlossenen bordellähnlichen Clubbetriebs die Ausnahmegestaltung denkbar sein, dass sich der Inhaber auf den Getränkeausschank und die Zimmervermietung beschränkt, während bezüglich der Verschaffung des Geschlechtsverkehrs eigenständige Leistungsbeziehungen zwischen den Prostituierten und den Kunden geknüpft werden, so kann dies doch mangels klarer Trennung der Leistungsbereiche im Streitfall nicht festgestellt werden. 143

Zunächst hat die Beweisaufnahme bestätigt, dass für die Prostitutionsleistung und die Zimmervermietung von den Kunden ein einheitlicher Preis von ... DM gezahlt werden musste und dies gegenüber den Kunden auch verlautbart wurde. Dies ergibt sich aus der Bekundung des Zeugen F., dass grundsätzlich für 30 Minuten ... DM gezahlt werden mussten und Preisvereinbarungen unter dem Ausgangspreis von ... DM für Miete und Mädchen nicht getroffen worden seien. Dabei kann dahinstehen, in welchem Umfang die Klägerin ihren Kunden einen Zettel mit der entsprechenden Preisinformation vorgelegt hat oder der geforderte Preis mündlich - ggf. durch die Prostituierten als Erklärungsvertreter - mitgeteilt wurde. Diese feste Preisvorgabe schließt es aus, dass - wie die Klägerin vorgetragen hat - zwischen den Kunden und den Prostituierten stets dem Grunde nach über die Höhe des Entgelts für die Prostitutionsleistung verhandelt worden sei. Derartige Verhandlungen können sich demgemäß nur auf Zuschläge für Sonderleistungen in Einzelfällen bezogen haben. Den Ausnahmecharakter derartiger Zusatzvereinbarungen - sollte es sie denn tatsächlich gegeben haben - unterstreicht auch die bekundete Nichtkenntnis des Zeugen F. über deren Vorkommen und Inhalt. Maßgeblich für die Bestimmung des leistenden Unternehmers kann aber nur die regelhafte Ausgestaltung der Leistungsbeziehung und nicht das Abweichen von der Regel im Ausnahmefall sein. 144

Weiterhin hat die Beweisaufnahme ergeben, dass das von der Klägerin vorgetragene Verfahren der Barauszahlung auf Kreditkartenbelege zu dem Zweck der unmittelbaren Entrichtung des Dirnenlohns an die Prostituierten nur in Einzelfällen, d. h. bei Kunden, die das Verfahren noch nicht kannten, praktiziert worden ist. Der von den Kunden in diesen Fällen an die Prostituierten übergebene Geldbetrag ist dann aber sogleich wieder an die Klägerin zur Aufbewahrung zurückgegeben worden. Bei der ganz überwiegenden Mehrheit der Kunden wurde demgegenüber, wie bei lebensnaher Betrachtung auch nahe liegt, auf das umständliche Herumreichen des Geldes im Kreis verzichtet. Das von dem Zeugen bekundete 145

Wissen der Kunden darüber, dass die Klägerin den Prostituierten das ihnen zustehende Geld auszahlen würde, lässt hierbei bereits keinen Unterschied zu der Entgeltvereinbarung bei einer Betriebsführung unter Einsatz selbständiger oder unselbständiger Mitarbeiter erkennen.

Indessen besteht aber auch kein Grund, die Fälle der Barzahlung an die Prostituierten aus dem unternehmerischen Leistungsbereich der Klägerin auszuscheiden. Denn auch in diesen Fällen stellte sich ungeachtet des aufgespaltenen Zahlungsvorgangs die Verschaffung des Geschlechtsverkehrs als Teil der einheitlichen und mit einer festen Preisvorgabe angebotenen Gesamtleistung der Klägerin dar, die die Clubräumlichkeiten zur Verfügung stellte, hierin die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und den Prostituierten durch ein entsprechendes Ambiente und organisatorische Vorkehrungen beförderte und zum Vollzug des Geschlechtsverkehrs entsprechend ausgestattete Einzelzimmer zur Nutzung überließ. Soweit die angesprochenen organisatorischen Vorkehrungen die Vorhaltung einer der zu erwartenden Nachfrage entsprechenden Anzahl von Prostituierten betreffen, zeigt die von dem Zeugen F. bestätigte Schaltung einschlägiger Zeitungsanzeigen, dass die Klägerin im Bedarfsfall zur Förderung ihrer Umsätze Dirnen geworben hat. Ob darüber hinaus bei einem ad hoc entstehenden Nachfrageüberhang die telefonische Nachforderung weiterer Prostituerter durch die anwesenden Dirnen oder die Geschäftsleitung der Klägerin erfolgte, kann dahinstehen. Denn auch ein von der Klägerin im Interesse ihrer Umsatzerzielung geduldetes Benachrichtigungswesen der Dirnen untereinander wäre ihr zuzurechnen. Denn sie hat ihr Unternehmen nicht an öffentlicher Stelle oder in jedermann frei zugänglichen Räumen betrieben, sondern als geschlossene Clubveranstaltung, über deren Organisation und Ablauf sie die Herrschaft ausübte. Bei einer derartig engen Verknüpfung von Teilleistungen mussten die Prostituierten aus Sicht der Kunden als Hilfskräfte der Klägerin und der diesen zustehende Geldbetrag als Teilentgelt für die Gesamtleistung der Klägerin erscheinen. Die Annahme eines durchlaufenden Postens im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG, den die Klägerin in Bezug auf den Dirnenlohn nur im Namen und für Rechnung der Prostituierten vereinnahmt hätte, scheidet demnach aus.

3.3 147

Demzufolge bleibt die Klage wegen Umsatzsteuer 1996 ohne Erfolg. Die der Umsatzsteuerfestsetzung zugrunde zu legenden Nettoerlöse in den Streitjahren 1997 und 1998 berechnen sich wie folgt: 148

1997 149

Bruttoumsatz ohne Programme ... DM 150

zuzüglich Programme ... DM 151

Bruttoumsatz ... DM 152

abzüglich Umsatzsteuer 15 % ./. ... DM 153

Nettoumsatz ... DM 154

abzüglich Sicherheitsabschlag 10 % ./. ... DM 155

kalkulierter Nettoumsatz ... DM 156

1998 157

158

Bruttoumsatz ohne Programme ... DM	
zuzüglich Programme ... <u>DM</u> (./. 25 %)	159
Bruttoumsatz ... DM	160
Abzüglich Umsatzsteuer 15 % ./. ... DM (1/4)	161
Abzüglich Umsatzsteuer 16 % ./. ... <u>DM</u> (3/4)	162
Nettoumsatz ... DM	163
Abzüglich Sicherheitsabschlag 10 % ./. ... <u>DM</u>	164
Kalkulierter Nettoumsatz ... DM.	165
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.	166
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 FGO und § 709 ZPO.	167